

ECLI:NL:PHR:2022:396

Instantie Parket bij de Hoge Raad

Datum conclusie 26-04-2022

Datum publicatie 13-05-2022

Zaaknummer 21/04276

Rechtsgebieden Belastingrecht

Bijzondere kenmerken -

Inhoudsindicatie

A-G Niessen heeft conclusie genomen inzake een geschil over de vraag of Nederland, als woonstaat, ingevolge artikel 17, lid 2, Verdrag Nederland - Duitsland 2012 inkomstenbelasting mag heffen over Duitse socialezekerheidspensioenen lager dan € 15.000.

Belanghebbende, geboren in 1939, woonde in 2017 in Nederland. In dit jaar heeft belanghebbende onder meer twee uit Duitsland afkomstige socialezekerheidspensioenen ontvangen. Hiervoor is – als gevolg van de kleinpensioenregeling van artikel 17, lid 2, Verdrag – geen aftrek ter voorkoming van dubbele belasting toegepast. In geschil is of terecht Nederlandse inkomstenbelasting is geheven over de Duitse socialezekerheidspensioenen.

Naar het oordeel van zowel de Rechtbank als het Hof heeft de Inspecteur de Duitse socialezekerheidspensioenen terecht in de heffing van de Nederlandse inkomstenbelasting meegenomen. Op basis van artikel 17, lid 2, Verdrag heeft Nederland in onderhavige situatie de belastingheffing toegewezen gekregen, omdat belanghebbende niet meer dan € 15.000 aan pensioeninkomsten uit Duitsland heeft verkregen. Het Hof oordeelt dat het onderscheid dat de kleinpensioenregeling van artikel 17, lid 2, Verdrag maakt tussen mensen met een pensioen tot en met € 15.000 en mensen met een pensioen boven dat bedrag, niet onredelijk is. De verschillende behandeling is naar het oordeel van het Hof niet in strijd met het discriminatieverbod van het EVRM.

Belanghebbende voert in cassatie verschillende klachten aan. Volgens belanghebbende is sprake van een ongelijke behandeling binnen de groep van in Nederland wonende belastingplichtigen met een Duits pensioen. Belanghebbende betoogt dat deze ongelijke behandeling strijd oplevert met het discriminatieverbod van artikel 1 van het Twaalfde Protocol bij het EVRM. Voorts klaagt belanghebbende dat artikel 17, lid 2, Verdrag hem in een verslechterde financiële situatie brengt ten opzichte van het vorige verdrag, nu het heffingsrecht is verschoven naar Nederland. Tot slot stelt belanghebbende dat het Verdrag niet rechtsgeldig is, omdat het niet in de Duitse wetgeving is opgenomen.

Bij de beoordeling van de eerste klacht stelt de A-G voorop dat deze zich richt tegen een regeling die de beide betrokken staten in het Verdrag hebben getroffen. De A-G overweegt dat de toepassing van het gelijkheidsbeginsel plaatsvindt in verband met de rechtstoepassing door een rechtsorgaan binnen de grenzen van zijn competentie. Van schending daarvan is volgens de A-G in het onderhavige geval

geen sprake, aangezien de Nederlandse belastingdienst die de aanslag heeft opgelegd, eenvoudigweg de geldende nationale belastingwetgeving – die door het Verdrag in een geval als dat van belanghebbende niet wordt geraakt – zonder onderscheid heeft toegepast. De klacht faalt.

De A-G begrijpt dat belanghebbende met zijn tweede klacht bedoelt dat hij door de verdragswijziging in een verslechterde financiële positie is geraakt. Aangezien geen regel verbiedt dat de rechtspositie die een belanghebbende onder een tussen twee staten gesloten verdrag toekomt, onder een opvolgend tussen die partijen gesloten verdrag ongunstiger wordt, faalt ook de tweede klacht.

Met betrekking tot de laatste klacht van belanghebbende merkt de A-G op dat deze voor het eerst in cassatie is aangevoerd. Voor zover belanghebbende met zijn voor het Hof aangevoerde stellingen reeds bedoelde dat de kleine pensioenregeling niet in de Duitse nationale wetgeving is geïmplementeerd, zal de klacht naar mening van de A-G reeds omdat belanghebbende er geen belang bij heeft, ongegrond zijn. Zowel in het geval waarin het Verdrag geldig is, als in dat waarin dat niet zo zou zijn, staat er naar mening van de A-G niets aan in de weg dat Nederland belasting heft over de ‘kleine pensioenen’ volgens de regels van het nationale recht.

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

Vindplaatsen

Rechtspraak.nl
Viditax (FutD), 13-5-2022
V-N Vandaag 2022/1167
FutD 2022-1380
V-N 2022/22.11 met annotatie van Redactie
NTFR 2022/2126 met annotatie van Didden, B.M.M.

Conclusie

PROCUREUR-GENERAAL

BIJ DE

HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

Nummer 21/04276

Datum 26 april 2022

Belastingkamer III

Onderwerp/tijdvak IB/PVV 2017

Nr. Gerechtshof 20/00590 en 20/00591

Nr. Rechtbank AWB 19/4380 en AWB 19/4408

CONCLUSIE

R.E.C.M. Niessen

in de zaak van

[X]

tegen

de Staatssecretaris van Financiën

In geschil is of Nederland, als woonstaat, ingevolge artikel 17, lid 2, Verdrag Nederland - Duitsland 2012 inkomstenbelasting mag heffen over Duitse socialezekerheidspensioenen lager dan € 15.000.

1 Inleiding

- 1.1 Aan [X] te [Z] (hierna: belanghebbende) is voor het jaar 2017 een aanslag IB/PVV¹ opgelegd berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 20.791.
- 1.2 Bij uitspraak op bezwaar heeft de Inspecteur² het bezwaar ongegrond verklaard.
- 1.3 Belanghebbende heeft tegen de uitspraak op bezwaar beroep ingesteld bij de Rechtbank³. De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.⁴
- 1.4 Tegen de uitspraak van de Rechtbank is belanghebbende in hoger beroep gekomen bij het Hof⁵. Het Hof heeft het hoger beroep ongegrond bevonden en de uitspraak van de Rechtbank bevestigd.⁶
- 1.5 Belanghebbende heeft tijdig en ook overigens regelmatig beroep in cassatie ingesteld tegen de uitspraak van het Hof. Belanghebbende heeft nog een aanvulling op zijn beroepschrift ingediend, die te laat is ontvangen. De Staatssecretaris⁷ heeft een verweerschrift ingediend. Belanghebbende heeft hierop gereageerd met het indienen van een conclusie van repliek. De Staatssecretaris heeft laten weten niet te zullen dupliceren.

2 De feiten en het geding in feitelijke instanties

De feiten

- 2.1 Het Hof heeft de feiten vastgesteld als volgt. Belanghebbende, geboren in 1939, woonde in 2017 in Nederland. In dit jaar heeft belanghebbende inkomen uit vroegere dienstbetrekking van de Sociale Verzekeringsbank ontvangen. Belanghebbende heeft tevens twee uit Duitsland afkomstige socialezekerheidspensioenen ontvangen.
- 2.2 Zijn belastbaar inkomen uit werk en woning voor het onderhavige jaar, heeft belanghebbende in zijn aangifte IB/PVV 2017 als volgt gespecificeerd:

AOW	€ 8.262
Deutsche Rentenversicherung [...]	€ 7.452
Versorgungsanstalt [...]	€ 5.245
Subtotaal	€ 20.959
specifieke zorgkosten	€ 168
Belastbaar inkomen uit werk en woning	€ 20.791

2.3 Aan belanghebbende is overeenkomstig zijn aangifte een definitieve aanslag IB/PVV opgelegd. Daarbij is geen aftrek ter voorkoming van dubbele belasting toegepast. Immers, als gevolg van de kleinpensioenregeling wordt het heffingsrecht over de inkomsten van belanghebbende uit Duitse socialezekerheidspensioenen toegewezen aan Nederland.

Rechtbank Gelderland

- 2.4 Voor de Rechtbank was tussen partijen, voor zover in cassatie nog van belang, in geschil of de aanslag IB/PVV 2017 wat betreft de Duitse pensioeninkomens onbevoegd is opgelegd.
- 2.5 De Rechtbank stelt vast dat de Inspecteur naar Nederlands recht de Duitse pensioenuitkeringen terecht in de heffing van de inkomstenbelasting heeft meegenomen. Voorts overweegt de Rechtbank dat op basis van artikel 17, lid 2, van het Belastingverdrag Nederland - Duitsland 2012⁸ (hierna: het Verdrag) Nederland in onderhavige situatie de belastingheffing toegewezen heeft gekregen, omdat belanghebbende niet meer dan € 15.000 aan inkomsten afkomstig uit Duitsland heeft verkregen. Aldus is aftrek ter voorkoming van dubbele belasting naar oordeel van de Rechtbank niet aan de orde.
- 2.6 De Rechtbank begrijpt de klacht van belanghebbende zo dat hij van mening is dat de regeling van artikel 17 Verdrag in strijd is met de anti-discriminatiebepaling van artikel 14 van het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens (hierna: EVRM).⁹ Naar het oordeel van de Rechtbank is het stellen van een grensbedrag niet discriminerend en maakt het de verdragsbepaling niet willekeurig of nietig. Landen zijn bevoegd om hun eigen belastingregels vast te stellen, wat kan betekenen dat verschillen in belastingheffing bestaan tussen inwoners van verschillende landen.
- 2.7 Voorts overweegt de Rechtbank dat de inkomensgrens van artikel 17, lid 2, Verdrag is overeengekomen als gevolg van bilateraal overleg tussen Nederland en Duitsland. Anders dan belanghebbende betoogt, is het oude belastingverdrag niet eenzijdig door Nederland gewijzigd. De staatssecretaris heeft met artikel 17, lid 2, Verdrag gelijkheid beoogd tussen in Nederland woonachtige belastingplichtigen met een pensioen uit Nederland en in Nederland wonende belastingplichtigen met een vergelijkbaar pensioen uit Duitsland, aldus de Rechtbank. Naar het oordeel van de Rechtbank is deze overweging van de staatssecretaris niet van alle redelijkheid ontbloot.
- 2.8 De Rechtbank oordeelt dat artikel 17 Verdrag niet in strijd is met de anti-discriminatiebepaling van het EVRM. Het beroep van belanghebbende acht de Rechtbank ongegrond.

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden

- 2.9 Voor het Hof was tussen partijen, voor zover in cassatie nog van belang, eveneens in geschil of terecht Nederlandse inkomstenbelasting is geheven over de Duitse pensioenen.
- 2.10 Het Hof overweegt allereerst dat de kleinpensioenregeling (artikel 17, lid 2, Verdrag) onderscheid maakt tussen mensen met een pensioen tot en met € 15.000 en mensen met een pensioen boven dat bedrag. Naar het oordeel van het Hof is dit onderscheid niet onredelijk. Beoordeeld vanuit dat criterium, zijn de door belanghebbende vergeleken situaties volgens het Hof geen gelijke gevallen, zodat de verschillende behandeling niet in strijd komt met het discriminatieverbod.
- 2.11 Voorts overweegt het Hof dat de kleinpensioenregeling wordt toegelicht door het voorkomen van administratieve rompslomp. Naar het oordeel van het Hof doet de omstandigheid dat de Duitse fiscus ook kleine bedragen heft en int, er niet aan af dat de kleinpensioenregeling ertoe leidt dat degenen op wie de regeling van toepassing is alleen in hun woonstaat belastingaangifte hoeven te doen, waar zij zonder die regeling in twee staten fiscale verplichtingen zouden hebben.
- 2.12 Het Hof is aldus van oordeel dat de Rechtbank terecht en op goede gronden heeft geoordeeld

dat de kleinpensioenregeling niet in strijd komt met de antidiscriminatiebepaling in het EVRM. Het Hof verklaart het hoger beroep ongegrond.

3 Het geding in cassatie

- 3.1 Belanghebbende voert in cassatie verschillende klachten aan. Deze klachten zijn voornamelijk gericht tegen het oordeel van het Hof dat de kleinpensioenregeling geen strijd oplevert met het discriminatieverbod van artikel 1 van het Twaalfde Protocol bij het EVRM (hierna: het discriminatieverbod). Belanghebbende betoogt dat sprake is van een ongelijke behandeling binnen de groep van in Nederland wonende belastingplichtigen met een Duits pensioen.
- 3.2 Voorts klaagt belanghebbende dat artikel 17, lid 2, Verdrag hem in een verslechterde financiële situatie brengt ten opzichte van het vorige verdrag. Tot slot stelt belanghebbende dat het Verdrag niet in de Duitse inkomstenbelastingwetgeving is opgenomen en om die reden niet rechtsgeldig is.
- 3.3 Hierna zet ik eerst het relevante juridisch kader uiteen (onderdeel 4), waarna ik de klachten van belanghebbende behandel (onderdeel 5).

4 Juridisch kader

Artikel 17, lid 1 en lid 2, Verdrag

- 4.1 Op 12 april 2012 is het huidige belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting in Berlijn ondertekend. Het in 1959 tot stand gekomen belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland¹⁰ (hierna: het oude Verdrag), werd met de inwerkingtreding van het Verdrag op 1 januari 2016 vervangen. Met de totstandkoming van het Verdrag is – onder andere – een wijziging doorgevoerd in de toedeling van het heffingsrecht over pensioenen.¹¹
- 4.2 In het oude Verdrag was de in die tijd nog gebruikelijke verdeling van de heffingsbevoegdheid over pensioenen opgenomen in artikel 12. Het eerste lid bepaalde dat woonstaatheffing het uitgangspunt is. In artikel 12, lid 3, van het oude Verdrag werd vervolgens bepaald dat de bronstaat heffingsbevoegd is over uitkeringen die krachtens wettelijke sociale verzekeringen worden betaald.
- 4.3 Artikel 17, lid 1, Verdrag bepaalt, overeenkomstig artikel 12, lid 1, van het oude Verdrag, dat voor pensioenen, lijfrente of socialezekerheidsuitkeringen¹² als uitgangspunt woonstaatheffing geldt. Ingevolge het tweede lid van artikel 17 Verdrag mogen deze inkomsten echter in de bronstaat worden belast, mits het gezamenlijke brutobedrag van de door belastingplichtigen in een kalenderjaar genoten pensioenen en andere soortgelijke beloningen meer bedraagt dan € 15.000¹³. Dus geldt voor kleine pensioenen, lijfrenten en sociale zekerheidsuitkeringen uitsluitend de in het eerste lid opgenomen woonstaatheffing (de kleinpensioenregeling).
- 4.4 De in artikel 17, lid 2, Verdrag gekozen grens van € 15.000 is het onderhandelingsresultaat dat in relatie met Duitsland kon worden bereikt.¹⁴ Ter onderbouwing van de hoogte van dit drempelbedrag wordt slechts gewezen op de vermindering van aangifteverplichtingen voor kleine pensioenen; het stellen van een grensbedrag voorkomt dat belastingplichtigen met twee belastingdiensten te maken krijgen en beperkt uitvoeringsproblemen. In de literatuur wordt beargumenteerd dat dit door onder andere de hoogte van het grensbedrag – die zou te laag zijn – en de persoonlijke (niet-overdraagbare) aard van de pensioeninkomsten, niet in alle situaties bereikt kan worden.¹⁵
- 4.5 Naar aanleiding van de toezending van het rapport 'Fiscale knelpunten van grensarbeiders'¹⁶ is besloten dat het pensioenartikel in het Verdrag dient te worden aangepast. Nederland en Duitsland zijn op 24 maart 2021 het protocol tot wijziging van het Verdrag 2021¹⁷ (hierna: het Wijzigingsprotocol 2021) overeengekomen. Bij de totstandkoming van het Wijzigingsprotocol 2021 wordt onder meer vermeld dat het de € 15.000-grens ten aanzien van de socialezekerheidspensioenen ongemoeid laat, omdat hiermee – zo wordt nogmaals benadrukt – de administratieve lasten worden beperkt.¹⁸ De socialezekerheidsuitkeringen worden door de

wijziging wel volledig aan de bronstaat toegewezen; het bedrag van de socialezekerheidsuitkeringen is hiervoor niet meer relevant. Bij socialezekerheidsuitkeringen ontstaan dergelijke administratieve lasten namelijk niet of zeer beperkt bij een bronstaatheffing, daar belastingplichtigen die deze uitkeringen ontvangen, vaak al een aangifteverplichting in de bronstaat hebben.¹⁹

Verschuiving van het heffingsrecht

- 4.6 In onderhavige zaak zijn alleen de zojuist beschreven leden betreffende de socialezekerheidspensioenen en socialezekerheidsuitkeringen van belang. In de kern is sprake van twee verschuivingen. Het heffingsrecht verschuift van de woonstaat naar de bronstaat voor pensioenen als het bedrag aan inkomsten meer dan € 15.000 beloopt. Voor ontvangers van pensioenen en uitkeringen²⁰ krachtens wettelijke sociale verzekeringen verschuift het heffingsrecht juist van de bronstaat naar de woonstaat als het bedrag aan inkomsten onder het drempelbedrag ligt. Dit komt niet overeen met het door Nederland nagestreefde verdragsbeleid (zie onderdeel 4.9). De wijziging van bevoegde heffingsstaat kan voor een deel van de betrokken gepensioneerden nadelig zijn, gezien het verschil in belastingdruk tussen Nederland en Duitsland (zie onderdeel 4.10 e.v.).
- 4.7 Deze wijze van verdeling van de heffingsbevoegdheid en de eventuele toewijzing aan de bronstaat vinden hun oorsprong niet in het OESO-modelverdrag. Artikel 18 van het OESO-modelverdrag bepaalt – kort gezegd – dat het volledige heffingsrecht over particuliere pensioeninkomsten²¹ wordt toegewezen aan de woonstaat van belastingplichtigen. Immers, zo onderbouwt het OESO-commentaar, de woonstaat bevindt zich in een betere positie om zicht te houden op de gehele financiële situatie van belastingplichtigen en kan daar beter rekening mee houden. Bovendien zouden met een woonstaatheffing de administratieve lasten van belastingplichtigen worden beperkt.²² Echter, het huidige OESO-commentaar beschrijft ook dat landen kunnen kiezen van deze hoofdregel af te wijken, indien de pensioenopbouw fiscaal gefacilieerd was tijdens het werkzame leven in de bronstaat.²³ Het OESO-commentaar reikt daarom alternatieve verdragsteksten aan voor landen die kiezen voor een bronstaatheffing bij bedrijfspensioenen en bij pensioenen en andere betalingen die voortkomen uit de socialezekerheidswetgeving.²⁴
- 4.8 Dat in artikel 17, lid 2, Verdrag wordt afgeweken van heffing door de woonstaat, is het gevolg van het Nederlandse streven naar integrale bronstaatheffing over pensioeninkomsten.²⁵ Dit streven laat zich verklaren door de in Nederland geldende omkeerregeling bij pensioenopbouw. Dit houdt in de kern in dat de opbouw van pensioenen fiscaal wordt gefacilieerd, onder de veronderstelling dat de uiteindelijke uitkering wordt belast.²⁶ Integrale bronstaatheffing voorkomt dat de Nederlandse heffingsrechten op in Nederland opgebouwde en fiscaal gefacilieerde pensioenen verloren gaan na emigratie.
- 4.9 Dit is dan ook niet het eerste door Nederland gesloten belastingverdrag waar het heffingsrecht over pensioenen wordt toegewezen aan de bronstaat. Ook in de huidige verdragen met onder meer België (2001) en Portugal (1999) is een soortgelijke bepaling met verdeling van de heffingsbevoegdheid opgenomen. Echter, bijzonder bij het Verdrag met Duitsland is dat de verdeling van de heffingsbevoegdheid over pensioenen uitsluitend afhankelijk is van de omvang van de vigerende uitkeringen.²⁷ In de zojuist aangehaalde belastingverdragen wordt daarentegen alleen afgeweken van de in de eerste leden geformuleerde hoofdregel dat de woonstaat heffingsbevoegd is, als voldaan is aan een aantal cumulatieve voorwaarden. De verdeling van de heffingsbevoegdheid wordt daar mede afhankelijk gemaakt van andere factoren dan de hoogte van de inkomsten, zoals de – mogelijke – fiscale facilitering in de bronstaat en de wijze waarop de woonstaat de pensioenen in de belasting heeft betrokken.²⁸
- 4.10 Waarom in de relatie met Duitsland voor een andere insteek werd gekozen, is niet onderbouwd in de Memorie van Toelichting op het Verdrag²⁹. Een mogelijke verklaring kan gevonden worden in het door Nederland nagestreefde verdragsbeleid ten tijde van de totstandkoming van de verdragen. In de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 1998³⁰ werd overeenkomstig het OESO-modelverdrag nog aangegeven dat Nederland woonstaatheffing als hoofdregel zou volgen. Hierop werden wel uitzonderingen geformuleerd waarin bronstaatheffing toch zou worden nagestreefd.³¹

Volgens de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 (hierna: NFV 2011) streeft Nederland in zijn verdragsbeleid naar een bronstaatheffing voor gefaciliteerd opgebouwde pensioenen, onafhankelijk van de fiscale behandeling van de pensioenen in de woonstaat van de pensioengerechtigde.³² De staatssecretaris heeft aangegeven zich in dit verband enige flexibiliteit voor te behouden, omdat het onderhandelingsresultaat mede afhankelijk is van de toegeeflijkheid van de andere verdragsluitende staat.³³

Gevolgen voor gepensioneerden

- 4.11 Uiteraard heeft een verschuiving van het heffingsrecht inkomensgevolgen voor betrokken belastingplichtigen. Zoals al opgemerkt in het vorige onderdeel pakt deze verschuiving voor een deel van de gepensioneerden, waaronder belanghebbende, financieel nadelig uit door het verschil in belastingdruk in Nederland en Duitsland.

Socialezekerheidspensioenen

- 4.12 Onder de tot 2005 geldende Duitse wetgeving, was het wettelijk pensioen van onder meer de Duitse *Renteversicherung* vrijgesteld van Duitse belastingheffing. Echter, na een uitspraak van het *Bundesverfassungsgericht* van 6 maart 2002³⁴ is de Duitse wetgever gehouden om de Duitse inkomstenbelasting op dit punt aan te passen.³⁵ Zo zijn met ingang van 1 januari 2005 de eerder vrijgestelde socialezekerheidspensioenen zoals de *Renteversicherung* voor een door de jaren heen groter geworden deel in de Duitse heffing betrokken. Voor diegenen die in 2005 al een *Rente* ontvingen, betekent dit dat slechts over 50% van hun socialezekerheidspensioen belasting wordt geheven.³⁶ Voor diegenen die in latere jaren voor het eerst een socialezekerheidspensioen ontvangen uit Duitsland, neemt het in de belasting betrokken percentage geleidelijk toe van 50% in 2005 tot 100% in 2040.³⁷ De invoering van een Duitse belastingplicht over deze *Rente*, leidde tot een toename van administratieve verplichtingen voor Nederlandse inwoners die een Duitse *Rente* ontvangen.³⁸
- 4.13 Voor niet-ingezetenen bestaat tevens de mogelijkheid om voor de Duitse belastingheffing behandeld te worden als zogenoemde *unbeschränkte Steuerpflichtige*, waardoor de Duitse nationale vrijstellingen ook op hen van toepassing zijn. Dit kan ertoe leiden dat Nederlandse inwoners niet dan wel zeer beperkt inkomstenbelasting verschuldigd zijn over de ontvangen Duitse *Rente*.³⁹ De Nederlandse belastingwetgeving kent een soortgelijke regeling niet, met als gevolg dat de Nederlandse 'kleine' *Rente*-genieters onder het huidige Verdrag te maken krijgen met een hogere belastingdruk.⁴⁰
- 4.14 Echter, deze groep belastingplichtigen heeft ter compensatie van de financieel nadelige gevolgen van de verschuiving van het heffingsrecht, slechts gebruik kunnen maken van de algemene compensatieregeling. Op grond van artikel 33, lid 6, Verdrag kunnen alle belastingplichtigen ervoor kiezen om nog een jaar het oude Verdrag toe te passen als dat voor hen voordeliger is. Het Verdrag is in 2016 in werking getreden; voor dat jaar hebben belastingplichtigen, waaronder belanghebbende, nog gebruik kunnen maken van de pensioenbepaling van het oude Verdrag.
- 4.15 Inwoners van Nederland die onder de kleinepensioenregeling vallen, betogen dat zij als gevolg van een en ander sinds 2017 financieel nadelige gevolgen ondervinden door de verschuiving van het heffingsrecht over hun socialezekerheidspensioenen naar Nederland. De Actiegroep Stop Plunderen Duits Pensioen (hierna: de Actiegroep) heeft door middel van een zwartboek aandacht gevraagd voor deze situatie. Volgens de Actiegroep ondervindt een grote groep inwoners van Nederland een inkomensachteruitgang door de overgang van het oude Verdrag naar het huidige Verdrag.⁴¹ Ook in de literatuur wordt gewezen op de gevolgen voor deze groep.⁴²
- 4.16 De staatssecretaris van Financiën (hierna: staatssecretaris) is in zijn brief van 15 februari 2022⁴³ ingegaan op de standpunten van de Actiegroep. Hij schrijft dat de brief hem geen aanleiding geeft om tot een andere conclusie te komen dan die welke zijn ambtsvoorganger heeft getrokken.⁴⁴ In zijn brief gaat de staatssecretaris in op de in het kader van de goedkeuringsprocedure met betrekking tot het Verdrag in 2013 opgestelde rekenvoorbeelden⁴⁵. Destijds is medegedeeld dat uit die rekenvoorbeelden volgt dat inwoners uit Nederland met onder andere een Duits socialezekerheidspensioen van minder dan € 15.000 er niet op achteruit gaan.⁴⁶
- 4.17 Maar in latere parlementaire stukken wordt opgemerkt dat de exacte gevolgen afhankelijk zijn

van de precieze feiten en omstandigheden van de individuele belastingplichtige en dat het mogelijk is dat deze groep inwoners een hogere belastendruk ervaart dan wanneer het oude Verdrag nog zou gelden.⁴⁷ Voorts wordt betoogd dat de omvang van het verschil in belastingdruk tussen een Duits socialezekerheidspensioen net boven het drempelbedrag (heffing in Duitsland) en een net onder het drempelbedrag (heffing in Nederland) ook sterk afhankelijk is van het individuele geval.⁴⁸

- 4.18 Ter rechtvaardiging van de mogelijk hogere heffing verwijst de staatssecretaris naar de onderbouwing van destijds, waar de vermindering van administratieve lasten wordt genoemd.⁴⁹ Door de € 15.000-grens in het Verdrag op te nemen wordt voorkomen dat voor relatief geringe bedragen aangifte zou moeten worden gedaan in de bronstaat.⁵⁰ Voorts wordt benoemd dat eventuele verschillen in belastingdruk tussen Nederland en Duitsland inherent zijn aan separate belastingstelsels. Mogelijke verschillen in belastingdruk tussen een (voormalig) grensarbeider en iemand die in één land woont en werkt, respectievelijk heeft gewerkt, worden tevens verklaard doordat de belastingheffing in Europa niet is geharmoniseerd.⁵¹ Tot slot wordt erop gewezen dat de belastingdruk voor belastingplichtigen woonachtig in Nederland met een pensioen uit Duitsland van € 15.000 of minder, niet hoger is dan die voor belastingplichtigen met een gelijk bedrag aan pensioen uit Nederland.⁵² Voor een aanpassing van de kleinpensioenregeling wat betreft socialezekerheidspensioenen in het Wijzigingsprotocol 2021, ziet de staatssecretaris derhalve geen aanleiding.

Socialezekerheidsuitkeringen

- 4.19 Veel Duitse socialezekerheidsuitkeringen worden afgestemd op het nettoloon en zijn in Duitsland onbelast. Doordat op grond van artikel 17, lid 2, Verdrag het heffingsrecht over de uitkeringen die onder het drempelbedrag blijven verschuift van bronstaat Duitsland naar woonstaat Nederland, ontstaat de situatie dat een in Duitsland op het nettoloon afgestemde en onbelaste uitkering in Nederland als brutotoeslag wordt belast.⁵³ Vanuit verschillende belangengroepen en in het rapport van de Vereniging voor Belastingwetenschap⁵⁴ is kritiek gekomen op het effect van het drempelbedrag voor een tweetal Duitse kortdurende socialezekerheidsuitkeringen die samenhangen met het loon uit dienstbetrekking. Het gaat daarbij om het zogenoemde *Krankengeld* (uitkering bij ziekte) en *Elterngeld* (uitkering voor ouders met jonge kinderen).⁵⁵
- 4.20 Derhalve is het drempelbedrag voor socialezekerheidsuitkeringen als gevolg van het Wijzigingsprotocol 2021 afgeschaft (zie onderdeel 4.5). Dit komt er in essentie op neer dat inwoners uit Nederland die socialezekerheidsuitkeringen ontvangen uit Duitsland, voortaan in alle gevallen worden belast in bronstaat Duitsland.⁵⁶ In feite wordt door deze wijziging aangesloten bij de wijze van toedeling van heffingsrechten over socialezekerheidsuitkeringen onder het oude Verdrag.

Bedrijfspensioenen

- 4.21 Ook voor de Nederlandse bedrijfspensioenen is de Duitse belastingheffing in de meeste gevallen zeer beperkt.⁵⁷ Dit komt mede door de relatief lagere belastingtarieven, maar voornamelijk door het zogenaamde Duitse *Ertragsanteil*. Dat leidt ertoe dat van de bruto-uitkeringen slechts een beperkt deel, in veel gevallen slechts voor 18% (het *Ertragsanteil*), in de Duitse belastinggrondslag wordt betrokken (zie artikel 22 van het *Einkommensteuergesetz*).⁵⁸
- 4.22 Aan de negatieve inkomenseffecten voor de groep inwoners uit Duitsland die pensioen ontvangt uit Nederland is tijdens de parlementaire behandeling van de ratificatie van het Verdrag uitgebreid aandacht besteed.⁵⁹ Er is onderkend dat zij door de verdragswijziging te maken krijgen met een aanzienlijke toename van de belastingdruk door verschuiving van het heffingsrecht naar Nederland.⁶⁰ Voor hen is naast de algemene overgangsregeling nog een specifieke overgangsregeling opgenomen in het Verdrag.⁶¹ Op basis hiervan zijn in de eerste zes jaren na inwerkingtreding van het Verdrag verlaagde tarieven van toepassing.⁶²

Het discriminatieverbod van artikel 1 van het Twaalfde Protocol bij het EVRM

- 4.23 Het gelijkheidsbeginsel heeft nader vorm gekregen in onder andere het in artikel 1 van het Twaalfde Protocol bij het EVRM neergelegd discriminatieverbod. Het gelijkheidsbeginsel houdt – kort gezegd – in dat gelijke gevallen gelijk dienen te worden behandeld.⁶³ Het gelijkheidsbeginsel

kan slechts worden toegepast als sprake is van gelijke gevallen; de gevallen dienen in relevante opzichten vergelijkbaar te zijn, zowel rechtens als feitelijk. Een ongelijke behandeling van gelijke gevallen is alleen toegestaan, indien daarvoor een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat.

- 4.24 Na eventuele constatering dat sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen, dient de vraag zich zodoende aan of er een toereikende rechtvaardiging aanwezig is. Bij toetsing aan het gelijkheidsbeginsel geldt dat de formele wetgever op fiscaal gebied een ruime beoordelingsvrijheid toekomt, zowel wat betreft de gelijkheid van de gevallen als wat betreft de rechtvaardiging van een ongelijke behandeling.⁶⁴ Daarbij dient het oordeel van de wetgever te worden geëerbiedigd, tenzij dit van redelijkheid ontbloomt is.⁶⁵

5 Beoordeling klachten

Eerste klacht

- 5.1 Belanghebbende komt in cassatie op tegen het oordeel van het Hof dat de kleinpensioenregeling geen strijd oplevert met het discriminatieverbod van artikel 1 van het Twaalfde Protocol bij het EVRM. Belanghebbende klaagt dat het Verdrag de groep in Nederland wonende belastingplichtigen die een Duits pensioen ontvangen in tweeën heeft gesplitst. Immers, inwoners uit Nederland met een Duits pensioen dat hoger is dan € 15.000 per jaar, worden in Duitsland belast en inwoners uit Nederland met een Duits pensioen dat onder dat drempelbedrag valt, worden belast in Nederland, waar de belastingdruk hoger is. Belanghebbende stelt dat deze tweedeling dient te worden opgeheven en de groep Nederlanders die een Duits pensioen ontvangt, gelijk dient te worden behandeld.
- 5.2 Het Hof sluit zich aan bij de overwegingen van de Rechtbank, waar onder andere de beoogde gelijkheid tussen in Nederland woonachtige belastingplichtigen met een pensioen uit Nederland en in Nederland woonachtige belastingplichtigen met een pensioen uit Duitsland wordt opgemerkt. Belanghebbende benadrukt echter dat hij gelijkheid wil binnen de groep inwoners uit Nederland die pensioenen uit Duitsland ontvangt, niet binnen de groep Nederlanders die tot € 15.000 aan pensioeninkomsten heeft.
- 5.3 De door belanghebbende vergeleken situaties zijn volgens het Hof geen gelijke gevallen, zodat de verschillende behandeling tussen de groepen geen strijd oplevert met het discriminatieverbod. Naar het oordeel van het Hof is het door de kleinpensioenregeling gemaakte onderscheid tussen mensen met pensioenen tot en met € 15.000 en mensen met een pensioen boven dat bedrag niet onredelijk.
- 5.4 Bij de beoordeling van de klacht dient voorop te worden gesteld dat deze zich richt tegen de regeling die de beide betrokken staten in het Verdrag hebben getroffen. Nu houden bepalingen in een verdrag inzake de directe belastingen meestal, en ook in dit geval, in dat elk van de partijen voor een deel de claim om haar ingezetenen naar hun wereldinkomen te belasten gedeeltelijk terugneemt ten faveure van de verdragspartner. Die handelingen, welke op onderhandelingsbasis worden gesloten, berusten op tal van overwegingen van onder meer juridische, bestuurlijke en economische aard. Zij resulteren als zijnde objectief en niet onredelijk niet in een ongeoorloofde benadeling van een of meer groepen van belastingplichtigen in vergelijking met anderen. Het enkele feit dat als gevolg van de verdragsbepalingen een verdeling van heffingsbevoegdheid tussen de beide staten tot stand komt waarbij verschillen in belastingtarieven ertoe kunnen leiden dat sommige contribuabelen in feite relatief voordelig uit zijn en andere niet, is onvoldoende om te spreken van een schending van het gelijkheidsbeginsel, al – bij wijze van hypothese – aangenomen dat het zou kunnen worden toegepast als het gaat om de regelingen van een internationaal verdrag.
- 5.5 De toepassing van het gelijkheidsbeginsel vindt plaats in verband met de rechtstoepassing door een rechtsorgaan binnen de grenzen van zijn competentie. Wat de zaak afdoet, is dat van schending van dit beginsel in het onderhavige geval geen sprake is, aangezien de Nederlandse Belastingdienst die de aanslag heeft opgelegd, eenvoudigweg de geldende nationale

belastingwetgeving – die door het Verdrag in een geval als dat van belanghebbende niet wordt geraakt – zonder onderscheid heeft toegepast (zie tevens bij klacht 3).

5.6 De klacht faalt derhalve.

Tweede klacht

5.7 Belanghebbende klaagt voorts dat sprake is van schending van het verbod van reformatio in peius. Ik begrijp dat belanghebbende met deze klacht bedoelt dat hij door de verdragswijziging in een verslechterde financiële positie is geraakt.

5.8 Deze klacht faalt, aangezien geen regel verbiedt dat de rechtspositie die een belanghebbende onder een tussen twee staten gesloten verdrag toekomt, onder een opvolgend tussen die partijen gesloten verdrag ongunstiger wordt (verg. artikel 30 Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht). Ten overvloede merk ik hierbij op dat burgers in het algemeen er redelijkerwijs ook niet op kunnen vertrouwen dat wetgeving ongewijzigd zal blijven.⁶⁶

Derde klacht

5.9 De klacht van belanghebbende dat het in artikel 17 Verdrag bepaalde niet in de Duitse inkomstenbelastingwetgeving is opgenomen en zodoende niet rechtsgeldig is, is voor het eerst in cassatie aangevoerd. Daar het buiten de grenzen van het geschil voor het Hof treedt, kan op dit betoog van belanghebbende niet worden ingegaan.

5.10 Voor zover belanghebbende met zijn voor het Hof aangevoerde stelling dat de Duitse fiscus bereid is om inkomstenbelasting te heffen over kleine bedragen, reeds bedoelde dat de kleinpensioenregeling niet in de Duitse nationale wetgeving is geïmplementeerd, zal de klacht reeds omdat belanghebbende er geen belang bij heeft ongegrond zijn. Zowel in het geval waarin het Verdrag geldig is, als in dat waarin dat niet zo zou zijn, staat niets eraan in de weg dat Nederland belasting heft over de 'kleine pensioenen' volgens de regels van het nationale recht.

6 Conclusie

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

De Procureur-Generaal bij de
Hoge Raad der Nederlanden

Advocaat-Generaal

¹ Inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen.

² De inspecteur van de Belastingdienst / kantoor Eindhoven.

³ De Rechtbank Gelderland.

⁴ Rechtbank Gelderland 18 maart 2020, nrs. AWB 19/4380 en AWB 19/4408, ECLI:NL:RBGEL:2020:1858 (niet gepubliceerd).

⁵ Het Gerechtshof Arnhem - Leeuwarden.

⁶ Hof Arnhem - Leeuwarden 14 september 2021, nrs. 20/00590 en 20/00591, ECLI:NL:GHARL:2021:8586.

⁷ De staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit en Belastingdienst.

⁸ Belastingverdrag tussen het Koninkrijk der Nederland en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot aanslagen naar het inkomen 2012.

⁹ De Rechtbank sprak in r.o. 15 van haar uitspraak over artikel 21 EVRM, maar zoals het Hof overwoog in r.o. 4.4. van zijn uitspraak moet de verwijzing van de Rechtbank naar artikel 21 EVRM op een vergissing berusten.

¹⁰ De Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederland en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen van het inkomen en van het vermogen alsmede van verscheidene andere belastingen en het regelen van andere aangelegenheden op het belastinggebied van 16 juni 1959.

¹¹ Zie de memorie van toelichting voor de artikelsgewijze toelichting op het Verdrag: *Kamerstukken II 2012-2013*, 33 615, nr. 3.

¹² Overheidspensioenen vallen niet onder dit artikel, maar zitten begrepen in artikel 18 Verdrag m.b.t. overheidsfuncties alwaar wordt bepaald dat het heffingsrecht over deze inkomsten in beginsel is toegewezen aan de bronstaat.

¹³ Deze drempel van € 15.000 betreft het totaal van de brutobedragen van alle soorten betalingen waarop artikel 17, lid 2, Verdrag van toepassing is, zie p. XIII van het Protocol bij het Verdrag.

¹⁴ Zie onder meer *Kamerstukken II 2013-2014*, 33 615, nr. 5, p. 12 en 13 en *Kamerstukken II 2013-2014*, 33 615, nr. 8, p. 4-6.

¹⁵ M.W.P. Geerets, 'Een terugblik op het pensioenartikel in het belastingverdrag Nederland – Duitsland', *PM 2022/06* en A.H.H. Bollen-Vandenboorn, 'Belastingverdrag Nederland-Duitsland: grensoverschrijdende pensioenproblematiek', *MBB 2013/11*.

¹⁶ Rapportage van fiscale knelpunten van grensarbeiders 2019, 2019D37987.

¹⁷ Protocol tot wijziging van het Verdrag van 12 april 2012 tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen zoals gewijzigd door het Protocol van 11 januari 2016, (Trb. 2021, nr. 43).

¹⁸ *Kamerstukken II 2021-2022*, 35 955, nr. 3, p. 10-11.

¹⁹ *Kamerstukken I 2021-2022*, 35 955, nr. 1, p. 3-4.

²⁰ Voor socialezekerheidsuitkeringen geldt dit tot de inwerkingtreding van het Wijzigingsprotocol 2021, zie daarvoor nader onderdelen 4.19 en 4.20.

²¹ Voor overheidspensioenen geldt bronstaatheffing als uitgangspunt, zie artikel 19 OESO-modelverdrag.

²² Onderdeel 1 van het OESO-commentaar op artikel 18.

²³ Onderdeel 2 van het OESO-commentaar op artikel 18.

²⁴ Onderdeel 37 e.v. van het OESO-commentaar op artikel 18.

²⁵ Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, p. 23.

²⁶ Zie voor een verdere uiteenzetting onder meer A.H.H. Bollen-Vandenboorn e.a., *Pensioen en de belangrijkste toekomstvoorzieningen*, Den Haag: SDU Uitgevers 2022, p. 259-260 en T. El Ouardi, *Wegwijs in de loonbelasting*, Den Haag: SDU Uitgevers 2021, p. 104-105.

²⁷ Hierop bestaat in de literatuur kritiek, zie onder meer M.W.P. Geerets, 'Een terugblik op het pensioenartikel in het belastingverdrag Nederland – Duitsland', *PM 2022/06*

²⁸ Zie artikel 18, lid 2, van de verdragen met België, Portugal en Polen. Voor een verdere uiteenzetting zie onder meer M.W.P. Geerets, 'Een terugblik op het pensioenartikel in het belastingverdrag Nederland – Duitsland', *PM 2022/06*, F.P.G. Pötgens, 'Het nieuwe belastingverdrag met Duitsland; inkomsten uit dienstbetrekking', *MBB 2012/7* en M.J.G.A.M. Weerepas, *Grenswerkers in Europa: een onderzoek naar fiscale, sociaalverzekerings- en pensioenaspecten van grensoverschrijdend werken*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap 2017, p. 272.

²⁹ *Kamerstukken II 2012-2013*, 33 615, nr. 3.

³⁰ *Kamerstukken II 1997-1998*, 25 087, nr. 4.

³¹ Bijvoorbeeld ter voorkoming van fiscaal geïndiceerde emigratie (verdragsmisbruik) en in situaties waar de bronstaat de pensioenopbouw gefacilieerd heeft en de woonstaat de uitkeringen aan een

bijzonder regime onderwerpt, zie *Kamerstukken II* 1997-1998, 25 087, nr. 4, p. 50-53.

³² Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, p. 54. Zie tevens de brief van de staatssecretaris van Financiën van 24 juni 2011, *Kamerstukken II* 2010-2011, 25 087, nr. 24, p. 7-9.

³³ De brief van de staatssecretaris van Financiën van 18 oktober 2011, *Kamerstukken II* 2011-2012, 25 087, nr. 27, p. 3.

³⁴ Urteil des Zweitens Senats vom 06. März 2002, BVerfGE 105, 73-135.

³⁵ Volgens de Duitse hoogste rechter moest een heffing over deze pensioeninkomsten een ongelijkheid tussen gepensioneerden oplossen.

³⁶ *Kamerstukken II* 2021-2022, 35 955, nr. 3, p. 8-9.

³⁷ *Kamerstukken II* 2021-2022, 35 955, nr. 3, p. 8-9.

³⁸ *Aanhangsel Handelingen II*, 2011-2012, nr. 129.

³⁹ Zie onder meer de Brief van de staatssecretaris van Financiën van 26 september 2011, nr. IFZ2011/577 U en *Kamerstukken II* 2012-2013, 33 615, nr. 4, p. 14.

⁴⁰ A.H.H. Bollen-Vandenboorn, 'Belastingverdrag Nederland-Duitsland: grensoverschrijdende pensioenproblematiek', *MBB* 2013/11.

⁴¹ Zie bijvoorbeeld het artikel in het AD van 12 december 2021: 'Belastingverdrag Duitsland treft Nederlandse pensioenen'.

⁴² M.W.P. Geerets, 'Een terugblik op het pensioenartikel in het belastingverdrag Nederland – Duitsland', *PM* 2022/06, Redactie Vakstudie Nieuws, 'Reactie staatssecretaris op zwartboek Duitse socialezekerheidspensioenen', *V-N* 2021/48.9.

⁴³ Brief van de staatssecretaris van Financiën van 15 februari 2022, *Kamerstukken II* 2021-2022, 35 955, nr. 4.

⁴⁴ Brief van de staatssecretaris van Financiën van 19 oktober 2021, 2021-0000201360.

⁴⁵ *Kamerstukken II* 2013-2014, 33 615, nr. 5, bijlage 266255. De onderliggende stukken zijn in 2021 naar aanleiding van een Wob-verzoek openbaar gemaakt.

⁴⁶ *Kamerstukken II* 2013-2014, 33 615, nr. 5, p. 16.

⁴⁷ Zie onder meer *Aanhangsel handelingen II* 2016-2017, nr. 2714 en *Kamerstukken II* 2017-2017, 34 785, nr. 78.

⁴⁸ *Kamerstukken II* 2021-2022, 35 955, nr. 3, p. 8.

⁴⁹ Brief van de staatssecretaris van Financiën van 15 februari 2022, *Kamerstukken II* 2021-2022, 35 955, nr. 4,

⁵⁰ *Kamerstukken II* 2013-2014, 33 615, nr. 3, p. 26.

⁵¹ *Kamerstukken II* 2021-2022, 35 955, nr. 3, p. 9.

⁵² Brief van de staatssecretaris van Financiën van 26 februari 2018, *Kamerstukken II* 2017-2018, 34 785, nr. 78, p. 11.

⁵³ Brief van de minister van Buitenlandse Zaken van 1 november 2021, *Kamerstukken I* 2021-2022, 35 955, nr. 1, p. 2-3.

⁵⁴ M.J.G.A.M. Weerepas, *Grenswerkers in Europa: een onderzoek naar fiscale, sociaalverzekerings- en pensioenaspecten van grensoverschrijdend werken*, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap 2017, p. 273-274.

⁵⁵ Brief van de staatssecretaris van Financiën van 27 september 2019, *Tweede Kamer II* 2019-2020, 26 834, nr. 46.

⁵⁶ *Kamerstukken I* 2021-2022, 35 955, nr. 1.

⁵⁷ *Kamerstukken II* 2013-2014, 33 615, nr. 5, p. 12, waar wordt verwezen naar B. Kloosterman, U.P. Meyer en D. Laruelle, 'Welk buurland is een fiscaal paradijs voor gepensioneerden', *OdG* 2011-0031. Zie ook M.J.G.A.M. Weerepas, *Grenswerkers in Europa: een onderzoek naar fiscale, sociaalverzekerings- en pensioenaspecten van grensoverschrijdend werken*, Geschriften van de Vereniging voor

Belastingwetenschap 2017, p. 272.

⁵⁸ *Kamerstukken II* 2013-2014, 33 615, nr. 5, p. 12-13. Zie ook C.L.J.R. Douven, 'Pensioen in het nieuwe belastingverdrag met Duitsland', *VFP* 2015/104 en M.G.M. Horyon, *Belastingverdrag Nederland-Duitsland*, Den Haag: SDU Uitgevers 2015, p. 40-42.

⁵⁹ Zie bijvoorbeeld *Kamerstukken II* 2012-2013, 33 615, nr. 3; *Kamerstukken II* 2013-2014, 33 615, nr. 5 en *Kamerstukken I* 2014-2015, 33 615, nr. A.

⁶⁰ R. te Kaat, 'Wonen in Duitsland, pensioen uit Nederland: actie gewenst!', *OdG* 2017-0003.

⁶¹ *Kamerstukken II* 2013-2014, 33 615, nr. 5, p. 13-14.

⁶² Voor een uiteenzetting van de regeling zie onder meer C.L.J.R. Douven, 'Pensioen in het nieuwe belastingverdrag met Duitsland', *VFP* 2015/104 en H. van Bijnen en M. Visser, 'Pensioenperikelen in het nieuwe belastingverdrag Nederland-Duitsland', *PM* 2014/19 en Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, artikel 17 Belastingverdrag Nederland-Duitsland, aant. 3.1.

⁶³ Voor een uiteenzetting van dit beginsel zie onder meer P.G.M. Jansen, *Beginsel van behoorlijk bestuur in het belastingrecht*, Den Haag: SDU Uitgevers 2013, p. 19 e.v. en T. Loenen, *Gelijkheid als juridisch beginsel: een conceptuele analyse van de norm van gelijke behandeling en non-discriminatie*, Den Haag: Boom Juridisch 2009.

⁶⁴ Hoge Raad 12 juli 2002, nr. 35 900, ECLI:NL:HR:2002:AE5214, *BNB* 2002/399 met noot Happé, *NTFR* 2002/999 met noot Van Nispen tot Sevenaer, *FED* 2002/542 met noot Poelmann en *V-N* 2002/35.5 met noot redactie. Zie ook EHRM 12 december 2006, nr. 13378/05, ECLI:NL:XX:2006:AZ7792, *V-N* 2007/54.5 met noot redactie, waar wordt gesproken over *a wide margin of appreciation* van de wetgever in belastingzaken.

⁶⁵ Hoge Raad 8 juli 2005, nr. 39 870, ECLI:NL:HR:2005:AQ7212, *BNB* 2005/310 met noot Happé, *FED* 2006/20 met noot Smit, *V-N* 2005/34.2 met noot redactie, *FutD* 2005-1328 met noot redactie, AA20051052 met noot Zwemmer en *NTFR* 2005/902 met noot Ligthart.

⁶⁶ Hoge Raad 13 april 2018, nr.16/04786, ECLI:NL:HR:2018:589, *BNB* 2018/126 met noot Albert, *V-N* 2018/21.9 met noot redactie, *FutD* 2018-1021 met noot redactie, *FED* 2018/112 met noot Cornelisse en *NTFR* 2018/934 met noot Alink.
