

ECLI:NL:GHDHA:2023:2727

Instantie	Gerechtshof Den Haag
Datum uitspraak	07-11-2023
Datum publicatie	27-02-2024
Zaaknummer	BK-23/00020
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	Aanslag IB/PVV 2017. Inwoner van Malta die niet beschikt over verdragsverklaring geniet stamrechtuitkeringen. Algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Schending van het gelijkheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel. De stamrechtuitkeringen zijn ten onrechte tot het belastbare inkomen uit werk en woning gerekend.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 28-2-2024 V-N Vandaag 2024/465 Sdu Nieuws Belastingzaken 2024/220 NLF 2024/0595 FutD 2024-0594 met annotatie van Fiscaal up to Date NDFR Nieuws 2024/431 NTRF 2024/589 met annotatie van mr. F. van Horzen V-N 2024/16.1.1

Uitspraak

GERECHTSHOF DEN HAAG

Team Belastingrecht
meervoudige kamer
nummer BK-23/00020

Uitspraak van 7 november 2023

in het geding tussen:

[X] te [Z] , [buitenland] , belanghebbende,

(gemachtigde: J.A.P.N. Antonis)

en

de inspecteur van de Belastingdienst, de Inspecteur,

(vertegenwoordiger: [])

op het hoger beroep van belanghebbende tegen de uitspraak van de Rechtbank Den Haag (de Rechtbank) van 24 november 2022, nummer SGR 21/5270.

Procesverloop

- 1.1. Aan belanghebbende is voor het jaar 2017 een aanslag in de inkomstenbelasting en de premie volksverzekeringen (IB/PVV) opgelegd naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 489.213 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van 8.184 (de aanslag). Bij gelijktijdig gegeven beschikking is 16.766 belastingrente in rekening gebracht (de beschikking belastingrente).
- 1.2. De Inspecteur heeft bij uitspraak op bezwaar het bezwaar van belanghebbende tegen de aanslag en de beschikking belastingrente afgewezen.
- 1.3. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak op bezwaar beroep bij de Rechtbank ingesteld. Ter zake daarvan is een griffierecht geheven van 49. De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.
- 1.4. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld. In verband daarmee is een griffierecht geheven van 136. De Inspecteur heeft een verweerschrift ingediend. Belanghebbende heeft een nader stuk ingediend, ingekomen op 4 augustus 2023. Voorafgaand aan de zitting heeft belanghebbende per e-mail van 15 augustus 2023 een pleitnota ingediend.
- 1.5. De mondelinge behandeling van de zaak heeft plaatsgehad ter zitting van 16 augustus 2023. Partijen zijn verschenen. De Inspecteur heeft een pleitnota overgelegd. Van het verhandelde ter zitting is een proces-verbaal opgemaakt.

Feiten

- 2.1. Belanghebbende heeft in 2007 en 2011 ontslaguitkeringen ontvangen en deze aangewend als koopsom voor een stamrecht dat is ondergebracht bij de door hem opgerichte vennootschap [A B.V.] (de BV). In 2017 heeft belanghebbende van de BV stamrechtuitkeringen ontvangen voor een bedrag van 489.213.
- 2.2. Belanghebbende heeft op 12 november 2015 een Verzoek Vrijstelling inhouding loonbelasting/premie volksverzekeringen bij de Belastingdienst gedaan. Het verzoek is door de heer [B] van de Belastingdienst Haaglanden, Kantoor Den Haag, in zijn hoedanigheid van inspecteur loonbelasting (de LB-inspecteur) bij brief van 14 januari 2016 afgewezen. In deze brief schrijft de LB-inspecteur onder meer het volgende aan de (voormalige) gemachtigde van belanghebbende:

Beoordeling van uw verzoek

Naar Nederlands nationaal recht wordt volgens artikel 4 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) naar omstandigheden beoordeeld waar iemand woont. De banden die een belastingplichtige met Nederland heeft, zijn bepalend. Voorts zijn in artikel 4, lid 2 van het Belastingverdrag met Malta bepalingen opgenomen op basis waarvan wordt vastgesteld in welk land men voor de toepassing van het verdrag geacht wordt te wonen.

Voor de toepassing van voornoemde bepalingen zijn de feitelijke omstandigheden van belang. [Belanghebbende] heeft op mijn verzoek informatie en een toelichting in het kader van het verzoek om vrijstelling verstrekt. Uw cliënt heeft in beide landen een duurzaam tehuis tot zijn beschikking, hij verblijft (ook) in Nederland en uw cliënt heeft duurzame persoonlijke banden met Nederland. Op grond van deze aspecten wordt hij naar nationaal recht (ook) geacht fiscaal inwoner van Nederland te zijn.

Indien men in beide landen als (fiscaal) inwoner wordt aangemerkt dan wordt aan de hand van een zogenaamde tie-breaker in artikel 4, lid 2 van het Belastingverdrag met Malta bepaald van welk land men inwoner is en aan welk land uiteindelijk het heffingsrecht van belasting toekomt.

[Belanghebbende] werkt sinds 1 augustus 2013 op Malta en beschikt daar over een appartement en een bedrijfsauto. Uw cliënt geeft aan dat hij er, in het bijzonder vanwege zijn in Nederland wonende ouders, tot 1 september 2015 naar streefde om 1 keer per maand Nederland te bezoeken. Uw cliënt verbleef geregeld ook in Nederland. Uw cliënt schetst dat de reisfrequente is gedaald en dat het middelpunt van zijn levensbelangen en die van zijn echtgenote vanaf 1 september 2015 meer en meer op Malta is komen te liggen.

Er is ten aanzien van deze aspecten, en dat zijn aspecten welke aan voornoemde bepaling worden getoetst, sinds enkele maanden kennelijk sprake van een verandering. Ik kan mijn oordeel derhalve niet baseren op de omstandigheden in het verleden. Een periode van enkele maanden is in dit verband te kort. Ik acht het van belang dat over de bedoelde aspecten voor de toekomst verifieerbare duidelijkheid bestaat en dat een en ander kan worden vastgesteld. Dat is nu niet het geval.

In deze situatie kan ik u vooraf geen zekerheid bieden en geef ik geen verdragsverklaring af. In de sfeer van de Inkomstenbelasting kan na afloop van het jaar 2016, dus achteraf, de (fiscale) woonplaats wel worden vastgesteld. Wellicht dat mijn collega van de inkomstenbelasting uw cliënt op dat moment voor het jaar 2016 en voor volgende jaren zekerheid kan bieden.

Beslissing op uw verzoek

Ik kan uw verzoek om een verdragsverklaring voor [belanghebbende] niet honoreren.

2.3.1. Belanghebbende heeft in de periode januari tot en met maart 2016 meermaals contact gehad met de LB-inspecteur. In een e-mail van 2 februari 2016 schrijft de LB-inspecteur het volgende aan belanghebbende:

U vraagt of het door u aangehaalde citaat m.b.t Gemeenschapsrecht van toepassing is op artikel 4 van het Belastingverdrag met Malta. Dat is niet het geval.

Voorts vraagt u of het voor het bepalen van uw verblijf voldoende is indien u uw verblijf op Malta door middel van creditkaartgegevens aantoont. Het betreft een feitelijke kwestie, ik kan u daar op voorhand geen uitsluitsel over geven. Ik merk op dat ook uw verblijf, en dat van uw echtgenote overigens, in Nederland van belang is. U vertelde dat u eens per maand naar Nederland reist. Dat verblijf (en dat van uw echtgenote) moet inzichtelijk worden gemaakt en kunnen worden vastgesteld.

2.3.2. Bij e-mail van 2 februari 2016 reageert belanghebbende als volgt:

Hartelijk dank voor uw reactie. Nu het door mij aangehaalde citaat m.b.t. Gemeenschapsrecht niet van toepassing is op artikel 4 van het belasting verdrag met Malta zou ik het op prijs stellen indien u mij zou kunnen laten weten wat dan de bepalende factor is om ergens gewoonlijk te verblijven. Ik neem aan dat het niet mogelijk is om in twee landen over een jaar in beide gewoonlijk te verblijven.

2.3.3. Bij e-mail van 2 februari 2016 reageert de LB-inspecteur als volgt:

U vraagt mij wat de bepalende factor is om ergens gewoonlijk te verblijven. Dat kan ik echter niet op voorhand aangeven, dat is nogmaals afhankelijk van alle feiten en omstandigheden.

2.3.4. Belanghebbende reageert hierop als volgt bij e-mail van 4 februari 2016:

Dank voor uw reactie. De kans op de koop toenemend dat u mij een "zeur" gaat vinden wil ik toch graag nog één keer op uw mail reageren.

U geeft (nogmaals) aan dat waar gewoonlijk wordt verbleven afhankelijk is van alle feiten en omstandigheden, ook vertelde u mij dat de tiebreaker clause wordt gezien als een soort "afpel" methode eerst wordt gekeken naar "a" dan naar "b" etc.

Dit betekent m.i. dat de vraag waar een natuurlijk persoon gewoonlijk verblijft alleen aan de orde komt wanneer die feiten en omstandigheden dusdanig zijn dat niet kan worden vastgesteld met welke Staat deze natuurlijke persoon de nauwste persoonlijke en economische betrekkingen heeft.

Gesteld dat het in deze situatie feitelijk (en verifieerbaar) zo is dat over een kalenderjaar deze natuurlijke persoon gemiddeld minder dan 1 week per maand in Staat A verblijft en de overige tijd in Staat B (dus maximaal $12/52 = 23\%$ van zijn tijd in Staat A en minimaal 76% van zijn tijd in Staat B). Kan er volgens u dan nog sprake zijn van feiten en omstandigheden die het rechtvaardigen om tot de conclusie te komen dat deze natuurlijke persoon gewoonlijk in Staat A verblijft en niet in Staat B.

Tot slot zou ik u willen vragen of er naar uw weten jurisprudentie is met betrekking tot de toepassing van onderdeel b van de tie breaker clause (de door uw genoemde uitspraak AWB 13/2563 gaat hier niet op in aangezien in deze casus uit de gedingstukken niet kon worden vastgesteld waarde natuurlijke persoon verbleef).

2.3.5. Bij e-mail van 8 februari 2016 reageert de LB-inspecteur als volgt:

Bij het bepalen van het centrum van iemands levensbelangen aan de hand van alle feiten en omstandigheden kan de balans kortweg doorslaan als gevolg van persoonlijke betrekkingen, economische betrekkingen of verblijf. Over het vaststellen van dat kerncriterium bestaat jurisprudentie. Het is mij niet bekend of er jurisprudentie bestaat met een beschrijving als waar u op doelt. Het blijft allemaal heel feitelijk. Voor uw informatie merk ik in dit verband op dat u op Rechtspraak.nl jurisprudentie (op trefwoord) kunt zoeken. Ook in de hypothese die u schetst gaat het om het totaal plaatje. Ik kan daar dus niks over zeggen.

Tot slot merk ik op dat ik niet in een positie verkeer om zonder dat feiten vaststaan een fiscale dialoog aan te kunnen gaan. Ik moet u dan echt naar uw belastingadviseur verwijzen en om dezelfde reden kan ik helaas ook geen vervolg geven aan onze mailwisseling.

2.3.6. Belanghebbende schrijft in een e-mail van 4 maart 2016 het volgende aan de LB-inspecteur:

Zoals door u aangegeven in uw mail van 8 februari j.l. heb ik mij tot belastingadviseurs gewend om meer zekerheid te krijgen hoe te handelen. Echter bleek helaas al snel dat wat de ene adviseur zegt niet altijd strookt met wat de ander zegt. Zo kwam [adviseur A] met de versie dat in geval van periodieke stamrechtuitkeringen (vanuit een Stamrecht BV die 100% gebaseerd is op een Nederlands

werkverleden) het wel is zo zou kunnen zijn dat artikel 16 (niet-zelfstandige arbeid) van toepassing is en het heffingsrecht aan Nederland toekomt (werkstaat) en waar men woont verder niet relevant is.

[Adviseur B] daarentegen is de stellige overtuiging toegedaan dat dit niet opgaat indien er in het belasting verdrag sprake is van een apart lijfrente artikel (zoals dat bij Malta artikel 19 het geval is).

Omdat u in uw afwijzing op mijn verzoek eveneens bent ingegaan op artikel 19 (en artikel 16 niet hebt genoemd) en vervolgens het zogenaamde tie-breaker artikel 4 dat beschrijft hoe wordt bepaald waar men fiscaal inwoner is, meen ik op te maken dat u de mening van [adviseur B] deelt. Ook uw opvraag naar de actuariële berekening en de akte van periodieke uitkeringen wijzen mijns inziens in die richting. Overigens heb ik het volste begrip voor de redenen (verifieerbaarheid, te korte periode etc) waarom u mijn verzoek hebt afgewezen.

Mijn vraag aan u is of u zo vriendelijk zou willen zijn om te bevestigen dat ingeval een stamrecht BV (met een 100% Nederlands werkverleden) periodieke lijfrente uitkeringen gaat doen (die voldoen aan de wettelijke bepalingen hieromtrent) voor wat betreft het heffingsrecht artikel 19 (voor zover hier een apart lijfrente artikel in is opgenomen) van het belastingverdrag van toepassing is.

2.3.7. De LB-inspecteur schrijft in reactie hierop in zijn e-mail van 8 maart 2016 aan belanghebbende het volgende:

De keuze of u in zee gaat met een (andere) belastingadviseur en zo ja welke, is geheel aan u. Ik ga over uw kwestie geen fiscale beschouwing geven, ik merk slechts op dat doorgaans een speciaal artikel of speciale wet voorrang heeft op een algemeen artikel of algemene Wet.

2.4. Eind 2016 heeft belanghebbende in een telefoongesprek met de LB-inspecteur nogmaals verzocht om een verdragsverklaring. De LB-inspecteur heeft geen verdragsverklaring afgegeven.

2.5. Belastingplichtigen die beschikten over een eerder aan hen afgegeven verdragsverklaring hebben in 2017 een brief ontvangen van de inspecteur van de Belastingdienst, directie particulieren, kantoor Buitenland, met de volgende inhoud:

Op 19 mei 2017 heeft de Hoge Raad in Nederland geoordeeld dat een periodieke uitkering uit een stamrecht niet voldoet aan de lijfrentedefinitie in belastingverdragen die Nederland heeft gesloten. Deze uitspraak is van toepassing op uw situatie.

Wat gaat er veranderen?

Op dit moment hebt u een vrijstelling van inhouding van loonbelasting op uw periodieke stamrechtuitkering. In het verleden hebben wij deze vrijstelling niet beoordeeld volgens de huidige uitspraak van de Hoge Raad.

Volgens de Hoge Raad moeten we voor de bepaling van het heffingsrecht in het belastingverdrag kijken naar het arbeidsverleden van de ontslagvergoeding waaruit het stamrecht is ontstaan. Dit betekent dat niet alleen de ontslagvergoeding uit het verleden, maar ook de latere periodieke stamrechtuitkering geldt als arbeidsinkomen. Een periodieke stamrechtuitkering mag alleen beschouwd worden als een soort pensioenuitkering als deze bedoeld is ter overbrugging naar de pensioengerechtigde leeftijd.

Van een 'soort pensioenuitkering' is alleen sprake als de ontslagvergoeding slechts bedoeld is ter overbrugging naar de pensioengerechtigde leeftijd. Werknemer en werkgever moeten dit zijn overeengekomen bij de beëindiging van het dienstverband.

Had de ontslagvergoeding in het verleden te maken met een dienstverband in Nederland? Dan is de ontslagvergoeding belast in Nederland op grond van de belastingverdragen die Nederland heeft gesloten.

Wat betekent dit voor u?

Uw vrijstelling van loonbelasting blijft in 2017 van toepassing maar vervalt vanaf 1 januari 2018. Dit heeft geen gevolgen voor een eventuele vrijstelling voor de premie volksverzekeringen.

2.6. Belanghebbende heeft op 21 november 2019 als buitenlands belastingplichtige aangifte IB/PVV voor het jaar 2017 gedaan naar een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van 8.184. Belanghebbende heeft daarbij de onder 2.1 vermelde stamrechtuitkeringen niet aangegeven. De Inspecteur heeft de aanslag vastgesteld naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van 489.213 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van 8.184. Het bedrag van 489.213 is het door de Inspecteur in aanmerking genomen totale bedrag van de in het jaar 2017 door belanghebbende van de BV ontvangen stamrechtuitkeringen.

2.7. Bij brief van 6 maart 2020 heeft de heer [B] van de Belastingdienst, Midden- en Kleinbedrijf, Kantoor Den Haag, in zijn hoedanigheid van inspecteur inkomstenbelasting (de IB-inspecteur) aangekondigd te zullen afwijken van de ingediende aangifte.

2.8. In een kladnotitie van 6 maart 2020 heeft de IB-inspecteur onder meer het volgende genoteerd:

Op 5 maart 2020 en ik twee keer (2x meer dan een half uur) gebeld door [belanghebbende] naar aanleiding van mijn brief van 6 maart 2020. (hem per mail toegestuurd).

()

[Belanghebbende] vroeg zich af hoe hij op de hoogte had kunnen zijn van het nieuwe arrest van de HR. Hij vond dat hij dit niet had kunnen weten. Later in het gesprek bleek dat hij dit arrest al wel degelijk kende. Hij had daarover medio 2018 contact met zijn adviseur opgenomen. Die vertelde hem dat het allemaal niet zo'n vaart zou lopen en dat ook Malta een stem in het geheel heeft. Op mijn opmerking dat het een moment zou zijn geweest op contact met de belastingdienst op te nemen, dan had hij op dat moment de uitkeringen nog kunnen stoppen of aanpassen, antwoordde dat hij op z'n adviseur is afgestaan. Van een andere adviseur heeft een afschrift gekregen van een brief die de belastingdienst Heerlen heeft gestuurd. Daarin trekt de belastingdienst lopende verdragsverklaring per 31 december 2017 in.

Als hij dus, in zijn visie, over 2017 een verklaring zou hebben gevraagd dan zou hij alleen over 2018 worden aangeslagen. Ik zou gezegd hebben dat een verklaring over 2017 aanvragen geen zin zou hebben. Dit is onzin. Ik heb hem destijds geschreven dat de beoordelingstermijn te kort is om een verklaring af te kunnen geven, hij kan dat na afloop van het jaar 2016 doen. Hij heeft de uitkeringen in 2017 laten ingaan, hij beweert dat hij dat gedaan heeft i.v.m. een langere beoordelingstermijn. Dat zou zo kunnen zijn maar dat heb ik hem niet geschreven, sterker het is in tegenspraak met wat ik hem heb geschreven. Feit is dat hij geen verklaring voor 2017 heeft aangevraagd. Wij hebben hier destijds ook niet over gesproken.

()

De belastingdienst heeft tot aan het arrest van de Hoge Raad het standpunt gehuldigd dat het lijfrente-artikel in een situatie als deze van toepassing is. Daarop heeft hij zijn handelwijze gebaseerd. Gelet op het voorgaande kan de vraag kan opkomen of bij [belanghebbende], ook al heeft hij geen

verdragsverklaring, het vertrouwen is gewekt dat zijn handelwijze (tot aan het arrest HR) juist was. Gezegd dat de belasting nieuwe wetgeving en nieuwe jurisprudentie moet uitvoeren anders handelt de dienst niet legitiem maar het staat hem vrij om het vertrouwensbeginsel aan te aanvoeren.

()

2.9. In een brief van 8 mei 2020 aan belanghebbende schrijft de IB-inspecteur onder meer:

De Belastingdienst heeft voor loonstamrechtuitkeringen aan fiscaal inwoners van bepaalde verdragslanden op verzoek en indien men ervoor in aanmerking kwam, zogenaamde verdragsverklaringen afgegeven. Loonstamrechtuitkeringen werden destijds in verdragssituaties niet beschouwd als inkomsten uit arbeid. Als gevolg van het arrest van de Hoge Raad van 19 mei 2017 moeten ontslagvergoedingen die in de vorm van een stamrecht worden genoten echter wel als zodanig worden gekwalificeerd. Verdragsverklaringen die op basis van een andere, sinds het arrest als onjuist aan te merken, opvatting zijn afgegeven, zijn met ingang van 1 januari 2018 ingetrokken.

Oordeel van de Rechtbank

3. De Rechtbank heeft geoordeeld, waarbij belanghebbende is aangeduid als eiser en de Inspecteur als verweerder:

Het vertrouwensbeginsel

11. Voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel is vereist dat de belastingplichtige aannemelijk maakt dat van de zijde van de overheid toezeggingen of andere uitlatingen zijn gedaan of gedragingen zijn verricht waaruit de betrokkene in de gegeven omstandigheden redelijkerwijs kon en mocht afleiden of en zo ja, hoe verweerder in een concreet geval zijn bevoegdheden zou uitoefenen.[2] Als regel heeft te gelden dat een belastingplichtige geen gerechtvaardigd vertrouwen kan ontlenen aan het optreden van de inspecteur ten aanzien van een of meer andere belastingplichtigen. Dit is echter anders indien dat optreden heeft plaatsgevonden op een zodanige wijze en onder zodanige omstandigheden dat de belastingplichtige redelijkerwijze mocht menen dat dit ook bedoeld was om te gelden in zijn situatie.[3]

12. Eiser heeft, tegenover de gemotiveerde betwisting van verweerder, geen feiten en omstandigheden aannemelijk gemaakt op grond waarvan eiser redelijkerwijs kon en mocht afleiden dat er, zoals eiser stelt, binnen de Belastingdienst een beleid was dan wel dat verweerder in een situatie als die van eiser, de gedragslijn hanteerde, dat enkel zou worden getoetst op inwonerschap en dat als er bij eiser sprake was van inwonerschap op Malta, verweerder af zou zien van heffing over ontvangen loonstamrechtuitkeringen bij de aanslagregeling IB/PVV 2017. In de uitlatingen van verweerder (van onderscheidenlijk de IB- dan wel de LB-inspecteur, in het onderhavige geval de LB-inspecteur), te weten Loonstamrechtuitkeringen werden destijds in verdragssituaties niet beschouwd als inkomsten uit arbeid [4] en In het verleden hebben wij deze vrijstelling niet beoordeeld volgens de huidige uitspraak van de Hoge Raad[5] en De belastingdienst heeft tot aan het arrest van de Hoge Raad het standpunt gehuldigd dat het lijfrente-artikel in een situatie als deze van toepassing is. Daarop heeft hij zijn handelwijze gebaseerd.[6] ziet de rechtbank geen erkenning van verweerder van de door eiser gestelde beleidstoepassing. De uitlating die de LB-inspecteur in de onder 4 vermelde email doet, te weten dat doorgaans een speciaal artikel of speciale wel voorrang heeft op een algemeen artikel of algemene Wet. kan ook niet worden aangemerkt als een bevestiging van het door eiser gestelde beleid, ook niet in het licht van de hierboven genoemde citaten. De rechtbank overweegt dat het hier slechts een algemene opmerking betreft en door de LB-inspecteur in hetzelfde korte bericht uitdrukkelijk is geschreven Ik ga over uw kwestie geen fiscale beschouwing geven.[7] De rechtbank acht aannemelijk dat verweerder, zoals hij stelt, in individuele gevallen ofwel het verzoek om een verdragsverklaring toetste ofwel bij de beoordeling van de aangifte

IB/PVV toetste of Nederland al dan niet heffingsbevoegd was en dat hij daarbij alle specifieke omstandigheden van het geval beoordeelde.

13. Zelfs indien ervan moet worden uitgegaan dat sprake was van een dergelijk door eiser gesteld beleid dan wel gedragslijn, dan nog kan dit eiser niet baten. Verweerder heeft immers nimmer (expliciet) vastgesteld dat eiser voor de toepassing van het belastingverdrag met Malta voor het jaar 2017 inwoner van Malta was. Aan de vaststelling van de voorlopige aanslag IB/PVV 2015 kon eiser niet het vertrouwen ontlenen, dat verweerder er voor het jaar 2017 vanuit zou gaan dat eiser voor verdragstoepassing als inwoner van Malta zou worden aangemerkt. Hoewel eiser wel zijn uiterste best heeft gedaan om een dergelijke verklaring te bemachtigen, heeft eiser deze nimmer gekregen en kan hij dus ook geen beroep doen op het eventueel begunstigend beleid als gevolg van het arrest van de Hoge Raad van 19 mei 2017. [8] Het beroep van eiser op het vertrouwensbeginsel slaagt daarom niet.

Het gelijkheidsbeginsel

14. Eiser stelt dat verweerder het gelijkheidsbeginsel heeft geschonden. Voor zover eiser zijn beroep op schending van het gelijkheidsbeginsel baseert op de stelling dat sprake is van een door verweerder gevoerd begunstigend beleid dan wel van een oogmerk tot begunstiging, waar eiser zich ook op kan beroepen, slaagt dit beroep gelet op het voorgaande niet. Zoals geoordeeld, heeft eiser niet aannemelijk gemaakt dat verweerder het door eiser gestelde begunstigend beleid heeft gevoerd. Eiser heeft evenmin aannemelijk gemaakt dat verweerder het oogmerk tot begunstiging heeft gehad bij het niet in de heffing betrekken van de stamuitkeringen die andere belastingplichtigen hebben ontvangen; ook niet nadat de Hoge Raad op 19 mei 2017 arrest had gewezen. De omstandigheid dat de staatssecretaris heeft besloten om in de gevallen waarin wel een verdragsverklaring was afgegeven de juiste verdragstoepassing eerst vanaf het jaar 2018 door te voeren, betreft een beleid dat is ingegeven door de wens van de staatssecretaris om een redelijke overgangstermijn te creëren voor diegenen die ten gevolge van het (wel) verkrijgen van een verdragsverklaring wel een beroep zouden kunnen doen op het vertrouwensbeginsel. [9] Voorgaand is reeds besproken dat eiser niet over een dergelijke verklaring beschikte.

15. Voor zover eiser stelt dat de zogenoemde meerderheidsregel van het gelijkheidsbeginsel als algemeen beginsel van behoorlijk bestuur is geschonden, oordeelt de rechtbank als volgt. De meerderheidsregel houdt in dat indien sprake is van een situatie waarin in een meerderheid van vergelijkbare gevallen sprake is van een begunstiging door het achterwege blijven van een juiste wetstoepassing, met succes een beroep kan worden gedaan op het gelijkheidsbeginsel. Eiser heeft ter onderbouwing van dit standpunt geen concrete gevallen, anders dan een algemene verwijzing naar belastingplichtigen die wel beschikten over een verdragsverklaring, aangedragen.

16. Gelet op wat hiervoor is overwogen, slaagt het beroep op het gelijkheidsbeginsel evenmin.

Eisers beroep op het fair play-beginsel

17. Eiser heeft zijn beroep op het fair play-beginsel onderbouwd met de stelling dat hij materieel voldeed aan de voorwaarden van het gevoerde beleid doordat vast stond dat hij op Malta woonachtig was en een Nederlandse stamrechtuitkering genoot en verweerder derhalve toewijzing van de heffing aan Malta niet kon weigeren. Het beroep van eiser op het fair play beginsel faalt. De rechtbank heeft de vraag in hoeverre sprake was van beleid reeds ontkennend beantwoord. Voor zover eisers verwijzing naar het arrest van de Hoge Raad van 6 augustus 2021 ziet op het bestaan van niet gepubliceerd beleid, onderscheidenlijk een handelswijze van verweerder die hiermee gelijk zou kunnen worden gesteld, leidt dit niet tot een ander oordeel. Eiser heeft het bestaan van een dergelijk beleid of handelswijze niet aannemelijk gemaakt. Verder overweegt de rechtbank dat niet is gebleken dat verweerder bewust van de juiste verdragstoepassing is afgeweken, hetzij op grond van beleid, hetzij met het oogmerk de andere belastingplichtigen te begunstigen. Verweerder hanteerde slechts een onjuiste uitleg van de verdragstoepassing, die uit het arrest van de Hoge Raad van 19 mei 2017 bleek. De aan andere belastingplichtigen afgegeven verdragsverklaring, of de als gevolg van onjuiste toepassing van het verdrag

afzien van het heffingsrecht, is dus ook niet het gevolg van begunstigend beleid of oogmerk van begunstiging geweest. Nu hiervan geen sprake is, slaagt ook het beroep op het fair play-beginsel ook niet

Het zorgvuldigheidsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel

18. Naar het oordeel van de rechtbank is bij het vaststellen van de aanslag en bij de beoordeling van het bezwaar daartegen geen sprake van onzorgvuldig handelen dan wel onvoldoende belangenafweging door verweerder. Aan de omstandigheid dat eiser geen verdragsverklaring heeft kunnen krijgen kan niet de conclusie worden verbonden dat verweerder in de onderhavige procedure onzorgvuldig heeft gehandeld.

19. Verweerder heeft voorts naar het oordeel van de rechtbank de rechtstreeks bij het besluit (de aanslag) betrokken belangen afgewogen. Niet kan worden gezegd dat de voor eiser nadelige gevolgen van het opleggen van de aanslag onevenredig zijn in verhouding tot de met die aanslag te dienen doelen, te weten belastingheffing op basis van een juiste wet- en verdragstoepassing. De rechtbank heeft hierbij in aanmerking genomen dat eiser niet over een zogenoemde verdragsverklaring beschikte, waaraan vertrouwen kon worden ontleend. Aan deze omstandigheid kan bij de belangenafweging en evenredigheidstoets niet worden voorbijgegaan, reeds omdat de feiten en omstandigheden in het geval van eiser ter zake van het verlenen van een verdragsverklaring voor de LB-inspecteur kennelijk niet voldoende (duidelijk) waren om de woonplaats vast te kunnen stellen. Gelet hierop is het ook niet onevenredig dat de staatssecretaris naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad van 19 mei 2017 enkel in de gevallen die beschikken over een verdragsverklaring heeft besloten dat de juiste verdragstoepassing pas met ingang van het jaar 2018 wordt toegepast.

De algemene beginselen van behoorlijk bestuur in samenhang bezien

20. Gelet op hetgeen voorgaand door de rechtbank is overwogen, slaagt ook eisers stelling dat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in zijn zaak in samenhang moeten worden bezien niet.

21. Gelet op wat hiervoor is overwogen dient het beroep ongegrond te worden verklaard.

()

[2] Hoge Raad 19 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1069.

[3] Rechtsoverweging 3.4 van ECLI:NL:HR:2009:BG7213.

[4] In zijn brief van 8 mei 2020 (bijlage bij beroepschrift).

[5] Uit de brieven waarmee het vertrouwen wordt beëindigd aan bezitters van een verdragsverklaring.

[6] De kladnotitie van verweerder van 6 maart 2020.

[7] Vergelijk ECLI:NL:HR:1979:AM4918.

[8] ECLI:NL:HR:2017:913

[9] Vergelijk rechtsoverweging 3.5.2 van ECLI:NL:HR:2010:BL0088.

Omschrijving geschil in hoger beroep en conclusies van partijen

4.1. In hoger beroep is in geschil of de Inspecteur bij het vaststellen van de aanslag de stamrechtuitkeringen van 489.213 terecht tot het belastbare inkomen uit werk en woning in 2017 heeft gerekend. Daarbij is in het bijzonder in geschil of de Inspecteur de algemene beginselen van

behoorlijk bestuur heeft geschonden.

4.2. Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank, tot vernietiging van de uitspraak op bezwaar, tot vermindering van de aanslag tot een berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van nihil, tot dienovereenkomstige vermindering van de beschikking belastingrente en tot vergoeding van de proceskosten voor de door een derde beroepsmatig verleende rechtsbijstand in bezwaar, beroep en hoger beroep.

4.3. De Inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraak van de Rechtbank.

Beoordeling van het hoger beroep

5.1. Het geschil spitst zich toe op de vraag of de algemene beginselen van behoorlijk bestuur in de weg staan aan het belasten van de stamrechtuitkeringen. Belanghebbende doet in dat verband een beroep op het gelijkheidsbeginsel, het vertrouwensbeginsel, het fair-playbeginsel, het zorgvuldigheidsbeginsel, het evenredigheidsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel, afzonderlijk dan wel in onderlinge samenhang bezien. Niet in geschil is dat de stamrechtuitkeringen behoren tot het belastbare inkomen uit werk en woning en dat het heffingsrecht hierover op grond van artikel 16 van het Belastingverdrag Nederland-Malta van 18 mei 1977 (het Verdrag) is toegewezen aan Nederland. De hoogte van de in 2017 ontvangen stamrechtuitkeringen (489.213) is evenmin in geschil. Voorts is niet in geschil dat belanghebbende in het onderhavige jaar op Malta woont.

Gelijkheidsbeginsel

5.2. Belanghebbende beroept zich op het gelijkheidsbeginsel en voert hiertoe onder meer aan dat hoewel voor toepassing van het gelijkheidsbeginsel geen beleid noodzakelijk is, het bestaan van dit beleid wel aannemelijk is gemaakt. Belanghebbende stelt dat zijn situatie feitelijk identiek is aan die van belastingplichtigen die wel over een verdragsverklaring beschikken. Volgens belanghebbende is bovendien bij belastingplichtigen die niet over een verdragsverklaring beschikken in verdragsituaties de heffing van inkomstenbelasting over stamrechtuitkeringen achterwege gebleven. Het al dan niet beschikken over een verdragsverklaring is volgens belanghebbende niet relevant.

5.3. De Inspecteur betwist de stellingen van belanghebbende en voert aan dat de toepassing van het lijfrenteartikel in verdragsituaties geen beleid van de Belastingdienst is, aangezien per belastingplichtige de feiten en omstandigheden moeten worden getoetst aan de lijfrentedefinitie zoals opgenomen in het lijfrenteartikel, die kan verschillen afhankelijk van het toepasselijke belastingverdrag. Voorts vereist het gelijkheidsbeginsel niet dat bij verandering van inzicht als gevolg van nieuwe jurisprudentie een onjuiste interpretatie van de wet of het verdrag wordt voortgezet, aldus de Inspecteur. Bovendien bevindt belanghebbende zich niet in een gelijke situatie als belastingplichtigen met een verdragsverklaring die een brief van de Inspecteur hebben ontvangen waarin is aangekondigd dat het vertrouwen per 1 januari 2018 wordt opgezegd. Anders dan belanghebbende, kunnen deze belastingplichtigen volgens de Inspecteur vertrouwen aan hun verdragsverklaring ontlenen.

5.4. Wil een beroep op het gelijkheidsbeginsel als beginsel van behoorlijk bestuur kunnen slagen, dan dient de belanghebbende te stellen en bij betwisting aannemelijk te maken dat sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen en deze ongelijke behandeling het gevolg is van:

- a. een begunstigend beleid dat niet van toepassing is op belanghebbende,
- b. een oogmerk tot begunstiging van andere gevallen dan dat van belanghebbende, of
- c. een begunstigende behandeling in de meerderheid van met belanghebbende vergelijkbare gevallen (meerderheidsregel).

5.5. Het is vaste rechtspraak van de Hoge Raad dat indien een belastingplichtige in het kader van een beroep op niet-gepubliceerd begunstigend beleid, waarvan te zijnen aanzien zou zijn afgeweken, wijst op gevallen waarin met hem vergelijkbare belastingplichtigen een gunstiger behandeling ten deel is gevallen dan hij zelf ondervindt, het op de weg ligt van de inspecteur die ongelijke behandeling te verklaren en daarbij aannemelijk te maken dat die niet voortvloeit uit een door hem gevoerd of op een hoger niveau gecoördineerd begunstigend beleid. Indien hetgeen de belastingplichtige in eerste instantie naar voren brengt het vermoeden rechtvaardigt dat begunstigend beleid is gevoerd, is het vervolgens aan de inspecteur dat vermoeden te ontzenuwen. Voorts is voor de beantwoording van de vraag of sprake is van begunstigend beleid beslissend het oogmerk van de inspecteur toen hij de aanslag(en) regelde zoals hij heeft gedaan (zie HR 23 april 2004, ECLI:NL:HR:2004:AL8260, BNB 2004/392).

- 5.6. Voorafgaand aan het arrest van de Hoge Raad van 19 mei 2017, ECLI:NL:HR:2017:913, BNB 2017/179 (het arrest van de Hoge Raad van 19 mei 2017) was de gedragslijn van de Belastingdienst dat voor toewijzing van het heffingsrecht ten aanzien van stamrechtuitkeringen onder belastingverdragen de Inspecteur diende vast te stellen in welke van beide staten een belastingplichtige woonachtig was en of de belastingplichtige voldeed aan de voorwaarden voor toepassing van het lijfrentartikel in het desbetreffende belastingverdrag. Met het arrest van de Hoge Raad van 19 mei 2017 is duidelijk geworden dat deze handelwijze achteraf gezien berustte op een onjuiste rechtsopvatting. Als gevolg van het arrest van de Hoge Raad van 19 mei 2017 beoordeelt de Belastingdienst de toewijzing van het heffingsrecht over stamrechtuitkeringen sindsdien aan de hand van het arbeidsartikel in de belastingverdragen.
- 5.7. Naar aanleiding van het arrest van de Hoge Raad van 19 mei 2017 heeft de Belastingdienst belastingplichtigen die beschikten over een verdragsverklaring bij brief geïnformeerd (zie 2.5). Volgens deze brief vervalt voor deze belastingplichtigen de vrijstelling van loonbelasting vanaf 1 januari 2018. Deze belastingplichtigen kregen dus, anders dan belanghebbende, in afwijking van dit arrest, tot 31 december 2017 het recht op toepassing van het lijfrentartikel op stamrechtuitkeringen. Dit rechtvaardigt het vermoeden dat een begunstigend beleid is gevoerd, waarbij een onjuiste verdragstoepassing gedurende een bepaalde periode is voortgezet. De Inspecteur heeft ter zitting bovendien erkend dat voormelde brief beleid ten aanzien van belastingplichtigen met een verdragsverklaring betreft. Uit de inhoud van de brief blijkt dat de Belastingdienst zich ervan bewust was dat bepaalde belastingplichtigen werden begunstigd door het achterwege laten van een juiste verdragstoepassing. Gelet op de doelgroep van deze brief, is dit beleid consistent toegepast. Hieruit volgt dat de Belastingdienst met deze brieven het oogmerk heeft gehad belastingplichtigen met een verdragsverklaring te begunstigen, zodat sprake is van niet-gepubliceerd begunstigend beleid.
- 5.8. Uit de gedingstukken en hetgeen partijen naar voren hebben gebracht, volgt dat een verdragsverklaring geen constitutief vereiste was voor de achteraf gezien onjuiste toepassing van het lijfrentartikel in een belastingverdrag. Dit wordt bevestigd door de uitlatingen van de Inspecteur ter zitting, dat bij de vaststelling van een aanslag inkomstenbelasting, of in het kader van een verzoek om vooroverleg, eveneens de woonplaats van een belastingplichtige en de toepassing van het lijfrentartikel beoordeeld kunnen worden. Voorts staan tegen de beslissing op een verzoek om een verdragsverklaring geen rechtsmiddelen open. Een verdragsverklaring dient derhalve slechts in beperkte mate tot zekerheid dat de woonplaats van een belastingplichtige buiten Nederland is gelegen, waarop overigens bij de vaststelling van de aanslag inkomstenbelasting (bij gewijzigde feiten en omstandigheden) weer kan worden teruggekomen. Gelet hierop brengt het enkele ontbreken van een verdragsverklaring niet mee dat belanghebbende zich in een andere situatie bevindt dan belastingplichtigen die wel beschikten over een verdragsverklaring.
- 5.9. Niet in geschil is dat belanghebbende in 2017 woonde op Malta en dat hij inkomsten heeft genoten die voldoen aan de definitie van lijfrente van artikel 19, lid 4, van het Verdrag. Op grond van de in 5.6 beschreven handelwijze paste de Belastingdienst, althans tot het arrest van 19 mei 2017, in dergelijke gevallen het lijfrentartikel in de toepasselijke belastingverdragen toe. In het onderhavige geval zou Nederland in deze zienswijze op grond van artikel 19, lid 1, van het Verdrag niet hebben mogen heffen over de stamrechtuitkeringen. Belanghebbende verkeerde, naar de relevante feiten en omstandigheden bezien, derhalve in dezelfde omstandigheden als buitenlandse belastingplichtigen met een verdragsverklaring die stamrechtuitkeringen genoten. De enkele omstandigheid dat belanghebbende niet over een verdragsverklaring beschikt, doet hieraan niet af (zie 5.8). Daarentegen weegt wel mee dat de Inspecteur de feiten en omstandigheden met betrekking tot zijn woonplaats niet heeft beoordeeld, ofschoon belanghebbende tweemaal in 2015 en 2016 tevergeefs heeft verzocht om een verdragsverklaring en hij in het kader van de vaststelling van de woonplaats desgevraagd diverse stukken naar de Inspecteur heeft gezonden. Dit verzoek heeft belanghebbende gedaan bij de LB-inspecteur, die vervolgens in dezelfde persoon als IB-inspecteur bij de aanslagregeling was betrokken. De feiten en omstandigheden ten aanzien van de woonplaats van belanghebbende op Malta waren in de tussentijd niet gewijzigd.

5.10. Gelet op het voorgaande is de conclusie dat een begunstigend beleid is gevoerd, waarbij belastingplichtigen die met belanghebbende vergelijkbaar zijn pas per 1 januari 2018 in de heffing zijn betrokken, waarvan de Inspecteur ten nadele van belanghebbende is afgeweken. Het beroep op het gelijkheidsbeginsel slaagt derhalve.

Vertrouwensbeginsel

5.11. Ten overvloede zal ook belanghebbendes beroep op het vertrouwensbeginsel worden beoordeeld. In dit verband voert belanghebbende aan dat de Inspecteur voorafgaand aan het arrest van de Hoge Raad van 19 mei 2017 beleid dan wel een gedragslijn hanteerde ten aanzien van het al dan niet in de heffing van Nederlandse inkomstenbelasting betrekken van stamrechtuitkeringen. In dat kader toetst de Inspecteur voor verdragstoepassing steeds aan het lijfrentartikel in het desbetreffende belastingverdrag, aldus belanghebbende. Volgens belanghebbende kon hij erop vertrouwen dat dit beleid dan wel deze gedragslijn ook op hem van toepassing zou zijn. Voorts stelt belanghebbende zich op het standpunt dat hij aan de e-mailcorrespondentie met de LB-inspecteur het gerechtvaardigde vertrouwen heeft mogen ontleen dat in zijn geval artikel 19 (het lijfrentartikel) van het Verdrag zou worden toegepast. De Inspecteur betwist het voorgaande.

5.12. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 19 juni 2020, ECLI:NL:HR:2020:1069, BNB 2020/120, over de reikwijdte van het vertrouwensbeginsel onder meer het volgende geoordeeld (r.o. 2.3.1, voetnoot weggelaten):

Voor een geslaagd beroep op het vertrouwensbeginsel is vereist dat de belasting- of premieplichtige aannemelijk maakt dat van de zijde van de overheid toezeggingen of andere uitlatingen zijn gedaan of gedragingen zijn verricht waaruit de betrokkene in de gegeven omstandigheden redelijkerwijs kon en mocht afleiden of en zo ja, hoe de inspecteur in een concreet geval zijn bevoegdheden zou uitoefenen. Dit sluit aan bij hetgeen de Hoge Raad heeft geoordeeld in zijn arrest van 26 september 1979, ECLI:NL:HR:1979:AM4918.

5.13. Bij de beoordeling van de vraag of het vertrouwensbeginsel is geschonden, wordt in aanmerking genomen dat de Belastingdienst tot het arrest van 19 mei 2017 de gedragslijn hanteerde dat in verdragsituaties de toewijzing van het heffingsrecht over stamrechtuitkeringen werd beoordeeld aan de hand van het lijfrentartikel in de belastingverdragen (zie 5.6).

5.14. In het onderhavige geval heeft belanghebbende tweemaal in 2015 en 2016 tevergeefs om een verdragsverklaring verzocht, waarbij het eerste verzoek is afgewezen omdat volgens de LB-inspecteur een beoordelingsperiode van vier maanden te kort zou zijn. De LB-inspecteur heeft belanghebbende daarbij medegedeeld dat zijn woonplaats na afloop van het kalenderjaar 2016 door de IB-inspecteur kon worden beoordeeld. De LB-inspecteur heeft voorts bij het eerste verzoek om vrijstelling op zijn verzoek diverse stukken van belanghebbende ontvangen om diens woonplaats te kunnen beoordelen. Belanghebbende heeft de LB-inspecteur bovendien diverse malen per e-mail bevraagd over de handelwijze van de Belastingdienst ingeval van stamrechtuitkeringen en toepassing van het lijfrentartikel in het Verdrag (zie 2.3). Ter zitting in hoger beroep is komen vast te staan dat de LB-inspecteur naderhand ten aanzien van belanghebbende ook optrad in de hoedanigheid van IB-inspecteur. Hieruit volgt dat één en dezelfde persoon in zijn hoedanigheid van inspecteur sinds het eerste verzoek om een verdragsverklaring op 12 november 2015 reeds bekend was met de feiten en omstandigheden met betrekking tot de woonplaats van belanghebbende, die overigens ongewijzigd zijn gebleven. De Inspecteur heeft derhalve gedurende een aanzienlijke periode de gelegenheid gehad om de woonplaats van belanghebbende te beoordelen. Hij heeft dit echter nagelaten, ondanks zijn eigen verwijzing, de herhaalde verzoeken van belanghebbende om een verdragsverklaring en de diverse contactmomenten met belanghebbende. Mede gelet op de door de Belastingdienst gehanteerde gedragslijn bij verdragstoepassing op stamrechtuitkeringen, kon en mocht belanghebbende ten tijde van het doen van de verzoeken uit voormelde omstandigheden redelijkerwijs afleiden dat de Inspecteur in zijn geval het lijfrentartikel zou toepassen en dat de

stamrechtenkeringen dus niet in Nederland belast zouden worden. Het beroep op het vertrouwensbeginsel slaagt derhalve.

5.15. Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen, behoeven de overige grieven van belanghebbende geen behandeling.

Slotsom

5.16. De stamrechtenkeringen zijn ten onrechte tot het belastbare inkomen uit werk en woning gerekend. Het hoger beroep is gegrond.

Proceskosten

6.1. Er is aanleiding voor een veroordeling van de Inspecteur in de door belanghebbende gemaakte proceskosten in bezwaar, beroep en hoger beroep, welke deze kosten, op de voet van artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht in verbinding met het Besluit proceskosten bestuursrecht en de daarbij behorende bijlage, worden vastgesteld op 4.542:

- 1.194 wegens beroepsmatig verleende rechtsbijstand in bezwaar (1 punt bezwaarschrift en 1 punt hoorzitting à 597 x factor gewicht van de zaak 1);
- 1.674 wegens beroepsmatig verleende rechtsbijstand voor de Rechtbank (1 punt beroepschrift en 1 punt zitting à 837 x factor gewicht van de zaak 1); en
- 1.674 wegens beroepsmatig verleende rechtsbijstand in hoger beroep (1 punt hogerberoepschrift en 1 punt zitting à 837 x factor gewicht van de zaak 1).

6.2. Voorts dient aan belanghebbende het voor de behandeling in beroep geheven griffierecht van 49, alsmede het voor de behandeling in hoger beroep geheven griffierecht van 136 te worden vergoed.

Beslissing

Het Gerechtshof:

- vernietigt de uitspraak van de Rechtbank;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;
- vermindert de aanslag tot een berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van nihil en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen van 8.184;
- vermindert de beschikking belastingrente dienovereenkomstig;
- veroordeelt de Inspecteur in de door belanghebbende gemaakte proceskosten voor het bezwaar, beroep en hoger beroep, van in totaal 4.542; en
- gelast dat de Inspecteur het voor het beroep en hoger beroep betaalde griffierecht van in totaal 185 aan belanghebbende vergoedt.

Deze uitspraak is vastgesteld door R.A. Bosman, P.J.J. Vonk en R.P.C.W.M. Brandsma, in tegenwoordigheid van de griffier J. Azmi Shenouda. De beslissing is op 7 november 2023 in het openbaar uitgesproken.

Wegens ontstentenis van de voorzitter is de uitspraak door P.J.J. Vonk ondertekend.

aangetekend aan

partijen verzonden:

*Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen bij **de Hoge Raad der Nederlanden via het webportaal van de Hoge Raad www.hogeraad.nl**.*

*Bepaalde personen die niet worden vertegenwoordigd door een gemachtigde die beroepsmatig rechtsbijstand verleent, mogen per post beroep in cassatie instellen. Dit zijn natuurlijke personen en verenigingen waarvan de statuten niet zijn opgenomen in een notariële akte. Als zij geen gebruik willen maken van digitaal procederen kunnen deze personen het beroepschrift in cassatie sturen aan **de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), Postbus 20303, 2500 EH Den Haag**.*

Alle andere personen en gemachtigden die beroepsmatig rechtsbijstand verlenen, zijn in beginsel verplicht digitaal te procederen (zie www.hogeraad.nl).

Bij het instellen van beroep in cassatie moet het volgende in acht worden genomen:

1 - bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak gevoegd;

2 - (alleen bij procederen op papier) het beroepschrift moet ondertekend zijn;

3 - het beroepschrift moet ten minste het volgende vermelden:

a. - de naam en het adres van de indiener;

b. - de dagtekening;

c. - de vermelding van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;

d. - de gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad. In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.