

ECLI:NL:HR:2023:572

Instantie	Hoge Raad
Datum uitspraak	14-04-2023
Datum publicatie	14-04-2023
Zaaknummer	21/04113
Formele relaties	In cassatie op : ECLI:NL:GHARL:2021:8090 Conclusie: ECLI:NL:PHR:2022:724
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Cassatie
Inhoudsindicatie	Uitkering overbruggingsregeling beroepsvoetballers; art. 18, lid 2, Verdrag Nederland-Australië; uitleg begrip lijfrente in verdrag; HR 19 mei 2017, ECLI:NL:HR:2017:913.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 14-4-2023 V-N Vandaag 2023/806 FutD 2023-0972 met annotatie van Fiscaal up to Date V-N 2023/18.9 met annotatie van Redactie NJB 2023/1250 NLF 2023/1093 met annotatie van Mees Vergouwen NTFR 2023/613 met annotatie van dr. D. Molenaar BNB 2023/91 met annotatie van P. KAVELAARS, Redactie

Uitspraak

HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

BELASTINGKAMER

Nummer 21/04113

Datum 14 april 2023

ARREST

in de zaak van

tegen

STICHTING [X] te [Z] (hierna: belanghebbende)

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden van 24 augustus 2021, nr. 20/00391¹, op het hoger beroep van de Inspecteur tegen een uitspraak van de Rechtbank Gelderland (nr. AWB 18/5904) betreffende een aan belanghebbende opgelegde naheffingsaanslag in de loonheffingen over het tijdvak 1 januari 2018 tot en met 31 januari 2018.

1 Geding in cassatie

De Staatssecretaris, vertegenwoordigd door [P], heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit. Belanghebbende, vertegenwoordigd door R.W.G. Rouwers en R.M. Bos-Schepers, heeft een verweerschrift ingediend.

Op 26 juli 2022 heeft Advocaat-Generaal R.E.C.M. Niessen geconcludeerd tot ongegrondverklaring van het beroep in cassatie.²

Belanghebbende heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

2 Uitgangspunten in cassatie

- 2.1 Belanghebbende is belast met de uitvoering van de voor beroepsvoetballers in Nederland in het leven geroepen overbruggingsregeling, die is verankerd in het Reglement Betaald Voetbal van de KNVB, het standaardspelerscontract en de CAO Betaald Voetbal. Voor beroepsvoetballers in Nederland is deelname aan de overbruggingsregeling verplicht; die verplichting is opgenomen in het spelerscontract. De overbruggingsregeling voorziet in maandelijks te betalen overbruggingsuitkeringen die aanvangen bij het einde van de voetballoopbaan. De voetbalclub is als werkgever een fondspremie verschuldigd, die zij inhoudt op het brutoloon van de beroepsvoetballers. De ingehouden premie dient door de voetbalclub te worden afgedragen aan belanghebbende die de premie administreert ten gunste van het deelnemersfonds dat belanghebbende voor de desbetreffende beroepsvoetballer beheert. De overbruggingsuitkeringen zijn nader uitgewerkt in de door belanghebbende opgestelde Overbruggingsreglementen A en B.
- 2.2 Bij resolutie van 30 november 1972, B71/24096³, heeft de Staatssecretaris de aanspraken op de overbruggingsuitkeringen aangewezen als niet tot het loon behorende aanspraken. Deze aanwijzing berust thans op artikel 11, lid 2, van de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB 1964), in verbinding met artikel 3.3a, aanhef en letter c, van de Uitvoeringsregeling loonbelasting 2011. Uit deze aanwijzing vloeit voort dat de overbruggingsuitkeringen behoren tot het loon in de zin van artikel 10 van de Wet LB 1964.
- 2.3 [A] (hierna: de speler) is een gewezen beroepsvoetballer die na zijn Nederlandse voetballoopbaan in Australië is gaan wonen en aan wie belanghebbende maandelijks overbruggingsuitkeringen betaalt. Op de overbruggingsuitkering van januari 2018 heeft belanghebbende geen loonbelasting ingehouden, omdat belanghebbende van mening is dat de uitkering een lijfrente is in de zin van artikel 18 van het Belastingverdrag Nederland-Australië van 17 maart 1976 (hierna: het Verdrag) en het heffingsrecht daarover exclusief aan Australië is toegewezen. De Inspecteur stelt onder verwijzing naar het arrest van de Hoge Raad van 19 mei 2017⁴ (hierna: het arrest van 19 mei 2017) dat belanghebbende wel loonbelasting had moeten

inhouden omdat naar zijn mening de tegenprestatie die tegenover de overbruggingsuitkering staat de door de beroepsvoetballer verrichte arbeid is en niet de betaalde fondspremie. Van een lijfrente in de zin van artikel 18, lid 2, van het Verdrag is dan geen sprake. Op grond van artikel 17 van het Verdrag is het heffingsrecht over de overbruggingsuitkering aan Nederland toegewezen, aldus de Inspecteur. Voor de loonheffing die belanghebbende over de aan de speler betaalde overbruggingsuitkering van januari 2018 is verschuldigd heeft de Inspecteur een naheffingsaanslag opgelegd.

3 Procedure voor het Hof

- 3.1 Voor het Hof was in geschil of Nederland heffingsbevoegd is ter zake van de overbruggingsuitkering en meer in het bijzonder of die uitkering is aan te merken als een uitkering uit een lijfrente als bedoeld in artikel 18, lid 2, van het Verdrag.
- 3.2 Het Hof heeft geoordeeld dat de enkele omstandigheid dat het 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, lid 2, van het Verdrag. Uit het arrest van 19 mei 2017 volgt dat niet wordt voldaan aan de in de definitie van lijfrente opgenomen zinsnede '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.
- 3.3 Voorts heeft het Hof geoordeeld dat uit het in 2.1 bedoelde Overbruggingsreglement A, dat in de situatie van de speler van toepassing is, volgt dat de werkgever van de speler verplicht was de fondspremie in te houden op diens loon en de ingehouden premie af te dragen aan belanghebbende. De omstandigheid dat het Overbruggingsreglement A erover rept dat de werkgever de fondspremie is verschuldigd, staat er niet aan in de weg dat die premie (door inhouding) voor rekening van de speler is gekomen.
- 3.4 Het vorenstaande brengt volgens het Hof mee dat de in januari 2018 aan de speler betaalde overbruggingsuitkering een uitkering uit een lijfrente is in de zin van artikel 18, lid 2, van het Verdrag en dat het heffingsrecht daarover is toegewezen aan Australië.

4 Beoordeling van het middel

- 4.1 Het middel bestrijdt het hiervoor in 3.2 weergegeven oordeel van het Hof met het betoog dat het arrest van 19 mei 2017 aldus moet worden uitgelegd dat de enkele omstandigheid dat een recht op uitkeringen opkomt in het kader van een dienstbetrekking niet eraan in de weg staat dat dat recht op uitkeringen valt onder het lijfrentebegrip van artikel 18, lid 2, van het Verdrag. Betoogd wordt dat het arrest van 19 mei 2017 aldus moet worden uitgelegd dat voor de vraag of sprake is van een 'voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde', alleen van belang is dat het recht op de uitkeringen door de werknemer van de werkgever is verkregen in het kader van de beëindiging van de dienstbetrekking. Gelet op de overeenkomsten tussen het onderhavige geval en de feiten en omstandigheden in het arrest van 19 mei 2017, dient de rechtsregel van dat arrest naar analogie te worden toegepast op de overbruggingsuitkering, aldus de klacht.
- 4.2 In het arrest van 19 mei 2017 heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het recht op periodieke uitkeringen dat een werknemer in het kader van de beëindiging van zijn dienstbetrekking heeft verkregen van zijn werkgever, niet als lijfrente kan worden aangemerkt omdat niet is voldaan aan de voorwaarde dat tegenover dit recht een 'voldoende en volledige tegenprestatie in geld of geldswaarde' staat.⁵ Uit dit arrest volgt dat een als beloning voor in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden verkregen aanspraak die niet tot het loon is gerekend, geen uitkering uit een lijfrente in de zin van artikel 18, lid 2, van het Verdrag is. Slechts indien de aanspraak tot het loon is gerekend, kan worden aangenomen dat de aanspraak is gefinancierd uit het nettoloon van de gerechtigde. In dat geval heeft de gerechtigde tot de aanspraak een tot zijn vermogen behorend geldbedrag opgeofferd. Dan is voldaan aan het in artikel 18, lid 2, van het Verdrag opgenomen

vereiste van een tegenprestatie.

4.3 Nu de aanspraken op overbruggingsuitkeringen niet tot het loon behoren, brengt het arrest van 19 mei 2017 mee dat de overbruggingsuitkering niet is aan te merken als een uitkering uit een lijfrente in de zin van artikel 18, lid 2, van het Verdrag. De overbruggingsuitkering dient op grond van artikel 17 van het Verdrag te worden gerekend tot de inkomsten die sportbeoefenaars als zodanig uit hun persoonlijke werkzaamheden verkrijgen.⁶

4.4 In zoverre slaagt het middel. Voor het overige behoeft het geen behandeling.

4.5 Het voorgaande leidt tot de slotsom dat het beroep in cassatie gegrond moet worden verklaard. De bestreden uitspraak kan niet in stand blijven. De Hoge Raad kan de zaak afdoen.

5 Proceskosten

De Hoge Raad ziet geen aanleiding voor een veroordeling in de proceskosten.

6 Beslissing

De Hoge Raad:

- verklaart het beroep in cassatie gegrond,
- vernietigt de uitspraak van het Hof en de uitspraak van de Rechtbank, en
- verklaart het tegen de uitspraak van de Inspecteur ingestelde beroep ongegrond.

Dit arrest is gewezen door de vice-president R.J. Koopman als voorzitter, en de raadsheren J. Wortel, M.T. Boerlage, P.A.G.M. Cools en A.E.H. van der Voort Maarschalk, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier F. Treuren, en in het openbaar uitgesproken op 14 april 2023.

¹ ECLI:NL:GHARL:2021:8090.

² ECLI:NL:PHR:2022:724.

³ <https://wetten.overheid.nl/BWBR0002850/1972-11-30#Tekst>.

⁴ HR 19 mei 2017, ECLI:NL:HR:2017:913.

⁵ HR 19 mei 2017, ECLI:NL:HR:2017:913, rechtsoverwegingen 2.3.2 en 2.3.3.

⁶ Vgl. HR 3 mei 2000, ECLI:NL:HR:2000:AA5678.
