

ECLI:NL:RBZWB:2020:1764

Instantie	Rechtbank Zeeland-West-Brabant
Datum uitspraak	15-04-2020
Datum publicatie	15-04-2020
Zaaknummer	BRE 18_4665
Formele relaties	Prejudiciële vraag aan: ECLI:NL:HR:2020:1732
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Prejudicieel verzoek
Inhoudsindicatie	Prejudiciële vragen aan de Hoge Raad over de uitleg van het tweede lid van artikel 18 van het Belastingverdrag met Portugal ter zake van socialezekerheidsuitkeringen, hier een WAO-uitkering.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N Vandaag 2020/989 Viditax (FutD), 16-04-2020 FutD 2020-1263 met annotatie van Fiscaal up to Date NLF 2020/1007 met annotatie van Andy Cools V-N 2020/23.10 met annotatie van Redactie NTFR 2020/1281 met annotatie van mr. drs. A.C.M. Kuypers

Uitspraak

RECHTBANK ZEELAND-WEST-BRABANT

Belastingrecht, meervoudige kamer

Locatie: Breda

Zaaknummer BRE 18/4665

Beslissing van 15 april 2020

Beslissing als bedoeld in hoofdstuk V, afdeling 2a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) in het geding tussen

[belanghebbende] , domicilie kiezende te [plaats] ,
belanghebbende,

en

de inspecteur van de Belastingdienst,
de inspecteur.

1 Ontstaan en loop van het geding

- 1.1. De inspecteur heeft aan belanghebbende een aanslag inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) opgelegd met dagtekening 19 januari 2018 voor het jaar 2016, waarbij bij gelijktijdige beschikking belastingrente van 64 is vergoed (aanslagnummer [aanslagnummer] .H.66.01, hierna: de aanslag). Bij uitspraak op bezwaar van 6 juni 2018 is de aanslag gehandhaafd.
- 1.2. Belanghebbende heeft daartegen bij digitaal op 10 juli 2018 ingediend beroepschrift beroep ingesteld. De griffier heeft hiervoor van belanghebbende een griffierecht geheven van 46.
- 1.3. Het verdere procesverloop in beroep blijkt uit het volgende:
 - Een brief van 20 september 2018 van belanghebbende met aanvullende stukken.
 - Het verweerschrift van de inspecteur.
 - Het onderzoek ter zitting van 8 augustus 2019 in Breda door een enkelvoudige kamer. Hiervan is een verslag (proces-verbaal) opgemaakt waarvan een kopie op 26 september 2019 aan partijen is verzonden.
 - Een brief van 21 augustus 2019 van de rechtbank waarin wordt gemeld dat het onderzoek wordt heropend en waarin (onder meer) de inspecteur enige vragen worden gesteld.
 - Een brief van 21 oktober 2019 van de inspecteur.
 - Een brief van 18 november 2019 van belanghebbende.
 - Een brief van 3 december 2019 van de rechtbank over sluiting van het onderzoek.
 - Een brief van 10 januari 2020 van de rechtbank met de mededeling van verwijzing van de zaak naar een meervoudige kamer.
 - Een brief van 13 maart 2020 van de rechtbank waarin partijen in de gelegenheid zijn gesteld om zich uit te laten over haar voornemen om op grond van artikel 27ga van de AWR prejudiciële vragen aan de Hoge Raad voor te leggen en over de inhoud van de voor te leggen vragen.
 - De inspecteur heeft hierop gereageerd bij brief van 25 maart 2020. Van belanghebbende is geen reactie ontvangen.

2 Feiten

Op grond van de stukken van het geding en het onderzoek ter zitting staat het volgende vast:

- 2.1. Belanghebbende woont vanaf [datum] 2016 in Portugal. Tot die datum woonde zij in Nederland.
- 2.2. In het jaar 2016 heeft belanghebbende vanuit Nederland uitkeringen ontvangen van de volgende instanties.

Stichting pensioenfonds voor het schilders-, afwerkings- en glaszetbedrijf	529
Achmea Pensioen- en levensverzekeringen NV	5.277
Stichting Pensioenfonds Achmea	10.444
UWV	22.326
Totaal	38.576

- 2.3. Belanghebbende heeft haar aangifte IB/PVV over 2016 gedaan via indiening van een zogenoemd M-biljet. Belanghebbende heeft daarbij het in 2.2 vermelde inkomen van 38.576 aangegeven. Ze heeft dat inkomen tijdssevenredig, op basis van maanden, voor 9.644 (3/12) onderscheidenlijk 28.932 (9/12) toegerekend aan de periode dat ze in Nederland onderscheidenlijk in het buitenland woonachtig

was (hierna: de Nederlandse periode en de buitenlandse periode). Verder heeft ze een bedrag van 12.187 aangeven onder Nederlandse inkomsten zonder heffing IB in Ned (hierna elders belast). Als periode voor de verzekeringsplicht voor volksverzekeringen is de periode 1 januari tot en met 31 maart 2016 vermeld.

- 2.4. De aanslag is opgelegd overeenkomstig de gegevens in de aangifte. De aanslag is wat betreft de IB opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 26.389, namelijk 38.576 minus 12.187.
- 2.5. Het in 2.4 vermelde bedrag van 12.187 aan elders belast is dus niet tot het belastbaar inkomen uit werk en woning gerekend. Dat bedrag betreft het inkomen in de buitenlandse periode met uitzondering van de aan die periode toerekenbare UWV-uitkering, dus 28.932 minus (9/12 van 22.326 is) 16.745. Per saldo is van het inkomen in de buitenlandse periode dus alleen de UWV-uitkering (16.745) tot het belastbaar inkomen uit werk en woning gerekend. Deze UWV-uitkering is een WAO-uitkering.
- 2.6. Belanghebbende heeft in haar bezwaarschrift betoogd dat het belastbaar inkomen uit werk en woning moet worden vastgesteld op het in 2.3 vermelde bedrag van 9.644, zijnde het inkomen dat toerekenbaar is aan de Nederlandse periode. Het bezwaar was dus gericht tegen het in de heffing betrekken van de WAO-uitkering in de buitenlandse periode (16.745).
- 2.7. Het bedrag van 16.745 dat het UWV heeft uitgekeerd, is door de Portugese belastingdienst in de heffing van de Portugese inkomstenbelasting betrokken. Het bezwaar daartegen is door de Portugese belastingdienst afgewezen.

3 Geschil

- 3.1. In geschil is of de WAO-uitkering in de buitenlandse periode terecht in de IB-heffing is betrokken. Belanghebbende meent van niet, de inspecteur van wel.
- 3.2. Belanghebbende concludeert tot gegrondverklaring van het beroep, vernietiging van de uitspraak op bezwaar, en vermindering van de aanslag wat betreft de IB naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 9.644. De inspecteur concludeert tot ongegrondverklaring van het beroep.

4 Motivering

Inleiding

- 4.1. Tussen partijen is terecht niet in geschil dat beoordeeld naar nationaal recht de inspecteur de WAO-uitkering in de buitenlandse periode terecht tot het belastbaar inkomen uit werk en woning heeft gerekend. Dit volgt uit artikel 7.1, aanhef en onderdeel a, van de Wet op de inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) in verbinding met artikel 7.2, tweede lid, onderdeel e, van de Wet IB 2001.
- 4.2. Belanghebbende voert in de kern aan dat artikel 18, eerste lid, van het Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Republiek Portugal tot vermindering van dubbele belasting en voorkoming van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en vermogen van 20 september 1999 (hierna: het Verdrag) eraan in de weg staat dat Nederland de WAO-uitkering in de

buitenlandse periode belast. De inspecteur neemt het standpunt in dat Nederland op grond van het tweede lid van artikel 18 van het Verdrag heffingsbevoegd is. Niet in geschil is dat belanghebbende vanaf [datum] 2016 een beroep op het Verdrag kan doen.

4.3. Artikel 18 van het Verdrag bepaalt, voor zover hier van belang, het volgende (onderstrepingen; rechtbank):

1. Onder voorbehoud van de bepalingen van artikel 19, tweede lid, zijn pensioenen en andere soortgelijke beloningen betaald aan een inwoner van een Verdragsluitende Staat ter zake van een vroegere dienstbetrekking alsmede lijfrenten betaald aan een inwoner van een Verdragsluitende Staat, slechts in die Staat belastbaar. Ieder pensioen en andere uitkering betaald krachtens de bepalingen van een sociale zekerheidsstelsel van een Verdragsluitende Staat aan een inwoner van de andere Verdragsluitende Staat, zijn slechts in die andere Staat belastbaar.

2. Niettegenstaande het bepaalde in het eerste lid, mag een pensioen of andere soortgelijke beloning, lijfrente, of ieder pensioen en andere uitkering betaald krachtens de bepalingen van een sociale zekerheidsstelsel van een Verdragsluitende Staat, ook worden belast in de Verdragsluitende Staat waaruit deze afkomstig is, overeenkomstig de wetgeving van die Staat:

a. indien en voor zover de aanspraak op dit pensioen of andere soortgelijke beloning of lijfrente in de Verdragsluitende Staat, waaruit het pensioen of andere soortgelijke beloning of lijfrente afkomstig is, van belasting is vrijgesteld, dan wel de met het pensioen of andere soortgelijke beloning of lijfrente samenhangende bijdragen aan de pensioenregeling of verzekeringsmaatschappij, in het verleden bij het bepalen van het in die Staat belastbare inkomen in aftrek zijn gebracht, dan wel anderszins in die staat in aanmerking zijn gekomen voor een fiscale facilitatie; en

b. indien en voor zover dit pensioen of andere soortgelijke beloning of lijfrente in de Verdragsluitende Staat, waarvan de genietende van het pensioen of andere soortgelijke beloning of lijfrente inwoner is, niet tegen het algemeen van toepassing zijnde belastingtarief voor inkomsten verkregen uit niet-zelfstandige arbeid, dan wel het brutobedrag van dat pensioen of andere soortgelijke beloning of lijfrente voor minder dan 90 percent, in de belastingheffing wordt betrokken; en

c. indien het totale brutobedrag van de pensioenen en andere soortgelijke beloning of lijfrenten en ieder pensioen en andere uitkering betaald krachtens de bepalingen van een sociale zekerheidsstelsel van een Verdragsluitende Staat, in enig kalenderjaar een bedrag van 10 000 Euro te boven gaat.

().

Kern van het geschil

4.4. Het gaat hier om een WAO-uitkering. Dat is een uitkering betaald krachtens de bepalingen van een socialezekerheidsstelsel als bedoeld in artikel 18 van het Verdrag. Op grond van het eerste lid van dat artikel geldt als uitgangspunt dat het heffingsrecht over de WAO-uitkering in de buitenlandse periode is toegewezen aan Portugal. Indien echter het tweede lid van artikel 18 van toepassing is, mag Nederland die WAO-uitkering in de heffing betrekken. De inspecteur stelt dat het tweede lid van toepassing is; belanghebbende bestrijdt dat.

Standpunten

4.5. Belanghebbende legt het tweede lid van artikel 18 van het Verdrag (hierna: het tweede lid) zo uit, dat gelet op de tekst ervan, Nederland slechts de WAO-uitkering in de buitenlandse periode mag belasten indien voldaan is aan alle drie voorwaarden die zijn vermeld bij a, b en c (hierna: voorwaarden a, b en c). Volgens belanghebbende is bij de WAO-uitkering alleen aan voorwaarde c voldaan en mag Nederland dus niet heffen.

Ter zitting heeft zij ter ondersteuning daarbij nog aangevoerd dat zij ermee bekend is dat AOW-uitkeringen, ook als die meer zijn dan 10.000, alleen door Portugal en niet door Nederland worden belast.

4.6.

De inspecteur heeft in zijn verweerschrift aangevoerd dat voorwaarden a en b niet gelden voor socialezekerheidsuitkeringen omdat in die voorwaarden socialezekerheidsuitkeringen niet worden genoemd. Aangezien alleen voorwaarde c geldt en aan die voorwaarde is voldaan, heeft Nederland het heffingsrecht. Ter zitting heeft de inspecteur zich daarbij nog beroepen op een uitspraak van Gerechtshof Arnhem (hierna: de Hofuitspraak).¹

Naar aanleiding van vragen van de rechtbank heeft de inspecteur bij brief van 21 oktober 2019 gemeld dat zijn primaire standpunt blijft dat alleen voorwaarde c geldt ter zake van socialezekerheidsuitkeringen.

De inspecteur heeft in die brief het subsidiare standpunt ingenomen dat alleen voorwaarden b en c gelden ter zake van socialezekerheidsuitkeringen. Ook in dat geval komt het heffingsrecht aan Nederland toe, omdat ook aan voorwaarde b is voldaan. Portugal heft *juridisch* niet over de WAO-uitkeringen. Dat Portugal *feitelijk* wel geheven heeft over het bedrag van 16.745, doet daaraan niet af, omdat belanghebbende het bedrag onder een andere noemer dan socialezekerheidsuitkering heeft aangegeven in haar Portugese aangifte en zij in de bezwaarfase in Portugal niet duidelijk heeft kunnen maken dat het een socialezekerheidsuitkering betreft, waardoor in Portugal niet aan een credit kon worden toegekomen, aldus nog steeds de inspecteur.

De inspecteur heeft verder het meer subsidiaire standpunt ingenomen dat ook als voorwaarden a, b en c zouden gelden, Nederland het heffingsrecht zou hebben omdat aan alle drie voorwaarden is voldaan. Met betrekking tot voorwaarde a neemt de inspecteur het standpunt in dat deze voorwaarde zo moet worden begrepen dat als er in het geheel geen fiscale faciëring in Nederland (op grond van de Nederlandse wetgeving) mogelijk was in de opbouwfase, er in dat geval aan de voorwaarde voldaan wordt. De bepaling zou anders een dode letter zijn voor socialezekerheidsuitkeringen. Voor de WAO geldt dat geredeneerd kan worden dat er wel een fiscale faciëring in de opbouwfase heeft plaatsgevonden, gelet op artikel 11, eerste lid, onderdeel e, van de Wet op de loonbelasting 1964, aldus nog steeds de inspecteur.

Gelijkheidsbeginsel; afwijking van gangbare visie bij Belastingdienst?

4.7. De rechtbank heeft bij brief van 21 augustus 2019 nadere vragen gesteld aan de inspecteur. De juridische achtergrond daarvan was het gelijkheidsbeginsel. Bij de rechtbank was namelijk de vraag gerezen of het standpunt van de inspecteur in deze procedure wel overeenkomstig de gangbare visie althans toepassing was bij de Belastingdienst ter zake de heffing over Nederlandse socialezekerheidsuitkeringen aan een inwoner van Portugal. Deze vraag rees zoals ook in die brief is uiteengezet door een combinatie van onder meer het volgende.

- De in 4.5 vermelde stelling van belanghebbende over hoe AOW-uitkeringen aan inwoners van Portugal in de praktijk plegen te worden belast.
- De inspecteur had zich ter zitting voor zijn standpunt beroepen op de Hofuitspraak (zie 4.6), maar, zoals hierna aan de orde komt (zie 4.13), kan in de Hofuitspraak juist eerder steun worden gevonden voor het standpunt van belanghebbende.
- De inhoud van de toelichting van de Staatssecretaris om geen cassatieberoep in te stellen tegen de Hofuitspraak²;
- Het inhoudelijke commentaar op de Hofuitspraak in een vakpublicatie van twee medewerkers van de Belastingdienst³;
- De toelichtende nota bij, kort gezegd, het Belastingverdrag met Albanië wat betreft het gelijkkluidende artikel 18 van dat belastingverdrag.
- (Het andersluidende) artikel 18 van, kort gezegd, het Belastingverdrag met België.

4.8. Bij brief van 21 oktober 2019 heeft de inspecteur diverse documenten ingebracht, waaronder een interne notitie (uitvoeringsmemo) over de toepassing van artikel 18. De rechtbank is vooralsnog van oordeel dat de inspecteur met deze documenten afdoende de gerezen twijfel heeft weggenomen wat betreft de verhouding van het standpunt van de inspecteur in deze procedure tot de gangbare visie bij de Belastingdienst.

Uitleg tweede lid ter zake van socialezekerheidsuitkeringen: toetsing aan alleen voorwaarde c of ook voorwaarde a en/of b?

4.9. De rechtbank stelt voorop dat de interpretatie van het tweede lid, voor zover het gaat om socialezekerheidsuitkeringen, wordt bemoeilijkt door de omstandigheid:

- dat socialezekerheidsuitkeringen alleen met zoveel woorden worden genoemd in de aanhef en bij voorwaarde c, terwijl
- voorwaarden a, b en c cumulatieve voorwaarden zijn, gelet op het gebruik van en.

Hoe moet dan deze bepaling worden geïnterpreteerd:

- Moet voor socialezekerheidsuitkeringen alleen worden getoetst aan voorwaarde c?
- Of moet ook getoetst worden aan voorwaarde a en/of b?
- Maar, voor zover dat laatste het geval is, dan rijst de vervolgvraag: *wat* houdt de toets aan die voorwaarde(n) in voor socialezekerheidsuitkeringen, in aanmerking genomen dat socialezekerheidsuitkeringen juist *niet* worden genoemd bij die voorwaarde(n)? (hierna: de vervolgvraag).

4.10. De Engelse tekst van het Verdrag biedt niet meer duidelijkheid voor de uitlegging van het tweede lid ter zake van socialezekerheidsuitkeringen.

De rechtbank merkt verder op dat (ook) de toelichtende nota bij het Verdrag niet echt duidelijkheid biedt, nog daargelaten dat die nota slechts een eenzijdige toelichting van een van de verdragspartijen is. Relevante passages uit die nota zijn aangehaald in de bijlage bij deze beslissing. Wat de nota wat betreft de hier aan de orde zijnde kwestie lastig te begrijpen maakt, is dat niet steeds duidelijk is of een passage over pensioen ook op socialezekerheidsuitkeringen ziet.

De uit 1998 stammende notitie Uitgangspunten van het beleid op het terrein van het internationaal fiscaal (verdragen)recht⁴ biedt nog daargelaten de betekenis die daaraan toekomt voor de uitleg van het Verdrag evenmin duidelijke gezichtspunten.

4.11. De inspecteur meent dat de primair door hem verdedigde interpretatie (alleen voorwaarde c van toepassing) blijkt uit de tekst van artikel 18 van het Verdrag. Hij voert aan:

Uit de tekst van artikel 18 kan worden opgemaakt dat socialezekerheidsuitkeringen taalkundig als pensioen en andere uitkering betaald krachtens de bepalingen van een socialezekerheidsstelsel worden beschreven. Die term komt in sub a en sub b in het geheel niet voor. Ook door het gebruik van de term of in de aanhef van lid 2 en de term ieder in lid 1, de aanhef van lid 2 en in sub c, wordt naar mijn oordeel duidelijk dat de socialezekerheidsuitkeringen als losstaand moeten worden gezien, waarvoor niet exact dezelfde (alle) voorwaarden hoeven te gelden, zoals deze wel voor andere onder artikel 18 vallende uitkeringen gelden.

4.12. Verder wijst de inspecteur ter ondersteuning van zijn standpunt op een brief van 19 juni 2014 van het Ministerie van Financiën aan het Portugese Ministerie van Financiën waaruit volgens hem volgt dat tussen Nederland en Portugal geen discussie bestaat over de verdragsuitleg op dit punt, namelijk dat als een Nederlandse socialezekerheidsuitkering in een kalenderjaar meer dan 10.000 bedraagt, Nederland per definitie het heffingsrecht heeft.

De rechtbank is van oordeel dat, nog daargelaten of uit de brief kan worden afgeleid wat de inspecteur stelt, aan deze brief als zodanig geen relevantie toekomt bij de uitleg van het Verdrag. Het gaat immers niet om een voor derden kenbare gemeenschappelijke bedoeling van de verdragsluitende partijen.⁵ Opmerking verdient daarbij ook dat het niet gaat om een regeling in onderlinge overeenstemming als bedoeld in het vijfde lid van artikel 18. Dat stelt de inspecteur overigens ook niet.

Een en ander geldt om dezelfde reden voor de andere door de inspecteur aangehaalde, in onderdeel 2.4 en 2.5 van de brief van 21 oktober 2019 vermelde en bij die brief gevoegde, documenten.⁶

4.13. Het standpunt van belanghebbende vindt, tot op zekere hoogte, steun in de Hofuitspraak en de daaraan voorgaande uitspraak van rechtbank Arnhem. De belangrijkste overwegingen van die

uitspraken zijn geciteerd in de bijlage bij deze uitspraak. Wel zijn er verschillen tussen de uitspraken wat betreft de verdere interpretatie van het tweede lid in het kader van de in 4.9 bedoelde vervolgvraag. De rechtbank begrijpt de uitspraken als volgt.

- Rechtbank Arnhem heeft in elk geval de desbetreffende socialezekerheidsuitkering (een AOW-uitkering) getoetst aan voorwaarde a. Deze rechtbank heeft voorwaarde a vervolgens naar de letter uitgelegd en toegepast: aangezien een socialezekerheidsuitkering niet wordt genoemd bij voorwaarde a, is niet aan die voorwaarde voldaan.
- In afwijking van de inspecteur in zijn reactie in de brief van 21 oktober 2019, kan de rechtbank de Hofuitspraak niet anders lezen dan dat het Gerechtshof uitgaat van de opvatting dat ter zake van socialezekerheidsuitkeringen getoetst moet worden aan alle drie voorwaarden (a, b en c). Het Gerechtshof verwerpt evenwel vgl. de vervolgvraag de opvatting van rechtbank Arnhem over de wijze van toepassing van voorwaarde a bij een socialezekerheidsuitkering. Naar de rechtbank uit de overige overwegingen afleidt,⁷ gaat het Gerechtshof uit van de opvatting dat ter zake van socialezekerheidsuitkeringen getoetst moet worden of inhoudelijk aan voorwaarde a en b is voldaan, ook al worden socialezekerheidsuitkeringen niet genoemd bij die voorwaarden. Kort door de bocht gesteld, lijkt de opvatting in te houden dat bij de uitleg en toepassing van voorwaarde a en b socialezekerheidsuitkeringen worden ingelezen in de tekst.

4.14. Een alternatieve uitleg op basis van de tekst zou wellicht nog kunnen zijn dat voor socialezekerheidsuitkeringen weliswaar alleen getoetst kan worden aan voorwaarde c, maar dat het heffingsrecht pas aan de bronstaat toekomt indien er ook sprake is van een pensioen of andere soortgelijke beloning of lijfrente waarbij wordt voldaan aan voorwaarden a en b. Het komt de rechtbank voor dat deze uitleg niet voor de hand ligt.

4.15. Alle gezichtspunten afgewogen heeft de rechtbank vooralsnog een opvatting over de uitlegging van het tweede lid ter zake van socialezekerheidsuitkeringen die in lijn ligt met die van de inspecteur. De opvatting houdt in dat bij de bepaling of de bronstaat mag heffen over socialezekerheidsuitkeringen alleen getoetst hoeft te worden of aan voorwaarde c is voldaan. Daarbij wordt het volgende opgemerkt.

Anders dan de inspecteur lijkt te menen, is de tekst van het tweede lid weliswaar niet zodanig duidelijk dat deze uitleg de enige mogelijke interpretatie op basis van de tekst is (vgl. 4.9 hiervoor en 4.16 hierna). Maar de tekst van het tweede lid laat die uitleg wel toe; de uitleg is niet in strijd met de bewoordingen. De uitleg leidt bovendien tot een toepassing waarvan *niet* kan worden gezegd dat deze *niet* de bedoeling van verdragspartijen kan zijn geweest.

Wat in het bijzonder de doorslag heeft gegeven is dat, *prima facie*, een andere uitleg (ook inhoudelijk toetsen aan voorwaarde a en/of b) weliswaar ook mogelijk is gelet op de tekst, maar dat mogelijke antwoorden op de direct met die uitleg samenhangende vervolgvraag erop duiden dat die uitleg uiteindelijk toch niet in de rede ligt.

Indien namelijk, in het kader van de vervolgvraag, de voorwaarden a en b naar de letter zouden worden uitgelegd in die zin dat ter zake van socialezekerheidsuitkeringen niet *kán* worden voldaan aan die voorwaarden omdat socialezekerheidsuitkeringen daarin niet worden genoemd (vgl. uitspraak rechtbank Arnhem), dan zou bronstaatheffing over socialezekerheidsuitkeringen nooit het geval kunnen zijn. Tegen deze letterlijke uitleg kan worden ingebracht dat deze niet rationeel is. Er kan immers van worden uitgegaan dat verdragspartijen wel degelijk hebben willen bewerkstelligen dat onder omstandigheden bronstaatheffing mogelijk is over socialezekerheidsuitkeringen c.q. dat het niet de bedoeling is geweest van verdragspartijen om voorwaarden aan bronstaatheffing ter zake van socialezekerheidsuitkeringen te stellen waaraan per definitie niet kan worden voldaan.⁸

De wijze waarop in de Hofuitspraak de vervolgvraag wordt beantwoord, leidt op zichzelf wel tot een niet contra-rationeel resultaat. Tegen de wijze van uitleg van voorwaarden a en b daarbij waarbij socialezekerheidsuitkeringen wordt ingelezen in de tekst (zie 4.13), kan echter worden ingebracht dat deze uitleg op gespannen voet staat met de bewoordingen van de tekst. Daarbij komt ook nog dat, los van dit laatste bezwaar, afgevraagd kan worden of het de bedoeling van partijen met name Nederland kan zijn geweest dat bij socialezekerheidsuitkeringen inhoudelijk moet worden getoetst aan voorwaarden a en b.

Die vraag rijst in het bijzonder gegeven de verhouding tussen voorwaarde a en AOW-uitkeringen. Ter zake van AOW-uitkeringen lijkt niet gezegd te kunnen worden dat sprake is geweest van, kort gezegd, een vorm van fiscale facilitering in de opbouwfase als omschreven bij voorwaarde a. Dat zou in elk geval interpretatieve lenigheid vergen (vgl. ook wat de inspecteur in 4.6 aanvoert om een dode letter te voorkomen). De rechtbank wijst er in dit verband ook nog op dat in (het andersluidende) artikel 18 van het Belastingverdrag met België ter zake van socialezekerheidsuitkeringen wel voorwaarden b en c zijn gesteld, maar niet voorwaarde a. Als het zo zou zijn dat een AOW-uitkering per definitie niet zou kunnen voldoen aan voorwaarde a, dan kan stellig worden afgevraagd of Nederland bedoeld heeft dat voorwaarde a zou gelden ter zake van socialezekerheidsuitkeringen. Het ligt immers niet voor de hand dat Nederland zou afzien van bronstaatheffing van een van de belangrijkste socialezekerheidsuitkeringen die Nederland kent en die juist bij pensionados vaak tot het inkomen zal behoren.

- 4.16. De rechtbank onderkent evenwel dat redelijke twijfel mogelijk is over de juistheid van de opvatting van de rechtbank. Dat is reeds het geval gelet op de onduidelijke tekst van het tweede lid (zie 4.9) en de andersluidende opvatting in de Hofuitspraak (zie 4.13).

Die twijfel wordt bovendien gevoed door de nota van toelichting bij het Belastingverdrag met Albanië. Dat belastingverdrag kent een, wat bewoordingen betreft, nagenoeg gelijkkluidend artikel 18. De voormelde nota van toelichting vermeldt dat het pensioenartikel conform Nederlands verdragsbeleid is en noemt expliciet bij de beschrijving van wat in deze beslissing is genoemd voorwaarden a en b ook socialezekerheidsuitkeringen.⁹ De inspecteur heeft aangevoerd dat hieruit niet kan worden geconcludeerd dat voor de uitleg van het onderhavige artikel 18 hetzelfde heeft te gelden. Daarin heeft de inspecteur vanzelfsprekend gelijk, maar dat is het punt ook niet. Het punt is dat met betrekking tot voor zover relevant exact dezelfde verdragstekst een andere uitleg wordt gegeven dan die welke de inspecteur in deze zaak voorstaat op basis van de tekst.

- 4.17. De rechtbank ziet daarom, en gelet op wat hierna in 4.20 wordt overwogen, aanleiding om een prejudiciële vraag voor te leggen aan de Hoge Raad over de uitleg van het tweede lid van artikel 18 van het Verdrag ter zake van socialezekerheidsuitkeringen. De rechtbank heeft bedoeld de prejudiciële vraag zodanig (ruim) te formuleren dat de vraag niet alleen omvat (i) de vraag of alleen aan voorwaarde c getoetst moet worden ter zake van socialezekerheidsuitkeringen, maar ook, indien dat niet het geval is, (ii) de vervolgvraag als bedoeld in 4.9 (vgl. dienaangaande ook de Hofuitspraak en de uitspraak van rechtbank Arnhem, aangehaald in 4.13).

Bijkomende prejudiciële vraag

- 4.18. De rechtbank ziet aanleiding om de prejudiciële vraag gepaard te laten gaan met een prejudiciële vraag voor het geval uit het antwoord op de vraag volgt dat ter zake van socialezekerheidsuitkeringen ook aan voorwaarde b moet worden getoetst. Deze bijkomende prejudiciële vraag betreft weliswaar kwesties die van mogelijk minder zaaksoverstijgend belang zijn dan de hoofdvraag, maar de proceseconomie is ermee gediend indien die rechtsvraag ook direct wordt voorgelegd.

- 4.19. De tweede prejudiciële vraag heeft betrekking op het subsidiaire standpunt van de inspecteur, dat is vermeld in 4.6 hiervoor, voor het geval ook inhoudelijk aan voorwaarde b moet worden getoetst in die zin dat getoetst moet worden aan het criterium *indien en voor zover [de uitkering betaald krachtens de bepalingen van een sociale zekerheidsstelsel] in de Verdragsluitende Staat, waarvan de genietster van [de uitkering] inwoner is, niet tegen het algemeen van toepassing zijnde belastingtarief voor inkomsten verkregen uit niet-zelfstandige arbeid, dan wel het brutobedrag van [die uitkering] voor minder dan 90 percent, in de belastingheffing wordt betrokken*.

Hier staat niet ter discussie dat het in geschil zijnde bedrag als zodanig in de normale Portugese belastingheffing is betrokken. De inspecteur bepleit evenwel dat dat niet doorslaggevend is omdat zo stelt hij aan de Portugese belastingautoriteiten niet (voldoende) duidelijk is gemaakt dat het gaat om een socialezekerheidsuitkering. Het gaat er volgens de inspecteur om, zo begrijpt de rechtbank hem, hoe *juridisch* gezien dus uitgaande van een juiste wetstoepassing in Portugal de uitkering in de

belastingheffing in Portugal wordt betrokken. Het komt de rechtbank vooralsnog voor dat de rechtsopvatting van de inspecteur juist is.¹⁰ Hierover wordt een vraag aan de Hoge Raad voorgelegd. Indien de opvatting van de inspecteur juist is, zal namelijk verder onderzoek moeten worden gedaan naar de inhoud van de Portugese belastingwetgeving op dit punt. Indien de feitelijke heffing doorslaggevend is, is een dergelijk onderzoek niet nodig. Voor de duidelijkheid merkt de rechtbank op dat het hier niet om een hypothetische kwestie gaat. Hoewel er nog wel een nadere beoordeling van de stelling zou moeten plaatsvinden, is gelet op de stukken de stelling van de inspecteur dat in dit geval de Portugese autoriteiten niet zijn uitgegaan van een socialezekerheidsuitkering in elk geval niet voorshands ongefundeerd.

Mocht de opvatting van de inspecteur juist zijn, dan rijst nog wel een volgende vraag. Gelet op de vermelding van een credit door de inspecteur, zou het zo kunnen zijn dat in Portugal een WAO-uitkering als uitgangspunt wel in de normale belastingheffing wordt betrokken, maar dat de Portugese belastingautoriteiten een tegemoetkoming geven ter voorkoming van dubbele belasting uitgaande van de opvatting dat op grond van het Verdrag het heffingsrecht aan de bronstaat (Nederland) toekomt. Het is de vraag of met een dergelijke tegemoetkoming rekening moet worden gehouden bij de toetsing aan voorwaarde b. De rechtbank is er niet van overtuigd dat het antwoord bevestigend is, ook niet indien die tegemoetkoming zou bestaan uit een vrijstelling of een andere vorm van vermindering van de belastinggrondslag. Immers, indien aan de orde zou zijn dat zonder tegemoetkoming het heffingsrecht niet aan Nederland zou zijn toegewezen, en dat dit met tegemoetkoming wel (ook) het geval zou zijn, dan zou de verdragstoepassing kunnen afhangen van hoe de Portugese belastingautoriteiten het Verdrag interpreteren, terwijl die interpretatie niet zonder meer de juiste uitleg (volgens de Nederlandse rechter) hoeft te zijn.

(Nadere) motivering voorleggen van prejudiciële vragen

4.20. De rechtbank acht het aangewezen om haar beslissing tot het voorleggen van prejudiciële vragen nader te motiveren. Er moet immers een voldoende rechtvaardiging bestaan voor het voorleggen van prejudiciële vragen, juist gelet op de voorrangsbehandeling in tijd die een prejudiciële procedure krijgt bij de Hoge Raad.¹¹ De directe aanleiding voor het voorleggen van vragen is gelegen in de eerste prejudiciële vraag. Naast de inhoudelijk reden (redelijke twijfel) heeft de rechtbank het volgende in aanmerking genomen.

- a. Het gaat om een kwestie waarin de Belastingdienst (kennelijk) al lange tijd een bepaling uitlegt op een andere wijze dan een Gerechtshof heeft gedaan.
- b. De rechtszekerheid is ermee gediend dat de Hoge Raad duidelijkheid schept.
- c. De hier voorgelegde uitlegkwestie over een bepaling in het Verdrag met Portugal heeft mogelijk een uitstralingseffect, omdat ook in andere belastingverdragen een vergelijkbare bepaling is opgenomen.
- d. Er zijn weliswaar op dit moment voor zover de rechtbank bekend bepaald niet veel vergelijkbare zaken aanhangig, maar dat neemt niet weg dat aannemelijk is dat de kwestie wel een groot aantal personen aangaat. Denk aan personen die naar Portugal geëmigreerd zijn, althans daar (in fiscale zin) wonen en die een AOW-uitkering krijgen van meer dan 10.000. Verder kan zie c) er mogelijk een uitstralingseffect zijn voor pensionados die in een ander land wonen waarmee een belastingverdrag is gesloten dat een vergelijkbare bepaling kent.
- e. Het voordeel van een prejudiciële procedure is dat ook deze andere personen die de kwestie aangaat, kunnen participeren in de procedure bij de Hoge Raad door schriftelijke opmerkingen te maken.¹²

Verder zou het kunnen zijn dat over de hier aan de orde zijnde kwestie meer geprocedeerd wordt naar aanleiding van een wijziging in de Wet op de loonbelasting 1964 per 1 januari 2019 met betrekking tot de loonheffingskorting voor buitenlands belastingplichtigen.¹³ In de kern houdt die wijziging in dat in de loonbelasting alleen nog maar het belastingdeel van de heffingskortingen wordt toegepast waarop niet-kwalificerende buitenlandse belastingplichtigen uit het betreffende land in de inkomstenbelasting recht hebben. Deze maatregel is genomen omdat voorheen in de loonbelasting een hoger bedrag aan heffingskortingen werd toegepast dan waarop recht bestaat voor de inkomstenbelasting.¹⁴ Hoewel dit

slechts een maatregel in de loonbelasting is, kan deze maatregel toch feitelijk tot een hogere Nederlandse belastingdruk leiden, namelijk in de gevallen waarin voorheen een te hoge loonheffingskorting niet werd gecorrigeerd via een aanslag voor de inkomstenbelasting. De maatregel kan daarom aanleiding geven tot procedures of Nederland wel mag heffen. Inmiddels zijn bij de rechtbank enige procedures aanhangig, die hun directe oorsprong hebben in de voormelde wetswijziging.¹⁵

Naar aanleiding van de reacties van partijen

- 4.21. De inspecteur heeft gemeld zich te kunnen vinden in zowel het voorleggen van vragen aan de Hoge Raad als de formulering van de vragen.

Conclusie

- 4.22. De rechtbank zal aan de Hoge Raad vragen voorleggen ter beantwoording bij wijze van prejudiciële beslissing en zal iedere verdere beslissing aanhouden.

5 Beslissing

De rechtbank:

- legt de Hoge Raad ter beantwoording bij wijze van prejudiciële beslissing de volgende vragen voor:

1) Onder welke voorwaarden mag op grond van artikel 18, tweede lid, van het Verdrag een uitkering betaald krachtens de bepalingen van een socialezekerheidsstelsel van Nederland aan een inwoner van Portugal worden belast in Nederland?

Indien uit het antwoord op vraag 1 volgt dat ook relevant is op welke wijze de uitkering in Portugal in de belastingheffing wordt betrokken:

2) Is daarvoor maatgevend de feitelijke belastingheffing in Portugal of is maatgevend hoe de uitkering volgens de Portugese belastingwetgeving in de belastingheffing wordt betrokken? Indien dat laatste het geval is, moet daarbij rekening worden gehouden met een eventuele maatregel ter voorkoming van dubbele belasting?

- houdt verder iedere beslissing aan.

Deze beslissing is genomen op 15 april 2020 door mr. M.R.T. Pauwels, voorzitter, mr.drs. M.H. van Schaik en mr. A.H.W. Steijn, rechters, in aanwezigheid van mr. W.C.C. Koreman-de Bok, griffier. Als gevolg van maatregelen rondom het Coronavirus is deze beslissing niet uitgesproken op een openbare uitsprakenzitting. Zodra het openbaar uitspreken weer mogelijk is, wordt deze beslissing alsnog in het openbaar uitgesproken.

De griffier, De voorzitter,

(de griffier is verhinderd te ondertekenen)

Afschrift aangetekend verzonden aan partijen op:

Rechtsmiddel

Tegen deze beslissing staat geen rechtsmiddel open.

Bijlage

Uit de toelichtende nota bij het Verdrag (Kamerstukken 1999/2000, 26 867, nrs. 57 en 1)

§ 2. Verloop van de onderhandelingen

()

[p. 4] () Vooral voor de enkele duizenden gepensioneerden die in Portugal van hun oude dag genieten zal het Verdrag een aantal nadelen wegnemen. Zij zullen niet langer met een dubbele belastingheffing over hun pensioenen (inclusief AOW-pensioenen) worden geconfronteerd. Hierbij zij aangetekend dat Portugal volhardde in zijn wens om pensioenen en uitkeringen ingevolge de sociale zekerheid van een land evenals pensioenen uit een particuliere dienstbetrekking ter belastingheffing in beginsel toe te wijzen aan het woonland van de genietster van de pensioenen of uitkeringen. Voor afkoopsommen en situaties waarin Portugal pensioenen en lijfrenten niet tegen het algemeen van toepassing zijnde belastingtarief in de heffing betreft, heeft Nederland evenwel een heffingsrecht. (...)

[p. 6] De door Nederland naar voren gebrachte wensen gericht op het tegengaan van fiscale emigratie zijn goeddeels gerealiseerd. Zo is de bepaling opgenomen dat

pensioenen eveneens in de bronstaat mogen worden belast als de opbouw van de pensioenen in de bronstaat fiscaal gefacilieerd was en de woonstaat minder dan 90% van de pensioenen belast of niet tegen het normale tarief belast (artikel 18, tweede lid);

()

§ 5. Artikelsgewijze toelichting

()

[p. 16] Pensioenen, lijfrenten en sociale zekerheidsuitkeringen (artikel 18 juncto Protocol Ad artikel 18)

Overeenkomstig Nederlands verdragsbeleid is in het kader van de voorkoming van het ontgaan van een redelijke belastingheffing over uit Nederland afkomstige afkoopsommen van pensioenen en lijfrenten alsmede over pensioentermijnen, die worden genoten door inwoners van Portugal op verzoek van Nederland een aantal bepalingen in artikel 18 opgenomen.

()

Voor pensioen- en lijfrente-termijnen geldt als uitgangspunt een woonstaatheffing. Overeenkomstig Nederlands verdragsbeleid is dit uitgangspunt aangevuld met de mogelijkheid om onder omstandigheden een bronstaatheffing met betrekking tot deze inkomsten te kunnen toepassen. Alvorens de bronstaat tot heffing kan overgaan, moet cumulatief voldaan zijn aan de voorwaarden dat de aanspraak op het pensioen of de lijfrente in de bronstaat was vrijgesteld of dat de daarvoor betaalde premies in de opbouwfase van de aanspraak fiscaal aftrekbaar waren bij de berekening van het belastbaar inkomen in de bronstaat en dat de pensioen- of lijfrente-termijnen niet worden belast tegen het normale tarief voor inkomsten uit niet-zelfstandige arbeid of dat minder dan 90% van de pensioen- of lijfrente-termijnen in de belastingheffing wordt betrokken. Als derde voorwaarde voor een bronstaatheffing geldt dat het gezamenlijke bedrag van door de belastingplichtige in een kalenderjaar genoten pensioen- en lijfrente-termijnen of pensioen of uitkering ingevolge het sociale zekerheidsstelsel van een van de landen meer bedraagt dan 10 000 Euro (tweede lid). Voor kleine pensioenen en lijfrenten geldt dus uitsluitend de hoofdregel van woonstaatheffing.

() Portugal was slechts bereid in te stemmen met het Nederlandse voorstel als een woonstaatheffing als uitgangspunt ook zou gelden voor pensioenen en uitkeringen ingevolge het sociale zekerheidsstelsel van een land. Omdat Portugal zich op dit punt in verband met de hiermee voor dat land gemoeide budgettaire aspecten onwrikbaar opstelde, heeft Nederland daarin berust in het besef dat hiermee in het licht van het voorkomen van het ontgaan van belastingheffing over pensioenen en lijfrenten een alleszins aanvaardbaar resultaat zou worden bereikt. ().

Op grond van artikel 18, eerste lid, van het Verdrag is Portugal in beginsel gerechtigd tot belastingheffing over uit Nederland afkomstige pensioenen, lijfrenten en sociale zekerheidsuitkeringen, die worden genoten door een inwoner van Portugal. Onder bepaalde omstandigheden mag Nederland een bronstaatheffing met betrekking tot deze inkomsten toepassen. In artikel 18, tweede lid, van het Verdrag zijn de cumulatieve voorwaarden opgenomen waaronder Nederland een heffingsrecht heeft, namelijk:

- (i) indien en voor zover de aanspraak op dit pensioen of lijfrente in Nederland van belasting is vrijgesteld, dan wel de met het pensioen of lijfrente samenhangende bijdragen in het verleden van het Nederlands belastbare inkomen in aftrek zijn gebracht, en
- (ii) indien en voor zover dit pensioen of lijfrente in Portugal niet tegen het algemeen van toepassing zijnde belastingtarief of voor minder dan 90 percent in de belastingheffing wordt betrokken, en
- (iii) indien het gezamenlijke bedrag van de in een kalenderjaar genoten pensioenen, lijfrenten en sociale zekerheidsuitkeringen een bedrag van 10.000 te boven gaat.

Anders dan verweerder betoogt, biedt de tekst van artikel 18, tweede lid, geen steun voor zijn opvatting dat een door eiser genoten AOW-uitkering - een sociale zekerheidsuitkering in de zin van het Verdrag - ter belastingheffing is toegewezen aan Nederland. **Bepaald is immers dat slechts indien en voor zover pensioenen of lijfrenten in Nederland in aanmerking zijn gekomen voor een fiscale faciëring, Nederland in beginsel tot heffing kan overgaan. Nu daarbij niet wordt gesproken van sociale zekerheidsuitkeringen, kan Nederland ten aanzien van de door eiser genoten AOW-uitkering aan de verdragstekst geen heffingsrecht ontleen.** Dat in één van de voorwaarden ter beoordeling van de 10.000-grens de sociale zekerheidsuitkeringen wel zijn genoemd, betekent evenmin dat ter zake van de AOW-uitkering het heffingsrecht aan Nederland toekomt.

Voor de toepassing van het Verdrag dienen de door eiser genoten pensioenuitkeringen, nu deze niet ter zake van een vroegere dienstbetrekking zijn betaald, te worden aangemerkt als een lijfrente. Voor de vraag of deze uitkeringen ter belastingheffing zijn toegewezen aan Nederland is tussen partijen in geschil of is voldaan aan de in artikel 18, tweede lid, gestelde voorwaarde dat de uitkeringen niet tegen het algemene belastingtarief dan wel voor minder dan 90% in de Portugese belastingheffing worden betrokken.

*Uit de uitspraak van Gerechtshof Arnhem, ECLI:NL:GHARL:2007:BB6073 (**dikgedrukt** ; rechtbank)*

4.3. Anders dan de Rechtbank heeft geoordeeld, is er () naar het oordeel van het Hof **geen steun te vinden voor de opvatting dat de door belanghebbende genoten AOW-uitkering niet mede is begrepen in de in artikel 18, lid 2, van het Verdrag genoemde inkomsten die onder omstandigheden door de bronstaat mogen worden belast. De omstandigheid dat de sociale zekerheidsuitkeringen, waartoe de AOW-uitkering behoort, niet met zoveel woorden in de voorwaarden onder a en b worden genoemd, doet daaraan niet af.** Niet alleen in artikel 18, lid 1, van het Verdrag, dat de hoofdregel vormt voor inkomsten die vallen onder artikel 15, maar ook in artikel 18, lid 2, aanhef, van het Verdrag, dat een uitzondering vormt op die hoofdregel, worden naast pensioenen of andere soortgelijke beloningen en lijfrenten ook andere uitkeringen krachtens de bepalingen van een sociaal zekerheidsstelsel genoemd. Duidelijk is dan ook dat de uitzondering op de hoofdregel, te weten dat de bronstaat over de in artikel 18, lid 1 en artikel 18, lid 2, aanhef, van het Verdrag genoemde inkomsten mag heffen indien aan de daartoe gestelde (cumulatieve) voorwaarden wordt voldaan, ook geldt voor de aldaar bedoelde sociale zekerheidsuitkeringen. **Het ligt bovendien niet voor de hand om uitkeringen krachtens een sociaal zekerheidsstelsel, die rechtstreeks door de bronstaat worden uitgekeerd, van de mogelijkheid van bronstaatheffing uit te sluiten terwijl die mogelijkheid wel wordt geboden voor particuliere pensioenen en**

lijfrenten die in de bronstaat slechts zijn gefacilieerd. Niets wijst erop dat Portugal bij de onderhandelingen met Nederland omtrent de toewijzingsregels een uitzondering heeft willen maken op de in artikel 18, lid 2, van het Verdrag neergelegde afwijking van de hoofdregel, in die zin dat uitkeringen ingevolge een sociaal zekerheidsstelsel van Nederland steeds aan Portugal toekomen, **ook indien deze voldoen aan de onder de onderdelen a en b genoemde voorwaarden.**

Het hoger beroep van de Inspecteur is in zoverre gegrond dat de mogelijkheid om een bronstaat-heffing toe te passen niet alleen geldt voor pensioenen, soortgelijke beloningen en lijfrenten maar ook voor AOW-uitkeringen.

- 4.4. Hiervan uitgaande is tussen partijen in hoger beroep nog wel in geschil of **met betrekking tot de (onderhavige) AOW-uitkering is voldaan aan de hiervóór onder 4.2. genoemde voorwaarden van artikel 18, lid 2, van het Verdrag.** ()

()

(Is aan de voorwaarden van artikel 18, lid 2 van het Verdrag voldaan ?)

- 4.6. **De uitzondering** op de hoofdregel in het Verdrag tussen Nederland en Portugal dat pensioenen, lijfrenten en uitkeringen ingevolge een sociaal zekerheidsstelsel in de woonstaat (Portugal) worden belast, **geldt slechts indien en voor zover dergelijke inkomsten uit de bronstaat (Nederland) aan alle in artikel 18, lid 2, onderdelen a, b en c gestelde voorwaarden voldoen.** Tussen partijen is met name in geschil of met betrekking tot het beroepspensioen, de uitkering uit de BV (en de AOW-uitkering) ook aan de voorwaarde onder b is voldaan.

()

<volgen overwegingen of aan voorwaarde b is voldaan, die uitmonden in de conclusie dat dit niet het geval is; rechtbank>

- 4.11. Een en ander brengt mee dat niet is voldaan aan de in artikel 18, lid 2, van het Verdrag, opgenomen uitzondering op de hoofdregel en dat Nederland het recht op belastingheffing over voornoemde inkomsten moet worden ontzegd. Het hoger beroep (**de AOW-uitkering**) is in zoverre ongegrond en het incidentele hoger beroep (de uitkering beroepspensioen en uitkering uit de BV) gegrond.

-
- ¹ ECLI:NL:GHARN:2007:BB6073.
- ² Te kennen uit V-N 2008/7.8.
- ³ Pensioen Magazine 2008/98.
- ⁴ Kamerstukken II 1997/98, 25 087, nr. 4.
- ⁵ Vgl. HR 18 januari 2019, ECLI:NL:HR:2019:57.
- ⁶ Het gaat om een e-mail van het Ministerie van Financiën van 13 september 2019, een document met tekst van een e-mail/memo van 18 februari 2013 waaraan wordt gerefereerd in de brief van 19 juni 2014, een memo van 4 maart 2015 dat is opgesteld in een onderlinge-overlegprocedure, en een eerder in 4.8 vermeld uitvoeringsmemo van de Belastingdienst.
- ⁷ Vgl. ook de auteurs in het artikel in Pensioen Magazine 2008/98.
- ⁸ Vgl. ook rov. 4.3 van de Hofuitspraak.
- ⁹ Kamerstukken 2004/05, 30 225, A en nr. 1, p. 3 en 11.
- ¹⁰ Vgl. ook rov. 4.7 van de Hofuitspraak en de aldaar aangehaalde jurisprudentie, alsmede bijv. de uitspraken ECLI:NL:GHDHA:2015:965 en ECLI:NL:GHSHE:2018:2263.
- ¹¹ Vgl. onderdeel 9.1 tot en met 9.7 van de conclusie van A-G Niessen, ECLI:NL:PHR:2017:417.
- ¹² Artikel 27gc, tweede lid, van de AWR.
- ¹³ Wet Overige fiscale maatregelen 2018, Stb. 2017, 519, artikel V.
- ¹⁴ Kamerstukken II 2017/18, 34 786, nr. 3, p. 7-8.
- ¹⁵ Een daarvan is kenbaar uit ECLI:NL:RBZWB:2019:5585.
-