

FISCALITEIT EN SPORT

DE SPORTCLUB

Dean Braeckman

Studentennummer: 01401177

Promotor(en): Prof. dr. Bart Peeters

Commissaris: Mr. Charlotte Meskens

Masterproef voorgelegd voor het behalen van de graad master in de Rechten.

Academiejaar: 2018 – 2019



UNIVERSITEIT
GENT

INHOUD

Inhoud	I
Woord vooraf	VII
Inleiding.....	VIII
Probleemstelling.....	IX
DEEL 1. BTW	1
Hoofdstuk 1. Wat is sport?	1
Afdeling 1. Definitie?.....	1
Afdeling 2. Bijzondere gevallen	2
§ 1. Denksporten.....	2
§ 2. E-sports	4
A. E-sports zonder lichamelijke component.....	5
B. E-sports met lichamelijke component	5
§ 3. G-sport	7
Hoofdstuk 2. Btw-plichtige.....	7
Afdeling 1. Definitie.....	7
§ 1. Uitoefenen van een economische activiteit	8
§ 2. Zelfstandig karakter	9
§ 3. Geregelde uitoefening	9
§ 4. Leveringen van goederen of diensten verrichten	10
§ 5. Van toepassing op eenieder.....	11
Afdeling 2. Vrijstellingen.....	11
§ 1. Onderscheid tussen eigenlijke en oneigenlijke vrijstellingen	11
§ 2. Eigenlijke vrijstellingen die enkel voor vzw's gelden	12

A.	Sportinrichtingen en inrichtingen voor lichamelijke opvoeding (art. 44, §2, 3° W.B.T.W.)	12
1.	Toepassingsvoorwaarden.....	13
a.	Sportbeoefening.....	13
b.	Exploitant streeft geen winstoogmerk na.....	17
c.	Ontvangsten dienen uitsluitend tot de dekking van de kosten..	17
2.	Verlaagd btw-tarief van 6%.....	21
B.	Diensten in het gemeenschappelijk belang van de leden (art. 44, §2, 11° W.B.T.W.)	22
C.	Occasionele activiteiten tot spijsziging van de clubkassa (art. 44, §2, 12° W.B.T.W.)	23
§ 3.	Vrijstelling voor kleine ondernemingen (Artikel 1 Btw-kb nr. 19 j. artikel 56bis §2 W.B.T.W.).....	25
§ 4.	Concrete toepassingen.....	26
A.	Lidgelden	26
1.	Vrijstelling?	26
a.	Tegenprestatie	27
b.	Vrijstelling.....	29
2.	Verlaagd btw-tarief van 6%.....	32
3.	Erelidgelden.....	33
B.	Cafeteria	34
1.	Niet vrijgesteld op basis van artikel 44 §2, 3° van het Btw-wetboek	35
2.	Niet vrijgesteld op basis van artikel 44, §2, 12° van het Btw-wetboek	35
3.	Administratieve tolerantie	35
4.	Artikel 56, §2 van het Btw-wetboek.....	38
5.	Tarief.....	38
6.	Het “bonnetje” voor jeugdspelers	39
C.	Drankautomaten.....	39
1.	Verbruik ter plaatse.....	40

2. Geen verbruik ter plaatse	41
D. Reclame	41
1. Voeren van reclame	42
2. Verlenen van het recht om reclame te voeren	42
3. Schenking	43
4. Vrijstelling?	45
E. Subsidies	45
1. Definitie	45
2. Aan btw onderworpen: uitzondering of regel?	46
F. Parking	47
G. Verkoop van tickets en abonnementen	48
1. Tickets	48
2. Abonnementen	49
3. Onderlinge verdeling van inkomgelden	49
4. Combinatietickets (toegangsticket + parkingticket)	50
H. Afstand van het thuisvoordeel	51
I. Business seats en loges	52
J. Transfers	53
K. Sportonderricht	54
Afdeling 3. Gewone, vrijgestelde of gemengde btw-plichtige	56
§ 1. Gewone btw-plichtige	56
§ 2. Vrijgestelde btw-plichtige	56
§ 3. Gemengde btw-plichtige	57
DEEL 2. INKOMSTENBELASTING	58
Hoofdstuk 1. Sportclubs met rechtspersoonlijkheid	59
Afdeling 1. Vennootschapsbelasting	60
§ 1. Rechtspersoonlijkheid	61

§ 2. Exploitatie van een onderneming of zich bezighouden met verrichtingen van winstgevende aard	61
A. Exploitatie van een onderneming.....	61
1. Handelsvennootschappen en burgerlijke vennootschappen met handelsvorm.....	62
2. Vennootschap met sociaal oogmerk	63
3. Verenigingen zonder winstoogmerk.....	65
4. Geen specifieke vorm van sportvennootschap.....	66
B. Verrichtingen van winstgevende aard	67
1. Alleenstaande of uitzonderlijke verrichtingen	68
2. Verrichtingen die bestaan in het beleggen van fondsen ingezameld in het kader van de statutaire opdracht	68
3. Verrichtingen die bestaan in een bedrijvigheid die slechts bijkomstig op nijverheids-, handels- of landbouwverrichtingen betrekking heeft.....	68
4. Verrichtingen die bestaan in een bedrijvigheid die niet volgens nijverheids- of handelsmethoden wordt uitgevoerd	70
5. Vzw's onderworpen aan de vennootschapsbelasting: regel of uitzondering?	70
§ 3. Fiscaal domicilie in België	71
Afdeling 2. Rechtspersonenbelasting.....	71
§ 1. Wie wordt er belast in de rechtspersonenbelasting?	72
§ 2. Grondslag van de belasting.....	73
A. Belastbare bestanddelen.....	73
B. Niet-belastbare bestanddelen.....	74
Hoofdstuk 2. Sportclubs zonder rechtspersoonlijkheid.....	75
Hoofdstuk 3. Dossier propere handen	76
DEEL 3. BEDRIJFSVOORHEFFING.....	78

Hoofdstuk 1. Sportbeoefenaar: een fiscaal gunstig beroep	78
Hoofdstuk 2. Vrijstelling doorstorting bedrijfsvoorheffing	79
Afdeling 1. Wetsgeschiedenis	79
Afdeling 2. Artikel 275/6 WIB 1992	82
Afdeling 3. Vrijstelling ten belope van 80% van de ingehouden bedrijfsvoorheffing	83
Afdeling 4. Schuldenaars van de bedrijfsvoorheffing.....	84
Afdeling 5. Voorwaarden	86
§ 1. Ingehouden bedrijfsvoorheffing.....	86
§ 2. Sportbeoefenaar	86
A. Definitie?	86
B. Geen onderscheid tussen betaalde en niet-professionele sportbeoefenaars	88
C. Wel een onderscheid tussen “jonge” en “oudere” sportbeoefenaars	89
1. Jonge sportbeoefenaar: geen bestedingsplicht.....	89
2. Oudere sportbeoefenaar: bestedingsplicht.....	89
D. Trainers, opleiders en begeleiders	89
E. Denksport	90
§ 3. Bestedingsplicht	90
A. De helft van de ingehouden bedrijfsvoorheffing: 40%.....	91
B. Jeugdopleiding.....	91
1. Bezoldigingen aan sporters jonger dan 23 jaar.....	92
2. Bezoldigingen aan trainers en begeleiders van jonge sporters	92
C. Tijdige uitvoering van de bestedingsplicht.....	94
D. Begrenzing van de besteding aan lonen jonge sportbeoefenaars.....	95
E. Beoordeling door de administratie.....	97
Afdeling 6. Bewijs.....	97
Hoofdstuk 3. Evaluatie en mogelijke aanpassingen	98

Afdeling 1. Evaluatie van de vrijstellingsregeling.....	98
§ 1. Jonge sportbeoefenaars.....	98
§ 2. Oude sportbeoefenaars	100
Afdeling 2. Mogelijke aanpassingen.....	102
§ 1. Bestedingsverplichting voor jonge sportbeoefenaars	103
§ 2. Verlagen of afschaffen van de leeftijdsgrens	105
§ 3. 40% van de vrijgestelde bedrijfsvoorheffing: voldoende?	105
§ 4. Lonen van jonge sporters: een investering in de jeugdopleiding?	106
§ 5. Amateurclubs laten meegenieten	107
Afdeling 3. Uitbreiden van de investeringsmogelijkheden.....	107
Conclusie.....	109
Bibliografie	I
Lijst met afbeeldingen.....	XII

WOORD VOORAF

Met deze masterproef komt een einde aan mijn rechtenopleiding.

Deze masterproef zou niet tot stand gekomen zijn zonder de hulp van een aantal mensen. Ik zou daarom graag alle personen willen bedanken die mij geholpen hebben bij de realisatie van mijn masterproef.

In de eerste plaats zou ik graag mijn promotor, prof. dr. Bart Peeters, willen bedanken voor het aanvaarden van mijn onderwerp. Het heeft me de kans gegeven om mijn masterproef te schrijven in een rechtsgebied dat aansluit bij mijn interesses. Verder wil ik hem graag bedanken voor het geven van waardevolle en opbouwende feedback.

Daarnaast wens ik graag mijn ouders, zus en vriendin te bedanken voor het nalezen van mijn masterproef, maar vooral ook voor de steun die zij mij gegeven hebben tijdens mijn studies.

Tot slot bedank ik mijn vrienden voor de leuke studentenjaren.

INLEIDING

Het onderwerp van deze masterproef betreft 'Sport en fiscaliteit'. Meer bepaald zal er dieper worden ingegaan op de fiscale positie van een sportclub. Zowel de directe (inkomstenbelasting) als de indirecte belasting (btw) van sportclubs vormen het voorwerp van deze masterproef.

Het is een uitermate belangrijke vraag voor elke sportclub of ze al dan niet een btw-plichtige is. Btw-plichtig zijn, brengt namelijk een vrij grote administratieve last en kost met zich mee. Indien ze inderdaad een btw-plichtige is, rijst vervolgens de vraag hoe aan de complexe btw-wetgeving te voldoen.

Wat betreft de inkomstenbelastingen moet nagegaan worden of de sportclub aan de rechtspersonenbelasting wordt onderworpen, dan wel aan de vennootschapsbelasting. Dit is van belang omdat in de vennootschapsbelasting elke vorm van inkomsten als winst beschouwd wordt, terwijl in de rechtspersonenbelasting slechts een aantal inkomsten belast worden.

Ook in de media is dit onderwerp tegenwoordig een *hot topic*. Er loopt momenteel een onderzoek naar mogelijke fraude- en witwaspraktijken in de voetbalwereld. Er komt meer en meer kritiek op de grote bedragen die in de sportwereld verdiend worden door spelers, clubs en makelaars.

In het laatste deel wordt ingegaan op de bedrijfsvoorheffing. Onder bepaalde voorwaarden dient een sportclub slechts 20% van de bedrijfsvoorheffing door te storten aan de Schatkist. Dit betekent dat sportclubs de overige 80% van de bedrijfsvoorheffing die zij inhouden op het loon van de sporter, zelf mogen houden.

PROBLEEMSTELLING

Voor amateursportclubs is het zeker geen evidentie om op de hoogte te zijn van de geldende fiscale wetgeving en er vervolgens aan te voldoen. Zij werken namelijk veelal met vrijwilligers en beschikken niet altijd over iemand die thuis is in de fiscale wereld. Bovendien is de fiscale wetgeving voor sportclubs erg complex en vergt het ook voor een fiscalist verdere specialisatie. Zo zijn er bijvoorbeeld een aantal btw-vrijstellingen en is het niet altijd duidelijk wat al dan niet onder deze vrijstellingen valt.

Maar ook voor professionele sportclubs is het vaak niet eenvoudig om aan alle fiscale wetgeving te voldoen, daar deze zeer complex is in de sportsector.

De diensten die sportclubs leveren, kunnen heel divers zijn. In de eerste plaats wordt natuurlijk gedacht aan het mogelijk maken om een bepaalde sport te beoefenen. Maar dit is zeker niet het enige aspect waarvoor sportclubs aan de fiscale wetgeving dienen te voldoen. Vaak maken ze reclame, verkopen ze tickets voor wedstrijden, transfereren of (ver)huren ze spelers. Voor elk van deze zaken dienen sportclubs apart na te gaan hoe ze aan de fiscale wetgeving moeten voldoen. Er bestaan veel onduidelijkheden. Daarbij komt dat de wetgever niet steeds duidelijke richtlijnen verleent. Dit zorgt er in de praktijk vaak voor dat sportclubs niet gelijk behandeld worden doordat lokale fiscale controleurs de sportclubs niet op identieke wijze behandelen.

Binnen de amateursportclubs zijn de bestuurders vaak onvoldoende op de hoogte van de complexe fiscale wetgeving die op hen van toepassing is. De administratieve werklast schrikt vrijwilligers af. Dat is één van de redenen waarom het niet vanzelfsprekend is voor sportclubs om nieuwe bestuursleden aan te trekken.

Om deze clubs te helpen, zijn intussen initiatieven tot stand gekomen zoals het Dynamo Project. Dit project heeft verschillende tools, brochures en opleidingen ontwikkeld om sportclubs wegwijs te maken in de op hen van toepassing zijnde regelgeving. Deze begeleiding is echter niet gratis. Voor sportclubs die aangesloten zijn bij een erkende federatie gelden wel verlaagde tarieven. De kostprijs van een consultatie kan oplopen tot 100 euro.

Het onderzoek van deze masterproef is dus in de eerste plaats praktijkgericht. Het is de bedoeling na te gaan wat er zo specifiek is aan de fiscale wetgeving voor sportclubs en wat de

problemen/onzekerheden zijn die sportclubs ondervinden in het kader van de fiscale wetgeving.

DEEL 1. BTW

Hoofdstuk 1. Wat is sport?

Afdeling 1. Definitie?

1. GEEN EENDUIDIGE DEFINITIE - Vooreerst is het zeer belangrijk te weten wat precies onder de noemer 'sport' valt, niet in het minst in het kader van een aantal btw-vrijstellingen die specifiek betrekking hebben op sportinrichtingen.

Er bestaat geen eenduidige definitie van sport. Auteurs en instanties definiëren 'sport' op een verschillende wijze.¹ RENSON stelt daarom in dit verband: "*Sport wordt datgene waarmee mensen bezig zijn wanneer zij beweren aan sport te doen*". Ook RUYSSCHAERT omschrijft sport zeer ruim: "*een fysiek spel of denkspel dat op een reglementaire wijze in competitieverband of recreatief gespeeld kan worden*".² Deze definitie is erg ruim. Wat opvalt is, dat deze definitie ook denksporten omvat.

In het Van Dale woordenboek wordt sport gedefinieerd als: "Lichamelijke bezigheid ter ontspanning of als beroep met spel- of wedstrijdelement waarbij conditie en vaardigheid vereist zijn, respectievelijk bevorderd worden en waarvoor bepaalde regels gelden".³

2. EUROPEES HANDVEST VOOR DE SPORT - De Raad van Europa heeft sport in artikel 2 van het Europees Handvest voor de Sport gedefinieerd als: "*Alle vormen van lichamelijke activiteit die, door toevallig of georganiseerde deelname, streven naar de uitdrukking of verbetering van de lichamelijke fitheid en het mentaal welzijn, die sociale relaties creëren of resultaten boeken in competities op alle niveaus*".⁴ Deze definitie mag echter niet worden beschouwd als dé definitie van sport op Europees niveau. Deze definitie is beperkt tot het Europees Handvest voor de Sport.

3. VLAAMS DECREET VAN 13 JULI 2001 - In het Vlaams decreet van 13 juli 2001 houdende de regeling van de erkenning en de subsidiëring van de Vlaamse sportfederaties is ook een definitie terug te vinden: "*sportactiviteiten individueel of in ploegverband met competitief of*

¹ J. MAESCHALCK, A. VERMEERSCH en K. DE SAEDELEER, *Sportrecht*, Brugge, Die Keure, 2013, 4.

² S. RUYSSCHAERT, "De toegang tot en terbeschikkingstelling van sportinfrastructuur: mét of zonder btw?" in *Onroerend goed in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2017, afl. 303, 26.

³ Van Dale, "Hedendaags Nederlands", *onlinewoordenboek*, www.vandale.be.

⁴ Art. 2, Europees Handvest voor de Sport.

recreatief karakter".⁵ Deze definitie geeft eigenlijk geen uitleg. De definitie bevat namelijk zelf de term '*sportactiviteiten*'. Daarnaast bevat dit decreet in bijlage ook een sporttakkenlijst met 53 sporttakken die in aanmerking komen voor subsidiëring. Op deze lijst worden enkel de verschillende sporttakken opgesomd en dus niet alle disciplines die er zijn binnen een bepaalde sporttak. Dit doet discussies ontstaan. Recent ontstond er een discussie over padel. Deze sport wordt niet afzonderlijk vermeld op de sporttakkenlijst. Zij wordt momenteel beschouwd als een discipline binnen het tennis. Op de website van Padel-Vlaanderen valt te lezen dat de padelfederatie het daar niet mee eens is.⁶

4. AUTONOOM BEGRIP - De btw-administratie is niet gebonden door definities van andere overheidsinstellingen. Het begrip sport is een autonoom begrip dat niet gedefinieerd is in de Btw-richtlijn. Het moet daarom worden uitgelegd volgens de betekenis van het woord '*sport*' in het normale spraakgebruik. Op 29 juni 2018 publiceerde de FOD Financiën wel een nieuwe circulaire over de btw-vrijstelling inzake sport in artikel 44, §2, 3° van het Btw-Wetboek.⁷ Deze circulaire stelt de aanwezigheid van een '*niet te verwaarlozen lichamelijke component*' als vereiste om van sport te kunnen spreken.⁸

Afdeling 2. Bijzondere gevallen

§ 1. Denksporten

5. DEFINITIE - De term '*denksport*' is een algemeen aanvaarde term in ons taalgebruik. Het kan omschreven worden als:

"een bezigheid waarin mensen zich met elkander meten door middel van een spel waarbij vooral analytisch denken benodigd is".

Deze spelen kunnen zowel recreatief als in competitieverband gespeeld worden. Voorbeelden daarvan zijn: Bridge, Dammen, Schaken, Scrabble, Stratego, ...

6. GELIJKENISSEN MET 'FYSIEKE' SPORTEN - Net zoals '*fysieke*' sporten (waarbij een lichamelijke component aanwezig is) zijn er een heel aantal denksporten die op reglementaire wijze in

⁵ Art. 2, 1°, Vlaams decreet 13 juli 2001 houdende de regeling van de erkenning en de subsidiëring van de Vlaamse sportfederaties, BS 14 september 2001.

⁶ www.padelvlaanderen.be/padel-quo-vadis/.

⁷ Circ. nr. 2018/C/84 over de btw-vrijstelling inzake sport, 29 juni 2018, www.monkey.be.

⁸ Cf. infra randnrs. 8-9.

competitieverband gespeeld worden. Er worden toernooien georganiseerd waarbij een aantal denksporten gecombineerd worden. Een gekend voorbeeld is de 'denksporttriatlon'. Bij dit toernooi worden drie denksporten gespeeld door de deelnemers: Dammen, Schaken en Bridge. De resultaten uit de drie spelen worden opgeteld om tot een eindstand te komen. De International Mind Sport Association (IMSA) erkent zes denksporten en hun federaties: Bridge, Schaken, Dammen, Go, Mahjong en XiangQi.⁹ Deze denksporten vallen zelfs onder de World Anti-Doping Code. Dit alles doet sterk vermoeden dat denksporten inderdaad als sport gezien worden. Maar geldt dit ook in het kader van de btw?

7. TOT 31 DECEMBER 2018 - Tot voor kort gold in het kader van de btw een heel ruime interpretatie van het sportbegrip zodat bijna alle sportdisciplines eronder vielen.¹⁰ De btw-administratie beschouwde ook denksporten als sport. Dit bleek o.a. uit een beslissing van de administratie die stelt dat schaken ook als sport beschouwd moest worden in het kader van een btw-vrijstelling.¹¹

8. VANAF 1 JANUARI 2019 - Op 29 juni 2018 publiceerde de FOD Financiën echter een nieuwe circulaire over de btw-vrijstelling inzake sport in artikel 44, §2, 3° van het Btw-wetboek.¹² Deze circulaire kwam er naar aanleiding van de uitspraak van het Hof van Justitie in een zaak over Bridge.¹³ Het Hof oordeelde dat Wedstrijdbridge niet onder het begrip sport valt omdat het slechts een te verwaarlozen lichamelijke component bevat. Het Hof bepaalde m.a.w. dat onder het begrip sport in de zin van artikel 132, lid 1, m) van de richtlijn 2006/112/EG, een activiteit dient te worden verstaan die gekenmerkt wordt door een niet te verwaarlozen lichamelijke component. Dat een activiteit de lichamelijke en geestelijke gezondheid bevordert, volstaat op zich niet om te besluiten dat die activiteit als sport beschouwd moet worden. Daarbij maakt het niet uit of de activiteit al dan niet in wedstrijdverband wordt beoefend. Ook sportactiviteiten die niet tot doel hebben aan sportcompetities deel te nemen, worden als de beoefening van sport aangemerkt in de zin van artikel 132, lid 1, sub m van

⁹ www.imsaworld.com/wp/.

¹⁰ "Btw: schaken is geen sport (meer)", *TaxTODAY Artikelen*, 3 oktober 2018, www.monkey.wolterskluwer.com/nl/document/mnne12821374.

¹¹ Beslissing nr. E.T. 60.089, 3 juli 1987, www.fisonetplus.be.

¹² Circ. nr. 2018/C/84 over de btw-vrijstelling inzake sport, 29 juni 2018, www.monkey.be.

¹³ HvJ 26 Oktober 2017, *The English Bridge Union*, C-90/16.

richtlijn 2006/112/EG.¹⁴ Het is dus niet vereist dat de denksport in competitieverband gespeeld wordt, om als sport aangemerkt te worden.

9. DENKSPORT WORDT NIET LANGER VRIJGESTELD - Dit heeft onder meer gevolgen voor de toepassing van de vrijstelling die voorzien is in artikel 44 van het Btw-wetboek. Gelet op de recente rechtspraak van het Europees Hof van Justitie en de nieuwe circulaire van de administratie, zullen alle activiteiten die niet gekenmerkt worden door een '*niet te verwaarlozen lichamelijke component*' niet meer onder het begrip '*sport*' vallen. Denksporten zoals Dammen, Schaken, ... zullen niet langer vrijgesteld worden van de btw op basis van artikel 44 van het Btw-wetboek.¹⁵ Deze strengere invulling van het begrip '*sport*' geldt pas vanaf 1 januari 2019.

10. VRIJSTELLING VOOR KLEINE ONDERNEMINGEN - Sommige verenigingen die geen gebruik meer zullen kunnen maken van de vrijstelling in artikel 44 van het Btw-wetboek, zullen in plaats daarvan wel toepassing kunnen maken van de vrijstelling voor kleine ondernemingen.¹⁶ De verschillende vrijstellingen worden besproken in afdeling 2.¹⁷

§ 2. E-sports

11. ELECTRONIC SPORT - '*E-sport*' is de afkorting voor electronic sport. Dit is de term die gebruikt wordt voor het competitief spelen van computerspellen. Het maakt daarbij niet uit of er in het computerspel al dan niet een sport gespeeld wordt. Zo worden zowel Fifa (voetbalspel) als Fortnite (shooter) bijvoorbeeld beschouwd als e-sport.

12. LICHAAMELIJKE COMPONENT - In de hierboven reeds besproken circulaire over de Btw-vrijstelling inzake sport heeft de administratie bepaald dat denksporten niet langer vrijgesteld kunnen worden van de btw omdat zij niet gekenmerkt worden door een niet te verwaarlozen lichamelijke component. Dit geldt volgens de administratie ook voor *gamen en andere gelijkaardige activiteiten*.¹⁸ Nochtans zijn er games waarbij er wél een lichamelijke component

¹⁴ HvJ 21 februari 2013, *Mesto Zamberk*, C-18/12.

¹⁵ <https://www.practicali.be/blog/vanaf-1-januari-2019-geen-btw-vrijstelling-voor-kaartclubs-schaakclubs-gameclubs/>.

¹⁶ Art. 1 Koninklijk besluit nr. 19 van 29 juni 2014 met betrekking tot de vrijstellingsregeling van belasting over de toegevoegde waarde in het voordeel van kleine ondernemingen, *BS* 9 juli 2014j. artikel 56bis §2 W.B.T.W.

¹⁷ Cf. infra randnr. 66.

¹⁸ Circ. nr. 2018/C/84 over de btw-vrijstelling inzake sport, 29 juni 2018, www.monkey.be.

aanwezig is. Er kan m.i. dan ook niet zonder meer aanvaard worden dat *gamen* dezelfde behandeling moet krijgen als bijvoorbeeld schaken en kaarten.

Om na te gaan of e-sports als sport beschouwd worden in het kader van de btw moeten zij, m.i., opgesplitst worden in enerzijds e-sports zonder lichamelijke component en anderzijds e-sports waarbij wel een lichamelijke component aanwezig is.

A. E-SPORTS ZONDER LICHAMELIJKE COMPONENT

13. TE BEPERKTE LICHAMELIJKE COMPONENT - Er zijn heel wat computerspellen die geen of een heel beperkte lichamelijke component bevatten. Bij de meeste computerspellen blijft de lichamelijke component beperkt tot het bewegen van de vingers om de controller te besturen. Enkele voorbeelden zijn: Fifa, Fortnite, Grand Theft Auto, ...

In dit verband lijkt de, reeds hierboven aangehaalde, circulaire van de FOD Financiën dergelijke e-sports uit te sluiten. Deze e-sports bevatten namelijk geen '*niet te verwaarlozen lichamelijke component*'.

B. E-SPORTS MET LICHAMELIJKE COMPONENT

14. WII SPORTS - Er zijn echter ook een (beperkter) aantal computerspellen waarbij wel een zekere lichamelijke component aanwezig is.

Bij de meeste van deze computerspellen is de lichamelijke component eerder beperkt. Een zeer gekend voorbeeld hiervan is 'Wii Sports'. Hierbij staat de speler recht voor het scherm en bestuurt hij door bewegingen te maken. Zo zal de speler bijvoorbeeld bij het tennisspel de pols moeten bewegen of met de arm zwaaien (in plaats van enkel de vingers te moeten bewegen) om het spel te kunnen spelen. De vraag rijst of dergelijke bewegingen een '*niet te verwaarlozen lichamelijke component*' uitmaken. De speler hoeft namelijk niet zijn volledige lichaam te bewegen en hoeft niet te lopen om het spel te kunnen spelen. In vergelijking met tennis, is de beweging die Wii Sports (tennis) vergt veel geringer en lijkt zij geen '*niet te verwaarlozen lichamelijke component*' uit te maken. Dergelijke computerspellen dienen m.i. dan ook niet als sport beschouwd te worden in het kader van de btw.

15. JUST DANCE NOW - Een ander gekend voorbeeld is '*Just Dance Now*'. Tijdens het spelen van deze game dienen de spelers zelf te dansen voor het scherm (eventueel op een dansmat). Bij dergelijke computerpelen is er dus zeer duidelijk een lichamelijke component aanwezig. Er

wordt effectief gedanst. Het enige verschil is dat er gedanst wordt voor een computerscherm. Er wordt dus effectief gesport en er is weinig verschil met de echte danssport, al zal de bewegingsruimte in de meeste gevallen wel beperkter zijn. Een dergelijk computerspel dient m.i. daarom wel als sport beschouwd te worden in het kader van de btw.

16. LUNAPARKEN EN SPEELHALLEN - Dergelijke computerspelen met een lichamelijke component worden vaak aangeboden in lunaparken en speelhallen. De vraag rijst of zij daarom gedeeltelijk als sportclubs kunnen worden gezien. De toekenning van het recht op toegang tot een sportinrichting is een dienst die is omschreven in het Btw-wetboek. Artikel 18, §1, tweede alinea, 12° van het Btw-wetboek bepaalt dat onder meer als een dienst beschouwd wordt:

“de toekenning van het recht op toegang tot inrichtingen voor cultuur, sport of vermaak, alsmede de toekenning van het recht gebruik ervan te maken”.

Wanneer er in een lunapark betaald dient te worden om een computerspel (waarbij een niet te verwaarlozen lichamelijke component aanwezig is) te spelen, dient dit m.i. inderdaad gezien te worden als een dienst die bestaat uit de toekenning van het recht gebruik te maken van een sportinstallatie.

Het betreft geen dienst die bestaat uit het aanbieden van kans- of gokspelen. Artikel 2 van de Wet van 7 mei 1999 op de kansspelen, de weddenschappen, de kansspelinrichtingen en de bescherming van de spelers omschrijft een kansspel namelijk als:

“Elk spel waarbij een ingebrachte inzet van om het even welke aard, hetzij het verlies van deze inzet door minstens één der spelers, hetzij een winst van om het even welke aard voor minstens één der spelers of inrichter van het spel tot gevolg heeft en waarbij het toeval een zelfs bijkomstig element is in het spelverloop, de aanduiding van de winnaar of de bepaling van de winstgrootte.”¹⁹

Het feit dat dergelijke computerspelen worden aangeboden in een lunapark of speelhal maakt van deze spellen op zich nog geen kansspel. Wanneer de bezoekers van het lunapark moeten betalen om het spel te kunnen spelen en hiermee verder niks kunnen winnen of verliezen, is er m.i. geen sprake van een kansspel. Bovendien is er bij het beoefenen van een computerspel,

¹⁹ Wet van 7 mei 1999 op de kansspelen, de weddenschappen, de kansspelinrichtingen en de bescherming van de spelers, BS 1 februari 2010.

zoals *'Just Dance Now'* geen sprake van toevalelement. De uitkomst van het spel wordt bepaald door de prestaties van de deelnemers en niet door het toeval.²⁰

Een lunapark dat computerspellen aanbiedt, kan m.i. daarom gedeeltelijk beschouwd worden als een sportinrichting. De vrijstelling voor sportinrichtingen uit artikel 44, §2, 3^o van het Btw-wetboek zal echter geen toepassing vinden omdat een lunapark nooit een vereniging zonder winstoogmerk is. Elke commercieel uitgebate instelling wordt uitgesloten van de vrijstelling.²¹

17. VIRTUAL CYCLING ZONE - De vergelijking kan gemaakt worden met fitnesscentra die een *virtual cycling zone* hebben. In een dergelijke zone stellen zij hometrainers ter beschikking, die worden opgesteld voor een groot beeldscherm waarop instructies komen. Dergelijke systemen bevatten ook vaak een zeker spelelement.

§ 3. G-sport

18. GEHANDICAPTENSPOORT - G-sport is de afkorting voor gehandicaptensport. Het is sport die beoefend wordt door mensen met een visuele en/of auditieve, motorische of verstandelijke beperking. G-sport kan ook op topniveau worden beoefend. Het gekendste voorbeeld hiervan zijn de Paralympische Spelen. Enkele voorbeelden zijn: rolstoeltennis, rolstoelbasketbal, atletiek, G-voetbal, paardrijden, ...

Ook bij G-sport is er een niet te verwaarlozen lichamelijke component aanwezig, zodat ook G-sport onder de noemer 'sport' valt in het kader van de btw.

Hoofdstuk 2. Btw-plichtige

Afdeling 1. Definitie

19. BEGRIP - De eerste vraag die beantwoord dient te worden, is of sportclubs btw-plichtigen zijn. Dit is belangrijk omdat alles via de btw-plichtige verloopt; de inning en het doorstorten van de btw, de administratie, het recht op aftrek van voorbelasting...

Het Btw-wetboek definieert in art. 4 een btw-plichtige als:

²⁰ Omzendbrief nr. COL 14/2013 Wet van 7 mei 1999 op de kansspelen, de weddenschappen, de kansspelinrichtingen en de bescherming van de spelers (B.S. van 3 december 1999), zoals gewijzigd door de twee wetten van 10 januari 2010 (B.S. van 1 februari 2010).

²¹ cf. infra randnr. 50.

*“eenieder die in de uitoefening van een economische activiteit geregeld en zelfstandig, met of zonder winstoogmerk, hoofdzakelijk of aanvullend, leveringen van goederen of diensten verricht die in dit wetboek omschreven zijn”.*²²

De woorden ‘eenieder’ en ‘met of zonder winstoogmerk’ doen blijken dat elke sportclub, ook VZW’s, onder de definitie van het Btw-wetboek valt.²³ In principe zullen zij dus btw moeten doorstorten voor de diensten die zij verrichten. Bijgevolg zullen ze een maandelijkse of trimestriële aangifte moeten indienen.

20. VIER VEREISTEN - Er kunnen vier vereisten worden afgeleid uit de definitie in artikel 4 van het Btw-wetboek opdat er kan gesproken worden van een belastingplichtige.²⁴ De sportclub moet geregeld (1) en zelfstandig (2) goederen leveren of diensten verrichten (3) in het kader van een economische activiteit (4).

§ 1. Uitoefenen van een economische activiteit

21. RUIM BEGRIP – Er dient een economische activiteit te worden uitgeoefend door de sportclub. Art. 9, lid 1 Richtlijn 2006/112 schrijft voor dat een economische activiteit:

*“alle werkzaamheden omvat van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, landbouw en de uitoefening van vrije en ermee gelijkgestelde beroepen”*²⁵.

Deze definitie is ontzettend ruim. Het gaat om de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengsten uit te verkrijgen.

22. GOEDEREN GESCHIKT VOOR DUBBEL GEBRUIK - De voorwaarde, dat er een economische activiteit dient te worden uitgeoefend, dient vooral om het onderscheid te kunnen maken tussen degene die een economische activiteit uitoefenen en zij die slechts een hobby uitoefenen. In het Enkler-arrest heeft het Hof van Justitie bepaald dat er in bepaalde gevallen een feitelijke beoordeling moet gebeuren van het geheel van elementen om te kunnen oordelen of er sprake is van private activiteiten of deelname aan het economisch verkeer.²⁶

²² Art. 4 W.B.T.W.

²³ D. DEDECKER, *Handboek sportrecht*, Gent, Story Publishers, 2013, 258.

²⁴ S. RUYSSCHAERT, “De belastingplicht van de vzw” in *VZW in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2013, 1.

²⁵ Art. 9, lid 1 Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006 van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

²⁶ HvJ 26 september 1996, *Enkler*, C-230/94.

Deze feitelijke beoordeling moet gebeuren wanneer de goederen die gebruikt worden, geschikt zijn voor dubbel gebruik. Goederen zijn geschikt voor dubbel gebruik indien ze zowel privé gebruikt kunnen worden als voor het uitoefenen van een economische activiteit. In deze gevallen moet er dus een feitelijke beoordeling gebeuren.

23. **ECONOMISCHE ORGANISATIECRITERIA** - Ook in het kader van de sportclubs zijn er bepaalde goederen die geschikt zijn voor dubbel gebruik. Enkele voorbeelden zijn: lokalen, materieel (bv tennisrackets, fietsen, ballen, ...), bussen, kledij, ... In dit geval moet dus nagegaan worden of er gewerkt wordt volgens economische organisatiecriteria. Er wordt maar een economische activiteit uitgevoerd in de mate dat het de bedoeling is om de activiteit duurzaam vol te houden. In het kader van een sportclub is dit het geval: de activiteiten van een sportclub worden georganiseerd om op een duurzame manier diensten te kunnen blijven verstrekken aan haar leden.

Het is niet vereist dat de activiteiten die de sportclub uitoefent/organiseert een commercieel karakter hebben.²⁷ De inkomsten die uit de activiteiten voortvloeien, hoeven ook niet als beroepsinkomsten te worden aangemerkt (in de vennootschapsbelasting). Dat het wel een beroepsinkomen vormt, kan een indicatie zijn, maar is geen voorwaarde.²⁸

§ 2. Zelfstandig karakter

24. **GEEN BAND VAN ONDERGESCHIKTHEID** – De economische activiteit moet zelfstandig worden uitgeoefend. Er mag geen sprake zijn van een band van ondergeschiktheid. Een sportclub neemt de vorm aan van een vennootschap of een vzw. Deze werken altijd op zelfstandige basis. Aan deze voorwaarde zal dus steeds voldaan zijn.²⁹

§ 3. Geregelde uitoefening

25. **RECURRENT GEBEUREN** - De handelingen met een zekere regelmaat moeten verricht worden. Het moet gaan om een recurrent gebeuren. Sportclubs leveren op een geregelde basis diensten aan hun leden en voldoen dus aan deze voorwaarde.

²⁷ S. RUYSSCHAERT, "De belastingplicht van de vzw" in *VZW in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2013, 1.

²⁸ HvJ 4 december 1990, *Van Tiem*, C-186/89.

²⁹ S. RUYSSCHAERT, "De belastingplicht van de vzw" in *VZW in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2013, 1; Btw-commentaar nr. 80.

26. JAARLIJKSE SPORTWEDSTRIJD - Dit wil niet zeggen dat de activiteiten op regelmatige tijdstippen gevoerd moeten worden. Ook het jaarlijks organiseren van een sportwedstrijd volstaat.³⁰ Voor dit specifieke geval wordt wel in een vereenvoudigde btw-regeling voorzien. Het volstaat om een jaarlijkse aangifte te doen, ten laatste op het einde van de tweede maand die volgt op de maand waarin het sportevenement eindigt.³¹

27. GLOBALE ACTIVITEIT - Verder dient hierbij opgemerkt te worden dat het de globale activiteit is die met regelmaat verricht moet worden. Wanneer een sportclub een niet geregelde handeling verricht in het kader van de uitoefening van haar activiteit, is nog steeds voldaan aan deze voorwaarde.

§ 4. Leveringen van goederen of diensten verrichten

28. AAN LEDEN EN AAN EEN BREDER PUBLIEK - Over het algemeen verrichten sportclubs diensten aan hun leden, maar ook aan een breder publiek. De richtlijn noemt een aantal voorbeelden van dergelijke diensten.³² Specifiek voor sportclubs kan gedacht worden aan de organisatie van allerlei (sport)activiteiten, verlenen van toegang aan toeschouwers tegen betaling, exploitatie van een kantine, transfers, voeren van reclame, etc. Hierbij dient opgemerkt te worden dat het niet uitmaakt of de handelingen van de sportclub vrijgesteld zijn om te bepalen of een sportclub een btw-plichtige is. Sportclubs kunnen ook goederen leveren. Daarbij kan gedacht worden aan het verkopen van kledij en ander materiaal. Handelingen om niet vallen daarentegen buiten de btw-sfeer.

29. TEGENPRESTATIE - Het Hof van Justitie heeft in de zaak Kennemer Golf en Country Club bepaald dat een dienst slechts belastbaar is wanneer tussen de dienstverrichter (sportclub) en de ontvanger van de dienst een "rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de daadwerkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst".³³ De tegenprestatie valt buiten de btw-sfeer indien ze niet individualiseerbaar is, onbepaald is, van collectief belang is

³⁰ C. AMAND, "Afwezigheid van winstoogmerk en btw volgens de rechtbanken, de btw-administratie en de Waalse minister van Plaatselijke Besturen en de Stad", 1, http://www.xirius.be/uploads/files/chroniques/170204%20winstoogmerk%20en%20btw_59e6fc234245b.pdf.

³¹ Beslissing nr. E.T. 119.653, 11 juli 2011, www.stradalex.com.

³² Richtlijn 2006/112/EG van 28 november 2006 van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

³³ HvJ 21 maart 2002, *Kennemer Golf en Country Club*, C-174/00.

of geen direct voordeel verschaft aan de afnemer. Dit is van belang voor o.a. lidgelden. Lidgelden zijn maar belastbaar indien ze een rechtstreekse tegenprestatie vormen.³⁴

§ 5. Van toepassing op eenieder

30. NIET ESSENTIËLE VOORWAARDEN - In de definitie worden ook nog een aantal niet essentiële voorwaarden opgesomd. Belangrijk is te vermelden dat het niet uitmaakt of de sportclub met of zonder winstoogmerk is opgericht. Ook sportclubs die zijn opgericht als vzw voldoen dus aan de voorwaarden uit artikel 4 van het Btw-wetboek om als btw-plichtige aangemerkt te worden.

31. CONCLUSIE - De definitie in artikel 4 van het Btw-wetboek stelt dat eenieder btw-plichtige kan zijn. Uit de bespreking van de verschillende voorwaarden kan afgeleid worden dat dit in de meeste gevallen inderdaad klopt voor sportclubs. De meeste sportclubs voldoen aan de vier voorwaarden die hierboven besproken werden en zijn daardoor btw-plichtigen.

Afdeling 2. Vrijstellingen

§ 1. Onderscheid tussen eigenlijke en oneigenlijke vrijstellingen

32. TWEE SOORTEN VRIJSTELLINGEN - Voor bepaalde diensten heeft het Btw-wetboek een btw-vrijstelling voorzien. In het Btw-wetboek zijn twee soorten terug te vinden; de oneigenlijke vrijstellingen enerzijds en de eigenlijke vrijstellingen anderzijds.

33. ONEIGENLIJKE VRIJSTELLINGEN - De artikelen 39 tot 42 van het Btw-wetboek gaan over de oneigenlijke vrijstellingen. Zij houden voornamelijk verband met de internationale handel. Voorbeelden zijn de vrijstellingen wegens uitvoer, intracommunautaire leveringen en leveringen aan schepen en vliegtuigen of ambassades of internationale verenigingen. Deze vrijstellingen wijzigen niets aan het statuut van de btw-plichtige.³⁵

34. EIGENLIJKE VRIJSTELLINGEN - Belangrijk binnen het kader van de sportclubs zijn de eigenlijke vrijstellingen die in artikel 44 W.B.T.W zijn opgenomen. Belangrijk hierbij is dat een sportclub er niet kan voor opteren om deze handelingen toch vrijwillig aan btw te laten onderwerpen en op die manier toch een recht op aftrek te creëren. Deze vrijstellingen zijn

³⁴ S. TUYTTEN, "Btw en lidgelden", *VZW info* 2008, afl.19, 6-7.

³⁵ S. RUYSSCHAERT, "De belastingplicht van de vzw" in *VZW in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2013, 3.

m.a.w. imperatief.³⁶ De belangrijkste artikelen in dit verband zijn art. 44 §2, 3° van het Btw-wetboek; art. 44, §2, 11° van het Btw-wetboek; art. 44 §2, 12° van het Btw-wetboek en art. 1 Btw-KB nr. 19 juncto art. 56bis §2 van het Btw-wetboek.

§ 2. Eigenlijke vrijstellingen die enkel voor vzw's gelden

A. SPORTINRICHTINGEN EN INRICHTINGEN VOOR LICHAAMELIJKE OPVOEDING (ART. 44, §2, 3° W.B.T.W.)

35. BTW-RICHTLIJN - Art. 132, §1, m) van de Btw-richtlijn bepaalt dat lidstaten vrijstelling moeten verlenen aan:

“sommige diensten welke nauw samenhangen met de beoefening van sport of met lichamelijke opvoeding en welke door instellingen zonder winstoogmerk worden verricht voor personen die aan sport of lichamelijke opvoeding doen”.

36. BTW-WETBOEK - België heeft daarom in artikel 44 §2, 3° van het Btw-wetboek voorzien in een btw-vrijstelling voor:

“de diensten verstrekt door exploitanten van sportinrichtingen en inrichtingen voor lichamelijke opvoeding aan personen die er aan lichamelijke ontwikkeling of aan sport doen, wanneer die exploitanten en inrichtingen instellingen zijn die geen winstoogmerk hebben en zij de ontvangsten uit de vrijgestelde werkzaamheden uitsluitend gebruiken tot dekking van de kosten ervan.”

37. VASTE INFRASTRUCTUUR IS GEEN VEREISTE - Normaal gesproken heeft een sportinrichting een ruimte waar aan sport gedaan kan worden: tennisterrein, voetbalveld, hockeyveld, bowlingbanen, ... Maar ook exploitanten die niet over een ruimte beschikken, bijvoorbeeld een vereniging voor wielertoeristen, kunnen vrijgesteld worden. Er moet dus geen onderscheid gemaakt worden naargelang de vereniging al dan niet over een vaste infrastructuur beschikt.³⁷

³⁶ S. RUYSSCHAERT, “De belastingplicht van de vzw” in *VZW in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2013, 4.

³⁷ B. AMEYE, S. CLOCHERET en J. KERREMANS, *Sport en fiscus*, Mechelen, Kluwer, 2011, 85.

Indien de diensten bestaan uit het exploiteren van een bepaalde infrastructuur (bijvoorbeeld een zwembad), maakt het daarbij niet uit of de exploitant eigenaar of huurder is van de infrastructuur.³⁸

38. DIENSTEN AAN SPORTERS - Deze vrijstelling geldt enkel voor de diensten in de relatie tussen de exploitant en degene die aan sport doet.

De vrijstelling geldt voor:

- de terbeschikkingstelling van sportinrichtingen, sporttoestellen of sportartikelen;
- dienstprestaties die erop gericht zijn een bepaalde sport aan te leren (zoals zwemlessen, tennislessen, paardrijlessen, ...).

1. Toepassingsvoorwaarden

39. DRIE TOEPASSINGSVOORWAARDEN - Er zijn drie voorwaarden opdat deze vrijstelling van toepassing is.³⁹

a. Sportbeoefening

40. DIENST HEEFT BETREKKING OP HET BEOEFENEN OF AANLEREN VAN DE SPORT - Vooreerst moet de dienst betrekking hebben op het beoefenen van de sport zelf en verstrekt worden aan personen die er actief aan sport doen. De vrijstelling in artikel 44, §2, 3° van het Btw-wetboek, heeft betrekking op alle sportdisciplines en geldt zowel voor het aanleren van een sport als voor het effectief beoefenen ervan.⁴⁰

Lidgelden, de prijs voor deelname aan activiteiten en de prijs voor het gebruik van de sportinfrastructuur, zijn voorbeelden van zaken die onder deze vrijstelling vallen. Ook het aanleren van een sport waarbij gebruik mag gemaakt worden van infrastructuur en waarbij uitrusting ter beschikking gesteld wordt, valt onder de vrijstelling.

³⁸ *Vr. en Antw.*, Senaat 1999-2000, nr. 2-12, 550 en *BTW-Revue*, nr. 146, 263 (Vr. nr. 363, 18 januari 2000, M. DE CLIPPELE).

³⁹ S. RUYSSCHAERT, "De belastingplicht van sportverenigingen" in *Onroerend goed in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2007, afl. 184, 1.

⁴⁰ *Vr. en Antw.*, Senaat 1994-1995, nr.133, 7013-7014 en *BTW-Revue*, nr. 111, 1284 (Vr. nr. 862, 4 oktober 1994, E. DEWORME).

41. DENKSPORTEN WORDEN NIET LANGER ALS SPORT BESCHOUWD – Sinds kort is de vrijstelling echter niet meer van toepassing op alle sportdisciplines. Vroeger werden ook denksporten zoals bijvoorbeeld schaken als sport beschouwd.⁴¹ Ingevolge de recente circulaire 2018/C/84 over de Btw-vrijstelling inzake sport is dit niet langer het geval. Er moet een *'niet te verwaarlozen lichamelijke component'* aanwezig zijn opdat er sprake is van sport. Dit is niet het geval bij denksporten zoals bijvoorbeeld schaken. Het is m.i. vreemd dat denksporten nu uitgesloten worden van deze vrijstelling. De wetgever heeft met deze vrijstelling immers tot doel de belastingplicht van vzw's te verlichten. Het valt te betreuren dat clubs die denksporten aanbieden niet langer kunnen genieten van deze vrijstelling.

42. DISCUSSIEGEVALLEN - In sommige gevallen ontstaat er toch discussie; enkele voorbeelden daarvan zijn de hondensport, de terbeschikkingstelling van ligplaatsen voor boten in watersportverenigingen, de terbeschikkingstelling van vliegtuigen, etc.

Hondensport

43. MONDELINGE VRAAG - De heer Schiltz stelde vast dat de lidgelden van hondenclubs aan btw worden onderworpen omdat de activiteiten van een hondenclub niet als sport worden aanzien. Hij haalt in zijn mondelinge vraag aan dat de duivensport en paardensport wel als sport erkend worden en daardoor wel kunnen genieten van de vrijstelling van artikel 44, §2, derde lid van het Btw-wetboek. Hij beschouwt dit als een discriminatie in het nadeel van de hondensport en vraagt de minister van Financiën daarom de btw-vrijstelling van lidgelden voor hondenclubs te aanvaarden.

44. OPLEIDING VAN DE HONDEN PRIMEERT - De minister van Financiën heeft deze vraag niet ingewilligd. De minister stelt dat er inderdaad een bepaalde fysieke inspanning wordt vereist van de begeleiders. Zij moeten namelijk meelopen met hun honden tijdens de trainingen. Toch primeert volgens hem de training en opleiding van de honden. Bij paardenclubs daarentegen wordt in hoofdzaak de lichamelijke ontwikkeling van personen beoogd.

Volgens de minister verricht een hondenclub dus geen diensten inzake sport in de zin van artikel 44, §2, 3°, noch onderwijsprestaties zoals bedoeld in artikel 44, §2, 4° van het Btw-wetboek.⁴²

⁴¹ Beslissing nr. E.T. 60.089, 3 juli 1987, www.fisconetplus.be.

⁴² Beslissing nr. E.T. 33.043, 23 maart 1981, *Btw-Revue*, nr. 50, 516.

45. VERGELIJKING MET PAARDENCLUBS - Het antwoord van de minister valt te volgen. Het is inderdaad zo dat de activiteiten bij een paardenclub verschillen van die van een hondenclub. Bij een paardenclub zijn het personen die een sportieve activiteit uitoefenen en daarbij gebruik maken van paarden.

46. VERGELIJKING MET DUIVENCLUBS - De heer Schiltz vindt het eigenaardig dat duivenclubs wel gebruik kunnen maken van de vrijstellingsregeling. Hier lijkt volgens hem namelijk wel een parallel getrokken te kunnen worden met de hondensport. Bij beide sporten is het de bedoeling om de dieren (honden en duiven) te trainen. Hoewel deze redenering lijkt te kloppen, heeft de heer Schiltz wellicht iets over het hoofd gezien. Bij duivenclubs bestaan de diensten namelijk voornamelijk uit het organiseren van prijskampen waarbij de deelnemers inleggelden betalen. Deze diensten worden niet vrijgesteld op basis van artikel 44, §2, 3° van het Btw-wetboek, maar wel op basis van artikel 44, §3, °13 van datzelfde wetboek. Dit artikel bepaalt dat van belasting zijn vrijgesteld:

“weddenschappen, loterijen en andere kans- en geldspelen, met inachtneming van de door de Koning vastgestelde voorwaarden en beperkingen”.

Een vergelijking met duivenclubs is hier dus niet op zijn plaats, eenvoudigweg omdat zij op basis van een ander artikel worden vrijgesteld.⁴³

Terbeschikkingstelling van ligplaatsen voor boten

47. GEEN NAUWE SAMENHANG MET DE BEOEFENING VAN DE SPORT - De administratie oordeelde dat een vzw ter bevordering van de watersport op basis van artikel 44, §2, 3° van het Btw-wetboek niet wordt vrijgesteld van btw voor het ter beschikking stellen van een ligplaats voor een boot.⁴⁴ Het Hof van Beroep te Gent heeft de fiscus hierin gevolgd. Het Hof oordeelde dat ligplaatsen voor boten als stalling of parkeerruimte te beschouwen zijn. Enkel diensten die nauw samenhangen met de beoefening van sport of lichamelijke opvoeding vallen onder de vrijstelling. Het louter ter beschikking stellen van een ligplaats voor boten is geen dienst die nauw samenhangt met de beoefening van de sport. Het Hof verduidelijkt echter niet wat

⁴³ Vr. en Antw., Kamercommissie Financiën en Begroting, Com 298, 8-9 (Vr. nr. 5515, 13 juli 2011, W. SCHILTZ).

⁴⁴ S. VAN CROMBRUGGE, “Ligplaatsen voor boten en btw”, *Fiscoloog* 2011, 12-13.

verstaan dient te worden onder “nauwe samenhang”.⁴⁵ De vrijstelling is bijgevolg niet van toepassing op de terbeschikkingstelling van aanlegsteigers, droogdokken en stallingen.

48. OOK DE VRIJSTELLING INZAKE ONROERENDE VERHUUR IS NIET VAN TOEPASSING – Op het eerste zicht zou toepassing kunnen gemaakt worden van de vrijstelling inzake onroerende verhuur. Er is echter een uitzondering voorzien voor het verhuren van parking. Artikel 44, §3, 2° van het Btw-wetboek luidt namelijk als volgt:

“Van de belasting zijn nog vrijgesteld: de verpachting en de verhuur van uit hun aard onroerende goederen, met uitzondering van de terbeschikkingstelling van stalling voor rijtuigen.”

Het Hof van Beroep te Gent heeft geoordeeld dat ligplaatsen voor boten als stalling of parkeerruimte te beschouwen zijn, zodat ook op deze vrijstelling geen beroep kan gedaan worden. De wettekst voorziet namelijk uitdrukkelijk een uitzondering voor de terbeschikkingstelling van stalling voor rijtuigen. Deze uitspraak van het Hof van Beroep te Gent is conform aan de rechtspraak van het Europese Hof van Justitie. Het Hof van Justitie oordeelde in 2005 namelijk al dat onder de “verhuur van parkeerruimte voor voertuigen” ook de “verhuur van ligplaatsen voor boten” moet worden verstaan. Het begrip “voertuig” moet volgens het Hof namelijk zo worden uitgelegd, dat het “alle vervoermiddelen betreft, met inbegrip van boten”.⁴⁶

49. BTW-PLICHTIGE MET RECHT OP AFTREK - Aangezien op geen van de vrijstellingen beroep kan worden gedaan, worden voor deze verrichtingen watersportverenigingen voor het ter beschikking stellen van ligplaatsen dus steeds als belastingplichtigen met recht op aftrek beschouwd.⁴⁷

Stallen en verzorgen van paarden

50. TERBESCHIKKINGSTELLING VAN PAARDEN EN PISTES - In een manege of een paardrijkschool kan aan paardensport worden gedaan. Een dergelijke instelling valt daarom onder de vrijstelling die verleend wordt door artikel 44, §2, 3° van het Btw-wetboek voor de terbeschikkingstelling van paarden en pistes.

⁴⁵ Gent 24 mei 2011, *Fiscoloog* 2011, afl. 1269, 12.

⁴⁶ HvJ 3 maart 2005, *Fonden Marselisborg Lystbadehavn*, C-428/02.

⁴⁷ M. CEULEMANS, “Sportclubs en btw – Niet zo eenvoudig!”, *Pacioli* 2008, afl. 251, 4.

51. STALLEN EN VERZORGEN VAN PAARDEN - Exploitanten van maneges verlenen, naast het ter beschikking stellen van paarden en pistes, meestal nog andere diensten. Zo vertrouwen eigenaars van paarden deze vaak toe aan de exploitant van een manege die de paarden voor de eigenaars verzorgt en bewaakt. Zoals hierboven reeds werd besproken, is de vrijstelling in artikel 44, §2, 3^o van het Btw-wetboek echter beperkt tot de diensten die betrekking hebben op de beoefening of het aanleren van de paardrijdsport.⁴⁸ De vrijstelling geldt daarom niet voor het stallen en verzorgen van paarden.⁴⁹ Deze handeling wordt aangemerkt als een dienst bedoeld in artikel 18, §1, tweede alinea, 1^o van het Btw-wetboek. Hetzelfde geldt voor het stallen van rijpaarden voor andere ruiterverenigingen en het verkopen van mest.⁵⁰ Wanneer de exploitant van een manege ook dergelijke diensten verleent, handelt zij in de hoedanigheid van een gemengde belastingplichtige.⁵¹

b. Exploitant streeft geen winstoogmerk na

52. COMMERCIEEL UITGEBATE INSTELLINGEN ZIJN UITGESLOTEN - De tweede voorwaarde houdt in dat de exploitant van de sportinrichting een instelling moet zijn die geen winstoogmerk nastreeft.⁵² Dit wil zeggen dat sportclubs die opgericht zijn in de vorm van een NV of een BVBA, in geen geval onder toepassing van art 44, §2, 3^o van het Btw-wetboek kunnen vallen. Hun diensten zijn dus altijd aan btw onderworpen. Deze voorwaarde sluit elke commercieel uitgebate instelling uit van de vrijstelling.

53. FEITELIJKE SITUATIE PRIMEERT - De sportclub voldoet echter niet automatisch aan deze voorwaarde, louter en alleen omdat ze is opgericht in de vorm van een vzw. Het is de feitelijke situatie die primeert, niet de juridische vorm. Dit wil zeggen dat er in concreto moet worden nagegaan of de vzw geen commercieel uitgebate instelling uitmaakt.

c. Ontvangsten dienen uitsluitend tot de dekking van de kosten

54. ONTVANGSTEN ZIJN LOUTER KOSTENDEKKEND - Ten derde mogen de ontvangsten die verkregen worden uit de vrijgestelde exploitatie van de sportclub uitsluitend dienen tot de dekking van de kosten van de sportclub. Zolang de ontvangsten louter kostendekkend zijn, is

⁴⁸ Cf. supra randnr. 38.

⁴⁹ Beslissing nr. E.T. 10.191, 7 september 1972, *BTW-Revue*, nr. 13, 415.

⁵⁰ S. RUYSSCHAERT, "Sportverenigingen en btw" in *VZW in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2013 5-6.

⁵¹ S. RUYSSCHAERT, "Vrijstellingen om sociale redenen: sportclubs" in *VZW in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2013, 7.

⁵² B. AMEYE, S. CLOCHERET en J. KERREMANS, *Sport en fiscus*, Mechelen, Kluwer, 2011, 85.

de vrijstelling van toepassing. Het maakt daarbij niet uit hoe hoog de inkomsten zijn. De bedragen van de inkomsten mogen wettelijk niet beperkt worden tot een bepaald bedrag.⁵³ De ontvangsten mogen in geen geval worden uitgekeerd aan de leden van de sportclub.

55. SUBSIDIES - Er zijn echter veel sportclubs die kunnen genieten van subsidies, die hen worden toegekend door de overheid. Het was in het verleden niet duidelijk of met deze subsidies rekening dient gehouden te worden bij het beoordelen of de ontvangsten van de sportclub de kosten overtreffen.⁵⁴

De heer GORIS stelde hieromtrent een vraag in de kamer van volksvertegenwoordigers.⁵⁵ Hij stelt in zijn vraag dat de exploitanten van sportinrichtingen bij het bepalen van hun tarieven rekening houden met de subsidies die zij krijgen. Zij kunnen een lagere prijs vragen omdat een deel van de kosten gedekt wordt door subsidies. Hij vermeldt dat een aantal btw-controleurs van oordeel zijn dat dergelijke sportclubs, van wie de ontvangsten door de subsidies hoger liggen dan de kosten, niet kunnen worden vrijgesteld en dus btw-plichtig zijn. De heer GORIS was het eens met de visie van deze belastingcontroleurs en stelt dat de werking subsidies inderdaad bij de ontvangsten moeten worden geteld om te beoordelen of de ontvangsten de kosten overtreffen. Indien de ontvangsten, inclusief de subsidies, de kosten overtreffen, blijft de exploitant van de sportinrichting volgens hem btw-plichtige met recht op aftrek.

In het antwoord op de vraag van de heer GORIS wordt deze zienswijze weerlegd. Een subsidie is een door de overheid of door een door de overheid gesteunde rechtspersoon verleende geldelijke tussenkomst aan een persoon, voor het financieren van werkzaamheden waarvan geoordeeld wordt dat ze nuttig zijn voor het algemeen welzijn.⁵⁶ Ze worden toegekend aan instellingen of inrichtingen die niet voldoende inkomsten hebben om hun kosten te kunnen dekken. Het gaat vaak over instellingen of inrichtingen die lagere prijzen toepassen op hun diensten zodat zij voor velen toegankelijk blijven vanuit financieel oogpunt. Het toekennen van subsidies kan juist als bewijs dienen om aan te tonen dat de instelling of inrichting zelf niet genoeg inkomsten heeft om haar uitgaven te dekken. Het zou dan ook onlogisch zijn om

⁵³ HvJ 7 mei 1998, *Commissie t. Koninkrijk Spanje*, C-124/96.

⁵⁴ B. AMEYE, S. CLOCHERET en J. KERREMANS, *Sport en fiscus*, Mechelen, Kluwer, 2011, 85.

⁵⁵ *Vr. en Antw.*, Kamer 2005-2006, 10 juli 2006, nr. 128, 25140 (Vr. nr. 1320, 12 juni 2006, S. GORIS).

⁵⁶ M. CEULEMANS, "Vzw en btw: vrijstellingen, bijdragen en subsidies", *Pacioli* 2007, afl. 242, 3.

een dergelijke instelling niet te laten genieten van de vrijstelling uit artikel 44, §2, 3° van het Btw-wetboek.

Wanneer aan een exploitant van een sportinrichting subsidies worden toegekend en ingevolge het toekennen van deze subsidies, de ontvangsten de kosten overtreffen, heeft dit niet tot gevolg dat de exploitant moet aangemerkt worden als een instelling met winstgevend doel die uitgesloten wordt van de vrijstelling van artikel 44, §2, 3° van het Btw-wetboek. Het toekennen van subsidies heeft dus in principe geen gevolgen op de hoedanigheid van belastingplichtige van de exploitant van de sportinrichting.⁵⁷

56. SPORTVERENIGINGEN DIE EEN WINSTOOGMERK NASTREVEN - Er zijn echter ook sportverenigingen die geen beroep kunnen doen op de vrijstelling van artikel 44, §2, 3° van het Btw-wetboek omdat zij wel winst uitkeren en dus een winst oogmerk nastreven. De heer FOURNAUX stelde de vraag of subsidies in dit geval altijd in de maatstaf van heffing voor de btw moeten worden opgenomen.⁵⁸

Artikel 26, §1 van het Btw-wetboek⁵⁹ bepaalt wat in de maatstaf van heffing moet worden opgenomen:

“Voor de leveringen van goederen en de diensten wordt de belasting berekend over alles wat de leverancier van het goed of de dienstverrichter als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van degene aan wie het goed wordt geleverd of de dienst wordt verricht, of van een derde, met inbegrip van de subsidies die rechtstreeks met de prijs van die handelingen verband houden.”

Opdat een subsidie tot de maatstaf van heffing zou behoren, moet zij volgens de wettekst *‘rechtstreeks verband houden met de prijs’*. Aan die voorwaarde wordt voldaan wanneer de subsidie aan de drie volgende vereisten voldoet:

(1) de subsidie moet betaald worden aan de producent, aan de leverancier of aan de dienstverrichter;

(2) de subsidie moet worden betaald door een derde;

⁵⁷ Ibid.

⁵⁸ *Vr. en Antw.*, Kamer 1995-1996, nr. 31, 3860-3861 en *BTW-Revue*, nr. 122, 545 (Vr. nr. 300, 23 februari 1996, R. FOURNAUX).

⁵⁹ Deze bepaling vormt de omzetting van artikel 11, A, 1, a, van de zesde richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 17 mei 1977.

(3) de subsidie moet een tegenprestatie of een element van de tegenprestatie van de levering of de dienst vormen; dit is onder meer het geval wanneer de subsidie wordt verleend aan ondernemingen waarvan de van hun producten bekomen verkoopprijs, om sociale of economische redenen, beneden de rentabiliteitsdrempel ligt, of wanneer de subsidie aan de leverancier of dienstverrichter wordt verleend als directe compensatie van een aan laatstgenoemden opgelegde verkoopprijs.

De subsidie moet in principe worden berekend in functie van de prijs van de goederen of diensten die door de belastingplichtige worden geleverd en van het belang van de door hem verrichte handelingen. Het bedrag varieert naargelang van de omzet.⁶⁰

57. ACHTERLIGGEND IDEE - Achter het begrip 'subsidie die verband houdt met de prijs', ligt het idee ten grondslag dat de subsidie uiteindelijk ten goede komt aan de klanten en dus een prijsbestanddeel vormt dat, hoewel het door een derde ten laste wordt genomen, onderworpen is aan btw.⁶¹

58. IN DE PRAKTIJK - De subsidies die in de praktijk het meeste voorkomen, houden geen rechtstreeks verband met de prijs. Hoewel zij wel een invloed kunnen hebben op de uiteindelijke kostprijs van een product of dienst, worden deze subsidies niet opgenomen in de maatstaf van heffing. Zij zijn m.a.w. niet belastbaar. Dit is hoofdzakelijk zo voor werkingstoelagen, die een deel van de exploitatiekosten van een vereniging dekken. Er kan bijvoorbeeld gedacht worden aan bijdragen in de algemene kosten of lopende uitgaven, zoals personeelskosten. Dergelijke subsidies kunnen niet individueel worden bepaald ten opzichte van een prijs van een handeling en komen dus slechts *onrechtstreeks* ten goede aan de consument.

Doordat deze subsidies in de praktijk het vaakst voorkomen, kan gesteld worden dat het opnemen van de subsidies in de maatstaf van heffing, niet de regel maar eerder de uitzondering is.⁶²

⁶⁰ M. CEULEMANS, "Vzw en btw: vrijstellingen, bijdragen en subsidies", *Pacioli* 2007, afl. 242, 3.

⁶¹ *Vr. en Antw.*, Kamer 1995-1996, nr. 31, 3860-3861 en *BTW-Revue*, nr. 122, 545 (Vr. nr. 300, 23 februari 1996, R. FOURNAUX).

⁶² M. CEULEMANS, "Vzw en btw: vrijstellingen, bijdragen en subsidies", *Pacioli* 2007, afl. 242, 3.

2. Verlaagd btw-tarief van 6%

59. VERLAAGD BTW-TARIEF - Artikel 18, §1, tweede lid, 12° bepaalt dat als dienst wordt beschouwd, de uitvoering van een contract dat tot voorwerp heeft:

“De toekenning van het recht op toegang tot inrichtingen voor cultuur, sport of vermaak, alsmede de toekenning van het recht gebruik ervan te maken, met uitzondering van:

a) de toekenning van het recht gebruik te maken van automatische ontspanningstoestellen;

b) de terbeschikkingstelling van roerende goederen.”⁶³

Indien niet voldaan is aan de voorwaarden uit artikel 44, §2, 3° van het Btw-wetboek, wordt er wel btw geheven op het verlenen van toegang tot sportinrichtingen. Conform de Europese Richtlijn 2006/112/EG, past België een verlaagd btw-tarief van 6% toe op het recht op toegang tot sportinrichtingen en op het recht om er gebruik van te maken.⁶⁴ Dit verlaagd tarief geldt niet voor de terbeschikkingstelling van roerende goederen door de sportclub. Er kan bijvoorbeeld gedacht worden aan een tennisclub die tennisrackets ter beschikking stelt.

60. NIET VOOR SPORTBEGELEIDING - In rubriek XXVIII van tabel A van de bijlage bij het KB nr. 20 inzake btw-tarieven worden voor sportinrichtingen enkel de diensten beoogd waarbij de exploitant van de sportinrichting zich beperkt tot het verlenen van toegang tot de inrichting en tot het toelaten van het gebruik ervan.

Hieronder vallen niet de individuele begeleiding of een begeleiding in groepsverband. In dit geval is er sprake van een dienstverlening waarop het normale btw-tarief van 21% van toepassing is. Het is met andere woorden voordeliger om niet-begeleide sport aan te bieden dan begeleide sport.

Dit valt m.i. te betreuren. Daardoor is het voor een fitnesscentrum bijvoorbeeld niet interessant om individuele begeleiding of groepsbegeleiding aan te bieden. Een fitnesscentrum dat een goede persoonlijke begeleiding wenst aan te bieden, wordt op die

⁶³ Rubriek XXVIII van tabel A, bijlage bij KB nr. 20.

⁶⁴ Rubriek XXVIII van tabel A, bijlage bij KB nr. 20.

manier eigenlijk gestraft. Nochtans hoeft het geen betoog dat een goede begeleiding aangewezen is voor (beginnende) sporters.⁶⁵

B. DIENSTEN IN HET GEMEENSCHAPPELIJK BELANG VAN DE LEDEN (ART. 44, §2, 11° W.B.T.W.)

61. LIDGELDEN - Op het eerste zicht lijkt dit een interessante uitweg voor lidgelden indien ze niet kunnen vrijgesteld worden op grond van art. 44, §2, 3° van het Btw-wetboek.

Lidgelden vormen in principe de betaling en dus de tegenprestatie voor een reeks van leveringen en diensten die door de sportclub worden geleverd aan haar leden. In principe zouden lidmaatschapsbijdragen daarom ook onderhevig zijn aan de btw-heffing.⁶⁶

Art. 44, §2, 11° van het Btw-wetboek voorziet echter in een vrijstelling van btw voor:

“de diensten en de nauw daarmee samenhangende leveringen van goederen ten behoeve en in het gemeenschappelijk belang van hun leden, verricht tegen betaling van een krachtens de statuten bepaalde bijdrage, door instellingen die geen winst beogen en doeleinden van politieke, syndicale, religieuze, levensbeschouwelijke, vaderlandslievende, filantropische of staatsburgerlijke aard nastreven”.

Zoals gezegd, lijkt dit op het eerste zicht een erg interessante vrijstelling m.o.o. de lidgelden die de meeste sportclubs in ontvangst nemen in ruil voor de diensten die zij verrichten voor hun leden.

62. VIER VOORWAARDEN - Er zijn echter vier voorwaarden waaraan voldaan moet worden opdat deze vrijstelling toepassing vindt.

Als eerste dient opgemerkt te worden dat ook hier enkel sportclubs die opgericht zijn in de vorm van een vzw van deze vrijstelling kunnen genieten.

Ten tweede moeten de vrijgestelde handelingen verricht worden in het gemeenschappelijk belang van de leden.

⁶⁵ Vr. en Antw., Kamercommissie Financiën en begroting, Com 503, 9-10 (Vr. nr. 11599, 25 maart 2009, J. VAN DEN BERGH).

⁶⁶ S. RUYSSCHAERT, “De belastingplicht van de vzw” in *VZW in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2013, 1.

Ten derde moeten deze diensten (en daarmee nauw samenhangende leveringen) gebeuren tegen de betaling van een bijdrage door de leden. Het bedrag van deze bijdrage wordt in de statuten bepaald (lidgeld).

Ten vierde moet de vzw een doeleinde van politieke, syndicale, religieuze, levensbeschouwelijke, vaderlandslievende, filantropische of staatsburgerlijke aard hebben. Deze vierde voorwaarde vormt een probleem. Sportclubs hebben geen doeleinde van een dergelijke aard. Lidgelden van sportclubs kunnen bijgevolg niet vrijgesteld worden op grond van art. 44, §2, 11° van het Btw-wetboek.

63. SPORTFEDERATIES - Toch is deze vrijstelling van belang. Op basis van deze vrijstelling worden sportfederaties namelijk vrijgesteld.⁶⁷ Het doel van sportfederaties bestaat hoofdzakelijk uit de organisatie van sportbeoefening met of zonder competitie. Er bestaan een groot aantal federaties. Voor vrijwel elke sporttak bestaat er in Vlaanderen een sportfederatie.⁶⁸ Bekende Vlaamse sportfederaties zijn o.a. Tennis Vlaanderen vzw, Voetbal Vlaanderen vzw, Golf Vlaanderen vzw, Basketbal Vlaanderen vzw, ... Er bestaan ook een heel aantal minder bekende sportfederaties zoals bijvoorbeeld het Verbond van Vlaamse Speleologen vzw, Sneeuwsport Vlaanderen vzw, Cricket Vlaanderen vzw, ...

C. OCCASIONELE ACTIVITEITEN TOT SPIJZIGING VAN DE CLUBKASSA (ART. 44, §2, 12° W.B.T.W.)

64. ACTIVITEITEN TER VERKRIJGING VAN FINANCIËLE STEUN - Art. 44 §2, 12° van het Btw-wetboek voorziet in een vrijstelling voor:

“de diensten en de leveringen van goederen door lichamen waarvan de handelingen overeenkomstig de punten 1°, a), 2° tot 4°, a), 6°, 7°, 9° en 11° zijn vrijgesteld, in samenhang met activiteiten die zijn bestemd ter verkrijging van financiële steun en die uitsluitend ten bate van henzelf zijn georganiseerd, mits deze vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging kan leiden”.

⁶⁷ S. RUYSSCHAERT, “De belastingplicht van de vzw” in *VZW in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2013, 19.

⁶⁸ www.Sportvlaanderen.be/sportfederaties.

Het gaat m.a.w. om manifestaties die georganiseerd worden ter verkrijging van financiële steun. De wettekst beperkt de vrijstelling tot bepaalde verenigingen, waaronder instellingen voor sport en lichamelijke opvoeding.

65. DRIE VOORWAARDEN - Opdat leveringen van goederen en diensten vrijgesteld zijn op basis van dit artikel, dienen drie voorwaarden cumulatief vervuld te zijn.⁶⁹

Ten eerste moet de activiteit verricht worden door een vereniging waarvan de werkzaamheid is vrijgesteld overeenkomstig art. 44 §2, 1° tot 4°, 7° of °11 van het Btw-wetboek. Specifiek voor sportclubs betekent dit in de praktijk dat haar diensten vrijgesteld moeten worden overeenkomstig art. 44, §2, 3° van het Btw-wetboek. Indien de werkzaamheid van de sportclub niet vrijgesteld wordt op basis van art. 44 §2, 3° van het Btw-wetboek, kan er ook geen toepassing gemaakt worden van art. 44 §2, 12° WBTW.

Ten tweede moet de activiteit verricht worden in samenhang met werkzaamheden die ter verkrijging van extra financiële steun voor die vereniging zijn georganiseerd.

Ten derde moet de activiteit georganiseerd worden door en uitsluitend ten voordele van de sportclub. De activiteiten dienen een occasioneel karakter te hebben. Activiteiten die een permanent karakter hebben, vallen niet onder deze btw-vrijstelling.⁷⁰ Daarom kan de uitbating van een cafetaria niet worden vrijgesteld op basis van dit artikel.

Onder occasionele activiteiten vallen alleszins wel; een fuif, wafelenbak, barbecue, etc. Het feit dat de fuif jaarlijks wordt georganiseerd, neemt niet het occasionele karakter weg van deze activiteit. Ook de reclame voor de occasionele activiteit valt onder de vrijstelling.⁷¹

66. FEITENKWESTIE - Of een activiteit onder de vrijstelling valt, is een feitenkwestie zodat dit geval per geval moet worden beoordeeld.⁷² De administratie heeft de drie voorwaarden wel verduidelijkt in een circulaire.⁷³

67. ORGANISATIE VAN EEN WEDSTRIJD - De vrijstelling kan volgens de btw-administratie niet worden toegepast voor evenementen die behoren tot het doel zelf van de organisator. Waar de lijn juist getrokken wordt, is echter onduidelijk en wordt geval per geval beoordeeld. Een

⁶⁹ Art. 44, §2, 12° W.B.T.W.

⁷⁰ *Vr. en Antw.*, Kamercommissie Financiën, *Com* 436, 8-9 (Vr. nr. 4672, 14 december 2004, H. DIERICKX).

⁷¹ *Vr. en Antw.*, Kamer 2001-2002, nr. 148, 18777-18779, (Vr. nr. 1095, 26 augustus 2002, Y. LETTERME).

⁷² Btw-commentaar nr. 44/884.

⁷³ Beslissing nr. E.T. 119.653, 11 juli 2011, www.stradalex.be.

vzw die louter en alleen is opgericht voor de organisatie van een wielervedstrijd zal bijvoorbeeld niet kunnen genieten van de vrijstelling voor occasionele activiteiten, ook al wordt er maar één wedstrijd georganiseerd.

Maar het spijzen van de clubkas hoeft niet per se te gebeuren via een spaghettiavond, BBQ, jaarlijkse fuif, mosselsouper, wafelenbak, bloemenverkoop, etc.

De Dienst Voorafgaande Beslissingen heeft namelijk wel aanvaard in een ruling dat het spijzen van de clubkas ook kan gebeuren door een wedstrijd te organiseren. Dit is het geval wanneer de wedstrijd georganiseerd wordt om een op zich vrijgestelde activiteit te financieren.⁷⁴ Zo kan een wielersportclub bijvoorbeeld jaarlijks een wedstrijd organiseren om haar diensten, die op zichzelf zijn vrijgesteld op grond van art. 44, §2, 3° van het Btw-wetboek, te financieren. Zelfs de randactiviteiten bij deze wedstrijd zullen vrijgesteld zijn.⁷⁵ Dit mag niet verward worden met de situatie waarbij een vzw louter en alleen is opgericht om een enkele (jaarlijkse) wedstrijd te organiseren.⁷⁶

Dit lijkt een ruime interpretatie van artikel 44, §2, 12° van het Btw-wetboek te zijn. In een eerder antwoord op een parlementaire vraag van de heer Letermé bleek immers dat het artikel juist eerder restrictief moet worden gelezen.⁷⁷

§ 3. Vrijstelling voor kleine ondernemingen (Artikel 1 Btw-kb nr. 19 j. artikel 56bis §2 W.B.T.W.)

68. MAXIMUMBEDRAG AAN JAAROMZET - Op basis van art. 1 Btw-kb nr. 19 kunnen sportclubs die overeenkomstig art. 56bis §1 WBTW als 'kleine ondernemingen' worden gekwalificeerd genieten van een belastingvrijstelling voor de leveringen van goederen en de diensten die ze verrichten.⁷⁸ Art. 56bis §1 WBTW is in het verleden al een aantal keer gewijzigd, in het voordeel van de ondernemingen. Men heeft namelijk telkens het toegelaten maximumbedrag aan jaaromzet verhoogd, zodat meer ondernemingen onder deze vrijstelling vallen. Op dit moment luidt art. 56 bis §1 WBTW als volgt:

⁷⁴ S. TUYTTEN, "Sportverenigingen en btw", *VZW info* 2010, afl.14, 8.

⁷⁵ Beslissing nr. E.T. 900.182, 28 juli 2009, www.monkey.be.

⁷⁶ S. TUYTTEN, "Sportverenigingen en btw", *VZW info* 2010, afl.14, 8.

⁷⁷ *Vr. en Antw.*, 2001-2002, nr. 148, 18777-18779, (Vr. nr. 1095, 26 augustus 2002, Y. LETERMÉ).

⁷⁸ D. DEDECKER, *Handboek sportrecht*, Gent, Story Publishers, 2013, 266.

“De belastingplichtigen van wie de in België gerealiseerde jaaromzet niet meer bedraagt dan 25.000 euro, kunnen een belastingvrijstelling genieten voor de leveringen van goederen en diensten die ze verrichten”.

Deze vrijstelling kan als algemeen omschreven worden, in die zin dat ze geldt voor alle activiteiten van deze ‘kleine ondernemingen’.

In principe is het drempelbedrag Europeesrechtelijk vastgelegd op 5.580 euro. Art. 285 van de Europese btw-Richtlijn laat de lidstaten in dit kader niet de mogelijkheid om de drempelgrens op te trekken. De lidstaten hebben wel de mogelijkheid om een aanvraag tot afwijking aan te vragen op basis van art. 395 van deze richtlijn. België heeft een aanvraag ingediend om het bedrag op te trekken tot 25.000 euro. Dit verzoek werd door de Europese Raad ingewilligd. Intussen is de Belgische wetgeving in die zin aangepast.

§ 4. Concrete toepassingen

A. LIDGELDEN

69. TEGENPRESTATIE VOOR DE DIENSTEN VAN SPORTCLUBS - Lidgelden vormen de betaling om te kunnen genieten van het lidmaatschap van de sportclub. Ze zijn verplicht te betalen om tot een sportclub te kunnen toetreden.⁷⁹ Artikel 2 van het Btw-wetboek bepaalt dat:

“de leveringen van goederen en diensten die door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, zijn aan de belasting onderworpen wanneer ze in België plaatsvinden”.

Uit dit artikel blijkt dat de leveringen van goederen en diensten door de sportclub onder *bezwarende titel* dienen te gebeuren opdat zij aan btw zouden onderworpen worden. Er moet dus een betaling tegenover staan. Deze betaling gebeurt meestal in de vorm van lidgelden. Deze lidgelden vormen m.a.w. de tegenprestatie voor de diensten die een sportclub verstrekt aan haar leden.

1. Vrijstelling?

70. TWEE SITUATIES - Lidgelden worden in twee gevallen niet aan btw onderworpen:

⁷⁹ S. RUYSSCHAERT en B. ALEN, *Sport en fiscaliteit*, Antwerpen, Maklu, 2011, 50.

1) wanneer de lidgelden geen tegenprestatie vormen voor de geleverde diensten of goederen;

2) wanneer de leveringen van diensten of goederen die de sportclub verricht in ruil voor de lidgelden, worden vrijgesteld.

a. Tegenprestatie

71. TEGENPRESTATIE - Overeenkomstig artikel 2 van het Btw-wetboek dienen de leveringen van goederen en diensten onder bezwarende titel te worden verricht om aan btw te worden onderworpen. Lidgelden vormen in principe de betaling voor een reeks van leveringen en diensten die door de sportclub worden geleverd aan haar leden.

Wanneer een sportclub diensten verstrekt of goederen levert ten voordele van haar leden en in ruil daarvoor, lidgelden ontvangt van haar leden, kunnen deze lidgelden de tegenprestatie vormen voor die belastbare handelingen. In dat geval moet het lidgeld in principe aan btw onderworpen worden.⁸⁰

De vraag die beantwoord dient te worden is dus m.a.w. of er een tegenprestatie bestaat tegenover het lidgeld dat betaald wordt.

72. RECHTSTREEKS VERBAND - Lidgelden worden enkel belast wanneer er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte diensten en de lidgelden. Dat rechtstreeks verband bestaat wanneer tussen de dienstverrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de daadwerkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst.⁸¹ Het feit dat het lidgeld forfaitair is en niet gekoppeld is aan elk afzonderlijk gebruik van de sportinrichting, doet geen afbreuk aan het feit dat er over en weer prestaties worden uitgewisseld tussen de sportvereniging en haar leden. De prestaties van de vereniging bestaan namelijk niet uit de verrichting van individuele prestaties op verzoek van haar leden. De prestaties bestaan daarentegen juist wel uit de permanente

⁸⁰ S. RUYSSCHAERT en B. ALEN, *Sport en fiscaliteit*, Antwerpen, Maklu, 2011, 51.

⁸¹ HvJ 3 maart 1994, *Tolsma*, C-16/93.

terbeschikkingstelling van het sportcomplex en de daarbij bijhorende faciliteiten aan haar leden.⁸²

73. DIENSTEN TEGEN EXTRA BETALING - Voor sommige zaken moeten leden van een sportclub echter telkens afzonderlijk betalen. Er kan gedacht worden aan clubkledij, trainingen, dranken, ... Zij moeten voor deze goederen en diensten een afzonderlijk bedrag betalen (bovenop het lidgeld dat zij moeten betalen). In dit geval vinden er wel individuele prestaties plaats vanwege de sportclub op verzoek van haar leden. Het betalen van het lidgeld geeft m.a.w. slechts de mogelijkheid om deze goederen en diensten aan te schaffen, eventueel tegen kortingstarieven. Naarmate men aan meer activiteiten deelneemt, wordt het lidmaatschap interessanter. Men krijgt namelijk telkens korting, waardoor het bedrag oploopt.

Zoals gezegd, is het vaak zo dat men lid moet zijn om deze goederen en diensten te kunnen aanschaffen (tegen een prijs met korting). Men kan deze goederen en diensten dus enkel (of tegen een prijs met korting) aanschaffen wanneer men lidgeld betaalt. In die zin zou lidmaatschapsgeld, wat een forfaitair bedrag uitmaakt, m.i. toch toegerekend moeten worden aan die individuele prestaties die worden geleverd door de sportclub.

74. VOORBEELD - Een voorbeeld ter verduidelijking. Stel dat X een lidmaatschapsbijdrage betaalt van 100 euro aan een surfclub. Daardoor kan hij surflessen volgen tegen een prijs van 300 euro en een surfplank huren tegen 100 euro (voor tijdens de surflessen). Om surflessen te kunnen volgen op de club en een surfplank te kunnen huren (tegen die prijs), moet men lid zijn. In dit geval moet het lidgeld m.i. worden toegerekend aan de individuele prestaties die de surfclub levert (surflessen en verhuur surfplank). De prijzen voor de surflessen en het huren van de surfplank bedragen in dit geval eigenlijk respectievelijk 375 euro en 125 euro.

Vaak zal een sportclub echter ook diensten aanbieden waarvoor men niet hoeft te betalen. Bij een surfclub kan men bijvoorbeeld denken aan de toegang tot de 'surfput'. Een deel van het lidgeld zal dan betrekking hebben op het recht op toegang tot de 'surfput', terwijl het andere deel betrekking heeft op de mogelijkheid om surflessen te kunnen nemen en een surfplank te kunnen huren. Het is niet eenvoudig om te bepalen welk deel van het lidgeld betrekking heeft op het verlenen van toegang tot de sportinfrastructuur en welk deel op de mogelijkheid om bepaalde extra goederen en diensten aan te schaffen. Dit kan nochtans van belang zijn in het

⁸² HvJ 8 maart 1998, *Apple and Pear Development Council*, C-102/86.

kader van de vrijstelling uit artikel 44, §2, 3° van het Btw-wetboek. Dit wordt hieronder verder besproken.

75. GEVAL PER GEVAL - Ik heb hieromtrent een vraag gesteld aan het contactcenter van de FOD Financiën. Zij antwoordden dat wanneer er een opsplitsing dient te gebeuren, dit het best kan gebeuren in overleg met het bevoegde btw-controlekantoor. De bevoegde dossierbeheerder kan per specifiek geval een definitief standpunt innemen. Hieruit leid ik af dat geval per geval geoordeeld moet worden welk deel van het lidgeld betrekking heeft op het verlenen van toegang tot de sportinfrastructuur en welk deel op de mogelijkheid om bepaalde extra goederen en diensten aan te schaffen.

b. Vrijstelling

76. IN PRINCIPE AAN BTW ONDERWORPEN - Uit hierboven blijkt dat lidgelden belastbaar zijn indien de sportclub daarvoor een rechtstreekse tegenprestatie levert. De toekenning van het recht op toegang tot een sportinrichting is een dienst die is omschreven in het Btw-wetboek. Artikel 18, §1, tweede alinea, 12° van het Btw-wetboek bepaalt dat onder meer als een dienst beschouwd wordt:

“de toekenning van het recht op toegang tot inrichtingen voor cultuur, sport of vermaak, alsmede de toekenning van het recht gebruik ervan te maken”.

Het verlenen van toegang tot sportinfrastructuur is dus in principe aan btw onderworpen. Tot de werkingssfeer van deze bepaling behoren onder meer: zwembaden, golfterreinen, wielervedbanen, tennisterreinen, ...⁸³

77. VERLENEN VAN TOEGANG TOT SPORTINFRASTRUCTUUR - Maar ook in het geval dat de lidgelden belastbaar zijn, kunnen zij nog vrijgesteld worden in bepaalde gevallen. Het verlenen van toegang tot de sportinfrastructuur van de sportvereniging is namelijk een dienst die, hoewel zo normaal onderworpen is aan btw, vrijgesteld kan worden op basis van artikel 44, §2, 3° van het Btw-wetboek.⁸⁴

⁸³ S. RUYSSCHAERT, “De toegang tot en terbeschikkingstelling van sportinfrastructuur: mét of zonder btw?” in *Onroerend goed in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2018, 96.

⁸⁴ Art. 13 Richtlijn nr. 2006/112/EG van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde; art. 44, §2, 3° W.B.T.W.

Opdat het verlenen van het recht op toegang tot sportinfrastructuur vrijgesteld word, moet aan drie voorwaarden cumulatief voldaan is⁸⁵:

- 1) de dienst moet betrekking hebben op het beoefenen van de sport zelf en verstrekt worden aan personen die actief aan sport komen doen;
- 2) de exploitant moet een instelling zijn die geen winstoogmerk nastreeft;
- 3) de ontvangsten van de exploitatie moeten uitsluitend gebruikt worden om de kosten ervan te dekken.

78. ANDERE DIENSTEN - Wanneer deze vrijstelling van toepassing is op het verlenen van het recht van toegang tot de sportinrichting wil dit echter nog niet zeggen dat er geen btw geheven zal worden op het lidgeld. Vaak vormen lidgelden namelijk niet alleen de tegenprestatie voor het recht op toegang tot de sportinrichting maar ook voor een aantal andere diensten. Lidgelden die de sportclubs vragen aan hun leden worden slechts vrijgesteld van btw in de mate dat zij betrekking hebben op het verlenen van het recht van toegang tot de sportinrichting (indien aan de vrijstellingsvoorwaarden voldaan is). Voor zover dit niet het geval is, worden lidgelden wel belast. Er is btw verschuldigd voor het lidgeld dat rechtstreeks verband houdt met de diensten, andere dan het verlenen van het recht op toegang tot de sportinrichting.⁸⁶

79. APPLE AND PEAR DEVELOPMENT - Het Hof van Justitie heeft in de zaak Apple and Pear Development moeten oordelen over welke diensten precies vrijgesteld kunnen worden. Volgens de administratie valt de loutere terbeschikkingstelling van de sportinfrastructuur inderdaad onder de vrijstelling, maar het deel van het lidgeld dat wordt aangerekend voor andere diensten niet. Deze andere diensten zijn wel aan btw onderworpen.

80. BEACH CLUB - Ook het Hof van Beroep te Gent⁸⁷ heeft geoordeeld dat lidgelden niet altijd volledig vrijgesteld worden van btw. Deze zaak ging over een sportvereniging die een "beach club" uitbaatte en haar leden daarnaast ook liet genieten van een aantal extra voordelen. Deze voordelen bestonden onder andere uit het gebruik van ligstoelen, windzeilen, kortingen, ...

⁸⁵ S. RUYSSCHAERT, "Sportverenigingen en btw" in *VZW in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2013,1.

⁸⁶ M. CEULEMANS, "Sportclubs en btw – Niet zo eenvoudig!", *Pacioli* 2008, afl. 251, 2.

⁸⁷ Gent 26 juni 2007, *F.J.F.* 2008, afl. 3, 285.

Bovendien verhuurden ze berguimtes en verkochten ze maaltijden en dranken aan hun leden.

De administratie stelt dat er een onderscheid dient gemaakt te worden tussen enerzijds de terbeschikkingstelling van de sportaccommodatie en anderzijds de extra voordelen die aan de leden worden aangeboden door de sportvereniging. Volgens de administratie kan louter de terbeschikkingstelling van de sportaccommodatie vrijgesteld worden op basis van artikel 44, §2, 3° van het Btw-wetboek. De administratie is dus van oordeel dat het deel van het lidgeld dat wordt aangerekend voor de extra voordelen, waarvan de leden kunnen genieten, niet kan worden vrijgesteld. Het deel van het lidgeld dat de leden betalen om berguimtes te kunnen huren, maaltijden en drank te kunnen aankopen en materiaal te kunnen huren, kan volgens de administratie dus niet worden vrijgesteld. De extra voordelen (het laten gebruiken van ligstoelen, windzeilen en het verlenen van kortingen) kunnen volgens haar dus niet vrijgesteld worden op basis van deze bepaling. Het ter beschikking stellen van berguimte en de verkoop van maaltijden en drank zijn volgens de administratie eveneens onderworpen aan btw. Bijgevolg kwalificeerde de administratie de sportclub als een gemengde btw-plichtige.

81. BIJZAAK VOLGT HOOFDZAAK? - De sportvereniging argumenteerde dat het verlenen van toegang tot de sportinfrastructuur haar hoofdactiviteit was en dat dit vrijgesteld wordt op basis van artikel 44, §2, 3° van het Btw-wetboek. De vereniging argumenteerde dat ook de andere activiteiten (extra voordelen) zouden moeten vrijgesteld worden, omwille van het principe "bijzaak volgt hoofdzaak". Dit argument werd door het Hof afgewezen.

82. UIT NOODZAAK VOOR DE UITEINDELIJKE SPORTBEOEFENING? - Over de verhuur van berguimtes zegt de vereniging dat het ter beschikking stellen van berguimte noodzakelijk is voor de uiteindelijke sportbeoefening van de leden. Op deze argumentatie is het Hof niet ingegaan. Het Hof van Beroep stelt dat het verhuren van berguimte onder artikel 18, §1, 2° lid 9 van het Btw-wetboek valt, zodat het een belastbare dienstverlening betreft. Ook de verkoop van eten en drank kan niet vrijgesteld worden volgens het Hof omdat deze verkopen gebeuren tijdens de activiteiten en deze activiteiten ook toegankelijk zijn voor niet-leden.

Tot slot stelt het Hof dat moet nagegaan worden of het lidgeld kan worden beschouwd als een tegenprestatie voor diensten die de vereniging aan haar leden verstrekt. Volgens het Hof is er inderdaad een direct verband omdat de leden in ruil voor het lidgeld toegang krijgen tot de

“beach club” waardoor zij ook kunnen genieten van de voordelen die daarmee verbonden zijn. De administratie heeft dus haar gelijk gehaald voor het Hof van Beroep te Gent.⁸⁸

GEVAL PER GEVAL – Ook hier kan het antwoord van het contactcenter van de FOD Financiën vermeld worden. Wanneer er een opsplitsing dient te gebeuren, kan dit het best kan gebeuren in overleg met het bevoegde btw-controlekantoor. De bevoegde dossierbeheerder kan per specifiek geval een definitief standpunt innemen. Er moet geval per geval beoordeeld worden welk deel van het lidgeld betrekking heeft op de vrijgestelde activiteiten en welk deel op de belaste activiteiten.

2. Verlaagd btw-tarief van 6%

83. BTW-TARIEF VAN 6% - Zoals hierboven reeds werd vermeld, verleent artikel 44, §2, 3° van het Btw-wetboek een vrijstelling van btw voor:

“de diensten verstrekt door exploitanten van sportinrichtingen en inrichtingen voor lichamelijke opvoeding aan personen die er aan lichamelijke ontwikkeling of aan sport doen, wanneer die exploitanten en inrichtingen instellingen zijn die geen winstoogmerk hebben en zij de ontvangsten uit de vrijgestelde werkzaamheden uitsluitend gebruiken tot dekking van de kosten ervan”.

Wanneer niet voldaan wordt aan de voorwaarden die het artikel vermeldt en er dus btw verschuldigd is, rijst de vraag welk btw-tarief toepasselijk is.

In het Koninklijk besluit van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven staat namelijk geschreven dat aan 6% wordt onderworpen:

“De toekenning van het recht op toegang tot inrichtingen voor cultuur, sport of vermaak, alsmede de toekenning van het recht gebruik ervan te maken, met uitzondering van:

a) de toekenning van het recht gebruik te maken van automatische ontspanningstoestellen;

b) de terbeschikkingstelling van roerende goederen.”⁸⁹

⁸⁸ S. TUYTTEN, “Btw en lidgelden”, *VZW info* 2008, afl.19, 6-7.

⁸⁹ Rubriek XXVIII van tabel A, bijlage bij KB nr. 20.

Indien het verlenen van het recht op toegang tot sportinrichtingen niet wordt vrijgesteld (omdat niet aan de vrijstellingsvoorwaarden is voldaan), geldt er dus wel een verlaagd btw-tarief van 6%. Dit verlaagd tarief geldt wel enkel voor het verlenen van het recht op toegang tot sportinrichtingen en de toekenning van het recht gebruik ervan te maken. Bovendien voorziet het wetsartikel in twee uitzonderingen.

84. VERSCHILLENDE GELEVERDE GOEDEREN EN VERSTREKTE DIENSTEN - Zoals hierboven werd verduidelijkt, kan het lidgeld de tegenprestatie vormen voor verschillende diensten en goederen die door de sportclub worden geleverd. Wanneer dit het geval is, zal de tegenprestatie veelal bestaan uit verschillende geleverde goederen en verstrekte diensten die aan een verschillende btw-tarief onderworpen zijn.⁹⁰ In dit geval geldt het btw-tarief van de goederen of diensten die de sportclub in hoofdzaak levert of verstrekt (in ruil voor het lidgeld).⁹¹ In de meeste gevallen zal de sportclub in hoofdzaak het recht op toegang tot haar inrichtingen verlenen. In dat geval geldt het btw-tarief van 6%.⁹²

3. Erelidgelden

85. GIFT - De erelidgelden zijn een bijzonder geval. Hoewel de benaming anders doet vermoeden, gaat het hier niet om lidgelden maar om een gift.

Ereleden betalen vaak een hoger bedrag dan het normale lidgeld. Het gaat om een vrijwillige bijdrage bovenop het gewone lidgeld. Als er geen directe tegenprestatie staat tegenover dit bijkomend "lidgeld", vormt dit geen betaling voor een dienst die de sportclub levert. Het bedrag dat het normale lidgeld overstijgt, is dus een gift van het erelid aan de sportclub.⁹³ Aangezien er geen tegenprestatie staat tegenover deze bijkomende sommen, dienen zij ook niet aan btw onderworpen te worden.⁹⁴ Enkel het normale lidgeld is aan btw onderworpen.⁹⁵ Deze redenering klopt m.i. indien het erelid een persoon is, die geen commercieel voordeel haalt uit het feit dat hij een erelidgeld betaalt. Er kan bijvoorbeeld gedacht worden aan oud-voetballers, die op deze manier hun oud-club wensen te steunen.

⁹⁰ S. RUYSSCHAERT en B. ALEN, *Sport en fiscaliteit*, Antwerpen, Maklu, 2011, 51.

⁹¹ *Vr. en Antw.*, Senaat 1979-1980, nr. 34, 1331-1332 en *BTW-Revue*, nr. 46, 378 (Vr. nr. 147, 5 mei 1980, W. PEETERS).

⁹² Rubriek XXVIII van tabel A, bijlage bij KB nr. 20.

⁹³ HvJ 3 maart 1994, *Tolsma*, C-16/93.

⁹⁴ Beslissing nr. E.T. 63.540, 7 juli 1989, *BTW-Revue*, nr. 88, 433-436.

⁹⁵ S. RUYSSCHAERT en B. ALEN, *Sport en fiscaliteit*, Antwerpen, Maklu, 2011, 51.

86. PUBLICITAIRE DIENST - Wanneer het echter gaat om ondernemingen die erelidgelden betalen, rijst de vraag of deze ondernemingen daar werkelijk niks voor terug krijgen. Ondernemingen betalen een erelidgeld om zichzelf kenbaar te mogen maken, bijvoorbeeld in het stadion. Ondernemingen betalen dergelijke lidgelden dus niet zomaar uit vrijgevigheid. In dit geval staat er wel een rechtstreekse tegenprestatie tegenover het erelidgeld. De sportclub verleent namelijk een publicitaire dienst aan het erelid. Een dergelijke dienst wordt wel aan btw onderworpen. Wanneer een exploitant van een instelling voor sport of lichamelijke opvoeding aan derden het recht verleent om in zijn instelling reclame te voeren, verricht zij namelijk een belastbare dienst.⁹⁶ Er is btw verschuldigd tegen het normale btw-tarief van 21% voor diensten van reclame.⁹⁷

B. CAFETARIA

87. BELANGRIJKE BRON VAN INKOMSTEN - In het kader van deze vrijstelling vormt ook de uitbating van een cafetaria een heikel punt. De uitbating van een cafetaria vormt vaak een belangrijke bron van inkomsten voor een sportclub, zeker voor de amateursportclubs.

88. IN PRINCIPE AAN BTW ONDERWORPEN - In btw-termen is het uitbaten van een cafetaria de levering van spijs en drank in een lokaal of ruimte.⁹⁸ Artikel 18, §1, tweede lid, 11° van het Btw-wetboek stelt dat aan btw wordt onderworpen:

“het verschaffen van spijs en drank in restaurants en cafés en, meer algemeen, in omstandigheden voor het verbruik ter plaatse”.⁹⁹

Iedere privaat- of publiekrechtelijke persoon die een drankgelegenheden exploiteert, in welk lokaal ook, heeft daardoor in principe de hoedanigheid van belastingplichtige. Dit geldt onder meer voor de exploitanten van sportclubs, zelfs al hebben zij geen winstoogmerk. Sportclubs moeten de inkomsten die zij verwerven uit het verschaffen van dranken en spijzen dus in

⁹⁶ Artikel 18, §1, 6° W.B.T.W.

⁹⁷ *Vr. en Antw.*, Senaat 1977-1978, nr. 35, 1338 en *BTW-Revue*, nr. 37, 909-910 (Vr. nr. 109, W. CALLEWAERT).

⁹⁸ S. RUYSSCHAERT, “De uitbating van een cafetaria door vrijgestelde btw-plichtigen en openbare besturen” in *Praktijkids voor de vzw*, Mechelen, Kluwer, 2008, 13.

⁹⁹ Artikel 18, §1, tweede lid, 11° W.B.T.W.

principe aan btw onderwerpen, zelfs als de uitbating als één geheel wordt gevoerd met de uitbating van de sportclub zelf.¹⁰⁰

1. Niet vrijgesteld op basis van artikel 44 §2, 3° van het Btw-wetboek

89. ENKEL HET SPORTIEVE ASPECT WORDT VRIJGESTELD - In principe valt de uitbating van een cafetaria niet onder de vrijstelling uit artikel 44 §2, 3° van het Btw-wetboek. Dit artikel stelt enkel het sportieve aspect vrij van btw, zijnde het recht van toegang, het aanleren van sport en de terbeschikkingstelling van materiaal en toestellen. Het exploiteren van een cafetaria op bijkomstige wijze komt niet in aanmerking om van deze vrijstelling te kunnen genieten. De sportclub, die een cafetaria uitbaat, stelt een belastbare handeling en verwerft hierdoor de hoedanigheid van een gemengde btw-plichtige.¹⁰¹

2. Niet vrijgesteld op basis van artikel 44, §2, 12° van het Btw-wetboek

90. ENKEL OCCASIONELE ACTIVITEITEN WORDEN VRIJGESTELD - Op basis van artikel 44, §2, 12° van het Btw-wetboek worden occasionele activiteiten tot spijziging van de clubkassa vrijgesteld. Het verschaffen van dranken en spijzen wordt vrijgesteld van btw indien dit gebeurt in samenhang met een evenement dat uitsluitend dient om financiële steun te bezorgen aan de sportclub. Een cafetaria wordt echter uitgebaat op continue basis. Gelet op het voortdurende karakter van het uitbaten van een cafetaria gaat het niet om een occasionele activiteit zodat ook deze vrijstelling geen toepassing kan vinden in het kader van de uitbating van een cafetaria.¹⁰²

3. Administratieve tolerantie

91. VIJF CUMULATIEVE VOORWAARDEN - Er is op dit vlak wel een administratieve tolerantie, zodat een sportclub zich niet voor btw-doeleinden moet registreren indien aan een aantal

¹⁰⁰ S. RUYSSCHAERT, "Vrijstellingen om sociale redenen: sportclubs" in *VZW in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2013, 8.

¹⁰¹ S. RUYSSCHAERT, "De uitbating van een cafetaria door vrijgestelde btw-plichtigen en openbare besturen" in *Praktijkids voor de vzw*, Mechelen, Kluwer, 2008, 12.

¹⁰² S. RUYSSCHAERT, "Cases en bijzondere uitspraken over btw-gevallen" in *VZW in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2013, 4.

cumulatieve voorwaarden is voldaan.¹⁰³ Deze administratieve tolerantie geldt ook voor sportclubs van wie de inkomsten meer dan 25.000 euro bedragen.

92. UITSLUITEND TOEGANKELIJK VOOR SPELERS EN GENODIGDEN - Als eerste voorwaarde geldt dat de cafetaria uitsluitend toegankelijk mag zijn voor de sporters en hun genodigden. Onder “genodigden” dienen de spelers van de bezoekende ploeg te worden verstaan. De sportclub ontvangt maar om de twee weken een bezoekende ploeg. Er is met andere woorden geen sprake van een regelmatige uitbating voor het grote publiek.¹⁰⁴

Het aanbrengen bij de ingang van de vermelding dat de kantine enkel toegankelijk is voor de sporters van de club biedt geen vrijgeleide.¹⁰⁵ Indien in de praktijk deze vermelding genegeerd wordt en de cafetaria in feite voor iedereen toegankelijk is, is niet aan de voorwaarde voldaan door het louter aanbrengen van een dergelijke vermelding bij de ingang van de kantine.¹⁰⁶

Het is al meteen bij deze eerste voorwaarde dat het schoentje knelt bij de meeste sportclubs. Vaak komen ook niet-sporters zoals ouders en supporters in de cafetaria, zodat de meeste sportclubs niet voldoen aan deze voorwaarde.

Deze voorwaarde houdt ook in dat de kantine enkel toegankelijk mag zijn tijdens de openingsuren van de sportinrichting. Een cafetaria die open is terwijl de sportinrichting zelf gesloten is, kan niet genieten van de vrijstellingsregeling, zelfs niet wanneer ze op dat moment enkel toegankelijk is voor de leden van de sportclub.¹⁰⁷

93. GEEN ANDERE BELASTBARE WERKZAAMHEDEN - Ten tweede mag de exploitant geen andere belastbare werkzaamheden uitoefenen. Het moet met andere woorden de vrijgestelde sportinrichting zelf zijn die de cafetaria uitbaat. Indien een derde de cafetaria exploiteert, wordt de dienst altijd aan btw onderworpen.¹⁰⁸

¹⁰³ *Vr. en Antw.*, Kamer 2001-2002, nr. 157, 20242 (Vr. nr. 1094, 26 augustus 2002, Y. LETERME); *Vr. en Antw.*, Kamer, 2006-2007, 31602 (Vr. nr. 1486, 27 november 2006, T.GIET).

¹⁰⁴ S. RUYSSCHAERT, “De uitbating van een cafetaria door vrijgestelde btw-plichtigen en openbare besturen” in *Praktijkids voor de vzw*, Mechelen, Kluwer, 2008, 14.

¹⁰⁵ M. CEULEMANS, “Sportclubs en btw – Niet zo eenvoudig!”, *Pacioli* 2008, afl. 251, 3.

¹⁰⁶ *Vr. en Antw.*, Kamer 1983-1984, nr. 12, 1098 en *BTW-Revue*, nr. 62, 352 (Vr. nr. 110, 22 december 1983, J. SLEECKX); *Vr. en Antw.*, Kamer 1985-1986, nr. 19, 1908-1909 en *BTW-Revue*, nr. 73, 360 (Vr. nr. 182, 4 april 1986, R. GONDRY).

¹⁰⁷ S. RUYSSCHAERT, “De uitbating van een cafetaria door vrijgestelde btw-plichtigen en openbare besturen” in *Praktijkids voor de vzw*, Mechelen, Kluwer, 2008, 13.

¹⁰⁸ *Vr. en Antw.*, Kamer 2001-2002, nr. 157, 20242 (Vr. nr. 1094, 26 augustus 2002, Y. LETERME).

94. ENKEL LICHTE MAALTIJDEN - Ten derde mogen er geen maaltijden, andere dan lichte maaltijden, verschaft worden in de cafetaria. Er was echter wat onduidelijkheid ontstaan omtrent sommige streekgerechten. De heer Ramoudt stelde de vraag wat precies verstaan dient te worden onder een “*lichte maaltijd*”. Uit het antwoord op zijn vraag blijkt dat het gaat om de hierna volgende lichte maaltijden die in voorkomend geval uitsluitend worden geserveerd met brood: soepen, croques (monsieur, madame, hawaïaanse, ...) en andere toasten van allerlei aard, kroketten (van garnalen, vlees, gevogelte, kaas, ...) met uitzondering van aardappelkroketten, vol-au-vent, pensen, satés, belegde broodjes (inbegrepen hamburgers, hotdogs, pita’s, ...), deegwaren (spaghetti, lasagne, ...), pizza’s, quiches en andere hartige taarten, koude salades (van vlees, vis, ...), Engelse schotels, omeletten, roereieren, spiegeleieren en andere bereide eieren, pannenkoeken, nagerechten en ijs, wafels, gebak, koeken, croissants, yoghurt en milkshakes.¹⁰⁹ Deze lijst is limitatief.¹¹⁰ De gerechten mogen enkel geserveerd worden met brood. Het betreft geen lichte maaltijd meer indien de exploitant de gerechten serveert met aardappelen, onder welke vorm ook. Wanneer de exploitant twijfelt of het een lichte maaltijd is, kan hij een verzoekschrift richten aan de administratie van de Ondernemings- en Inkomensfiscaliteit.¹¹¹

95. GEEN CONCURRENTIEVERSTORING EN SLECHTS GERINGE OPBRENGSTEN - De vierde en vijfde voorwaarde houden in dat de ontvangsten van de cafetaria geen concurrentieverstoring mogen veroorzaken en gering moeten blijven in vergelijking met de andere opbrengsten van de sportclub. Aan deze voorwaarde is voldaan wanneer de ontvangsten van de cafetaria het bedrag van 5.580 euro niet overschrijden of ten hoogste 10% van de globale (vrijgestelde) ontvangsten van de exploitant bereiken.¹¹²

96. IN DE PRAKTIJK - Deze voorwaarden zijn cumulatief. Zodra aan één van deze voorwaarden niet is voldaan, zijn alle ontvangsten van de cafetaria aan btw onderworpen. Dit betekent dat ook de verkoop aan sporters aan btw wordt onderworpen. Het is dus alles of niets. In de praktijk wordt slechts zelden aan alle voorwaarden voldaan. Dit is meteen ook de reden

¹⁰⁹ Vr. en Antw, Senaat 2000-2001, nr. 2-40, 2014-2015 (Vr. nr. 916, 30 november 2000, D. RAMOUDT).

¹¹⁰ Deze lijst van lichte maaltijden is geïnspireerd op het koninklijk besluit van 3 maart 1995 tot wijziging van het koninklijk besluit van 13 juni 1984 tot bepaling van de voorwaarden tot uitoefening van de beroepswerkzaamheid van restaurateur of van traiteur-banketaannemer in de kleine en middelgrote handels-en ambachtsondernemingen (BS 14 maart 1995).

¹¹¹ Ondernemings- en Inkomensfiscaliteit, centrale diensten, Directie II/2, Kruidtuinlaan 50, bus 61, 1010 Brussel.

¹¹² Art. 1 Koninklijk besluit nr. 19 van 29 juni 2014 met betrekking tot de vrijstellingsregeling van belasting over de toegevoegde waarde in het voordeel van kleine ondernemingen; art. 56bis, §1, eerste lid W.B.T.W.

waarom de meeste sportclubs in België een gemengde btw-plichtige zijn en zich voor btw-doeleinden moeten registreren.

4. Artikel 56, §2 van het Btw-wetboek

97. VRIJSTELLING VOOR KLEINE ONDERNEMINGEN - Artikel 56 bis §1 van het Btw-wetboek bepaalt dat:

“De belastingplichtigen van wie de in België gerealiseerde jaaromzet niet meer bedraagt dan 25.000 euro, kunnen een belastingvrijstelling genieten voor de leveringen van goederen en diensten die ze verrichten”.

Indien de inkomsten van de sportclub niet meer bedragen dan 25.000 euro kan steeds geopteerd worden om van deze vrijstellingsregeling gebruik te maken. Deze vrijstelling is ook van toepassing indien niet voldaan is aan de voorwaarden van de vrijstellingsregel van 26 augustus 2002.¹¹³

5. Tarief

98. DRANKEN EN SNOEPGOED - Indien niet voldaan is aan de voorwaarden van één van de hierboven vermelde vrijstelling, is de uitbating van de cafetaria onderworpen aan btw. Dranken, ongeacht of ze alcohol bevatten, die ter plaatse in de kantine verbruikt worden, zijn onderworpen aan het normale btw-tarief, zijnde 21%. Hetzelfde geldt voor niet-bereide maaltijden, zoals snoepgoed.

99. BEREIDE MAALTIJDEN - Wanneer er ‘bereide maaltijden’ worden verstrekt in de kantine, is hierop een lager tarief van toepassing. Restaurant- en catering diensten, met uitsluiting van het verschaffen van dranken, zijn overeenkomstig rubriek I tabel B van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 onderworpen aan het verlaagd btw-tarief van 12%.¹¹⁴ Opdat het 12%-tarief van toepassing is, moet het verstrekken van bereide maaltijden

¹¹³ Cf. supra randnr. 66.

¹¹⁴ B. COOPMAN, M. GOVERS, “Mogelijke B.T.W.-regelingen ter zake van gebruik van onroerende goederen” in *Onroerend goed in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2015, afl. 277, 203.

gepaard gaan met de bediening aan tafel of met de terbeschikkingstelling van tafels, stoelen, borden, bestek, glazen, ...).¹¹⁵

6. Het “bonnetje” voor jeugdspelers

100. ONTTREKKING - Binnen sportverenigingen is het inmiddels al lang een gebruik om jeugdspelers na een wedstrijd een “bonnetje” te geven dat zij in de cafetaria kunnen inruilen voor een drankje of snoepgoed. Sportclubs delen op die manier gratis drankjes en snoepgoed uit aan hun jeugdspelers.

In dit geval is er sprake van onttrekking in de zin van artikel 12, §1, 2° van het Btw-wetboek. De btw op de aankoop van de drankjes en het snoepgoed is aftrekbaar in de mate dat er een onttrekking gebeurt. Een onttrekking wordt gelijkgesteld met een belastbare levering. Er wordt gedaan alsof de sportclub het goed aan zichzelf heeft geleverd. Zij moet dan net als iedere andere consument btw betalen op het goed. Artikel 64 van het Btw-wetboek voorziet een weerlegbaar vermoeden dat gekochte goederen verkocht zijn onder de voorwaarden waaronder de belasting opeisbaar wordt. De sportclub kan dit vermoeden weerleggen door te bewijzen dat zij de drankjes en het snoepgoed ook effectief gratis heeft uitgedeeld. Indien zij dat niet kan bewijzen, wordt de btw opeisbaar op de verkoopprijs in plaats van op de aankoopprijs. Met het oog op dit te leveren bewijs, is het aangewezen om in het dagontvangstenboek een rubriek gratis consumpties op te nemen.¹¹⁶ Het btw-tarief voor dranken en snoepgoed bedraagt 21%.¹¹⁷ De btw over de aankoopprijs van de gratis geleverde goederen wordt op die manier geregulariseerd.¹¹⁸

C. DRANKAUTOMATEN

101. VERSCHAFFEN VAN SPIJS EN DRANK VIA AUTOMATEN - Artikel 18, §1, tweede lid, 11° van het Btw-wetboek bepaalt dat als een dienst wordt beschouwd:

“het verschaffen van spijs en drank in restaurants en cafés en, meer algemeen, in omstandigheden voor het verbruik ter plaatse”.

¹¹⁵ S. RUYSSCHAERT, “De verhuur van onroerende goederen met bijkomende diensten” in *Onroerend goed in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2015, afl. 277, 17.

¹¹⁶ S. RUYSSCHAERT, “Cases en bijzondere uitspraken over btw-gevallen” in *VZW in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2013, 48.

¹¹⁷ Cf. supra randnr. 95.

¹¹⁸ S. RUYSSCHAERT en B. ALEN, *Sport en fiscaliteit*, Antwerpen, Maklu, 2011, 37.

Hiermee worden dus voedingswaren en dranken bedoeld die geserveerd worden in bijvoorbeeld de kantine van een sportclub. Men kan, wat men gekocht heeft, rustig opeten aan de toog of een tafeltje in de kantine.

1. Verbruik ter plaatse

102. NODIGE VOORWERPEN TER BESCHIKKING VOOR VERBRUIK TER PLAATSE - IN bepaalde omstandigheden kunnen spijzen en dranken, die men uit een automaat kan halen, ook dienen voor verbruik ter plaatse. Dit wordt geacht het geval te zijn wanneer de automaten geplaatst zijn in ruimten die voor het verbruik ter plaatse zijn ingericht, zoals cafés, kantines, cafetaria's en gelijkaardige inrichtingen. De exploitant moet dus een lokaal voorzien waarin hij bijvoorbeeld tafels en stoelen voorziet en die ter beschikking stelt van zij die iets kopen uit de automaat.¹¹⁹ In dit geval is artikel 18, §1, tweede lid, 11° van het Btw-wetboek van toepassing.

Het betreft dus een dienstverlening wanneer de automaat, naast voedsel en drank, de nodige voorwerpen voor verbruik ter plaatse verstrekt of wanneer hij zich in de lokalen bevindt waar de nodige voorwerpen voor het verbruik te plaatse ter beschikking worden gesteld van de gebruiker door de exploitant van de ingerichte plaats.¹²⁰ Er wordt belast tegen het normale btw-tarief, dat 21% bedraagt.

103. BEREIDE MAALTIJDEN - Wanneer er echter *bereide maaltijden* worden verstrekt via de automaat, is hierop een lager tarief van toepassing. Hierboven werd reeds besproken dat restaurant- en catering diensten, met uitsluiting van het verschaffen van dranken, overeenkomstig rubriek I tabel B van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 onderworpen zijn aan het verlaagd btw-tarief van 12%.¹²¹ Opdat het 12%-tarief van toepassing is, moet het verstrekken van bereide maaltijden gepaard gaan met de bediening aan tafel of met de terbeschikkingstelling van tafels, stoelen, borden, bestek, glazen, ...).¹²² Veelal zullen sportclubs in hun automaten echter enkel niet-bereide voedingsproducten aanbieden zoals snoepgoed, chocolade, wafels, etc. Slechts in uitzonderlijke gevallen zullen sportclubs ook bereide maaltijden aanbieden via hun automaten. Er kan gedacht worden aan

¹¹⁹ S. RUYSSCHAERT, "De uitbating van een cafetaria door vrijgestelde btw-plichtigen en openbare besturen" in *Praktijkids voor de vzw*, Mechelen, Kluwer, 2008, 36.

¹²⁰ M. CEULEMANS, "Sportclubs en btw – Niet zo eenvoudig!", *Pacioli* 2008, afl. 251, 3.

¹²¹ B. COOPMAN, M. GOVERS, "Mogelijke B.T.W.-regelingen ter zake van gebruik van onroerende goederen" in *Onroerend goed in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2015, 203.

¹²² S. RUYSSCHAERT, "De verhuur van onroerende goederen met bijkomende diensten" in *Onroerend goed in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2015, afl. 277, 17.

bereide sandwiches, broodjes, allerlei kroketten, etc. Op deze bereide maaltijden is het 12%-tarief van toepassing.

2. Geen verbruik ter plaatse

104. LEVERING VAN GOEDEREN - In het geval waarin een apparaat is geplaatst in een lokaal dat niet voor verbruik ter plaatse is ingericht en enkel voedsel en drank verstrekt, betreft het een loutere levering van goederen. Wanneer er geen verbruik ter plaatse mogelijk is, gaat het dus niet om een dienst maar om de levering van dranken en spijzen. Dit is van belang omdat er in dit geval andere tarieven van toepassing zijn.

Wanneer het gaat om een loutere levering van goederen, geldt namelijk het btw-tarief dat eigen is aan elk van de aangeboden producten.¹²³

D. RECLAME

105. BEGRIP - Een andere belangrijke bron aan inkomsten voor zowel amateur-, als professionele sportclubs vormt deze uit de allerhande reclame die sportclubs maken. Heel wat sportclubs worden op die manier gesponsord door ondernemingen. (Beroeps)sport is heden ten dagen zelfs niet meer denkbaar zonder sponsors.¹²⁴

Het Hof van Justitie heeft het begrip reclame omschreven als:

*“alle diensten die bijdragen tot de verspreiding van een boodschap die tot doel heeft de consument over het bestaan en de kwaliteit van een product of dienst te informeren om te verkoop ervan te bevorderen”.*¹²⁵

Uit verschillende zaken van het Hof van Justitie blijkt dat het begrip *“diensten op het gebied van reclame”* niet restrictief geïnterpreteerd mag worden.¹²⁶ Het volstaat dat de verkoop bevorderende verrichting gericht is op het doorspelen van informatie naar het publiek over

¹²³ M. CEULEMANS, “Sportclubs en btw – Niet zo eenvoudig!”, *Pacioli* 2008, afl. 251, 3.

¹²⁴ S. RUYSSCHAERT, “Vrijstellingen om sociale redenen: sportclubs” in *VZW in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2013, 16.

¹²⁵ HvJ 17 november 1993, *Europese Commissie t. Franse Republiek*, C-68/92; HvJ 17 november 1993, *Europese Commissie t. Groothertogdom Luxemburg*, C-69/92.; HvJ 17 november 1993, *Europese Commissie t. Koninkrijk Spanje*, C-73/92.

¹²⁶ S. RUYSSCHAERT en B. ALEN, *Sport en fiscaliteit*, Antwerpen, Maklu, 2011, 37.

het bestaan en de kwaliteiten van een product opdat zij als “dienst op het gebied van reclame” beschouwd kan worden.¹²⁷

Zowel het voeren van reclame door de sportclub zelf als het verlenen van het recht om reclame te voeren, vormen een dienst op het gebied van reclame. Zij worden hieronder afzonderlijk besproken.

1. Voeren van reclame

106. SPORTINRICHTING VOERT ZELF RECLAME - Artikel 18 §1, tweede lid, 1° van het Btw-wetboek onderwerpt het voeren van reclame tegen betaling aan btw.¹²⁸ De exploitant van een instelling voor sport en lichamelijke opvoeding die zelf reclame voert, verricht een belastbare dienst, ongeacht op welke wijze hij de reclamedienst verleent.¹²⁹

Sportclubs voeren op verschillende wijze reclame voor allerlei sponsors. Hoewel de verspreiding van reclameboodschappen tegenwoordig gewoonlijk door middel van de pers, de radio en/of de televisie, kunnen ook sportclubs nog op verscheidene manieren reclame maken. Er kan gedacht worden aan bedrukking op tuitjes, logo's op de website, omroepen van reclameboodschappen tijdens wedstrijden, het beschilderen/bedrukken van reclamepanelen, etc.

2. Verlenen van het recht om reclame te voeren

107. DERDEN RECLAME LATEN VOEREN - Artikel 18, §1, 6° van het Btw-wetboek bepaalt dat wanneer een exploitant van een instelling voor sport of lichamelijke opvoeding aan derden het recht verleent om in zijn instelling reclame te voeren, zij ook een belastbare dienst verricht.¹³⁰ Ook de terbeschikkingstelling van reclameborden moet als een reclamedienst worden aangemerkt.¹³¹ Een sportclub kan haar reclamepanelen of -borden verhuren aan ondernemingen die er zelf reclame op aanbrenge.

¹²⁷ HvJ 17 november 1993, *Europese Commissie t. Franse Republiek*, C-68/92; HvJ 17 november 1993, *Europese Commissie t. Groothertogdom Luxemburg*, C-69/92; HvJ 17 november 1993, *Europese Commissie t. Koninkrijk Spanje*, C-73/92.

¹²⁸ Art. 18 §1, tweede lid, 1° W.B.T.W.

¹²⁹ S. RUYSSCHAERT, “Vrijstellingen om sociale redenen: sportclubs” in *VZW in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2013, 11.

¹³⁰ S., RUYSSCHAERT, *Sport en btw*, Antwerpen, Maklu, 2018, 83.

¹³¹ Beslissing nr. E.T. 77.024, 10 mei 1999, *BTW-revue*, nr. 143, 549-550.

De verspreiding van reclame kan op nog andere manieren gebeuren. Reclameboodschappen kunnen ook verspreid worden door het bedrukken van reclamepanelen of affiches. De sportclub kan dergelijke reclamepanelen ter beschikking stellen en het recht verlenen aan een derde om reclame aan te brengen op deze reclamepanelen.¹³²

Ook dit vormt een verkoop bevorderende verrichting die gericht is op het doorspelen van informatie naar het publiek over het bestaan en de kwaliteiten van een product. Ook het ter beschikking stellen van ruimte voor het aanbrengen van reclamepanelen vormt dus een 'dienst op het gebied van reclame'.¹³³

3. Schenking

108. GRATIS SPORTARTIKELEN - Een veel voorkomende vorm van sponsoring bestaat erin om allerlei sportartikelen gratis te overhandigen aan de sportvereniging.

Het is inderdaad zo dat sportclubs niet altijd een tegenprestatie, in de vorm van reclame, moeten leveren voor hetgeen zij ontvangen van sponsors. Wanneer zij dit niet hoeven te doen, betreft het een gewone schenking. Er kan gedacht worden aan het gratis ontvangen van truitjes, wedstrijdballen, ... zonder dat de sportclub in ruil daarvoor reclame moet maken voor de sponsor. Hetzelfde geldt indien de sponsor eigenaar blijft van het materieel en de sportclub deze gratis mag gebruiken.

In deze gevallen is er geen btw verschuldigd over het gebruik van die goederen.¹³⁴ De schenkende onderneming mag de op die goederen geheven btw slechts in aftrek brengen, indien de geschenken van een geringe waarde zijn.¹³⁵ Dit is het geval wanneer de inkoopprijs of kostprijs van de goederen, lager is dan 50 euro (exclusief btw).¹³⁶ Wanneer de geschenken echter niet van een geringe waarde zijn, kan de schenkende onderneming de btw, die werd geheven over het geschonken sportmateriaal, niet in aftrek brengen.¹³⁷

¹³² M. CEULEMANS, "Sportclubs en btw – Niet zo eenvoudig!", *Pacioli* 2008, afl. 251, 2.

¹³³ HvJ 17 november 1993, *Europese Commissie t. Franse Republiek*, C-68/92; HvJ 17 november 1993, *Europese Commissie t. Groothertogdom Luxemburg*, C-69/92; HvJ 17 november 1993, *Europese Commissie t. Koninkrijk Spanje*, C-73/92.

¹³⁴ S. RUYSSCHAERT, "De BTW in de praktijk – 10 praktijkgerichte vragen en oplossingen" in *Onroerend goed in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2008, afl. 200, 727.

¹³⁵ Beslissing nr. E.T. 23.594, 26 april 1977, *BTW-Revue*, nr. 31, 447-448.

¹³⁶ S. RUYSSCHAERT, "Btw-regeling voor handelingen verricht door sportclubs" in *VZW in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2013, 6.

¹³⁷ *Ibid.*

109. RECLAME - Wanneer de sportclub daarentegen, in ruil voor de sportartikelen die zij ontvangt, zich ertoe verbindt om in ruil daarvoor reclame te maken, dan gaat het niet meer over een schenking. Het betreft in dit geval een prestatie die voortvloeit uit een contract onder bezwarende titel voor het voeren van publiciteit. De prestatie van de sportclub, die bestaat uit het voeren van reclame, zal dan ook aan btw worden onderworpen.

110. STILZWIJGENDE VERBINTENIS - Wanneer op de sportkleding, de sportartikelen of andere voorwerpen, in één of andere vorm, de naam of het logo is aangebracht van de belastingplichtige die deze voorwerpen ter beschikking stelt aan de sportclub, is de administratie van oordeel dat er vanwege de sportclub een stilzwijgende verbintenis bestaat tot het voeren van reclame. Wanneer op sportkleding of sportmateriaal de naam of het logo van de schenkende onderneming staat, kan er volgens de administratie vanuit worden gegaan, dat er vanwege de sportclub een (stilzwijgende) verbintenis bestaat om voor die onderneming reclame te voeren.¹³⁸ Van een dergelijke stilzwijgende verbintenis kan volgens RUYSSCHAERT echter slechts sprake zijn, indien de benaming van de schenkende onderneming op het sportmateriaal effectief opvalt. Indien deze niet in het oog springt, kan er geen sprake zijn van een stilzwijgende verbintenis tot het voeren van reclame. De bedoeling tot het voeren van reclame moet volgens hem wel degelijk duidelijk aanwezig zijn.¹³⁹

De Rechtbank van Eerste Aanleg te Mechelen heeft ook in die zin geoordeeld. De rechtbank ging er namelijk van uit dat het dragen van de truitjes, impliciet een verplichting tot het voeren van reclame inhoudt. Ze stelt dat de terbeschikkingstelling van sportmateriaal aan een ploeg, tegen de al dan niet expliciete verbintenis van de ploeg om publiciteit te maken, een overeenkomst ten bezwarende titel uitmaakt. VANDENBERGH stelt dat het inderdaad niet om een schenking gaat wanneer, in hoofde van de schenkende onderneming, het bevorderen van de eigen handelsactiviteit primeert op het aspect van vrijgevigheid.¹⁴⁰

In dit geval is de btw op de aankoop van het materiaal aftrekbaar in hoofde van de sponsor die het materiaal heeft aangeschaft.¹⁴¹ De sponsor mag dus de btw aftrekken van de aankoop van het materiaal. Vervolgens reikt hij een factuur uit aan de sportclub. De sportclub kan dat

¹³⁸ Beslissing nr. E.T. 62.466, 19 oktober 1988, *BTW-Revue*, nr. 85, 163; S. RUYSSCHAERT, "Vrijstellingen om sociale redenen: sportclubs" in *VZW in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2013 13.

¹³⁹ S. RUYSSCHAERT, "Btw-regeling voor handelingen verricht door sportclubs" in *VZW in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2013, 7.

¹⁴⁰ H. VANDENBERGH, *Btw-vraagstukken*, Antwerpen, Kluwer, 1987, 55-56.

¹⁴¹ M. CEULEMANS, "Sportclubs en btw – Niet zo eenvoudig!", *Pacioli* 2008, afl. 251, 2.

bedrag op haar beurt aftrekken, in de mate dat zij geen vrijgestelde belastingplichtige is. De sportclub stuurt zelf ook een factuur aan de sponsor, voor de reclamediensten die zij verricht.¹⁴²

4. Vrijstelling?

111. NORMALE BTW-TARIEF - Er is geen algemene vrijstelling voorzien voor diensten inzake reclame. Reclame-inkomsten kunnen ook niet vrijgesteld worden op grond van art. 44 §2, 3° WBTW omdat zij niet rechtstreeks in verband staan met de beoefening of het aanleren van sport. Deze inkomsten, die de exploitant ontvangt voor het voeren van reclame of het verlenen van het recht om reclame te voeren, zijn bijgevolg altijd aan btw onderworpen.¹⁴³ Het feit dat een vzw voor andere handelingen toepassing kan maken van een vrijstelling, verhindert niet dat de vzw voor de door haar verstrekte reclamediensten wel onderworpen is aan btw.¹⁴⁴ Er is btw verschuldigd tegen het normale btw-tarief van 21% voor diensten van reclame.¹⁴⁵

112. VRIJSTELLING VOOR OCCASIONELE ACTIVITEITEN - Artikel 44, §2, 12° van het Btw-wetboek kan wel toepassing vinden wanneer de reclamedienst verricht wordt ter gelegenheid van activiteiten ter verkrijging van financiële steun voor de sportvereniging.¹⁴⁶

E. SUBSIDIES

1. Definitie

113. BEGRIP - Een subsidie kan als volgt omschreven worden:

“Een door de Staat of door een rechtstreeks of onrechtstreeks door de Staat gesteunde openbare of private rechtspersoon verleende geldelijke hulp aan een fysieke persoon of een

¹⁴² Cf. infra randnrs. 139-143.

¹⁴³ S. RUYSSCHAERT, “Vrijstellingen om sociale redenen: sportclubs” in *VZW in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2013, 11.

¹⁴⁴ *Vr. en Antw.*, 2001-2002, nr. 148, 18777-18779, (Vr. nr. 1095, 26 augustus 2002, Y. LETERME).

¹⁴⁵ *Vr. en Antw.*, Senaat 1977-1978, nr. 35, 1338 en *BTW-Revue*, nr. 37, 909-910 (Vr. nr. 109, W. CALLEWAERT).

¹⁴⁶ *Vr. en Antw.*, 2001-2002, nr. 148, 18777-18779, (Vr. nr. 1095, 26 augustus 2002, Y. LETERME).

rechtspersoon, onder het beding dat de aanwending van de ontvangen gelden moeten worden verantwoord en dat een toezicht op het gebruik ervan moet uitgeoefend kunnen worden".¹⁴⁷

2. Aan btw onderworpen: uitzondering of regel?

114. PRIJSSUBSIDIES - Artikel 26, §1, eerste lid van het Btw-wetboek stelt:

"Voor de leveringen van goederen en de diensten wordt de belasting berekend over alles wat de leverancier van het goed of de dienstverrichter als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van degene aan wie het goed wordt geleverd of de dienst wordt verricht, of van een derde, met inbegrip van de subsidies die rechtstreeks met de prijs van die handelingen verband houden".

Hieruit blijkt duidelijk dat de btw berekend wordt over de prijs, inclusief de subsidies die sportclubs ontvangen en die rechtstreeks met de prijs verband houden. Het zijn dus enkel de "prijs subsidies" behoren tot de maatstaf van heffing en worden dus belast.¹⁴⁸ Maar wanneer zijn subsidies aan de prijs van goederen of diensten verbonden?

115. DRIE VEREISTEN - Het volstaat niet dat de subsidies de prijs beïnvloeden. Subsidies houden rechtstreeks verband met de prijs indien aan drie vereisten voldaan is.¹⁴⁹

Als eerste voorwaarde geldt dat de subsidie moet betaald worden aan de producent, aan de leverancier of aan de dienstverrichter. De subsidie moet dus toegekend zijn aan de sportclub.

Ten tweede moet de subsidie betaald worden door een derde. Deze derde is de overheid.

De derde voorwaarde houdt in dat de subsidie een tegenprestatie of een element van de tegenprestatie van de levering of de dienst vormen. Dit is het geval wanneer de subsidie wordt verleend aan ondernemingen waarvan de verkoopprijs van hun producten of diensten, om sociale of economische redenen, beneden de rentabiliteitsdrempel ligt. In sommige gevallen krijgt de sportclub zelfs opgelegd hoeveel zij mogen vragen voor hun producten of diensten. Ook dan is aan de derde voorwaarde voldaan.

¹⁴⁷ Vr. en Antw., Kamer 1995-1996, nr. 31, 3860-3861 en BTW-Revue, nr. 122, 545 (Vr. nr. 300, 23 februari 1996, R. FOURNAUX).

¹⁴⁸ S. RUYSSCHAERT en B. ALEN, *Sport en fiscaliteit*, Antwerpen, Maklu, 2011, 54.

¹⁴⁹ Vr. en Antw., Kamer 1995-1996, nr. 31, 3860-3861 en BTW-Revue, nr. 122, 545 (Vr. nr. 300, 23 februari 1996, R. FOURNAUX).

Deze prijssubsidies worden aan belasting onderworpen omdat zij een element vormen van de prijs die aan belasting is onderworpen.

116. IN DE PRAKTIJK - Subsidies die niet aan de hierboven vermelde vereisten voldoen, behoren niet tot de maatstaf van heffing omdat zij geen rechtstreeks verband houden met de prijs. Dit is m.i. op zijn minst opmerkelijk te noemen. Zij kunnen namelijk ook een weerslag hebben op de uiteindelijke kostprijs van het product of de dienst die wordt aangeboden. Deze werkingssubsidies komen in de praktijk vaker voor dan prijssubsidies. Daarom kan besloten worden dat het eerder uitzonderlijk is dat subsidies worden opgenomen in de maatstaf van heffing.¹⁵⁰

F. PARKING

117. UITZONDERING OP DE VRIJSTELLING VOOR ONROERENDE VERHUUR - Vaak zullen de grotere sportclubs ook parkeerplaatsen verhuren in de buurt van het stadion.

Artikel 135 van de Btw-richtlijn schrijft voor dat de lidstaten onder meer vrijstelling dienen te verlenen voor de verhuur van onroerende goederen.¹⁵¹ Datzelfde artikel sluit echter een aantal zaken uit van de vrijstelling, waaronder de *verhuur van parkeerruimte voor voertuigen*.

België heeft de verhuur van onroerende goederen inderdaad vrijgesteld en heeft, net als de Btw-richtlijn, ook een uitzondering gemaakt voor het verhuren van parking. Artikel 44, §3, 2° van het Btw-wetboek luidt als volgt:

“Van de belasting zijn nog vrijgesteld: de verpachting en de verhuur van uit hun aard onroerende goederen, met uitzondering van de terbeschikkingstelling van stalling voor rijtuigen.”

118. BTW-TARIEF VAN 21% - Het verhuren van parkeerplaatsen zal dus aan btw onderworpen worden. Het maakt hierbij niet uit welk soort stalling er ter beschikking wordt gesteld door de sportclub.¹⁵² Zowel de verhuur van overdekte parking als van gewone afgelijnde plaatsen is

¹⁵⁰ Vr. en Antw., Kamer 1995-1996, nr. 31, 3860-3861 en BTW-Revue, nr. 122, 545 (Vr. nr. 300, 23 februari 1996, R. FOURNAUX).

¹⁵¹ Art. 135, §1, l) Btw-richtlijn.

¹⁵² S. RUYSSCHAERT, “De BTW in de praktijk – 10 praktijkgerichte vragen en oplossingen” in *Onroerend goed in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2008, afl. 200, 704.

aan btw onderworpen.¹⁵³ Aangezien de verhuur van een parking aan btw onderworpen wordt, zal de sportclub wel een recht op aftrek hebben voor de oprichtings- en onderhoudskosten. De exploitatie van een parking is onderworpen aan het btw-tarief van 21%.¹⁵⁴

G. VERKOOP VAN TICKETS EN ABONNEMENTEN

1. Tickets

119. IN PRINCIPE AAN BTW ONDERWORPEN - In principe is er btw verschuldigd over de inkomgelden die een sportclub vraagt aan alle andere personen dan degenen die er aan sport of lichamelijke opvoeding doen. De btw is namelijk verschuldigd voor het verlenen van het recht om tegen betaling van inkomgelden een sportwedstrijd bij te wonen, die georganiseerd werd door een sportclub, die voor haar hoofdactiviteit onder de toepassing van artikel 44, §2, 3° van het Btw-wetboek valt.¹⁵⁵

120. BTW-TARIEF VAN 6% - Sportclubs die aan toeschouwers, tegen betaling, het recht van toegang verlenen, verrichten een dienst in de zin van artikel 18, §1, 12° van het Btw-wetboek. Indien de inkomgelden niet vrijgesteld worden, zijn zij onderhevig aan verlaagd btw-tarief. Het verlenen van het recht tot toegang aan toeschouwers is een dienst die onderworpen wordt aan het btw-tarief van 6%.¹⁵⁶

121. VRIJSTELLING - Wanneer de ontvangsten uit inkomgelden echter, slechts een klein aandeel vormen vergeleken met het geheel van de vrijgestelde inkomsten van een sportinrichting, zullen ook de inkomgelden vrijgesteld worden op basis van artikel 44, §2, 3° Btw-wetboek.

122. VRIJKAARTEN - Wanneer een sportclub vrijkaarten uitdeelt, is daarop geen btw verschuldigd indien degene die ze ontvangt daarvoor geen tegenprestatie levert. Voor zover dit binnen de normale geplogenheden gebeurt, heeft het uitdelen van vrijkaarten geen invloed op het recht op aftrek in hoofde van de sportclub.¹⁵⁷

¹⁵³ B. COOPMAN, M. GOVERS, "Mogelijke B.T.W.-regelingen ter zake van gebruik van onroerende goederen" in *Onroerend goed in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2015, 149.

¹⁵⁴ S. RUYSSCHAERT, "De BTW in de praktijk – 10 praktijkgerichte vragen en oplossingen" in *Onroerend goed in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2008, afl. 200, 747.

¹⁵⁵ S. RUYSSCHAERT, "Vrijstellingen om sociale redenen: sportclubs" in *VZW in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2013, 15.

¹⁵⁶ Rubriek XXVIII van tabel A, bijlage bij KB nr. 20.

¹⁵⁷ S. RUYSSCHAERT, "Btw-regeling voor handelingen verricht door sportclubs" in *VZW in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2013, 3.

2. Abonnementen

123. TIJDSTIP WAAROP DE BTW VERSCHULDIGD IS - De meeste voetbalclubs verkopen in het begin van het seizoen *abonnements*. Een abonnement omvat tickets voor alle thuiswedstrijden van de club. De meeste clubs verkopen de abonnementen voor de play-off's en Europese wedstrijden wel apart.

Het is niet toegelaten om de verschuldigde btw over de abonnementsprijs, naar verhouding van de toegangsprijs per wedstrijd, slechts gedeeltelijk op te nemen in de periodieke btw-aangifte volgens de periode waarin de wedstrijden effectief plaatsvinden. De btw over de volledige prijs van het abonnement is namelijk, overeenkomstig artikel 22, §2 van het Btw-wetboek, verschuldigd op het tijdstip van de incassering van de prijs van het abonnement of op het tijdstip dat een factuur wordt uitgereikt.¹⁵⁸

124. ERELIDGELDEN - Ereleden betalen vaak een hogere prijs voor hun abonnement dan andere leden.¹⁵⁹ De Administratie aanvaardt dat er enkel btw verschuldigd is over de werkelijke waarde van het abonnement op voorwaarde dat het abonnement de normale prijs vermeldt.¹⁶⁰

3. Onderlinge verdeling van inkomgelden

125. BEKERWEDSTRIJDEN - De inkomgelden uit wedstrijden die gespeeld worden in een competitie komen meestal toe aan de thuisploeg. Dit is zo omdat er zowel een heenronde als een terugronde gespeeld wordt. De twee clubs zullen dus elk om beurt inkomsten kunnen halen wanneer zij de thuisclub zijn.

In sommige gevallen zal er echter geen heen- en terugronde zijn. In dit geval moeten de ontvangsten over de twee clubs, die deelnemen aan de wedstrijd, verdeeld worden. Dit is bijvoorbeeld het geval bij sommige wedstrijden in het voetbal. Bijvoorbeeld in de Beker van België wordt in de beginfase slechts één beslissende wedstrijd gespeeld. Er wordt geloot om wie de thuisploeg mag zijn.

126. THUISPLOEG STORT VERSCHULDIGDE BTW IN DE SCHATKIST - Wanneer de inkomgelden verdeeld worden, moet de club die thuis speelt overeenkomstig de artikelen 13 en 20 van het Btw-

¹⁵⁸ Beslissing nr. E.T. 63.540, 7 juli 1989, *BTW-Revue*, nr. 88, 433-436.

¹⁵⁹ S. RUYSSCHAERT, "Btw-regeling voor handelingen verricht door sportclubs" in *VZW in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2013, 3; S. RUYSSCHAERT en B. ALEN, *Sport en fiscaliteit*, Maklu, Antwerpen, 2011, 36.

¹⁶⁰ Beslissing nr. E.T. 63.540, 7 juli 1989, *BTW-Revue*, nr. 88, 433-436.

wetboek het totale bedrag van de ontvangsten van deze wedstrijd in zijn btw-aangifte vermelden en de verschuldigde btw aan de Staat doorstorten.¹⁶¹ De bezoekende club reikt op haar beurt een factuur uit aan de thuishpelende clubs voor haar gedeelte van de ontvangsten en de over die ontvangsten verschuldigde btw.¹⁶² De thuisploeg mag de door de bezoekende ploeg aangerekende btw aftrekken.¹⁶³

4. Combinatietickets (toegangsticket + parkingticket)

127. VERSCHILLENDE BTW-TARIEVEN - Tegenwoordig worden er ook meer en meer combinatietickets verkocht. De koper van een combinatieticket kan de sportwedstrijd bijwonen en krijgt ook toegang tot een parking.

Voor beide diensten geldt in principe echter een verschillend btw-tarief. Het verlenen van het recht op toegang aan toeschouwers is een dienst die onderworpen wordt aan het verlaagde btw-tarief van 6%.¹⁶⁴ Het ter beschikking stellen van een stalling voor rijtuigen is daarentegen onderworpen aan het btw-tarief van 21%.¹⁶⁵

128. UITSPLITSING VAN DE PRIJS - De heer Depoortere stelde de vraag of het btw-tarief van 6% mag toegepast worden op het totaalbedrag, gezien het bedrag voor de parkingplaats miniem is ten opzichte van het recht op toegang voor de voetbalwedstrijd, of er een uitsplitsing moet gemaakt worden tussen de bedragen voor de wedstrijd (6%) en het parkeren (21%). In het antwoord op zijn vraag wordt duidelijk gesteld dat het btw-tarief van 6% niet mag toegepast worden op het totaalbedrag. In het geval waarin diensten, die het voorwerp uitmaken van een gezamenlijk aanbod tegen één prijs, aan verschillende tarieven zijn onderworpen, moet die enige prijs voor de heffing van de btw worden uitgesplitst. Indien die uitsplitsing niet gebeurt, is de heffing slechts regelmatig indien het totaalbedrag wordt belast tegen het tarief dat geldt voor het deel van het geheel dat aan het hoogste tarief is onderworpen. In casus bedraagt dat tarief 21%.¹⁶⁶

¹⁶¹ S. RUYSSCHAERT, "Btw-regeling voor handelingen verricht door sportclubs" in *VZW in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2013, 3.

¹⁶² M. CEULEMANS, "Sportclubs en btw – Niet zo eenvoudig!", *Pacioli* 2008, afl. 251, 4.

¹⁶³ Beslissing nr. E.T. 63.540, 7 juli 1989, *BTW-Revue*, nr. 88, 433-436.

¹⁶⁴ Artikel 18, §1, tweede lid, 12° W.B.T.W.; rubriek XXVIII van tabel A, bijlage bij KB nr. 20.

¹⁶⁵ Artikel 18, §1, tweede lid, 8° W.B.T.W.

¹⁶⁶ *Vr. en Antw.*, Kamer 2004-2005, 9758 (Vraag nr. 536, 16 november 2004, O. Depoortere).

Dat deel van de prijs dat betrekking heeft op de toegang tot de wedstrijd is onderworpen aan het verlaagd btw-tarief van 6%. De meerprijs voor de parking, die begrepen zit in het combinatieticket, wordt daarentegen onderworpen aan het normaal btw-tarief van 21%.

129. GEEN MEERPRIJS - Het voorgaande geldt, m.i., wel enkel indien er effectief een meerprijs wordt aangerekend voor de parking. Het is ook denkbaar dat er parking voorzien wordt, maar dat daarvoor geen meerprijs wordt gevraagd. Het betreft de situatie waarin toeschouwers kunnen gebruik maken van de parking die aanwezig is, indien zij dat wensen, maar hiervoor niet hoeven bij te betalen. Er zullen zowel toeschouwers zijn die met de wagen komen en gebruik maken van de parking als toeschouwers die niet met de wagen komen en dus ook geen gebruik maken van de parking. Beiden betalen dezelfde prijs voor hun toegangsticket. Er worden geen plaatsen voorbehouden voor toeschouwers die bijbetalen voor parking. In dit geval is het verlaagd btw-tarief van 6% van toepassing op de prijs van het ticket omdat er eigenlijk gewoonweg geen sprake is van een combinatieticket. Voor de parking dient namelijk niet bij betaald te worden.¹⁶⁷

H. AFSTAND VAN HET THUISVOORDEEL

130. BEKERWEDSTRIJDEN - Zoals hierboven reeds werd besproken, is er soms geen heen- en terugronde. Wanneer er nog geen heen- en terugronde wordt gespeeld, bevinden we ons vaak nog in de beginfase van het toernooi. Zo wordt er in de Belgische beker van het voetbal tot aan de kwartfinales enkel een heenronde gespeeld. Er wordt pas een heen- en terugronde georganiseerd vanaf de halve finales. In dit geval verdelen de twee clubs de ontvangsten die gehaald worden uit de wedstrijd.

131. THUISVOORDEEL WORDT BEPAALD BIJ LOTING - Wie thuis mag spelen, wordt om sportieve redenen zuiver bepaald door loting. Bij het bepalen van wie thuis mag spelen, wordt er dus initieel geen rekening gehouden met economische motieven. Nochtans zal de grootte van de stadia juist het meest verschillen in de beginfase van het toernooi. In het begin is de kans namelijk veel groter dat een kleine club tegenover een grotere club komt te staan. In de eerste rondes komen namelijk ploegen uit de lagere klassen tegenover ploegen uit eerste klasse te staan. Vanuit economisch oogpunt is het dus enigszins onlogisch om zuiver bij loting te bepalen wie thuis mag spelen. De kleinere club, met het kleine stadion, heeft een even grote

¹⁶⁷ S. RUYSSCHAERT en B. ALEN, *Sport en fiscaliteit*, Antwerpen, Maklu, 2011, 36.

kans om als winnaar uit de bus komen. Indien dit het geval is, zullen er minder inkomsten uit de wedstrijd gehaald worden, dan wanneer de grotere club thuis zou spelen.

132. AFSTAND VAN HET THUISVOORDEEL - Natuurlijk zien professionele sportclubs dit zelf ook in. Wanneer de kleinere club door loting als thuisclub wordt aangeduid, zullen er vaak onderhandelingen komen. De kleinere club kan, indien zij dat wenst, afstand doen van haar thuisvoordeel tegen een vergoeding. De economische motieven zijn groot; zij zal een vergoeding krijgen voor het afstaan van haar thuisvoordeel én haar deel van de winst zal vergroot worden doordat er meer tickets kunnen verkocht worden.

Toch zal de kleinere club zeker niet altijd instemmen. Dergelijke wedstrijden, tegen grotere clubs, leven namelijk heel hard bij de supporters. Bovendien verlagen ze de kans op winst van de wedstrijd drastisch, door hun thuisvoordeel af te staan. Het is met andere woorden een moeilijke afweging.

133. VERGOEDING WORDT NIET AAN BTW ONDERWORPEN - Wanneer er effectief een afstand van het thuisvoordeel wordt overeengekomen, wordt er door de ene club aan de andere daarvoor een vergoeding betaald. Dergelijke vergoedingen vormen niet de prijs voor een dienst als bedoeld in artikel 18 van het Btw-wetboek.¹⁶⁸ De vergoeding die een club krijgt voor de afstand die zij doet van haar thuisvoordeel, wordt met andere woorden niet aan btw onderworpen. Het bedrag moet wel worden opgenomen in de noemer van de breuk voor het bepalen van het algemeen verhoudingsgetal.¹⁶⁹

I. BUSINESS SEATS EN LOGES

134. VERSCHILLENDE DIENSTEN - Business seats en loges worden vooral op grote sportevenementen en door grote sportclubs aangeboden. Zo zal bijvoorbeeld elke grote voetbalploeg business seats hebben in haar stadion.

Het ter beschikking stellen van business seats en loges omvat meestal een aantal diensten. Zo zullen de gasten onthaald worden met een hapje en een drankje en zullen zij vaak voor, tijdens of na de wedstrijd een maaltijd aangeboden krijgen. Er kunnen ook reclamediensten

¹⁶⁸ S. RUYSSCHAERT, "Btw-regeling voor handelingen verricht door sportclubs" in *VZW in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2013, 3.

¹⁶⁹ Beslissing nr. E.T. 63.540, 7 juli 1989, *BTW-Revue*, nr. 88, 433-436.

vervat zitten bij het huren van een business seat of loge.¹⁷⁰ Het verhuren van business seats en loges houdt dus eigenlijk een aantal verschillende diensten in. Het is ook daarom dat de aftrek van kosten voor de huur van business seats en loges vaak het voorwerp is van discussie. De vraag stelt zich of de diensten afzonderlijk gefactureerd dienen te worden aan de huurder.

135. NIET VRIJGESTELD - Er is op grond van artikel 44, §2, 3^o van het Btw-wetboek geen btw verschuldigd over de terbeschikkingstelling van installaties, indien degene die tegen betaling gebruik maakt van die installaties, er werkelijk zelf aan sport of lichamelijke ontplooiing komt doen.

Dit is echter niet het geval bij de verhuur van business seats en loges. Degenen die tegen betaling gebruik maken van business seats en loges in een stadion, beoefenen er niet zelf een sport. Het spreekt voor zich dat degenen die een business seat huren in een voetbalstadion er enkel naar de voetbalwedstrijd kijken en niet zelf voetballen. Bovendien is er doorgaans een winstoogmerk aanwezig bij sportclubs die business seats en loges ter beschikking stellen, wat de toepassing van artikel 44, §2, 3^o van het Btw-wetboek uitsluit.¹⁷¹

J. TRANSFERS

136. OVERDRACHT VAN DE RECHTEN OP EEN SPELER - Wanneer het gaat over transfers van sporters, heeft men het in de volksmond steeds over het “*verkopen*” van spelers. Er kan echter niet genoeg benadrukt worden dat mensen, ook sporters, geen handelswaar zijn. Hoewel er gesproken wordt over het “*verkopen*” van spelers, gaat het juridisch gezien niet daadwerkelijk om de “*verkoop van een speler*”.¹⁷²

Een transfer kan omschreven worden als:

“een overeenkomst gesloten tussen clubs waarbij, hetzij de rechten op een speler definitief worden overgedragen, hetzij de rechten op een speler tijdelijk worden verleend”.

¹⁷⁰ S. RUYSSCHAERT, “De aftrekregeling voor loges en business seats: behandeling inzake inkomstenbelasting en inzake BTW” in *Onroerend goed in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2007, 525.

¹⁷¹ S. RUYSSCHAERT, “Vrijstellingen om sociale redenen: sportclubs” in *VZW in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2013, 14.

¹⁷² *Vr. en Antw.*, Senaat 1992-1993, nr. 56, 2732-2733 en *Fisc. Koer.*, 1993, 494-496 (Vr. nr. 335, 29 maart 1993, A. DIEGENANT).

Het transfereren van een speler wordt door de fiscale administratie dus beschouwd als het verlenen of overdragen van de rechten op die speler.¹⁷³ Aangezien elke belastbare handeling die geen levering is, een dienst is, vormt het verlenen van deze rechten een dienst.¹⁷⁴

137. JEUGDSPELERS - Om evenwel de lichamelijke en sportieve opvoeding van de jongeren niet te schaden en daarenboven rekening te houden dat, bij transfers van jeugdige spelers, de sportieve overwegingen alleszins primeren, aanvaardt de administratie dat transfers van dergelijke spelers niet aan de btw onderworpen zijn, voor zover het om transfers gaat die worden gesloten voor de betrokken speler op 1 augustus volgend op het sluiten van de transfer de leeftijd van 16 jaar heeft bereikt.

Wanneer het gaat om een tijdelijke transfer van jeugdspeler (< 16 jaar) met een optiemogelijkheid, is er wel btw verschuldigd indien de optie gelicht wordt nadat de jeugdspeler de leeftijd van 16 jaar heeft bereikt.

138. GELDT VOOR ALLE SPORTCLUBS - Deze regels gelden, ongeacht of de transfer met of zonder winstoogmerk wordt verricht. Ook sportclubs die opgericht zijn als vzw's moeten zich dus aan deze regels onderwerpen.¹⁷⁵

139. SCHADEVERGOEDING - In sommige gevallen dient een speler een vergoeding te betalen aan zijn club wanneer hij deze wenst te verlaten. Deze vergoeding vormt een schadevergoeding die buiten de btw-sfeer valt.¹⁷⁶

K. SPORTONDERRICHT

140. VRIJSTELLING VOOR ONDERWIJS - Artikel 44, §2, 4° van het Btw-wetboek voorziet ook een vrijstelling voor de inrichtingen voor school- of universitair onderwijs:

“a) het school- of universitair onderwijs, waaronder onderwijs aan kinderen en jongeren, en de beroepsopleiding of –herscholing, met inbegrip van het verrichten van nauw hiermee samenhangende diensten en leveringen van goederen zoals het verschaffen van logies, spijzen en dranken en van voor het vrijgestelde onderwijs gebruikt didactisch materiaal, door

¹⁷³ S. RUYSSCHAERT, “Vrijstellingen om sociale redenen: sportclubs” in *VZW in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2013, 16.

¹⁷⁴ Art. 18 W.B.T.W.

¹⁷⁵ B. AMEYE, S. CLOCHERET en J. KERREMANS, *Sport en fiscus*, Mechelen, Kluwer, 2011, 103.

¹⁷⁶ S. RUYSSCHAERT, “Vrijstellingen om sociale redenen: sportclubs” in *VZW in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2013, 16.

publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die daartoe als lichamen met soortgelijke doeleinden worden aangemerkt, voor zover voornoemde lichamen niet systematisch het maken van winst beogen en eventuele winsten niet worden uitgekeerd maar worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de voornoemde diensten;

b) de lessen die particulier door leerkrachten worden gegeven en die betrekking hebben op school- of universitair onderwijs.”

141. INRICHTING VOOR SCHOOL- OF UNIVERSITAIR ONDERWIJS - Maar kan er beroep gedaan worden op deze vrijstelling voor bijvoorbeeld zwem-, dans- of paardrijlessen? In deze gevallen wordt inderdaad lesgegeven. Maar om onder deze vrijstelling te vallen is vereist dat de les gegeven wordt door een inrichting voor school- of universitair onderwijs. De zwem-, dans- en rijcursussen zullen dus niet vrijgesteld kunnen worden op basis van deze bepaling. Ook de autorijscholen en vliegscholen worden niet beschouwd als een “*school- of universitaire onderwijsinstelling*”. Ook zij kunnen dus geen beroep doen op de vrijstelling voor inrichtingen voor school- of universitair onderwijs.¹⁷⁷

142. BALLEET - De vrijstelling voor schoolonderwijs kan dus niet ingeroepen worden voor “*sportonderwijs*”. Er mag echter niet vergeten worden dat kunstonderwijs ook onder het school- of universitair onderwijs valt. Kunstonderwijs kan o.a. verstrekt worden in balletscholen. Het balletonderwijs kan dus wel genieten van de vrijstelling, terwijl gewone dansscholen dat niet kunnen. Dit lijkt op het eerste zicht eigenaardig. Ballet is toch ook dans? Dit klopt. Toch zijn er duidelijke verschillen, die de verschillende behandeling tussen balletscholen en dansscholen rechtvaardigen. De balletkunst berust op specifieke technieken en is gericht op de interpretatie van choreografische voorstellingen die meestal bedoeld zijn voor voorstellingen waar één of meerdere dansers bij betrokken zijn. Aan de balletschool wordt m.a.w. een kunsttak onderwezen. De lessen worden gegeven door (gewezen) balletkunstenaars. Zij stomen hun leerlingen klaar om professionele choreografische voorstellingen te kunnen brengen. De balletschool biedt een volledig opleidingsprogramma met als doel professionele balletdansers op te leiden.

Ook aan de gewone dansschool wordt kunst beoefend. De dansschool heeft echter een ander doel dan de balletschool. Er wordt gedanst op een recreatief niveau. Mensen gaan naar de

¹⁷⁷ B. AMEYE, S. CLOCHERET en J. KERREMANS, *Sport en fiscus*, Mechelen, Kluwer, 2011, 92.

dansschool bij wijze van hobby. Het is een vorm van vermaak en er kunnen sociale contacten gelegd worden.¹⁷⁸

143. VRIJSTELLING VOOR SPORTINRICHTINGEN - Als voldaan is aan de voorwaarden voor de vrijstelling uit artikel 44, §2, 3° Btw-wetboek die wordt verleend aan inrichtingen voor lichamelijke opvoeding, kunnen zwem-, dans-, rij- en vlieg cursussen wel op grond hiervan worden vrijgesteld.¹⁷⁹

Afdeling 3. Gewone, vrijgestelde of gemengde btw-plichtige

§ 1. Gewone btw-plichtige

144. GEWONE BTW-PLICHTIGE - Indien een sportclub enerzijds voldoet aan de voorwaarden uit artikel 4 van het Btw-wetboek en anderzijds niet kan genieten van een vrijstelling, is zij een gewone btw-plichtige. In dit geval heeft zij recht op aftrek van voorbelasting. De gewone regels inzake aftrek zijn dan van toepassing op haar. Zoals hierboven reeds werd vermeld, kunnen sportclubs ook opgericht zijn met winstoogmerk, in de vorm van een NV of BVBA. Zij voldoen alleszins niet aan de criteria om van de vrijstellingen te kunnen genieten. Sportclubs die in een dergelijke vorm zijn opgericht worden bijgevolg altijd gekwalificeerd als een gewone btw-plichtige.

§ 2. Vrijgestelde btw-plichtige

145. VRIJGESTELDE BTW-PLICHTIGE - Indien alle activiteiten van de sportclub volledig zijn vrijgesteld van btw op grond van artikel 44 van het Btw-wetboek heeft de sportclub ook geen recht op aftrek van voorbelasting.¹⁸⁰ In bepaalde gevallen is het voordeliger om wel btw-belastbaar te zijn en wel een recht op aftrek te hebben. Een sportclub kan er echter niet voor opteren om deze handelingen toch vrijwillig aan btw te laten onderwerpen om op die manier toch recht te hebben op aftrek van voorbelasting. Deze vrijstellingen zijn m.a.w. imperatief.¹⁸¹

¹⁷⁸ B. AMEYE, S. CLOCHERET en J. KERREMANS, *Sport en fiscus*, Mechelen, Kluwer, 2011, 93.

¹⁷⁹ Cf. supra randnr. 38.

¹⁸⁰ S. RUYSSCHAERT, "B.T.W.-aspecten van de financieringsbronnen van vzw's", *A.F.T.* 2003, afl. 6-7, 311.

¹⁸¹ S. RUYSSCHAERT, "De belastingplicht van de vzw" in *VZW in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2013, 4.

§ 3. Gemengde btw-plichtige

146. GEMENGDE BTW-PLICHTIGE - Uit het voorgaande blijkt dat het eerder uitzonderlijk is dat sportclubs enkel vrijgestelde activiteiten verrichten en als vrijgestelde btw-plichtige gekwalificeerd worden. Sportclubs voeren namelijk meestal zowel vrijgestelde als niet-vrijgestelde activiteiten. Als dit het geval is, vervalt hun btw-statuuat van vrijgestelde btw-plichtige en verwerven ze de hoedanigheid van gemengde btw-plichtige. Ze moeten met andere woorden enkel btw betalen op inkomsten die niet zijn vrijgesteld van btw.

Daartegenover staat dat sportclubs die voor bepaalde handelingen van btw zijn vrijgesteld, overeenkomstig artikel 46 van het Btw-wetboek slechts een gedeeltelijk recht op aftrek hebben.¹⁸² Indien de sportclub een gemengde btw-plichtige is, wordt de aftrekbare btw vastgesteld volgens het algemeen verhoudingsgetal of volgens de regel van het werkelijk gebruik.¹⁸³

147. ALGEMEEN VERHOUDINGSGETAL - Indien men gebruik maakt van het algemeen verhoudingsgetal wordt het recht op aftrek berekend op basis van een breuk. In de teller staat de omzet uit de handelingen waarvoor de sportclub een recht op aftrek heeft en in de noemer staat de omzet van alle handelingen.¹⁸⁴

148. WERKELIJK GEBRUIK - De aftrekbare btw kan ook vastgesteld worden volgens werkelijk gebruik indien de btw-plichtige dit aanvraagt of wanneer het wordt opgelegd door de administratie.¹⁸⁵

¹⁸² S. RUYSSCHAERT, "Btw-regeling voor handelingen verricht door sportclubs" in *VZW in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2013, 5.

¹⁸³ D. DEDECKER, *Handboek sportrecht*, Gent, Story Publishers, 2013, 266.

¹⁸⁴ Art. 12-18 Koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde.

¹⁸⁵ Art. 19-21 Koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde.

DEEL 2. INKOMSTENBELASTING

149. VIER VORMEN VAN INKOMSTENBELASTING - De inkomstenbelasting is de belasting die geheven wordt op de inkomsten die een sportclub verwerft.¹⁸⁶

Sportclubs kunnen zowel opgericht zijn in de vorm van een vennootschap als in de vorm van een vzw. Beiden worden aan directe belastingen onderworpen. Maar het gaat echter niet altijd om dezelfde vorm van directe belastingen. Hieronder wordt besproken welke vorm van directe belasting wanneer toepasselijk is op de sportclubs.

Er bestaan in België vier vormen van inkomstenbelasting; de personenbelasting (PB), vennootschapsbelasting (Ven), belasting op inkomsten van niet-inwoners (BNI) en rechtspersonenbelasting (RPB). In de BNI worden de inkomsten van niet-inwoners belast. De PB is een belasting op het totale inkomen van Belgische rijksinwoners.

150. VENNOOTSCHAPSBELASTING OF RECHTSPERSONENBELASTING - Belangrijker binnen het kader van de sportclubs zijn de vennootschapsbelasting en rechtspersonenbelasting. Een sportclub zal namelijk ofwel aan de vennootschapsbelasting, ofwel aan de rechtspersonenbelasting onderworpen zijn. De vennootschapsbelasting vormt een belasting op het totale inkomen van binnenlandse vennootschappen. De rechtspersonenbelasting is een belasting op inkomsten van andere Belgische rechtspersonen dan vennootschappen.

151. OPDELINGEN - In het kader van de inkomstenbelastingen kan er een opdeling gemaakt worden tussen sportclubs mét en zonder rechtspersoonlijkheid.

Daarnaast kan een opdeling gemaakt worden naargelang de sportclub al dan niet opgericht is in de vorm van een vzw. Vzw's worden in principe onderworpen aan de rechtspersonenbelasting. Maar dit is echter niet in élk geval waar.¹⁸⁷ Vzw's zullen onderworpen zijn aan de (a) rechtspersonenbelasting bij de uitoefening noch van een exploitatie, noch van verrichtingen van winstgevende aard of aan de (b) vennootschapsbelasting bij de uitoefening van een exploitatie of van verrichtingen van winstgevende aard.¹⁸⁸

¹⁸⁶ D. DESCHRIJVER, *Handboek voor sportrecht*, Brugge, die Keure, 1995, 317.

¹⁸⁷ Cf. infra randnrs. 150-178.

¹⁸⁸ D. DESCHRIJVER, *Handboek voor Sportrecht*, Brugge, die Keure, 1995, 317.

Ook sportclubs die geen rechtspersoonlijkheid hebben, ondergaan het regime van de inkomstenbelastingen indien zij een economische activiteit uitoefenen.

Hoofdstuk 1. Sportclubs met rechtspersoonlijkheid

152. VENNOOTSCHAPSBELASTING OF RECHTSPERSONENBELASTING - Naar gelang het geval, worden sportclubs met rechtspersoonlijkheid onderworpen aan de rechtspersonenbelasting, dan wel aan de vennootschapsbelasting.

153. VZW's - In principe worden sportclubs die opgericht zijn in de vorm van een vzw onderworpen aan de rechtspersonenbelasting. Dit voelt aan als logisch omdat zij niet de intentie hebben om op commerciële wijze winst te behalen.¹⁸⁹ De vraag rijst echter of dit altijd zo is.

Ook vzw's kunnen aan de vennootschapsbelasting onderworpen worden. Zo is bijvoorbeeld Racing Genk een vzw die aan de vennootschapsbelasting onderworpen wordt.¹⁹⁰ In de eerste plaats moet de vzw zelf oordelen of ze moet worden belast in de rechtspersonenbelasting of in de vennootschapsbelasting.

154. BELANG ONDERSCHIED VENNOOTSCHAPSBELASTING EN RECHTSPERSONENBELASTING - Het onderscheid tussen rechtspersonenbelasting en vennootschapsbelasting is van essentieel belang omdat in de vennootschapsbelasting elke vorm van inkomen als winst beschouwd wordt, terwijl in de rechtspersonenbelasting slechts een aantal inkomsten belast worden.¹⁹¹ De omvang van de belastbare grondslag zal dus verschillen naargelang de sportclub aan de vennootschapsbelasting, dan wel aan de rechtspersonenbelasting wordt onderworpen.¹⁹²

¹⁸⁹ <https://www.dynamoproject.be/faq/wat-met-de-rechtspersonenbelastingaangifte>.

¹⁹⁰ <https://www.voetbalkrant.com/nl/nieuws/lees/2017-05-25/racing-genk-boekte-megawinst-als-vzw-maar-dat-is-geen-probleem-voorvoorzitter-houben>.

¹⁹¹ D. DESCHRIJVER, "VZW & Belastingen. Het fiscaal statuut van de Belgische vereniging zonder winstoogmerk (VZW), de private stichting, de stichting van openbaar nut, de internationale vereniging zonder winstoogmerk (IVZW), de buitenlandse vereniging, de buitenlandse stichting, de beroepsvereniging en de vennootschap met sociaal oogmerk", Kalmthout, Biblio, 2005, nrs. 274 e.v.

¹⁹² D. DESCHRIJVER, "De vzw en het belastingrecht" in *De vzw*, Brugge, die Keure, 2015, 574.

Afdeling 1. Vennootschapsbelasting

155. ALLE INKOMSTEN BELASTBAAR - In de vennootschapsbelasting zijn alle inkomsten belastbaar ongeacht hun aard of oorsprong. Alle inkomsten worden beschouwd als beroepsinkomsten. De inkomsten die een vennootschap verwerft, worden dus altijd belast als winst.¹⁹³

156. BINNENLANDSE VENNOOTSCHAPPEN - Om te bepalen of een entiteit aan de vennootschapsbelasting is onderworpen, moet uitgegaan worden van artikel 179 WIB 1992. Dit artikel luidt als volgt:

“Aan de vennootschapsbelasting zijn de binnenlandse vennootschappen onderworpen alsmede, vanaf 1 januari 1995, de gemeentespaarkassen als vermeld in artikel 124 van de nieuwe gemeentewet en de organismen voor de financiering van pensioenen bedoeld in artikel 8 van de wet van 27 oktober 2006 betreffende het toezicht op de instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening.”

Op het eerste zicht lijkt dit artikel enkel van toepassing te zijn op *binnenlandse vennootschappen*. Artikel 179 WIB 1992 moet echter samen gelezen worden met artikel 2, §1, 5°, a) en b) WIB 1992.

Het begrip ‘vennootschap’ wordt erg ruim gedefinieerd in artikel 2, §1, 5°, a) WIB 1992 als:

“enigerlei vennootschap, vereniging, inrichting of instelling die, regelmatig is opgericht, rechtspersoonlijkheid bezit en een onderneming exploiteert of zich bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard.”¹⁹⁴

In artikel 2, §1, 5°, b) WIB 1992 heeft de wetgever verduidelijkt wat onder een ‘*binnenlandse vennootschap*’ dient verstaan te worden:

“enigerlei vennootschap die in België haar maatschappelijke zetel, haar voornaamste inrichting of haar zetel van bestuur of beheer heeft en niet van de vennootschapsbelasting is uitgesloten”¹⁹⁵

157. DRIE TOEPASSINGSVOORWAARDEN - Uit het samenlezen van deze artikelen kunnen drie toepassingsvoorwaarden worden afgeleid;

¹⁹³ Art. 183 WIB 1992.

¹⁹⁴ Art. 2, §1, 5°, a) WIB 1992.

¹⁹⁵ Art. 2, §1, 5°, b) WIB 1992.

1. Rechtspersoonlijkheid bezitten.
2. Exploitatie van een onderneming of zich bezighouden met verrichtingen van winstgevende aard.
3. Fiscaal domicilie in België hebben.

Zowel sportclubs die opgericht zijn als vennootschap, als sportclubs opgericht onder de vorm van een vzw, en voldoen aan deze drie voorwaarden, zullen in beginsel onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting. De aard of de vorm van het lichaam speelt namelijk geen rol.¹⁹⁶ Ook bij vzw's kunnen de commerciële inkomsten zo groot zijn dat er niet kan geargumenteed worden dat het om 'bijkomende' economische activiteiten gaat.¹⁹⁷

§ 1. Rechtspersoonlijkheid

158. REGELMATIG OPGERICHT ALS RECHTSPERSOON - Opdat een sportclub aan de vennootschapsbelasting onderworpen kan worden, moet zij regelmatig zijn opgericht als rechtspersoon. Rechtspersoonlijkheid wordt verkregen krachtens een wet, decreet of ordonnantie. De sportclub moet zijn opgericht en rechtspersoonlijkheid bezitten volgens het Belgisch of buitenlands recht. De rechtsvorm van het lichaam is voor de toepassing van de vennootschapsbelasting niet van belang.¹⁹⁸

§ 2. Exploitatie van een onderneming of zich bezighouden met verrichtingen van winstgevende aard

159. TWEE MOGELIJKHEDEN - De tweede toepassingsvoorwaarde houdt in dat de entiteit een onderneming exploiteert óf zich bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard.¹⁹⁹

A. EXPLOITATIE VAN EEN ONDERNEMING

160. ONDERNEMING - Het Hof van Cassatie heeft het begrip 'onderneming' omschreven als:

¹⁹⁶ S. VAN CROMBRUGGE, *Beginselen van de vennootschapsbelasting*, Antwerpen, Biblio, 2014, 13.

¹⁹⁷ B. AMEYE, S. CLOCHERET en J. KERREMANS, *Sport en fiscus*, Mechelen, Kluwer, 2011, 50.

¹⁹⁸ L. HINNEKENS, "De systematisch toepasselijke belasting. Vennootschapsbelasting, rechtspersonenbelasting, belasting van niet-inwoners – Criteria voor onderworpenheid." In *Vennootschap en belastingen*, afl. 69, 2555.

¹⁹⁹ Com.IB 92, nummer 179/10.

“een zelfstandige economische eenheid, gericht op het produceren of het verhandelen van goederen of het verlenen van diensten”.

De fiscale administratie omschrijft ‘een onderneming exploiteren’ als:

*“een nijverheids-, handels-, of landbouwonderneming exploiteren waarvan de winst aan de personenbelasting zou worden onderworpen als beroepsinkomsten indien de activiteit door een natuurlijke persoon werd uitgeoefend”.*²⁰⁰

161. EXPLOITATIE - In de fiscale wetgeving zelf is geen definitie terug te vinden van het begrip ‘exploitatie’. Het fiscaal ondernemingsbegrip is erg ruim en omvat handel, dienstverlening, nijverheid, landbouw en ambachten.²⁰¹ ‘Exploitatie’ verwijst volgens VAN CROMBRUGGE naar een duurzame bedrijvigheid.²⁰²

1. Handelsvennootschappen en burgerlijke vennootschappen met handelsvorm

162. WINSTGEVENDE ACTIVITEIT - Voor deze vennootschappen vormt deze toepassingsvoorwaarde normalerwijze geen probleem. Het Hof van Cassatie heeft in talrijke arresten duidelijk gemaakt dat deze vennootschappen geacht worden uitsluitend te zijn opgericht om een winstgevende activiteit uit te oefenen.²⁰³

163. IN DE SPORT - Dergelijke vennootschappen komen in de sport vrij frequent voor. Professionele sportclubs zijn vaak erg kapitaalkrachtige vennootschappen. Zij hebben tot doel winst te maken.²⁰⁴ Dit doen zij o.a. door reclame te maken, transfers, ticketverkopen, ...

Als professionele sportclubs ervoor kiezen om zich op te richten als vennootschap, zal dat vaak als kapitaalvennootschap zijn (NV of CVBA). Bij een personenvennootschap (bijvoorbeeld een BVBA) zijn de aandelen namelijk moeilijk vervreemdbaar. Grote sportclubs willen daarentegen makkelijk geld kunnen ophalen via externe financiering. Aandelen moeten daarom makkelijk overdraagbaar zijn. Enkele voorbeelden van sportclubs die opgericht zijn

²⁰⁰ Com.IB 92, nummer 179/10.

²⁰¹ A. BAILLEUX en P. COPPENS, *Droit fiscal*, Brussel, Larcier, 1992, 92.

²⁰² S. VAN CROMBRUGGE, “De fiscale aspecten van de V.Z.W.”, *A.J.T.* 1994-1995, 16.

²⁰³ S. VAN CROMBRUGGE, *Beginnelsen van de vennootschapsbelasting*, Antwerpen, Biblio, 2014, 13; Cass. 12 april 1937, *pas.* 1937, I, 106; Cass. 28 januari 1969, *Arr.Cass.* 1969, 515.

²⁰⁴ Art. 19, eerste lid W.Venn.

als NV zijn: RSC Anderlecht, Club Brugge, Lotto-Belisol, Omega Pharma-Quick Step, Sportcomplex Velina (Tennis), ...²⁰⁵

Dergelijke sportclubs streven een stoffelijk voordeel na ten voordele van hun leden. Hun statuten voorzien in de mogelijkheid tot dividenduitkering en/of de verdeling van het vermogen bij ontbinding tussen de leden van de verenigingen.

2. Vennootschap met sociaal oogmerk

164. GEÉEN WINSTOOGMERK - In het algemeen kan dus gesteld worden dat handelsvennootschappen en burgerlijke vennootschappen met handelsvorm opgericht zijn om een winstgevende activiteit uit te oefenen en daarom aan de vennootschapsbelasting onderworpen worden.²⁰⁶

Uit een beslissing²⁰⁷ van de Dienst Voorafgaande Beslissingen blijkt dat op dit algemeen principe een uitzondering bestaat; de *vennootschap met sociaal oogmerk* (vso), bijvoorbeeld de cvba-vso. Hoewel het een vennootschap is, heeft deze rechtspersoon géén winstoogmerk maar wel een sociaal oogmerk. Het doel van de vennootschap bestaat met andere woorden niet uit het verschaffen van een vermogensvoordeel aan de vennoten.²⁰⁸

165. GEEN AFZONDERLIJK REGIME – Er bestaat geen afzonderlijk regime voor vennootschappen met een sociaal oogmerk. Ze zijn aan de gewone regels onderworpen voor de bepaling van de toepassing van de vennootschaps- of rechtspersonenbelasting.²⁰⁹

166. DIENST VOORAFGAANDE BESLISSINGEN - De Dienst Voorafgaande Beslissingen heeft zich in het verleden moeten uitspreken over de vraag of een vso onderworpen is aan de rechtspersonenbelastingen, dan wel aan de vennootschapsbelasting. Het betrof een vereniging zonder winstoogmerk die werd omgezet in een coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid. Deze vzw had het verstrekken en steunen van het onderwijs als uitsluitend doel. Deze vzw werd niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen. De vzw werd omgezet in een cvba-vso. De cvba-vso behield wel het doel van de vzw.

²⁰⁵ D. VAN NIEUWENHOVE, *Analyse van de juridische structuur van Belgische sportclubs met nadruk op professionele voetbalclubs*, onuitg., Masterproef UGent Rechten, 116-124.

²⁰⁶ Cf. supra randnr. 157.

²⁰⁷ Beslissing nr. 2011.554, 10 januari 2012, www.stradalex.com.

²⁰⁸ S. TUYTTEN, "VSO: rechtspersonenbelasting of vennootschapsbelasting?" in *VZW info* 2012, afl. 20, 1.

²⁰⁹ M. DENEFF, "De vennootschap met een sociaal oogmerk: algemeen juridisch kader en fiscaal statuut", *A.F.T.* 1996, 153-154.

Luidens artikel 181, 4° WIB 1992 zijn niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen:

“verenigingen zonder winstoogmerk en andere rechtspersonen die geen winstoogmerk nastreven en die uitsluitend of hoofdzakelijk het verstrekken of het steunen van onderwijs tot doel hebben”.

In de wettekst van artikel 181, 4°, WIB 1992 worden niet enkel verenigingen zonder winstoogmerk vermeld, maar ook ‘andere rechtspersonen’. De Dienst Voorafgaande Beslissingen heeft daarom geoordeeld dat de aanvrager van de ruling, ook na de omvorming van vzw tot cvba-vso niet aan de vennootschapsbelasting moet onderworpen worden.

Bijgevolg bleef de aanvrager ook na de omvorming onderworpen aan de rechtspersonenbelasting. De Dienst Voorafgaande Beslissingen verwijst daarvoor naar artikel 220, 3° WIB 1992. Dit artikel bepaalt dat aan de rechtspersonenbelasting onderworpen zijn:

“de rechtspersonen die in België hun maatschappelijke zetel, hun voornaamste inrichting of hun zetel van bestuur of beheer hebben en geen onderneming exploiteren of zich niet met verrichtingen van winstgevende aard bezighouden, of ingevolge artikel 181 en 182, niet aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen”.

De statuten van de cvba-vso formuleerden het statutair doel als: *“het ondersteunen van onderwijs en vorming in het algemeen en in het bijzonder...”*. Daaruit blijkt duidelijk dat de cvba-vso hetzelfde doel behield als dat van de vzw. Ze zette de werkzaamheid van de vzw gewoon verder. Hieruit blijkt volgens de Dienst Voorafgaande Beslissingen dat de cvba-vso hoofdzakelijk het verstrekken of het steunen van het onderwijs als doel heeft.

Bovendien bleek uit de statuten dat:

- De vennoten van de cvba-vso bij de realisatie van de doelstellingen geen enkel vermogensvoordeel nastreven. Er is duidelijk in de statuten gestipuleerd dat er geen dividenden kunnen worden uitgekeerd;
- Bij uittreding en uitsluiting van vennoten een scheidingsaandeel wordt uitbetaald ten belope van het bedrag dat gelijk is aan het eigen vermogen van de cvba-vso onder aftrek van het bedrag van het netto-actief van de vzw bij de omzetting, gedeeld door de som van alle alsdan bestaande aandelen samen, maar dat bovendien nooit hoger mag zijn dan het bedrag dat door de uittredende of uitgesloten vennoot effectief werd gestort bij de onderschrijving van zijn aandelen. De uittredende of uitgesloten

vennoten kunnen derhalve nooit aanspraak maken op het gedeelte van de opgebouwde reserves in de cvba-vso;

- Na aanzuivering van het gehele passief en de eventuele terugbetaling aan de vennoten van hun inbreng, het netto-actief van de vzw bij de omzetting en het liquidatiesaldo dat na de vereffening overblijft zal worden overgedragen aan een organisatie waarvan het doel zo nauw mogelijk aansluit bij het sociaal oogmerk van de cvba-vso.

167. RECHTSPERSONENBELASTING - Op grond van dit alles, besloot de Dienst Voorafgaande Beslissingen dat de cvba-vso niet onderworpen moet worden aan de vennootschapsbelasting, maar wel aan de rechtspersonenbelasting.²¹⁰

168. TWEE VOORWAARDEN - Hoewel een vennootschap met sociaal oogmerk in principe onderworpen is aan de vennootschapsbelasting, is dit dus niet altijd het geval. De vso zal aan de rechtspersonenbelasting onderworpen worden indien aan twee voorwaarden cumulatief is voldaan²¹¹;

1. In de statuten staat gestipuleerd dat er geen winstuitkering mogelijk is;
2. De hoofdactiviteit is geen handels- of nijverheidsactiviteit.

Hoewel deze beslissing geen betrekking heeft op een sportclub, dient m.i. ook een sportclub-vso die voldoet aan deze twee voorwaarden aan de rechtspersonenbelasting te worden onderworpen. Uiteraard zullen een heel aantal (grotere) sportclubs niet aan deze voorwaarden voldoen. Wanneer niet aan de voorwaarden is voldaan, wordt de sportclub aan de vennootschapsbelasting onderworpen.

3. Verenigingen zonder winstoogmerk

169. LICHAAM ZONDER WINSTOOGMERK MAAR MET RECHTSPERSONLIJKHEID - De vzw is een lichaam zonder winstoogmerk. Zij drijft in principe geen nijverheids- of handelszaken of tracht niet een stoffelijk voordeel aan haar leden te verschaffen.²¹² Vzw's hebben wel rechtspersoonlijkheid. Dit heeft als grote voordelen dat de vereniging rechtshandelingen kan

²¹⁰ Beslissing nr. 2011.554, 10 januari 2012, www.stradalex.com.

²¹¹ S. TUYTTEN, "VSO: rechtspersonenbelasting of vennootschapsbelasting?" in *VZW info*, afl. 20, 1.

²¹² Art. 1 Wet 27 juni 1921.

stellen die losstaan van haar leden en dat zij in aanmerking kunnen komen voor subsidiëring.²¹³

170. VZW'S IN DE SPORT - De vraag die zich stelt, is of dergelijke lichamen zonder winstoogmerk ook aan de vennootschapsbelasting worden onderworpen. Dit is een bijzonder belangrijke vraag in het kader van de sportclub aangezien de meeste sportclubs opgericht zijn als vzw. Ook een heel aantal professionele sportclubs zijn opgericht als vzw. Enkele voorbeelden daarvan zijn: Racing Genk, KV Mechelen, Sportvereniging Zulte Waregem, Noliko Maaseik (volleybal), Basket Club Oostende, Royal Antwerp Tennis Club, KHC Dragons (hockey), ...

Dergelijke professionele sportclubs zijn vzw's die wel een stoffelijk voordeel nastreven ten voordele van hun leden indien de statuten voorzien in de mogelijkheid tot dividenduitkering en/of de verdeling van het vermogen bij ontbinding tussen de leden van de verenigingen.

In dit geval kunnen sportclubs, zelfs al zijn opgericht als een vzw, niet worden onderworpen aan de rechtspersonenbelasting. Zij worden bijgevolg onderworpen aan de vennootschapsbelasting, zoals alle ondernemingen die een stoffelijk voordeel nastreven ten voordele van hun leden.

Uit de ruime omschrijving uit artikel 2, §1, 5°, a) WIB 1992 blijkt dat inderdaad in principe het geval te zijn:

“enigerlei vennootschap, vereniging, inrichting of instelling die, regelmatig is opgericht, rechtspersoonlijkheid bezit en een onderneming exploiteert of zich bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard.”²¹⁴

De bedrijvigheid van een sportclub-vzw kan echter slechts zelden als een exploitatie beschouwd worden in de zin van artikel 2, §1, 5°, a) WIB 1992.²¹⁵

4. Geen specifieke vorm van sportvennootschap

171. SOCIÉTÉ À OBJET SPORTIF - In vele Europese landen is voorzien in een specifieke vorm van sportvennootschap. Zo kent men in Frankrijk bijvoorbeeld de *société à objet sportif*. In België bestaat geen dergelijke specifieke vorm van sportvennootschap.²¹⁶

²¹³ J. KERREMANS en B. AMEYE, *Sociaal en fiscaal statuut van de sportbeoefenaar*, Mechelen, Kluwer, 2016, 143.

²¹⁴ Art. 2, §1, 5°, a) WIB 1992.

²¹⁵ D. DESCHRIJVER, *Handboek voor Sportrecht*, Brugge, die Keure, 1995, 317.

B. VERRICHTINGEN VAN WINSTGEVENDE AARD

172. BEGRIP - Het begrip *'verrichtingen van winstgevende aard'* duidt volgens het Hof van Cassatie op:

“het geheel van verrichtingen die zich vaak genoeg voordoen en met elkaar verbonden zijn, om een voortdurende en gewone bedrijvigheid met een beroepskarakter te leveren.”²¹⁷

173. VERRICHTINGEN VAN SPORTCLUBS - Sportclub-vzw's houden zich op het eerste zicht inderdaad bezig met verrichtingen van winstgevende aard. Er kan onder meer gedacht worden aan: de uitbating van de cafetaria, organiseren van activiteiten, verhuren van materieel, geregelde transferverrichtingen, merchandising, televisierechten... Dit zijn allerlei zaken die tot aanzienlijke opbrengsten kunnen leiden voor een sportclub. Op het eerste zicht lijken vzw's die dergelijke verrichtingen van winstgevende aard stellen dan ook onderworpen aan de vennootschapsbelasting. Meteen dient opgemerkt te worden dat de wet, bij wijze van fictie, een aantal verrichtingen aanmerkt die niet als verrichtingen van winstgevende aard dienen beschouwd te worden.²¹⁸

174. DRIE UITZONDERINGEN - Artikel 2, §1, 5°, a) WIB 1992 moet samen gelezen worden met artikel 182 WIB 1992. Dit artikel sluit de meeste vzw's uit van de vennootschapsbelasting:

“voor verenigingen zonder winstoogmerk en andere rechtspersonen die geen winstoogmerk nastreven, worden niet als verrichtingen van winstgevende aard aangemerkt:

1° alleenstaande of uitzonderlijke verrichtingen;

2° verrichtingen die bestaan in het beleggen van fondsen ingezameld in het kader van de statutaire opdracht;

3° verrichtingen die bestaan in een bedrijvigheid die slechts bijkomstig op nijverheids-, handels- of landbouwverrichtingen betrekking heeft of niet volgens nijverheids- of handelsmethoden wordt uitgevoerd.”

Hieronder wordt dieper ingegaan op elk van deze drie uitzonderingen die de wetgever heeft ingeschreven voor verenigingen zonder winstoogmerk.

²¹⁶ J. KERREMANS en B. AMEYE, *Sociaal en fiscaal statuut van de sportbeoefenaar*, Mechelen, Kluwer, 2016, 141.

²¹⁷ Cass. 7 december 1973, *Arr Cass.* 1974, 403.

²¹⁸ D. DESCHRIJVER, *Handboek voor Sportrecht*, Brugge, die Keure, 1995, 319.

1. Alleenstaande of uitzonderlijke verrichtingen

175. **OVERBODIGE UITZONDERING** - Hieronder valt bijvoorbeeld het jaarlijks organiseren van een sportwedstrijd. Er dient echter opgemerkt te worden dat deze bepaling als overbodig beschouwd kan worden. Een exploitatie of verrichtingen van winstgevende aard vereisen namelijk een zekere continuïteit. Die continuïteit is er niet bij alleenstaande of uitzonderlijke verrichtingen.²¹⁹

2. Verrichtingen die bestaan in het beleggen van fondsen ingezameld in het kader van de statutaire opdracht

176. **VZW-PENSIOENFONDSEN** - Deze bepaling is van groot belang voor vzw-pensioenfondsen. Een vzw-sportclub kan een beroep doen op deze bepaling, indien het beleggen van fondsen mede tot haar statutair doel behoort. Dit zal slechts zeer uitzonderlijk het geval zijn bij grote vzw-sportclubs.

3. Verrichtingen die bestaan in een bedrijvigheid die slechts bijkomstig op nijverheids-, handels- of landbouwverrichtingen betrekking heeft

177. **BIJKOMSTIGE ECONOMISCHE ACTIVITEITEN** - Vzw-sportclubs die naast hun hoofdactiviteit bijkomende economische activiteiten uitoefenen, zijn op grond van deze bepaling niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen.

Maar wanneer is een economische bedrijvigheid slechts bijkomstig t.o.v. de hoofdbedrijvigheid van de sportclub? Hoewel aanvaard wordt dat vzw's bijkomstige handelsactiviteiten mogen uitoefenen, bestaat er discussie omtrent de feitelijke aard van een dergelijke activiteit in de rechtspraak en rechtsleer.

178. **VOORWAARDEN** - De heer Van Hooland stelde hieromtrent een parlementaire vraag. In het antwoord op zijn vraag wordt aangegeven dat in het algemeen wordt aangenomen dat de uitoefening van een handelsactiviteit door een vzw van bijkomstige aard is indien aan de volgende twee voorwaarden is voldaan:

- 1) er bestaat een verband met de niet-winstgevende hoofdactiviteit van de vzw;

²¹⁹ D. DESCHRIJVER, *Handboek voor Sportrecht*, Brugge, die Keure, 1995, 319.

2) de winst wordt aangewend ten bate van het eigenlijke doel van de vzw, dat per definitie niet van commerciële aard kan zijn en evenmin gericht kan zijn op de verrijking van de vzw of van de leden ervan.²²⁰

Daarnaast dient ook rekening gehouden te worden met de voorbereidende werkzaamheden van de Wet van 3 november 1976 waarmee de bepaling werd ingevoerd. In de parlementaire voorbereiding van deze wet staat geschreven dat er twee criteria zijn die gebruikt worden om te bepalen of een bedrijvigheid al dan niet bijkomstig is. Deze criteria zijn;

1) het respectieve belang van de gebruikte materiële middelen en/of het tewerkgestelde personeel;

2) het feit dat de nijverheids-, handels- of landbouwverrichtingen gewoon voortvloeien uit de ideële bedrijvigheid, namelijk dat zij slechts samen met die bedrijvigheid voorkomen, dit is tegelijkertijd en op dezelfde plaats.

179. IN DE PRAKTIJK - Er zijn een aantal voorbeelden denkbaar die voldoen aan de hierboven gestelde criteria. Zo kan bijvoorbeeld het uitbaten van een cafetaria of restaurant door een sportclub-vzw beschouwd worden als een bijkomstige activiteit waardoor de sportclub hierdoor niet aan de vennootschapsbelasting onderhevig zal zijn. Ook het aanbieden van sportcursussen door sportclub-vzw's valt hieronder.

180. RECHTSPRAAK - Ook in de rechtspraak is dit onderwerp aan bod gekomen.

Het Hof van Beroep te Antwerpen heeft in dit kader moeten beoordelen of vzw *'Terlaemen'* aan de vennootschapsbelasting moet onderworpen worden. De activiteiten van de vzw bestaan uit het beheer van een domein van de gemeente met als doel de toeristische en sportieve infrastructuur te behouden en te verbeteren. Op dit domein ligt een autocircuit. De voornaamste inkomsten van de vzw komen uit de onderverhuring van dit circuit. Het Hof oordeelde dat de activiteit van de vzw niet beschouwd mag worden als een exploitatie of een winstgevende bezigheid, aangezien de vzw op grond van haar statuten verplicht is om nauw samen te werken met de vereniging voor vreemdelingenverkeer en vermits het beheer van het domein gebeurt onder toezicht van de gemeente. Daarnaast baat de vzw ook een speeltuin, een zwembad en een camping uit. Bovendien verhuren ze ook nog een frituur. Het Hof oordeelde dat de deze activiteiten van de vzw een bijkomstig karakter hebben t.o.v. de

²²⁰ Vr. en Antw., Senaat 1992-1993, nr. 61, 3038-3040 (Vr. nr. 179, 20 oktober 1992, M. VAN HOOLAND).

hoofdactiviteit van de vzw. Het Hof besloot daarom dat de vzw niet aan de vennootschapsbelasting maar wel aan de rechtspersonen belasting onderworpen is.²²¹

In een ander arrest van het Hof van Beroep te Antwerpen, inzake een vliegclub, oordeelde het Hof dat een vzw onder de toepassing valt van artikel 94 WIB 1964 en onderworpen is aan de vennootschapsbelasting indien;

- 1) de vzw werkelijke winsten heeft behaald uit diverse activiteiten; én
- 2) de gemaakte winsten uit die activiteiten niet in het vermogen van de vereniging zijn terug te vinden; én
- 3) de vzw niet kan aantonen dat ze de gemaakte winsten heeft aangewend voor de verwezenlijking van haar sociaal doel.

Op de sommen die niet terug te vinden zijn in het vermogen van de vzw, is dan de aanvullende aanslag uit artikel 132 WIB 1964 van toepassing.²²²

4. Verrichtingen die bestaan in een bedrijvigheid die niet volgens nijverheids- of handelsmethoden wordt uitgevoerd

181. LOUTER IDEËLE BEDRIJVIGHEID - Deze regel, lijkt enkel te bevestigen dat vzw's die zich beperken tot de loutere uitoefening van hun ideële bedrijvigheid – die niet volgens nijverheids- of handelsmethoden wordt uitgevoerd – ook niet aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen. Als een sportclub-vzw verrichtingen uitoefent die bestaan in een bedrijvigheid die slechts bijkomstig op nijverheids-, handels- of landbouwverrichtingen betrekking heeft, zullen zij ook volgens nijverheids- of handelsmethoden worden uitgevoerd.

²²³

5. Vzw's onderworpen aan de vennootschapsbelasting: regel of uitzondering?

182. MEESTE VZW'S WORDEN AAN RECHTSPERSONENBELASTING ONDERWORPEN - De meeste vzw's zullen dus door de toepassing van artikel 182 WIB 1992 niet onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting. We komen daarom tot de conclusie dat er in de praktijk een dermate

²²¹ Antwerpen 29 februari 1988, *F.J.F.* 1988, 296, noot S. VAN CROMBRUGGE.

²²² Antwerpen 6 januari 1987, *Bull. Bel.* 1987, 2303.

²²³ D. DESCHRIJVER, *Handboek voor Sportrecht*, Brugge, die Keure, 1995, 321.

grote uitzondering is op het principe (dat ook vzw's aan de vennootschapsbelasting onderworpen worden) dat dit eigenlijk de uitzondering wordt. In het overgrote deel van de gevallen zullen vzw's niet onderworpen worden aan de vennootschapsbelasting. Zij zullen in die gevallen wel onderhevig zijn aan de rechtspersonenbelasting.²²⁴

§ 3. Fiscaal domicilie in België

183. FISCALE WOONPLAATS IN BELGIË - Een rechtspersoon wordt maar aan de vennootschapsbelasting onderworpen indien de fiscale woonplaats zich in België bevindt. In artikel 2, §1, 5°, b) WIB 1992 heeft de wetgever het begrip '*binnenlandse vennootschap*' gedefinieerd als:

"enigerlei vennootschap die in België haar maatschappelijke zetel, haar voornaamste inrichting of haar zetel van bestuur of beheer heeft en niet van de vennootschapsbelasting is uitgesloten".²²⁵

184. WERKELIJKE ADMINISTRATIEVE HOOFDZETEL - De uitdrukkingen '*maatschappelijke zetel*', '*voornaamste inrichting*' en '*zetel van bestuur of beheer*' worden beschouwd als synoniemen. De wetgever heeft met deze bepaling de werkelijke administratieve hoofdzetel op het oog.²²⁶ De rechtspersoon moet geleid worden vanuit België om onderworpen te zijn aan de Belgische vennootschapsbelasting.²²⁷

Afdeling 2. Rechtspersonenbelasting

185. SPORTCLUB-VZW'S - Zoals hierboven reeds vermeld, is er naast de vennootschapsbelasting nog een vorm van inkomstenbelasting; de rechtspersonenbelasting. Sportclubs van enige omvang zullen vaak opgericht zijn in de vorm van een vzw. Dit is de meest voorkomende juridische vorm die sportverenigingen aannemen omdat hun activiteiten meestal buiten de sfeer van de economische waarden liggen en louter geconcentreerd zijn op de sport.²²⁸ Zij zijn

²²⁴ Cf. infra randnr. 180.

²²⁵ Art. 2, §1, 5°, b) WIB 1992.

²²⁶ S. VAN CROMBRUGGE, *Beginnelen van de vennootschapsbelasting*, Antwerpen, Biblio, 2014, 26.

²²⁷ Brussel 29 juni 1982, *F.J.F.* 1982, 202; *J.D.F.* 1983, 101.

²²⁸ B. AMEYE, S. CLOCHERET en J. KERREMANS, *Sport en fiscus*, Mechelen, Kluwer, 2011, 50.

dan in principe aan de rechtspersonenbelasting onderworpen. Dit is inderdaad zo wanneer de vzw geen onderneming exploiteert of verrichtingen van winstgevende aard uitvoert.²²⁹

§ 1. Wie wordt er belast in de rechtspersonenbelasting?

186. NEGATIEVE FORMULERING - In het WIB 1992 is bepaald wanneer rechtspersonen onderworpen zijn aan de rechtspersonenbelasting. Artikel 220, 3° WIB 1992 onderwerpt aan de rechtspersonenbelasting:

*“de rechtspersonen die in België hun maatschappelijke zetel, hun voornaamste inrichting of hun zetel van bestuur of beheer hebben en geen onderneming exploiteren of zich niet met verrichtingen van winstgevende aard bezighouden, of ingevolge artikel 181 en 182, niet aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen”.*²³⁰

Een sportclub-vzw wordt dus aan de rechtspersonenbelasting onderworpen indien zij geen ‘*onderneming exploiteert*’ en zich niet bezighoudt met ‘*verrichtingen van winstgevende aard*’. Uit deze negatieve formulering kan worden afgeleid dat het duidelijk de bedoeling was van de wetgever om alle rechtspersonen aan een inkomstenbelasting te onderwerpen; als de rechtspersonen niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen zijn, dan wel aan de rechtspersonenbelasting.

187. VZW’S WORDEN IN PRINCIPE AAN RECHTSPERSONENBELASTING ONDERWORPEN - Op het eerste zicht zou men kunnen denken dat sportclubs niet aan de rechtspersonenbelasting kunnen onderworpen worden. Sportclubs stellen namelijk toch bijna altijd “*verrichtingen van winstgevende aard*”? Een aantal voor de hand liggende voorbeelden zijn: de organisatie van activiteiten, verhuur van materieel, uitbating van een cafetaria, ...

Dit klopt. Maar in artikel 220, 3° wordt verwezen naar de artikelen 181 en 182 WIB 1992. In deze artikelen heeft de wetgever een aantal verrichtingen opgesomd die alleszins niet worden beschouwd als verrichtingen van winstgevende aard. Artikel 182 WIB 1992 artikel bepaalt:

“voor verenigingen zonder winstoogmerk en andere rechtspersonen die geen winstoogmerk nastreven worden niet als verrichtingen van winstgevende aard aangemerkt:

1° alleenstaande of uitzonderlijke verrichtingen;

²²⁹ D. DESCHRIJVER, “De vzw en het belastingrecht” in *De vzw*, Brugge, die Keure, 2015, 573.

²³⁰ Art. 220, 3° WIB 1992.

2° verrichtingen die bestaan in het beleggen van fondsen ingezameld in het kader van de statutaire opdracht;

3° verrichtingen die bestaan in een bedrijvigheid die slechts bijkomstig op nijverheids-, handels- of landbouwverrichtingen betrekking heeft of niet volgens nijverheids- of handelsmethoden wordt uitgevoerd.”

Sportclubs met rechtspersoonlijkheid die opgericht zijn in de vorm van een vzw zullen bijgevolg in principe onderworpen worden aan de rechtspersonenbelasting.

§ 2. Grondslag van de belasting

A. BELASTBARE BESTANDELEN

188. LIMITATIEVE OPSOMMING - De vraag stelt zich waarop vzw's worden belast indien zij onder de rechtspersonenbelasting vallen. In de rechtspersonenbelasting wordt men niet belast op de winst zoals in de vennootschapsbelasting. De verschuldigde belasting blijft beperkt tot de belastbare inkomsten die limitatief zijn opgesomd in het Wetboek Inkomstenbelastingen.²³¹ Artikel 221 WIB 1992 bepaalt:

“De aan de rechtspersonenbelasting onderworpen rechtspersonen zijn uitsluitend belastbaar ter zake van:

1° het kadastraal inkomen van hun in België gelegen onroerende goederen, wanneer dit kadastraal inkomen niet van onroerende voorheffing is vrijgesteld ingevolge artikel 253 of ingevolge bijzondere wettelijke bepalingen;

2° inkomsten en opbrengsten van roerende goederen en kapitalen, met inbegrip van de in artikel 21, 5°, 6° en 10°, vermelde eerste inkomstenschijven, evenals in artikel 90, 5° tot 7° en 11°, vermelde diverse inkomsten.”

In de rechtspersonenbelasting worden dus enkel inkomsten belast die aan de roerende of onroerende voorheffing onderworpen zijn. Er wordt belasting geheven op onroerende goederen, ontvangsten uit roerende goederen en inkomsten uit roerende verhuur.²³²

²³¹ D. DESCHRIJVER, *Handboek voor Sportrecht*, Brugge, die Keure, 1995, 322.

²³² Art. 221 WIB 1992.

B. NIET-BELASTBARE BESTANDELEN

189. ONBELASTE INKOMSTEN - Wat niet uitdrukkelijk vermeld wordt in de wet, is dan ook niet belastbaar in hoofde van de sportclub-vzw in de rechtspersonenbelasting. Daarom zullen o.a. niet belast worden in de rechtspersonenbelasting:

- Inkomsten afkomstig van de uitbating van een cafetaria. Deze inkomsten vormen namelijk winsten die behaald worden uit een bijkomende economische bedrijvigheid.
- Transfers. Indien de sportclub onderworpen is aan de vennootschapsbelasting, wordt de winst die de club behaalt uit transfers van spelers beschouwd als een in principe belastbare meerwaarde. In de rechtspersonenbelasting levert een dergelijke transfer echter geen belastbare inkomsten op voor de sportclub.²³³
- Subsidies.
- Giften.
- Lidgelden.
- Sponsoring.
- Opbrengsten uit de verkoop van tickets en abonnementen voor sportwedstrijden.

190. VERSCHIL MET VENNOOTSCHAPSBELASTING - In de rechtspersonenbelasting zijn al deze zaken niet belastbaar in hoofde van de vzw-sportclub. Dit is volledig anders indien de sportclub(-vzw) aan de vennootschapsbelasting onderworpen is. Als dit het geval is, maken alle hierboven vermelde bestanddelen wel deel uit van de belastbare grondslag. Het hoeft weinig betoog dat dit een wereld van verschil maakt voor een sportclub. De sportclub zal een stuk beter af zijn wanneer zij onderworpen wordt aan de rechtspersonenbelasting dan wanneer zij aan de vennootschapsbelasting onderworpen zou worden.

191. NADEEL RECHTSPERSONENBELASTING - Toch is er ook een nadeel verbonden aan de rechtspersonenbelasting. De betaalde roerende voorheffing is niet-verrekenbaar en niet-terug betaalbaar indien de sportclub-vzw verlies heeft geleden in een bepaald jaar. De roerende voorheffing die een sportclub-vzw heeft betaald, die onderworpen is aan de

²³³ *Vr. en Antw.*, Kamer 1993-1994, nr. 99, 9959 (Vr. nr. 565, 14 mei 1993, J-P. VISEUR).

vennootschapsbelasting, is wel verrekenbaar en terug betaalbaar. Een oplossing zou kunnen zijn om de verliesgevende activiteiten in een aan de vennootschapsbelasting onderworpen vzw of vennootschap onder te brengen. Op die manier kan de globale belastingdruk zo laag mogelijk gehouden worden.²³⁴

Hoofdstuk 2. Sportclubs zonder rechtspersoonlijkheid

192. FEITELIJKE VERENIGINGEN - Kleinere sportclubs komen nog regelmatig voor als louter feitelijke verenigingen. Zij hebben geen rechtspersoonlijkheid. Juridisch gezien kennen zij geen eigen bestaan, ze zijn zonder meer een feit. Dit heeft een aantal nadelen. Feitelijke verenigingen kunnen immers geen eigendommen verwerven, geen rechtshandelingen stellen en geen schenkingen doen. Maar het grootste nadeel is dat zij niet in aanmerking komen voor subsidiëring.²³⁵

193. BELASTING IN HOOFDE VAN DE VENNOTEN - Die verenigingen zijn zelf niet aan enige belasting onderworpen.²³⁶ Lichamen zonder rechtspersoonlijkheid vallen noch onder de vennootschapsbelasting, noch onder de rechtspersonenbelasting.

Dit betekent niet dat de inkomsten van dergelijke sportclubs zonder rechtspersoonlijkheid niet onder het regime van de inkomstenbelastingen vallen. Indien een sportclub zonder rechtspersoonlijkheid een economische activiteit uitoefent, valt zij namelijk onder artikel 29 van het WIB 1992. Dit artikel is namelijk van toepassing op burgerlijke vennootschappen of verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid.

In artikel 29, §1 WIB 1992 valt het volgende te lezen:

“In burgerlijke vennootschappen of verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid die winst of baten verkrijgen, worden de opnemingen van de vennoten of leden en hun deel in de verdeelde of onverdeelde winst of baten, als winst of baten van de vennoten of leden aangemerkt”.

De inkomsten worden geacht rechtstreeks toe te komen aan de leden van de feitelijke vereniging.²³⁷ De vennoten van de vereniging zullen dus belast worden op basis van hun aandeel in de winst waarop zijn recht hebben volgens de beginselen van het gemeen recht. Als

²³⁴ D. DESCHRIJVER, *Handboek voor Sportrecht*, Brugge, die Keure, 1995, 329.

²³⁵ J. KERREMANS en B. AMEYE, *Sociaal en fiscaal statuut van de sportbeoefenaar*, Mechelen, Kluwer, 2016, 141.

²³⁶ D. DESCHRIJVER, *Handboek voor Sportrecht*, Brugge, die Keure, 1995, 316.

²³⁷ J. KERREMANS en B. AMEYE, *Sociaal en fiscaal statuut van de sportbeoefenaar*, Mechelen, Kluwer, 2016, 142.

er verliezen geleden worden, komen deze ook in aftrek van het inkomen van de vennoten. Bij gebrek aan voldoende inkomsten, kunnen de verliezen worden overgedragen naar volgende belastbare tijdperken.²³⁸

194. ECONOMISCHE ACTIVITEIT – opdat een sportclub onder artikel 29, §1 WIB 1992 zou vallen, is vereist dat zij een economische activiteit uitoefent. Sportclubs zonder rechtspersoonlijkheid die geen economische activiteit uitoefenen, vallen buiten het regime van inkomstenbelastingen.

Hoofdstuk 3. Dossier propere handen

195. ONDERZOEK NAAR MATCHFIXING EN WITWASPRAKTIJKEN - Zowel sporters, scheidsrechters als sportclubs zijn recent in opspraak gekomen in het ‘*dossier propere handen*’. Er loopt een onderzoek naar matchfixing en witwaspraktijken in de sportwereld (in de voetbalwereld). Een heel aantal bekende personen in de voetbalwereld werden ondervraagd. Er werden zelfs scheidsrechters, makelaars en trainers aangehouden in het kader van dit onderzoek.

196. PROTEST TEGEN HOGE LONEN - Al langer dan vandaag wordt er vaak kritiek geuit op de hoge lonen van sporters en de fiscale (en RSZ) voordelen waarvan ze genieten. Sporters en sportclubs kunnen genieten van een fiscaal gunstregime, en dit terwijl de gewone man wel de volle pot moet betalen. Daarbij komt nog dat de ticketprijzen van bijvoorbeeld voetbalwedstrijden alsmaar stijgen. Dit is zelfs in die mate dat voetbal niet meer *voor iedereen* lijkt te zijn. Hier komt meer en meer protest op, ook in het buitenland, zoals bijvoorbeeld in Duitsland en Engeland.

Deze fraudezaak zet dan ook kwaad bloed bij de belastingbetaler en des te meer bij de supporter. Zij verwachten een reactie.

197. EINDE AAN HET FISCALE GUNSTREGIME? - Komt hiermee een einde aan het fiscale gunstregime voor sportclubs? In politieke kringen gaan alvast verschillende stemmen op om de fiscale gunstregimes voor sportbeoefenaars te wijzigen.²³⁹ Er is momenteel een wetsvoorstel

²³⁸ C. BODEUX, R. MINJAUW, A. WEYN, Q. MASURE, I. VAN DE VELDE, M. HOEFMAN, P. SCHUMACHER, B. DE COCK, C. MESKENS, D. BUYLAERT, K. VAN DUYSE, N. DEMEYERE, L. VAN DER STRATEN, T. DE GREEF, S. VAN BERKEL, B. VAN VLIERDEN, *Handboek voor fiscaal recht 2017-2018*, Mechelen, Kluwer, 520.

²³⁹ T. LAUWERS, “Fiscaal statuut sportbeoefenaars”, <https://www.lauwers-seutin.be/fiscaal-statuu-t-sportbeoefenaars/>, 1.

hangende van CD&V politici Roel Deseyn en Stefaan Vercamer dat voorziet in een grondige hervorming van de fiscale en RSZ-voordelen voor sportclubs en sportbeoefenaars.²⁴⁰

²⁴⁰ Wetsvoorstel tot wijziging van diverse bepalingen met betrekking tot voordelen voor sportclubs, *Parl.St.* Kamer 2018-2019, nr. 3365/001.

DEEL 3. BEDRIJFSVOORHEFFING

Hoofdstuk 1. Sportbeoefenaar: een fiscaal gunstig beroep

198. GROOTVERDIENERS? - Het is geen geheim dat sportbeoefenaars vandaag de dag grote sommen geld verdienen en/of winnen, althans in een aantal sporttakken. Voetballers, tennissers en golfers zijn absolute grootverdieners. Maar bij het bestuderen van de fiscale voordelen voor sporters mag niet vergeten worden dat er slechts een beperkt aantal topsporters zijn die inderdaad veel geld verdienen. Bovendien zijn er ook een heel aantal sporten zijn waarvan men, zelfs als topsporter, niet rijk wordt.

199. FISCAAL GUNSTREGIME - Sportbeoefenaars genieten van een fiscaal gunstig regime. De wetgever heeft in een aantal maatregelen voorzien.²⁴¹

1) Voor sportbeoefenaars gelden lagere belastingtarieven op de laagste schijven van hun inkomen (16,5% en 33%).

2) De sociale zekerheidsbijdragen worden berekend op een maximummaandloon van 2.281 euro. Deze maatregel bezorgt vooral de grootverdieners in de sport een enorm groot voordeel. Hoe meer je verdient, hoe meer je namelijk geniet van deze maatregel.²⁴²

3) Vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing. Dit voordeel verschilt van de twee hierboven beschreven voordelen omdat dit eigenlijk een voordeel is in hoofde van de sportclub en niet in hoofde van de sportbeoefenaar. Onder bepaalde voorwaarden dient een sportclub slechts 20% van de bedrijfsvoorheffing door te storten aan de Schatkist. Dit betekent dat sportclubs de overige 80% van de bedrijfsvoorheffing die zij inhouden op het loon van de sporter, zelf mogen houden.²⁴³

Deze masterproef betreft de fiscaliteit van de sportclub. Er zal daarom enkel dieper worden ingegaan op de bedrijfsvoorheffing.

²⁴¹ D. THIJSKENS, *Vrijstelling van doorstorting bedrijfsvoorheffing bij sportclubs: onderzoek naar staatsteun*, onuitg., masterproef Rechten KU Leuven, 2017, 1.

²⁴² <https://www.vrt.be/vrtnws/nl/2018/03/16/voordelen-voor-voetballers/>.

²⁴³ <https://www.apache.be/2016/04/07/belgie-fiscaal-voetbalparadijs/>.

Hoofdstuk 2. Vrijstelling doorstorting bedrijfsvoorheffing

Afdeling 1. Wetsgeschiedenis

200. CIRCULAIRE VAN 15 MEI 2002 - De eerste vraag die zich stelt, is waarom de wetgever het nodig achtte om sportclubs dit voordeel te verschaffen. Daar zijn een aantal redenen voor.

Met de circulaire van 15 mei 2002 werd een voordelig tarief in het leven geroepen voor buitenlandse voetballers, basketballers en volleyballers. De voetbal-, basket- en volleybalclubs konden hun spelers, het statuut van niet-inwoners bieden voor vier belastingjaren.²⁴⁴ Zij werden belast aan het zeer gunstige tarief van 18% bevrijdende voorheffing. Het maakte daarbij niet uit hoelang zij in België verbleven en werkten. Sportbeoefenaars-inwoners werden daarentegen belast aan de progressieve tarieven, die konden oplopen tot 50%. Zij konden dus niet van het gunstregime genieten. Deze circulaire had m.a.w. een grote discriminatie in het leven geroepen tussen enerzijds buitenlandse sporters en anderzijds Belgische sporters.²⁴⁵

201. NADELIGE GEVOLGEN - Dit bracht enkele nadelige gevolgen met zich mee. Er werden meer en meer spelers uit het buitenland aangetrokken. Belgische spelers kregen hierdoor minder kansen in de eigen competitie. Het was fiscaal immers veel voordeliger om spelers uit het buitenland aan te trekken dan om zelf spelers op te leiden en vervolgens een contract aan te bieden. Anderzijds gingen Belgische sporters zich gewoonweg net over de grens vestigen zodat zij niet langer een Belgisch rijksinwoner waren. Op die manier konden zij ook genieten van het gunstregime.

Hierdoor werd de jeugdwerking zwaar verwaarloosd tijdens die jaren. Belgische jeugdspelers kregen veel minder kansen in de Belgische competities waardoor de grote Belgische talenten op hun beurt naar het buitenland trokken.²⁴⁶

202. WETSVORSTEL - De wetgever zag dit in. In februari 2006 werd er een eerste wetsvoorstel ingediend om deze ongewenste gevolgen aan te pakken. Er volgden nog een aantal wetsvoorstellen. Uiteindelijk was het een wetsvoorstel dat werd ingediend in december 2006,

²⁴⁴ Circ. Nr. Ci.RH.244/545.147, AOIF 14/2002, 15 mei 2002 en Circ. Nr. Ci.RH.244/565.610, AOIF 44/2005, 23 november 2005.

²⁴⁵ B. DE DYCKER en H. SERRUYS, *De vrijstellingen van de bedrijfsvoorheffing*, Gent, Larcier, 2015, 228.

²⁴⁶ B. AMEYE, "Sportbeoefenaar niet-inwoner, recente fiscale ontwikkelingen", *Int.Fisc.Act.* 2008, afl. 6, 1-2.

dat heeft geleid tot nieuwe wetgeving. In het wetsvoorstel betreffende het fiscaal statuut van de bezoldigde sportbeoefenaar staat duidelijk verwoord wat het probleem was:

“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. Daardoor houden onze sportbeoefenaars het hier voor bekeken; bovendien worden onze ploegen of clubs werkelijk overspoeld door buitenlandse sportbeoefenaars, die aldus tegelijk de toegang van onze in België opgeleide jongeren tot de hoogste klasse blokkeren.

...

“Wat de professionele sportbeoefenaars betreft, werd al vrij spoedig gemerkt dat het stelsel voor de niet-inwoners gunstiger was dan het stelsel voor de inwoners: vanaf de jaren '90 steeg daardoor het aantal niet inwoners in de nationale ploegen en verhuisden Belgische inwoners naar de vier grenslanden van België. Deze feitelijke toestand had ook averechtse effecten:

1. de clubs aan de rand van onze landsgrenzen werden enigszins bevoordeeld ten opzichte van de clubs in het centrum van het land omdat deze eersten makkelijker een beroep kunnen doen op niet-inwonende sportbeoefenaars;

2. de verschillen in de belastingstelsels in de vier buurlanden hebben geleid tot ongewenste concurrentie.”²⁴⁷

203. WET VAN 4 MEI 2007 - Om deze ongewenste gevolgen teniet te doen heeft de wetgever deze discriminatie tussen Belgische en buitenlandse spelers opgeheven met de wet van 4 mei 2007 betreffende het fiscaal statuut van bezoldigde sportbeoefenaars.

Deze wet heeft het belastingstelsel van de sportbeoefenaars grondig hervormd. Er werden wijzigingen aangebracht op het vlak van personenbelasting, de BNI en de bedrijfsvoorheffing.²⁴⁸ Wat betreft de bedrijfsvoorheffing, is het 18%-tarief enkel nog

²⁴⁷ Wetsvoorstel betreffende het fiscaal statuut van de bezoldigde sportbeoefenaar, *Parl.St. Kamer 2005-2006*, nr. 2787/001.

²⁴⁸ S. JANSSENS, “De bedrijfsvoorheffing: vrijstellingen” in *Vennootschap en belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2015, 261.

toepasselijk op niet-inwonende sportbeoefenaars die in België inkomsten verkrijgen tijdens het belastbaar tijdperk gedurende een periode van maximaal 30 dagen.²⁴⁹

204. VRIJSTELLING VAN DOORSTORTING VAN BEDRIJFSVOORHEFFING - De wet van 4 mei 2007 staat de gunstige 18%-regeling dus enkel nog toe voor buitenlandse sporters die voor korte sportevenementen naar België komen. Dit heeft wel gezorgd voor financiële verliezen in hoofde van de sportclubs. Doordat de gunstige 18%-regeling werd beperkt, ontstonden er namelijk hogere loonlasten.²⁵⁰ De wetgever zag dit in en heeft daarom met de vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing, de sportclubs een fiscaal steuntje in de rug willen geven:

“De verplichte fiscale regularisatie van de niet-inwonende sportbeoefenaars (...) zal bij tal van clubs voor financiële moeilijkheden zorgen. Veel clubs betalen hun professionele sportbeoefenaars namelijk 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 regularisatie moeten bijpassen.”²⁵¹

In één klap wenste de wetgever de sportclubs ook te willen aanmoedigen om terug te investeren in de opleiding van jeugdspelers.²⁵² In dit kader vermeldt het wetsvoorstel:

“Behalve met de louter fiscale overwegingen in hoofde van de sportbeoefenaars, moet ook rekening worden gehouden met de financiële moeilijkheden die de clubs hebben om hun opleidingsrol bij de jongeren te vervullen. Dat is een belangrijk onderdeel van dit wetsvoorstel.”²⁵³

Daarnaast was het ook de bedoeling om de inkomsten van sporters uit het ‘zwarte circuit’ te halen.²⁵⁴

205. MEER CONTROLES - Er is echter ook een keerzijde aan de medaille. Er zal intenser gecontroleerd worden op de correcte uitbetaling van de lonen van sporters. Dit vormt een

²⁴⁹ B. DE DYCKER en H. SERRUYS, *De vrijstellingen van de bedrijfsvoorheffing*, Gent, Larcier, 2015, 226.

²⁵⁰ J. WELLENS, “Bijzonder fiscaal statuut sportbeoefenaars: krachtlijnen”, 2009, www.monkey.be.

²⁵¹ Art. 6 artikelsgewijze toelichting Wetsvoorstel tot wijziging van het Wetboek inkomstenbelastingen 1992 teneinde te voorzien in een specifieke regeling die toepasselijk is op de inkomsten welke door aan de personenbelasting onderworpen sportlui of kunstenaars worden gegenereerd uit sport- of kunstactiviteiten, *Parl.St.* Kamer 2005-2006, nr. 2290/001.

²⁵² C. VAN GEEL, “Bezoldigde sportbeoefenaars krijgen fiscaal statuut”, Nieuws - 15 mei 2007, <https://jura.kluwer.be/secure/documentview.aspx?id=kl1034655>.

²⁵³ Wetsvoorstel betreffende het fiscaal statuut van de bezoldigde sportbeoefenaar, *Parl.St.* Kamer 2005-2006, nr. 2787/001.

²⁵⁴ S. RUYSSCHAERT en B. ALEN, *Sport en fiscaliteit*, Antwerpen, Maklu, 2011, 214.

moeilijkheid voor vele vzw's die actief zijn in de sport. Zij zullen genoodzaakt zijn zich meer en meer te professionaliseren.²⁵⁵

Afdeling 2. Artikel 275/6 WIB 1992

206. VOORWAARDEN - Artikel 275/6 WIB 1992 is een erg lang artikel. Het bevat verschillende leden die hieronder zullen besproken worden. Uit dit artikel kunnen de voorwaarden worden afgeleid waaraan voldaan moet worden om te kunnen genieten van de vrijstelling tot doorstorting van de bedrijfsvoorheffing.

Het huidige artikel 275/6 WIB 1992 luidt als volgt:

“De schuldenaars van de bedrijfsvoorheffing bedoeld in artikel 270, 1°, die bezoldigingen als bedoeld in artikel 30, 1° betalen of toekennen aan sportbeoefenaars die op 1 januari van het jaar dat volgt op dat waarin de vrijstelling wordt gevraagd, niet de leeftijd van 26 jaar hebben bereikt, worden ervan vrijgesteld 70% van die bedrijfsvoorheffing in de Schatkist te storten.

De vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing bedoeld in het eerste lid wordt eveneens toegekend wanneer ze, bezoldigingen als bedoeld in artikel 30, 1°, betalen of toekennen aan niet in het eerste lid bedoelde sportbeoefenaars, 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 de leeftijd van 23 jaar nog niet hebben bereikt op 1 januari van het jaar dat volgt op het jaar waarin de vrijstelling wordt gevraagd.

Voor de toepassing van het tweede lid wordt verstaan onder bedragen besteed aan de opleiding van jonge sportbeoefenaars, de bezoldiging van personen belast met de opleiding, begeleiding of ondersteuning van deze jonge sportbeoefenaars in hun sportbeoefening en de bezoldiging van de jonge sportbeoefenaars.

De bezoldiging van jonge sportbeoefenaars omvat de betaalde of toegekende bezoldiging tot maximaal het achtvoud van het bedrag bedoeld in artikel 2, §1, van de wet van 24 februari 1978 betreffende de arbeidsovereenkomst voor betaalde sportbeoefenaars en de ermee verband houdende kosten bedoeld in artikel 52, 3°.

²⁵⁵ D. CANNAERTS, “Fiscaal statuut van de sportbeoefenaar”, 2010, <https://www.cannaerts.be/blog/247/>.

Bij het verstrijken van de voormelde termijn, moeten de niet overeenkomstig het tweede en derde lid bestede bedragen in de Schatkist worden gestort, verhoogd met nalatighedsinteressen berekend overeenkomstig artikel 414.

Om de in het eerste en tweede lid bedoelde vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing te verkrijgen, moet de schuldenaar het bewijs dat de sportbeoefenaar in hoofde van wie de vrijstelling wordt gevraagd, beantwoordt aan de voorwaarden tijdens de hele periode waarop de vrijstelling betrekking heeft en dat de bedragen werkelijk overeenkomstig het tweede en derde lid werden besteed, ter beschikking houden van de Federale Overheidsdienst Financiën. De Koning bepaalt de nadere regels voor het leveren van dit bewijs.

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%.

Dit artikel is eveneens van toepassing op de schuldenaars van de bedrijfsvoorheffing bedoeld in artikel 270, 3°, die bezoldigingen als bedoeld in artikel 232, eerste lid, 2°, c, rechtstreeks betalen of toekennen aan sportbeoefenaars.²⁵⁶

Afdeling 3. Vrijstelling ten belope van 80% van de ingehouden bedrijfsvoorheffing

207. PERCENTAGE WERD OPGETROKKEN TOT 80% - Het eerste lid van artikel 275/6 WIB 1992 stelt dat de schuldenaars van de bedrijfsvoorheffing ervan worden vrijgesteld 70% van de bedrijfsvoorheffing in de Schatkist te storten. Dit eerste lid moet echter samen gelezen worden met het zevende lid van datzelfde artikel. In dit zevende lid valt te lezen dat het percentage van de vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing bij een koninklijk besluit kan worden verhoogd tot maximum 80% of verlaagd tot minimum 60%.²⁵⁷ Van deze mogelijkheid maakte men gebruik bij een koninklijk besluit van 20 december 2007. Het

²⁵⁶ Art. 275/6 WIB 1992.

²⁵⁷ Wetsvoorstel tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 teneinde te voorzien in een specifieke regeling die toepasselijk is op de inkomsten welke door aan de personenbelasting onderworpen sportlui of kunstenaars worden gegenereerd uit sport- of kunstactiviteiten, *Parl.St.* Kamer 2005-2006, nr. 2290/001, amendement nr. 14.

percentage werd opgetrokken tot 80%.²⁵⁸ Sportclubs moeten vanaf 1 januari 2008 dus nog slechts 20% van de bedrijfsvoorheffing die zij inhouden op de bezoldigingen van hun spelers, jonger dan 26 jaar, doorstorten aan de Schatkist.²⁵⁹ Er werd een nieuw lid toegevoegd aan artikel 95/1 KB/WIB 1992²⁶⁰:

*“In uitvoering van artikel 275/6, laatste lid WIB 1922, wordt het in het eerste lid van datzelfde artikel vermelde percentage van 70 pct. verhoogd tot 80 pct.”*²⁶¹

Afdeling 4. Schuldenaars van de bedrijfsvoorheffing

208. SPORTCLUB, INRICHTER VAN EEN WEDSTRIJD OF SPONSOR - Om na te gaan wie de beoogde schuldenaars zijn, dienen het eerste en laatste lid van artikel 275/6 WIB 1992 samen gelezen te worden.

Artikel 275/6, eerste lid WIB 1992 spreekt over: *“de schuldenaars van de bedrijfsvoorheffing bedoeld in artikel 270, 1°*”. Dit laatste artikel bepaalt dat:

“de bedrijfsvoorheffing verschuldigd is door: de in de artikelen 3, 179 of 220 vermelde belastingplichtigen die als schuldenaar, bewaarder, mandataris of tussenpersoon in België of in het buitenland in artikel 30, 1° en 2° bedoelde bezoldigingen, pensioenen, renten en toelagen betalen of toekennen, evenals de in artikel 227 vermelde niet-inwoners voor wie de in artikel 30, 1° en 2° bedoelde bezoldigingen, pensioenen, renten en toelagen die ze in België of in het buitenland betalen of toekennen, beroepskosten zijn in de zin van artikel 237.”

Hiermee worden de schuldenaars bedoeld die onderworpen zijn aan de personenbelasting, vennootschapsbelasting, rechtspersonenbelasting of belasting van niet-inwoners. Er wordt in de wet een onderscheid gemaakt tussen enerzijds de principiële schuldenaars van de bedrijfsvoorheffing en anderzijds de personen die enkel uit hoofde van een bepaalde functie (als bewaarder, mandataris of tussenpersoon) door de administratie kunnen aangesproken worden.²⁶² De wet stelt duidelijk dat het niet uitmaakt of de bezoldigingen in België of in het buitenland worden betaald of toegekend.

²⁵⁸ C. VAN GEEL, “Sportclubs mogen meer bedrijfsvoorheffing voor zichzelf houden”, *VZW info* 2008, afl.1, 4-5.

²⁵⁹ Koninklijk besluit van 20 december 2007 tot wijziging van het KB/WIB 92 in uitvoering van artikel 275/6, laatste lid van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, *BS* 31 december 2007.

²⁶⁰ C. VAN GEEL, “Sportclubs mogen meer bedrijfsvoorheffing voor zichzelf houden”, *VZW info* 2008, afl.1, 4-5.

²⁶¹ Art. 95/1 KB/WIB 1992.

²⁶² D. DESCHRIJVER, *Bedrijfsvoorheffing*, Gent, Larcier, 2006, 93.

Artikel 275/6, laatste lid WIB 1992 bepaalt dat artikel 275/6 WIB 1992 eveneens van toepassing is op:

“de schuldenaars van de bedrijfsvoorheffing bedoeld in artikel 270, 3°, die bezoldigingen als bedoeld in artikel 232, eerste lid, 2°, c, rechtstreeks betalen of toekennen aan sportbeoefenaars”.

Artikel 270, 3° WIB 1992 heeft het over:

“degenen die als schuldenaar, bewaarder, mandataris of tussenpersoon in artikel 288, §2, 8°, vermelde inkomsten van podiumkunstenaars of sportbeoefenaars betalen of toekennen bij ontstentenis daarvan de organisator van de vertoning of van de sportwedstrijden”.

Hiermee wordt de schuldenaar, bewaarder, mandataris, tussenpersoon of bij gebrek daaraan de organisator van de sportwedstrijden, die rechtstreeks aan een niet-inwoner bezoldigingen betaalt of toekent. Dit geldt wanneer de bezoldigingen voortkomen uit een in België persoonlijk en als zodanig verrichte activiteit als sportbeoefenaar gedurende meer dan 30 dagen, te berekenen per tijdperk van 12 opeenvolgende maanden en per schuldenaar. Buitenlandse sportbeoefenaars die tijdens meer dan 30 dagen actief zijn in België moeten een aangifte in de belasting van niet-inwoners indienen.

Het is dus niet de belastingplichtige sportbeoefenaar die de schuldenaar is van de bedrijfsvoorheffing maar wel de sportclub, inrichter van een wedstrijd of sponsor van de sporter.²⁶³

209. BETALEN OF TOEKENNEN - Met *‘betalen of toekennen’* wordt eenvoudigweg het overhandigen van hand tot hand en het ter beschikking stellen door middel van een overschrijving op een bankrekening bedoeld.

210. UITZONDERING - Sportprestaties die in België worden uitgevoerd gedurende maximaal 30 dagen per schuldenaar per tijdperk van 12 opeenvolgende maanden, zijn uitgesloten van de vrijstelling van doorstorten van bedrijfsvoorheffing.²⁶⁴ Voor buitenlandse sportbeoefenaars

²⁶³ B. AMEYE, S. CLOCHERET en J. KERREMANS, *Sport en fiscus*, Mechelen, Kluwer, 2011, 29.

²⁶⁴ Circ. nr. Ci.RH. 241/603.774, AOIF 48/2010, 2 juli 2010, nr. 77.

die tijdens minder dan 30 dagen actief zijn in België moet de organisator 18% bedrijfsvoorheffing inhouden op de vergoedingen.²⁶⁵

Afdeling 5. Voorwaarden

211. DRIE VOORWAARDEN - Door artikel 275/6 WIB 1992 te ontleden, kunnen hieruit de verschillende voorwaarden worden afgeleid waaraan voldaan moet worden om te kunnen genieten van de vrijstelling tot doorstorting van de bedrijfsvoorheffing;

1. het betreft bezoldigingen die worden betaald of toegekend aan een sportbeoefenaar,
2. de bedrijfsvoorheffing wordt daadwerkelijk ingehouden,
3. er wordt voldaan aan de bestedingsplicht.

§ 1. Ingehouden bedrijfsvoorheffing

212. BEDRIJFSVOORHEFFING WORDT DAADWERKELIJK INGEHOUDEN - De schuldenaars van de bedrijfsvoorheffing zijn verplicht om de bedrijfsvoorheffing in de Schatkist te storten. Zij hebben daarom het recht om de bedrijfsvoorheffing in te houden van de bezoldigingen aan de sporter. Maar zij zijn echter niet verplicht om dit recht uit te oefenen. Zij kunnen namelijk afstand doen van het recht om die voorheffing in te houden.²⁶⁶ Maar enkel wanneer de bedrijfsvoorheffing daadwerkelijk wordt 'ingehouden' op de betaalde of toegekende bezoldigingen van de sporter, geldt de vrijstelling van doorstorten ten belope van 80%.²⁶⁷

§ 2. Sportbeoefenaar

A. DEFINITIE?

213. GEEN DEFINITIE IN DE WET - De vrijstelling van doorstorten van bedrijfsvoorheffing geldt enkel en alleen voor de bedrijfsvoorheffing die wordt ingehouden op de betaalde of toegekende bezoldigingen van 'sportbeoefenaars'.²⁶⁸ Het is dus zeer belangrijk te weten wie er allemaal onder de notie 'sportbeoefenaar' valt.

²⁶⁵ <https://finances.belgium.be/fr/node/508>.

²⁶⁶ B. AMEYE, S. CLOCHERET en J. KERREMANS, *Sport en fiscus*, Mechelen, Kluwer, 2011, 29.

²⁶⁷ S. RUYSSCHAERT en B. ALEN, *Sport en fiscaliteit*, Antwerpen, Maklu, 2011, 215.

²⁶⁸ S. RUYSSCHAERT en B. ALEN, *Sport en fiscaliteit*, Antwerpen, Maklu, 2011, 218.

Hierboven werd reeds het begrip 'sport' in het kader van de btw reeds besproken. Die invulling van het begrip stemt echter niet overeen met de invulling die eraan gegeven wordt in het kader van de bedrijfsvoorheffing.

214. NIET-LIMITATIEVE OPSOMMING - Ook in het kader van de bedrijfsvoorheffing heeft de wetgever geen definitie ingeschreven in de wet. De administratie omschrijft het begrip 'sportbeoefenaar' als:

“sportlui die materiële voordelen nastreven uit hun sportprestaties en hun sport (lichamelijke of denksport) dus niet als een loutere vrijetijdsbesteding beoefenen. Daaronder vallen:

- *atleten (beoefenaars van de atletieksport);*
- *voetbal-, rugby-, volleybal- en basketbalspelers;*
- *wielrenners, motorrenners, autorenners, rallyrijders;*
- *ruiters, jockeys;*
- *golf-, cricket- en tennisspelers;*
- *biljart- en snookerspelers;*
- *turners;*
- *schermers;*
- *schaatsers;*
- *kaatsers, petanquespelers;*
- *schaak- en bridgespelers”.*²⁶⁹

Het betreft een niet-limitatieve opsomming. De lijst hierboven vormt dus slechts een indicatie. De administratie verduidelijkt dat de sportbeoefenaars materiële voordelen moeten nastreven uit hun sportprestaties. Zij moeten m.a.w. inkomsten nastreven uit hun sportieve activiteiten.²⁷⁰

²⁶⁹ Com.IB 1992, nr. 228/46.

²⁷⁰ S. JANSSENS, “De bedrijfsvoorheffing: inkomsten onderworpen aan de bedrijfsvoorheffing” in *Vennootschap en belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2015, 83.

215. DENKSPORT – Wat meteen opvalt, is dat in het kader van de bedrijfsvoorheffing beoefenaars van denksport wel onder het begrip ‘sportbeoefenaar’ vallen. Hierboven werd reeds besproken dat dit niet het geval is in het kader van de btw.²⁷¹

B. GEEN ONDERSCHIED TUSSEN BETAALDE EN NIET-PROFESSIELE SPORTBEOEFENAARS

216. VERSCHIL MET HET ARBEIDSRECHT - De invulling van het begrip ‘sportbeoefenaar’ in het kader van de bedrijfsvoorheffing loopt niet gelijk met de invulling die eraan wordt gegeven in arbeidsrechtelijke context.

Een belangrijk verschil is dat er in arbeidsrechtelijke context een onderscheid wordt gemaakt tussen enerzijds betaalde sportbeoefenaars²⁷² en anderzijds niet-professionele sportbeoefenaars²⁷³. De wet van 24 februari 1978 betreffende de arbeidsovereenkomst voor betaalde sportbeoefenaars is enkel van toepassing op betaalde sportbeoefenaars. Artikel 2, §1 van deze wet omschrijft ‘betaalde sportbeoefenaars’ als:

“personen die de verplichting aangaan om zich voor te bereiden op of deel te nemen aan een sportcompetitie of exhibitie onder het gezag van een ander persoon tegen loon dat een bepaald bedrag overschrijdt”.

Dit bedrag wordt jaarlijks vastgesteld na advies van het Nationaal Paritair Comité voor de sport en bedraagt momenteel 10.200 euro bruto per jaar.

217. BEDRIJFSVOORHEFFING - Dit onderscheid tussen betaalde en niet-professionele sportbeoefenaars wordt niet gemaakt in het kader van de bedrijfsvoorheffing. Het volstaat dat de inkomsten van de sportbeoefenaar (1) verkregen zijn voor het uitoefenen van een sport (2) en ze fiscaal gekwalificeerd worden als bezoldigingen.²⁷⁴

²⁷¹ Cf. infra randnr. 8.

²⁷² Wet van 24 februari 1978 betreffende de arbeidsovereenkomst voor betaalde sportbeoefenaars, BS 9 maart 1978.

²⁷³ Decreet van 24 juli 1996 tot vaststelling van het statuut van de niet-professionele sportbeoefenaar, BS 12 september 1996.

²⁷⁴ Circ. nr. Ci.RH. 241/603.774, AOIF 48/2010, 2 juli 2010, nr. 82.

C. WEL EEN ONDERSCHIED TUSSEN “JONGE” EN “OUDERE” SPORTBEOEFENAARS

218. TWEE CATEGORIEËN SPORTBEOEFENAARS - In het kader van de vrijstelling voor bedrijfsvoorheffing bestaan twee categorieën sportbeoefenaars: (1) de *‘jonge sportbeoefenaars’* (2) en de *‘oudere sportbeoefenaars’*.

1. Jonge sportbeoefenaar: geen bestedingsplicht

219. JONGER DAN 26 JAAR - Op het vlak van de vrijstelling van doorstorten van de bedrijfsvoorheffing wordt een sporter als *‘jong’* aangemerkt indien hij op 1 januari van het jaar dat volgt op dat waarin de vrijstelling wordt gevraagd, niet de leeftijd van 26 jaar heeft bereikt. Er geldt geen minimumleeftijd.²⁷⁵

220. GEEN BESTEDINGSPLICHT - In het geval van jonge sportbeoefenaars zijn er geen bijkomende voorwaarden voor de vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing van 80%.²⁷⁶ De sportclub kan dit deel van de bedrijfsvoorheffing besteden waaraan de sportclub dat zelf wil. Er is in dit geval dus geen bestedingsplicht.

2. Oudere sportbeoefenaar: bestedingsplicht

221. 26 JAAR OF OUDER - De groep sporters die op 1 januari van het jaar dat volgt op dat waarin de vrijstelling wordt gevraagd 26 jaar of ouder zijn, worden de *‘oudere sportbeoefenaars’* genoemd.

222. BESTEDINGSPLICHT - Wanneer het bezoldigen aan oudere sportbeoefenaars betreft, moet de sportclub voldoen aan een bestedingsplicht om te kunnen genieten van de vrijstelling van doorstorting van 80% van de bedrijfsvoorheffing.

D. TRAINERS, OPLEIDERS EN BEGELEIDERS

223. GEEN VRIJSTELLING VOOR TRAINERS, OPLEIDERS EN BEGELEIDERS - Ook wat betreft trainers, opleiders, begeleiders en scheidsrechters is er een verschil met het arbeidsrecht. Het toepassingsgebied van de Wet van 24 februari 1978 betreffende de arbeidsovereenkomst

²⁷⁵ S. TUYTTEN, “Bezoldiging sportbeoefenaars: wat met de bedrijfsvoorheffing?”, *VZW info* 2012, afl. 20, 2.

²⁷⁶ S. RUYSSCHAERT en B. ALEN, *Sport en fiscaliteit*, Antwerpen, Maklu, 2011, 218.

voor betaalde sportbeoefenaars wordt door artikel 2, §2 uitgebreid tot trainers (voetbal, basketbal, volleybal en wielrennen) en scheidsrechters (voetbal en basketbal).

In het kader van de bedrijfsvoorheffing werd het toepassingsgebied echter niet uitgebreid. Sportclubs kunnen echter nooit vrijgesteld worden van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing op de bezoldigingen die zij betalen aan trainers, opleiders, begeleiders en scheidsrechters. De vrijstelling geldt enkel voor de bezoldigingen die worden betaald of toegekend aan sportbeoefenaars.²⁷⁷

E. DENKSPORT

224. DENKSPORTEN WORDEN NIET UITGESLOTEN - In het kader van de btw-vrijstelling inzake sport in artikel 44, §2, 3° van het Btw-wetboek publiceerde de FOD Financiën op 29 juni 2018 een nieuwe circulaire. Daarin werd bepaald dat er een *'niet te verwaarlozen lichamelijke component'* aanwezig moet zijn om onder de noemer sport te vallen in het kader van de btw.

Dit geldt niet in het kader van de bedrijfsvoorheffing. De administratie vermeldt denksporten uitdrukkelijk in haar omschrijving van het begrip *'sportbeoefenaar'*.²⁷⁸ Ook clubs die denksport aanbieden komen dus in aanmerking voor de vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing.

§ 3. Bestedingsplicht

225. BESTEDINGSPLICHT VOOR OUDERE SPORTBEOEFENAARS - Hierboven werd reeds vermeld dat er enkel een bestedingsplicht geldt indien het gaat om bezoldigingen van *'oudere sportbeoefenaars'*.²⁷⁹ Deze bestedingsplicht werd niet van in het begin voorzien. Deze kwam er pas vier jaar nadat de wet van 4 mei 2007 betreffende het fiscaal statuut van bezoldigde sportbeoefenaars in werking trad. De wetgever heeft met de wet van 28 april 2011 tot wijziging van het Wetboek inkomstenbelastingen 1992, artikel 275/6 WIB 1992 aangepast.²⁸⁰

²⁷⁷ S. RUYSSCHAERT en B. ALEN, *Sport en fiscaliteit*, Antwerpen, Maklu, 2011, 218.

²⁷⁸ Cf. supra randnr. 204.

²⁷⁹ Cf. supra randnrs. 211-212.

²⁸⁰ Wet van 28 april 2011 tot wijziging van het Wetboek inkomstenbelastingen 1992 wat de vrijstelling van doorstorting van de ingehouden bedrijfsvoorheffing voor bezoldigingen van sportbeoefenaars betreft, BS 13 mei 2011.

A. DE HELFT VAN DE INGEHOUDEN BEDRIJFSVOORHEFFING: 40%

226. 40% INVESTEREN IN JEUGDOPLEIDING - Het tweede lid van artikel 275/6 WIB 1992 bepaalt dat de helft van de vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing, uiterlijk op 31 december van het jaar dat volgt op dat waarin de vrijstelling wordt gevraagd, moet besteed worden aan de opleiding van jonge sportbeoefenaars die de leeftijd van 23 jaar nog niet hebben bereikt op 1 januari van het jaar dat volgt op het jaar waarin de vrijstelling wordt gevraagd.

40% van de ingehouden bedrijfsvoorheffing moet de sportclub dus tijdig investeren in de opleiding van sporters jonger dan 23 jaar op 1 januari van het jaar dat volgt op het jaar waarin de vrijstelling wordt gevraagd. Ze zijn er vrij in om te bepalen wat ze met de andere 40% doen.

B. JEUGDOPLEIDING

227. JEUGD - De helft van de niet doorgestorte bedrijfsvoorheffing, die werd ingehouden op de bezoldigingen van 'oudere sportbeoefenaars', moet geïnvesteerd worden in de jeugdopleiding.

Artikel 275/6, tweede lid WIB 1992 verduidelijkt wat onder 'jeugd' verstaan dient te worden. De bedragen moeten geïnvesteerd worden in:

"de opleiding van jonge sportbeoefenaars die de leeftijd van 23 jaar nog niet hebben bereikt op 1 januari van het jaar dat volgt op het jaar waarin de vrijstelling wordt gevraagd".²⁸¹

228. INVESTERINGSMOGELIJKHEDEN - Het derde lid van artikel 275/6 WIB 1992 legt vervolgens uit waaruit die investering kan bestaan. De 40% van de ingehouden bedrijfsvoorheffing kan besteed worden aan:

(1) de lonen van jonge sporters enerzijds;

(2) en anderzijds ook aan de bezoldiging van trainers en begeleiders van deze jonge sporters.²⁸²

Er dient dus 40% besteed te worden aan bezoldigingen van jonge sporters of hun trainers. Het is dan ook niet onbelangrijk te weten, wat precies onder bezoldigingen verstaan dient te

²⁸¹ Art. 275/6, tweede lid WIB 1992.

²⁸² Art. 275/6, derde lid WIB 1992.

worden. Naast de bruto bezoldiging wordt ook rekening gehouden met de RSZ-bijdrage door de werkgever, de werkgeversbijdrage van de groepsverzekering en de werkelijke kostprijs van de voordelen van alle aard.²⁸³

1. Bezoldigingen aan sporters jonger dan 23 jaar

229. JONGE SPORTERS - De investering in de jeugdopleiding kan bestaan uit het bezoldigen van jonge sporters. In dit geval wordt onder jonge sporters verstaan:

“sporters die de leeftijd van 23 jaar nog niet hebben bereikt op 1 januari van het jaar dat volgt op het jaar waarin de vrijstelling wordt gevraagd”.

De sporter mag dus niet ouder zijn dan 22 jaar op 1 januari van het jaar dat volgt op het jaar waarin de vrijstelling wordt gevraagd.

2. Bezoldigingen aan trainers en begeleiders van jonge sporters

230. TRAINERS EN BEGELEIDERS - Vooreerst is het belangrijk te weten wie er bedoeld wordt, wanneer men over trainers (of opleiders) en begeleiders spreekt. Beide groepen worden omschreven in het wetsvoorstel betreffende het fiscaal statuut van de bezoldigde sportbeoefenaar:

“Onder begeleiders wordt verstaan, de personen die zich bezighouden met de logistiek van de sportbeoefenaars en de sportwedstrijden, zoals de organisatie van hun uit- en thuisreizen, het onderhoud van de installaties, van het materieel en van de kleding waarover de sportbeoefenaars beschikken of met de contacten met de tegenstanders.

Onder opleiders wordt verstaan, de personen die de jonge sportbeoefenaars sportief omkaderen door hen te vormen in hun sportbeoefening in ruime zin ongeacht de benaming van hun functie of hoedanigheid: opvoeder, leraar, verzorger, instructeur, mentor, enz. Het spreek vanzelf dat de functie van trainer en opleider soms door dezelfde persoon wordt vervuld”.

231. VERDEELSLEUTEL - In heel wat gevallen zullen trainers en begeleiders meerdere sporters bijstaan. Zo zal een voetbal- of basketbalploeg bestaan uit een heel aantal spelers. Dergelijke ploegen bestaan uit spelers van verschillende leeftijden. Het komt daardoor zeer vaak voor

²⁸³ Circulaire nr. Ci.RH.241/603.774, AOIF 48/2010, 2 juli 2010, nrs. 91-95.

dat een trainer zowel 'jonge' (jonger dan 23 jaar) als 'oudere' (23 jaar of ouder) spelers begeleidt. Dit zorgt voor een probleem. Om aan de voorwaarde uit het derde lid van artikel 275/6 WIB 1992 te voldoen, mag de 40% bedrijfsvoorheffing namelijk enkel gebruikt worden om trainers van sporters die jonger zijn dan 23 jaar te vergoeden. Voor dergelijke trainers moet een verdeelsleutel toegepast worden. De verdeelsleutel vormt een breuk met in de teller het aantal door die trainer ondersteunde jonge sporters en in de noemer het totaal van de door de trainer ondersteunde sportbeoefenaars.²⁸⁴ Het is voor sportclubs niet altijd eenvoudig te bewijzen hoeveel jonge en hoeveel oude sporters een trainer begeleidt. Dit kan dan ook leiden tot discussies met de fiscus. Dit zorgt voor rechtsonzekerheid voor de sportclubs.²⁸⁵

232. GEEN MINIMUMLEEFTIJD - Zoals hierboven reeds vermeld, moet de trainer spelers begeleiden die jonger zijn dan 23 jaar. De wet vereist echter niet langer dat de sporter een bepaalde minimumleeftijd heeft. Dit is nog niet zo lang het geval. De wetgever voorzag tot 1 juli 2010 namelijk wel in een minimumleeftijd van 12 jaar. Deze minimumleeftijd werd, m.i. terecht, afgeschaft. De bedoeling van deze regeling bestaat er namelijk in om meer en betere middelen naar de jeugdopleiding te laten vloeien. Uiteraard behoren ook sporters jonger dan 12 jaar tot de 'jeugd'. Het was dan ook onlogisch om deze groep sporters uit te sluiten. Op die manier werden zij benadeeld. Sportclubs hadden er, in het kader van de vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing, namelijk geen baat bij om te investeren in trainers voor sporters jonger dan 12 jaar. Het is m.i. dan ook een goede zaak dat de minimumleeftijd van 12 jaar uit de wet werd gehaald. Dit laat een verdere professionalisering van de jeugdwerking toe, en dit ook voor jeugdspelers jonger dan 12 jaar.²⁸⁶

233. BEZOLDIGINGEN AAN BEDRIJFSLEIDERS - Vroeger kwamen voor de investeringsverplichting ook de bezoldigingen aan bedrijfsleiders in aanmerking.²⁸⁷ Artikel 64 van de Wet van 22 december 2009 houdende fiscale en diverse bepalingen verving in het eerste en tweede lid van artikel 275/6 WIB 1992 het woord 'bezoldigingen' door de woorden 'bezoldigingen als bedoeld in artikel 30, 1° WIB 1992'. Dit artikel trad in werking op 1 juli 2010. Vanaf 1 juli 2010 kunnen bezoldigingen aan bedrijfsleiders niet langer als besteding worden aangewend.²⁸⁸

²⁸⁴ Circ. nr. Ci.RH.241/603.774, AOIF 48/2010, 2 juli 2010, nr.99 en Circ. nr. Ci.RH.224/598.304, AOIF 38/2009.

²⁸⁵ S. RUYSSCHAERT en B. ALEN, *Sport en fiscaliteit*, Antwerpen, Maklu, 2011, 222.

²⁸⁶ S. RUYSSCHAERT en B. ALEN, *Sport en fiscaliteit*, Antwerpen, Maklu, 2011, 222.

²⁸⁷ Art. 64 Wet van 22 december 2009 houdende fiscale en diverse bepalingen, *BS* 31 december 2009.

²⁸⁸ Art. 70 Wet van 22 december 2009 houdende fiscale en diverse bepalingen, *BS* 31 december 2009.

234. KOSTEN EIGEN AAN DE WERKGEVER - Ook terugbetalingen van kosten eigen aan de werkgever komen niet in aanmerking als geldige investering. Zij zijn namelijk niet belastbaar. De administratie kan wel bewijzen dat het gaat om verkapte bezoldigingen. In dat geval komen zij wel in aanmerking.²⁸⁹

235. VRIJWILLIGERS - Of vergoedingen die betaald worden aan vrijwilligers in aanmerking komen als besteding, hangt ervan af of de dag-, jaar- en kilometergrenzen gerespecteerd worden. Vergoedingen aan vrijwilligers, die de dag-, jaar- en kilometergrenzen respecteren, worden geacht de terugbetaling van werkelijke kosten uit te maken. Zij worden bijgevolg niet belast. Wanneer de dag-, jaar- en kilometergrenzen niet gerespecteerd worden zijn de vergoedingen wel belastbaar als bezoldiging. Zij kunnen dan wel aanzien worden als besteding. Uiteraard dient het te gaan om bezoldigingen aan vrijwilligers die trainer, begeleider of ondersteuner zijn van 'jonge' sportbeoefenaars.²⁹⁰

C. TIJDIGE UITVOERING VAN DE BESTEDINGSPLICHT

236. TIJDIG INVESTEREN - Als de sportclub gebruik wil kunnen maken van de vrijstelling van doorstorten van 80% van de ingehouden bedrijfsvoorheffing, moet minstens 40% van de ingehouden bedrijfsvoorheffing tijdig geïnvesteerd worden in de jeugdopleiding.

In artikel 275/6, tweede lid WIB 1992 is bepaald wat onder 'tijdig' verstaan dient te worden:

“uiterlijk op 31 december van het jaar dat volgt op dat waarin de vrijstelling wordt gevraagd”.

Na afloop van het jaar waarin de vrijstelling wordt aangevraagd, heeft de sportclub dus nog één jaar de tijd om de investering te doen.

237. SANCTIE - Aangezien de bestedingsplicht een voorwaarde is om te kunnen genieten van de vrijstelling van doorstorting van 80% van de bedrijfsvoorheffing, zou het logisch zijn dat de sportclub dit voordeel volledig verliest indien zij niet tijdig voldoet aan deze voorwaarde. Dit is echter niet het geval.

²⁸⁹ S. RUYSSCHAERT en B. ALEN, *Sport en fiscaliteit*, Antwerpen, Maklu, 2011, 226.

²⁹⁰ S. RUYSSCHAERT en B. ALEN, *Sport en fiscaliteit*, Antwerpen, Maklu, 2011, 227.

De wet heeft wel een sanctie vastgelegd voor het geval er niet voldaan wordt aan de bestedingsplicht. De wetgever is zeer mild geweest bij het bepalen van de sanctie. Artikel 275/6, vijfde lid WIB 1992 stelt:

“Bij het verstrijken van de voormelde termijn, moeten de niet overeenkomstig het tweede en derde lid bestede bedragen in de Schatkist worden gestort, verhoogd met nalatigheidsinteressen berekend overeenkomstig artikel 414.”

Als de sportclub niet tijdig 40% van de ingehouden bedrijfsvoorheffing heeft geïnvesteerd in de jeugdopleiding, moet zij de niet-bestede som terugbetalen aan de Schatkist. Deze som wordt verhoogd met nalatigheidsinteressen. Het valt te betwijfelen of dit wel een echte sanctie is. Enkel de niet-bestede som moet namelijk worden terugbetaald. Dit kan hoogstens 40% van de ingehouden bedrijfsvoorheffing bedragen. De sportclub heeft, op de nalatigheidsinteressen na, dus eigenlijk niks te verliezen. De overige 40% zal de sportclub, zelfs wanneer zij de bestedingsplicht niet naleeft, in elk geval kunnen behouden.²⁹¹

238. VOORBEELD – Stel dat een sportclub slechts 10% van de ingehouden bedrijfsvoorheffing tijdig heeft geïnvesteerd in de jeugdopleiding. In dit geval zal de sportclub 30% van de ingehouden bedrijfsvoorheffing moeten terugbetalen aan de Schatkist. De sportclub verliest dus niet meteen 40% en al zeker niet de volledige 80% van de ingehouden bedrijfsvoorheffing.

D. BEGRENZING VAN DE BESTEDING AAN LONEN JONGE SPORTBEOEFENAARS

239. AANVANKELIJK GEEN BEGRENZING - Aanvankelijk legde de wet geen beperkingen op en kon de sportclub zelf bepalen in welke mate zij investeerde in enerzijds bezoldigingen aan jonge sporters en anderzijds in bezoldigingen aan trainers, begeleiders en ondersteuners. Dit had echter tot gevolg dat sportclubs vrij makkelijk aan de bestedingsverplichting konden voldoen door enkele ‘jonge spelers’ aan te trekken en hun loon te betalen. Dergelijke jonge spelers konden ook in het buitenland gezocht worden. Sportclubs hoefden dus niet écht te investeren in de eigen jeugd of eigen jeugdopleiding. Op die manier werd de bedoeling van de wetgever volledig omzeild.

²⁹¹ S. RUYSSCHAERT en B. ALEN, *Sport en fiscaliteit*, Antwerpen, Maklu, 2011, 220.

240. OUDE BEGRENZING - De wetgever heeft dit ingezien en achtte het nodig, m.i. terecht, om een begrenzing in te voeren aan de besteding in bezoldigingen van 'jonge' sportbeoefenaars. In eerste instantie hield deze begrenzing in dat slechts de helft van de som (20%) besteed mocht worden aan lonen van jonge sportbeoefenaars. Op die manier moest ook minstens 20% besteed worden aan bezoldigingen van trainers, begeleiders en ondersteuners en ging er toch minstens 20% effectief naar de jeugdwerking.²⁹² Sportclubs moesten m.a.w. de helft van het vrijgestelde bedrag verplicht gebruiken voor de opleiding van 'jonge sporters'.²⁹³

Deze verplichte verdeling van de besteding stelde echter problemen. Het was zeer moeilijk voor sportclubs om hieraan te voldoen. Vele clubs konden niet aan deze verplichte verdeling binnen de bestedingsplicht voldoen. Daardoor werden 'oude' spelers zeer duur tot zelfs onbetaalbaar. Want enkel voor 'oude' spelers geldt de bestedingsverplichting. 'Oude spelers' liepen dus het gevaar dat sportclubs hen hierom niet meer zouden willen.²⁹⁴

241. HUIDIGE BEGRENZING - De wetgever zag dit en heeft deze maatregel met terugwerkende kracht vervangen. Er werd in een nieuwe begrenzing voorzien van de besteding aan lonen van jonge sportbeoefenaars.²⁹⁵ De voorwaarde dat de besteding slechts voor de helft mocht worden aangewend voor bezoldigingen van jonge sportbeoefenaars werd vervangen door een maximale bezoldiging per sportbeoefenaar.²⁹⁶ Ingevolge de Wet van 28 april tot wijziging van het WIB 1992 wat de vrijstelling van doorstorten van de ingehouden bedrijfsvoorheffing van sportbeoefenaars betreft, werd artikel 275/6, derde lid WIB 1992 aangepast.²⁹⁷ De wijzigingen gelden sinds 1 juli 2010. Artikel 275/6, derde lid WIB 1992 luidt nu als volgt:

“De bezoldiging van jonge sportbeoefenaars omvat de betaalde of toegekende bezoldiging tot maximaal van het achttvoud van het bedrag bedoeld in artikel 2, §1, van de wet van 24 februari 1978 betreffende de arbeidsovereenkomst voor betaalde sportbeoefenaars en de ermee verband houdende kosten bedoeld in artikel 52, 3°.”

²⁹² Art. 64 Wet van 22 december 2009 houdende fiscale en diverse bepalingen, BS 31 december 2009.

²⁹³ L. LEMMENS, "Fiscaal voordeel voor sportclubs: wetgever legt nadruk op opleiding jonge sporters (art. 64 en 70 W. Fisc. & Div. Bep.)", Nieuws - 5 januari 2010, www.jura.be.

²⁹⁴ S. RUYSSCHAERT en B. ALEN, *Sport en fiscaliteit*, Antwerpen, Maklu, 2011, 230.

²⁹⁵ J. KERREMANS en B. AMEYE, *Sociaal en fiscaal statuut van de sportbeoefenaar*, Mechelen, Kluwer, 2016, 86.

²⁹⁶ D. THIJSKENS, *Vrijstelling van doorstorting bedrijfsvoorheffing bij sportclubs: onderzoek naar staatsteun*, onuitg., masterproef Rechten KU Leuven, 2017, 17.

²⁹⁷ Art. 2 van de Wet van 28 april 2011 tot wijziging van het Wetboek inkomstenbelastingen 1992 wat de vrijstelling van doorstorten van de ingehouden bedrijfsvoorheffing van sportbeoefenaars betreft.

De sportclub moet nu dus niet meer minstens de helft investeren in bezoldigingen van trainers, begeleiders en ondersteuners van 'jonge' sporters. Er is enkel een nominale begrenzing van bezoldigingen van 'jonge' sporters. Voor het besteden van de 40% bedrijfsvoorheffing komt maximaal acht keer de minimumbezoldiging van een betaalde sportbeoefenaar in aanmerking. De minimumbezoldiging van betaalde sportbeoefenaars wordt elk jaar bij KB bekend gemaakt. Voor de periode van 1 juli 2018 tot en met 30 juni 2019 bedraagt het minimumloon 10.200 euro.²⁹⁸ Een sportclub kan dus maximaal 81.600 euro (8 x 10.200 euro = 81.600 euro) investeren in de lonen van jonge sporters. Als de 40% ingehouden bedrijfsvoorheffing meer bedraagt dan 81.600 euro, zal de sportclub ook geld moeten besteden aan de bezoldigingen van trainers, begeleiders of ondersteuners van 'jonge' sporters.

E. BEOORDELING DOOR DE ADMINISTRATIE

242. BEOORDELING PER KALENDERJAAR - De belastingadministratie maakt een beoordeling van de niet-doorgestorte bedrijfsvoorheffing per kalenderjaar. Ze zal ook per kalenderjaar nagaan of aan de bestedingsverplichting is voldaan. Dit kan volgens RUYSSCHAERT afgeleid worden uit het voorbeeld van de Circulaire nr. Ci.RH.241/603.774.²⁹⁹

Afdeling 6. Bewijs

243. SPORTCLUB MOET HET BEWIJS LEVEREN - Artikel 275/6, zesde lid bepaalt dat om de vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing te verkrijgen de schuldenaar (sportclub) het bewijs moet leveren:

“dat de sportbeoefenaar in hoofde van wie de vrijstelling wordt gevraagd, beantwoordt aan de voorwaarden tijdens de hele periode waarop de vrijstelling betrekking heeft en dat de bedragen werkelijk overeenkomstig het tweede en derde lid werden besteed”.

De sportclub dient het bewijs hiervan ter beschikking te houden van de Federale Overheidsdienst Financiën.

Opdat een sportclub kan genieten van de vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing, moet zij dus een bewijs ter beschikking houden van de FOD Financiën. Er

²⁹⁸ Art. 1 Koninklijk besluit van 23 augustus 1985 tot vaststelling van het minimumbedrag van het loon dat men moet genieten om als een betaalde sportbeoefenaar te worden beschouwd, BS 24 september 1985.

²⁹⁹ S. RUYSSCHAERT en B. ALEN, *Sport en fiscaliteit*, Antwerpen, Maklu, 2011, 220.

moet uit het bewijs blijken dat de sporter, voor wie de vrijstelling wordt gevraagd, tijdens de hele periode waarop de vrijstelling betrekking heeft, beantwoordt aan de voorwaarden. Er moet dus aangetoond kunnen worden dat de sporter op 1 januari van het jaar dat volgt op dat waarin de vrijstelling wordt gevraagd, niet de leeftijd van 26 jaar heeft bereikt. Bovendien moet uit het bewijs ook voortvloeien dat de bedragen effectief aan de opleiding voor jonge sporters werden besteed.³⁰⁰

Hoofdstuk 3. Evaluatie en mogelijke aanpassingen

244. HEEFT DE MAATREGEL ZIJN DOEL BEREIKT? - De bedoeling van de wetgever is nobel: sportclubs ertoe aanzetten om meer te investeren in hun jeugdopleiding. Het was geenszins de bedoeling om een onvoorwaardelijke belastingkorting te creëren in hoofde van de sportclubs.³⁰¹ De vraag die we ons moeten stellen, is of deze maatregel werkelijk bijdraagt tot grotere investeringen in de jeugdopleidingen.

Afdeling 1. Evaluatie van de vrijstellingsregeling

§ 1. Jonge sportbeoefenaars

245. GEEN BESTEDINGSVERPLICHTING - In het geval van '*jonge sportbeoefenaars*' zijn er geen bijkomende voorwaarden voor de vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing van 80%.³⁰² De sportclub kan dit deel van de bedrijfsvoorheffing besteden waaraan de sportclub dat zelf wil. Zoals hierboven reeds werd besproken, wordt een sporter als '*jong*' beschouwd indien hij op 1 januari van het jaar dat volgt op dat waarin de vrijstelling wordt gevraagd, niet de leeftijd van 26 jaar heeft bereikt. Voor het gedeelte van de spelers jonger dan 26 jaar geldt dus geen bestedingsverplichting.

















246. HOGE LEEFTIJDGRENS - Daarbij dient opgemerkt te worden dat bijvoorbeeld voetbalclubs vaak meer spelers in dienst hebben die jonger zijn dan 26 jaar dan spelers die ouder zijn dan 26 jaar. Naarmate een club meer spelers heeft die jonger zijn dan 26 jaar, des te minder dient de club te investeren in haar jeugdopleiding.

³⁰⁰ C. VAN GEEL, "Sportclubs mogen meer bedrijfsvoorheffing voor zichzelf houden", *VZW info* 2008, afl.1, 4-5.

³⁰¹ D. THIJSKENS, *Vrijstelling van doorstorting bedrijfsvoorheffing bij sportclubs: onderzoek naar staatsteun*, onuitg., masterproef Rechten KU Leuven, 2017, 71.

³⁰² S. RUYSSCHAERT en B. ALEN, *Sport en fiscaliteit*, Antwerpen, Maklu, 2011, 218.

247. VOORBEELD - We nemen als voorbeeld, de Belgische Jupiler Pro League 2018-2019. ³⁰³

CLUBS - JUPILER PRO LEAGUE 18/19					
Club	Squad ↓	Age ↑	Foreigners ↓	Total Market Value ↑	Average Market Value ↓
 KRC Genk	25	23,5	16	101,00 Mill. €	4,04 Mill. €
 Waasland-Beveren	26	23,6	14	17,30 Mill. €	665 Th. €
 Club Brugge KV	29	24,0	16	114,50 Mill. €	3,95 Mill. €
 RSC Anderlecht	33	24,2	19	93,25 Mill. €	2,83 Mill. €
 Royal Excel Mouscron	29	24,4	20	19,35 Mill. €	667 Th. €
 Sint-Truidense VV	26	24,6	17	31,55 Mill. €	1,21 Mill. €
 Cercle Brugge	32	24,9	21	21,70 Mill. €	678 Th. €
 KAA Gent	28	25,1	18	69,00 Mill. €	2,46 Mill. €
 Standard Liège	27	25,5	15	66,65 Mill. €	2,47 Mill. €
 KV Oostende	26	25,6	11	22,05 Mill. €	848 Th. €
 KV Kortrijk	28	25,7	20	18,00 Mill. €	643 Th. €
 KSC Lokeren	27	26,1	12	14,90 Mill. €	552 Th. €
 RSC Charleroi	25	26,2	18	30,18 Mill. €	1,21 Mill. €
 KAS Eupen	29	26,3	21	20,43 Mill. €	704 Th. €
 SV Zulte Waregem	26	26,9	15	21,93 Mill. €	843 Th. €
 Royal Antwerp FC	25	27,2	18	31,45 Mill. €	1,26 Mill. €
	441	25,2 Years	271	693,23 Mill. €	1,57 Mill. €

Figuur 1: Clubs Jupiler Pro League 18/19

Aan deze competitie nemen 16 voetbalclubs deel. Bij 11 van deze ploegen bedraagt de gemiddelde leeftijd van de spelers minder dan 26 jaar. Slechts bij 5 ploegen ligt de gemiddelde leeftijd hoger dan 26 jaar. KRC Genk is de jongste ploeg in de Belgische competitie. Slechts 5 van de 29 spelers die op dit moment bij KRC Genk spelen, zijn ouder dan 26 jaar. Royal Antwerp FC is daarentegen de oudste ploeg. 14 van de 25 spelers zijn ouder dan 26 jaar. Maar zelfs bij de oudste ploeg is dus een aanzienlijk deel van de spelersgroep jonger dan 26, namelijk 11 van de 25 spelers.

³⁰³ <https://www.transfermarkt.com/jupiler-pro-league/startseite/wettbewerb/BE1>.

Dit maakt dat voor een aanzienlijk gedeelte van de bedrijfsvoorheffing die niet doorgestort dient te worden, geen enkele bestedingsverplichting geldt. THIJSKENS stelt terecht dat dit een groot pijnpunt vormt in de regeling.³⁰⁴ Het doel van de regeling is namelijk om sportclubs meer te laten investeren in hun jeugdopleiding. Het was niet de bedoeling om een onvoorwaardelijke belastingkorting te verlenen aan sportclubs.³⁰⁵ Door de hoge leeftijdsgrens, is dit m.i. voor een stuk wel het geval.

§ 2. Oude sportbeoefenaars

248. 'HALVE' BESTEDINGSVERPLICHTING - Wanneer het bezoldigen aan 'oudere sportbeoefenaars' (ouder dan 26 jaar) betreft, moet de sportclub wel voldoen aan een bestedingsplicht om te kunnen genieten van de vrijstelling van doorstorten van 80% van de bedrijfsvoorheffing.³⁰⁶ De sportclub dient wel slechts 40% (en niet de volledige 80%) van de ingehouden bedrijfsvoorheffing tijdig te investeren in haar jeugdopleiding. De andere 40% kunnen zij vrij besteden.

249. INVESTERINGSMOGELIJKHEDEN - De vraag die we ons hier bovendien moeten stellen is of die 40% ook effectief in de jeugdopleiding dient geïnvesteerd te worden. Artikel 275/6, derde lid WIB 1992 verduidelijkt waar sportclubs die 40% in moeten investeren:

(1) de lonen van sporters jonger dan 23 jaar enerzijds;

(2) en anderzijds ook aan de bezoldiging van trainers en begeleiders van deze jonge sporters.³⁰⁷

Wat betreft de lonen van jonge sporters, kunnen we ons afvragen of dit wel om een investering in de jeugdopleiding gaat. Er spelen namelijk ook een heel aantal spelers, jonger dan 23 jaar, in de eerste elftallen van sportclubs (bijvoorbeeld voetbalploegen, basketploegen, volleybalploegen, ...).

³⁰⁴ D. THIJSKENS, *Vrijstelling van doorstorting bedrijfsvoorheffing bij sportclubs: onderzoek naar staatsteun*, onuitg., masterproef Rechten KU Leuven, 2017, 18.

³⁰⁵ D. THIJSKENS, *Vrijstelling van doorstorting bedrijfsvoorheffing bij sportclubs: onderzoek naar staatsteun*, onuitg., masterproef Rechten KU Leuven, 2017, 71.

³⁰⁶ Cf. supra randnrs. 211-212 en 215.

³⁰⁷ Art. 275/6, derde lid WIB 1992.

250. VOORBEELD - We nemen opnieuw de Jupiler Pro league 2018-2019, als voorbeeld.

# ↑	Player ↓	Date of Birth (Age) ↓	Nat.	Market value ↑
98	 Brandon Baiye Defensive Midfield 	Dec 27, 2000 (18)		350 Th. € ▬
27	 Cyril Ngonge* Left Winger	May 26, 2000 (18)		700 Th. € ↑
80	 Loïs Openda Centre-Forward 	Feb 16, 2000 (19)		1,00 Mill. € ↑
93	 Noah Fadiga* Attacking Midfield	Dec 3, 1999 (19)		150 Th. € ↑
11	 Krépin Diatta Right Winger	Feb 25, 1999 (20)		4,50 Mill. € ↑
34	 Brent Gabriël Goalkeeper 	Jan 27, 1999 (20)		100 Th. € ▬
42	 Emmanuel Dennis Centre-Forward	Nov 15, 1997 (21)		6,00 Mill. € ↑
19	 Thibault Vlietinck Right Winger	Aug 19, 1997 (21)		750 Th. € ↑
1	 Karlo Letica Goalkeeper 	Feb 11, 1997 (22)		2,50 Mill. € ↓
47	 Arnaut Danjuma Left Winger 	Jan 31, 1997 (22)		10,00 Mill. € ↑
7	 Wesley Centre-Forward	Nov 26, 1996 (22)		18,00 Mill. € ↑
6	 Sofyan Amrabat Central Midfield 	Aug 21, 1996 (22)		3,80 Mill. € ↓
16	 Siebe Schrijvers Second Striker 	Jul 18, 1996 (22)		5,00 Mill. € ↑
21	 Dion Cools Right-Back	Jun 4, 1996 (22)		2,50 Mill. € ↓
22	 Ethan Horvath Goalkeeper	Jun 9, 1995 (23)		2,00 Mill. € ↑
4	 Luan Peres Centre-Back 	Jul 19, 1994 (24)		700 Th. € ▬
18	 Marvelous Nakamba Defensive Midfield	Jan 19, 1994 (25)		9,00 Mill. € ↑
28	 Guillaume Hubert Goalkeeper	Jan 11, 1994 (25)		450 Th. € ↓
15	 Matej Mitrovic  	Nov 10, 1993 (25)		3,50 Mill. € ↓
26	 Mats Rits Central Midfield 	Jul 18, 1993 (25)		3,00 Mill. € ↑
24	 Stefano Denswil Centre-Back	May 7, 1993 (25)		5,00 Mill. € ▬
44	 Brandon Mechele Centre-Back	Jan 28, 1993 (26)		6,00 Mill. € ↑
77	 Clinton Mata Right-Back 	Nov 7, 1992 (26)		3,00 Mill. € ↑
20	 Hans Vanaken Attacking Midfield	Aug 24, 1992 (26)		10,00 Mill. € ↑
10	 Kaveh Rezaei Centre-Forward 	Apr 5, 1992 (27)		3,00 Mill. € ↓
35	 Saulo Decarli Centre-Back	Feb 4, 1992 (27)		1,50 Mill. € ↓

Figuur 2: Spelerslijst Club Brugge KV

Club Brugge KV heeft op dit ogenblik 14 spelers in dienst, die jonger zijn dan 23 jaar. Een groot aantal onder hen spelen nog maar net voor Club Brugge KV en hebben hun jeugdopleiding elders genoten. Toch komen de lonen van deze spelers in aanmerking als investering in de jeugdopleiding.

251. GEEN DAADWERKELIJKE INVESTERINGEN IN DE JEUGD - Het lijkt m.i. op zijn minst twijfelachtig of het hier werkelijk gaat om een investering in de jeugdopleiding. Sportclubs kunnen op deze manier namelijk voldoen aan hun investeringsplicht door enkele hoge lonen uit te betalen aan spelers jonger dan 23 jaar. Het maakt daarbij niet uit of deze spelers hun jeugdopleiding bij hun huidige club hebben genoten.

Hetzelfde kan gezegd worden over de bezoldiging van trainers en begeleiders van deze jonge sporters.³⁰⁸ Zo zal een deel van het loon van de trainer van een eerste elftal, dat zowel jonge als oude spelers bevat, in aanmerking komen als investering in de jeugdopleiding. De bezoldigingen van de trainer zullen namelijk opgedeeld moeten worden over beide leeftijdsgroepen. Het deel van het loon dat aan hem wordt betaald voor de opleiding van de jonge sporters, komt in aanmerking voor de bestedingsverplichting.³⁰⁹ Ook hier kan m.i. moeilijk beargumenteerd worden dat het loon van de trainer van het eerste elftal een investering vormt in de jeugdopleiding.

Afdeling 2. Mogelijke aanpassingen

252. NIET AFSCHAFFEN - De noodzaak, op grond waarvan besloten werd tot de regeling inzake vrijstelling van bedrijfsvoorheffing, bestaat ook vandaag nog. Het is daarom ook de dag van vandaag nog steeds een goede zaak om een *incentive* te voorzien voor de sportclubs om in hun jeugdopleiding te investeren. Het wetsvoorstel stelt:

“We beklemtonen dat sportbeoefening een impact op de gezondheid van de jongeren heeft en een doeltreffend hulpmiddel is voor hun inburgering in de maatschappij. Bovendien vervult de sportsector een belangrijke sociale en economische functie, die moet worden ondersteund en zelfs aangemoedigd.”³¹⁰

Het zou dus een slechte zaak zijn om de vrijstelling af te schaffen. Daarmee zou de *incentive*, om in de jeugd te investeren, weg genomen worden. Bovendien zou het afschaffen van de vrijstelling, een heel aantal sportclubs in financiële moeilijkheden kunnen brengen.³¹¹ Terwijl

³⁰⁸ D. THIJSKENS, *Vrijstelling van doorstorting bedrijfsvoorheffing bij sportclubs: onderzoek naar staatsteun*, onuitg., masterproef Rechten KU Leuven, 2017, 16.

³⁰⁹ B. AMEYE en J. KERREMANS, *Sociaal en fiscaal statuut van de sportbeoefenaar*, Mechelen, Kluwer, 2016, 86.

³¹⁰ Wetsvoorstel betreffende het fiscaal statuut van de bezoldigde sportbeoefenaar, *Parl.St. Kamer 2005-2006*, nr. 2787/001.

³¹¹ D. THIJSKENS, *Vrijstelling van doorstorting bedrijfsvoorheffing bij sportclubs: onderzoek naar staatsteun*, onuitg., masterproef Rechten KU Leuven, 2017, 70.

het net de bedoeling was van deze regeling om de sportclubs een *fiscaal steuntje* in de rug te geven, zodat ze voldoende in hun jeugdopleiding kunnen investeren.³¹²

253. WEL AANPASSEN - Er is m.i. nog heel wat ruimte om de vrijstellingsregeling meer in lijn te brengen met de bedoeling ervan: sportclubs meer laten investeren in hun jeugdopleiding. Dit kan door enkele aanpassingen door te voeren aan de bestedingsverplichting.

§ 1. Bestedingsverplichting voor jonge sportbeoefenaars


254. INVOEREN BESTEDINGSVERPLICHTING - Hierboven werd reeds besproken dat er in het geval van '*jonge sportbeoefenaars*' (jonger dan 26 jaar) geen bestedingsplicht geldt. Sportclubs kunnen dit deel dus volledig vrij besteden.³¹³ Een voor de hand liggende ingreep zou zijn, om ook voor '*jonge sportbeoefenaars*' een bestedingsverplichting in te voeren.

Het lijkt echter weinig realistisch om voor '*jonge sportbeoefenaars*' meteen dezelfde bestedingsverplichting in te voeren als die voor de '*oude sportbeoefenaars*'. Sportclubs die veel '*jonge sportbeoefenaars*' in dienst hebben, zouden opeens véél meer moeten investeren in hun jeugdopleiding.

³¹² Cf. supra randnr. 194.

³¹³ S. RUYSSCHAERT en B. ALEN, *Sport en fiscaliteit*, Antwerpen, Maklu, 2011, 218.

255. VOORBEELD - We nemen opnieuw een voorbeeld uit de Jupiler Pro League: RSC Anderlecht.

49	 Jérémy Doku* Left Winger	May 27, 2002 (16)		2,00 Mill. € ↑
51	 Yari Verschaeren Attacking Midfield	Jul 12, 2001 (17)		4,00 Mill. € ↑
48	 Albert Sambi Lokonga Defensive Midfield	Oct 22, 1999 (19)		2,00 Mill. € ↑
40	 Francis Amuzu Midfielder	Aug 23, 1999 (19)		2,50 Mill. € ↑
56	 Thomas Baeyens Right-Back	Jun 27, 1999 (19)		3,50 Mill. € ↑
52	 Ilias Moutaha-Sebtaoui Goalkeeper	Apr 1, 1999 (20)		100 Th. € ▬
45	 Sebastiaan Bornauw Centre-Back	Mar 22, 1999 (20)		2,20 Mill. € ↑
42	 Hannes Delcroix Centre-Back	Feb 28, 1999 (20)		250 Th. € ▬
47	 Abdoul Karim Danté Centre-Back	Oct 29, 1998 (20)		400 Th. € ▬
17	 Luka Adzic Left Winger	Sep 17, 1998 (20)		800 Th. € ↓
39	 Edo Kayembe Defensive Midfield	Jun 3, 1998 (20)		800 Th. € ↑
41	 Emmanuel Sowah Adjei Right-Back	Jan 16, 1998 (21)		400 Th. € ↓
22	 Elias Cobbaut Left-Back	Nov 24, 1997 (21)		3,00 Mill. € ▬
9	 Landry Dimata Centre-Forward	Sep 1, 1997 (21)		7,00 Mill. € ↑
99	 Zakaria Bakkali Left Winger	Jan 26, 1996 (23)		1,50 Mill. € ▬
16	 Thomas Didillon Goalkeeper	Nov 28, 1995 (23)		5,00 Mill. € ↑
8	 Pieter Gerkens Central Midfield	Aug 13, 1995 (23)		3,00 Mill. € ↓
4	 Bubacarr Sanneh Centre-Back	Nov 14, 1994 (24)		4,00 Mill. € ↓
30	 Boy de Jong Goalkeeper	Apr 10, 1994 (25)		100 Th. € ▬
44	 Antonio Milic Centre-Back	Mar 10, 1994 (25)		2,50 Mill. € ↓
27	 Peter Zulj Central Midfield	Jun 9, 1993 (25)		4,00 Mill. € ▬
7	 Andy Nájar Right-Back	Mar 16, 1993 (26)		2,80 Mill. € ↓
3	 James Lawrence Centre-Back	Aug 22, 1992 (26)		900 Th. € ↑
12	 Dennis Appiah Right-Back	Jun 9, 1992 (26)		1,50 Mill. € ↓
5	 Yevhen Makarenko Defensive Midfield	May 21, 1991 (27)		2,00 Mill. € ↓
25	 Adrien Trebel Central Midfield	Mar 3, 1991 (28)		8,00 Mill. € ↓
2	 Kara Centre-Back	Nov 11, 1989 (29)		4,50 Mill. € ↓

Figuur 3: Spelerslijst RSC Anderlecht

Bij RSC Anderlecht zijn 21 van de 33 spelers in het eerste elftal, jonger dan 26 jaar. Wanneer een gelijke bestedingsverplichting zou ingevoerd worden voor deze jonge voetballers, zou RSC Anderlecht opeens meer dan dubbel zoveel moeten investeren in haar jeugdopleiding. Dit lijkt wat te veel van het goede te zijn. Sportclubs argumenteren dat het niet mogelijk is om

oneindig veel aan de jeugdopleiding te besteden. Er zou eventueel voor geopteerd kunnen worden om een kleinere bestedingsverplichting in te voeren voor deze jonge sporters. De bestedingsverplichting zou geleidelijk aan kunnen opgevoerd worden.

§ 2. Verlagen of afschaffen van de leeftijdsgrens

256. VERLAGEN VAN DE LEEFTIJDGRENEN - De leeftijdsgrens die *'jonge sportbeoefenaars'* van *'oude sportbeoefenaars'* onderscheidt ligt vrij hoog. Alle spelers die jonger zijn dan 26 jaar worden namelijk als *'jonge sportbeoefenaar'* aangemerkt. Aangezien de gemiddelde leeftijd van spelers binnen eerste elftallen vaak lager is dan 26 jaar, kunnen we ons afvragen of de leeftijdsgrens van 26 jaar niet te hoog ligt.

Deze leeftijdsgrens zou verlaagd kunnen worden zodat minder spelers onder de noemer van *'jonge sportbeoefenaar'* vallen. Sportclubs zouden op die manier meer *'oude sportbeoefenaars'* hebben en dus automatisch meer moeten investeren in hun jeugdopleiding.

257. AFSCHAFFEN VAN DE LEEFTIJDGRENEN - Indien de leeftijdsgrens zou afgeschaft worden, bevinden we ons *de facto* in hetzelfde scenario als wanneer er eenzelfde bestedingsplicht zou ingevoerd worden voor *'jonge sportbeoefenaars'* als voor *'oude sportbeoefenaars'*. Dit werd hierboven reeds besproken.

§ 3. 40% van de vrijgestelde bedrijfsvoorheffing: voldoende?

258. VERHOGEN VAN HET PERCENTAGE - Voor de *'oudere sportbeoefenaars'* moet slechts 40% van de bedrijfsvoorheffing, die wordt vrijgesteld van doorstorting, worden geïnvesteerd in de jeugdopleiding van de sportclub. Dit is slechts de helft van de 80% bedrijfsvoorheffing, die sportclubs vrijgesteld krijgen. Dit percentage zou opgevoerd kunnen worden.

259. GEVAAR - Het lijkt mij echter aangewezen om eerst in een bestedingsverplichting te voorzien voor *'jonge sportbeoefenaars'*. Wanneer er voor *'jonge sportbeoefenaars'* geen bestedingsverplichting zou ingevoerd worden en tegelijk het percentage van bestedingsverplichting voor *'oudere sportbeoefenaars'* verhoogd zou worden, zou dit resulteren in een te groot verschil tussen de twee groepen sporters. *'Oudere sportbeoefenaars'* zouden op die manier te duur kunnen worden voor sportclubs. Voor hen zou de sportclub immers moeten voldoen aan een (zware) bestedingsverplichting, terwijl dit niet hoeft voor *'jonge sportbeoefenaars'*.

Hoewel het inderdaad de bedoeling is van de vrijstellingsregeling om meer investeringen in de jeugdopleiding te bewerkstelligen, moet er toch over gewaakt worden dat dit niet resulteert in een te zware benadeling ten aanzien van de *'oudere sportbeoefenaars'*. Daarom lijkt het mij aangewezen om eerst een bestedingsverplichting in te voeren voor *'jonge sportbeoefenaars'*, alvorens deze voor de *'oudere sportbeoefenaars'* te verzwaren.

Wanneer hiervoor geopteerd zou worden, lijkt het mij ook hier aangewezen om het percentage geleidelijk aan te verhogen. Op die manier hebben sportclubs de tijd om zich aan te passen.

§ 4. Lonen van jonge sporters: een investering in de jeugdopleiding?

260. SPELERS IN HET EERSTE ELFTAL - Sportclubs kunnen op dit moment voldoen aan hun bestedingsverplichting door enkele hoge lonen uit te betalen aan spelers jonger dan 23 jaar.³¹⁴ Het maakt daarbij niet uit of deze spelers hun jeugdopleiding bij hun huidige club hebben genoten.

Er kan m.i. moeilijk betoogd worden dat het betalen van bezoldigingen aan spelers (die bijvoorbeeld 21 of 22 jaar zijn) uit het eerste elftal een investering is in de jeugdopleiding.

261. EIGEN JEUGDSPELERS - Bovendien gaat het vaak om spelers die aangekocht zijn en dus elders hun jeugdopleiding hebben genoten. Een bijkomende voorwaarde zou daarom kunnen zijn dat enkel lonen van spelers, die hun jeugdopleiding bij dezelfde club hebben genoten, in aanmerking komen. Op die manier zullen clubs meer kansen (moeten) geven aan hun eigen jeugd. Zo zou het een noodzaak worden om effectief in een goede jeugdopleiding te voorzien zodat de eigen jeugd kan doorstromen naar het eerste elftal. Het zou namelijk niet meer volstaan om jonge spelers ergens weg te kopen.

262. TRAINER VAN HET EERSTE ELFTAL - Hetzelfde geldt voor trainers van eerste elftallen, waarin *'jonge sportbeoefenaars'* spelen. De bezoldigingen van een trainer van een eerste elftal kan bezwaarlijk als een investering in de jeugdopleiding gezien worden.

³¹⁴ D. THIJSKENS, *Vrijstelling van doorstorting bedrijfsvoorheffing bij sportclubs: onderzoek naar staatsteun*, onuitg., masterproef Rechten KU Leuven, 2017, 17.

§ 5. Amateurclubs laten meegenieten

263. GROTE SPORTCLUBS PROFITEREN HET MEEST - Aangezien de grote, professionele sportclubs de hoogste lonen uitbetalen aan hun sporters-werknemers, zijn zij het die het meest van de huidige vrijstellingsregeling kunnen genieten. Vooral de grote voetbalclubs kunnen enorm profiteren van deze regeling. Amateurclubs hebben daarentegen veel minder baat bij de huidige regeling omdat zij geen of veel lagere lonen uitbetalen aan hun sporters.

Nochtans was het de bedoeling van de wetgever om alle sportclubs, ook amateurclubs, aan te moedigen tot het investeren in de opleiding van jeugdspelers.³¹⁵ In het wetsvoorstel staat geschreven:

“Het is nuttig te preciseren dat dit wetsvoorstel betrekking heeft op iedere bezoldigde sportbeoefenaar en niet alleen op de professionele sportbeoefenaar.”³¹⁶

Op dit vlak heeft de wetgever haar intenties niet waargemaakt: het zijn immers vooral de professionele sportclubs die genieten van de vrijstellingsregeling en daardoor geld kunnen vrijmaken om te investeren in hun jeugdopleiding.

264. HERVERDELEN - THIJSKENS stelt daarom voor om een regeling in te voeren waarbij ook amateursportclubs mee kunnen genieten van de maatregel. Hij stelt voor om de volledige bedrijfsvoorheffing te laten doorstorten naar de Schatkist, waarna de overheid de opbrengst kan herverdelen onder alle sportclubs. Op die manier genieten zowel professionele als amateursportclubs van de maatregel en zullen zij beiden in staat zijn om meer te investeren in hun jeugdopleidingen.

Afdeling 3. Uitbreiden van de investeringsmogelijkheden

265. BEPERKTE INVESTERINGSMOGELIJKHEDEN - Hierboven werd besproken op welke wijze de bestedingsverplichting verstrengd zou kunnen worden. Een dergelijke verstrenging zou meer middelen naar de jeugdopleidingen kunnen doen vloeien.

³¹⁵ C. VAN GEEL, “Bezoldigde sportbeoefenaars krijgen fiscaal statuut”, Nieuws - 15 mei 2007, <https://jura.kluwer.be/secure/documentview.aspx?id=kl1034655>.

³¹⁶ Wetsvoorstel betreffende het fiscaal statuut van de bezoldigde sportbeoefenaar, *Parl.St.* Kamer 2005-2006, nr. 2787/001.

Een belangrijk tegenargument van de sportclubs is, dat zij niet oneindig veel kunnen besteden aan hun jeugdopleiding. Momenteel beperkt artikel 275/6, derde lid WIB 1992 de investeringsmogelijkheden van de sportclubs tot:

(1) lonen van sporters jonger dan 23 jaar;

(2) en de bezoldiging van trainers en begeleiders van deze jonge sporters.³¹⁷

Maar zijn dit werkelijk de enige mogelijke investeringen die ten goede komen van de jeugdopleiding?

266. MEER INVESTERINGSMOGELIJKHEDEN - Zo wordt er in de wet bijvoorbeeld geen gewag gemaakt van materialen, lokalen, terreinen, ... Nochtans zijn dit allemaal zaken die absoluut nodig zijn voor een goede jeugdopleiding. Toch komt dit alles niet in aanmerking om aan de bestedingsverplichting te voldoen.

Indien men een verstrenging van de bestedingsplicht wenst door te voeren, is het m.i. absoluut nodig om de investeringsmogelijkheden voor de sportclubs uit te breiden tot o.a. materialen, lokalen en terreinen. Op die manier kunnen sportclubs ook effectief meer besteden aan hun jeugdopleiding en toch voldoen aan de bestedingsplicht.

Zoals hierboven reeds werd besproken, bestaat de investering van vele clubs er op dit moment namelijk louter en alleen uit om enkele jonge spelers, die vaak niet uit de eigen jeugdopleiding komen, een top loon te betalen. Het lijkt mij daarom zelfs opportuun om een groter belang te hechten aan het investeren in materialen, lokalen en terreinen voor de jeugd dan aan lonen voor *'jonge spelers'*.

³¹⁷ Art. 275/6, derde lid WIB 1992.

CONCLUSIE

In deze masterproef werd de fiscale positie van een sportclub besproken.

In het eerste deel werd ingegaan op de btw-wetgeving. In de eerste plaats rees de vraag wat er onder '*sport*' dient te worden verstaan. Sinds 1 januari 2019 dient onder '*sport*' een activiteit te worden verstaan die gekenmerkt wordt door een '*niet te verwaarlozen lichamelijke component*'. Denksporten en games worden uitgesloten van het sportbegrip. Al geldt dit m.i. niet steeds voor games. Bepaalde e-sports bevatten namelijk wel een '*niet te verwaarlozen lichamelijke component*'.

Ten tweede werd nagegaan of sportclubs btw-plichtigen zijn. Opdat een sportclub btw-plichtig is, moet zij geregeld en zelfstandig goederen leveren of diensten verrichten in het kader van een economische activiteit. Uit het bespreken van de vier voorwaarden in de definitie van artikel 4 van het Btw-wetboek bleek dat sportclubs in de meeste gevallen inderdaad btw-plichtigen zijn.

Ten derde werd vastgesteld dat er een aantal specifieke btw-vrijstellingen zijn waarvan sportclubs kunnen genieten. Bij het bespreken van deze vrijstellingen werd duidelijk dat sportclubs heel veel verschillende activiteiten uitvoeren. In de eerste plaats stellen zij sportinfrastructuur ter beschikking. Maar sportclubs exploiteren ook een cafetaria, voeren reclame, verkopen tickets, verhuren parkeerplaatsen, ... Omdat het zeer uiteenlopende diensten betreft, dient steeds voor elke dienst te worden nagegaan of deze al dan niet onder een btw-vrijstelling valt. In het overgrote deel van de gevallen zal de sportclub zowel vrijgestelde als niet-vrijgestelde activiteiten uitoefenen en heeft zij de hoedanigheid van een gemengde btw-plichtige.

In het tweede deel werd ingegaan op de inkomstenbelasting. Sportclubs kunnen zowel opgericht zijn in de vorm van een vennootschap als in de vorm van een vzw. De sportclub wordt aan de vennootschapsbelasting onderworpen wanneer zij rechtspersoonlijkheid bezit, haar fiscaal domicilie in België heeft en een onderneming exploiteert of zich bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard. Ook vzw's kunnen dus aan de vennootschapsbelasting onderworpen worden indien zij aan deze voorwaarden voldoen. Dit geldt bijvoorbeeld voor eerste klasse voetbalclubs die opgericht zijn als vzw. Maar de meeste vzw's worden onderworpen aan de rechtspersonenbelasting.

Het onderscheid tussen rechtspersonenbelasting en vennootschapsbelasting is van essentieel belang omdat in de vennootschapsbelasting elke vorm van inkomen als winst beschouwd wordt, terwijl in de rechtspersonenbelasting slechts een aantal inkomsten belast worden. De sportclub zal dus een stuk beter af zijn wanneer zij onderworpen wordt aan de rechtspersonenbelasting dan wanneer zij aan de vennootschapsbelasting onderworpen zou worden.

In het derde deel werd de vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing besproken. Onder de huidige regeling dienen sportclubs slechts 20% van de ingehouden bedrijfsvoorheffing door te storten aan de Schatkist. Sportclubs moeten daarvoor wel voldoen aan de bestedingsverplichting. Deze verplichting houdt in dat sportclubs een deel van de ingehouden bedrijfsvoorheffing dienen te investeren in hun jeugdopleiding. Zij kunnen investeren in de lonen van jonge sporters of de lonen trainers en begeleiders van deze jonge sporters. Het is m.i. een goede zaak om in een dergelijke *incentive* te blijven voorzien.

Uit de evaluatie van deze regeling is echter wel gebleken dat er nog heel wat ruimte is om de vrijstellingsregeling meer in lijn te brengen met de bedoeling ervan. De wetgever zou er m.i. goed aan doen om een strengere bestedingsverplichting in te voeren en de investeringsmogelijkheden uit te breiden.

BIBLIOGRAFIE

WETGEVING

EUROPESE WETGEVING

- Europees Handvest voor de Sport.
- Richtlijn nr. 2006/112/EG van 28 november 2006 van de Raad betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

BELGISCHE WETGEVING

- Wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de stichtingen en de Europese politieke partijen en stichtingen, *BS* 1 juli 1921.
- Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde van 3 juli 1969, *BS* 17 juli 1969.
- Wet van 24 februari 1978 betreffende de arbeidsovereenkomst voor betaalde sportbeoefenaars, *BS* 12 september 1996.
- Wetboek inkomstenbelastingen van 10 april 1992, *BS* 30 juli 1992.
- Wetboek van vennootschappen van 7 mei 1999, *BS* 6 augustus 1999.
- Wet van 7 mei 1999 op de kansspelen, de weddenschappen, de kansspelinrichtingen en de bescherming van de spelers, *BS* 1 februari 2010.
- Wet van 22 december 2009 houdende fiscale en diverse bepalingen, *BS* 31 december 2009.
- Wet van 28 april 2011 tot wijziging van het Wetboek inkomstenbelastingen 1992 wat de vrijstelling van doorstorting van de ingehouden bedrijfsvoorheffing voor bezoldigingen van sportbeoefenaars betreft, *BS* 13 mei 2011.

DECRETEN

- Decreet van 24 juli 1996 tot vaststelling van het statuut van de niet-professionele sportbeoefenaar, *BS* 12 september 1996.
- Decreet van 13 juli 2001 houdende de regeling van de erkenning en de subsidiëring van de Vlaamse sportfederaties, *BS* 14 september 2001.

KONINKLIJKE BESLUITEN

- Koninklijk besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde.

- Koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven, *BS* 31 juli 1970.
- Koninklijk besluit van 23 augustus 1985 tot vaststelling van het minimumbedrag van het loon dat men moet genieten om als een betaalde sportbeoefenaar te worden beschouwd, *BS* 24 september 1985.
- Koninklijk besluit van 20 december 2007 tot wijziging van het KB/WIB 92 in uitvoering van artikel 275/6, laatste lid van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992, *BS* 31 december 2007.
- Koninklijk besluit nr. 19 van 29 juni 2014 met betrekking tot de vrijstellingsregeling van belasting over de toegevoegde waarde in het voordeel van kleine ondernemingen, *BS* 9 juli 2014.

OMZENDBRIEVEN

- Omzendbrief nr. COL 14/2013 Wet van 7 mei 1999 op de kansspelen, de weddenschappen, de kansspelinrichtingen en de bescherming van de spelers (B.S. van 3 december 1999), zoals gewijzigd door de twee wetten van 10 januari 2010 (B.S. van 1 februari 2010).

PARLEMENTAIRE DOCUMENTEN

VRAGEN EN ANTWOORDEN

- *Vr. en Antw.*, Senaat 1977-1978, nr. 35, 1338 en *BTW-Revue*, nr. 37, 909-910 (Vr. nr. 109, W. CALLEWAERT).
- *Vr. en Antw.*, Senaat 1979-1980, nr. 34, 1331-1332 en *BTW-Revue*, nr. 46, 378 (Vr. nr. 147, 5 mei 1980, W. PEETERS).
- *Vr. en Antw.*, Kamer 1983-1984, nr. 12, 1098 en *BTW-Revue*, nr. 62, 352 (Vr. nr. 110, 22 december 1983, J. SLEECKX).
- *Vr. en Antw.*, Kamer 1985-1986, nr. 19, 1908-1909 en *BTW-Revue*, nr. 73, 360 (Vr. nr. 182, 4 april 1986, R. GONDRY).
- *Vr. en Antw.*, Senaat 1992-1993, nr. 56, 2732-2733 en *Fisc. Koer.*, 1993, 494-496 (Vr. nr. 335, 29 maart 1993, A. DIEGENANT).
- *Vr. en Antw.*, Senaat 1992-1993, nr. 61, 3038-3040 (Vr. nr. 179, 20 oktober 1992, M. VAN HOOLAND).
- *Vr. en Antw.*, Kamer 1993-1994, nr. 99, 9959 (Vr. nr. 565, 14 mei 1993, J-P. VISEUR).
- *Vr. en Antw.*, Senaat 1994-1995, nr.133, 7013-7014 en *BTW-Revue*, nr. 111, 1284 (Vr. nr. 862, 4 oktober 1994, E. DEWORME).
- *Vr. en Antw.*, Kamer 1995-1996, nr. 31, 3860-3861 en *BTW-Revue*, nr. 122, 545 (Vr. nr. 300, 23 februari 1996, R. FOURNAUX).
- *Vr. en Antw.*, Senaat 1999-2000, nr. 2-12, 550 en *BTW-Revue*, nr. 146, 263 (Vr. nr. 363, 18 januari 2000, M. DE CLIPPELE).
- *Vr. en Antw.*, Senaat 2000-2001, nr. 2-40, 2014-2015 (Vr. nr. 916, 30 november 2000, D. RAMOUDT).
- *Vr. en Antw.*, Kamer 2001-2002, nr. 157, 20242 (Vr. nr. 1094, 26 augustus 2002, Y. LETERME).
- *Vr. en Antw.*, Kamer 2001-2002, nr. 148, 18777-18779, (Vr. nr. 1095, 26 augustus 2002, Y. LETERME).
- *Vr. en Antw.*, Kamer 2004-2005, 9758 (Vraag nr. 536, 16 november 2004, O. Depoortere).
- *Vr. en Antw.*, Kamercommissie Financiën, *Com* 436, 8-9 (Vr. nr. 4672, 14 december 2004, H. DIERICKX).

- *Vr. en Antw.*, Kamer 2005-2006, 10 juli 2006, nr. 128, 25140 (Vr. nr. 1320, 12 juni 2006, S. GORIS).
- *Vr. en Antw.*, Kamer 2006-2007, 31602-31604 (Vr. nr. 1486, 27 november 2006, T.GIET).
- *Vr. en Antw.*, Kamercommissie Financiën en begroting, *Com* 503, 9-10 (Vr. nr. 11599, 25 maart 2009, J. VAN DEN BERGH).
- *Vr. en Antw.*, Kamercommissie Financiën en Begroting, *Com* 298, 8-9 (Vr. nr. 5515, 13 juli 2011, W. SCHILTZ).
- *Vr. en Antw.*, Kamer, 2010-2011, nr. 037, 60-62, UYTERSSPORT.
- *Vr. en Antw.*, Kamer, 18 december 2012, nrs. 14618; 14611 en 14768, DE POTTER, GILKINET, WILRYCX.
- *Vr. en Antw.*, Kamer, 28 september 2015, nr. 057, 373-374, MUYLLE.

WETSVOORSTELLEN

- Wetsvoorstel tot wijziging van het Wetboek inkomstenbelastingen 1992 teneinde te voorzien in een specifieke regeling die toepasselijk is op de inkomsten welke door aan de personenbelasting onderworpen sportlui of kunstenaars worden gegenereerd uit sport- of kunstactiviteiten, *Parl.St.* Kamer 2005-2006, nr. 2290/001.
- Wetsvoorstel betreffende het fiscaal statuut van de bezoldigde sportbeoefenaar, *Parl.St.* Kamer 2005-2006, nr. 2787/001.
- Wetsvoorstel tot wijziging van diverse bepalingen met betrekking tot voordelen voor sportclubs, *Parl.St.* Kamer 2018-2019, nr. 3365/001.

BESLISSINGEN

- Beslissing nr. E.T. 10.191, 7 september 1972, *BTW-Revue*, nr. 13, 415.
- Beslissing nr. E.T. 23.594, 26 april 1977, *BTW-Revue*, nr. 31, 447-448.
- Beslissing nr. E.T. 24.946, 9 maart 1978, *BTW-Revue*, nr. 34, 306.
- Beslissing nr. E.T. 29.112, 28 maart 1980, *BTW-Revue*, nr. 45, 268.
- Beslissing nr. E.T. 33.043, 23 maart 1981, *BTW-Revue*, nr. 50, 516.
- Beslissing nr. E.T. 60.089, 3 juli 1987, www.fisonetplus.be.
- Beslissing nr. E.T. 62.466, 19 oktober 1988, *BTW-Revue*, nr. 85, 163.
- Beslissing nr. E.T. 63.540, 7 juli 1989, *BTW-Revue*, nr. 88, 433-436.
- Beslissing nr. E.T. 77.024, 10 mei 1999, *BTW-Revue*, nr. 143, 549-550.
- Beslissing nr. E.T. 900.182, 28 juli 2009, www.monkey.be.
- Beslissing nr. E.T. 119.615, 13 januari 2011, www.fisconetplus.be.
- Beslissing nr. E.T. 119.653, 11 juli 2011, www.stradalex.com.
- Beslissing nr. 2011.554, 10 januari 2012, www.stradalex.com.

CIRCULAIRES

- Circ. nr. Ci.RH.244/545.147, AOIF nr. 14/2002, 15 mei 2002.
- Circ. nr. Ci.RH.244/565.610, AOIF nr. 44/2005, 23 november 2005.
- Circ. nr. Ci.RH.224/598.304, AOIF nr. 38/2009, 21 oktober 2009.
- Circ. nr. Ci.RH. 241/603.774, AOIF nr. 48/2010, 2 juli 2010.
- Circ. nr. 2018/C/84 over de btw-vrijstelling inzake sport, 29 juni 2018, www.monkey.be.

RECHTSPRAAK

HOF VAN JUSTITIE

- HvJ 4 december 1990, *Van Tiem*, C-186/89.
- HvJ 17 november 1993, *Europese commissie t. Franse Republiek*, C-68/92.
- HvJ 17 november 1993, *Europese commissie t. Groothertogdom Luxemburg*, C-69/92.
- HvJ 17 november 1993, *Europese commissie t. Koninkrijk Spanje*, C-73/92.
- HvJ 3 maart 1994, *Tolsma*, C-16/93.
- HvJ 26 september 1996, *Enkler*, C-230/94.
- HvJ 8 maart 1998, *Apple and Pear Development Council*, C-102/86.
- HvJ 7 mei 1998, *Commissie t. Koninkrijk Spanje*, zaak C-124/96.
- HvJ 21 maart 2002, *Kennemer Golf en Country Club*, C-174/00.
- HvJ 3 maart 2005, *Fonden Marselisborg Lystbadehavn*, C-428/02.
- HvJ 1 december 2005, *Ygeia*, C-394/04 en C-395/04.
- HvJ 21 februari 2013, *Mesto Zamberk*, C-18/12.
- HvJ 26 oktober 2017, *The English Bridge Union*, C-90/16.

BELGISCHE RECHTSPRAAK

- Cass. 12 april 1937, *pas.* 1937, 106.
- Cass. 28 januari 1969, *Arr.Cass.* 1969, 515.
- Cass. 7 december 1973, *Arr.Cass.* 1974, 403.
- Brussel 29 juni 1982, *F.J.F.* 1982, 202; *J.D.F.* 1983, 101.
- Antwerpen 6 januari 1987, *Bull. Bel.* 1987, 2303.
- Antwerpen 29 februari 1988, *F.J.F.* 1988, 296, noot S. VAN CROMBRUGGE.
- Gent 26 juni 2007, *F.J.F.* 2008, afl. 3, 285.
- Gent 24 mei 2011, *Fiscoloog*, 2011, afl. 1269, 12.

RECHTSLEER

BOEKEN

- AMEYE, B., CLOCHERET, S. en KERREMANS, J., *Sport en fiscus*, Mechelen, Kluwer, 2011, 176.
- BAILLEUX A. en COPPENS P., *Droit fiscal*, Brussel, Larcier, 1992, 365.
- COOPMAN, B., GOVERS, M., “Mogelijke BTW-regelingen ter zake van gebruik van onroerende goederen” in *Onroerend goed in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2015, afl. 277, 238.
- DESCHRIJVER, D., *Bedrijfsvoorheffing*, Gent, Larcier, 2006, 456.
- DESCHRIJVER D., *Handboek voor sportrecht*, Brugge, die Keure, 1995, 360.
- DESCHRIJVER, D. *VZW & Belastingen. Het fiscaal statuut van de Belgische vereniging zonder winstoogmerk (VZW), de private stichting, de stichting van openbaar nut, de internationale vereniging zonder winstoogmerk (IVZW), de buitenlandse vereniging, de buitenlandse stichting, de beroepsvereniging en de vennootschap met sociaal oogmerk*, Kalmthout, Biblio, 2005, nrs. 274 e.v.
- DESCHRIJVER, D., “De vzw en het belastingrecht” in *De vzw*, Brugge, die Keure, 2015, 573-624.
- DEDECKER, D., *Handboek sportrecht*, Gent, Story Publishers, 2013, 388.
- DE DYCKER, D. en SERRUYS, H., *De vrijstellingen van de bedrijfsvoorheffing*, Gent, Larcier, 2015, 358.
- DE HERDT, J., KERREMANS J., *Wet en duiding sport*, 2013.
- HINNEKENS, “De systematisch toepasselijke belasting. Vennootschapsbelasting, rechtspersonenbelasting, belasting van niet-inwoners” in *Vennootschap en belastingen*, afl. 69, 2660.
- JANSSENS, S. “De bedrijfsvoorheffing: vrijstellingen” in *Vennootschap en belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2015, 305.
- JANSSENS, S., “De bedrijfsvoorheffing: inkomsten onderworpen aan de bedrijfsvoorheffing” in *Vennootschap en belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2015, 98.
- KERREMANS, J. en AMEYE, B., *Sociaal en fiscaal statuut van de sportbeoefenaar*, Mechelen, Kluwer, 2016, 179.
- MAES, L., DE CNIJF, H., *Belastingrecht in kort bestek*, Antwerpen, Intersentia, 2012, 626.

- MAESCHALCK, J.; VERMEERSCH, A. en DE SAEDELEER, K., *Sportrecht*, Brugge, die Keure, 2013, 309.
- POPPE, G., VAN HECKE, R., *Praktijkboek VZW's en directe belastingen*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 455.
- RUYSSCHAERT, S., "B.T.W.-aspecten van de financieringsbronnen van vzw's", *A.F.T.* 2003, afl. 6-7, 307-317.
- RUYSSCHAERT, S. "Btw-regeling voor handelingen verricht door sportclubs" in *VZW in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2013, 8.
- RUYSSCHAERT, S., "Cases en bijzondere uitspraken over btw-gevallen", Mechelen, Kluwer, 2013, 106.
- RUYSSCHAERT, S., "De aftrekregeling voor loges en business seats: behandeling inzake inkomstenbelasting en inzake BTW" in *Onroerend goed in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2007, 525-527.
- RUYSSCHAERT, S., "De belastingplicht van de vzw" in *VZW in de praktijk*, Kluwer, Mechelen, 2013, 23.
- RUYSSCHAERT, S., "De belastingplicht van sportverenigingen" in *Onroerend goed in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2007, afl. 184, 27.
- RUYSSCHAERT, S., "De BTW in de praktijk – 10 praktijkgerichte vragen en oplossingen" in *Onroerend goed in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2008, afl. 200, 755.
- RUYSSCHAERT, S., "De toegang tot en terbeschikkingstelling van sportinfrastructuur, mét of zonder btw?" in *Onroerend goed in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2017, afl. 303, 98.
- RUYSSCHAERT, S., "De uitbating van een cafetaria door vrijgestelde btw-plichtigen en openbare besturen" in *Praktijkgids voor de vzw*, Mechelen, Kluwer, 2008, 82.
- RUYSSCHAERT, S., "De verhuur van onroerende goederen met bijkomende diensten" in *Onroerend goed in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2015, afl. 277, 45.
- RUYSSCHAERT, S., *Sport en btw*, Antwerpen, Maklu, 2018, 83.
- RUYSSCHAERT, S., "Sportverenigingen en btw" in *VZW in de praktijk*, Mechelen, Kluwer, 2013, 14.
- RUYSSCHAERT, S., "Vrijstellingen om sociale redenen: sportclubs" in *VZW in de praktijk*, Kluwer, Mechelen, 2013, 18.
- RUYSSCHAERT, S. en ALEN, B., *Sport en fiscaliteit*, Antwerpen, Maklu, 2011, 300.

- TIBERGHIE, A., *Handboek voor fiscaal recht 2013-2014*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2013, 454.
- TIBERGHIE, A., *Handboek voor fiscaal recht 2017-2018*, Mechelen, Kluwer, 2554.
- VANDENBERGH, H., *Btw-vraagstukken*, Antwerpen, Kluwer, 1987, 119.
- VAN CROMBRUGGE, *Beginselen van de vennootschapsbelasting*, Antwerpen, Biblio, 2014, 261.

MASTERPROEVEN

- THIJSKENS, D. *Vrijstelling van doorstorting bedrijfsvoorheffing bij sportclubs: onderzoek naar staatsteun*, onuitg., masterproef Rechten KULeuven, 2017, IV + 80.
- VAN NIEUWENHOVE D., *Analyse van de juridische structuur van Belgische sportclubs met nadruk op professionele voetbalclubs*, onuitg., Masterproef UGent Rechten, 124.

ARTIKELEN

- AMAND, C., “Afwezigheid van winstoogmerk en btw volgens de rechtbanken, de btw-administratie en de Waalse minister van Plaatselijke Besturen en de Stad”, 4 februari 2017, http://www.xirius.be/uploads/files/chroniques/170204%20winstoogmerk%20en%20btw_59e6fc234245b.pdf, 3.
- AMEYE, B., “Sportbeoefenaar niet-inwoner, recente fiscale ontwikkelingen”, *Int.Fisc.Act.* 2008, afl. 6, 1-5.
- CANNAERTS, D., “Fiscaal statuut van de sportbeoefenaar”, 2010, <https://www.cannaerts.be/blog/247/>.
- CEULEMANS, M., “Sportclubs en btw – Niet zo eenvoudig!”, *Pacioli* 2008, afl. 251, 1-4.
- CEULEMANS, M., “Vzw en btw: vrijstellingen, bijdragen en subsidies”, *Pacioli* 2007, afl. 242, 1-4.
- DENEFF, M. “De vennootschap met een sociaal oogmerk: algemeen juridisch kader en fiscaal statuut”, *A.F.T.* 1996, 153-169.
- JANSSENS, K., “Btw: schaken is geen sport (meer)”, *TaxTODAY Artikelen*, 3 oktober 2018, www.monkey.be.
- LAUWERS, T., “Fiscaal statuut sportbeoefenaars”, <https://www.lauwers-seutin.be/fiscaal-statuut-sportbeoefenaars/>, 1.

- LEMMENS, L., “Fiscaal voordeel voor sportclubs: wetgever legt nadruk op opleiding jonge sporters (art. 64 en 70 W. Fisc. & Div. Bep.)”, Nieuws - 5 januari 2010, www.jura.be.
- SPAGNOLI, K., “Bezoldigde amateur- en profsporters krijgen bijzonder fiscaal statuut, *Fisc.Act.* 2007, afl. 11, 1-5.
- TUYTTEN, S., “Bezoldiging sportbeoefenaars: wat met de bedrijfsvoorheffing?”, *VZW info* 2012, afl. 20, 2-4.
- TUYTTEN, S., “Btw en lidgelden”, *VZW info* 2008, afl.19, 6-7.
- TUYTTEN, S., “Sportverenigingen en btw”, *VZW info* 2010, afl.14, 7-8.
- TUYTTEN, S., “VSO: rechtspersonenbelasting of vennootschapsbelasting?” in *VZW info* 2012, afl. 20, 1-2.
- VAN CROMBRUGGE S., “De fiscale aspecten van de V.Z.W.”, *A.J.T.* 1994-1995, 13-20.
- VAN CROMBRUGGE, S., “Ligplaatsen voor boten en btw”, *Fiscoloog* 2011, 12-13.
- VAN GEEL, C., “Sportclubs mogen meer bedrijfsvoorheffing voor zichzelf houden”, *VZW info* 2008, afl. 1, 4-5.
- VAN GEEL, C., “Bezoldigde sportbeoefenaars krijgen fiscaal statuut”, Nieuws - 15 mei 2007, <https://jura.kluwer.be/secure/documentview.aspx?id=kl1034655>.
- WELLENS, J., “Bijzonder fiscaal statuut sportbeoefenaars: krachtlijnen”, 2009, www.monkey.be.

WEBSITES

- <https://www.apache.be/2016/04/07/belgie-fiscaal-voetbalparadijs/>.
- <https://www.dynamoproject.be/faq/wat-met-de-rechtspersonenbelastingaangifte>.
- <https://finances.belgium.be/fr/node/508>.
- <https://www.imsaworld.com/wp/>.
- <https://www.padelvlaanderen.be/padel-quo-vadis/>.
- <https://www.practicali.be/blog/vanaf-1-januari-2019-geen-btw-vrijstelling-voor-kaartclubs-schaakclubs-gameclubs/>.
- <https://www.sportvlaanderen.be/sportfederaties>.
- <https://www.transfermarkt.com/jupiler-pro-league/startseite/wettbewerb/BE1>.
- <https://www.vandale.be>.
- <https://www.voetbalkrant.com/nl/nieuws/lees/2017-05-25/racing-genk-boekte-megawinst-als-vzw-maar-dat-is-geen-probleem-voorvoorzitter-houben>.
- <https://www.vrt.be/vrtnws/nl/2018/03/16/voordelen-voor-voetballers/>.

LIJST MET AFBEELDINGEN

Figuur 1: Clubs Jupiler Pro League 18/19.....	99
Figuur 2: Spelerslijst Club Brugge KV	101
Figuur 3: Spelerslijst RSC Anderlecht	104