

ECLI:NL:GHARL:2021:8090

Instantie	Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden
Datum uitspraak	24-08-2021
Datum publicatie	03-09-2021
Zaaknummer	20/00391
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBGEL:2020:259, Bekrachtiging/bevestiging
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	LH. Uitkering op grond van overbruggingsregeling voor beroepsvoetballers. Verdrag Nederland-Australië. Begrip lijfrente in verdrag.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 3-9-2021 V-N Vandaag 2021/2082 FutD 2021-2793 met annotatie van Fiscaal up to Date

Uitspraak

GERECHTSHOF ARNHEM - LEEUWARDEN

locatie Arnhem

nummer 20/00391

uitspraakdatum: 24 augustus 2021

Uitspraak van de derde meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

de **inspecteur** van de **Belastingdienst/Grote Ondernemingen/Kantoor Utrecht** (hierna: de Inspecteur)

tegen de uitspraak van de rechtbank Gelderland van 21 januari 2020, nummer AWB 18/5904, ECLI:NL:RBGEL:2020:259, in het geding tussen

de **Stichting [belanghebbende]** statutair gevestigd te **[vestigingsplaats]** (hierna: belanghebbende) en de Inspecteur

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. Aan belanghebbende is over het tijdvak 1 januari 2018 tot en met 31 januari 2018 een naheffingsaanslag in de loonheffingen opgelegd.
- 1.2. De Inspecteur heeft bij uitspraak op bezwaar het bezwaar ongegrond verklaard.
- 1.3. Belanghebbende is tegen die uitspraak in beroep gekomen bij de rechtbank Gelderland (hierna: de Rechtbank). De Rechtbank heeft het beroep gegrond verklaard, de uitspraak van de Inspecteur vernietigd en de naheffingsaanslag vernietigd.
- 1.4. De Inspecteur heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld.

Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend.

- 1.5. Belanghebbende heeft bij brief van 10 juni 2021 een nader stuk ingediend. De Inspecteur heeft bij brief van 18 juni 2021 een pleitnota ingezonden.
- 1.6. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 1 juli 2021 te Arnhem. Namens de Inspecteur zijn verschenen mr. [naam1] , mr. [naam2] en mr. [naam3] . Namens belanghebbende zijn verschenen drs. [naam4] , [naam5] , prof. dr. [naam6] , drs. [naam7] , mr. drs. [naam8] en dr. [naam9] . Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat aan deze uitspraak is gehecht.

2 De vaststaande feiten

- 2.1. Belanghebbende, opgericht in 1972, is belast met de uitvoering van de voor beroepsvoetballers in Nederland in het leven geroepen overbruggingsregeling, verankerd in het Reglement Betaald Voetbal van de KNVB, het standaardspelerscontract en de CAO Betaald Voetbal. Belanghebbende wordt ook wel aangeduid als ` [belanghebbende] `.

- 2.2. Artikel 49 van het Reglement Betaald Voetbal van de KNVB luidt:

`Artikel 49 - Overbruggingsuitkering

De betaaldvoetbalorganisatie kent aan de contractspelers een aanspraak toe op één of meer overbruggingsuitkeringen als bedoeld in de Statuten en het Overbruggingsreglement van de Stichting [belanghebbende] en onder de voorwaarden als vermeld in laatstgenoemd reglement.'

- 2.3. Artikel 24 van de CAO Betaald Voetbal luidt:

`Artikel 24

[belanghebbende] Overbruggingsregeling

De Werkgever kent aan de Werknemer een aanspraak toe op een overbruggingsuitkering als bedoeld in de statuten en het reglement van de Stichting " [belanghebbende] ", statutair gevestigd te [vestigingsplaats] , zulks onder de voorwaarden als vermeld in genoemd reglement. Indien Werknemer in aanmerking komt voor en gebruik maakt van de in het reglement van de Stichting " [belanghebbende] " genoemde dispensatieregeling, vervalt de verplichting van de Werkgever als bedoeld in dit artikel. Het bepaalde in dit artikel geldt alleen voor de Werkgever die uitkomt in de competities betaald voetbal (Ere - of Eerste Divisie).'

- 2.4. Overbruggingsreglement A van belanghebbende luidt, voor zover voor deze procedure van belang, als volgt:

`Artikel 1: Begrippen

(...)

Deelnemer : Deelnemer aan het Hoofdfonds is:

a) een actieve Contractspeler die uit hoofde van zijn arbeidsovereenkomst met een Club een aanspraak heeft opgebouwd op een overbruggingsuitkering, daartoe premies afdraagt en voor wie de Beheerder een Deelnemersfonds administreert en beheert.

b) een gewezen Contractspeler die uit hoofde van zijn voormalige arbeidsovereenkomst met een Club een aanspraak heeft opgebouwd op een overbruggingsuitkering, daartoe premies heeft afgedragen en voor wie de Beheerder een Deelnemersfonds administreert en beheert.

Voor een gewezen Contractspeler moet aanvullend een van de volgende situaties van toepassing zijn:

a. zijn overbruggingsuitkering is nog niet is aangevangen;

b. zijn reeds lopende overbruggingsuitkering is aangevangen op of na 1 november 2008;

c. zijn reeds lopende uitkering is aangevangen vóór 1 november 2008 maar de duur van de uitkering is tussen 1 november 2008 en 1 juni 2009 ingekort op basis van de eenmalige mogelijkheid die art. 5 lid 4 van het toen geldende Combinatiereglement de deelnemer bood.

(...)

Deelnemersfonds : De waarde van de participatie die de Deelnemer in het Hoofdfonds heeft opgebouwd zoals die blijkt uit de administratie van het Hoofdfonds, waarbij de aanspraak op het nog bij te schrijven rendement over het lopende boekjaar niet in aanmerking wordt genomen.

(...)

Artikel 2: Fondspremie Profvoetballers

1. De Club is voor de Profvoetballer elke maand een fondspremie verschuldigd overeenkomstig de volgende tabel zolang het saldo van zijn overbruggingsfonds het in lid 3 genoemde maximum nog niet heeft bereikt. (...)

4. De Club houdt op het aan de Profvoetballer uit te keren bruto loon een fondspremie in die hij bepaalt op basis van de tabel in lid 1. Binnen tien dagen na het verstrijken van elke kalendermaand draagt de Club de voor die maand verschuldigde fondspremie af aan het Hoofdfonds.

(...)

6. De Beheerder is gehouden de Profvoetballers voor wie fondspremies door hun Club niet of niet tijdig worden afgedragen, in kennis te stellen van de nalatigheid van hun Club.

Artikel 3: Bijzondere fondspremie Profvoetballers

1. Indien de Club aan een Profvoetballer Hand- en tekengeld toekent, is de Club hierover gedurende een vastgestelde termijn een bijzondere fondspremie verschuldigd. (...)

4. De Club houdt op het aan de Profvoetballer uit te keren bruto Hand- en tekengeld een zodanige bijzondere fondspremie in, dat aan het bepaalde in leden 2 en 3 wordt voldaan.

5. De Club, die de verschuldigde fondspremie niet tijdig afdraagt, is onverminderd de verplichting om de fondspremie te betalen rente verschuldigd op basis van het percentage van de wettelijke rente dat geldt op de datum waarop de afdracht behoorde plaats te vinden. De rente wordt berekend over de periode welke is verstreken tussen de dag dat de premie betaald behoorde te zijn en de dag dat de bijschrijving op de bankrekening van het Hoofdfonds heeft plaatsgevonden. Buitengerechtigde invorderingskosten zijn voor rekening van de Club, onverminderd de overige kosten van vervolging welke volgens de wet zijn verschuldigd. De nota dient onverminderd de nakoming van de betalingsverplichting als overigens in dit artikel vermeld omgaand door de Club te worden voldaan.

6. De Beheerder is gehouden de Profvoetballers voor wie bijzondere fondspremies door hun Club niet tijdig worden afgedragen, in kennis te stellen van de nalatigheid van hun Club.

(...)

Artikel 5: Deelnemersfondsen

1. De Beheerder administreert ter bepaling van de rechten voor elke Deelnemer afzonderlijk een Deelnemersfonds. Het saldo van het Deelnemersfonds vormt het positieve verschil van de bij- en afboekingen.

2. De bijboekingen kunnen bestaan uit:

- a. de ontvangen (geschatte) fondspremies en bijzondere fondspremies (artikel 2, 3 en 4);
- b. voordelig netto rendement (artikel 6);
- c. extra toevoegingen als gevolg van een besluit van de Beheerder;
- d. overschotten in verband met waardeoverdracht van pensioenrechten (artikel 14)
- e. afkoopwaarde van nabestaandenpensioenrechten
- f. rente van de Club (...) wegens te late betaling (artikel 2, 3 en 4).

3. De afboekingen kunnen bestaan uit:

- a. overbruggingsuitkeringen (artikel 6 t/m 9);
- b. (...)
- c. nadelig netto rendement (artikel 6); (...)

Artikel 6: Belegging, risico & rendement

1. Het in een Deelnemersfonds opgebouwde saldo wordt belegd conform het beleggingsbeleid. (...)
2. Het netto jaarrendement van het Hoofdfonds wordt vastgesteld per 1 juli (...). De Beheerder schrijft elk jaar per dezelfde datum het voordelig c.q. nadelig netto rendement bij op elk Deelnemersfonds.

(...)

2.5. Overbruggingsreglement B van belanghebbende luidt, voor zover voor deze procedure van belang, als volgt:

Artikel 1: Begrippen

In dit reglement wordt verstaan onder: (...)

Conversiedatum : De ingangsdatum van de overbruggingsuitkering.

(...)

Deelnemer : Deelnemer is:

1) een gewezen Contractspeler:

- voor wie de Beheerder een Deelnemersfonds administreert en beheert,
én

- die uit hoofde van zijn voormalige arbeidsovereenkomst met een Club een aanspraak heeft opgebouwd op een overbruggingsuitkering van de Beheerder welke is aangevangen vóór 1 november 2008 en die nog niet is geëindigd, (...).

Deelnemersfonds : De waarde van de participatie die de Deelnemer in het 4%-fonds heeft opgebouwd zoals die blijkt uit de administratie van het 4%-fonds, waarbij de aanspraak op het nog bij te schrijven rendement over het lopende boekjaar niet in aanmerking wordt genomen.

(...)

4%-fonds : Het beleggingsfonds dat wordt beheerd door de Beheerder en waarvan het beleggingsbeleid wordt beschreven in het daarvoor bedoelde Prospectus.

(...)

Artikel 2: Deelnemersfondsen

1. De Beheerder administreert ter bepaling van de rechten voor elke Deelnemer afzonderlijk een Deelnemersfonds. Het saldo van het Deelnemersfonds vormt het positieve verschil van de bij- en afboekingen.

2. De bijboekingen bestaan uit:

- a. voordelig netto rendement (artikel 3);
- b. extra toevoegingen als gevolg van een besluit van de Beheerder;
- c. (...)

3. De afboekingen houden verband met:

- a. overbruggingsuitkeringen (artikel 4 t/m 6);
- b. nadelig netto rendement (artikel 3);
- c. (...).

Artikel 3: Belegging, risico & rendement

1. Het in een Deelnemersfonds opgebouwde saldo wordt belegd conform het beleggingsbeleid. (...)

2. Het netto jaarrendement wordt vastgesteld per 1 juli (...). De Beheerder schrijft elk jaar per dezelfde datum het voordelig c.q. nadelig netto rendement bij op elk Deelnemersfonds.

Artikel 4: Vaststelling overbruggingsuitkering

1. De Beheerder heeft op de Conversiedatum aan de Deelnemer een vaststellingsverklaring verstrekt. Bij elke wijziging van de uitkering wordt een nieuwe verklaring afgegeven. Deze

vaststellingsverklaring behelst onder meer:

- a. de datum van ingang van de overbruggingsuitkering;
- b. het voor de overbruggingsuitkering beschikbare bedrag op de Conversiedatum;
- c. de hoogte van de overbruggingsuitkering(en);
- d. de datum waarop de eerste en de laatste te verwachten uitkering zal plaatsvinden;
- e. de wijze waarop uitbetaling zal plaatshebben.

2. (...)

Artikel 5: Betaling van uitkeringen

1. De overbruggingsuitkering wordt betaald per de laatste dag van elke maand. (...)
2. De uitkeringen worden verminderd met:
 - a. de wettelijk voorgeschreven inhoudingen;
 - b. de door het 4%-fonds ter zake van de uitkeringen wettelijk verschuldigde bedragen;
 - c. de kosten verband houdend met het betalen van de uitkering.
3. Aan Deelnemers wordt met betrekking tot elke uitkering een specificatie beschikbaar gesteld. Daarnaast ontvangt de Deelnemer elk jaar een jaaropgave.

(...)

2.6. Bij resolutie van 30 november 1972, B71/24.096, Infobulletin 1972, 11, is het volgende bepaald:

‘Hierbij deel ik u mede, dat ingevolge een door de Koninklijke Nederlandsche Voetbalbond (KNVB) in overleg met de tot het betaalde voetbal toegelaten lichamen en de zgn. contractspelers een algemene regeling is getroffen ingevolge welke de deelnemende contractspeler jegens de Stichting ‘ [belanghebbende] ’ te [plaats] aanspraak heeft op het ontvangen van overbruggingsuitkeringen na het duurzaam beëindigen van zijn loopbaan als contractspeler.

Met toepassing van artikel 10, letter h, van de Uitvoeringsbeschikking loonbelasting 1965 heb ik bij beschikking, dragende dagtekening en nummer dezès, vorenbedoelde aanspraken op uitkeringen aangewezen als aanspraken op uitkeringen welke niet tot het loon behoren.’

Deze aanwijzing berust thans op artikel 10, tweede lid, van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB) juncto artikel 3.3a, aanhef en onderdeel c, van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011. Uit de aanwijzing vloeit voort dat de aanspraken op overbruggingsuitkeringen zijn vrijgesteld en dat de overbruggingsuitkeringen behoren tot het loon in de zin van artikel 10 van de Wet LB.

2.7. Met dagtekening 18 maart 2015 zijn belanghebbende en de Inspecteur het volgende overeengekomen:

‘In de praktijk is het voor het [belanghebbende] soms lastig om vast te stellen of loonbelasting, premie volksverzekeringen en bijdrage Zorgverzekeringswet verschuldigd zijn over de aan de deelnemer aan de overbruggingsregeling uitbetaalde overbruggingsuitkering. Dit is met name het geval wanneer de deelnemer in het buitenland gaat wonen dan wel van het ene naar het andere buitenland verhuist dan wel van het buitenland naar Nederland verhuist. (...)

In de meeste gevallen is er voor een [belanghebbende] -deelnemer die in het buitenland woont geen premieplicht voor de volksverzekeringen en geen bijdrageplicht voor de Zorgverzekeringswet. Normaal gesproken hoeft het [belanghebbende] uitsluitend te bepalen of er sprake is van inhoudingsplicht voor loonbelasting. (...)

Groep 1: geen loonbelasting

(...) Australië (...)

Op uitkeringen aan deelnemers die in deze landen wonen, houdt [belanghebbende] geen loonbelasting in (0%-tarief).’

2.8. Naar aanleiding van het arrest HR 19 mei 2017, nr. 16/02463, ECLI:NL:HR:2017:913, heeft de Inspecteur zijn standpunt gewijzigd.

2.9. Bij e-mailbericht van 17 januari 2018 bevestigt de Inspecteur afspraken over een proefprocedure:

1. Het [belanghebbende] zoekt een (...) casus uit (...) voor de proefprocedure en geeft aan de Belastingdienst de benodigde gegevens om een naheffingsaanslag loonheffingen op te leggen.
2. De Belastingdienst legt naar aanleiding van deze gegevens van deze (...) casus een naheffingsaanslag loonheffingen op aan het [belanghebbende] over het tijdvak januari 2018. Het [belanghebbende] kan daarbij aan de Belastingdienst verzoeken om rechtstreeks beroep.
3. Het [belanghebbende] stemt haar bezwaar/beroep en de rechtsvragen die in dit verband aan de rechtbank worden voorgelegd af met de Belastingdienst.
4. Het [belanghebbende] zal nog bepalen welke versnelde procedure haar voorkeur heeft: de rechtbank verzoeken een prejudiciële vraag te stellen aan de Hoge Raad of het verzoeken om sprongcassatie nadat de rechtbank uitspraak heeft gedaan.
5. Het uitgangspunt van partijen zal zijn dat de uitspraak van het rechtscollege dat uitspraak doet (de rechtbank nadat prejudiciële vragen zijn beantwoord door de Hoge Raad of de Hoge Raad na toepassing van sprongcassatie) gevolgd wordt voor de behandeling van andere [belanghebbende] -uitkeringen van inwoners van landen met een belastingverdrag met lijfrentedefinitie. De uitspraak moet dan duidelijk en toepasbaar zijn op andere situaties. Ook de tekst en/of toelichting van andere belastingverdragen met lijfrentedefinitie moet niet op relevante punten afwijken van het belastingverdrag waarover het rechtscollege geoordeeld heeft in het kader van de proefprocedure.
6. De Belastingdienst stuurt het [belanghebbende] nog een brief waarin zij de bestaande vso opzegt met ingang van 1 januari 2019.
7. Het [belanghebbende] stemt de brief die zij aan de deelnemers stuurt die geraakt worden door de opzegging van de vso af met de Belastingdienst.
8. Het [belanghebbende] zal de Belastingdienst nog informeren of zij er behoefte aan heeft dat door het ministerie van Financiën onderlinge overlegprocedures worden opgestart in België, Denemarken en Australië. Wanneer het [belanghebbende] dit wil, toont zij door middel van aanslagbiljetten van de deelnemers in deze woonlanden aan dat zij ook feitelijk geconfronteerd worden met dubbele heffing vanwege de standpuntwijziging van de Belastingdienst.'

2.10. Bij brief van 28 maart 2018 schrijft de Inspecteur aan belanghebbende:

'Op 20 maart 2015 hebben wij een nieuwe vaststellingsovereenkomst gesloten om te bepalen wanneer het [belanghebbende] loonbelasting moet inhouden op [belanghebbende] -uitkeringen uitbetaald aan niet-inwoners van Nederland. Deze vso is gebaseerd op het uitgangspunt dat wanneer het belastingverdrag dat gesloten is met het woonland van de deelnemer een ruime lijfrentedefinitie bevat – zoals in de casus die ten grondslag lag aan de uitspraak van Hof Amsterdam van 3 januari 1986 (BNB 1987/182) – het woonland mag heffen over de cfkuitkering. In 2017 hebt u de vraag voorgelegd of de Belastingdienst dit standpunt nog steeds inneemt na het arrest van de Hoge Raad van 17 mei 2017 (ECLI:NL:2017:913).

De Belastingdienst is van mening dat uit dit arrest kan worden afgeleid dat bij een cfkuitkering niet langer aan de lijfrentedefinitie uit het belastingverdrag getoetst moet worden om te bepalen welk land heffingsbevoegd is, maar aan het sportersartikel (of het artikel niet-zelfstandige arbeid). Dit leidt ertoe dat niet het woonland van de deelnemer het heffingsrecht heeft, maar Nederland. Het [belanghebbende] is van mening dat deze conclusie niet aan het arrest verbonden kan worden.

Wij hebben afgesproken dat wij via een proefprocedure duidelijkheid willen krijgen over de vraag of het lijfrente-artikel dan wel het sportersartikel (of het artikel niet-zelfstandige arbeid) van toepassing is op [belanghebbende] -uitkeringen uitbetaald aan niet-inwoners van Nederland wonend in landen met een met Nederland gesloten belastingverdrag met ruime lijfrentedefinitie. Wij hebben daarvoor inmiddels een casus geselecteerd en door de Belastingdienst is een naheffingsaanslag loonheffingen opgelegd die als onderwerp van geschil dient voor deze proefprocedure.

Ik bevestig met deze brief dat de vaststellingsovereenkomst van 20 maart 2015 door de Belastingdienst is opgezegd met ingang van de eerste maand volgend op de maand van bekendmaking van de uitspraak van de Hoge Raad in het kader van de proefprocedure, indien de

Hoge Raad in deze uitspraak de mening van de Belastingdienst onderschrijft dat op de [belanghebbende] -uitkering niet de lijfrentebepaling van toepassing is, maar het sportersartikel (of het artikel niet-zelfstandige arbeid). Indien de Hoge Raad in het kader van de beantwoording van prejudiciële vragen oordeelt dat het sportersartikel (of het artikel niet-zelfstandige arbeid) uit het belastingverdrag van toepassing is op de [belanghebbende] -uitkering geldt dit ook als een uitspraak van de Hoge Raad in het kader van de proefprocedure.

Wij hebben afgesproken te trachten de Hoge Raad zo snel mogelijk tot een uitspraak in deze proefprocedure te bewegen en dat u de deelnemers zo spoedig mogelijk informeert over de opzegging van de vaststellingsovereenkomst en daaruit voortvloeiende gevolgen voor de deelnemers.'

- 2.11. [speler1] (hierna: [speler1]) is een gewezen contractspeler die een aanspraak heeft opgebouwd op een overbruggingsuitkering welke is aangevangen vóór 1 november 2008. Zijn uitkeringen zijn daarom gebaseerd op Overbruggingsreglement B. Partijen hebben ter zitting eenparig verklaard dat zijn deelnemersfonds is opgebouwd volgens bepalingen die overeenstemmen met de desbetreffende bepalingen van Overbruggingsreglement A.
- 2.12. In januari 2018 ontving [speler1] een uitkering uit het fonds (hierna: de Uitkering). Hij woonde toen in Australië. Belanghebbende heeft op de Uitkering geen loonbelasting ingehouden, omdat zij zich op het standpunt stelt dat geen Nederlandse loonbelasting is verschuldigd op grond van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en Australië tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen van 17 maart 1976, Trb. 1976, nr. 41 (hierna: het Verdrag). De Inspecteur stelt zich op het standpunt dat wel loonbelasting verschuldigd was en heeft daarom de in geding zijnde naheffingsaanslag opgelegd.
- 2.13. Nadat de Inspecteur bij uitspraak op bezwaar van 12 september 2018 de naheffingsaanslag heeft gehandhaafd, heeft belanghebbende beroep ingesteld. Bij uitspraak van 21 januari 2020 heeft de Rechtbank het beroep gegrond verklaard en de naheffingsaanslag vernietigd.
- 2.14. Bij e-mailbericht van 4 maart 2020 schrijft de Inspecteur aan belanghebbende:
'Zoals ik, na het verdere overleg (...), telefonisch aan u heb verteld blijven wij van mening dat sprongcassatie niet de aangewezen weg is om zo snel mogelijk duidelijkheid te krijgen over de vraag die ons verdeeld houdt. We vervolgen de procedure dus voor het gerechtshof.'

3 Het geschil

- 3.1. 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 van het Verdrag.

4 Beoordeling van het geschil

- 4.1. De in dit geval relevante bepalingen van het Verdrag luiden in het Nederlands (cursivering overgenomen; Hof):

'Artikel 3

Algemene begripsbepalingen

(...)

(3) Voor de toepassing van deze Overeenkomst door elk van de Staten heeft, tenzij het zinsverband anders vereist, elke niet anders omschreven uitdrukking de betekenis welke die uitdrukking heeft volgens de wetgeving van die Staat met betrekking tot de belastingen waarop deze Overeenkomst van toepassing is.

(...)

Artikel 15

Niet-zelfstandige arbeid

(1) Onder voorbehoud van de bepalingen van de artikelen 16, 18, 19 en 20 zijn salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen verkregen door een inwoner van een van de Staten ter zake van een dienstbetrekking slechts in die Staat belastbaar, tenzij de dienstbetrekking in de andere Staat wordt uitgeoefend. Indien de dienstbetrekking aldaar wordt uitgeoefend, mag de ter zake daarvan verkregen beloning in die andere Staat worden belast.

(...)

Artikel 17

Artiesten

(1) Niettegenstaande de bepalingen van de artikelen 14 en 15 mogen voordelen of inkomsten, verkregen door artiesten (zoals (...) sportbeoefenaars) uit hun persoonlijke werkzaamheden als zodanig, worden belast in de Staat waar deze werkzaamheden worden verricht.

(...)

Artikel 18

Pensioenen en lijfrenten

(1) Pensioenen, daaronder begrepen pensioenen toegekend krachtens de bepalingen van een publiekrechtelijke regeling inzake sociale zekerheid, doch daaronder niet begrepen pensioenen waarop artikel 19 van toepassing is, betaald aan een inwoner van een van de Staten, alsmede aan een zodanige inwoner betaalde lijfrenten, zijn slechts in die Staat belastbaar.

(2) De uitdrukking „lijfrente” betekent 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.’

4.2. De Nederlandse en de Engelse tekst van het Verdrag zijn gelijkelijk authentiek. Artikel 18 van het Verdrag, waar het in deze procedure in het bijzonder om gaat, luidt in het Engels:

‘Article 18

Pensions and Annuities

(1) Pensions, including pensions provided under the provisions of a public social security system, but not including pensions to which Article 19 applies, paid to a resident of one of the States, and annuities so paid, shall be taxable only in that State.

(2) The term “annuity” means a stated sum payable periodically at stated times during life or during a specified or ascertainable period of time under an obligation to make the payments in return for adequate and full consideration in money or money’s worth.’

- 4.3. Als de Uitkering is aan te merken als een lijfrente, komt het heffingsrecht op grond van artikel 18 van het Verdrag slechts toe aan de woonstaat Australië. Als de Uitkering niet is aan te merken als een lijfrente, heeft Nederland heffingsrecht op grond van artikel 17 van het Verdrag.
- 4.4. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat de Uitkering is aan te merken als lijfrente. De Inspecteur betwist dat. Het primaire, het subsidiaire en het meer subsidiaire standpunt van de Inspecteur zullen hierna worden besproken.
- 4.5. Belanghebbende verwijst naar de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam van 3 januari 1986, nr. 2422/84, ECLI:NL:GHAMS:1986:AW8126, inzake een overbruggingsuitkering betaald aan een inwoner van Korea.
- 4.6. De Inspecteur stelt zich primair op het standpunt dat een in het kader van een dienstbetrekking opgekomen recht nimmer een lijfrente als bedoeld in het Verdrag kan zijn, omdat, toegespitst op het onderhavige geval, de tegenprestatie die tegenover de overbruggingsuitkering staat, bestaat uit de arbeid van de speler en niet uit de betaalde fondspremie. Tot steun voor zijn standpunt verwijst de Inspecteur naar het in 2.8 vermelde arrest. De speler ontleent het recht op overbruggingsuitkeringen niet aan de betaalde premie, maar aan zijn arbeidsovereenkomst en de CAO, aldus de Inspecteur.

- 4.7. Belanghebbende stelt daartegenover dat, anders dan in het door de Inspecteur bedoelde arrest, geen sprake is van een aanspraak die is toegekend in het kader van ontslag. Voorts stelt zij dat er zonder de betaalde premies geen overbruggingsuitkering zou zijn, ook al verricht de deelnemer arbeid. Zou de deelnemer niet deelnemen aan het fonds, dan zou zijn netto arbeidsinkomen hoger zijn. Er wordt derhalve niet alleen premie betaald, maar deze komt feitelijk ook ten laste van de deelnemer. Vandaar dat er sprake is van een voldoende tegenprestatie in geld of in geldswaarde, aldus belanghebbende.
- 4.8. 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 van het Verdrag. Uit het door de Inspecteur bedoelde arrest leidt het Hof af dat geen sprake is van een 'voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde' indien een werkgever aan een werknemer een recht op periodieke uitkeringen toekent waarvan de kosten volledig voor rekening van de werkgever komen. In andere gevallen kan naar het oordeel van het Hof wel degelijk sprake zijn van een lijfrente in de bedoelde zin. Het Hof verwerpt daarom het primaire standpunt van de Inspecteur.
- 4.9. De Inspecteur stelt zich subsidiair op het standpunt dat in het onderhavige geval de werknemer tegenover de aanspraak niet een tegenprestatie in geld of geldswaarde heeft geleverd en dat daarom geen sprake is van een lijfrente als bedoeld in het Verdrag. De fondspremie kan volgens de Inspecteur niet worden aangemerkt als een werknemersbijdrage, omdat de werknemer een aanspraak verkrijgt van de werkgever waarvoor de werkgever een fondspremie is verschuldigd aan belanghebbende. De fondspremie is verschuldigd door de club als werkgever en niet door de speler als werknemer (artikel 2, eerste lid, en artikel 3, eerste lid, van het Overbruggingsreglement A). De bepaling dat de fondspremie wordt ingehouden op de brutovergoedingen van de speler betekent dan ook enkel en alleen dat het loon van de speler bestaat uit een aanspraak op overbruggingsuitkeringen waarvoor de club een premie is verschuldigd en (het resterende deel van de) toegekende brutovergoedingen. Omdat de werkgever de volledige premie is verschuldigd, is – net als in het arrest – geen sprake van een lijfrente in de zin van het Verdrag, aldus nog steeds de Inspecteur.
- 4.10. Belanghebbende stelt zich daartegenover op het standpunt dat niet nodig is dat het formeel de deelnemer is die de premie betaalt, wil er sprake zijn van een lijfrente in de zin van het Verdrag. Belanghebbende wijst voorts erop dat de club de premie inhoudt op het brutoloon van de deelnemer. Daarmee is er geen sprake van een werkgeversbijdrage, maar van een werknemersbijdrage. Die bijdrage wordt door de werkgever op de voet van art. 7:631 van het Burgerlijk Wetboek ingehouden op het brutoloon van de werknemer en afgedragen aan belanghebbende. Dat de werkgever, de club, deze op het loon ingehouden werknemerspremie afdraagt en betaalt aan belanghebbende maakt dit noch in arbeidsrechtelijke betekenis, noch voor toepassing van de Wet LB tot een werkgeversbijdrage. Het is niet de werkgever die de premie verschuldigd is. Zonder overbruggingsregeling zouden de spelers dan ook een hoger nettoloon ontvangen. De spelers financieren de overbruggingsuitkering derhalve zelf, aldus belanghebbende.
- 4.11. Aan de orde is uitleg van het Overbruggingsreglement A, waarbij aantekening verdient dat de individuele contractspeler op de bewoordingen waarin het reglement is gesteld, geen invloed heeft gehad en dat de overwegingen die ten grondslag hebben gelegen aan de wijze waarop deze bepaling is geredigeerd, voor hem niet kenbaar zijn. De uitleg daarvan dient plaats te vinden langs de lijnen van de zgn. CAO-norm. Deze houdt in dat aan een bepaling van een regeling een uitleg naar objectieve maatstaven moet worden gegeven, waarbij in beginsel de bewoordingen van die bepaling, gelezen in het licht van de gehele tekst van de regeling, van doorslaggevende betekenis zijn, zodat het niet aankomt op de bedoelingen van de partijen die de regeling tot stand hebben gebracht, voor zover deze niet uit de daarin opgenomen bepalingen kenbaar zijn, maar op de betekenis die naar objectieve maatstaven volgt uit de bewoordingen waarin de regeling is gesteld. Bij deze uitleg kan onder meer acht worden geslagen op de elders in de regeling gebruikte formuleringen en op de aannemelijkheid van de rechtsgevolgen waartoe de onderscheiden, op zichzelf mogelijke tekstinterpretaties zouden leiden. Ook de bewoordingen van de eventueel bij de regeling behorende schriftelijke toelichting moeten bij de uitleg worden

betrokken. Indien de bedoeling van de partijen bij de regeling naar objectieve maatstaven volgt uit de bepalingen van de regeling en de eventueel daarbij behorende schriftelijke toelichting, en dus voor de individuele werknemers en werkgevers die niet bij de totstandkoming van de regeling betrokken zijn geweest, kenbaar is, kan ook daaraan bij de uitleg betekenis worden toegekend (vgl. HR 4 mei 2018, nr. 17/00384, [ECLI:NL:HR:2018:678](http://deeplink.rechtspraak.nl/uitspraak?id=ECLI:NL:HR:2018:678) (<http://deeplink.rechtspraak.nl/uitspraak?id=ECLI:NL:HR:2018:678>)).

- 4.12. Voor de beoordeling van de vraag of sprake is van een lijfrente als bedoeld in het Verdrag acht het Hof, zoals hiervoor onder 4.8 is overwogen, van belang voor wiens rekening de verschuldigde premies komen. Het gaat in dit geval erom of de voor het recht op een overbruggingsuitkering betaalde premies volledig voor rekening van [speler1] zijn gekomen en dus werknemersbijdragen zijn, zoals belanghebbende verdedigt, dan wel of de premies zijn aan te merken als volledig voor rekening van de club komende werkgeversbijdragen, onder verlaging van het brutoloon van de werknemer met een bedrag gelijk aan de premies, zoals de Inspecteur verdedigt. Het Overbruggingsreglement A is hier niet eenduidig. Sommige bepalingen leggen er de nadruk op dat de Club als werkgever de premies betaalt. Zo staat in artikel 2, eerste lid, dat de Club de premie is verschuldigd en in artikel 3, eerste lid, staat dat de Club de fondspremie verschuldigd is. Anderzijds zijn er ook bepalingen die erop wijzen dat de premies voor rekening van de werknemer komen. Zo staat in de definitie van 'Deelnemer' in artikel 1 dat de contractspeler de premies afdraagt en bepalen artikel 2, vierde lid, en artikel 3, vierde lid, dat de Club de fondspremie op het loon inhoudt en afdraagt. Het Hof begrijpt deze bepalingen in onderlinge samenhang gelezen aldus dat op de werkgever de verplichting rust de fondspremie in te houden op het loon van de werknemer en deze ingehouden premie af te dragen aan belanghebbende. Waar het reglement schrijft dat de Club de premie verschuldigd is, houdt het kennelijk in dat de Club verplicht is ervoor zorg te dragen dat de premie aan belanghebbende wordt betaald. Dat staat niet eraan in de weg dat deze premie (door inhouding) voor rekening van de werknemer komt. Naar het oordeel van het Hof is daarom de gehele premie een werknemersbijdrage. Het gelijk is op dit punt aan belanghebbende.
- 4.13. De Inspecteur stelt zich meer subsidiair op het standpunt dat het begrip 'lijfrente' in het Verdrag moet worden uitgelegd in overeenstemming met het overeenkomstige begrip in de Nederlandse belastingwetgeving, in het bijzonder in de Wet inkomstenbelasting 2001, en dat de Uitkering niet aan dat begrip 'lijfrente' voldoet, omdat de daarvoor kenmerkende onzekerheid ontbreekt. De Inspecteur verwijst in dit verband naar de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, waarin is opgemerkt dat de definitie in de Nederlandse belastingverdragen aansluit bij de definitie van het begrip lijfrente in de Wet inkomstenbelasting 2001.
- 4.14. Belanghebbende stelt daartegenover dat het Verdrag een zelfstandige definitie van 'lijfrente' kent die zowel door Nederland als door Australië als leidend dient te worden genomen. Deze definitie wordt niet overruled door latere wijzigingen in de Nederlandse nationale wet. Artikel 3, tweede lid, van het Verdrag in samenhang met het Verdrag van Wenen inzake het Verdragenrecht (hierna: Wvv) verzet zich tegen een dergelijke interpretatie.
- 4.15. Het Hof stelt voorop dat het Wvv ten tijde van het sluiten van het Verdrag weliswaar nog niet in werking was getreden, maar dat de daarin opgenomen interpretatieregels voor verdragsbepalingen de codificatie vormen van volkenrechtelijk gewoonterecht, waarin ligt besloten dat ook in het onderhavige geval daarvan kan worden uitgegaan (vgl. HR 19 januari 2018, nr. 16/03321, [ECLI:NL:HR:2018:47](http://pi.rechtspraak.minjus.nl/deeplink/ecli?id=ECLI:NL:HR:2018:47) (<http://pi.rechtspraak.minjus.nl/deeplink/ecli?id=ECLI:NL:HR:2018:47>)).
- 4.16. De term 'lijfrente' is in het Verdrag gedefinieerd. Dat betekent dat daaraan de omschreven betekenis toekomt (artikel 31, vierde lid, van het Wvv), waarbij deze term wordt geacht dezelfde betekenis te hebben in de Nederlandse en de Engelse tekst (artikel 33, derde lid, van het Wvv). De tekst van het verdrag wijst er niet op dat bij een lijfrente sprake moet zijn van een wezenlijke onzekerheid. Integendeel: de tekst vermeldt uitdrukkelijk dat het kan gaan om betalingen van een vaste som gedurende een vastgesteld of voor vaststelling vatbaar tijdvak. Weliswaar betekent de term 'lijfrente' in het Nederlands veelal een reeks uitkeringen met een wezenlijk onzekere gebeurtenis, vaak het leven of de dood van een persoon, maar daaraan komt in dit geval geen

betekenis toe, nu het Verdrag de term uitdrukkelijk definieert. Daar komt bij dat in de gelijkkelijk authentieke Engelse tekst het begrip 'annuity' wordt gehanteerd, wat geen onzekerheid impliceert. Daaraan doet niet af dat in (onderdeel 2.11.4 van) de 'Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011' (Kamerstukken 25.087, nr. 7) wordt opgemerkt dat de definitie van het begrip lijfrente in (de pensioenbepaling in) de Nederlandse belastingverdragen aansluit bij de definitie daarvan in de Wet inkomstenbelasting 2001. Dat is immers een algemene en eenzijdige uiting van het Nederlandse ministerie van Financiën, die is gedaan vele jaren nadat het Verdrag is gesloten. Van een 'lijfrente' in de zin van artikel 18 van het Verdrag kan derhalve naar het oordeel van het Hof ook sprake zijn als een wezenlijk onzekere factor ontbreekt.

4.17. Ook het meer subsidiaire standpunt van de Inspecteur faalt.

4.18. Uit het vorenoverwogene volgt dat de Uitkering is aan te merken als een 'lijfrente' als bedoeld in artikel 18 van het Verdrag. Daaruit vloeit voort dat over de Uitkering geen Nederlandse loonbelasting is verschuldigd. Het gelijk is aan belanghebbende.

Slotsom

Op grond van het vorenstaande is het hoger beroep ongegrond.

5 Griffierecht en proceskosten

5.1. Omdat het hoger beroep ongegrond is, bepaalt het Hof dat van de Inspecteur € 532 griffierecht wordt geheven.

5.2. Het Hof ziet aanleiding de Inspecteur te veroordelen in de kosten die belanghebbende voor de behandeling van het hoger beroep heeft moeten maken.

5.3. Belanghebbende stelt zich op het standpunt dat bijzondere omstandigheden aanwezig zijn die aanleiding zijn om een hogere vergoeding te geven dan volgens het in artikel 2, eerste lid, van het Besluit proceskosten bestuursrecht (hierna: het Besluit) bedoelde tarief. Belanghebbende stelt daartoe dat de Inspecteur verregaand onzorgvuldig heeft gehandeld door in strijd met de hiervoor onder 2.9 aangehaalde afspraak hoger beroep in te stellen, in plaats van sprongcassatie. Belanghebbende vindt dat de vergoeding moet worden vastgesteld op de integrale kosten die zij voor beroepsmatige rechtsbijstand in hoger beroep heeft gemaakt, te weten € 35.000.

5.4. De Inspecteur wijst erop dat de insteek van de te voeren procedure was de Hoge Raad zo snel mogelijk over de rechtsvraag te laten oordelen. Hij meent dat het direct instellen van sprongcassatie het risico met zich mee zou hebben gebracht dat geen duidelijkheid wordt gegeven over de kwalificatie van de Uitkering, aangezien de Rechtbank niet duidelijk had geoordeeld over de vraag of sprake is van werknemersbijdragen. Verder wijst de Inspecteur erop dat nadat op 17 januari 2018 overeenstemming was bereikt over het voeren van een proefprocedure, hij op 28 maart 2018 – in afwijking van die afspraak – ermee heeft ingestemd dat de afspraak van 18 maart 2015 blijft gelden totdat de Hoge Raad in de proefprocedure heeft beslist.

5.5. Naar het oordeel van het Hof zijn er geen bijzondere omstandigheden aanwezig die aanleiding geven af te wijken van het in artikel 2, eerste lid, van het Besluit opgenomen tarief. Voor zover in de afspraak al besloten ligt dat de Inspecteur geen hoger beroep zal instellen, kan naar het oordeel van het Hof de Inspecteur daaraan niet worden gehouden. Het standpunt van de Inspecteur dat de bedoeling van de proefprocedure (zoals neergelegd in punt 5 van de hiervoor onder 2.9 aangehaalde afspraak) sneller kan worden bereikt door hoger beroep in te stellen, is niet onredelijk. Met de redelijke belangen van belanghebbende is rekening gehouden door de nadere tegemoetkoming van de Inspecteur, die inhoudt dat de opzegging van de eerdere vaststellingsovereenkomst wordt uitgesteld tot na de beslissing van de Hoge Raad.

5.6. Het Hof stelt de kosten die belanghebbende in verband met de behandeling van het hoger beroep heeft moeten maken overeenkomstig het Besluit proceskosten bestuursrecht vast op € 1.496 (2 punten (verweerschrift en bijwonen zitting) wegingsfactor 1 € 748).

6 Beslissing

Het Hof:

- bevestigt de uitspraak van de Rechtbank,
- veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten van belanghebbende tot een bedrag van € 1.496, en
- bepaalt dat van de Inspecteur op het moment dat deze uitspraak onherroepelijk is komen vast te staan een griffierecht zal worden geheven van € 532.

Deze uitspraak is gedaan door mr. J. van de Merwe, voorzitter, mr. I. Linssen en mr. W.A.P. van Roij, in tegenwoordigheid van drs. M.T.M. Hennevelt als griffier.

De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 24 augustus 2021.

De griffier is verhinderd de uitspraak te ondertekenen.	De voorzitter,
	(J. van de Merwe)

Afschriften zijn aangetekend per post verzonden op 24 augustus 2021.

Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen bij **de Hoge Raad der Nederlanden via het webportaal van de Hoge Raad www.hogeraad.nl**.

Bepaalde personen die niet worden vertegenwoordigd door een gemachtigde die beroepsmatig rechtsbijstand verleent, mogen per post beroep in cassatie instellen. Dit zijn natuurlijke personen en verenigingen waarvan de statuten niet zijn opgenomen in een notariële akte. Als zij geen gebruik willen maken van digitaal procederen kunnen deze personen het beroepschrift in cassatie sturen aan **de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), postbus 20303, 2500 EH Den Haag**. Alle andere personen en gemachtigden die beroepsmatig rechtsbijstand verlenen, zijn in beginsel verplicht digitaal te procederen (zie www.hogeraad.nl).

Bij het instellen van beroep in cassatie moet het volgende in acht worden genomen:

1. bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak gevoegd;
- 2 - (alleen bij procederen op papier) het beroepschrift moet ondertekend zijn;
- 3 - het beroepschrift moet ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. de dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
 - d. de gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad. In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.