



Grondwettelijk Hof

**Arrest nr. 46/2023
van 16 maart 2023
Rolnummer : 7826**

In zake : het beroep tot vernietiging van artikel 2, *d*), van de programmawet van 27 december 2021 (invoeging van een vierde lid in artikel 275⁶ van het WIB 1992), ingesteld door de vzw « Pro League » en anderen.

Het Grondwettelijk Hof,

samengesteld uit de voorzitters L. Lavrysen en P. Nihoul, en de rechters T. Giet, J. Moerman, M. Pâques, D. Pieters en E. Bribosia, bijgestaan door de griffier P.-Y. Dutilleux, onder voorzitterschap van voorzitter L. Lavrysen,

wijst na beraad het volgende arrest :

I. Onderwerp van het beroep en rechtspleging

Bij verzoekschrift dat aan het Hof is toegezonden bij op 30 juni 2022 ter post aangetekende brief en ter griffie is ingekomen op 1 juli 2022, is beroep tot vernietiging ingesteld van artikel 2, *d*), van de programmawet van 27 december 2021 (invoeging van een vierde lid in artikel 275⁶ van het WIB 1992), bekendgemaakt in het *Belgisch Staatsblad* van 31 december 2021, door de vzw « Pro League », de nv « Club Brugge », de nv « Koninklijke Beerschot Voetbalclub Antwerpen », de nv « Royal Antwerp Football Club », de cv « Cercle Brugge Koninklijke Sportvereniging », de cv « Koninklijke Atletiekassociatie Gent-Voetbalafdeling », de vzw « K. Racing Club Genk 322 », de cvba « OH Leuven », de nv « Koninklijke Lierse Sportkring », de nv « Royal Sporting Club Anderlecht », de nv « Sporting du pays de Charleroi », de nv « Standard de Liège », de nv « Grensverleggend » en de nv « Yellow-Red KV Mechelen », bijgestaan en vertegenwoordigd door Mr. M. Vera en Mr. D. Buylaert, advocaten bij de balie te Brussel.

De Ministerraad, bijgestaan en vertegenwoordigd door A. Lauwens en J. De Vleeschouwer, adviseurs bij de rechtskundige dienst van de FOD Financiën, heeft een memorie ingediend en de verzoekende partijen hebben een memorie van antwoord ingediend.

Bij beschikking van 18 januari 2023 heeft het Hof, na de rechters-verslaggevers D. Pieters en E. Bribosia te hebben gehoord, beslist dat de zaak in staat van wijzen is, dat geen terechtzitting

zal worden gehouden, tenzij een partij binnen zeven dagen na ontvangst van de kennisgeving van die beschikking een verzoek heeft ingediend om te worden gehoord, en dat, behoudens zulk een verzoek, de debatten zullen worden gesloten op 1 februari 2023 en de zaak in beraad zal worden genomen.

Aangezien geen enkel verzoek tot terechtzitting werd ingediend, is de zaak op 1 februari 2023 in beraad genomen.

De bepalingen van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof met betrekking tot de rechtspleging en het gebruik van de talen werden toegepast.

II. *In rechte*

- A -

A.1. De verzoekende partijen leiden een enig middel af uit de schending, door artikel 2, *d*), van de programmawet van 27 december 2021, van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet. In het eerste onderdeel van dat middel voeren de verzoekende partijen aan dat de bestreden bepaling ten onrechte verschillende situaties op identieke wijze behandelt. De bestreden bepaling sluit de toepassing van de vrijstelling immers uit voor zowel binnenlandse als buitenlandse detacheringen, terwijl de doelstelling van de wetgever er enkel in bestaat misbruiken met buitenlandse detacheringen tegen te gaan. Binnenlandse detacheringen daarentegen zijn ingegeven door praktische redenen en om waardevermindering te vermijden. De verzoekende partijen vermoeden dat de toepassing van de bestreden bepaling op binnenlandse detacheringen in werkelijkheid berust op een vergissing van de wetgever. Daarnaast is de maatregel op alle sportsectoren van toepassing, terwijl het vermeende misbruik dat de wetgever wil tegengaan enkel in de voetbalsector plaatsvindt. De verzoekende partijen wijzen ook op het bestaan van verschillende andere mogelijkheden om eventuele misbruiken aan te pakken, zoals de controle van de toepassing van dubbelbelastingverdragen, de controle van de toepassing van de algemene antimisbruikbepaling of eventueel een meer specifieke wettelijke regeling.

In het tweede onderdeel van hun enig middel voeren de verzoekende partijen aan dat de bestreden bepaling een onverantwoord verschil in behandeling doet ontstaan tussen een Belgische sportclub-werkgever die een speler op eigen veld laat spelen, en een Belgische club-werkgever die een speler op het veld van een andere Belgische club laat spelen. In beide gevallen dragen zij dezelfde financiële en fiscale verplichtingen, maar alleen in het eerste geval is de club-werkgever vrijgesteld.

A.2. De Ministerraad antwoordt op beide onderdelen dat de wetgever in fiscale zaken over een ruime beoordelingsbevoegdheid beschikt. Met de bestreden regeling beoogt de wetgever detacheringsfraude in de toekomst onmogelijk te maken, zonder detachering zelf te verhinderen. Noch bijkomende controles, noch de toepassing van dubbelbelastingverdragen, noch de algemene antimisbruikbepaling, laten toe om op even effectieve wijze detacheringsfraude tegen te gaan. Daarnaast is het de bedoeling om de regeling voor sportbeoefenaars te doen aansluiten bij andere vrijstellingsregelingen, om zo het beheer en de opvolging ervan te uniformiseren en te stroomlijnen. Het was eveneens de bedoeling om de regeling zo aan te passen dat de toepassingsvoorwaarden maximaal kunnen worden gecontroleerd, wat voordien niet het geval was. In tegenstelling tot wat de verzoekende partijen aanvoeren, beperkt de doelstelling zich dus niet tot het verhinderen dat de vrijstelling wordt toegepast op buitenlandse detacheringen. Overigens merkt de Ministerraad op dat een regeling die de vrijstelling enkel voor buitenlandse detachering zou uitsluiten, wellicht in strijd zou zijn met het Europees recht. De vrijstelling wordt enkel nog mogelijk wanneer werkelijk sportprestaties worden geleverd, waardoor de clubwerkgever niet wordt aangespoord om aan waardevermindering te doen. Ook voor spelers die geen sportprestaties leveren, bijvoorbeeld omdat ze op de bank zitten, kan de vrijstellingsregeling immers niet worden toegepast. De detachering van een speler die bij de oorspronkelijke club al niet wordt ingezet, heeft dus geen fiscale gevolgen.

Daarnaast merkt de Ministerraad op dat artikel 275⁶, eerste lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 niet noodzakelijk verwijst naar de clubwerkgever, maar enkel naar de club die de bezoldigingen aan de voetballer betaalt of toekent. In geval van detachering moet dat niet dezelfde club zijn.

Het is dus mogelijk bij binnenlandse detachering om die contractueel zo te regelen dat de ontvangende club de bezoldiging van de gedetacheerde speler betaalt of toekent, eventueel in ruil voor een lagere vergoeding aan de club-werkgever.

A.3. In hun memorie van antwoord stellen de verzoekende partijen dat de door de Ministerraad aangehaalde doelstellingen niet terug te vinden zijn in de parlementaire voorbereiding. Zij merken bovendien op dat de interpretatie van de Ministerraad, als zou de vrijstelling enkel gelden indien de sportbeoefenaars sportprestaties hebben geleverd, en dus niet als zij « op de bank zaten », op geen enkele wijze blijkt uit de bestreden bepaling, noch uit de parlementaire voorbereiding. Het feit dat een speler op de bank zat of afwezig was, sluit immers geenszins uit dat de betrokkene sportprestaties leverde, in de vorm van bijvoorbeeld trainingen. Het criterium van onderscheid is bijgevolg niet objectief. Ploegen kunnen er ook voor kiezen spelers bewust te roteren. Die interpretatie leidt bovendien tot discriminatie tussen sporten naar gelang van het aantal wissels per wedstrijd dat is toegestaan. Bovendien zou die tot gevolg hebben dat de vrijstelling enkel zou gelden in het competitie seizoen, wat opnieuw verschild tussen verschillende sporten. Doordat jonge sportbeoefenaars minder worden opgesteld, ontstaat bovendien een discriminatie op basis van leeftijd. Dit is bijzonder problematisch voor een bepaling die als doel heeft de jeugdsport te bevorderen.

- B -

Ten aanzien van de bestreden bepaling

B.1.1. De verzoekende partijen vorderen de vernietiging van artikel 275⁶, vierde lid, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna : het WIB 1992), zoals ingevoegd bij artikel 2, d), van de programmawet van 27 december 2021.

B.1.2. Artikel 275⁶ van het WIB 1992 voorziet, onder bepaalde voorwaarden, in een vrijstelling van het doorstorten van een deel van de bedrijfsvoorheffing voor de schuldenaars ervan, voor de bezoldigingen die zij betalen of toekennen aan sportbeoefenaars. Die vrijstelling werd oorspronkelijk ingevoerd in het kader van een ruimere hervorming van het belastingstelsel voor sportbeoefenaars, en was voornamelijk bedoeld als compensatie voor de kosten die deze hervorming zou meebrengen voor sportclubs :

« Teneinde de clubs tot investeringen in de opleiding van hun spelers aan te zetten en hun kas te stijven en ter compensatie van de toename van hun loonkosten (met name als gevolg van de regularisatie van sommige niet-inwonende sportbeoefenaars), wordt voorzien in de verlening van een vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing » (*Parl. St.*, Kamer, 2006-2007, DOC 51-2787/001, p. 10).

B.1.3. Met de programmawet van 27 december 2021 wil de wetgever het fiscale stelsel voor de sportwereld aanpassen, als reactie op de vaststelling dat het bestaande stelsel niet alleen niet de beoogde doelstelling haalt, maar bovendien leidt tot misbruiken :

« De actoren binnen de sportwereld (spelers/sporterbeoefenaars, clubs, sportmakelaars, ...) genieten in België momenteel van verschillende voordelige fiscale en parafiscale regelingen (gedeeltelijke vrijstelling van de bedrijfsvoorheffing, gunstig belastingtarief voor jonge en buitenlandse sporterbeoefenaars, verminderde RSZ-bijdragen, die voor profvoetballers bovendien beperkt zijn tot de sectoren gezondheidszorg, pensioenen en kinderbijslag).

Op fiscaal vlak kosten deze verschillende voordelen geld aan de gemeenschap en bereiken ze in de huidige stand van zaken niet altijd de nagestreefde doelstellingen, zoals bijvoorbeeld de opleiding van jonge Belgische sporterbeoefenaars » (*Parl. St.*, Kamer, 2021-2022, DOC 55-2349/001, p. 3).

B.1.4. Artikel 2, *d*), van de programmawet van 27 december 2021 voegt aan artikel 275⁶ van het WIB 1992 een vierde lid toe, dat bepaalt :

« De in het eerste en tweede lid bedoelde bezoldigingen komen enkel in aanmerking in de mate dat gedurende de periode waarop de vrijstelling betrekking heeft, de sportbeoefenaars aan wie deze bezoldigingen werden betaald of toegekend sportprestaties hebben geleverd voor de in het eerste lid bedoelde schuldenaar ».

Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat de aldus toegevoegde voorwaarde, die bij amendement opnieuw werd ingevoegd in het wetsontwerp, bedoeld is om constructies waarbij spelers worden verhuurd aan andere sportclubs, terwijl de oorspronkelijke sportclub nog steeds het voordeel van de vrijstelling blijft genieten, tegen te gaan :

« Daarnaast bevatte het voorontwerp een beperking om detachingsmisbruik tegen te gaan. Dit amendement wil deze beperking opnieuw integreren in het ontwerp.

Hierdoor wordt ervoor gekozen om voortaan enkel de bezoldigingen van sportbeoefenaars in aanmerking te laten komen indien deze daadwerkelijk sportprestaties leveren voor de werkgever zelf. Indien dus de sportbeoefenaar wordt gedetacheerd naar een andere sportclub, zal de bedrijfsvoorheffing die werd ingehouden op de door deze sportbeoefenaar verkregen bezoldiging niet meer in aanmerking komen voor de toepassing van deze maatregel » (*Parl. St.*, Kamer, 2021-2022, DOC 55-2349/004, p. 3).

Ten gronde

B.2. Het enige middel is afgeleid uit de schending, door artikel 2, *d*), van de programmawet van 27 december 2021, van de artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet. In het eerste onderdeel van dat middel voeren de verzoekende partijen aan dat de bestreden bepaling

ten onrechte verschillende situaties op identieke wijze behandelt. De bestreden bepaling sluit de toepassing van de vrijstelling immers uit voor zowel binnenlandse als buitenlandse detacheringen, terwijl de doelstelling van de wetgever er enkel in bestaat misbruiken met buitenlandse detacheringen tegen te gaan. In het tweede onderdeel van hun enig middel voeren de verzoekende partijen aan dat de bestreden bepaling een onverantwoord verschil in behandeling doet ontstaan tussen een Belgische sportclub die een speler op eigen veld laat spelen, en een Belgische sportclub die een speler op het veld van een andere Belgische club laat spelen. Het Hof behandelt beide onderdelen samen.

B.3. In hun memorie van antwoord ontwikkelen de verzoekende partijen een groot aantal nieuwe grieven, als reactie op het feit dat de Ministerraad, in zijn memorie, stelt dat de vrijstelling niet van toepassing is als de sportbeoefenaar « op de bank » zit. Noch uit de tekst van de bestreden bepaling zelf, noch uit de parlementaire voorbereiding kan op enige wijze worden afgeleid dat het de bedoeling was van de wetgever om de bestreden bepaling aldus te interpreteren. Zonder dat moet worden nagegaan of de nieuwe grieven ontvankelijk zijn, moet worden vastgesteld dat zij op een verkeerd uitgangspunt zijn gebaseerd.

B.4.1. Het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie sluit niet uit dat een verschil in behandeling tussen categorieën van personen wordt ingesteld, voor zover dat verschil op een objectief criterium berust en het redelijk verantwoord is. Dat beginsel verzet er zich overigens tegen dat categorieën van personen, die zich ten aanzien van de betwiste maatregel in wezenlijk verschillende situaties bevinden, op identieke wijze worden behandeld, zonder dat daarvoor een redelijke verantwoording bestaat.

Het bestaan van een dergelijke verantwoording moet worden beoordeeld rekening houdend met het doel en de gevolgen van de betwiste maatregel en met de aard van de ter zake geldende beginselen; het beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie is geschonden wanneer vaststaat dat geen redelijk verband van evenredigheid bestaat tussen de aangewende middelen en het beoogde doel.

B.4.2. Artikel 172, eerste lid, van de Grondwet vormt, in fiscale aangelegenheden, een bijzondere toepassing van het in de artikelen 10 en 11 van de Grondwet vervatte beginsel van gelijkheid en niet-discriminatie.

B.4.3. Het komt de wetgever toe de aanslagvoet van de belasting, alsook de eventuele vrijstellingen, vast te stellen. Hij beschikt ter zake over een ruime beoordelingsbevoegdheid. Fiscale maatregelen maken immers een wezenlijk onderdeel uit van het sociaaleconomische beleid. Zij zorgen niet alleen voor een substantieel deel van de inkomsten die de verwezenlijking van dat beleid mogelijk moeten maken, maar zij laten de wetgever ook toe om sturend en corrigerend op te treden en op die manier het sociale en economische beleid vorm te geven.

De maatschappelijke keuzen die bij het inzamelen en het inzetten van middelen moeten worden gemaakt, behoren derhalve tot de beoordelingsvrijheid van de wetgever. Het Hof vermag een dergelijke beleidskeuze, alsook de motieven die daaraan ten grondslag liggen, slechts af te keuren indien zij op een manifeste vergissing zouden berusten of indien zij kennelijk onredelijk zouden zijn.

De belastingwetgever kan daarenboven geen rekening houden met de bijzonderheden van elk gegeven geval. Hij vermag de diversiteit ervan benaderend en vereenvoudigend te omschrijven.

B.5. Zoals is vermeld in B.1.2, werd de vrijstelling waarin is voorzien in artikel 275⁶ van het WIB 1992 oorspronkelijk ingevoerd als compensatie, voor de sportclubs, van de gevolgen van een ruimere hervorming van het fiscale stelsel voor sportbeoefenaars. Nu die hervorming reeds dateert van 2007, en in het licht van het gunstige fiscale stelsel dat sportclubs genieten, kan de wetgever redelijkerwijze oordelen dat op zijn minst de vrijstelling aan meer voorwaarden moet worden onderworpen. Dit geldt in het bijzonder wanneer eveneens wordt vastgesteld dat de andere oorspronkelijke doelstelling van de vrijstelling, namelijk het bevorderen van de jeugdwerking, onder de bestaande voorwaarden onvoldoende wordt gerealiseerd. Ongeacht de vraag of sportclubs die hun sportbeoefenaars naar het buitenland dan wel in België detacheren, zich in wezenlijk verschillende situaties bevinden, is het evenmin kennelijk onredelijk dat de wetgever oordeelt dat de vrijstelling in alle gevallen moet worden beperkt tot de bedrijfsvoorheffing op de bezoldiging van sportbeoefenaars die effectief sportprestaties leverden voor de sportclub-werkgever. Niet alleen draagt een dergelijke eenvormige aanpak bij tot de voorspelbaarheid, het beheer en de controle van de betrokken regeling, maar bovendien kan het de fiscale wetgever die bepaalt in welke omstandigheden een preferentieel belastingstelsel van toepassing is, niet worden verweten dat hij geen rekening

houdt met elk mechanisme dat eigen is aan een bepaalde beroepsgroep, in dit geval het voetbal, *a fortiori* wanneer die technieken net erop gericht zijn met het oog op een fiscale optimalisatie af te wijken van die wettelijk geregelde stelsels, die op zich al zeer gunstig zijn.

Dezelfde overwegingen gelden met betrekking tot het tweede onderdeel, waarin een verschil in behandeling wordt aangeklaagd tussen een Belgische sportclub-werkgever die een speler op eigen veld laat spelen, en een Belgische club-werkgever die een speler op het veld van een andere Belgische club laat spelen. Daarbij kan overigens worden opgemerkt dat niets de betrokken sportclubs verhindert om bij het bepalen van de vergoeding die de verhurende sportclub ontvangt, rekening te houden met het feit dat die sportclub niet langer de vrijstelling van doorstorting geniet.

B.6. Het middel is niet gegrond.

Om die redenen,

het Hof

verwerpt het beroep.

Aldus gewezen in het Nederlands, het Frans en het Duits, overeenkomstig artikel 65 van de bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, op 16 maart 2023.

De griffier,

De voorzitter,

P.-Y. Dutilleux

L. Lavrysen