

## Na twee cassaties: transfergelden profvoetballers vormen loon maar geen nettoloon

Hof Arnhem 19 juni 2012, 11/00027, LJV BW9408, MK II

Belastingjaar/tijdvak 1997

Artikel 20, AWR

Artikel 10 Lid 1, Artikel 31, Wet LB 1964

### Samenvatting

Belanghebbende is een betaaldvoetbalorganisatie die uitkomt in de eredivisie. In 1997 zijn in verband met transfers van twee spelers geldsommen betaald op bankrekeningen van buitenlandse clubs. De inspecteur heeft het standpunt ingenomen dat deze geldsommen als (netto)loon aan de spelers ten goede zijn gekomen. Ter zake is aan belanghebbende een naheffingsaanslag LB opgelegd. Na twee cassaties (HR 11 juli 2008, nr. 43.834, [NTR 2008/1368](#) en HR 21 januari 2011, nr. 09/02836, [NTR 2011/165](#)) diende Hof Arnhem zich over de zaak te buigen.

Dit verwijzingshof is van oordeel dat de transferbetalingen loon vormen en dat belanghebbende niet ervan had mogen uitgaan dat geen sprake was van loon respectievelijk dat belanghebbende op de hoogte was van het loonkarakter van de betaling. Voorts is het hof van oordeel dat van belanghebbende mag worden nageheven. Belanghebbende heeft wel een punt met betrekking tot de hoogte van de naheffingsaanslag. Het gaat namelijk, anders dan waarvan de inspecteur is uitgegaan, niet om een nettoloonafpraak. Het hof wil daarom het verzoek van belanghebbende om de eindheffingsregeling achterwege te laten in.

(Beroep gegrond.)

### Feiten

Zie het brondocument.

### Geschil

Zie het brondocument.

### Rechtsoverwegingen

#### 4. Beoordeling van het geschil

##### Speler R

4.1. De Inspecteur stelt en belanghebbende betwist dat de als transferbetalingen aangeduide bedragen loon vormen.

4.2. Vaststaat dat R op 13 juni 1997 met Club J is overeengekomen dat zijn arbeidsovereenkomst per 1 juli 1997 zou eindigen. Daarbij heeft Club J ermee ingestemd dat R zou overgaan naar belanghebbende en dat Club J geen transfersom zou vragen. Vanaf dat moment was R dus 'transfervrij'. De volgens de brief van 18 juni 1997 en de modelverklaring van 10 juli 1997 tussen R en belanghebbende overeengekomen transfersom, kan dus geen transfersom zijn. Belanghebbende heeft niet gesteld dat deze betaling een andere achtergrond had en dat is evenmin gebleken. Gelet daarop acht het Hof aannemelijk dat R deze betaling voor zichzelf heeft bedongen. Deze betaling dient daarom als loon van R te worden aangemerkt. Dat X op verzoek van R deze som aan Club E heeft betaald, staat niet eraan in de weg om de betaling als loon van R aan te merken (vergelijk HR 30 maart 2007, nr. 40.633, LJV: BA1792, BNB 2007/242, r.o. 3.2.3).

4.3. Subsidiair stelt belanghebbende dat, als de transferbetalingen loon zijn, zij daar niet van op de hoog-

te was en dat redelijkerwijs ook niet behoefde te zijn, zodat zij geen belasting behoefde in te houden (vergelijk HR 24 juni 1992, nr. 28.156, LJN: ZC5026, BNB 1993/19).

4.3.1. De Inspecteur betwist dat en wijst op de verschillen tussen het aanbod van 6 juni 1997 en de overeengekomen voorwaarden van 18 juni 1997. Het overeengekomen salaris is aanmerkelijk lager (€ 1 miljoen bruto tegenover € 1,5 miljoen netto), er is geen tekengeld overeengekomen en niet is vermeld aan wie de transfersom zal worden betaald. In de overeengekomen voorwaarden is de betaling voor het tweede (optie)jaar aanmerkelijk hoger dan voor het eerste jaar en dan zal bovendien een handgeld van € 1 miljoen worden betaald.

4.3.2. Bij de beoordeling van deze stelling is daarnaast van belang dat belanghebbende niet rechtstreeks heeft onderhandeld met degene die de transferrechten van R zou bezitten, maar slechts via de zaakwaarnemer van R. In de afspraken tussen R en belanghebbende, zoals weergegeven in de brief van 18 juni 1997 is niet vermeld aan wie de transfersom zou moeten worden betaald. Pas nadien werd belanghebbende meegedeeld dat de transferrechten niet berustten bij de club waarvoor R voorheen uitkwam, maar bij Club E, een club uit een ander land, waarvan niet zonder meer duidelijk is waarom R daarmee een contract zou (willen) sluiten. Voorts was belanghebbende meegedeeld dat zij niet moest betalen aan Club E, maar aan diens manager H op een bankrekening in een ander land dan de vestigingsplaats van Club E en had zij voorafgaand aan de betaling geen factuur van Club E ontvangen.

4.3.3. Naar het oordeel van het Hof hadden de hiervoor vermelde omstandigheden bij belanghebbende, vóór zij het in geding zijnde bedrag van \$ 1.950.000 op 8 september 1997 aan H betaalde, redelijkerwijs zoveel twijfel moeten oproepen over de vraag of de transfersom wellicht als loon zou zijn aan te merken, dat zij zonder dat deze twijfel was weggenomen, er niet van had mogen uitgaan dat de betaling geen loon was.

#### *Speler K*

4.4. De Inspecteur stelt en belanghebbende betwist dat de transferbetalingen loon vormen en dat belanghebbende zich daarvan ten tijde van de betaling bewust had moeten zijn.

4.4.1. De Inspecteur voert daartoe aan dat K en Club M gezamenlijk optrokken. In een door A gemaakte aantekening zijn bedragen van 2 keer € 1,5 miljoen met de naam Club T vermeld. De broers K hebben een bekennende verklaring afgelegd. Belanghebbende wist, althans behoorde te weten, dat Club M ter zake van de overgang van K van Club T naar X niets te vorderen had. J heeft voor K een tekengeld bedragen van DM 3.000.000, welk bedrag K voor de helft heeft aangewend om zichzelf en zijn broer vrij te kopen van Club T. Onbekend is hoe K de rest van dat bedrag heeft besteed, aldus nog steeds de Inspecteur. De Inspecteur wijst er voorts op dat in het bedrag dat is vermeld in de modelverklaring van 10 juli 1997 niet de overeengekomen jaarlijkse termijnen van de transfersom zijn begrepen.

4.4.2. Belanghebbende stelt daartegenover dat Club M de rechten had betreffende de transfer van K, althans dat belanghebbende daarvan uit mocht gaan. De grondslag voor betalingen die K na de transfer van Club M heeft ontvangen, kan – aldus belanghebbende – zeer wel een oude schuld van Club M aan K zijn.

4.4.3. Het Hof acht aannemelijk dat belanghebbende en K zijn overeengekomen dat f 300.000 van het jaarsalaris via Club M aan K zou worden betaald. Daarbij acht het Hof van belang dat deze termijnen slechts zouden worden betaald zolang K bij belanghebbende in dienst zou zijn en dat deze termijnen niet zijn vermeld op de hiervoor onder 2.34 aangehaalde 'modelverklaring'. Voorts heeft N verklaard, hiervoor aangehaald onder 2.43 en 2.44, dat de termijnbetalingen van f 300.000 voor K waren bestemd en dit ook met belanghebbende was overeengekomen. Evenzeer acht het Hof aannemelijk dat van de betaling van DM 3.300.000 een gedeelte groot DM 300.000 was bedoeld als eerste termijn van dit deel van het jaarsalaris. Ook is op grond daarvan aannemelijk dat belanghebbende daarvan op de hoogte was.

4.4.4. Voor de beantwoording van de vraag of het bedrag van DM 3.000.000, dat als transferbedrag is benoemd, loon vormt, acht het Hof het volgende van belang. K stond blijkens zijn hiervoor onder 2.48 aangehaalde verklaring tot eind juli 1997 onder contract bij Club T. Zijn dienstbetrekking bij belanghebbende is ingegaan op 1 juli 1997 (zie de hiervoor onder 2.30 aangehaalde overeenkomst). Gesteld noch gebleken is dat K in 1997 (ook) tot Club M in dienstbetrekking stond. Voorts staat vast dat K zelf het recht had zijn verplichtingen jegens Club T af te kopen voor DM 750.000 (zie de hiervoor onder 2.28

aangehaalde overeenkomst) en dat die verplichtingen op grond van die bepaling daadwerkelijk zijn afgekocht. De ('disposal' van de) transferrechten van K zouden op diens verzoek op 30 juni 1997 door Club T zijn overgedragen aan Club M (zie punt 4 van de hiervoor onder 2.47 aangehaalde brief), maar uiteindelijk heeft de Turkse voetbalbond het desbetreffende internationale transfercertificaat verstrekt ten gunste van de Nederlandse voetbalbond.

4.4.5. Op grond van de hiervoor vermelde omstandigheden acht het Hof aannemelijk dat K in 1997 niet in dienstbetrekking heeft gestaan tot Club M. Partijen verschillen van mening over de uitleg van de passage over de overdracht van de transferrechten in de hiervoor onder 2.47 aangehaalde brief. Gelet op de omstandigheid dat het transfercertificaat niet door de Georgische, maar door de Turkse voetbalbond is verstrekt, acht het Hof niet aannemelijk dat de rechten daadwerkelijk zijn overgedragen aan Club M. Nu Club M de transferrechten niet bezat, kan het overeengekomen, als transfersom benoemde, bedrag geen transfersom zijn. Belanghebbende heeft niet gesteld dat deze betaling een andere achtergrond had en dat is evenmin gebleken. Gelet daarop acht het Hof aannemelijk dat Club M, in de persoon van N, deze som ten behoeve van en met instemming van K heeft bedongen. Deze som dient daarom als loon van K te worden aangemerkt. Dat belanghebbende op verzoek van K deze som aan Club M heeft betaald, staat niet eraan in de weg om de betaling als loon van K aan te merken (vergelijk HR 30 maart 2007, nr. 40.633, LJN: BA1792, BNB 2007/242, r.o. 3.2.3).

4.5. Subsidiar stelt belanghebbende dat, als de transferbetalingen loon zijn, zij daar niet van op de hoogte was en dat redelijkerwijs ook niet behoefde te zijn, zodat zij geen belasting behoefde in te houden (vergelijk HR 24 juni 1992, nr. 28.156, LJN: ZC5026, BNB 1993/19).

4.5.1. Belanghebbende was ervan op de hoogte dat K laatstelijk speelde voor Club T. Dit blijkt uit de aantekeningen van A en uit het hiervoor onder 2.32 aangehaalde 'verzoek om overschrijving veldvoetbal'. Niettemin is belanghebbende er zonder nader onderzoek in te stellen van uitgegaan dat Club M, in de persoon van N, houder was van de transferrechten van K. Het Hof is van oordeel dat het onder deze omstandigheden op de weg van belanghebbende had gelegen zich nader te laten informeren. Het Hof acht aannemelijk dat belanghebbende in dat geval zou hebben geweten dat Club M niet de rechthebbende op de transferrechten was. Daaruit zou belanghebbende redelijkerwijs de conclusie hebben moeten trekken dat het bedrag dat zij als transfersom was overeengekomen in werkelijkheid loon van K was. Naar het oordeel van het Hof hadden de hiervoor vermelde omstandigheden bij belanghebbende, vóór zij het in geding zijnde bedrag betaalde, redelijkerwijs zoveel twijfel moeten oproepen over de vraag of de transfersom wellicht als loon zou zijn aan te merken, dat zij zonder dat deze twijfel was weggenomen, er niet van had mogen uitgaan dat de betaling geen loon was. Aan de hiervoor onder 2.34 aangehaalde 'modelverklaring' hecht het Hof in dit verband geen betekenis gelet op de dagtekening daarvan die ligt na de betaling van het bedrag van € 3.300.000 en de omstandigheid dat die verklaring niet door Club M is ondertekend. De vermelding, binnen zeer korte tijd, van twee verschillende clubs versterkt eerder de conclusie dat belanghebbende op de hoogte was of redelijkerwijs moest zijn van het loonkarakter van de betaling.

#### *Spelers R en K*

4.6. Meer subsidiar stelt belanghebbende dat de naheffingsaanslag niet aan haar, maar aan K en/of R en/of Club M en/of Club E en/of functionarissen van die clubs en/of de zaakwaarnemers van de spelers had moeten worden opgelegd.

4.6.1. Ingevolge artikel 20, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt de naheffingsaanslag opgelegd aan degene die de belasting had behoren te betalen, dat is in dit geval belanghebbende. In gevallen waarin te weinig belasting is geheven ten gevolge van het niet naleven van bepalingen van de belastingwet door een ander dan de inhoudingsplichtige, wordt de naheffingsaanslag aan die ander opgelegd. Belanghebbende heeft wel gesteld dat het aan anderen zou zijn te wijten dat zij te weinig belasting heeft ingehouden en betaald, maar de gedragingen die zij die anderen in dit verband verwijt, zijn geen overtredingen van de belastingwet. Belanghebbende heeft ook niet aangegeven wie welke bepalingen van de belastingwet niet zou hebben nageleefd. De Inspecteur heeft de onderhavige loonbelasting dan ook terecht van belanghebbende nageheven.

4.7. Nog meer subsidiar stelt belanghebbende dat de naheffingsaanslag te hoog is vastgesteld, omdat R

en K de transferbetalingen niet, althans niet volledig hebben genoten. Blijkens de toelichting bedoelt belanghebbende te stellen dat R en K uiteindelijk niet de volledige door belanghebbende betaalde bedragen in handen hebben gekregen, maar dat gedeelten daarvan zijn aangewend om anderen te belonen en mogelijksterwijs aan de 'strijkstok' zijn blijven hangen.

4.7.1. Deze betalingen verminderen evenwel niet het aan R en K betaalde en door hen genoten loon. De betalingen zijn immers met hen overeengekomen en op hun verzoek aan derden betaald. Dat deze bedragen vervolgens mogelijk niet volledig in handen van R en K zijn gekomen, doet daaraan niet af.

4.8. Nog meer subsidiair stelt belanghebbende dat de naheffingsaanslag te hoog is, omdat de betalingen brutoloon zijn en niet, zoals de Inspecteur verdedigt, nettoloon.

4.8.1. Belanghebbende wijst erop dat zij R en K aansprakelijk heeft gesteld voor het geval in rechte komt vast te staan dat de nageheven loonbelasting verschuldigd is. Zij heeft verjaring van die vorderingen gestuit. Dat het belanghebbende ernst is blijkt ook uit het feit dat zij in verband met een andere loonbelastingvordering inmiddels beslag heeft gelegd ten laste van K op zijn aandeel in een woonhuis te Z.

4.8.2. De Inspecteur stelt daartegenover dat het in de voetbalwereld gebruikelijk is nettosalarissen te bedingen en dat hij het niet aannemelijk acht dat in de onderhavige gevallen geen nettobedragen zijn gevraagd en overeengekomen.

4.8.3. Het Hof acht aannemelijk dat belanghebbende toen zij de betalingen deed niet de wil had nettoloon te betalen. Evenmin acht het Hof aannemelijk dat belanghebbende enerzijds en R, resp. K anderzijds betaling van nettoloon zijn overeengekomen. Veeleer ligt voor de hand dat belanghebbende, R en K ervan uitgingen dat over de loonbetalingen geen belasting zou worden betaald. Daarop was de constructie immers gericht. Ook acht het Hof aannemelijk dat belanghebbende niet toen al had besloten af te zien van verhaal van eventueel verschuldigde belastingen en premies. De latere handelingen van belanghebbende zijn daarmee in overeenstemming: zij heeft R en K aansprakelijk gesteld en actie ondernomen om te voorkomen dat haar vordering zou verjaren.

4.9. Uit het vorenoverwogene vloeit ook voort dat het verzoek van belanghebbende om de eindheffingsregeling achterwege te laten, moet worden ingewilligd.

#### *Slotsom*

4.10. De naheffingsaanslag moet als volgt worden verminderd:

(...)

4.11. Het beroep wordt geacht mede betrekking te hebben op de heffingsrente. Belanghebbende heeft geen zelfstandige gronden tegen de in rekening gebrachte heffingsrente aangevoerd. Het beroep is in zoverre slechts gegrond voor zover het de vorenbedoelde vermindering van de in geding zijnde naheffingsaanslag betreft.

#### **Commentaar (Molenaar<sup>\*</sup>)**

Deze zaak gaat over het jaar 1997 en de betrokken voetballers van Ajax (Michael Laudrup en Shota Arveladze) zijn inmiddels een schim uit het verleden geworden. Na twee verwijzingsuitspraken door de Hoge Raad is de zaak nu bij Hof Arnhem aanbeland. Zoals Van Schendel concludeerde in zijn uitgebreide commentaar bij [NTER 2011/165](#) moet het hof zich uitlaten over drie vragen:

1. Was er sprake van loon?
2. Zo ja, was dit dan netto of bruto?
3. Mogen daarbij de bedragen die aan derden zijn toegekomen worden afgetrokken?

Voor de eerste vraag heeft het hof het bij voetballer R (Laudrup) niet zo moeilijk, want hij was transfer-vrij omdat het contract met zijn oude club was afgelopen. Dus kon er geen sprake zijn van een transfer-

---

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

som, maar moest het betaalde bedrag tekengeld zijn, ook al was het geld naar de oude club overgemaakt. Maar bij voetballer K (Arveladze) ligt het een stuk ingewikkelder, want hij was eigendom van Dinamo Tbilisi (Georgië) en tijdelijk uitgeleend aan een Turkse club. Maar ook zijn contract leek afgelopen te zijn toen hij werd gecontracteerd door Ajax, dus ook daar zou de oude club geen transferrechten meer hebben. Het hof concludeert daarom dat ook Shota Arveladze de vermeende transfersom als tekengeld heeft gekregen. Dit is echter tegengesteld aan de uitspraak van Hof Den Bosch over zijn broer, Achil Arveladze, die in 1997 overging naar NAC en waarvan werd vastgesteld dat er sprake was van een transfer en van (door)betaling van achterstallig salaris, waardoor er geen tekengeld en dus geen Nederlands belastbaar loon was (zie Hof Den Bosch 1 oktober 2010, nr. 04/01677, [NTFR 2010/2287](#)). Tegen deze uitspraak loopt echter wel cassatie bij de Hoge Raad.

Hof Arnhem vindt dus dat deze twee Ajax-spelers loon hebben genoten, maar staat – als antwoord op de tweede vraag – geen aftrek toe van bedragen die aan derden, zoals de spelersmakelaar, zijn toegekomen of aan de ‘strijkstok’ zijn blijven hangen. Dat is overeenkomstig de regels van de loonbelasting in 1997, want voor aftrek had bij de betaling een duidelijke splitsing moeten plaatsvinden.

Verder is de derde vraag of de betalingen netto bedoeld waren en dus gebruteerd moesten worden voor de berekening van de loonbelasting. Hof Arnhem vindt van niet, want het ziet geen aanwijzingen dat Ajax een nettobetaling bedoeld heeft. Dat klopt mijns inziens, want Ajax heeft beide spelers al geruime tijd geleden aansprakelijk gesteld voor de nageheven loonbelasting en bij Arveladze ter zekerheid beslag gelegd op een huis. Dus Ajax wil de loonbelasting gaan verhalen zodra de uitspraak vaststaat en dan mag de inspecteur geen directe brutering toepassen. Mocht het verhaal van de belasting alsnog achterwege blijven, dan zou later nog met indirecte brutering kunnen worden nageheven. Zie voor het verhalen van nageheven loonbelasting ook Rechtbank Haarlem 10 november 2010, nr. 09/00732, [NTFR 2011/132](#) over voetbalclub AZ en trainer Willem van Hanegem.

Na deze verwijzingsuitspraak durf ik niet dezelfde opmerking te maken als Van Schendel in [NTFR 2010/992](#), die concludeerde dat er na dertien jaar eindelijk duidelijkheid was in deze kwestie. Weliswaar kan ik me niet goed voorstellen dat de zaak voor de derde keer naar de Hoge Raad zou gaan, maar je weet het natuurlijk nooit met de adviseurs en belastinginspecteurs in deze opvallende voetbalzaak.