

# ECLI:NL:RBZWB:2019:2248

Instantie	Rechtbank Zeeland-West-Brabant
Datum uitspraak	17-05-2019
Datum publicatie	25-07-2019
Zaaknummer	BRE - 17 _ 6731
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - enkelvoudig
Inhoudsindicatie	Belanghebbende is in 2015 verhuisd naar Duitsland. Hij ontvangt vanuit Nederland een invaliditeitsuitkering. Het per 1 januari 2016 in werking getreden belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland leidt ertoe dat pensioenuitkeringen in bepaalde gevallen voortaan in Nederland belast zijn. Voor belastingplichtigen die reeds sinds 12 april 2012, de datum van het sluiten van het nieuwe verdrag, onafgebroken in Duitsland woonden, is voorzien in overgangsrecht. De rechtbank oordeelt dat de invaliditeitsuitkering is aan te merken als een pensioenuitkering en dat deze onder het nieuwe verdrag in Nederland belastbaar is. De wijziging van het verdrag leidt niet tot een schending van het recht op ongestoord eigendom. Het voor belanghebbende niet geldende overgangsrecht is niet in strijd met de vrijheid van vestiging of het gelijkheidsbeginsel.
Wetsverwijzingen	Wet op de loonbelasting 1964 Protocol bij het Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden 1
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl V-N Vandaag 2019/1802 V-N 2019/44.11 met annotatie van Redactie NLF 2019/1800 met annotatie van NTRF 2019/2388 met annotatie van mr. drs. A.C.M. Kuypers

## Uitspraak

### RECHTBANK ZEELAND-WEST-BRABANT

Belastingrecht, enkelvoudige kamer

Locatie: Breda

Zaaknummer BRE 17/6731

uitspraak van 17 mei 2019

**Uitspraak als bedoeld in afdeling 8.2.6 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) in het geding tussen**

**[belanghebbende]** , wonende te [woonplaats] ,

belanghebbende,

en

## **de inspecteur van de Belastingdienst,**

de inspecteur.

### **1 Ontstaan en loop van het geding**

- 1.1. Belanghebbende genoot, voor zover hier van belang, in de maanden januari tot en met april 2017 een invaliditeitsuitkering van de [Naam Stichting] (hierna: de Stichting), waarop maandelijks Nederlandse loonheffing is ingehouden. Belanghebbende heeft bezwaar gemaakt tegen de inhoudingen.
- 1.2. De inspecteur heeft bij uitspraken op bezwaar van 1 september 2017 de inhoudingen gehandhaafd.
- 1.3. Belanghebbende heeft daartegen bij brief van 11 oktober 2017, ontvangen bij de rechtbank op 12 oktober 2017, beroep ingesteld. Ter zake van deze beroepen heeft de griffier van belanghebbende een griffierecht geheven van 46.
- 1.4. De inspecteur heeft een verweerschrift ingediend.
- 1.5. Partijen hebben vóór de zitting nadere stukken ingediend. Deze stukken zijn telkens in afschrift verstrekt aan de wederpartij.
- 1.6. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 5 april 2019 te Eindhoven.  
Aldaar zijn verschenen en gehoord, belanghebbende, vergezeld van zijn gemachtigden [gemachtigde] , beiden verbonden aan [Kantoor gemachtigde] , en namens de inspecteur, [inspecteur] .
- 1.7. Partijen hebben ter zitting vastgesteld dat het bezwaarschrift tegen de inhouding van loonheffing over de maand januari 2017 door de belastingdienst is ontvangen op 3 maart 2017 en niet, zoals verweerder abusievelijk in haar verweerschrift heeft opgenomen, op 3 april 2017. Het bezwaar tegen deze inhouding is tijdig ingediend en dus ontvankelijk. Het bezwaar tegen de inhouding van loonheffing over de maand februari 2017 is eveneens ontvankelijk.
- 1.8. Op basis van de stukken in het dossier kan de rechtbank niet beoordelen of ook de bezwaarschriften tegen de inhouding over de maanden maart en april 2017 tijdig zijn ingediend. Partijen zijn hierover ter zitting overeengekomen dat belanghebbende de beroepen tegen de inhouding over deze maanden ter zitting intrekt en dat de rechtbank haar uitspraak zal beperken tot de maanden januari en februari 2017 maar dat de inspecteur de maanden maart en april 2017 op dezelfde wijze zal afwerken. Belanghebbende heeft het beroep met betrekking tot deze maanden bij brief, door de rechtbank ontvangen op 6 mei 2019, ingetrokken.

## **2 Feiten**

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

- 2.1. Belanghebbende was vanaf 2005 als piloot werkzaam bij [Werkgever] . Na een ziekteperiode vanaf 2010 is hij in 2012 arbeidsongeschikt verklaard. Sindsdien ontvangt hij een invaliditeitsuitkering van de [Naam Stichting] (hierna: de Stichting). Hij geniet deze uitkering tot en met december 2032.
- 2.2. Sinds januari 2015 is belanghebbende woonachtig in Duitsland.
- 2.3. In 2015 en 2016 heeft de Stichting op de uitkeringen geen loonbelasting ingehouden. Op de uitkeringen over de maanden januari en februari 2017 is, door de Stichting loonheffing ingehouden.
- 2.4. Belanghebbende heeft tegen deze inhoudingen bezwaar gemaakt. De inspecteur heeft de bezwaren, nadat belanghebbende gehoord is, in zijn geheel afgewezen.

## **3 Geschil**

- 3.1. In geschil is of op de uitkeringen over de maanden januari en februari 2017 terecht Nederlandse loonheffing is ingehouden.
- 3.2. Belanghebbende stelt dat de invaliditeitsuitkering niet kwalificeert als een pensioenuitkering in de zin van artikel 17 van het Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen van 12 april 2012 (hierna: het nieuwe belastingverdrag of het verdrag) en dat daarom de heffingsbevoegdheid niet aan Nederland maar aan Duitsland is toegewezen. Voorts stelt hij dat de heffing in strijd is met artikel 1 Eerste Protocol (EP) van het Europese Verdrag voor de Rechten van de Mens (hierna: EVRM). Tot slot stelt hij dat de voorwaarde van het overgangsrecht in de Goedkeuringswet Verdrag tussen Nederland en Duitsland (hierna: de goedkeuringswet) in strijd is met het vrij verkeer van personen en het gelijkheidsbeginsel.
- 3.3. De inspecteur is van mening dat de invaliditeitsuitkering kwalificeert als een pensioen en dat Nederland op grond van het nieuwe belastingverdrag hierover mag heffen. Hij is voorts van mening dat belanghebbende niet voor het overgangsrecht in aanmerking komt.
- 3.4. Partijen doen hun standpunten steunen op de gronden die daartoe door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken.
- 3.5. Belanghebbende concludeert tot gegrondverklaring van het beroep, vernietiging van de uitspraken op bezwaar en vermindering van de inhoudingen tot nihil. De inspecteur concludeert tot ongegrondverklaring van het beroep.

## **4**

### **4. Beoordeling van het geschil**

- 4.1. Belanghebbende geniet een invaliditeitsuitkering die voortvloeit uit de voormalige dienstbetrekking bij [Werkgever] . Tussen partijen is niet in geschil dat Nederland naar nationaal recht kan heffen over de

betreffende uitkering. De rechtbank acht dat juist. Nu belanghebbende inwoner is van Duitsland mag ook Duitsland belasting heffen over de betreffende inkomsten. In dat geval zorgt het belastingverdrag ervoor dat dubbele heffing wordt vermeden.

#### *Verdeling heffingsbevoegdheid onder het oude en nieuwe belastingverdrag*

- 4.2. Tot 1 januari 2016 gold de Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Bondsrepubliek Duitsland tot het vermijden van dubbele belasting op het gebied van belastingen van het inkomen en van het vermogen alsmede van verscheidene andere belastingen en tot het regelen van andere aangelegenheden op belastinggebied van 16 juni 1956 (hierna: het oude belastingverdrag). Onder het oude belastingverdrag werd de heffing over de invaliditeitsuitkering toegewezen aan Duitsland.
- 4.3. Op 1 januari 2016 is het oude belastingverdrag vervangen door het nieuwe belastingverdrag. Het nieuwe belastingverdrag bepaalt in artikel 14 kort gezegd dat inkomsten uit een dienstbetrekking in beginsel belast zijn in het land waar de belastingplichtige woont (woonland); onder voorwaarden zijn de inkomsten echter belast in het land van waaruit het inkomen wordt genoten (bronstaat).
- 4.4. In artikel 17 van het nieuwe belastingverdrag is bepaald dat (niet-overheids)pensioenen en andere soortgelijke beloningen belast zijn in het woonland. Het tweede lid van dit artikel bepaalt echter dat ook de bronstaat mag heffen indien het totale bedrag van dergelijke pensioenen en andere soortgelijke beloningen afkomstig uit de bronstaat hoger is dan 15.000 per jaar.
- 4.5. Ingeval de heffingsbevoegdheid op grond van artikel 17 niet aan het woonland is toegewezen, verleent het woonland op grond van artikel 22 een verrekening of vermindering voor de belasting die de andere staat heft.
- 4.6. Bestanddelen van het inkomen waarvan de heffingsbevoegdheid niet op basis van een ander verdragsartikel aan een van de betrokken verdragstaten is toegewezen, zijn op basis van artikel 21 slechts belastbaar in het woonland.
- 4.7. Voor het jaar 2016 bestond een eenmalige mogelijkheid om de belastingheffing volgens het oude belastingverdrag te laten plaatsvinden.

#### *Welk artikel van het belastingverdrag is van toepassing?*

- 4.8. Partijen verschillen van mening over het antwoord op de vraag welk verdragsartikel op de in 2017 ontvangen invaliditeitsuitkeringen moet worden toegepast. Niet in geschil is dat de uitkering, afkomstig uit Nederland, van belanghebbende op jaarbasis hoger is dan 15.000.
- 4.9. Belanghebbende stelt primair dat de uitkering geen inkomst uit dienstbetrekking en bovendien geen pensioenuitkering betreft zodat de inkomsten onder artikel 21 van het verdrag vallen. In dat geval is de heffing aan Duitsland toegewezen. Belanghebbende wijst hierbij op de uitspraak van Hof s-Hertogenbosch van 4 oktober 2012, ECLI:NL:GHSHE:2012:BX9925 en het daarop volgende arrest van de Hoge Raad van 31 januari 2014, ECLI:NL:HR:2014:168 en op uitspraken van de Duitse belastingrechter en de belastingdienst van het Verenigd Koninkrijk. Subsidiar stelt hij dat artikel 14 van toepassing is omdat geen sprake is van een pensioen maar wel van inkomsten uit dienstbetrekking waardoor moet worden teruggevallen op de hoofdregel van artikel 14. Nu belanghebbende niet voldoet aan de voorwaarden voor heffing in de bronstaat, is ook dan de heffing aan Duitsland toegewezen. De inspecteur is van mening dat de uitkering kwalificeert als een pensioen zodat de heffing hierover op grond van verdragsartikel 17 aan Nederland is toegewezen.
- 4.10. De rechtbank overweegt als volgt. In het nieuwe belastingverdrag zijn in artikel 3 algemene begripsomschrijvingen opgenomen. Het tweede lid van dit artikel bepaalt dat elke niet in het verdrag omschreven uitdrukking de betekenis heeft welke die uitdrukking op dat moment heeft volgens de wetgeving van de verdragsluitende staat die het verdrag toepast. In het verdrag is geen

begripsomschrijving opgenomen voor de uitdrukking *pensioen*.

De rechtbank concludeert uit het voorgaande dat, anders dan belanghebbende stelt, voor de definitie van de term *pensioen* voor Nederland uitsluitend relevant is welke betekenis aan deze term wordt gegeven in de nationale wetgeving van Nederland.

- 4.11. Artikel 18 van de Wet LB bepaalt wat onder een pensioenregeling wordt verstaan. In het eerste lid, onderdeel a, ten vierde van dit artikel is opgenomen dat daaronder (mede) wordt verstaan een inkomensvoorziening bij arbeidsongeschiktheid zodra die langer dan een jaar duurt en welke niet uitgaat boven hetgeen naar maatschappelijke opvattingen redelijk moet worden geacht (arbeidsongeschiktspensioen).
- 4.12. De uitkering aan belanghebbende betreft een uit de dienstbetrekking voortvloeiende uitkering in verband met arbeidsongeschiktheid die langer dan een jaar duurt. Niet in geschil is dat deze uitkering hoger is dan 15.000 op jaarbasis. Nu niet is gesteld of gebleken dat deze uitkering uitgaat boven hetgeen naar maatschappelijke opvattingen redelijk moet worden geacht, betreft dit naar nationaal Nederlands recht een pensioenuitkering. De omstandigheid dat zich in de betaalde pensioenpremies een risico-component bevindt, op basis waarvan de invaliditeitsuitkeringen plaatsvinden, doet daar niet aan af. Dit betekent dat de uitkering aan alle voorwaarden van artikel 17 van het nieuwe belastingverdrag voldoet (zie 4.4). Op basis van dit artikel is de heffing aan Nederland toegewezen en dient Duitsland een verrekening of vermindering van de heffing in Duitsland te verlenen (zie 4.5).
- 4.13. De rechtbank merkt hierbij op dat de uitspraak van Hof s-Hertogenbosch en het arrest van de Hoge Raad zien op een andere situatie, namelijk op die van een ondernemer met een uitkering uit arbeidsongeschiktheidsverzekering waarbij de uitkering niet voortvloeide uit een dienstbetrekking. Deze situatie is niet vergelijkbaar met de uitkering van belanghebbende nu deze, in tegenstelling tot de eerder genoemde ondernemer, wel voortvloeit uit een dienstbetrekking.

#### *Artikel 1 EP EVRM*

- 4.14. Naar de rechtbank begrijpt, rekende Duitsland een lager belastingtarief over de uitkeringen dan Nederland doet. Volgens belanghebbende is de effectieve heffing door de wijziging van het verdrag met Duitsland met 1200% toegenomen. Naar de rechtbank ook begrijpt, stelt belanghebbende dat Nederland deze hogere belasting heft in strijd met artikel 1 EP EVRM.
- 4.15. Artikel 1 EP EVRM bepaalt:

*Iedere natuurlijke of rechtspersoon heeft recht op het ongestoord genot van zijn eigendom. Aan niemand zal zijn eigendom worden ontnomen behalve in het algemeen belang en onder de voorwaarden voorzien in de wet en in de algemene beginselen van internationaal recht.*

*De voorgaande bepalingen tasten echter op geen enkele wijze het recht aan, dat een Staat heeft om die wetten toe te passen, die hij noodzakelijk oordeelt om het gebruik van eigendom te reguleren in overeenstemming met het algemeen belang of om de betaling van belastingen of andere heffingen of boeten te verzekeren.*

- 4.16. Uit vaste rechtspraak volgt dat bij belastingheffing wordt aangenomen dat sprake is van een inmenging met het recht op het ongestoord genot van eigendom. Voor belastingzaken is daarom met name van belang of deze inmenging een wettelijke basis heeft die voldoende toegankelijk, precies en voorzienbaar is en of de inmenging kan worden gerechtvaardigd. Als aan die voorwaarden is voldaan dan is geen sprake van een ongeoorloofde inbreuk op het eigendomsrecht.
- 4.17. De inhouding van loonheffing heeft een wettelijke basis in de Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: Wet LB) welke voldoende toegankelijk en precies is en voorzienbaar is. De rechtbank acht de loonheffing zelf niet buitensporig hoog en merkt op dat deze bij iedere belastingplichtige met looninkomsten wordt geheven. De rechtbank acht de Wet LB niet in strijd met artikel 1 EP EVRM.

- 4.18. De rechtbank acht ook het nieuwe belastingverdrag voldoende toegankelijk en precies. Ten aanzien van de voorzienbaarheid oordeelt zij als volgt. Voor zover de gestelde strijdigheid met artikel 1 EP gebaseerd wordt op het betoog dat bij de wijziging van een voor belanghebbende gunstig(e) verdrag(sbepaling) de gerechtvaardigde verwachtingen van belanghebbende zijn geschonden, komt het erop aan of bij die wijziging een redelijke en proportionele verhouding (fair balance) bestaat tussen het met die afschaffing nagestreefde legitieme doel in het algemeen belang en de bescherming van individuele belangen.
- 4.19. Bij het antwoord op de vraag of in het voorliggende geval die fair balance is verstoord stelt de rechtbank voorop dat niet elke wijziging van een belastingverdrag leidt tot verstoring van de fair balance en tot een door artikel 1 EP verboden inbreuk op het ongestoorde genot van eigendom. Burgers kunnen in het algemeen naar het oordeel van de rechtbank in redelijkheid niet erop vertrouwen dat de belastingverdragen ongewijzigd zullen blijven. De rechtbank verwijst hierbij naar Hoge Raad 13 april 2018, ECLI:NL:HR:2018:589, waarin de Hoge Raad in die zin oordeelde met betrekking tot de wijziging van wetgeving. Naar het oordeel van de rechtbank heeft hetzelfde te gelden voor wijziging van belastingverdragen. Er bestaat geen grond om in dit geval van dit uitgangspunt af te wijken. Belastingplichtigen mochten er onder het oude belastingverdrag niet op rekenen dat ook in de toekomst de heffing over pensioenen volledig aan Duitsland zou worden toegewezen. Met de aanpassing is beoogd dat het land waarin de pensioenpremies zijn afgetrokken ook kan heffen over de uit de premies voortvloeiende pensioenuitkeringen. Dat legitieme doel in het algemeen belang staat naar het oordeel van de rechtbank in redelijke verhouding tot het individuele belang van belanghebbende (bij voortzetting van het oude belastingverdrag). De omstandigheid dat de heffing in Duitsland kennelijk aanzienlijk lager was dan de, op zich niet buitensporige, heffing in Nederland doet daar niet aan af. Daar komt in het geval van belanghebbende nog bij dat de wijziging van het verdrag reeds was overeengekomen (en bekend was gemaakt) ver voordat belanghebbende naar Duitsland verhuisde. Belanghebbende had de hogere belastingheffing derhalve kunnen zien aankomen. Hieraan doet niet af dat Nederland bij de wijziging van het verdrag tussen Nederland en Noorwegen overgangsrecht was overeengekomen voor uitkeringen die voorafgaand aan de inwerkingtreding van het verdrag reeds waren ingegaan nu het wel of niet voorzien in overgangsrecht valt binnen de ruime beoordelingsmarge van de wetgever/verdragsonderhandelaar.
- 4.20. Het voorgaande kan slechts anders zijn indien de in het nieuwe belastingverdrag overeengekomen (gedeeltelijke) verschuiving van de belastingheffing over pensioenen van Duitsland naar Nederland van alle redelijkheid ontbloomt zou zijn. Gelet op hetgeen in 4.17 is overwogen, is daarvan geen sprake.

*Is het overgangsrecht strijdig met de vrijheid van vestiging?*

- 4.21. In artikel 2 van de goedkeuringswet is voor, onder andere, pensioenen betaald aan een natuurlijk persoon die vanaf 12 april 2012 onafgebroken inwoner is van Duitsland in overgangsrecht voorzien. Dit overgangsrecht geeft een tijdelijke vermindering van het belastingtarief.
- 4.22. Ingevolge artikel 49 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie moeten beperkingen van de vrijheid van vestiging voor onderdanen van een lidstaat op het grondgebied van een andere lidstaat worden opgeheven. Belanghebbende stelt dat Nederland dit recht heeft geschonden door aan het van toepassing zijn van het overgangsrecht de voorwaarde te verbinden dat belastingplichtigen al vóór 12 april 2012 in Duitsland moeten wonen. Belanghebbende stelt hiertoe dat de heffing over de uitkeringen voor belanghebbende in Nederland hoger is dan voor belastingplichtigen die wel onder het overgangsrecht vallen. Naar het oordeel van de rechtbank leidt deze hogere heffing echter niet tot een belemmering in het kader van de vrijheid van vestiging nu belanghebbende voor zijn uitkering niet hoger wordt belast dan een in Nederland woonachtige belastingplichtige met eenzelfde uitkering.
- 4.23. Voor zover belanghebbende stelt dat Nederland als verdragsluitende staat had moeten voorkomen dat belanghebbende aan hogere belastingheffing zou worden onderworpen het volgende. De rechtbank merkt, nogmaals, op dat burgers in het algemeen in redelijkheid er niet op kunnen vertrouwen dat de

belastingverdragen ongewijzigd zullen blijven (zie ook 4.19). Dit houdt naar het oordeel van de rechtbank ook in dat Nederland niet verplicht is de voor belanghebbende hogere belastingheffing voor hem zodanig te matigen dat daarmee de wijziging van het belastingverdrag voor hem per saldo geen gevolgen heeft.

*Is het overgangsrecht in strijd met het gelijkheidsbeginsel?*

- 4.24. Belanghebbende doet een beroep op het gelijkheidsbeginsel. Hij stelt dat zijn situatie rechtens en feitelijk vergelijkbaar is met de situatie van belastingplichtigen die wel gebruik kunnen maken van het overgangsrecht. De inspecteur is van mening dat in de situatie van belanghebbende geen sprake is van rechtens en feitelijk vergelijkbaar gevallen.
- 4.25. Naar het oordeel van de rechtbank is geen sprake van gelijke gevallen voor wat betreft de situatie van belanghebbende en die van belastingplichtigen op wie het overgangsrecht wel van toepassing is. De laatste groep belastingplichtigen woonde ten tijde van het ondertekenen en bekend worden van het nieuwe belastingverdrag reeds in Duitsland en belanghebbende niet. Zij konden, in tegenstelling tot belanghebbende, bij de vestiging in Duitsland geen weet hebben van de aanpassing van de heffingsbevoegdheid onder het nieuwe belastingverdrag omdat dit nieuwe belastingverdrag pas nadien werd overeengekomen en bekendgemaakt. Voor belanghebbende ligt dit anders nu voor hem het nieuwe belastingverdrag wel bekend had kunnen zijn omdat het reeds voor zijn verhuizing naar Duitsland was ondertekend en bekendgemaakt. Zou al sprake zijn van gelijke gevallen dan is het gemaakte onderscheid op basis van het voorgaande gerechtvaardigd.
- 4.26. De rechtbank heeft begrip voor het feit dat de fors hogere belastingheffing voor belanghebbende bij hem leidt tot onbegrip en dat het voor hem ontbreken van overgangsrecht terwijl aan anderen dit overgangsrecht wel is toegekend dit onbegrip verder versterkt. De rechtbank dient echter de situatie van belanghebbende aan de juridische rechtsnormen te toetsen en heeft gelet op het vorenstaande het beroep daarom ongegrond verklaard.
- 4.27. Gelet op het vorenstaande dienen de beroepen ongegrond te worden verklaard.

## **5 Proceskosten**

De rechtbank ziet geen aanleiding voor een proceskostenveroordeling.

## **6 Beslissing**

De rechtbank verklaart de beroepen ongegrond.

Deze uitspraak is gedaan op 17 mei 2019 door mr.drs. M.M. de Werd, rechter, en op dezelfde dag in het openbaar uitgesproken in tegenwoordigheid van drs. L. Mattijssen, griffier.

De griffier,	De rechter is verhinderd deze uitspraak te ondertekenen.
--------------	--

Afschrift aangetekend verzonden aan partijen op:

## **Rechtsmiddel**

Tegen deze uitspraak kunnen partijen binnen zes weken na de verzenddatum hoger beroep instellen bij het gerechtshof te s-Hertogenbosch (belastingkamer), Postbus 70583, 5201 CZ s-Hertogenbosch.

Bij het instellen van hoger beroep dient het volgende in acht te 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. een dagtekening;
  - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het hoger beroep is ingesteld;
  - d. de gronden van het hoger beroep.

Voor burgers is het mogelijk hoger beroep digitaal in te stellen. Hiervoor kan gebruik worden gemaakt van de formulieren op [Rechtspraak.nl](https://www.rechtspraak.nl) / Digitaal loket bestuursrecht.