

Internationaal en Europees

NTR 2025/216

INTERNATIONAAL EN EUROPEES

Voor dagenbreuk wordt dienstreis voor helft toegerekend aan land van vertrek en voor helft aan land van aankomst

Hoge Raad 24 januari 2025, 23/04063
ECLI:NL:HR:2025:109

Belastingjaar/tijdvak: 1 januari 2018 - 31 december 2018

Art. 15 Verdrag Nederland-Saudi-Arabië; Art. 23 Verdrag Nederland-Saudi-Arabië

Samenvatting

Belanghebbende is inwoner van Nederland en staat in 2018 in dienstbetrekking tot een in Saudi-Arabië gevestigde werkgever. In geschil is hoe voor de toepassing van de evenredigheidsbreuk moet worden omgegaan met drie

reisdagen waarop belanghebbende in het kader van zijn dienstbetrekking is gereisd vanuit en/of naar Saudi-Arabië. De inspecteur heeft elk van de reisdagen voor de helft in aanmerking genomen in de teller. Hof Amsterdam (24 augustus 2023, ECLI:NL:GHAMS:2023:2079, NTFR 2023/1833) heeft belanghebbende in het gelijk gesteld door uit te gaan van drie hele dagen. De Hoge Raad vernietigt de hofuitspraak. Met het oog op een eenvoudige toepasbaarheid moet de dag waarop een dienstreis naar een ander land is gemaakt, in alle gevallen voor de helft worden toegerekend aan het land van vertrek, en voor de andere helft aan het land van (uiteindelijke) aankomst, ongeacht hoelang de dienstreis die dag heeft geduurd en ongeacht de overige op die dag verrichte werkzaamheden. Daarbij wordt geen rekening gehouden met werkzaamheden die op de reisdag eventueel buiten de reistijd zijn verricht. Het cassatieberoep van de staatssecretaris wordt gegrond verklaard.

2. Uitgangspunten in cassatie

2.1. Belanghebbende is inwoner van Nederland. Hij was in 2018 als Goalkeeper Coach in dienstbetrekking werkzaam bij [A]. Hij heeft in 2018 in totaal 158 dagen in dienst van [A] gewerkt. Hij heeft in 2018 in totaal (omgerekend) € [a] aan loon van [A] genoten (het totale [A] loon), waarvan € [b] aan tekengeld.

2.2. Op 28 februari 2018 is belanghebbende met het nationale voetbalelftal van Saudi-Arabië voor een oefenwedstrijd heen en weer naar Irak gevlogen. Op 19 november 2018 is hij met dat elftal naar Jordanië gevlogen, op 20 november 2018 heeft het elftal daar een wedstrijd gespeeld en op 21 november 2018 is belanghebbende met het elftal teruggevoerd naar Saudi-Arabië.

2.3. De Inspecteur heeft aan belanghebbende een aanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen voor het jaar 2018 opgelegd. Daarbij is het totale [A]-loon in aanmerking genomen. Bij het berekenen van de aanslag heeft de Inspecteur met inachtneming van artikel 15 van het Belastingverdrag Nederland-Saudi-Arabië¹ (hierna: het Verdrag) op het belastingbedrag een aftrek ter voorkoming van dubbele belasting toegepast ter zake van een deel van het totale [A]-loon. Het deel van het totale [A]-loon waarvoor aftrek ter voorkoming van dubbele belasting is verleend, bestaat uit (i) het tekengeld en (ii) 71,5/158e deel van het [A]-loon exclusief het tekengeld (hierna: het reguliere [A]-loon). Het getal 71,5 in de teller van deze breuk is het aantal dagen waarop belanghebbende volgens de Inspecteur in 2018 in Saudi-Arabië heeft gewerkt. Bij de berekening van dat getal heeft de Inspecteur elk van de drie hiervoor in 2.2 bedoelde reisdagen (hierna: de reisdagen) voor de helft meegeteld.

2.4. De Rechtbank heeft geoordeeld dat (i) alleen aftrek ter voorkoming van dubbele belasting behoeft te worden verleend voor zover de dienstbetrekking in Saudi-Arabië is uitgeoefend, en (ii) belanghebbende niet heeft gesteld, laat staan aannemelijk gemaakt, dat op de reisdagen meer dan 50 procent van de werktijd in Saudi-Arabië is gewerkt.

3. De oordelen van het Hof

3.1. Voor het Hof was onder meer in geschil welk gedeelte van het reguliere [A]-loon van belanghebbende kan worden toegerekend aan werkzaamheden in Saudi-Arabië en daarom op grond van artikel 15, lid 1, van het Verdrag be-

lastbaar is in Saudi-Arabië. Volgens de Inspecteur moeten daartoe de reisdagen elk voor de helft worden meegeteld als dagen waarop belanghebbende in Saudi-Arabië heeft gewerkt, zodat de teller uitkomt op 71,5 dagen. Volgens belanghebbende moeten de reisdagen daarentegen in hun geheel worden meegeteld. Volgens hem moet daarom worden uitgegaan van 73 dagen in 2018 waarop belanghebbende in Saudi-Arabië heeft gewerkt.

3.2. Het Hof heeft onder verwijzing naar het arrest van de Hoge Raad van 23 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AP1424 (NTFR 2005/1420, red.), geoordeeld dat een dag waarop voor de dienstbetrekking is gereisd vanuit het land van de werkgever, in dit verband moet worden aangemerkt als een hele dag waarop in dat land is gewerkt. Het Hof acht het onjuist om bij de berekening van het gedeelte van het loon dat aan werkzaamheden in Saudi-Arabië is toe te rekenen, halve dagen, dagdelen of uren te hanteren. Het Hof volgt daarom de berekening van belanghebbende, op grond waarvan hij een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting krijgt voor 73/158e deel van het reguliere [A]-loon.

4. Beoordeling van het middel

4.1. Het middel komt op tegen de hiervoor in 3.2 bedoelde oordelen van het Hof.

4.2.1. Artikel 15, lid 1, eerste volzin, van het Verdrag bepaalt – voor zover hier van belang – dat beloningen verkregen door een inwoner van een Verdragsluitende Staat ter zake van een dienstbetrekking slechts in die Verdragsluitende Staat belastbaar zijn, tenzij de dienstbetrekking in de andere Verdragsluitende Staat wordt uitgeoefend. Op grond van deze bepaling is de bevoegdheid tot heffing van belasting over het [A]-loon aan Saudi-Arabië toegewezen voor zover dat loon kan worden toegerekend aan de uitoefening van de dienstbetrekking in Saudi-Arabië. Het middel werpt de vraag op hoe dat deel van het loon moet worden bepaald.

4.2.2. Tussen partijen is niet in geschil dat in dit geval het reguliere [A]-loon tijdsevenredig moet worden toegerekend aan de verschillende werkzaamheden die belanghebbende verricht in het kader van zijn dienstbetrekking met [A]. Dat uitgangspunt geeft geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting.²

4.2.3. In een zodanig geval dient het deel van het reguliere loon dat kan worden toegerekend aan de uitoefening door de belastingplichtige van zijn dienstbetrekking in Saudi-Arabië, en dus in dat land belastbaar is, te worden vastgesteld door het totale bedrag van dat loon te verminderen met een evenredigheidsbreuk waarvan (i) de teller bestaat uit de tijd die de belastingplichtige in Saudi-Arabië heeft besteed aan de uitoefening van zijn dienstbetrekking met zijn werkgever in Saudi-Arabië, en (ii) de noemer bestaat uit de tijd die de belastingplichtige in totaal heeft besteed aan de uitoefening van die dienstbetrekking.

4.2.4. Het geschil in deze zaak heeft betrekking op de vraag hoe bij het vaststellen van de hiervoor in 4.2.3 bedoelde evenredigheidsbreuk (hierna: de evenredigheidsbreuk) moet worden omgegaan met het maken van een reis die niet is aan te merken als woon-werkverkeer, en die plaatsvindt om in het kader van de dienstbetrekking werkzaamheden te verrichten in een ander land dan het land waar de dienstbetrekking gewoonlijk wordt uitgeoefend (hierna: dienstreis).

1 Overeenkomst van 13 oktober 2018, Trb. 2008, 214.

2 Vgl. HR 23 september 2005, ECLI:NL:HR:2005:AP1424, rechtsoverweging 3.3.3 (NTFR 2005/1420, red.).

4.2.5. Uit de bewoordingen van artikel 15, lid 1, van het Verdrag valt niet af te leiden hoe voor de toepassing van de evenredigheidsbreuk moet worden omgegaan met een dienstreis. Zo is daaruit niet af te leiden hoe moet worden bepaald in welk land de dienstbetrekking wordt uitgeoefend gedurende de reistijd (bijvoorbeeld tijdens een reis per vliegtuig), en of in die breuk enkel mag worden gerekend met hele dagen. Dat valt evenmin af te leiden uit de toelichtende nota bij het Verdrag.³ Het volgt ook niet uit het OESO-commentaar op artikel 15 van het OESO-modelverdrag 2005⁴, welke bepaling voor Nederland diende als basis voor de onderhandelingen met Saudi-Arabië die leiden tot de totstandkoming van het Verdrag⁵, en waarvan het eerste lid inhoudelijk niet verschilt van artikel 15 van het OESO-modelverdrag 2005.

4.2.6. De Hoge Raad stelt in dit verband voorop dat voor de toepassing van de evenredigheidsbreuk bij het maken van een dienstreis de reistijd moet worden aangemerkt als tijd die is besteed aan de uitoefening van de dienstbetrekking. Dat geldt ook voor zover tijdens de reistijd geen activiteiten worden verricht die verband houden met de dienstbetrekking.

4.2.7. Aangezien een duidelijk aanknopingspunt voor de toerekening van de met een dienstreis gemoeide reistijd aan een bepaald land ontbreekt, dient, met het oog op een eenvoudige toepasbaarheid van artikel 15, lid 1, van het Verdrag, die reistijd voor de helft te worden toegerekend aan het land van vertrek en voor de helft aan het land van aankomst. Eveneens op grond van overwegingen van eenvoud dient voor de toepassing van de evenredigheidsbreuk geen rekening te worden gehouden met werkzaamheden die op de reisdag eventueel buiten de reistijd zijn verricht. Op grond van dergelijke overwegingen dient voor de toepassing van de evenredigheidsbreuk alleen rekening te worden gehouden met het land van vertrek en het land van uiteindelijke aankomst. Indien gedurende de dienstreis een tussenstop is gemaakt in een ander land, dient met dit andere land dus geen rekening te worden gehouden.

Het voorgaande betekent dat de dag waarop een dienstreis naar een ander land is gemaakt, in alle gevallen voor de helft moet worden toegerekend aan het land van vertrek, en voor de andere helft aan het land van (uiteindelijke) aankomst, ongeacht hoe lang de dienstreis die dag heeft geduurd en ongeacht de overige op die dag verrichte werkzaamheden. In het gebruikelijke geval dat voor werkdagen waarop niet wordt gereisd de evenredigheidsbreuk wordt berekend op basis van dagen, moet daarom voor de werkdagen waarop een dienstreis wordt gemaakt, voor de reistijd worden uitgegaan van een halve dag in elk van de betrokken landen.

4.2.8. Het voorgaande brengt mee dat het middel slaagt.

4.3. De uitspraak van het Hof kan niet in stand blijven. De Hoge Raad kan de zaak afdoen. Gelet op hetgeen hiervoor in 4.2.7 is overwogen, en in aanmerking genomen dat in dit geval voor werkdagen waarop niet wordt gereisd de evenredigheidsbreuk wordt berekend op basis van dagen, heeft de Inspecteur bij de berekening van de teller van die breuk de reisdagen terecht voor de helft meegeteld als dagen die belanghebbende in Saudi-Arabië heeft besteed aan de uitoefening van zijn dienstbetrekking met [A]. De uitspraak van de Rechtbank moet daarom worden bevestigd.

(Volgt vernietiging van de hofuitspraak en bevestiging van de rechtbankuitspraak.)

Noot: Molenaar*

Nog slechts een kleine kwestie

De kwestie voor de Hoge Raad spitst zich toe op de vraag of voor 71,5 dan wel 73 dagen belastingvrijstelling moet worden verleend. In de feitelijke procedures bij de rechtbank en het gerechtshof was al vast komen te staan dat er 158 werkdagen waren geweest voor de Saoedi-Arabische voetbalbond, maar dat de keeperstrainer niet telkens in dat land had gewerkt. Nog slechts in geschil waren twee uitwedstrijden, in Irak en Jordanië. Naar Irak was op één dag heen en weer gereisd, maar naar Jordanië was het een trip van drie dagen geweest, inclusief de wedstrijddag.

De Hoge Raad beslist nu in navolging van de conclusie van de A-G (16 augustus 2024, NTFR 2024/1442, met mijn noot) dat de reisdagen voor de helft meetellen. Dit is anders dan hof Amsterdam (24 augustus 2023, ECLI:NL:GHAMS:2023:2079, NTFR 2023/1833, met mijn noot) uitsprak, want dat had de hele reisdagen meegeteld bij het werken in Saoedi-Arabië.

Art. 15 Belastingverdrag Saoedi-Arabië

De keeperstrainer had een contract met het Saoedische nationale voetbalelftal voor het jaar 2018 met een jaarsalaris + tekengeld van \$1.500.000. In de procedure wordt ervan uitgegaan dat de keeperstrainer inwoner van Nederland was gebleven en niet naar Saoedi-Arabië verhuisd was. Dat is ook begrijpelijk met de 158 werkdagen in 2018, die slechts voor de helft in Saoedi-Arabië vervuld werden. Het betekent wel dat voor de verdeling van de heffingsrechten het belastingverdrag tussen Nederland en Saoedi-Arabië van 2008 van belang is. In art. 15 lid 1 daarvan staat dat het woonland belasting mag heffen over inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid, tenzij de dienstbetrekking in de andere staat wordt uitgeoefend. Hierdoor heeft Saoedi-Arabië alleen maar het heffingsrecht voor de dagen dat de keeperstrainer in dat land werkt. En volgens de Hoge Raad horen de reisdagen van en naar Irak en Jordanië slechts voor de helft bij Saoedi-Arabië, waardoor Nederland voor 71,5 van de 158 werkdagen voorkoming van dubbele belasting op grond van art. 23 Belastingverdrag hoeft te verlenen, met de vrijstellingsmethode.

Irak en Jordanië

De vraag kan gesteld worden wat er met de dagen in Irak en Jordanië gebeurt nu de Saoedische dienstbetrekking daar voor per saldo 2,5 dag uitgeoefend wordt. Met Irak heeft Nederland pas sinds 2019 een belastingverdrag, waardoor het jaar 2018 nog onder het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 valt. Daarin staat dat het loon in het buitenland aan belastingheffing onderworpen moet zijn geweest om een Nederlandse vrijstelling te kunnen krijgen. In Irak zal echter geen belasting zijn geheven, want het bezoek was slechts één dag en het loon werd niet vanuit dat land betaald. Dit betekent dat Nederland normaal mag heffen.

Met Jordanië bestaat sinds 2006 een belastingverdrag en over niet-zelfstandige arbeid staat in art. 15 lid 2 dat Neder-

3 Kamerstukken II 2010/11, 32 523, nr. 1, blz. 2.

4 OESO, Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2005, OECD Publishing, Parijs 2005, blz. 34.

5 Kamerstukken II 1987/88, 20 365, nr. 2, blz. 11.

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

land als woonstaat het uitsluitende heffingsrecht heeft als de werknemer korter dan 183 dagen in dat land werkt en het salaris door een werkgever buiten Jordanië wordt betaald. Hiervan is sprake bij de trip van drie dagen van Saoedi-Arabië naar Jordanië en daardoor hebben niet Jordanië of Saoedi-Arabië, maar heeft alleen Nederland als woonland het heffingsrecht voor het deel van het salaris dat toerekenbaar is aan Jordanië.

Belastingteruggaaf in Saoedi-Arabië claimen

De Saoedische voetbalbond heeft echter over het hele salaris Saoedische belasting afgedragen, terwijl het land volgens deze uitspraak van de Hoge Raad slechts over een beperkt aantal werkdagen het heffingsrecht heeft. De keeperstrainer zal dus een deel van die Saoedische belasting moeten terugvragen om dubbele heffing te voorkomen. Dat zal lastig zijn als de Saoedische voetbalbond c.q. de Saoedische belastingautoriteiten geen teruggaaf willen verlenen. Volgens het contract kan de keeperstrainer zich dan wenden tot het Court of Arbitration of Sports (CAS) in Lausanne, Zwitserland. Verder kan de keeperstrainer een beroep doen op de Regeling voor onderling overleg tussen Nederland en Saoedi-Arabië van art. 24 Belastingverdrag, maar daarin zit wel een verjaringstermijn van drie jaar. Er zal goed in het verdrag moeten worden gekeken op welk moment die driejaarstermijn is gaan lopen.

Mocht er een nettoloon zijn afgesproken in het contract met de Saoedische voetbalbond, dan is nog interessant wie de extra Nederlandse belasting moet betalen en de Saoedische belastingteruggaaf hoort te krijgen. Hierover is eerder geprocedeerd, zoals in CAS 9 februari 2007, nr. 2006/O/1055 (Del Bosque e.a. tegen Besiktas), Arbitragecommissie KNVB 20 december 2018, nr. 1489 (Hake tegen FC Twente) en CAS 27 oktober 2023, nr. 2023/A/9438 (Yala Bolasi v. Çaykur Rizespor A.Ş.). Na die laatste uitspraak kan de keeperstrainer in deze kwestie echter geen positieve uitspraak van de CAS verwachten.

Aansprakelijkheid belastingadviseur

Intussen heeft de keeperstrainer zijn accountant aansprakelijk gesteld voor het verkeerde belastingadvies over de Nederlandse belastingvrijstelling voor het Saoedische inkomen. Rechtbank Noord-Holland heeft hierover op 15 januari jl. uitspraak gedaan en de keeperstrainer gelijk gegeven (zie ECLI:NL:RBNHO:2025:35 en Accountancyvanmorgen van 22 januari 2025). Volgens de rechtbank gaat het hier weliswaar om een ingewikkeld aspect van het internationale belastingrecht, maar had de accountant niet vooraf het voorbehoud gemaakt dat hij daar te weinig kennis van had. Dat betekent volgens de rechtbank dat de accountant niet zorgvuldig heeft gehandeld en daarmee aansprakelijk is voor de geleden schade. Hoe hoog die schade is, moet in een andere procedure worden bepaald.

* mr. J.A.W. (Joop) Vrolijk - was werkzaam bij de Belastingdienst