

ECLI:NL:PHR:2022:724

Instantie	Parket bij de Hoge Raad
Datum conclusie	26-07-2022
Datum publicatie	12-08-2022
Zaaknummer	21/04113
Formele relaties	Arrest Hoge Raad: ECLI:NL:HR:2023:572
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	-
Inhoudsindicatie	

A-G Niessen heeft een conclusie genomen inzake een geschil over de vraag of de Overbruggingsuitkering aan een ex-beroepsvoetballer is aan te merken als een lijfrente als bedoeld in artikel 18, lid 2, verdrag Nederland - Australië.

Belanghebbende is belast met de uitvoering van de voor beroepsvoetballers in Nederland in het leven geroepen overbruggingsregeling. Belanghebbende en de inspecteur zijn in de VSO overeengekomen welk land het recht op belastingheffing toekomt over de overbruggingsuitkeringen wanneer een uitkeringsgerechtigde naar het buitenland verhuist. Naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad van 19 mei 2017 heeft de inspecteur zijn standpunt gewijzigd. Partijen hebben besloten een proefprocedure te starten.

[A] (hierna: de speler) is een beroepsvoetballer die op 1 januari 2018 een overbruggingsuitkering (hierna: de Overbruggingsuitkering) ontving. Op het moment van de uitkering was de speler inwoner van Australië. Belanghebbende heeft op de Overbruggingsuitkering, in overeenstemming met de VSO, geen loonbelasting ingehouden, nu Australië op grond van artikel 18 Verdrag heffingsbevoegd is. De Inspecteur stelt zich op het standpunt dat wel loonbelasting verschuldigd is op grond van artikel 17 Verdrag.

De Rechtbank verwerpt het standpunt van de Inspecteur dat uit HR BNB 2017/179 volgt dat de toekenning van een recht op periodieke uitkeringen door een werkgever aan een werknemer nooit kan kwalificeren als lijfrente. Naar het oordeel van de Rechtbank kwalificeert de Overbruggingsuitkering wel als lijfrente in de zin van artikel 18, lid 2, Verdrag.

Het Hof leidt uit HR BNB 2017/179 evenmin af dat de enkele omstandigheid dat een recht op uitkeringen opkomt in het kader van een dienstbetrekking aan de kwalificatie van lijfrente in de weg staat. Voor de beoordeling van de vraag of sprake is van een lijfrente als bedoeld in het Verdrag, acht het Hof van belang voor wiens rekening de verschuldigde premies komen. Naar het oordeel van het Hof is de gehele premie een werknemersbijdrage, waardoor de Overbruggingsuitkering onder het Verdrag kwalificeert als lijfrente. Er is geen Nederlandse loonbelasting verschuldigd.

Om te worden aangemerkt als lijfrente onder de definitie van het Verdrag, dient sprake te zijn van een tegenprestatie in geld of geldswaarde. Het komt de A-G

voor dat ook arbeid een opoffering is die kan worden uitgedrukt in geldswaarde. Echter, uit de in geschil zijnde overweging van HR BNB 2017/179 volgt dat wanneer een recht op een uitkering louter wordt verkregen in het kader van de beëindiging van een dienstbetrekking, kennelijk niet kan worden gezegd dat hier een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde in de zin van het Verdrag tegenover staat.

Met zijn primaire klacht voert de Staatssecretaris onder verwijzing naar HR BNB 2017/179 aan dat de lijfrentebepaling niet van toepassing is, omdat de Overbruggingsuitkering opkomt in het kader van een dienstbetrekking. De A-G verwerpt dit standpunt en volgt de overweging van het Hof. De gehanteerde toetssteen van de Hoge Raad is volgens hem dan ook de vraag of sprake is van een ‘voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde’ en niet de vraag of sprake is van een dienstbetrekking.

Dan resteert de vraag of tegenover de Overbruggingsuitkering een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat. De Staatssecretaris betoogt dat geen sprake is van een tegenprestatie in geld, omdat volgens hem sprake is van een werkgeversbijdrage in plaats van een werknemersbijdrage. Naar mening van de A-G is de discussie over de vraag of sprake is van een werkgevers- dan wel werknemersbijdrage, hierbij niet relevant. Het gaat in het Verdrag om een civielrechtelijke vraag, namelijk of tegenover de uitkering een prestatie is geleverd, zonder dat daarbij relevant is door wie is gepresteerd. In de tekst van de lijfrentedefinitie van het Verdrag doet het alleen ertoe of de premiestorting een toereikende dekking levert voor het recht op en de betalingen uit de Overbruggingsuitkering. Daar dit laatste het geval is, is volgens de A-G in de begripsvorming van het Verdrag dus sprake van een lijfrente.

Naar het oordeel van de A-G is op de Overbruggingsuitkering dus terecht geen Nederlandse loonbelasting ingehouden.

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën ongegrond dient te worden verklaard.

Vindplaatsen

Rechtspraak.nl
Viditax (FutD), 12-8-2022
V-N Vandaag 2022/1965
FutD 2022-2257
NLF 2022/1718 met annotatie van Erik Swaving Dijkstra
V-N 2022/40.10 met annotatie van Redactie
NTFR 2022/3371 met annotatie van Dr. M. van Dun

Conclusie

PROCUREUR-GENERAAL

BIJ DE

Nummer 21/04113

Datum 26 juli 2022

Belastingkamer III

Onderwerp/tijdvak Loonbelasting

Nr. Gerechtshof 20/00391

Nr. Rechtbank AWB 18/5904

CONCLUSIE

R.E.C.M. Niessen

in de zaak van

de Staatssecretaris van Financiën

tegen

Stichting [X]

In geschil is of de Overbruggingsuitkering aan een ex-beroepsvoetballer is aan te merken als een lijfrente als bedoeld in artikel 18, lid 2, verdrag Nederland - Australië.

1 Inleiding

- 1.1 Aan de Stichting [X] te [Z] (hierna: belanghebbende) is voor het tijdvak 1 januari 2018 tot en met 31 januari 2018 een naheffingsaanslag loonheffingen opgelegd.
- 1.2 Bij uitspraak op bezwaar heeft de Inspecteur¹ de naheffingsaanslag gehandhaafd.
- 1.3 Belanghebbende heeft tegen de uitspraak op bezwaar beroep ingesteld bij de Rechtbank². De Rechtbank heeft het beroep gegrond verklaard en de uitspraak van de Inspecteur alsmede de naheffingsaanslag vernietigd.³
- 1.4 De Inspecteur heeft tegen deze uitspraak hoger beroep ingesteld bij het Hof⁴. Het Hof heeft het hoger beroep ongegrond bevonden en de uitspraak van de Rechtbank bevestigd.⁵
- 1.5 De Staatssecretaris⁶ heeft tijdig en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld tegen de uitspraak van het Hof. Belanghebbende heeft een verweerschrift ingediend. De Staatssecretaris heeft laten weten niet te zullen repliceren.

2 De feiten en het geding in feitelijke instanties

De feiten

- 2.1 Het Hof heeft de feiten als volgt vastgesteld. Belanghebbende 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. De regeling moet standaard in elk spelerscontract worden opgenomen en voorziet in een periodieke uitkering vanaf het einde van de voetballoopbaan.
- 2.2 In verband met de aanspraak op overbruggingsuitkeringen is de voetbalclub als werkgever een fondspremie verschuldigd die de voetbalclub inhoudt op het brutoloon van de beroepsvoetballers. De ingehouden premies dienen door de voetbalclub te worden afgedragen aan het Hoofdfonds dat door belanghebbende wordt beheerd.
- 2.3 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 [X] en onder de voorwaarden als vermeld in laatstgenoemd reglement.

- 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, (...).

2.6 Bij resolutie van 30 november 1972, B71/24.096, Infobulletin 1972, 11 (hierna: de Resolutie), heeft de staatssecretaris van Financiën (hierna: de staatssecretaris) de aanspraak op de overbruggingsuitkeringen aangewezen als niet tot het loon behorende aanspraken:

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 ' [X] ' te [Q] 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 dezes, vorenbedoelde aanspraken op uitkeringen aangewezen als aanspraken op uitkeringen welke niet tot het loon behoren.

Deze aanwijzing berust thans op artikel 11, lid 2, van de Wet op de loonbelasting 1964⁷ (hierna: Wet LB) juncto artikel 3.3a, aanhef en onderdeel c, van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011 (hierna: URLB). 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 Wet LB.

2.7 Op 18 maart 2015 zijn belanghebbende en de Inspecteur in een vaststellingsovereenkomst (hierna: de VSO) overeengekomen welk land het recht op belastingheffing toekomt over de overbruggingsuitkeringen wanneer een uitkeringsgerechtigde naar het buitenland verhuist:

'In de praktijk is het voor [X] 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 [X] -deelnemer die in het buitenland woont geen premieplicht voor de volksverzekeringen en geen bijdrageplicht voor de Zorgverzekeringswet. Normaal gesproken hoeft [X] 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 [X] geen loonbelasting in (0%-tarief).

2.8 Naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad van 19 mei 2017⁸ heeft de Inspecteur zijn standpunt gewijzigd. Bij emailbericht van 17 januari 2018 bevestigt de Inspecteur de met belanghebbende gemaakte afspraken over een proefprocedure. Bij brief van 28 maart 2018 schrijft de Inspecteur het volgende aan belanghebbende:

Op 20 maart 2015 hebben wij een nieuwe vaststellingsovereenkomst gesloten om te bepalen wanneer [X] loonbelasting moet inhouden op [X] -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 [X] -uitkering.

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 [X] -uitkering

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. [X] 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 [X] -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 toonheffingen 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 [X] -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 nietzelfstandige arbeid) uit het belastingverdrag van toepassing is op de [X] -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.

2.9 [A] (hierna: de speler) is een gewezen beroepsvoetballer die een aanspraak heeft opgebouwd op een overbruggingsuitkering welke is aangevangen voor 1 november 2008. Zijn uitkeringen zijn daarom gebaseerd op Overbruggingsreglement B. Partijen hebben ter zitting bij het Hof eenparig verklaard dat zijn deelnemersfonds is opgebouwd volgens bepalingen die overeenstemmen met de desbetreffende bepalingen van Overbruggingsreglement A.

2.10 In januari 2018 ontving de speler een overbruggingsuitkering uit het fonds (hierna: de Overbruggingsuitkering⁹). Op het moment van uitkering was de speler inwoner van Australië. Belanghebbende heeft op de Overbruggingsuitkering geen loonbelasting ingehouden, omdat zij zich op het standpunt stelt dat geen Nederlandse loonbelasting is verschuldigd op grond van artikel 18 van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en Australië tot het vermijden van dubbele belasting¹⁰ (hierna: het Verdrag). De Inspecteur stelt zich op het standpunt dat wel loonbelasting verschuldigd was op grond van artikel 17 Verdrag en heeft daarom een naheffingsaanslag opgelegd.

Rechtbank Gelderland

2.11 Voor de Rechtbank was tussen partijen in geschil of de Inspecteur terecht de naheffingsaanslag loonheffingen heeft opgelegd.

2.12 De Rechtbank onderzoekt allereerst in hoeverre het Verdrag een inbreuk maakt op hetgeen is overeengekomen in de Resolutie, namelijk dat de aanspraak op de Overbruggingsuitkering niet tot het loon behoort en de gedane Overbruggingsuitkering zodoende in de heffing van de Nederlandse loonbelasting dient te worden betrokken. Naar het oordeel van de Rechtbank is dit het geval indien de Overbruggingsuitkering op grond van het Verdrag door Australië en niet door Nederland mag worden belast.

2.13 Bij de vraag of de Overbruggingsuitkering kan worden beschouwd als lijfrente zoals bedoeld in artikel 18, lid 2, Verdrag, verwerpt de Rechtbank het standpunt van de Inspecteur dat uit HR *BNB* 2017/179¹¹ volgt dat de toekenning van een recht op periodieke uitkeringen door een werkgever aan een werknemer nooit kan kwalificeren als lijfrente. Deze algemene betekenis kan niet uit dit arrest worden afgeleid, aldus de Rechtbank.

2.14 Naar het oordeel van de Rechtbank komt bij de beoordeling van de vraag of sprake is van een lijfrente doorslaggevende betekenis toe aan de vraag of sprake is van een 'voldoende en volledige

tegenprestatie in geld of geldswaarde'. Hiertoe overweegt de Rechtbank dat de betaalde fondspremie op de vergoedingen van de beroepsvoetballers wordt ingehouden door de werkgever en vervolgens wordt afgedragen aan belanghebbende. Daartegenover staat de verplichting voor belanghebbende om na de beëindiging van de loopbaan overbruggingsuitkeringen te doen. Aldus is de Rechtbank van oordeel dat sprake is van een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde.

- 2.15 Ook aan de overige elementen van de lijfrentedefinitie volgens het Verdrag is naar oordeel van de Rechtbank voldaan. Nu het Verdrag een zelfstandige definitie kent van het begrip lijfrente, kan volgens de Rechtbank niet worden teruggevallen op de betekenis van het begrip volgens de nationale wetgeving.
- 2.16 Dit leidt de Rechtbank tot de slotsom dat de Overbruggingsuitkering kwalificeert als lijfrente in de zin van artikel 18 Verdrag, wat betekent dat Australië als woonland heffingsbevoegd is.

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden

- 2.17 Voor het Hof was tussen partijen eveneens in geschil of Nederland het recht heeft belasting te heffen over de Overbruggingsuitkering. Meer in bijzonder was in geschil of de Overbruggingsuitkering is aan te merken als een lijfrente als bedoeld in artikel 18 Verdrag.
- 2.18 Het Hof overweegt dat in het geval dat de Overbruggingsuitkering is aan te merken als lijfrente, het heffingsrecht op grond van artikel 18 Verdrag slechts toekomt aan woonstaat Australië. Indien de Overbruggingsuitkering niet is aan te merken als een lijfrente, heeft Nederland het heffingsrecht op grond van artikel 17 Verdrag.
- 2.19 Uit HR *BNB* 2017/179 leidt het Hof af dat geen sprake is van een 'voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde' zoals bedoeld in artikel 18, lid 2, Verdrag, 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 sprake zijn van een lijfrente in bedoelde zin. De enkele omstandigheid dat een recht op uitkeringen opkomt in het kader van een dienstbetrekking staat hieraan niet in de weg, aldus het Hof.
- 2.20 Voor de beoordeling van de vraag of sprake is van een lijfrente als bedoeld in het Verdrag, acht het Hof van belang voor wiens rekening de verschuldigde premies komen. Het gaat in dit geval erom of de voor het recht op de Overbruggingsuitkering betaalde premies volledig voor rekening van de speler zijn gekomen en dus werknemersbijdragen zijn, 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. Het Hof overweegt dat het Overbruggingsreglement A hierin niet eenduidig is. Sommige bepalingen leggen er de nadruk op dat de club als werkgever de premies betaalt, andere bepalingen wijzen erop dat de premies voor rekening van de werknemer komen.
- 2.21 Het Hof begrijpt de bepaling in onderlinge samenhang gelezen aldus dat op de club de verplichting rust de fondspremie in te houden op het loon van de speler en deze ingehouden premie af te dragen aan belanghebbende. Het Overbruggingsreglement A houdt kennelijk in dat de club verplicht is ervoor zorg te dragen dat de premie aan belanghebbende wordt betaald. Dat staat volgens het Hof niet eraan in de weg dat de premie (door inhouding) voor rekening van de speler komt. Naar het oordeel van het Hof is daarom de gehele premie een werknemersbijdrage.
- 2.22 Tot slot stelt het Hof vast dat de term lijfrente in het Verdrag is gedefinieerd en dat die tekst er niet op wijst 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 wezenlijke onzekere gebeurtenis, maar daaraan komt naar het oordeel van het Hof in dit geval geen betekenis toe, nu het Verdrag de term uitdrukkelijk definieert.
- 2.23 Het Hof oordeelt dat de Overbruggingsuitkering is aan te merken als een lijfrente als bedoeld in artikel 18, lid 2, Verdrag en over de Overbruggingsuitkering zodoende geen Nederlandse loonbelasting verschuldigd is.

3 Het geding in cassatie

3.1 De Staatssecretaris komt in cassatie met één middel. Het middel komt op tegen het oordeel van het Hof dat de Overbruggingsuitkering is aan te merken als een lijfrente als bedoeld in artikel 18 Verdrag, zodat het heffingsrecht toekomt aan Australië als woonstaat en niet aan Nederland als bronstaat.

Dit middel onderbouwt de Staatssecretaris met twee nadere klachten. Primair stelt de Staatssecretaris dat de lijfrentebepaling niet van toepassing is bij een in het kader van de dienstbetrekking opgekomen aanspraak.

Subsidiair stelt de Staatssecretaris dat sprake is van een werkgeversbijdrage. De Staatssecretaris acht het oordeel van het Hof dat de bepalingen uit het Overbruggingsreglement slechts inhouden dat de werkgever verplicht is ervoor zorg te dragen dat de premie aan belanghebbende wordt betaald onbegrijpelijk.

3.2 Hierna bespreek ik het middel. Daarbij zet ik eerst het relevante juridische kader uiteen en behandel ik de primaire klacht van de Staatssecretaris (onderdeel 4). Vervolgens bespreek ik het relevante juridische kader met betrekking tot de subsidiaire klacht van de Staatssecretaris, waarna ik die klacht bespreek (onderdeel 5).

4 Gevolgen HR BNB2017/179 voor de kwalificatie van de Overbruggingsuitkering

Achtergrond van de overbruggingsregeling

4.1 Belanghebbende is in 1972 opgericht teneinde de financiële positie van beroepsvoetballers te versterken. Na zijn oprichting heeft belanghebbende een regeling met de fiscus getroffen, welke beoogt zowel vanuit maatschappelijk als fiscaal oogpunt een zekere spreiding van het inkomen in de tijd te bewerkstelligen. Op grond van de overbruggingsregeling worden op nagenoeg alle (bruto-)inkomsten die in Nederland werkende beroepsvoetballers genieten uit hun voetbalcontract, fondspremies ingehouden.¹² De voetbalclub zorgt als werkgever voor inhouding en afdracht van de fondspremie aan [X] -fonds van belanghebbende, dat deze premies in individuele deelnemersfondsen administreert en de ontvangsten gelden belegt.¹³ Dit geeft recht op een tijdelijke overbruggingsuitkering die uitsluitend ingaat na het definitief beëindigen van de actieve voetballoopbaan. Op de datum dat de beroepsvoetballer zijn loopbaan eindigt, wordt eerst een berekening gemaakt van het oudedagspensioen, het restant wordt vervolgens aangemerkt als overbruggingspensioen.¹⁴ De hoogte en de duur van de overbruggingsuitkeringen zijn afhankelijk van de duur van de voetballoopbaan, de hoogte van het genoten inkomen en het binnen [X] -fonds voor de betrokken speler opgebouwde bedrag.¹⁵

4.2 De beroepsvoetballer bouwt geen verder fonds meer op vanaf het moment dat hij gaat spelen voor een buitenlandse club. De rechten die zijn opgebouwd, blijven wel bestaan en zullen tot uitkering komen op het moment dat de speler zijn voetballoopbaan wereldwijd definitief heeft beëindigd.¹⁶ Indien de speler na afloop van zijn loopbaan in het buitenland woont – zoals in onderhavige zaak het geval is – komt de vraag op of Nederland als (vroegere) werkstaat mag heffen over de overbruggingsuitkeringen.

Het Verdrag Nederland - Australië 1976

4.3 In artikel 18, lid 1, Verdrag is geregeld dat het exclusieve heffingsrecht ter zake van pensioenen en renten toekomt aan de woonstaat. De tekst van dit eerste lid komt materieel overeen met de tekst van artikel 18 van het OESO-modelverdrag, maar lijkt een ruimere werking te hebben nu ook lijfrentes onder de werking van dit artikel zijn gebracht. In artikel 18, lid 2, Verdrag staat de definitie van het begrip lijfrente opgenomen. Dit lid luidde in 2018 als volgt:

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.

- 4.4 In het OESO-modelverdrag is het begrip lijfrente niet opgenomen in het pensioenartikel, dus voor een nadere toelichting kan geen OESO-commentaar worden geraadpleegd. Bij de totstandkoming van het verdrag in 1976 is evenmin commentaar bij dit artikel gepubliceerd dat voor onderhavige zaak van belang kan zijn. Ook bij de verdragswijziging in 1986 is geen toelichting gegeven die voor de onderhavige zaak van belang is.
- 4.5 Omdat artikel 18 geen definitie geeft van pensioenen, is de uitleg naar Nederlands recht op basis van artikel 3, lid 3, Verdrag beslissend is. Dit lid komt overeen met de algemene interpretatieregeling van artikel 3, lid 2, OESO-modelverdrag en luidt als volgt:
- 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.
- 4.6 Daar het Verdrag wel een definitie geeft van het begrip lijfrente, is deze leidend en wordt hiervoor niet teruggevallen op Nederlands recht. Hierbij verdient voor onderhavige zaak opmerking dat dit bij het Hof nog onderwerp van geschil was (zie onderdeel 2.22), maar de Staatssecretaris dit in cassatie niet meer aan de orde heeft gesteld.
- 4.7 In Klaus Vogel wordt gesignaleerd dat het pensioenartikel, in verschillende belastingverdragen – waaronder het onderhavige – tevens betrekking heeft op lijfrenten.¹⁷ Daar wordt de volgende voornaamste definitie aangehaald:
- [A] stated sum paid periodically at stated times during a specified number of years, or for life, under an obligation to make the payments in return for adequate and full consideration (other than services rendered).
- Ismer signaleert dat deze definitie expliciet betalingen uitsluit van het lijfrentebegrip, als zij worden gedaan in ruil voor verleende diensten.¹⁸ De definiërende bepaling ziet op betalingen en niet op de verkrijging van een stamrecht. Daarmee is verklaarbaar dat een betaling voor verleende diensten niet als 'lijfrente' wordt gezien maar eerder als arbeidsloon. Betalingen voor verleende diensten kunnen in dergelijk gevallen zodoende niet worden aangemerkt als lijfrenten in de zin van het verdrag.
- 4.8 De lijfrentedefinitie van het Verdrag verschilt in die zin van bovenstaande definitie, dat niet is opgenomen dat het moet gaan om een tegenprestatie in geld of geldswaarde *anders dan bewezen diensten*. Echter, vooruitlopend op hetgeen besproken zal worden aangaande de overweging van de Hoge Raad in *BNB 2017/179* (zie onderdeel 4.16 e.v.), kan wellicht worden aangenomen dat ook in de lijfrentedefinities waarin de gearceerde passage ontbreekt, de hierin bevatte voorwaarde toch geldt.
- 4.9 In artikel 17 Verdrag is geregeld hoe het heffingsrecht ter zake van inkomsten van artiesten en sportbeoefenaars is verdeeld tussen Nederland en Australië. Kort gezegd komt het heffingsrecht op grond van het eerste lid toe aan de staat waar de sporter zijn activiteiten heeft verricht, ongeacht de duur ervan of de omvang van de inkomsten. De hierop geformuleerde uitzonderingen in het tweede en derde lid zijn op onderhavige zaak niet van toepassing. Voor onderhavige zaak betekent dit dat in het geval dat deze bepaling van toepassing is, het heffingsrecht aan Nederland wordt toegewezen.

Jurisprudentie

- 4.10 Er zijn twee eerdere uitspraken bekend over beroepsvoetballers die als werknemer van een Nederlandse voetbalclub een [X] -fonds hebben opgebouwd en op het moment van uitkering in het buitenland woonden. In een uitspraak van Hof Amsterdam van 3 januari 1986¹⁹ ging het om een beroepsvoetballer die op het moment dat hij zijn voetbalcarrière afsloot, in Zuid-Korea woonde. De belanghebbende in die zaak keerde aan hem een overbruggingsuitkering uit, waarop belanghebbende – evenals in onderhavige zaak – geen loonbelasting heeft ingehouden. Het hof overwoog toen als volgt:
- (...) dat de onderwerpelijke uitkering moet worden aangemerkt als een uitkering ter zake van

vroegere dienstbetrekking, terwijl de uitkering tevens voldoet aan de omschrijving van „annuity” opgenomen in artikel 19, lid 4, van het Verdrag.

- 4.11 Uit deze overweging komt niet duidelijk naar voren of het hof de overbruggingsuitkering aanmerkt als pensioen, dan wel als lijfrente. De overbruggingsuitkering voldoet geheel aan de definitieomschrijving als opgenomen in artikel 19, lid 4, van het verdrag met Zuid-Korea, nu dit lid onder lijfrente ook verstaat een ‘vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen (...) gedurende een vastgesteld tijdvak’. Tegen de kwalificatie als lijfrente valt weinig in te brengen.²⁰ De staatssecretaris is tegen deze uitspraak niet in cassatie gegaan.
- 4.12 In een arrest van 3 mei 2000²¹ ging het om een voormalig beroepsvoetballer in Nederland die als inwoner van België na beëindiging van zijn voetballoopbaan een overbruggingsuitkering ontving. In dit arrest is de toepassing van de omkeerregel door de Hoge Raad gesanctioneerd. De Hoge Raad oordeelde dat de staatssecretaris met zijn in de Resolutie vervatte aanwijzing (zie onderdeel 2.6) binnen de grenzen van de hem in artikel 11, lid 2, Wet LB verleende delegatiebevoegdheid is gebleven.
- 4.13 Met betrekking tot de kwalificatie van de overbruggingsuitkering oordeelde de Hoge Raad allereerst dat een overbruggingsuitkering niet kan worden aangemerkt als pensioen in de zin van artikel 18 van het verdrag met België, daar elementaire kenmerken van een pensioenuitkering ontbreken. Zo overweegt de Hoge Raad dat geen sprake is van uitkeringen die zijn gericht op het voorzien in de behoefte aan levensonderhoud vanaf de datum van de beëindiging van de actieve voetballoopbaan tot het bereiken van de pensioengerechtigde leeftijd. Naar het oordeel van de Hoge Raad valt de overbruggingsuitkering onder de artiesten- en sportersbepaling (artikel 17) van het verdrag met België en is Nederland derhalve heffingsbevoegd. Dat artikel 17 is gesteld in de onvoltooid tegenwoordige tijd en derhalve naar de letter niet betrekking heeft op de inkomsten uit vroegere sportactiviteiten, staat niet eraan in de weg de overbruggingsuitkering hieronder te begrijpen.
- 4.14 In de eerst genoemde uitspraak gaat het om eenzelfde situatie als in onderhavige zaak, namelijk om een belastingverdrag dat een gelijkkluidende bepaling inzake lijfrente kent als artikel 18, lid 2, Verdrag. De overbruggingsuitkering kwalificeerde als lijfrente onder die definitie. In het verdrag met België is geen lijfrentebepaling opgenomen. Om onder de pensioenbepaling te vallen, diende de overbruggingsuitkering derhalve naar nationaal recht te kwalificeren als pensioen. Na te hebben geoordeeld dat aan die vereisten niet is voldaan, overwoog de Hoge Raad dat de artiesten- en sportersbepaling van toepassing is.
- 4.15 Uit voorgaande zou kunnen worden afgeleid dat aan de artiesten- en sportersbepaling niet wordt toegekomen wanneer in het van toepassing zijnde verdrag een ruime lijfrentedefinitie staat opgenomen. De overbruggingsuitkeringen kunnen in dat geval kwalificeren als lijfrente onder dat verdrag, als gevolg waarvan de heffing zal worden toegewezen aan de woonstaat. De VSO is gebaseerd op dit uitgangspunt.
- 4.16 Het arrest van 19 mei 2017²² is voor de Inspecteur aanleiding om van dit uitgangspunt af te wijken en de VSO – in afwachting van deze proefprocedure – op te zeggen (zie onderdeel 2.7). Dit arrest betrof een belanghebbende die tot en met 30 september 2010 in dienstverband werkzaam was geweest in de Verenigde Staten (hierna: de VS) en daar toen ook woonde. Vooruitlopend op de beëindiging van zijn dienstverband, is de belanghebbende weer in Nederland gaan wonen. Daarna is aan hem een ontslagvergoeding in de vorm van een stamrecht toegekend, dat vervolgens is ondergebracht in een door belanghebbende opgerichte BV. Bij de uitkering uit hoofde van het stamrecht door de BV is geen loonheffing ingehouden. De vraag is aan de orde gekomen of het heffingsrecht is toegewezen aan de VS op grond van artikel 16 van het verdrag met de VS (inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid) of aan Nederland op grond van artikel 19 dat in lid 5 voorziet in een definitie van lijfrente. De Hoge Raad heeft als volgt geoordeeld over de toepasselijkheid van de lijfrentebepaling:
- Tot de zojuist bedoelde lijfrenten tegen een ‘voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde’ kan niet worden gerekend het recht op periodieke uitkeringen dat een (ex-)werknemer in het kader van de beëindiging van de dienstbetrekking heeft verkregen van zijn (ex-)werkgever.

- 4.17 Vleggeert maakt in zijn annotatie in *FED* 2017/114 een onderscheid tussen de ontslagvergoeding, het recht op periodieke uitkeringen en de uitkeringen. Het oordeel van de Hoge Raad dat het recht op periodieke uitkeringen (het stamrecht) niet kan worden gerekend tot lijfrente acht hij juist. De term lijfrente heeft naar zijn mening betrekking op de uitkeringen die worden ontvangen op grond van het stamrecht, niet op het stamrecht zelf. De uitkeringen zijn evenmin te beschouwen als lijfrente, omdat zij niet voortvloeien uit een recht op periodieke uitkeringen dat tegenover een tegenprestatie in geld staat. Het recht op de periodieke uitkeringen is immers verkregen in het kader van de beëindiging van de dienstbetrekking van de belanghebbende.
- 4.18 In onderhavige zaak leidt het Hof uit de zojuist aangehaalde overweging van het arrest van de Hoge Raad niet af dat in het kader van een dienstbetrekking opgekomen rechten nimmer een lijfrente als bedoeld in de verdragsbepaling kunnen zijn. Dit is volgens het Hof slechts het geval als de werkgever een recht aan de werknemer toekent, waarvan de werkgever de kosten volledig draagt (zie onderdeel 2.19).
- 4.19 Molenaar uit in zijn annotatie in *NLF* 2021/1803 zijn twijfels bij deze overweging van het Hof:
Zowel bij de [X] -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 begrip geldswaarde*
- 4.20 Om te worden aangemerkt als lijfrente onder de definitie van het Verdrag, dient sprake te zijn van een tegenprestatie in geld of geldswaarde. Het Verdrag wil hiermee vermoedelijk verhinderen dat door uitkeringen om niet te verstrekken, belastingverplichtingen willekeurig kunnen worden verplaatst. De vraag die voorligt, is of tegenover de overbruggingsuitkeringen een toereikende tegenprestatie staat. De op het brutoloon van de contractspeler ingehouden fondspremies zouden een toereikende dekking kunnen leveren voor het recht op de Overbruggingsuitkering. Maar, nu tevens gesproken wordt van een dekking in geldswaarde, zou de geleverde arbeid door de contractspeler mijns inziens ook een voldoende toereikende dekking vormen voor de ontvangst van de Overbruggingsuitkering.
- 4.21 Het komt mij dus voor dat ook arbeid een opoffering is die kan worden uitgedrukt in geldswaarde. De verkregen overbruggingsuitkering vormt dan een beloning voor de verrichte arbeid. Het begrip geldswaarde is niet toegelicht in de protocollen bij de door Nederland gesloten belastingverdragen die de definitiebepaling bevatten. In door andere landen gesloten bilaterale belastingverdragen, ben ik een toelichting evenmin tegengekomen. Nu geen sprake is van een OESO-conforme verdragsbepaling, biedt ook het OESO-commentaar geen houvast voor deze interpretatie van het begrip geldswaarde. Op grond van artikel 3, lid 3, Verdrag dient voor een uitdrukking die niet wordt omschreven in het Verdrag, aansluiting te worden gezocht in de nationale wetgeving van de verdragsluitende staten (zie onderdeel 4.5). In de nationale wetgeving is echter ook geen relevante definitie van het begrip geldswaarde voorhanden.
- 4.22 Uit de in geschil zijnde overweging van HR *BNB* 2017/179 volgt dat een recht op een uitkering die louter wordt verkregen in het kader van de beëindiging van een dienstbetrekking, niet tot een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde kan worden gerekend. Dit komt mij niet vanzelfsprekend voor. Echter, nu de lijfrentedefinitie in veel voorkomende verdragen de zinssnede 'geldswaarde, anders dan bewezen diensten' bevat (zie onderdeel 4.6), acht ik deze overweging in het kader van de rechtsgelijkheid wel begrijpelijk. Daar het geschil zich beperkt tot de interpretatie van deze overweging en door geen van beide partijen de invulling van het begrip geldswaarde wordt betwist, sluit ik mij aan bij de overweging van de Hoge Raad dat arbeid onder de lijfrentedefinitie van de belastingverdragen kennelijk niet een geldswaarde heeft als in het verdrag bedoeld.

Beoordeling primaire klacht

- 4.23 Met de primaire klacht wordt aangevoerd dat de lijfrentebepaling niet van toepassing is bij een in

het kader van de dienstbetrekking opgekomen aanspraak.

- 4.24 De Staatssecretaris meent dat het Hof ten onrechte het standpunt van de Inspecteur heeft verworpen dat de omstandigheid dat een recht op uitkeringen opkomt in het kader van een dienstbetrekking, gelet op HR *BNB* 2017/179, eraan in de weg staat de uitkeringen aan te merken als lijfrente in de zin van artikel 18, lid 2, Verdrag. De Hoge Raad acht voor de vraag of sprake is van een 'voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde' volgens de Staatssecretaris alleen van belang dat het recht op de uitkeringen door de werknemer van de werkgever is verkregen in het kader van de beëindiging van de dienstbetrekking. In dat geval vloeien de uitkeringen niet voort uit een recht op periodieke uitkeringen dat tegenover een tegenprestatie in geld staat; het recht op periodieke uitkeringen staat dan tegenover de door de werknemer verrichte arbeid.
- 4.25 Naar mening van de Staatssecretaris staat het recht op de Overbruggingsuitkering tegenover de arbeid die de speler heeft verricht in het kader van zijn dienstbetrekking met de voetbalclub. Het Hof heeft volgens de Staatssecretaris miskend dat de speler het recht op de Overbruggingsuitkering ontleent aan zijn arbeidsovereenkomst c.q. de cao en niet aan de betaling van een fondspremie. Net als bij HR *BNB* 2017/179 wordt een deel van het brutoloon niet uitbetaald, maar fiscaal onbelast opzij gezet en omgezet in een recht op latere periodieke uitkeringen (zie onderdeel 4.12). Gelet op deze overeenkomsten, meent de Staatssecretaris dat de rechtsregel van HR *BNB* 2017/179 naar analogie dient te worden toegepast op de Overbruggingsuitkering en deze zodoende niet is aan te merken als een lijfrente als bedoeld in artikel 18, lid 2, Verdrag.
- 4.26 Het Hof legt de overweging van de Hoge Raad in *BNB* 2017/179 zo uit, dat geen sprake is van een 'voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde' indien de kosten volledig voor rekening van de werkgever komen. Voor onderhavige zaak betekent dit dat het Hof de primaire klacht verwerpt, nu het van oordeel is dat de enkele omstandigheid dat een recht op uitkeringen opkomt in het kader van een dienstbetrekking er niet aan in de weg staat het aan te merken als lijfrente als bedoeld in artikel 18, lid 2, Verdrag.
- 4.27 De beoordeling van deze klacht vraagt om een interpretatie van de overweging van de Hoge Raad zoals opgenomen in onderdeel 4.12 en om een toepassing daarvan op de Overbruggingsuitkering zoals in geschil in onderhavige zaak. Ik lees de overweging van de Hoge Raad zo, dat het recht op een periodieke uitkering dat een werknemer in het kader van de beëindiging van zijn dienstbetrekking verkrijgt van zijn werkgever, niet kan worden gerekend tot een lijfrente omdat niet is voldaan aan de voorwaarde dat tegenover dit recht een 'voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde' staat. Dit betekent mijns inziens dat wanneer tegenover de uitkeringen uit het stamrecht wél een 'voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde' had gestaan, de Hoge Raad tot een ander oordeel had kunnen komen. De gehanteerde toetssteen is volgens mij dan ook de vraag of sprake is van een 'voldoende en volledige tegenwaarde in geld of geldswaarde' en níét de vraag of sprake is van een dienstbetrekking. Ervan uitgaande dat arbeid geen geldswaarde heeft (zie onderdelen 4.20 tot en met 4.22), volg ik deze overweging van het Hof.
- 4.28 Het Hof heeft niet geoordeeld dat hetgeen de Hoge Raad in *BNB* 2017/179 heeft overwogen, niet van toepassing is op onderhavige zaak. Het betoog van de Staatssecretaris dat gelet op de overeenkomsten tussen beide zaken sprake dient te zijn van analoge toepassing (zie onderdeel 4.25), berust op verschillende interpretaties en toepassing van hetgeen de Hoge Raad heeft overwogen. Ik begrijp het oordeel van het Hof zo, dat het de door de Hoge Raad geformuleerde rechtsregel wel degelijk van belang acht, alleen interpreteert het de regel anders dan de Staatssecretaris. Terwijl de Staatssecretaris betoogt dat toepassing van de rechtsregel uitsluit dat de Overbruggingsuitkering kan worden aangemerkt als lijfrente omdat het recht voortvloeit uit een dienstbetrekking, overweegt het Hof dat toepassing van de rechtsregel vraagt om een beoordeling van de vraag of de presentatie tegenover de Overbruggingsuitkering bestaat uit geld of uit arbeid.
- 4.29 De Staatssecretaris voert verder nog aan dat uit HR *BNB* 2000/328 volgt dat artikel 18 Verdrag gelet op zowel de verdragstekst als de toelichting als *lex specialis* heeft te gelden ten opzichte

van artikelen 15 en 17 Verdrag. Deze *lex-specialis*regel impliceert volgens de Staatssecretaris reeds naar zijn aard een beperktere reikwijdte. Het lijkt mij vanzelfsprekend dat een *lex specialis* een beperktere reikwijdte heeft dan een *lex generalis*. Echter, dit impliceert mijns inziens niet dat een *lex specialis* op zich beperkter dient te worden geïnterpreteerd. Als tot de conclusie wordt gekomen dat sprake is van een lijfrente zoals bedoeld in artikel 18, lid 2, Verdrag, dan leidt het feit dat dit artikel een *lex specialis* is niet tot een ander oordeel.

4.30 De primaire klacht van de Staatssecretaris faalt derhalve.

5 Beoordeling van de tegenprestatie

5.1 Dient de overweging uit HR *BNB* 2017/179 inderdaad niet dusdanig geïnterpreteerd te worden dat de omstandigheid dat de Overbruggingsuitkering opkomt in het kader van dienstbetrekking eraan in de weg staat de Overbruggingsuitkering aan te merken als lijfrente in de zin van artikel 18, lid 2, Verdrag, dan komt de vraag op of wordt voldaan aan de voorwaarden zoals opgenomen in zojuist genoemd artikel. In geschil is alleen het laatste vereiste: staat tegenover de aanspraak een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde?

5.2 Daar de werkgever de lasten van de premies draagt, is volgens de Staatssecretaris geen sprake van een tegenprestatie in geld, maar van een tegenprestatie in arbeid. Naar mening van de Staatssecretaris – en met hem het Hof – kan tegenover de door de werknemer ontvangen uitkeringen alleen een tegenprestatie in geld of geldswaarde staan, indien de verschuldigde premies voor rekening van hem zijn gekomen.

5.3 Onder de in het geding gebrachte stukken zit onder meer het Overbruggingselement A (zie onderdeel 2.4). De in dit reglement opgenomen bepalingen worden door partijen verschillend geïnterpreteerd; de Staatssecretaris leest de bepalingen zo dat sprake is van een werkgeversbijdrage, belanghebbende meent dat op basis van de bepalingen sprake is van een werknemersbijdrage.

5.4 Volgens vaste rechtspraak geldt voor de uitleg van een cao de zogenoemde cao-norm. In zijn arrest van 4 mei 2018 heeft de Hoge Raad uitgelegd wat deze norm inhoudt:²³

Deze [de cao-norm] houdt in dat aan een bepaling van een cao 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 cao, van doorslaggevende betekenis zijn, zodat het niet aankomt op de bedoelingen van de partijen die de cao 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 cao is gesteld. Bij deze uitleg kan onder meer acht worden geslagen op de elders in de cao 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 cao behorende schriftelijke toelichting moeten bij de uitleg van de cao worden betrokken. Indien de bedoeling van de partijen bij de cao naar objectieve maatstaven volgt uit de cao-bepalingen en de eventueel daarbij behorende schriftelijke toelichting, en dus voor de individuele werknemers en werkgevers die niet bij de totstandkoming van de overeenkomst betrokken zijn geweest, kenbaar is, kan ook daaraan bij de uitleg betekenis worden toegekend.

Beoordeling subsidiaire klacht

5.5 Met zijn subsidiaire klacht betoogt de Staatssecretaris dat het oordeel van het Hof dat de gehele premie een werknemersbijdrage is, onjuist althans onbegrijpelijk is. Dit onderbouwt de Staatssecretaris ten eerste met een verwijzing naar hetgeen is opgenomen in het Overbruggingsreglement A. In zowel artikel 2, lid 1, als in artikel 3, lid 1, van het Overbruggingsreglement A is bepaald dat de voetbalclub (de werkgever) de premie is verschuldigd. Ter onderbouwing voert de Staatssecretaris voorts aan dat de premie-af trek niet expliciet is geregeld in de Resolutie c.q. in de wetgeving.

5.6 Het Hof stelt voorop dat de uitleg van het Overbruggingsreglement A plaats dient te vinden langs de lijnen van de zogenoemde cao-norm (zie onderdeel 5.4). Naar het oordeel van het Hof is het

Overbruggingsreglement A niet eenduidig over de vraag voor wiens rekening de verschuldigde premies komen. In artikel 2, lid 1, en in artikel 3, lid 1, van het Overbruggingsreglement A wordt inderdaad – zoals de Staatssecretaris betoogt – de nadruk erop gelegd dat de voetbalclub de premies betaalt. Echter, in de definitiebepaling van 'Deelnemer' staat dat de contractspeler de premies afdraagt. In artikel 2, lid 4, en artikel 3, lid 4, staat voorts dat de voetbalclub de premie inhoudt op het loon en afdraagt.

- 5.7 De bepalingen van het Overbruggingsreglement A in onderlinge samenhang gelezen begrijpt het Hof aldus dat op de voetbalclub de verplichting rust de premie in te houden op het loon van de contractspeler en deze vervolgens af te dragen aan belanghebbende. Waar het Overbruggingsreglement A schrijft dat de voetbalclub de premie verschuldigd is, houdt het kennelijk in dat de voetbalclub verplicht is ervoor zorg te dragen dat de premie aan belanghebbende wordt betaald. Dat staat volgens het Hof niet eraan in de weg dat de premie – door inhouding – voor rekening van de werknemer komt.
- 5.8 De Overbruggingsuitkering komt uit een fonds dat wordt gevuld door premies en rente. Voor zover de premie wordt voldaan door de werknemer – dus door inhouding op zijn nettoloon – levert de werknemer de tegenprestatie zelf. Wanneer de werkgever betaalt, presteert hij.²⁴ Mijns inziens is bovenstaande discussie voor onderhavige zaak echter niet relevant. Het gaat in het Verdrag om een civielrechtelijke vraag, namelijk of tegenover de uitkering een prestatie is geleverd, zonder dat daarbij relevant is door wie is gepresteerd. In de tekst van de lijfrentedefinitie van het Verdrag doet het alleen ertoe of de premiestorting een toereikende dekking levert voor het recht op en de betalingen uit de Overbruggingsuitkering. Daar dit laatste het geval is, is volgens mij is in de begripsvorming van het Verdrag dus sprake van een lijfrente.
- 5.9 Indien in de verdragstekst toch het vereiste zou moeten worden gesignaleerd dat de tegenprestatie dient te worden voldaan door de contractspeler zelf, dan is het Hof bij zijn overwegingen uitgegaan van een juiste rechtstoepassing die niet onbegrijpelijk is. Hierbij dient te worden gelet op de omstandigheid dat het Hof vrij is in het selecteren en waarderen van wat als bewijsmiddel is aangedragen en terzijde te stellen wat het voor het bewijs niet van waarde acht.²⁵ Ook de subsidiaire klacht van de Staatssecretaris faalt derhalve.
- 5.10 Al met al betekent voorgaande dat op de Overbruggingsuitkering terecht geen loonbelasting is ingehouden. De Overbruggingsuitkering valt onder de lijfrentebepaling van artikel 18, lid 2, Verdrag. Er is namelijk sprake van een vaste som, periodiek betaalbaar op vaste tijdstippen, gedurende een voor vaststelling vatbaar tijdvak, ingevolge een verbintenis tot het doen van betalingen, welke tegenover een voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde staat. Nu hetgeen door de Hoge Raad is overwogen in 2017 mijns inziens niet tot gevolg heeft dat alle uitkeringen die uit dienstbetrekking voortkomen niet meer kwalificeren als lijfrente, wordt met deze conclusie aangesloten bij hetgeen oorspronkelijk in de VSO is afgesproken. Hiermee wordt tevens aangesloten bij de jurisprudentie zoals uiteengezet in onderdelen 4.10 tot en met 4.15; als geen sprake is van een ruime lijfrentedefinitie, dan valt de Overbruggingsuitkering onder artikel 17 Verdrag. Is wel een ruime lijfrentedefinitie opgenomen, dan kwalificeert de Overbruggingsuitkering – zoals in onderhavige zaak – als lijfrente en is de woonstaat heffingsbevoegd.

6 Conclusie

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van de Staatssecretaris van Financiën ongegrond dient te worden verklaard.

De Procureur-Generaal bij de
Hoge Raad der Nederlanden

Advocaat-Generaal

-
- ¹ De inspecteur van de Belastingdienst GO / kantoor Utrecht.
 - ² De Rechtbank Gelderland.
 - ³ Rechtbank Gelderland 21 januari 2020, nr. AWB 18/5904, ECLI:NL:RBGEL:2020:259, *NTFR* 2020/829 met noot Molenaar en *PJ* 2020/54 met noot Dieleman.
 - ⁴ Het gerechtshof Arnhem - Leeuwarden.
 - ⁵ Hof Arnhem - Leeuwarden 24 augustus 2021, nr. 20/00391, ECLI:NL:GHARL:2021:8090, *FutD* 2021-2793 met noot redactie en *NLF* 2021/1803 met noot Molenaar.
 - ⁶ De staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst.
 - ⁷ In r.o. 2.6. van de uitspraak van het Hof staat dat de aanwijzing berust op artikel 10, lid 2, Wet LB. Kennelijk bedoelt het Hof artikel 11, lid 2, Wet LB.
 - ⁸ Hoge Raad 19 mei 2017, nr. 16/02463, ECLI:NL:HR:2017:913, *BNB* 2017/179 met noot Mertens, *NLF* 2017/1215 met noot Cools, *FED* 2017/114 met noot Vleggeert, *V-N* 2017/26.12 met noot redactie, *FutD* 2017-1206 met noot redactie, *NTFRB* 2017/27 met noot Spauwen en *NTFR* 2017/1387 met noot Kastelein.
 - ⁹ Wanneer in de conclusie overbruggingsuitkering met een hoofdletter geschreven wordt, betreft het specifiek de Overbruggingsuitkering die de speler ontvangt.
 - ¹⁰ De Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederland 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.
 - ¹¹ Hoge Raad 19 mei 2017, nr. 16/02463, zie onder voetnoot 8.
 - ¹² Artikel 2, lid 4 en artikel 3 Overbruggingsreglement A.
 - ¹³ Artikel 5, lid 1, Overbruggingsreglement A. Zie ook A.G. Geesink en N.C.G. Gubbels, 'Enige (internationale) fiscale aspecten van de regeling Stichting [X] ', *WFR* 1998/1736.
 - ¹⁴ P.H.J. Essers, A.J.M. Arends en P.J.L. Asjes, *Topsport en fiscaliteit: een onderzoek naar de fiscale positie van topsport vanuit nationaal en Europees perspectief*, Amersfoort: SDU 1999, p. 94.
 - ¹⁵ Artikel 8 Overbruggingsreglement A.
 - ¹⁶ P.H.J. Essers, A.J.M. Arends en P.J.L. Asjes, *Topsport en fiscaliteit: een onderzoek naar de fiscale positie van topsport vanuit nationaal en Europees perspectief*, Amersfoort: SDU 1999, p. 97-98.
 - ¹⁷ R. Ismer, 'Article 18', m. no. 19 en 59, in: E. Reimer en A. Rust, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2015.
 - ¹⁸ R. Ismer, 'Article 18', m. no. 60, in: E. Reimer en A. Rust, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Alphen aan den Rijn: Kluwer Law International 2015.
 - ¹⁹ Hof Amsterdam 3 januari 1986, nr. 2422/84, ECLI:NL:GHAMS:1986:AW8126, *V-N* 1987/1677, 10 met noot redactie.
 - ²⁰ P.H.J. Essers, A.J.M. Arends en P.J.L. Asjes, *Topsport en fiscaliteit: een onderzoek naar de fiscale positie van topsport vanuit nationaal en Europees perspectief*, Amersfoort: SDU 1999, p. 98-99 en A.G. Geesink en N.C.G. Gubbels, 'Enige (internationale) fiscale aspecten van de regeling Stichting [X] ', *WFR* 1998/1736. Zie tevens *V-N* 1987/1677, 10.
 - ²¹ Hoge Raad 3 mei 2000, nr. 34 653, ECLI:NL:HR:2000:AA5678, *BNB* 2000/328 met noot Essers, *V-N* 2000/24.10 met noot redactie, AA0010470 met noot Zwemmer en *NTFR* 2000/679 met noot Lucas Luijckx.
 - ²² Hoge Raad 19 mei 2017, zie onder noot 7.
 - ²³ Hoge Raad 4 mei 2018, nr. 17/00384, ECLI:NL:HR:2018:678, *NJ* 2022/128 met noot Verhulp en *JAR* 2018/147 met noot Franssen.
 - ²⁴ Echter, aangezien de premie een (onbelast) loonvoordeel vormt, zou het toch gezien kunnen worden als een prestatie van de werknemer.

²⁵ Hoge Raad 22 juni 1921, *B.* 2843 en nadien (onder meer) Hoge Raad 18 mei 1977, nr. 18 357, ECLI:NL:HR:1977:AX3821, *BNB* 1977/165.
