

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

Conradstraat 18
3013 AP Rotterdam
E-mail: redactie@futd.nl

Hoofdredacteur

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

Redacteurs

Mr. Dr. J. van Drongelen: (emer.) Universitair
hoofddocent Vakgroep sociaal recht en sociale
politiek Tilburg University
Mr. A.D.M. van Rijs: Docent bij de vakgroep
Private, Business and Labour Law van de
Universiteit van Tilburg.
Mw. mr. K. Schenkel: Heisterborg International
Mw. mr. M.W.F.G. Vervoort: Team Vervoort
Mw. mr. A. van Velzen: All about Tax
Mr. A.M. Lahaije: AWWN
Mr. D. van der Veen: Civra

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
ingaan, maar slechts worden beëindigd indien
uiterlijk twee maanden voor het einde
van de abonnements-periode 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 2025

Marijke Vervoort¹

Altijd maar weer die woonplaats, het vertrekpunt in het internationaal belastingrecht

2025-0036

Staatssecretaris Van Oostenbruggen heeft naar aanleiding van de motie Idsinga/van Eijk een onderzoek ingesteld naar de wijze waarop de woonplaats fiscaal vastgesteld wordt. De open wettelijke norm van artikel 4 AWR, de brede wettelijke informatiebevoegdheden en de toenemende internationale regelgeving over gegevensuitwisseling zijn voldoende hulpmiddelen voor het woonplaatsonderzoek, aldus deze evaluatie². Wel kwam naar voren dat er een beperkte breedwilligheid was om mee te werken aan een informatieverzoek. Ook is er behoefte aan een uniforme werkwijze bij het uitvoeren van een woonplaatsonderzoek. Ter verbetering hiervan is er een werkinstructie opgesteld. In dit artikel ga ik nader in op werkinstructie. Voordat ik hierop inga behandelen ik kort het woonplaatsbegrip van artikel 4 AWR.

Artikel 4 AWR

Nationaliteit bepaalt niet waar iemand woont. In bijna alle landen ter wereld (met als grote uitzondering de VS) wordt voor de belastingheffing over het inkomen/vermogen aangeknoopt bij de woonplaats. De woonplaats, in het Nederlandse fiscale recht, wordt bepaald door feiten en omstandigheden. Het gevolg van wonen in Nederland is dat het gehele inkomen en vermogen onderworpen is aan Nederlandse belastingheffing.

Op grond van de hoofdregel van artikel 4 lid 1 AWR dient de woonplaats van een natuurlijk persoon te worden beoordeeld naar de omstandigheden. Met het criterium 'beoordeeld naar de omstandigheden' heeft de wetgever gebruikgemaakt van een open norm. Deze norm wordt voor elke concrete situatie nader ingevuld en biedt de mogelijkheid om met alle relevante omstandigheden van het individuele geval rekening te houden. Ook brengt het hanteren van deze open norm objectivering mee. Dit houdt in dat de innerlijke wil van de belastingplichtige, oftewel de niet naar buiten blijken de bedoeling, niet van belang is bij de beoordeling van de woon- of vestigingsplaats van een belastingplichtige. De wil van een belastingplichtige is slechts van belang indien en voor zover deze door zijn gedragingen kenbaar wordt gemaakt en tot uitdrukking komt in de feitelijke omstandigheden.³

Uit de jurisprudentie rijst in lijn met de wettekst en de wetsgeschiedenis het beeld, dat het geheel van omstan-

digheden bepalend is voor het vaststellen van een duurzame band met Nederland c.q. van de nationale woonplaats van de betrokken belastingplichtige hier te lande. Objectieve en subjectieve factoren als woon- en werkomgeving, gezin, financiën, inschrijving in het bevolkingsregister, nationaliteit en de uiterlijk waarneembare wil om hetzij korter dan wel langer in het buitenland te verblijven worden tegen elkaar afgewogen om tot een eindoordeel te komen. Opgemerkt zij, dat uit de jurisprudentie geen dwingende volgorde bij de afweging van de verscheidene factoren c.q. criteria valt waar te nemen, zulks in tegenstelling tot de afweging ingevolge de internationale toetsingscriteria in artikel 4, tweede lid, OESO-modelverdrag. Alle omstandigheden hetzij objectief, hetzij subjectief tellen even zwaar mee. Er wordt dan ook niet op basis van één factor beslist of sprake is van binnenlandse belastingplicht; het samenspel is in dezen bepalend.

In het arrest van de Hoge Raad van 12 april 2013⁴ wordt gesproken over een duurzame band van persoonlijke aard. De duurzame band hoeft per definitie met het ene land niet sterker te zijn dan met het andere land. Het is immers mogelijk om met meerdere landen een duurzame band te hebben. Per situatie dient aan de hand van de feiten beoordeeld te worden of sprake is van een voldoende duurzame band op grond waarvan Nederland kan worden aangemerkt als woonplaats.

Echter, de Hoge Raad heeft in dit arrest ook geoordeeld dat er ook acht geslagen moet worden op de buitenlandse feiten en omstandigheden. In rechtsoverweging 3.3.2 overweegt de Hoge Raad: *“Voor zover de middelen ervan uitgaan dat de Centrale Raad geen acht heeft geslagen op feiten en omstandigheden die wijzen op een band van belanghebbende met Marokko, berusten die middelen op een onjuiste lezing van de uitspraak van de Centrale Raad. Uit die uitspraak volgt dat de Centrale Raad – terecht – oog heeft gehad voor deze feiten en omstandigheden, maar niettemin de band van belanghebbende met Nederland voldoende sterk vond om aan te nemen dat hij (ook) hier te lande woont”.*

Open norm van artikel 4 aan herijking toe?

In de recente rechtszaak die heeft geleid tot de conclusie van A-G. Koopman⁵ bepleit belanghebbende dat het woonplaatsbegrip aan herijking toe is. Door deze open norm is het niet mogelijk om vooraf met enige zekerheid te bepalen waar iemand woont. Het begrip wonen zou moeten aansluiten bij het normale spraakgebruik volgens belastingplichtige. De A-G is het niet eens met de stelling van belastingplichtige dat deze norm aangepast moet worden.

De A-G is een voorstander van een open norm aangezien deze kan mee ademen met de maatschappelijke ontwikkelingen. *“De tijdgeest lijkt onder invloed van het toeslagenschandaal ook niet gunstig voor een strakke invulling van een open norm (zie punt 5.3 van de conclusie)”* Verder verwijst hij naar het arrest van de Hoge Raad van 12 april 2013 (zie hierboven) waarin de “enige harde regel” is geformuleerd te weten: is er een duurzame band van persoonlijke aard met Nederland, een nadere invulling van de open norm. Door deze open norm kan er recht gedaan worden aan de werkelijke situatie. Dit brengt een grote flexibiliteit met zich mee dan als er in de Wet een opsomming van omstandigheden zou zijn opgenomen. Alsdan zouden de feiten ook beoordeeld moeten worden aan de hand van deze wettelijke bepalingen. Dit draagt niet bij aan de rechtszekerheid.

Ook vindt de A-G dat een tiebreakerbenadering niet past bij artikel 4 AWR. Het gaat of de band met Nederland sterk en duurzaam genoeg is om iemand als inwoner aan te merken. Feiten en omstandigheden die samenhangen met het leven in het buitenland kunnen in zijn optiek alleen een rol spelen in het kader van de discussie over de band met Nederland. Hoe sterk en duurzaam de band met het buitenland is doet naar zijn mening in het kader van artikel 4 AWR niet ter zake.

Deze conclusie van de A-G sluit aan bij het standpunt van de Staatssecretaris dat de open norm voldoende houvast biedt om de woonplaats te bepalen. De annotator van de Vakstudie⁶ kan zich vinden in het advies van

de A-G aan de Hoge Raad om het beroep in cassatie af te doen met toepassing van artikel 81 RO.

Woonplaatsbeleid van de belastingdienst instructie uit 2018

Beleid uit 2018⁷

Uit het in december 2018 gepubliceerde beleid blijkt dat de Belastingdienst meent dat de volgende feiten duiden op een duurzame betrekking met Nederland:

1. Duurzaam tehuis dat ter beschikking staat aan belastingplichtige, het gaat om de feitelijke beschikingsmacht.
2. Verblijfplaats van het gezin.
3. Verblijfplaats belastingplichtige.
4. Aanwezigheid sociale banden;
5. Aanwezigheid van beroeps- en/of bedrijfsmatige bindingen.
6. Aanwezigheid van financiële belangen.
7. Bestedingspatroon.
8. Intentie voor zover die uit de feiten blijkt.
9. Inschrijving Basisregistratie persoonsgegevens.
10. Nationaliteit.

Hierbij wordt opgemerkt dat de wetgeving hieraan geen rangorde toekent, maar dat aan de duurzame woongelegenheid en de verblijfplaats van het gezin veel waarde wordt toegekend. Ook wordt opgemerkt dat de materiële werkelijkheid doorslaggevend is. In een openbaar gemaakte presentatie van de Coördinatiegroep Constructiebestrijding (CCB) staat dat buitenlandse omstandigheden geen rol spelen en dat alleen van belang is wat de betreffende persoon met Nederland bindt.

De nieuwe werkinstructie woonplaatsonderzoeken⁸

Expertisecentrum woonplaatsonderzoeken

In de werkinstructie wordt gemeld dat woonplaatsonderzoeken een dunne werkstroom is waardoor er minder ervaring en leereffect optreedt. Daarom is er bij de Coördinatiegroep Constructiebestrijding (CCB) een expertisecentrum woonplaatsonderzoeken ingericht. Dit expertisecentrum geeft, naast de reguliere vaktechnische lijn, verplicht een onafhankelijk zwaarwegend (niet bindend) advies bij de start, de mijlpalen tijdens het onderzoek, de afronding van het onderzoek en de evaluatie.

De contactmomenten van de inspecteur met het expertisecentrum verlopen via de vaktechnische adviseur (vta-vaco) van de Belastingdienst. De afstemmomenten zijn vooraf bepaald en staan vermeld in punt 4 van de instructie (schema afstemming en toestemming).

De adviesprocedure is in de instructie in detail uitgewerkt, hetgeen zonder twijfel tot discussies zal leiden over het overleggen van de op de zaak betrekking hebbende stukken ex artikel 8.42 Awb aan de rechter.⁹

Bij verschil van mening tussen de vta en het expertisecentrum volgt escalatie volgens de normale vaktechnische en managementlijnen. Daarbij wordt het CCB betrokken om zijn advies toe te lichten. Het management van het dienstonderdeel van de betreffende inspecteur neemt het besluit en is eindverantwoordelijk.

Het expertisecentrum krijgt dus een centrale adviserende positie krijgt bij de woonplaatsonderzoeken. Vanaf 2025 wordt het aantal woonplaatsonderzoeken door het expertisecentrum woonplaatsonderzoeken bijgehouden.¹⁰

Inhoudelijke wijziging beleid belastingdienst

Het oorspronkelijke (beleid)standpunt dat voor de bepaling van de woonplaats buitenlandse omstandigheden geen rol zouden spelen en alleen van belang zou zijn wat de betreffende persoon met Nederland bindt, is achterhaald. In deze nieuwe instructie is expliciet opgenomen dat buitenlandse feiten en omstandigheden “soms wel licht kunnen werpen op de vraag of sprake is van een duurzame band van persoonlijke aard met Nederland”¹¹.

Opzet van het woonplaatsonderzoek

De start van het woonplaatsonderzoek vangt aan met een bronnenonderzoek en een internetonderzoek door de inspecteur. Er wordt informatie verzamelt over:

- De aanwezigheid van een duurzame woongelegenheden in Nederland;
- De sociale bindingen met Nederland;
- De economische bindingen met Nederland;
- Het feitelijk verblijf in Nederland;
- De Nederlandse nationaliteit;
- Welk belastingverdrag is van toepassing.

Vervolgens wordt er een introductiebrief gestuurd waarmee het onderzoek wordt aangekondigd. Daarbij wordt in de instructie opgemerkt dat de inspecteur transparant moet zijn over de aanleiding van het onderzoek en dit moet vermelden in de introductiebrief. Belastingplichtige krijgt de mogelijkheid om hierop te reageren. Als er basis hiervan verdere beoordeling nodig is volgt een of meerdere vragenbrief.

Rechtsbescherming belastingplichtige

Uit de werkinstructie blijkt (in ieder geval op papier) dat de Belastingdienst zich ervan bewust is dat een woonplaatsonderzoek de persoonlijke levenssfeer van belastingplichtige raakt. Ook wordt aangegeven dat de

impact van het optreden van de Belastingdienst in zo'n onderzoek groot aangezien er gevraagd wordt naar de leefomstandigheden, de familiebanden en het sociale leven van belastingplichtigen. Dit wordt beschouwd als een inbreuk op de privacy.

Er wordt melding gemaakt van het feit dat de rechtsbescherming beperkt is. Dit heeft tot gevolg dat er een verhoogde verantwoordelijkheid bij de inspecteur ligt om de rechten van belastingplichtige voldoende te waarborgen.

De Belastingdienst stelt vragen in het kader het woonplaatsonderzoek. De grondslag hiervoor staat in artikel 47 AWR. Hierbij wordt nadrukkelijk aangegeven dat de inspecteur gebonden is aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur: de inspecteur moet rekening houden met de eisen van zorgvuldigheid, motivering, proportionaliteit en subsidiariteit.

Aangezien de informatie die door de inspecteur wordt opgevraagd grotendeels bestaat uit persoonsgegevens moet voldaan worden aan de vereisten uit de AVG. Hierbij is van belang dat de uitvraag beperkt blijft tot het doel waarvoor de gegevens noodzakelijk kunnen zijn en dat de doelomschrijving voldoende nauwkeurig is.

De Belastingdienst kan alleen die informatie opvragen die noodzakelijk zijn voor het vaststellen van de woonplaats. De inspecteur moet zich voortdurend afvragen of de betreffende informatie noodzakelijk is. Ook dient de inspecteur rekening te houden of de wijze van informatieverschaffing niet op een minder belastende manier voor belastingplichtige kan plaatsvinden. Naarmate er meer en/of gevoeligere gegevens worden opgevraagd zal de inspecteur beperkt worden door de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Bijzondere persoonsgegevens zoals etniciteit, gezondheids-toestand, politieke gezindheid, seksuele geaardheid mogen nooit worden opgevraagd.

Uiteraard mag de inspecteur ook informatie opvragen bij derden (zie artikel 53 en art.55 AWR). Het uitgangspunt is evenwel dat belastingplichtige eerst zelf in de gelegenheid gesteld moet worden om de informatie te verstrekken.

Expliciet wordt in de instructie enige opmerkingen gemaakt over het opvragen van medische gegevens (punt 2.3.2). De inspecteur mag wel vragen naar het hebben van een ziektekostenverzekering, dokter of tandarts (in welk land bijvoorbeeld). Het is niet toegestaan om te vragen hoe vaak medische dienstverleners worden bezocht. Ook vragen die zien op de gezondheid van belastingplichtige zijn niet toegestaan.

Er is een aparte afdeling voor het opvragen van informatie bij buitenlandse autoriteiten: Central Liaison Office MKB (CLO). Dit wordt afgestemd met het expertisecentrum woonplaatsonderzoeken. Zo'n onderzoek is pas mogelijk als alle wettelijke mogelijkheden zijn benut om de gegevens in Nederland te verkrijgen, het uitputtingsbeginsel. Dit beginsel kan pas in overleg met het CLO terzijde worden geschoven.

Slot

Belastingplichtigen ervaren woonplaatsonderzoeken vaak als een proces waarin zij onvoldoende gehoord worden en in een defensieve positie terechtkomen. Deze nieuwe werkinstructie vormt een belangrijke stap richting een gericht en gestroomlijnd onderzoek, met betere waarborgen voor privacybescherming. Het is de verantwoordelijkheid van de adviseur om deze

instructie grondig te bestuderen en vooraf met de cliënt te bespreken. Maar uiteindelijk telt niet alleen wat op papier staat – het is de uitvoering die het verschil maakt. Noblesse oblige.

Noten:

1. Mr. Marijke Vervoort RB, werkzaam bij Team Vervoort te Haarlem
2. Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 7 april 2025, 2025-0000092122
3. Zie HR 2 juni 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV1338, FutD 2006-0277 en HR 12 juni 2009, ECLI:NL:HR:2009:BI7183.
4. ECLI:NL:HR:2013:BZ 6824
5. ECLI:NL:PHR:2025:500
6. V-N 2025/24.16
7. Zie bijlage bij de brief van de Staatssecretaris van Financiën van 17 december 2018, 2018-0000214023.
8. Instructie woonplaatsonderzoeken 27 augustus 2024.
9. Zie noot in de Vakstudienieuws 2025/19.14.
10. Zie pagina 6 van 9, punt 4.1 van bijlage 1 bij de Kabinetsreactie motie Idsinga/Van Eijk inzake vaststelling fiscale woonplaats 31 maart 2025 2025-0000092121.
11. Zie punt 1.4 van de bijlage bij de instructie woonplaatsonderzoeken 27 augustus 2024.