

Internationaal en Europees

NTFR 2023/1833

INTERNATIONAAL EN EUROPEES

Geen kwalificatie overheidsdienst bij aftrek elders belast voor in Saoedi-Arabië werkzame keeperstrainer

Gerechtshof Amsterdam 24 augustus 2023, 23/00182
ECLI:NL:GHAMS:2023:2079

Belastingjaar/tijdvak: 1 januari 2018 - 31 december 2018

Wetsartikelen: Art. 15 Verdrag Nederland – Saoedi-Arabië; Art. 19 Verdrag Nederland – Saoedi-Arabië; Art. 8:57 Awb

Samenvatting

Belanghebbende is een keeperstrainer die in Nederland woonachtig is en in Saoedi-Arabië werkzaamheden verricht voor de Saudi Arabian Football Federation (SAFF), waarvoor hij een beloning ontvangt. Op de zitting bij het hof heeft belanghebbende over zijn functie nader verklaard dat hij ‘assistent-bondscoach met specialisatie’ was en gespecialiseerd was in alles wat met keepen te maken heeft. In de aangifte IB/PVV 2018 is onder meer vermeld dat 90% van het verzamelinkomen is ontvangen uit een ander land en is bij ‘elders belast box 1 loon en pensioen’ het loon van de SAFF vermeld. De inspecteur heeft vragen gesteld over de uit het buitenland afkomstige inkomsten en over de dagen waarop belanghebbende in Saoedi-Arabië werkzaam is geweest. De SAFF is volgens de gemachtigde een overheidslichaam omdat dit door de prins van Saoedi-Arabië in het leven is geroepen en deze de beloning aan belanghebbende betaalt. De inspecteur is echter voornemens om van de aangifte af te wijken. De partijen verschillen van mening over de toepassing van de aftrek elders belast. Volgens belanghebbende moet dit worden bepaald ingevolge art. 19 Verdrag Nederland-Saoedi-Arabië (het verdrag), aangezien belanghebbende van mening is dat zijn beloning is betaald door de staat Saoedi-Arabië. De inspecteur betwist dit, aangezien de beloning niet rechtstreeks door de staat is betaald, maar door de SAFF, een privaatrechtelijk lichaam. De omschrijving van de betalende partij op de bankafschriften is ook, naar het oordeel van het hof, onvoldoende om daaruit de conclusie te kunnen trekken dat de beloning door de staat Saoedi-Arabië werd overgemaakt. De staat moet op grond van de verdragstekst als betaler van een beloning ter zake van de verrichte arbeid kunnen worden aangemerkt, terwijl de staat in casu (alleen) is opgetreden als financier van het betalende lichaam en het verband met de verrichte arbeid hieruit niet volgt. Bovendien wordt vereist dat het gaat om diensten die aan de staat (of een onderdeel daarvan) worden verricht. Ontegenzeggelijk volgt uit de stukken dat de staat Saoedi-Arabië sport van groot publiek belang vindt. Ook wil het hof aannemen dat de kroonprins zich persoonlijk bezighoudt met de SAFF en haar werknemers. Echter, dit maakt de SAFF nog geen staatkundig onderdeel van Saoedi-Arabië. De SAFF verricht geen publiekrechtelijke rechtshandelingen, dus geen overheidsdiensten. Oftewel, er is geen sprake van een overheidsfunctie of van diensten verricht aan de overheid. Voor de door belanghebbende bepleite ‘substance over form’-benadering ziet het hof ook geen

ruimte. Blijft over de vraag welk gedeelte van de beloning van de SAFF aan Saoedi-Arabië kan worden toegerekend. Waar partijen in hoger beroep nog over van mening verschillen is of de teller van die breuk bestaat uit 71,5 dag (volgens de inspecteur), dan wel 73 dagen (volgens belanghebbende). Onder verwijzing naar het dagenbreuk-arrest van de Hoge Raad is het gelijk aan belanghebbende, aldus het hof.

(Hoger beroep gegrond.)

Noot: Molenaar*

1. Kleine afwijking

Het hof wijkt een klein beetje af van de uitspraak van rechtbank Noord-Holland en stelt alleen het aantal dagen voor de vrijstellingsmethode iets hoger vast. Verder volgt het hof de rechtbank in de uitspraak, in een snelle procedure, want de rechtbankuitspraak was van 12 januari 2023.

2. Geen art. 19 (overheidsdienst)

De keeperstrainer was niet in overheidsdienst van Saoedi-Arabië, maar werkte voor een aparte rechtspersoon (SAFF), die weliswaar volledig door de staat betaald lijkt te worden, maar daarop is art. 19 van het verdrag toch niet van toepassing. Hierdoor is niet het volledige salaris uit Saoedi-Arabië vrijgesteld van Nederlandse inkomstenbelasting.

3. Ook geen art. 17 (sporters en artiesten)

Ook is de keeperstrainer geen sporter volgens art. 17 van het verdrag. Ik denk ook niet dat hem dat voordeel zou hebben opgeleverd, want volgens art. 23 lid 1 onderdeel c van het verdrag is dan de verrekeningsmethode en niet de vrijstellingsmethode van toepassing. In de uitspraak staat niets over de inhouding van Saoedische belasting op het salaris, maar die zal vast een stuk lager zijn geweest dan de Nederlandse belasting.

4. Wel art. 15 (niet-zelfstandige arbeid)

Daarmee blijft art. 15 van het verdrag over. Echter, omdat de keeperstrainer in Nederland was blijven wonen, had Saoedi-Arabië slechts het heffingsrecht voor de dagen die de keeperstrainer in dat land werkte, en daartegenover moest Nederland dan vrijstelling van Nederlandse belasting verlenen. Op dit punt geeft het hof het gelijk aan de inspecteur.

5. Belasting terugvragen in Saoedi-Arabië

In de uitspraak komt niet naar voren dat Saoedi-Arabië geen heffingsrecht heeft voor de dagen die de keeperstrainer buiten het land werkte, maar waarvoor hij wel salaris van het SAFF kreeg. Mocht over die dagen wel Saoedische belasting zijn geheven, dan kan de keeperstrainer die belasting in Saoedi-Arabië alsnog terugvragen. Mits hij daar een belang bij heeft, want vaak worden deze contracten netto afgesproken en in dat geval zal de SAFF de Saoedische belasting bovenop het nettosalaris moeten hebben afgedragen. Het kan ook zijn dat volgens het contract die

belastingteruggaaf terug moet naar de Saoedische club. En misschien ook dat de Saoedische club de te betalen Nederlandse belasting alsnog aan de keeperstrainer zou moeten vergoeden. Over deze gevolgen van netto-afspraken is vaker geprocedeerd, zoals in CAS 9 februari 2007, 2006/O/1055 (Del Bosque e.a. tegen Besiktas) en Arbitragecommissie KNVB 20 december 2018, nr. 1489 (Hake tegen FC Twente).

6. Misschien ook art. 24 (onderlinge overlegprocedure)

Als de Saoedische belastingdienst geen teruggaaf wil verlenen, kan de keeperstrainer aan de Nederlandse bevoegde autoriteit (inmiddels: Belastingdienst Grote Ondernemingen) vragen om een onderlinge overlegprocedure met de Saoedische bevoegde autoriteit te starten om de dubbele belastingheffing weg te nemen. Wel snel daarmee beginnen, want volgens art. 24 van het verdrag moet de keeperstrainer deze zaak binnen drie jaar na de eerste melding van de dubbele heffing aan de Nederlandse bevoegde autoriteit voorleggen. De termijn gaat lopen vanaf de afwijken-IB-aanslag van 21 januari 2021 (zie onderdeel 3.5 van het Besluit Onderlinge overlegprocedures). Maar misschien heeft deze keeperstrainer al een MAP-verzoek ingediend.

* dr. D. (Dick) Molenaar - werkzaam bij All Arts Belastingadviseurs en als onderzoeker verbonden aan de Erasmus Universiteit Rotterdam