

OVER DE GRENS



Vakblad over grensoverschrijdend werken en wonen

Over de Grens is een uitgave van Fiscaal up to Date – onderdeel van Rendement Uitgeverij BV
Van Godewijkstraat 30
3311 GX Dordrecht
Telefoon: (078) 657 60 64
E-mail: redactie@futd.nl

Hoofredacteur

Mw. mr. S. Hemmes - van der Kruk
HBK fiscalisten_accountants_ expat consultants

Redacteurs

Dr. J. van Drongelen
(emer.) Universitair hoofddocent Vakgroep sociaal recht en sociale politiek Universiteit van Tilburg

J.H.P.M. Raaijmakers
Belastingadviseur, Raaijmakers Belastingadvies en Educatie

Mr. A.D.M. van Rijs
Docent Sociaal recht Tilburg University

Mw. mr. K. Schenkel
Heisterborg International

Mw. A. van Velzen

All About Tax
Mw. mr. M.W.F.G. Vervoort
Team Vervoort

Druk

Puntscherp

Abonnementenadministratie

Rendement Uitgeverij BV
Postbus 27020
3003 LA Rotterdam
Telefoon: (010) 243 39 33
E-mail: info@rendement.nl

Abonnementen

Over de Grens verschijnt 10 keer per jaar. (Proef)abonnementen kunnen ieder moment opgezegd worden, maar slechts worden beëindigd indien uiterlijk twee maanden voor het einde van de abonnementsperiode is opgezegd. Zonder of bij niet-tijdige opzegging wordt het abonnement automatisch verlengd met een jaar. Abonnementen worden geacht zakelijk te zijn. Wilt u een particulier abonnement, dan dient u dit binnen één maand na het aangaan van het abonnement aan ons door te geven. Rendement behoudt zich het recht voor om prijzen en inhoud van de algemene voorwaarden te wijzigen. U kunt de volledige algemene voorwaarden nalezen op www.rendement.nl/av.

ISSN 2210-5611

Niets uit deze uitgave mag, noch geheel, noch gedeeltelijk, worden overgenomen en/of vermenigvuldigd zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave uiterste zorg is besteed, aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en uitgever geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten en onvolkomenheden, noch voor de gevolgen hiervan.

© Rendement Uitgeverij BV 2021

12^e jaargang | 1 oktober 2021 | nummer 8

In dit nummer

- Vermogen, box 3 en voorkoming van dubbele belasting en migratie (M-biljet) 2
Anja van Velzen
- Alweer die woonplaats, nu in relatie tot het pensioenartikel 5
Marijke Vervoort
- Over erkende havenarbeiders, arbeidspools, de veiligheid in havengebieden en het arbeidsaanbod 9
Harry van Drongelen, André van Rijs
- Conserverende aanslag: pensioen en lijfrente. Start nieuwe verjaringstermijn? 12
Anja van Velzen
- Handel en Wandel tussen Nederland en Turkije 15
Robert de Liefde, Sibel Serin
- Afgezonderd Particulier Vermogen (deel 3, slot) 18
Frank Drost
- OVER DE GRENS SELECT** 23

Dit nummer bevat de artikelen 2021-0116 t/m 2021-0133

Marijke Vervoort¹

Alweer die woonplaats, nu in relatie tot het pensioenartikel

2021-0117

Zoals in *Over de Grens* al verschillende keren besproken, is het bepalen van de woonplaats voor een particulier een zeer feitelijke aangelegenheid. Het is wel een belangrijk onderwerp in het internationaal belastingrecht; het vormt het vertrekpunt voor de toepassing van de belastingverdragen. Artikel 4 Algemene Wet inzake Rijksbelastingen ('AWR') bepaalt dat waar iemand woont, wordt beoordeeld naar feiten en omstandigheden. Daarbij moet acht worden geslagen op alle in aanmerking komende omstandigheden van het geval. Het komt er volgens vaste rechtspraak op aan of deze omstandigheden van dien aard zijn, dat een duurzame band van persoonlijke aard bestaat tussen de betrokkene en Nederland. Die duurzame band hoeft niet sterker te zijn dan de band met enig ander land, zodat voor een woonplaats hier te lande niet noodzakelijk is dat het middelpunt van iemands maatschappelijke leven zich in Nederland bevindt.² In dit artikel worden twee uitspraken behandeld waarbij de woonplaats centraal staat.

In de casus van Hof 's-Hertogenbosch³ was belastingplichtige inwoner van Saudi-Arabië, ondanks de korte verblijfsduur. Echter, Nederland kon wel belasting heffen over het pensioen (moraal: lees het verdrag inclusief het protocol). In de uitspraak van Rechtbank Zeeland-West Brabant⁴ gaat het om de vraag of er nog een duurzame band van persoonlijke aard is tussen belastingplichtige en Nederland (moraal: procedure kan wellicht worden voorkomen door aangifte te doen als buitenlands belastingplichtige en uitschrijving uit de Basis Registratie Personen).

Hof 's-Hertogenbosch 19 februari 2021

Wat waren de feiten in deze zaak?

Belanghebbende X is getrouwd. Hij en zijn echtgenote beschikten in het betreffende jaar over een (eigen) woning in Nederland. Van 1 januari 2016 tot 1 april 2016 hebben belanghebbende en de echtgenote in de woning gewoond. Met ingang van 1 april 2016 verbleven zij in Saudi-Arabië. In de Basis Registratie Personen (BRP) staan belanghebbende en de echtgenote tijdelijk ingeschreven op adressen in Saudi-Arabië. Sinds 2 januari 2017 wonen zij weer in de woning in Nederland. Belanghebbende heeft tijdens zijn verblijf in Saudi-Arabië werkzaamheden verricht als projectmanager. De afspraken ten aanzien van die werkzaamheden zijn vastgelegd in een 'Employment Agreement'. Belanghebbende heeft in die periode werkzaamheden in Saudi-Arabië verricht voor een lokale opdrachtgever.

X stelt dat van zijn in 2016 genoten pensioen en uitkeringen van in totaal € 73.249 een bedrag van € 54.889 niet in Nederland is belast. De inspecteur is het daarmee niet eens en corrigeert de aangifte.

Wat zijn de geschilpunten in deze zaak?

Tijdens de zitting van het hof was komen vast te staan dat het geschil beperkt is tot het pensioen dat belanghebbende heeft ontvangen gedurende de maanden april tot en met december 2016. Partijen hadden tijdens de zitting in hoger beroep namelijk verklaard dat niet in geschil is dat Nederland mag heffen over de uitkering van de Sociale Verzekeringsbank die belanghebbende gedurende de maanden april tot en met december 2016 heeft ontvangen.

Als het Verdrag tussen Nederland en Saudi-Arabië van 13 oktober 2008 (hierna: het Verdrag) van toepassing is, waren partijen het erover eens dat op grond van artikel 18, lid 2, van genoemd Verdrag Nederland het heffingsrecht heeft over de uitkering van de Sociale Verzekeringsbank.

Belanghebbende is van mening dat hij gedurende de maanden april tot en met december 2016 in Saudi-Arabië heeft gewoond. De inspecteur stelt zich op het standpunt dat belanghebbende in Nederland is blijven wonen op basis van artikel 4 AWR of dat belanghebbende geacht wordt in Nederland te hebben gewoond gedurende de maanden april tot en met december 2016 op basis van artikel 2.2 Wet IB 2001.

Woonplaats

Het Hof kwam tot de conclusie dat het aanhouden van de woning en de overige feiten en omstandigheden van onvoldoende gewicht waren om te kunnen spreken van een duurzame band van persoonlijke aard met Nederland gedurende de maanden april tot met december 2016. Een relatief korte periode! Welke feiten en omstandigheden had belanghebbende (hij was immers de meest gerede partij in deze) aangevoerd die de doorslag gaven voor het Hof?

- Belanghebbende werkt enkel en alleen in Saudi-Arabië.
- Belanghebbende heeft in voornoemde periode niet in Nederland gewerkt en de echtgenote evenmin.
- Belanghebbende en de echtgenote hebben geen kinderen die in Nederland zijn achtergebleven.
- Belanghebbende heeft schriftelijke bewijzen overlegd van lidmaatschappen van verenigingen in Saudi-Arabië. Dat belanghebbende lid was van verenigingen in Nederland is niet gesteld of gebleken.
- Belanghebbende en de echtgenote hebben in die periode in Saudi-Arabië verbleven in een (huur)huis dat hen ter beschikking stond.
- Belanghebbende beschikt over een bankrekening en rijbewijs in Saudi-Arabië.
- Belanghebbende heeft met stukken onderbouwd dat hij en de echtgenote van plan waren om langer dan de negen maanden die zij in Saudi-Arabië hebben verbleven, te verblijven. Uit de overgelegde correspondentie volgt dat de opdrachtgever en belanghebbende voornemens waren dat belanghebbende gedurende het gehele traject van de bouw van een autofabriek in Saudi-Arabië zou aanblijven als projectmanager. Die bouw zou tot medio 2018 duren. De Employment Agreement die belanghebbende is overeengekomen geldt in beginsel voor één jaar, maar zou zonder opzegging daarvan stilzwijgend worden verlengd voor onbepaalde tijd.
- De bouw van de fabriek is door onvoorziene omstandigheden, een oliecrisis, gestopt. De overeenkomst met belanghebbende is daarom eerder beëindigd en daardoor heeft het verblijf van belanghebbende en de echtgenote in Saudi-Arabië korter geduurd dan vooraf gepland.
- De inspecteur weerspreekt de verklaring van belanghebbende niet. De inspecteur stelt echter dat belanghebbende relatief kort in Saudi-Arabië heeft verbleven, waardoor de duurzame band van persoonlijke aard met Nederland niet is verbroken.

Niet alleen 4 AWR kwam aan de orde maar ook artikel 2.2 Wet Inkomstenbelasting 2001 ('IB 2001'). Dit artikel luidt, voor zover van belang als volgt:

Een persoon die ophoudt in Nederland te wonen en binnen een jaar daarna weer in Nederland gaat wonen zonder intussen in een andere mogendheid of op de BES eilanden te hebben gewoond, wordt ook tijdens zijn afwezigheid geacht in Nederland te hebben gewoond. (...)

De woonplaatsfictie is niet van toepassing indien belanghebbende in de tussentijd in een andere mogendheid heeft gewoond. Of iemand in een andere mogendheid heeft gewoond, moet beoordeeld worden aan de hand van artikel 4 AWR.⁵ Voor de toepassing van de eerste volzin van artikel 2.2, lid 1 Wet IB 2001 is dus niet van belang of belanghebbende ingevolge de relevante buitenlandse belastingwetgeving, in dit geval het belastingrecht van Saudi-Arabië, in Saudi-Arabië heeft gewoond. Ook hier was het Hof van mening, op basis van de hierboven genoemde feiten en omstandigheden dat belanghebbende, ondanks de korte periode, in Saudi-Arabië woonde.

Verdeling van de heffingsrechten over het pensioen

Belanghebbende was daarom in de maanden april tot en met december 2016 buitenlands belastingplichtig. Op basis van nationaal recht, artikel 7.2 Wet IB 2001, is Nederland bevoegd om te heffen over het pensioen. Dat Nederland naar nationaal recht bevoegd is om te heffen over het pensioen op grond van dit artikel betekent nog niet dat Nederland onverkort gebruik mag maken van die bevoegdheid.

De vraag die aan de orde komt: heeft belanghebbende toegang tot het Verdrag, met andere woorden is artikel 4, lid 1, letter a van het Verdrag van toepassing? Het zijn van inwoner van een verdragsluitende Staat is afhankelijk van de vraag of men in de betreffende Staat onderworpen is aan belastingheffing.

Of belanghebbende in Saudi-Arabië onderworpen was aan belastingheffing was niet geheel duidelijk. Belanghebbende had weliswaar een 'residentcard' overgelegd, maar dat betekent niet zonder meer dat belanghebbende op grond van zijn woonplaats, verblijf of andere soortgelijke omstandigheid in Saudi-Arabië aan belasting is onderworpen.

Indien belanghebbende niet op grond van zijn woonplaats, verblijf of andere soortgelijke omstandigheid in Saudi-Arabië aan belasting is onderworpen, dan is belanghebbende geen inwoner van Saudi-Arabië in de zin van het Verdrag. Gelet op artikel 1 van het Verdrag is het Verdrag dan niet van toepassing, omdat belanghebbende geen inwoner is van Nederland of Saudi-Arabië. In dat geval wordt Nederland niet belet om op grond van artikel 7.2 Wet IB 2001 te heffen over het pensioen.

Indien belanghebbende op grond van zijn woonplaats, verblijf of andere soortgelijke omstandigheid in Saudi-Arabië aan belasting is onderworpen, dan is het Verdrag wél van toepassing. In artikel 18, lid 1 van het Verdrag wordt de heffing dan toegewezen aan de Verdragsluitende Staat waar de betrokkene woont. In dit geval zou dat Saudi-Arabië zijn. Echter, in het protocol behorende bij het Verdrag zijn Nederland en Saudi-Arabië het volgende overeengekomen:

"Niettegenstaande het eerste lid, mag de andere Verdragsluitende Staat die bestanddelen van het inkomen ook belasten indien die in de Staat van inwonerschap zijn vrijgesteld en totdat het artikel door de beide Verdragsluitende Staten is heronderhandeld, indien de Staat van inwonerschap een dergelijke belasting invoert."

De inspecteur had onder verwijzing naar diverse stukken betoogd dat pensioenen in Saudi-Arabië zijn vrijgesteld van belastingheffing. Het Hof achtte dit standpunt van de inspecteur juist.

Belanghebbende stelde dat Saudi-Arabië mogelijk heeft geheven over het pensioen, maar maakte dit niet aannemelijk. Belanghebbende had tijdens de zitting in hoger beroep verklaard dat hij niet aan de autoriteiten in Saudi-Arabië heeft doorgegeven dat hij een pensioen genoot. Ook de door belanghebbende overgelegde Employment Agreement, waar in artikel 2 is opgenomen dat belanghebbende een nettoloon ontvangt, bevatte geen enkel aanknopingspunt dat Saudi-Arabië heeft geheven over het pensioen.

Zou Saudi-Arabië wel hebben geheven over het pensioen dan had het in de rede gelegen dat Saudi-Arabië Nederland daarvan op de hoogte zou hebben gesteld, aldus het Hof. Het vorenstaande betekent dat de uitzondering in het protocol bij het Verdrag van toepassing is. Het Verdrag, inclusief het Protocol, wijst de heffingsbevoegdheid aan Nederland toe.

Enige opmerkingen

Uit deze casus blijkt dus heel helder welke stappen gezet moeten worden:

1. Woonplaatsbepaling volgens artikel 4 AWR; een korte verblijfsperiode in het buitenland brengt nog niet met zich mee dat de duurzame band van persoonlijke aard met Nederland niet verbroken kan zijn. Van belang was dat belanghebbende uitstekend kon aantonen dat zijn banden met Nederland verbroken waren. Belangrijk is wel dat alle stellingen van belanghebbende goed onderbouwd moeten kunnen worden.
2. De wetsfictie van artikel 2.2. Wet IB 2001 is dan ook niet van toepassing als er geen sprake is van inwonerschap op basis van artikel 4 AWR.
3. Als er dan sprake is van buitenlandse belastingplicht blijft de nationale wetgeving van toepassing, zie hoofdstuk 7 van de Wet IB 2001.
4. Het Verdrag is alleen dan van toepassing als er sprake is van onderworpenheid. Dit wil dus zeggen dat men inwoner van het andere land dient te zijn op basis van lokale fiscale wetgeving. Dit is iets anders of er feitelijk geheven wordt. Van belang is de formele onderworpenheid die in deze casus niet aangetoond kon worden (ook hier ligt de bewijslast bij belanghebbende).
5. Als sprake is van onderworpenheid, dan heeft belanghebbende toegang tot het Verdrag. Dat had belanghebbende echter niet geholpen. Immers bij artikel 18 van het Verdrag wordt verwezen naar de protocolbepaling VII: Nederland is bevoegd om belasting te heffen over het pensioen dat in Saudi-Arabië is vrijgesteld.
6. De belastingheffing over het salaris was wel toegewezen aan Saudi-Arabië aangezien de werkzaamheden feitelijk aldaar waren uitgeoefend in dienst van een werkgever die in Saudi-Arabië was gevestigd. Voor de toepassing van artikel 15 is de onderworpenheid van artikel 4 niet van belang. De werkzaamheden werden feitelijk fysiek niet in Nederland uitgeoefend. Lid 2 was niet van toepassing.
7. De belastingheffing over de AOW-uitkering was op grond van artikel 18 lid 2 toegewezen aan Nederland.

Rechtbank Zeeland-West Brabant 5 november 2020 (geen hoger beroep ingesteld)

Wat waren de feiten?

Belanghebbende woont tot en met 2014 in Nederland en verblijft in 2015 24 dagen in Nederland, 256 dagen in Turkije en 23 dagen elders. Hij blijft ingeschreven in de BRP op een adres in Nederland. Belanghebbende doet voor het jaar 2015 aangifte IB als binnenlands belastingplichtige met inachtneming van de buitenlandse inkomsten uit tegenwoordige arbeid als onderdeel van het inkomen uit werk en woning. Belanghebbende heeft ook een klein inkomen in Nederland.

Het geschil

Het geschil betreft de bepaling van de woonplaats volgens artikel 4 AWR.

De uitspraak

De rechtbank toetst, langs de lijnen van de vaste rechtspraak van de Hoge Raad, of belanghebbende woonachtig is in Nederland. De rechtbank acht de door de inspecteur aangevoerde formele feiten niet doorslaggevend om een duurzame band van persoonlijke aard

tussen belanghebbende en Nederland aan te nemen. Dit waren de feiten die de inspecteur had aangevoerd:

- Belanghebbende heeft de Nederlandse nationaliteit;
- Belanghebbende had familiële betrekkingen met Nederland;
- Belanghebbende verbleef in 2015 ten minste 24 dagen in Nederland;
- Belanghebbende heeft zich niet laten uitschrijven uit het BRP;
- Belanghebbende stond in de ouderlijke woning een woonruimte permanent als tehuis ter beschikking;
- Belanghebbende had in Nederland beschikking over de auto die op zijn naam stond geregistreerd;
- Belanghebbende beschikt over acht Nederlandse bankrekeningen;
- Belanghebbende is per 1 januari 2015 een lening aangegaan bij ABN AMRO;
- Belanghebbende had in 2015 een Nederlandse zorgverzekering bij verzekeraar VGZ en ontving zorgtoeslag, welke hij niet heeft terugbetaald;
- Belanghebbende genoot in de periode 24 november 2015 tot 25 december 2015 € 246 aan Nederlandse inkomsten uit tegenwoordige dienstbetrekking. In de jaren 2010 tot en met 2014 genoot belanghebbende diverse Nederlandse inkomsten;
- De werkzaamheden die belanghebbende verricht in Turkije zijn van tijdelijke aard. Belanghebbende is ten tijde van het opstellen van het verweerschrift niet meer woonachtig in Turkije;
- Op vier verschillende data in 2015 hebben betalingen plaats gevonden bij betaalautomaten in Nederland en er heeft een contante storting plaatsgevonden van € 1.500 op een rekening van belanghebbende;
- Belanghebbende heeft voor het jaar 2015 aangifte gedaan als binnenlands belastingplichtige.

De door belanghebbende aangevoerde stelling dat hij in Turkije zijn dagelijkse leven leidde en zijn vrije tijd spendeerde vond de rechtbank aannemelijk. Daarbij is ook zijn werkkring in Turkije, de woonruimte aldaar en

de affectieve relatie met een Turkse vrouw, met wie hij in 2016 is gehuwd, in de afweging betrokken. Ook had belanghebbende betoogd dat hij geen rechtstreeks toegang had tot het huis van zijn moeder (hij stond op haar adres ingeschreven in de BRP). Ter ondersteuning van dit betoog had belanghebbende een schriftelijke verklaring van zijn moeder overgelegd, waarin zij onder meer bevestigt dat belanghebbende geen beschikking meer had over zijn jeugdkamer, omdat deze kamer een andere bestemming heeft gekregen. Verder verklaarde de moeder van belanghebbende dat hij geen eigen sleutel had van het ouderlijk huis en vooraf met haar diende te overleggen wanneer hij bij haar wilde logeren, zodat zij bijtijds een slaapplek voor hem gereed kon maken.

Enige opmerkingen

Belanghebbende had aangifte gedaan als binnenlands belastingplichtige. Ook had hij zich niet uitgeschreven in de BRP. Dit zijn voor de inspecteur aanknopingspunten dat belanghebbende in Nederland woont. Het verdient aanbeveling om de formele aspecten goed te regelen bij verhuizing naar het buitenland.

Maar ook hier hebben de materiële argumenten van belanghebbende de doorslag gegeven dat zijn duurzame band van persoonlijke aard met Nederland verbroken was. Het gaat dus niet noodzakelijk over het middelpunt van iemands maatschappelijke leven. Ook is het duidelijk dat belanghebbende de meest gerede partij is om aan te tonen dat deze band verbroken is. Dus in een woonplaatsprocedure zijn de feiten en de onderbouwing van deze feiten het belangrijkste.

Noten:

1. Mr. Marijke Vervoort is werkzaam bij Team Vervoort in Haarlem.
2. Zie HR 21 januari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP1466, HR 4 maart 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP6285 en HR 12 april 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ6824.
3. Hof 's-Hertogenbosch 19-02-2021, ECLI:NL:GHSHE:2021:622.
4. Rb. Zeeland-West-Brabant 05-11-2020, ECLI:NL:RBZWB:2020:5436.
5. MvT Wet van 16 december 1964, Stb. 1964, 512 (bijlage handelingen II 5380, p. 31).