

ECLI:NL:GHARL:2017:8957

Instantie	Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden
Datum uitspraak	17-10-2017
Datum publicatie	27-10-2017
Zaaknummer	16/01260 16/01261 16/01262
Formele relaties	Eerste aanleg: ECLI:NL:RBGEL:2016:5066 , Bekrachtiging/bevestiging
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	IB/PVV. Tandarts. Praktijkmedewerker. Winst uit onderneming?
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 27-10-2017 FutD 2017-2699

Uitspraak

GERECHTSHOF ARNHEM - LEEUWARDEN

locatie Arnhem

nummers 16/01260, 16/01261 en 16/01262

uitspraakdatum: **17 oktober 2017**

Uitspraak van de tweede meervoudige belastingkamer

op het hoger beroep van

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

tegen de uitspraak van de rechtbank Gelderland van 22 september 2016, nummers AWB 16/1455, 16/1456 en 16/1457, in het geding tussen belanghebbende en

de **inspecteur** van de **Belastingdienst/Kantoor Utrecht** (hierna: de Inspecteur)

1 Ontstaan en loop van het geding

1.1. Aan belanghebbende is over het jaar 2011 een navorderingsaanslag in de

inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen (hierna: IB/PVV) opgelegd, berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 65.816. Bij beschikking is heffingsrente berekend van € 795.

- 1.2. Aan belanghebbende is over het jaar 2012 een navorderingsaanslag in de IB/PVV opgelegd, berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 75.655. Bij beschikking is belastingrente berekend van € 699.
- 1.3. Aan belanghebbende is voor het jaar 2013 een aanslag in de IB/PVV opgelegd, berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 67.888. Bij beschikking is belastingrente berekend van € 359.
- 1.4. De Inspecteur heeft bij in één geschrift vervatte uitspraken op bezwaar de navorderingsaanslagen, de aanslag en de beschikkingen heffingsrente en belastingrente gehandhaafd.
- 1.5. Belanghebbende is tegen de uitspraken op bezwaar beroep gekomen bij de rechtbank Gelderland (hierna: de Rechtbank). De Rechtbank heeft het beroep ongegrond verklaard.
- 1.6. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld.
- 1.7. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 21 september 2017. Van de zitting is een proces-verbaal opgemaakt, dat aan deze uitspraak is gehecht.

2 Vaststaande feiten

- 2.1. Belanghebbende, tandarts, is geregistreerd in het BIG-register en heeft zich per 1 januari 2007 bij de Kamer van Koophandel ingeschreven met als omschrijving van activiteiten "Praktijken van tandartsen".
- 2.2. Belanghebbende is werkzaam in "Tandartsenpraktijk [A] " te [B] (hierna: [A]).
- 2.3. Tot de gedingstukken behoort een op 4 december 2006 gesloten "Overeenkomst van opdracht (praktijkmedewerking)" tussen Tandartsenpraktijk [C] BV (hierna: [C]) en belanghebbende. In de overeenkomst is, voor zover van belang, het volgende opgenomen:

"1. Doelomschrijving

- 1.1. B [Hof: belanghebbende] zal als praktijkmedewerker met ingang van 01-01-2007 voor onbepaalde tijd werkzaam zijn in de praktijk van A [Hof: Tandartsenpraktijk [C] BV] en wel voor 4 dagen per week, te weten op maandag tussen 8:15 uur en 17:15 uur, op dinsdag tussen 13:15 uur en 21:00 uur, op woensdag tussen 13:15 uur en 17:15 uur, op donderdag tussen 8:15 uur en 17:15 uur en vrijdag tussen 8:15 uur en 12:15 uur. B kan binnen deze uren zijn spreekuur- en behandelingstijden naar eigen inzicht indelen."
- 1.2. B regelt zijn vakantie en andere vrijwillige afwezigheid zoveel mogelijk na voorafgaand overleg met A. Indien het voor patiëntenbehandeling noodzakelijk is, dient B in die gevallen zelf zorg te dragen voor vervanging door een tandarts waarbij de instemming van A ter zake van de vervanger niet vereist is.
- 1.3 B zal bij zijn werkzaamheden de tandheelkundige behandelingen zelfstandig en naar eigen inzicht verrichten, voor eigen verantwoordelijkheid en aansprakelijkheid, doch conform de binnen de beroepsgroep gangbare standaarden. (...).
- 1.4 A verplicht zich er toe zich te onthouden van enige aanwijzing c.q. instructie met betrekking tot de uitvoering van de werkzaamheden door B (...).

- 1.5 A zal zijn patiëntenadministratie ter beschikking stellen aan B, die hiervan naar eigen inzicht gebruik kan maken. (...).
2. (...). A stelt voor zijn rekening, mede ten behoeve van de praktijkmedewerking van B, ter beschikking zijn tandartspraktijk, het praktijkhuis met inbegrip van de inrichting (...) en de overige personele en materiële praktijkvoorzieningen. (...).
3. Medewerkersbeloning
- 3.1.a. Voor de periode waarvoor B een geldige VAR-WUO voor de werkzaamheden bij A heeft overlegd, ontvangt zij 45 % van het bruto-honorarium als beloning voor zijn werkzaamheden (...).
- 3.1.b. B heeft recht op een bruto beloning te grootte van het verschil tussen enerzijds 45% van het bruto-honorarium en anderzijds het werkgeversdeel in de premies krachtens de werknemersverzekeringen, alsmede – indien van toepassing – de vergoeding voor inkomensafhankelijk ZVW-bijdrage en de premie die A ten behoeve van B verschuldigd is aan een particuliere verzekeraar in het kader van het eigenrisicodragerschap voor de WIA.
- 3.2 Onder "bruto-honorarium" wordt hier verstaan: het totaalbedrag te declareren in verband met de in de praktijk verrichte werkzaamheden van B, verminderd met de hiervoor gemaakte techniekkosten. (...).
4. Verzekeringen
- 4.1 B draagt er zorg voor dat hij beschikt over een eigen beroepsaansprakelijkheidsverzekering. B draagt tevens zorg voor een klachtvoorziening, zoals wettelijk voorgeschreven.
- 4.2 B treft voorzieningen voor het risico van inkomensverlies als gevolg van arbeidsongeschiktheid. (...).
6. Gevolgen van beëindiging
- Bij het einde van de overeenkomst staakt B zijn werkzaamheden in de praktijk. B heeft dan het recht zich elders ter plaatse als tandarts te vestigen, doch hij dient zich te onthouden van een wervende opstelling ten opzichte van de patiënten van A."
- 2.4. Tevens behoort tot de gedingstukken een eveneens op 4 december 2006 gesloten "Overeenkomst van opdracht (praktijkmedewerking)" tussen Tandartsenpraktijk [D] BV (hierna: [D]) en belanghebbende. Deze overeenkomst is gelijklopend aan de in 2.3 vermelde overeenkomst.
- 2.5. De tandartsenpraktijk van [D] is overgenomen door [E] Tandheerkunde (hierna: [E]).
- 2.6. Tot de gedingstukken behoort een op 1 april 2010 gesloten "Overeenkomst van opdracht (praktijkmedewerking)" tussen [E] en belanghebbende. In deze overeenkomst is, voor zover van belang, het volgende vermeld:
- "1. Doelomschrijving
- 1.1. B zal als praktijkmedewerker met ingang van 1 april 2010 voor onbepaalde tijd werkzaam zijn in de praktijk van A en wel voor 3,5 dagen per week, te weten op maandag, dinsdag en donderdag tussen 8.00 uur en 17.00 uur en op vrijdag tussen 8.00 uur en 13.00 uur. B kan binnen deze uren zijn spreekuur- en behandelingstijden naar eigen inzicht indelen."
- Deze overeenkomst is voor het overige gelijklopend aan de in 2.3 vermelde overeenkomst.
- 2.7. Beide praktijkhouders ([C] en [E]) hebben in de onderhavige jaren op eigen naam bij de zorgverzekeraars de werkzaamheden van belanghebbende gedeclareerd.
- 2.8. Belanghebbende heeft voor de door haar verrichte werkzaamheden aan beide praktijkhouders facturen gestuurd en deze werden binnen een maand door de praktijkhouders betaald.

- 2.9. In de periode april 2009 tot en met december 2009 heeft [C] in verband met de door belanghebbende verrichte werkzaamheden € 55.068,61 aan belanghebbende betaald en [D] € 14.240,35; in percentages respectievelijk 79,45% en 20,55%. De opbrengsten van belanghebbende in de jaren 2011 en 2013 zijn voor respectievelijk 78% en 71% afkomstig van [C] en voor respectievelijk 22% en 29% afkomstig van [E] .
- 2.10. Belanghebbende heeft in de jaren tot en met 2009 bij de Belastingdienst een VAR-WUO aangevraagd en gekregen. Bij de aanvraag voor het jaar 2009 is door belanghebbende vermeld dat zij minder dan drie opdrachtgevers verwacht, dat zij in 2008 minder dan drie opdrachtgevers had, dat zij niet verwacht dat de inkomsten voor meer dan 70% bij één opdrachtgever worden behaald en dat zij jaarlijks niet meer dan € 2.500 investeert. Vanaf 2010 heeft de Belastingdienst voor ieder jaar automatisch een VAR-WUO afgegeven, uitgaande van onveranderde omstandigheden.
- 2.11. Belanghebbende heeft in de aangiften IB/PVV over de onderhavige jaren de inkomsten uit [A] aangegeven als winst uit onderneming en heeft de zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling toegepast.
- 2.12. De Inspecteur is op 2 december 2014 een boekenonderzoek gestart naar de aanvaardbaarheid van de aangifte IB/PVV 2013. Naar aanleiding van de bevindingen tijdens het onderzoek is het onderzoek uitgebreid met de beoordeling van de aanvaardbaarheid van de aangiften IB/PVV 2011 en 2012. De Inspecteur heeft op 11 mei 2015 een rapport van dit onderzoek uitgebracht. In dit rapport is, voor zover van belang, vermeld:

"4.2. Beoordeling van de bevindingen

- Belastingplichtige verricht werkzaamheden voor slechts twee opdrachtgevers die beide verbonden zijn aan dezelfde tandartsenpraktijk in casu [A] ;

-

De door belastingplichtige verrichte tandheelkundige werkzaamheden worden verricht onder de naam en voor rekening van [A] ;

-

Belastingplichtige factureert maandelijks uitsluitend aan beide opdrachtgevers;

-

Belastingplichtige ontvangt een vast percentage van het bruto honorarium dat de opdrachtgevers factureren aan de zorgverzekeraars en/of patiënten en loopt daarbij geen debiteurenrisico van enig belang.

- Belastingplichtige loopt geen ander ondernemersrisico dan het eerder genoemde niet van enig belang zijnde debiteurenrisico;

-

Belastingplichtige verricht geen investeringen in [A] , is niet verantwoordelijk voor het personeelsbeleid, de planning en organisatie, het beheer van het patiëntenbestand of overige werkzaamheden.

- Belanghebbende in het controletijdvak maar ook de jaren daarvoor en daarna niet of nauwelijks actief is geweest om meer opdrachtgevers te verkrijgen.

Gezien het bovenstaande wordt er niet, c.q. slechts in beperkte mate, voldaan aan de voorwaarden die worden gesteld om het inkomen als winst uit onderneming aan te merken.

4.3. Conclusie

De inkomsten dienen te worden gekwalificeerd als resultaat uit overige werkzaamheden."

2.13. Gelet op de bevindingen uit het boekenonderzoek heeft de Inspecteur navorderingaanslagen IB/PVV over de jaren 2011 en 2012 opgelegd en is bij de aanslagregeling voor 2013 de aangifte IB/PVV gecorrigeerd.

2.14. Belanghebbende heeft vergeefs bezwaar gemaakt en vergeefs beroep ingesteld.

3 Geschil

3.1. In geschil is of de inkomsten uit [A] zijn aan te merken als winst uit onderneming. Belanghebbende beantwoordt deze vraag bevestigend en de Inspecteur ontkennend.

3.2. Belanghebbende voert ter onderbouwing van haar standpunt dat sprake is van winst uit onderneming aan dat zij:

- met de aan haar toegewezen patiënten zelf een behandelovereenkomst is aangegaan, waarbij zij zelf zorg diende te dragen voor de daaraan verbonden administratieve verplichtingen,
- voor vakantie of overige afwezigheid geen toestemming hoefde te vragen,
- zich zonder toestemming kon laten vervangen,
- meebetaalde aan de praktijkfaciliteiten omdat 55% van het bruto-honorarium aan de praktijkhouders verbleef,
- alleen haar deel van 45% kreeg betaald indien en voor zover de declaratie door de zorgverzekeraar of de patiënt werd betaald,
- was ingeschreven bij de Kamer van Koophandel,
- BIG-geregistreerd was,
- zelf de volle verantwoordelijkheid en tuchtrechtelijke aansprakelijkheid voor haar tandheelkundige verzorging droeg,
- was aangesloten bij een klachtenregeling voor patiënten,
- zelf een beroepsaansprakelijkheidsverzekering heeft gesloten,
- was aangesloten bij het Kwaliteitsregister Tandartsen,
- haar eigen patiëntenbestand had,
- met haar werkzaamheden winst maakte,
- haar beloning kon beïnvloeden door eigen keuze van voorgestelde behandelingen en werktempo,
- zelf de tijdsduur die werd uitgetrokken voor elke specifieke verrichting bepaalde,
- zelf haar werkrooster en werkdagen/tijden bepaalde,
- op geen enkele wijze werd beoordeeld voor haar werkzaamheden,
- het risico van inkomensderving liep bij het niet betalen van declaraties door patiënten en bij het niet verschijnen van patiënten op afspraken,
- het risico van herstelwerkzaamheden liep,
- zelf voor haar administratie zorgde,
- geen recht had op doorbetaling tijdens ziekte, vrijwillige verzuim, verlof of opleiding,
- zelf zorgdroeg voor een pensioenvoorziening en
- aan twee tandartsen en dus twee opdrachtgevers factureerde.

Ten slotte betoogt belanghebbende dat, nu zij bij de aanvraag voor 2009 van de later door de Belastingdienst afgegeven VAR-WUO heeft vermeld dat zij minder dan drie opdrachtgevers had, bij haar vertrouwen is gewekt dat zij ondernemer is. In dit kader verwijst zij naar de uitspraak van

het Hof van 21 juni 2017, nr. 16/00548, ECLI:NL:GHARL:2017:5152.

3.3. De Inspecteur stelt ter onderbouwing van zijn standpunt dat geen sprake is van winst uit onderneming, maar van resultaat uit overige werkzaamheden, dat:

- belanghebbende slechts voor twee opdrachtgevers werkzaamheden heeft verricht die beide verbonden zijn aan dezelfde tandartsenpraktijk,
- de werkzaamheden worden verricht onder de naam en voor rekening van [A] ,
- uitsluitend aan beide praktijkhouders maandelijks wordt gefactureerd,
- belanghebbende een vast percentage van het bruto-honorarium dat de opdrachtgevers factureren aan de zorgverzekeraars en/of patiënten ontvangt en daarbij geen debiteurenrisico van enig belang loopt,
- belanghebbende geen investeringen in [A] verricht en niet verantwoordelijk is voor het personeelsbeleid, de planning en organisatie, het beheer van het patiëntenbestand of overige werkzaamheden,
- belanghebbende in het controletijdvak maar ook de jaren daarvoor en daarna niet of nauwelijks actief geweest om meer opdrachtgevers te verkrijgen,
- belanghebbende doorlopend afwisselend voor beide praktijkhouders werkt, welke verwevenheid meebrengt dat er geen sprake is van twee opdrachtgevers,
- nergens uit blijkt dat de vergoeding van belanghebbende afhankelijk is van het feit of de praktijkhouder de declaratie ook daadwerkelijk ontvangt,
- de praktijkhouder in het kader van een goede relatie de facturen van belanghebbende altijd zal betalen,
- het de vraag is of het geringe verschil tussen het gedeclareerde bedrag en het feitelijk ontvangen bedrag wordt veroorzaakt doordat niet alle patiënten hebben betaald,
- gelet op de geringe betalingsverschillen er geen sprake is van een reëel debiteurenrisico,
- het niet aannemelijk is dat belanghebbende op eigen naam een behandelingsovereenkomst sluit aangezien belanghebbende geen zelfstandige overeenkomsten met de zorgverzekeraars heeft gesloten,
- het economisch belang bij de patiëntenkring toebehoort aan de praktijkhouder en
- het niet aannemelijk is dat belanghebbende volledig vrij en onafhankelijk is om haar eigen werktijden te bepalen.

Met betrekking het beroep op het vertrouwensbeginsel betoogt de Inspecteur onder meer dat de aanvraag voor de VAR-WUO voor 2009 onjuist is ingevuld.

3.4. Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de uitspraak van de Rechtbank en van de uitspraken op bezwaar, tot vernietiging van de navorderingsaanslagen, tot vermindering van de aanslag IB/PVV 2013 conform de ingediende aangifte en tot vernietiging dan wel vermindering van de beschikkingen heffingsrente en belastingrente.

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

4 Beoordeling van het geschil

4.1. Ingevolge artikel 3.2 van de Wet IB 2001 is belastbare winst uit onderneming het gezamenlijke bedrag van de winst die de belastingplichtige als ondernemer geniet uit een of meer ondernemingen verminderd met de ondernemersaftrek en de MKB-winstvrijstelling.

4.2. Artikel 3.4 van de Wet IB 2001 bepaalt dat onder ondernemer wordt verstaan de

belastingplichtige voor rekening van wie een onderneming wordt gedreven en die rechtstreeks wordt verbonden voor verbintenissen betreffende die onderneming. Ingevolge artikel 3.5, lid 2, van de Wet IB 2001, wordt onder ondernemer mede verstaan de beoefenaar van een zelfstandig beroep.

- 4.3. Voor het zijn van ondernemer in de zin van de Wet IB 2001 is vereist dat belanghebbende (i) voldoende zelfstandigheid bezit ten opzichte van haar opdrachtgever(s), (ii) niet slechts incidenteel opdrachten aanvaardt maar streeft naar continuïteit van haar werkzaamheden door het verkrijgen van verschillende opdrachten en (iii) ondernemersrisico loopt (vgl. HR 20 december 2000, nr. 35941, ECLI:NL:HR:2000:AA9094 en HR 29 mei 2009, nr. 07/10538, ECLI:NL:HR:2009:BH0499). Deze vereisten dienen in onderlinge samenhang te worden gezien (vgl. HR 11 juli 2003, nr. 37619, ECLI:NL:HR:2003:AH9774).
- 4.4. Wanneer partijen strijden over feiten in het kader van een wettelijke regeling die leidt tot een vermindering van de belastingschuld, ligt het in de regel op de weg van de belastingplichtige die feiten te stellen, en bij gemotiveerde betwisting door de inspecteur, aannemelijk te maken, die de conclusie rechtvaardigen dat terecht aanspraak wordt gemaakt op de desbetreffende vermindering, in het onderhavige geval dat belanghebbende ondernemer is in de zin van de Wet IB 2001.
- 4.5. Naar het oordeel van het Hof is belanghebbende niet in haar bewijslast geslaagd. Hierbij heeft het Hof het volgende in aanmerking genomen. Weliswaar zijn er formeel twee opdrachtgevers, namelijk de praktijkhouders, maar dat neemt niet weg dat [A] in feite haar (enig) opdrachtgever is. Het patiëntenbestand wordt door [A] centraal gevoerd en is voor de patiënten een als zodanig herkenbare entiteit. Belanghebbende heeft verder ter zitting van het Hof verklaard dat het voor haar, de behandeling of de bejegening van de patiënt ook niet uitmaakte van welke praktijkhouder de patiënt afkomstig was. Ook het feit dat na de overname van de tandartsenpraktijk van [D] door [E] weinig of niets veranderde, wijst in deze richting. Dit brengt naar het oordeel van het Hof ook mee dat, als belanghebbende al acquisitiewerkzaamheden heeft verricht, deze van zeer beperkte omvang waren. Uit het dossier valt niet af te leiden dat belanghebbende actief naar nieuwe opdrachtgevers op zoek is gegaan. Verder acht het Hof niet aannemelijk dat belanghebbende met haar werkzaamheden een meer dan verwaarloosbaar ondernemersrisico heeft gelopen. Vast staat immers dat belanghebbende na het indienen van haar facturen binnen een maand door de betreffende praktijkhouder werd betaald (zie 2.8), dat de hoogte van haar facturen onafhankelijk was van de vraag in hoeverre de patiënten de facturen voldeden die door de praktijkhouder werden verstuurd vanwege de door belanghebbende verrichte werkzaamheden en dat in de onderhavige jaren de verschillen tussen de door belanghebbende gefactureerde bedragen en de door belanghebbende van de praktijkhouder ontvangen bedragen respectievelijk € 44, € 27 en € 37 bedroegen. Ook heeft het Hof meegewogen dat belanghebbende geen investeringen heeft gepleegd en zich niet bezig heeft gehouden met praktijkaangelegenheden, zoals personeelsbeleid en planning en dat de vakantie zoveel mogelijk na voorafgaand overleg met [C] / [E] diende te worden geregeld (zie 2.3 en 2.6). De omstandigheden dat belanghebbende verantwoordelijk is voor haar werkzaamheden (beroepsaansprakelijkheidsverzekering), dat zij het risico van (onbetaalde) herstelwerkzaamheden loopt en dat zij is aangesloten bij een klacht- en tuchtregering leiden niet tot een ander oordeel. Het Hof komt tot de conclusie dat belanghebbende geen ondernemer is in de zin van de Wet IB 2001 en derhalve geen recht heeft op de zelfstandigenaftrek en de MKB-winstvrijstelling.

Vertrouwensbeginsel

- 4.6. Belanghebbende betoogt dat, nu er een VAR-WUO is afgegeven, het vertrouwensbeginsel meebrengt dat zij als een ondernemer in de zin van de Wet IB 2001 dient te worden aangemerkt. De Inspecteur brengt daartegen onder meer in dat belanghebbende bij de aanvraag voor de VAR-WUO voor het jaar 2009 ten onrechte heeft vermeld dat zij niet verwacht dat de inkomsten voor meer dan 70% bij één opdrachtgever worden behaald.
- 4.7. Vast staat dat de opbrengsten van belanghebbende in de periode 1 april 2009 tot en met 31 december 2009 voor 79,45% afkomstig zijn van [C] en voor 20,55% van [D] (zie 2.9). Het Hof acht

aannemelijk dat dat voor de eerste drie maanden van 2009 niet wezenlijk anders is. Het Hof merkt in dit kader nog op dat de cijfers over 2011 en 2013 niet een ander beeld opleveren (zie 2.9).

4.8. Belanghebbende heeft ter zitting van het Hof gesteld dat zij bij het invullen van de aanvraag voor een VAR-WUO voor 2009 niet bij de "70%"-vraag heeft stil gestaan, dat ze wel wist dat ze meer voor [C] werkte maar dat ze uitging van de verhouding 60:40.

4.9. De vraag of wordt verwacht dat de inkomsten voor meer dan 70% bij één opdrachtgever worden behaald, is naar het oordeel van het Hof een relevante vraag aangaande het hier in geschil zijnde onderscheid tussen winst uit onderneming en resultaat uit overige werkzaamheden. Nu in het onderhavige geval het bedoelde percentage van 70 in betekenende mate is overschreden en belanghebbende derhalve de aanvraag onjuist heeft ingevuld, faalt het beroep op het vertrouwensbeginsel (vgl. HR 5 oktober 2007, nr. 41492, ECLI:NL:HR:2007:BB4736).

4.10. De overige stellingen van de Inspecteur behoeven geen behandeling meer.

Heffingsrente/belastingrente

4.11. Het hoger beroep wordt geacht mede betrekking te hebben op de beschikkingen heffingsrente en belastingrente. Belanghebbende heeft hiertegen geen zelfstandige grieven aangevoerd. Het hoger beroep is ook in zoverre ongegrond.

Slotsom

Op grond van het vorenstaande is het hoger beroep ongegrond.

5 Proceskosten

Het Hof ziet geen aanleiding voor een veroordeling in de proceskosten.

6 Beslissing

Het Hof bevestigt de uitspraak van de Rechtbank.

Deze uitspraak is gedaan door mr. B.F.A. van Huijgevoort, voorzitter, mr. R.A.V. Boxem en mr. G.B.A. Brummer, in tegenwoordigheid van mr. A. Vellema als griffier.

De beslissing is op **17 oktober 2017** in het openbaar uitgesproken.

De griffier, De voorzitter,

(A. Vellema)	(B.F.A. van Huijgevoort)
--------------	--------------------------

Afschriften zijn aangetekend per post verzonden op: 17 oktober 2017

Tegen deze uitspraak kunnen beide partijen binnen zes weken na de verzenddatum beroep in cassatie instellen bij:

**de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer),
Postbus 20303,
2500 EH Den Haag.**

Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:

1. bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd.
- 2 - het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. de dagtekening;
 - c. een omschrijving 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.