

NLF 2021/1803

Overbruggingsuitkering voor beroepsvoetballer; geen Nederlandse loonheffing

Hof Arnhem-Leeuwarden 24 augustus 2021, 20/00391, ECLI:NL:GHARL:2021:8090

Belastingtijdvak januari 2018

Wetsartikel(en) 18 Verdrag NL-Australië

Formele relaties

Rechtbank Gelderland: ECLI:NL:RBGEL:2020:259

TOON BRON

SAMENVATTING

Stichting X (belanghebbende), opgericht in 1972, is belast met de uitvoering van een voor beroepsvoetballers in Nederland in het leven geroepen overbruggingsregeling. X beheert hiertoe een fonds. In januari 2018 ontving speler A een uitkering uit het fonds (hierna: de uitkering). Hij woonde toen in Australië. X heeft op de uitkering geen loonbelasting ingehouden, omdat zij zich op het standpunt stelt dat geen Nederlandse loonbelasting is verschuldigd op grond van het Verdrag Nederland-Australië. De Inspecteur stelt zich op het standpunt dat wel loonbelasting verschuldigd is en heeft een naheffingsaanslag opgelegd.

In geschil is of Nederland het recht heeft belasting te heffen over de uitkering. Meer in het bijzonder is in geschil of de uitkering is aan te merken als een lijfrente als bedoeld in artikel 18 Verdrag Nederland-Australië.

Het Hof is van oordeel dat de enkele omstandigheid dat een recht op uitkeringen opkomt in het kader van een dienstbetrekking niet eraan in de weg staat (het recht op) die uitkeringen aan te merken als (een recht op) lijfrente als bedoeld in artikel 18 Verdrag Nederland-Australië. Naar het oordeel van het Hof is de gehele premie in casu een werknemersbijdrage. Voorts is van belang dat het verdrag het begrip lijf-

rente uitdrukkelijk definieert. Anders dan de Inspecteur betoogt kan van een lijfrente in de zin van artikel 18 Verdrag Nederland-Australië ook sprake zijn als een wezenlijke onzekere factor ontbreekt. Het Hof concludeert dat de uitkering is aan te merken als een 'lijfrente' als bedoeld in artikel 18 Verdrag Nederland-Australië. Daaruit vloeit voort dat over de uitkering geen Nederlandse loonbelasting is verschuldigd. Het gelijk is aan X. De uitspraak van Rechtbank Gelderland (NLF 2020/0540) wordt bevestigd.

NOOT

Proefprocedure

Dit is een proefprocedure tussen het Contractspelersfonds voor profvoetballers (CFK) en de Belastingdienst over de vraag welk land het heffingsrecht heeft over de CFK-uitkeringen. Is dit Nederland als bronland of is dit Australië als woonland? Tot in 2017 bestond er een vaststellingsovereenkomst tussen partijen, waarin stond dat het woonland heffingsbevoegd was als het pensioenartikel van het belastingverdrag met het woonland was uitgebreid met lijfrenten. Dit is niet overeenkomstig artikel 18 OESO-Modelverdrag, maar Nederland kiest er volgens de Notities Fiscaal Verdragsbeleid 2011 en 2020 bewust voor om daarvan af te wijken. Na de uitspraak van de Hoge Raad van 19 mei 2017¹ is de Belastingdienst van insteek veranderd. In dit arrest werd beslist dat lijfrente-uitkeringen die voortkomen uit een ontslagvergoeding onder artikel 15 (niet-zelfstandige arbeid) vallen en niet onder artikel 18 (pensioenen en lijfrenten). De Belastingdienst vindt dat ditzelfde geldt voor de CFK-regeling voor profvoetballers, alhoewel dan artikel 17 voor sporters en artiesten van toepassing zal zijn.

Toch het pensioen- en lijfrenteartikel

Het Hof beslist dat de CFK-regeling anders is dan een ontslaguitkering. Dit omdat de voetballers zelf de premies betalen uit hun salaris en daarmee kapitaal opbouwen dat vervolgens in termijnen aan hen wordt uitgekeerd. Dit terwijl bij de ontslaguitkering een recht op salaris wordt omgezet in een recht op lijfrente-uitkeringen. De CFK-regeling voldoet hiermee volgens het Hof aan de de-

¹ HR 19 mei 2017, 16/02463, ECLI:NL:HR:2017:913, NLF 2017/1215, met noot van Cools.

finitie van artikel 18, lid 2, Verdrag Nederland-Australië, namelijk dat het moet gaan om 'een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, hetzij gedurende het leven, hetzij gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat'.

De Inspecteur stelde dat een in het kader van een dienstbetrekking opgekomen recht nimmer een lijfrente als bedoeld in het belastingverdrag zou kunnen zijn, omdat de arbeid van de voetballer de tegenprestatie vormt voor de overbruggingsuitkering. Dit, onder verwijzing naar genoemd HR-arrest van 2017. Het Hof leidt echter uit het arrest af dat dit slechts het geval is als de werkgever een recht aan de werknemer toekent, waarvan de kosten volledig voor rekening van de werkgever komen. Daarvan is bij de CFK-regeling volgens het Hof geen sprake, want de CFK-premies worden ingehouden op het salaris van de voetballer. Hiermee kan een voordeel uit dienstbetrekking toch een lijfrente zijn volgens artikel 18 van een belastingverdrag, aldus het Hof.

De Inspecteur stelde nog wel dat niet de voetballer maar de voetbalclub de CFK-premies betaalde. Het Hof besliste evenwel dat deze premies volgens het CFK-reglement worden ingehouden van het brutosalaris van de voetballer en dat deze premies daarmee voor zijn rekening komen. Het is alleen zo dat de voetbalclub de premies moet afdragen aan het CFK.

Twijfels

Ik heb mijn twijfels bij deze motivering van het Hof. Zowel bij de CFK-regeling als de ontslaguitkering wordt een deel van het brutosalaris niet verloond en netto uitbetaald, maar omgezet in een recht op latere periodieke uitkeringen. Dat lijkt erg op elkaar, nu het in beide gevallen gaat om een deel van het salaris van de werknemer dat fiscaal onbelast opzij gezet wordt. Het zou mijns inziens anders zijn als de premies uit het nettosalaris betaald zouden worden. Het is eerder zo dat ik de voorrang van artikel 15 (en artikel 17) op artikel 18 niet kan volgen. Het lijkt mij namelijk dat als aan de definitie van de 'lex specialis' van artikel 18 wordt voldaan, dan ook het heffingsrecht van dat artikel moet gelden. Dat leid ik af uit de betekenis van dit artikel voor pensioenen. Ook die

komen immers voort uit een voordeel uit dienstbetrekking, maar vallen toch onder artikel 18.

Eerdere jurisprudentie

Deze kwestie over de CFK-regeling is niet nieuw. Er zijn twee eerdere uitspraken bekend die precies tegenovergesteld uitpakten. In een uitspraak van Hof Amsterdam van 3 januari 1986² ging het om een voetballer die in Korea was gaan wonen. Omdat artikel 18 van het Verdrag Nederland-Korea een lijfrentebepaling kende, werd het heffingsrecht aan het woonland toegekend. In het arrest van 3 mei 2000³ ging het om een inwoner van België. In het destijds geldende Verdrag Nederland-België uit 1970 was geen lijfrentebepaling opgenomen. De Hoge Raad oordeelde op deze basis dat het heffingsrecht dan aan Nederland als bronstaat toekwam, overeenkomstig het sportersartikel van dat belastingverdrag. In de Nederlandse belastingverdragen is de inhoud van artikel 18 heel wisselend. Deels is wel de uitbreiding met lijfrenten opgenomen en deels niet. Per verdrag moet dus gekeken worden of de kwestie uit de deze proefprocedure relevant is. Uit r.o. 2.7 van deze uitspraak blijkt ook dat het CFK en de Belastingdienst zich daar bewust van zijn.

Materieel effect van deze proefprocedure

Een profvoetballer zal het CFK-spaarsaldo na zijn actieve carrière meestal zo uitsmeren dat hij een basisinkomen heeft, zodat hij kan wennen aan een nieuw arbeidsleven. Verder zal hij zijn inkomen aanvullen met spaargeld dat is overgebleven van zijn vaak fikse voetbalsalaris. CFK-uitkeringen zijn daarmee enkele duizenden tot tienduizenden euro's per jaar. Als een voormalig profvoetballer in het buitenland gaat wonen valt hij niet meer onder de Nederlandse sociale verzekeringen en worden de premies volksverzekeringen dus ook niet geheven. Als Nederland heffingsbevoegd is, zal daarmee 9,7% loonbelasting tot € 35.129 inkomen moeten worden ingehouden en 37,35% resp. 49,5% daarboven (cijfers 2021). De CFK-uitkering zal ook in het woonland van de voormalige voetballer belast worden, waarbij voorkoming van dubbele belasting verleend zal worden. In Australië levert dat bij deze tarieven geen probleem op, omdat daar belastingverrekening wordt toegepast en de Australische belastingtarieven 19% tot 45% zijn. Er zou dan alleen een

² Hof Amsterdam 3 januari 1986, 2422/84, ECLI:NL:GHAMS:1986:AW8126.

³ HR 3 mei 2000, 34.653, ECLI:NL:HR:2000:AA5678.

excess tax credit kunnen ontstaan als er een hoog CFK-saldo is dat in een korte periode wordt uitbetaald, maar dat gebeurt in de praktijk bijna nooit. In een land dat de vrijstellingsmethode toepast voor de Nederlandse CFK-uitkering kan er heel goed een nettovoordeel ontstaan omdat de evenredige belastingvrijstelling al snel hoger is dan de Nederlandse LB-inhouding. Voormalige voetballers die in die landen wonen willen dan graag dat het CFK wel Nederlandse loonbelasting blijft inhouden.

Dick Molenaar

All Arts Belastingadviseurs / Erasmus Universiteit