WFR 2019/50

Op weg naar een nieuw woonplaatsbegrip?

Mr. E.I. Brouwer, datum 12-03-2019

Datum
12-03-2019

Auteur
Mr. E.I. Brouwer[1]

Auteursprofiel
E.I. Brouwer

Folio weergave
Download gedrukte versie (PDF)

JCDI
JCDI:ADS29445:1

Vakgebied(en)
Fiscaal bestuursrecht / Woon- en vestigingsplaats

Wetingang
art. 4 AWR

In dit artikel constateert de auteur dat recente jurisprudentie over het fiscale woonplaatsbegrip tot verwarring kan leiden. Aan de hand van een beschouwing van de wetsgeschiedenis en de jurisprudentie worden enkele elementen onderscheiden die nog steeds een rol lijken te spelen bij de woonplaatsbepaling. Tevens bevat het artikel een aanbeveling om het woonplaatsbegrip te verduidelijken.

Mr. E.I. Brouwer[1]

1 Inleiding

In deze bijdrage wordt het wettelijke woonplaatsbegrip voor natuurlijke personen, alsmede de wijze waarop hieraan in recente jurisprudentie invulling wordt gegeven, tegen het licht gehouden. Het wettelijke woonplaatsbegrip, opgenomen in art. 4 AWR, luidt: " *Waar iemand woont, wordt naar omstandigheden beoordeeld.*" De invulling die in recente jurisprudentie van het hof[2] aan dit begrip wordt gegeven luidt: " *Als uitgangspunt heeft daarbij te gelden dat een natuurlijk persoon zijn woonplaats in Nederland heeft indien deze persoon daarmee een duurzame betrekking van persoonlijke aard heeft. Die duurzame band hoeft niet sterker te zijn dan de band met enig ander land, zodat voor een woonplaats in Nederland niet noodzakelijk is dat het middelpunt van iemands maatschappelijke leven zich in Nederland bevindt.*"

Deze uitleg is in lijn met eerdere woonplaatsjurisprudentie van de Hoge Raad[3], en heeft daarmee het karakter van een rechtsregel gekregen. Desondanks roept deze rechtsregel veel vragen op. Immers, indien enige "duurzame band van persoonlijke aard" genoeg is om een woonplaats te constateren, en hieraan slechts wordt toegevoegd dat de aanwezigheid van een duurzame(re) band met het buitenland daar niets aan af doet, dan lijkt al snel sprake van een woonplaats hier te lande. Heeft dan niet elke natuurlijk persoon die zijn hoofdverblijf heeft in het buitenland, maar die in bezit is van een vakantiehuis in Nederland een duurzame band met Nederland? Het vakantiehuis zelf, het regelmatige verblijf hier te lande, en wellicht het bezit van een auto met Nederlands kenteken zijn toch allemaal duurzame banden van persoonlijke aard? Behoudt dan ook elke arbeidsmigrant die in de jaren zeventig naar Nederland is geëmigreerd, en nu zijn welverdiende pensioen in Marokko of Turkije geniet, een woonplaats in Nederland, gezien de duurzame banden die zijn blijven bestaan, al was het maar omdat zijn kinderen en kleinkinderen in Nederland zijn blijven wonen? En wat is het oordeel ten aanzien van de in Nederland geboren en getogen "pensionado" die zijn oude dag aan de Spaanse Costa doorbrengt, maar nog diverse lijntjes met Nederland heeft in de vorm van hier wonende familie, vrienden en wellicht een aangehouden zorgverzekering? Is het inderdaad de bedoeling van de rechter om een ieder die enige duurzame betrekking heeft met Nederland in fiscale zin als inwoner te beschouwen?

In deze bijdrage ga ik nader in op de invulling van het woonplaatsbegrip door de wetgever en de rechter. Allereerst sta ik stil bij de historische context van het woonplaatsbegrip. Vervolgens onderzoek ik of sprake is van een verschuiving in de wijze waarop aan het woonplaatsbegrip door de rechter invulling wordt gegeven. Daarna ga ik in op de gevolgen die een dergelijke verschuiving — als deze aanwezig zou zijn — in het woonplaatsbegrip met zich kan brengen. Ik sluit af met een aanbeveling.

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 19-03-2019. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl

2 Historische context van het woonplaatsbegrip van art. 4 AWR

Wetsgeschiedenis

Om vast te stellen wat de oorspronkelijke bedoeling van de wetgever was bij de invoering van het woonplaatsbegrip, ga ik terug naar de Wet op de Vermogensbelasting van 1892[4], alwaar voor het eerst sprake is van een woonplaatsbepaling. In art. 1 lid 6 van deze wet staat: " *Of en waar iemand binnen het Rijk woont, wordt naar de omstandigheden beoordeeld.*" Dit was dus vrijwel letterlijk de bepaling zoals die nu is opgenomen in art. 4 AWR, dus wat betreft de tekst van de wet is er niet zoveel veranderd. Voordat het woonplaatsbegrip werd geïntroduceerd in 1892, werden de inkomsten uit beroep en bedrijf " *hier te lande*" overigens belast door middel van een zogenoemd patentrecht. [5] Omdat werd aangesloten bij de locatie waar de activiteit plaatsvond, was een subjectieve woonplaatsbepaling toen nog niet nodig. Met de invoering van de vermogensbelasting werd de subjectieve belastingplicht, en daarmee ook de woonplaats van de belastingplichtige, een stuk belangrijker. Doordat ons huidige woonplaatsbegrip al ruim 125 jaar vrijwel niet gewijzigd is, dient te worden gekeken naar de (zeer beperkte) parlementaire toelichtingen die hier in de loop der jaren op zijn gemaakt door de wetgever, om te weten wat de bedoelingen waren die achter deze beknopte wettekst schuilgingen. Zo wordt in de toelichting bij het Besluit op de inkomstenbelasting 1941[6] opgemerkt:
" *Het metterwoon geboren worden binnen het Rijk en het metterwoon zich vestigen binnen het Rijk doen dus dezen belastingplicht ontstaan; het als inwoner van Nederland sterven en het metterwoon verlaten van het Rijk doen dien belastingplicht ophouden. Als buitenlands belastingplichtigen worden aangemerkt zij die a. niet binnen het Rijk wonen; en b. binnenlandse bronnen van inkomen hebben.*"
Hoewel deze omschrijvingen tamelijk vanzelfsprekend klinken, valt toch een aantal zaken op. Het begrip "wonen" zoals wij dit in het spraakgebruik gewend zijn, staat centraal. Het woonplaatsbegrip kende geen ficties op grond waarvan een woonplaats in Nederland zou kunnen worden vastgesteld, zoals een woonduurcriterium (bijvoorbeeld een 183-dagenregeling) of een regel dat het aanhouden van een woning of ander vermogensbestanddeel automatisch leidt tot inwonerschap (een uitzondering geldt voor schepen en luchtvaartuigen, waarvoor wel bepaalde ficties gelden).
Ook in de toelichting bij het wetsvoorstel Wet op de inkomstenbelasting 1958,[7] waarin het woonplaatsbegrip werd ondergebracht, werd binnenlandse belastingplicht simpelweg aangenomen zodra men binnen het Rijk woonde. Als de woonplaats in Nederland niet kon worden vastgesteld, werd men ingedeeld bij de groep van buitenlands belastingplichtigen. In dit wetsvoorstel was wel een fictie opgenomen voor diegenen die Nederland metterwoon hadden verlaten, maar binnen het jaar weer terugkeerden. Zij werden geacht het gehele jaar in Nederland te hebben verbleven. In de toelichting wordt opgemerkt dat hiervoor is gekozen, gezien het feit dat vele van de omstandigheden naar welke de woonplaats moet worden vastgesteld, zich voordoen in het buitenland en derhalve aan de rechtstreekse waarneming ontsnappen.
Bij de invoering van de AWR in 1959 werd in art. 4 de woonplaatsbepaling opgenomen, die daarmee een algemene status kreeg voor diverse belastingwetten. Dit is tot op heden zo gebleven. In de memorie van antwoord werden enkele vragen omtrent het woonplaatsbegrip beantwoord.[8] Hierin werd onder meer gevraagd of het mogelijk is om een dubbele woonplaats te hebben (zowel in Nederland als in het buitenland), welke vraag bevestigend werd beantwoord. Het verzoek van de wetgevingscommissie om ter verduidelijking van het woonplaatsbegrip de bestaande jurisprudentie aangaande het woonplaatsbegrip te codificeren in een wettelijke definitie werd geweigerd, de jurisprudentie zou daarvoor te feitelijk van aard zijn.

Jurisprudentie

De in de jurisprudentie gehanteerde methode waarop de woonplaats van belastingplichtigen wordt vastgesteld kan dus gedeeltelijk herleid worden uit de wetsgeschiedenis. Zo wordt het hiervoor genoemde antwoord van de minister op vragen over de mogelijkheid van dubbele woonplaats en daarmee dubbele belastingheffing geciteerd in een arrest van 22 december 1971[9], waarin de Hoge Raad anders dan het hof oordeelde dat de aanwezigheid van een fiscale woonplaats in een ander land niet automatisch inhoudt dat een fiscale woonplaats met Nederland niet kan bestaan. Uit dit arrest kon tevens worden afgeleid dat die band met het andere land zelfs sterker mag zijn dan met Nederland.
Op andere punten zijn in de rechtspraak zelf criteria ontwikkeld. De elementen die tezamen het vereiste vormen dat sprake moet zijn van een "duurzame betrekking van persoonlijke aard" met Nederland kunnen op de eerste plaats worden herleid uit het arrest van de Hoge Raad van 4 februari 1925.[10] Hierin oordeelde de Hoge Raad: " *dat de raad er* [terecht] *van is uitgegaan, dat bij 'wonen' een duurzame betrekking bestaat tusschen land en bewoner* . De Hoge Raad bevestigde het oordeel van de Raad van Beroep dat: "[aan de hand van de omstandigheden] *niet kon worden afgeleid dat het vertrek van appelante naar het buitenland de strekking had de tot dusverre bestaan hebbende duurzame betrekking tusschen haar en het land te verbreken, en zij dus niet geacht kan worden het land in den loop van het belastingjaar metterwoon te hebben verlaten.*"

Dat het moet gaan om persoonlijke banden blijkt uit het arrest van de Hoge Raad 9 december 1942[11], waarin staat dat:
" *met het begrip 'wonen' bedoeld is de belastingplichtigheid te verbinden aan een duurzame betrekking van persoonlijken*

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 19-03-2019. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl

aard tot dit grondgebied." In casu werd onder meer naar de woonplaats van het gezin gekeken. Ook blijkt hieruit dat de wil van de belastingplichtige van belang is bij de betekenis die aan de omstandigheden moet worden gegeven. Zo werd hierin geoordeeld dat aan de woonplaats van het gezin geen betekenis kon worden gegeven als blijkt dat de wil bestaat om het gezin over te brengen naar het buitenland, hetgeen door oorlogshandelingen zou zijn verhinderd. Dat de wil van een belastingplichtige een rol speelt bij de woonplaatsbepaling blijkt overigens reeds uit Hoge Raad 31 januari 1923.[12] Hierin werd door de Hoge Raad het standpunt van belanghebbende aangaande zijn woonplaats gevolgd, ook al vulde hij zijn aangiftebiljet Vermogensbelasting in als binnenlands belastingplichtige. Slechts indien aan de hand van de omstandigheden aangetoond kan worden dat belanghebbende wel binnen het Rijk woonde, kan van deze wil worden afgeweken.

Daarnaast is er omvangrijke jurisprudentie, vaak feitelijk van aard, gewezen over de weging van de verschillende omstandigheden die voor het vaststellen van de woonplaats in Nederland relevant kunnen zijn. Het is niet altijd gemakkelijk om in dit woud van arresten te bepalen waar letterlijk en figuurlijk de grens tussen de Nederlandse en de niet-Nederlandse woonplaats is gelegen. Wel is in de literatuur een zogenoemde omstandighedentoets ontwikkeld, in een poging om de jurisprudentie te categoriseren en hierin hoofdlijnen te ontdekken. Het strekt te ver om in deze bijdrage in te gaan op de diverse aspecten van de omstandighedentoets.
De verschillende elementen uit de in het begin van deze bijdrage aangehaalde hoofdregel zijn dus te herleiden uit de wetsgeschiedenis en eerdere jurisprudentie. Desondanks kan de wijze waarop deze rechtsregel in de rechtspraak wordt gepresenteerd een mogelijk onbedoeld effect sorteren, namelijk dat een verschuiving ontstaat in de methode van woonplaatsbepaling. Ik ga hier in het volgende onderdeel nader op in.

3 Verschuiving in de woonplaatsbepaling?

De wijze waarop de invulling van het woonplaatsbegrip van art. 4 AWR zich in de loop der jaren heeft ontwikkeld, is te begrijpen. Zo oordeelde het gerechtshof in de hiervoor genoemde procedure van 1971 nog dat art. 4 AWR niet toelaat om aan te nemen dat belastingplichtige een dubbele woonplaats kan hebben.[13] Dat was niet in overeenstemming met de wet- en regelgeving, die de mogelijkheid van een dubbele woonplaats nadrukkelijk liet bestaan. De Hoge Raad casseerde deze uitspraak dan ook onder verwijzing naar de wetsgeschiedenis met de opmerking dat het " *zeer wel mogelijk is dat iemand, die sterke bindingen buiten het Rijk heeft, tevens innige betrekkingen met Nederland onderhoudt, en daarmee zowel binnen als buiten het Rijk zijn woonplaats heeft.*" Ook in het arrest van de Hoge Raad van 4 maart 2011 [14] werd het fiscale woonplaatsbegrip door de Centrale Raad van Beroep beoordeeld aan de hand van de vraag waar het middelpunt van de levensbelangen van belanghebbende zich bevonden. En zo zijn er nog diverse andere procedures te noemen, waarin door lagere rechters is beoordeeld of het "middelpunt van het leven van belastingplichtige zich in Nederland bevindt." Dit is echter een toets die komt uit het verdragenrecht, meer speciaal de tie-breakbepalingen waarin onder meer door het vaststellen van het middelpunt van de levensbelangen van een belastingplichtige wordt bepaald welk van de verdragslanden als woonland wordt aangemerkt. Dit is een andere methode dan de hiervoor besproken wijze van woonplaatsbepaling van art. 4 AWR, waarin "slechts" de nationale woonplaats wordt vastgesteld en derhalve geen afweging tussen verschillende landen hoeft te worden gemaakt. Derhalve herhaalde de Hoge Raad in 1971 en 2011 nadrukkelijk de rechtsregel dat de band met Nederland niet sterker hoeft te zijn dan met enig ander land, wil sprake kunnen zijn van een woonplaats in Nederland in de zin van art. 4 AWR.

Het risico dat echter ontstaat door deze overigens begrijpelijke gang van zaken, is dat de "correcties" die de Hoge Raad maakt op het Hof en de Centrale Raad van Beroep een eigen leven gaan leiden. Doordat lagere rechters in woonplaatsprocedures zich dikwijls beperken tot een landenvergelijking, en daarmee een onjuiste toets aanleggen, wordt de cassatierechter gedwongen om aan te geven dat — zij het in uitzonderingsgevallen — een dubbele woonplaats mogelijk is. Op deze wijze is de correctie echter steeds meer de rechtsregel zelf geworden. Zo wordt in recente lagere jurisprudentie, bijvoorbeeld het eerder besproken Hof Den Haag 30 mei 2018, letterlijk de regel uit de hiervoor genoemde uitspraken overgenomen, waarvan deze specifieke correctie van de Hoge Raad integraal deel uitmaakt.

4 Vergelijking van twee rechterlijke uitspraken

Om te bepalen of zich in het licht van het voorgaande in de loop der tijd verschuivingen hebben voorgedaan in de wijze waarop rechters de woonplaatstoets uitleggen, heb ik hieronder de meest recente uitleg uit Hof Den Haag van 30 mei 2018 vergeleken met het arrest van de Hoge Raad van 22 december 1971.

Hof Den Haag 30 mei 2018:[15]
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.

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 19-03-2019. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl

Hoge Raad 22 december 1971:[16]
Het Hof diende volgens de Hoge Raad te onderzoeken: of in verband met de door de Insp. gestelde feiten de vraag, of tussen belangh. en het Rijk een voldoende duurzame betrekking is blijven bestaan om tot een woonplaats hier te lande te kunnen besluiten, bevestigend kan worden beantwoord. Het aanhouden van de huurwoning, het ingeschreven blijven in het bevolkingsregister en de band met de Nederlandse werkgeefster rechtvaardigen de conclusie dat belangh. zijn banden met het Rijk niet heeft willen verbreken.[17]

Een aantal zaken valt hierin op. De Hoge Raad spreekt in het arrest van 1971 van een *voldoende* duurzame betrekking om tot een woonplaats in Nederland te besluiten. Dat woord ontbreekt in de meest recente jurisprudentie, waarin wordt genoemd: *dat een natuurlijk persoon zijn woonplaats in Nederland heeft* indien *deze persoon daarmee* een *duurzame betrekking van persoonlijke aard heeft*. In het arrest van Hoge Raad 2 juni 2006/Hof 's-Gravenhage 2 november 2004 [18] maakte dit kwalitatieve criterium nog wel deel uit van de hoofdregel om de woonplaats te bepalen, al werd wel weer ten onrechte het middelpunt van de persoonlijke levensbelangen als relevant gegeven genoemd. Het hof oordeelde:
Bepalend is of uit uiterlijk waarneembare omstandigheden blijkt dat de banden van de belastingplichtige met Nederland voldoende sterk zijn om te kunnen aannemen dat hij hier te lande het duurzame middelpunt van zijn persoonlijke levensbelangen heeft.[19]
In het arrest van de Hoge Raad van 12 april 2013 is dit kwalitatieve element ook opgenomen, maar niet meer in de hoofdregel om de woonplaats te bepalen, maar enigszins verborgen in rechtsoverweging 3.3.2.[20]

Daarnaast valt op dat het wilselement van de belastingplichtige een belangrijke rol speelde. De Hoge Raad spreekt in zijn arrest uit 1971 namelijk uit " *dat uit de gedragingen van belastingplichtige blijkt dat hij zijn banden met Nederland niet heeft* willen *verbreken.*" Een andere uitspraak waarin dit element sterk tot uiting komt is Hof Amsterdam 12 mei 1966. [21] Het hof merkt in deze uitspraak op:
" *dat slechts dan belangh. geacht kan worden zijn woonplaats binnen het Rijk te hebben opgegeven, indien uit zijn gedragingen, hetzij bij zijn vertrek, hetzij op een later tijdstip zou zijn gebleken van zijn* wil *de tussen hem en het Rijk bestaande duurzame betrekkingen te verbreken.*"
Ook in Hoge Raad 2 juni 2006/Hof 's-Gravenhage 2 november 2004 speelt de wil van de belastingplichtige een belangrijke rol:[22]
Naar 's Hofs oordeel heeft de Inspecteur met hetgeen hij heeft gesteld aannemelijk gemaakt dat bij belanghebbende niet de wil *aanwezig was om Nederland metterwoon te verlaten, in die zin dat hij zijn duurzame betrekkingen met Nederland heeft* willen *verbreken*. In het arrest van de Hoge Raad van 12 april 2013 is het wilselement eveneens aanwezig, maar (wederom) niet in de hoofdregel voor de woonplaatsbepaling. In r.o. 3.3.1 noemt de Hoge Raad als één van de relevante omstandigheden: " *dat hij (uitkeringsgerechtigde (red.)) nimmer de* intentie *heeft geuit zich buiten Nederland te vestigen, welke intentie ook niet uit de omstandigheden valt af te leiden.*"

Tot slot valt op dat in de hofuitspraak uit 2018 de opmerking " *dat een dubbele woonplaats zich slechts* in uitzonderlijke gevallen *zal voordoen*" ontbreekt. Deze opmerking wordt in het arrest van de Hoge Raad van 12 april 2013 (alsmede in eerdere rechtspraak) nog wel nadrukkelijk genoemd in r.o. 3.2.3: " *Daardoor bestaat de mogelijkheid dat iemand zowel in Nederland als in een ander land woont in de zin van artikel 3 van de AKW, al zal dat zich slechts in uitzonderlijke gevallen voordoen.*" Dit is ogenschijnlijk een detail, maar kan weldegelijk van invloed zijn op de woonplaatsbepaling. Ik kom hier in het volgende onderdeel nog op terug.

5 Tussenconclusie

In recente jurisprudentie wordt als hoofdregel gesteld dat sprake is van een fiscale woonplaats in Nederland indien daarmee een duurzame betrekking van persoonlijke aard bestaat, die niet sterker hoeft te zijn dan de band met enig ander land. Deze regel is weliswaar gebaseerd op (zeer) oude jurisprudentie en de wetsgeschiedenis, maar lijkt niet volledig de lading te dekken. Indien deze hoofdregel strikt semantisch wordt beschouwd, dan zou immers reeds bij enige duurzame relatie met Nederland een woonplaats in Nederland aanwezig moeten zijn. Uit de wetsgeschiedenis blijkt echter steeds het begrip "wonen" zoals wij dit in het normale spraakgebruik zouden duiden centraal te staan. Van een fictie waarbij een veel grotere groep onder het Nederlandse fiscale inwonerschap zou moeten worden betrokken, blijkt niets. Bij een nadere analyse van de jurisprudentie van de Hoge Raad blijkt voorts dat diverse aspecten kunnen worden onderscheiden die een nadere invulling geven aan de hoofdregel en deze ook wat meer in overeenstemming brengen met de bedoeling van de wetgever, namelijk:

1. dat "enige" duurzame band met Nederland niet met een leidt tot een woonplaats in Nederland, maar dat een zeker gewicht moet worden toegekend aan het duurzame-bandscriterium;
2. dat voor het vaststellen van een woonplaats in Nederland vereist is dat uit de gedragingen van een belastingplichtige blijkt dat hij de intentie heeft om in Nederland te wonen;
3. dat art. 4 AWR "slechts" in uitzonderlijke gevallen ertoe zal leiden dat iemand zowel in Nederland als in een

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 19-03-2019. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl

ander land woont.

Deze drie elementen lijken zelfs in de recente uitspraak van Hof Den Haag van 30 mei 2018 een onbenoemde rol te blijven spelen, maar doordat zij niet meer worden genoemd kan een verschuiving in de woonplaatsbepaling ontstaan. Vooral de combinatie van het ontbreken van het kwalitatieve element aan het duurzame bandcriterium in combinatie met het ontbreken van de toevoeging dat een dubbele woonplaats zich slechts in uitzonderlijke gevallen zal voordoen, kan ertoe leiden dat een veel ruimer woonplaatsbegrip ontstaat. Door de oorspronkelijke toevoeging van deze criteria aan het toetsingskader werd in oudere jurisprudentie duidelijk gemaakt dat het duurzame band-criterium niet te snel moet worden aangenomen. Ook wordt bij gebruikmaking van die uitgebreidere “set of rules” een afweging tussen alle omstandigheden van het geval (zowel de Nederlandse als de buitenlandse) weer een stuk relevanter. Dat sluit aan bij het arrest van 12 april 2013 waarin de Hoge Raad oordeelt dat ter bepaling van de woonplaats van een belastingplichtige niet alleen naar de Nederlandse omstandigheden moet worden gekeken, maar naar de wereldwijde omstandigheden.[23] Er is vanuit dat oogpunt geen enkele reden om aan te nemen dat het woonplaatsbegrip breder moet worden getrokken dan in het verleden.

6 Mogelijke gevolgen van een ruimer woonplaatsbegrip

Ook als de hiervoor genoemde elementen wel in aanmerking zouden worden genomen, zou in het arrest van de Hoge Raad van 21 december 2018 en Hof Den Haag van 30 mei 2018 een zelfde conclusie ten aanzien van de woonplaats van belastingplichtige mogelijk kunnen zijn. Het is echter niet ondenkbaar dat de in deze uitspraak gehanteerde rechtsregel steeds meer op zichzelf komt te staan. Indien dit “nieuwe” woonplaatsbegrip los van zijn historische context in ogenschouw wordt genomen, lijkt een aanzienlijke verruiming van het woonplaatsbegrip onvermijdelijk.
De gevolgen binnen de belastingwetgeving kunnen in dat geval groot zijn. Denk hierbij aan de schenk- en erfbelasting. Slechts met enkele landen heeft Nederland een verdrag ter voorkoming van dubbele erf- en schenkbelasting, en het nationale besluit ter voorkoming van dubbele belasting geeft slechts een verrekening in enkele bijzondere situaties. Daarnaast kunnen er gevolgen zijn voor belastingplichtigen die (ook) verblijven in landen waarmee Nederland geen inkomstenbelastingverdrag heeft gesloten. Effectief dubbele belasting zal zich dan steeds vaker voordoen, omdat de regelgeving ter voorkoming van dubbele belasting niet berekend is op een zeer ruim woonplaatsbegrip.

Belangrijk is ook om te constateren dat de impact van een zich verschuivend woonplaatsbegrip niet alleen gevolgen zal hebben voor de belastingwetgeving, maar ook voor de sociale-zekerheidswetgeving, die aansluit op het fiscale woonplaatsbegrip van art. 4 AWR. Ik verwijs in dit verband naar de Wet beperking export uitkeringen (Wet BEU) en de Wet woonlandbeginsel in de sociale zekerheid (Wwsz). De Wet BEU bepaalt dat geen recht op uitkering (het gaat dan met name om de ANW, AKW en WIA[24]) bestaat indien de betrokkene buiten Nederland en in een niet-(socialezekerheids-)verdragsland woont. De Wwsz bepaalt dat met verdragslanden alsnog een fikse korting op de hoogte van de uitkering wordt toegepast.[25] Deze beide wetten zijn vanzelfsprekend niet van toepassing indien de betrokkene nog in Nederland woont op basis van art. 4 AWR, waardoor onverkort recht blijft bestaan op de diverse uitkeringen.

7 Aanbevelingen

Indien de rechtsregel die het meest recent door Hof Den Haag van 30 mei 2018 wordt genoemd als methode om de fiscale woonplaats te bepalen strikt letterlijk wordt genomen, dan bestaat het risico dat veel sneller tot een fiscale woonplaats in Nederland moet worden geconcludeerd dan in het verleden het geval was. In materieel opzicht lijken de rechters zich echter nog steeds op de oorspronkelijke lijn te begeven, wanneer we kijken naar de feiten en omstandigheden in die casus en de uitspraken. Vermoedelijk zijn de rechtsregels zoals die door de Hoge Raad in 1971 zijn uitgesproken, dan ook nog onverkort van toepassing. Het zou ten behoeve van het rechtszekerheidsbeginsel wel wenselijk zijn indien de Hoge Raad hierover duidelijkheid verschaft, door alle criteria die voor vaststelling van de fiscale woonplaats relevant zijn nadrukkelijk te benoemen.
Daarnaast vraag ik mij af of de inmiddels 125-jarige wettelijke woonplaatsbepaling niet aan een vernieuwing toe is. Bij de invoering van de AWR is reeds verzocht om een duidelijkere omschrijving, vanwege de grote onzekerheid die een onduidelijke omschrijving met zich brengt. Het hebben van een fiscale woonplaats brengt uiteraard ingrijpende fiscale gevolgen met zich, waaronder mogelijk dubbele belastingheffing. Zeker in deze tijd van globalisering zal dit steeds vaker kunnen voorkomen. Denk bijvoorbeeld aan het grote aantal mensen dat een studie in het buitenland volgt of voor zijn werk voor kortere of langere tijd naar het buitenland vertrekt. De wereld wordt steeds kleiner. Daarom zou ten behoeve van de rechtszekerheid een modernisering van het wettelijke fiscale woonplaatsbegrip gewenst zijn.
Zoals hiervoor meermaals genoemd, hebben lagere rechters soms de neiging om een “middelpunt-toets” aan te leggen, dat wil zeggen dat zij proberen te bepalen waar het middelpunt van de persoonlijke en economische betrekkingen van een belastingplichtige zich bevindt. Dit is een criterium afgeleid uit de OESO-modelbelastingverdragen (art. 4). Een middelpunt-toets zou diverse voordelen kunnen hebben. Ten eerste is het dan een stuk eenvoudiger om de nationale en de verdragswoonplaatsbepaling te laten samenvallen. Daarnaast wordt het risico dat een belastingplichtige met dubbele

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 19-03-2019. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl

belastingheffing, of juist met helemaal geen belastingheffing wordt geconfronteerd, aanzienlijk kleiner. Als alle voor het bepalen van een fiscale woonplaats relevante omstandigheden uitwijzen dat het middelpunt van de persoonlijke en economische betrekkingen van een belastingplichtige in Nederland is gelegen, dan is sprake van een exclusieve fiscale woonplaats in Nederland. Indien dit niet zo is, dan is geen sprake van een woonplaats in Nederland. In tegenstelling tot de huidige woonplaatstoets, moet de rechter zich dan ook buigen over de vraag waar de woonplaats van belastingplichtige dan *wel* is gelegen. Dat men zich daarbij in kennis moet stellen van de buitenlandse leefsituatie van de belastingplichtige, lijkt mij niet bezwaarlijk, mede gezien de toegenomen uitwisseling van informatie tussen belastingdiensten. Overigens moet men dit ook bij het toepassen van de huidige toets van art. 4 AWR, waarbij immers de gehele (internationale) leefsituatie van een belastingplichtige in ogenschouw moet worden genomen.

8 Conclusie

De manier waarop in recente jurisprudentie het woonplaatsbegrip wordt uitgelegd komt bij oppervlakkige beoordeling van de uitspraken steeds meer los van de oorspronkelijke bedoeling van de wetgever. Dit is mede het gevolg van correcties die de Hoge Raad heeft moeten toepassen op (onjuiste) uitspraken van lagere rechters, die het woonplaatsbegrip te stringent uitlegden aan de hand van een “middelpunt-toets”. In recente jurisprudentie is een aantal elementen niet meer terug te vinden die in eerdere rechtspraak nog werden genoemd. Deze lijken echter nog steeds deel uit te maken van de fiscale woonplaatsbepaling. Zou dit niet zo zijn, dan zou ten opzichte van het verleden om onverklaarbare redenen veel sneller een fiscale woonplaats in Nederland aanwezig zijn. Hierop is de fiscale- en socialezekerheidswetgeving echter niet voorbereid, met mogelijke dubbele belasting enerzijds en export van socialezekerheidsuitkeringen anderzijds tot gevolg. Ik doe een aanbeveling aan de rechter om in toekomstige jurisprudentie uitvoeriger te motiveren welke elementen (nog steeds) een rol spelen bij de woonplaatsbepaling. Tot slot doe ik een oproep aan de wetgever om een duidelijker woonplaatsbepaling in de wet op te nemen, ten behoeve van de rechtszekerheid van belastingplichtigen.

Voetnoten

[1]
Belastingadviseur bij Mazars Private Clients.

[2]
Zie meest recent Hof Den Haag 30 mei 2018, ECLI:NL:GHDHA:2018:1780. Bij arrest van 21 december 2018 heeft de Hoge Raad het cassatieberoep tegen deze hofuitspraak verworpen met een beroep op art. 81 Wet RO (ECLI:NL:HR:2018:2420).

[3]
Zie bijvoorbeeld HR 12 april 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ6824. Voor een beschouwing van dit arrest verwijs ik naar *WFR* 2016/136.

[4]
Toen ook nog aangeduid als een bedrijfs- en beroepsbelasting (Kamerstukken 1892/93, 71, nr. 1-2).

[5]
Wet van den 21en mei 1819, *Stb.* 34.

[6]
Resolutie van den secretaris-generaal van het departement van Financiën van 29 augustus 1941, n.o. 178.

[7]
Kamerstukken II 1958/59, 5380, nr. 3, p. 31.

[8]
Kamerstukken II 1955/56, 4080, nr. 5, p. 5.

[9]
HR 22 december 1971, ECLI:NL:HR:1971:AX4909, *BNB* 1973/120.

[10]
HR 4 februari 1925, B. 3579.

[11]
HR 9 december 1942, B. 7583.

[12]
HR 31 januari 1923, B. 3212.

[13]

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 19-03-2019. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl

Hof Arnhem 9 juni 1971.

[14]
HR 4 maart 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP6285, *BNB* 2011/127.

[15]
Hof Den Haag 30 mei 2018, ECLI:NL:GHDHA:2018:1780.

[16]
HR 22 december 1971, ECLI:NL:HR:1971:AX4909, *BNB* 1973/120.

[17]
Hierbij werd verwezen naar Hof Amsterdam 12 mei 1966, nr. 594/1965 en Hof Amsterdam 12 januari 1967, nr. 356/1966.

[18]
HR 2 juni 2006, ECLI:NL:PHR:2006:AV1227. In cassatie heeft de Hoge Raad beroep gedaan op art. 81 Wet RO en daarmee het oordeel van het hof (Hof 's-Gravenhage 2 november 2004 (nr. 02/0946)) in stand gelaten.

[19]
HR 2 juni 2006, ECLI:NL:PHR:2006:AV1227. De Hoge Raad deed een beroep op art. 81 Wet RO.

[20]
Hierin merkt de Hoge Raad op: "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."

[21]
Hof Amsterdam 12 mei 1966, ECLI:NL:GHAMS:1966:AX6682.

[22]
HR 2 juni 2006, ECLI:NL:PHR:2006:AV1227. De Hoge Raad deed een beroep op art. 81 Wet RO.

[23]
HR 12 april 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ6824, r.o. 3.3.2.

[24]
Dit zijn respectievelijk de nabestaandenuitkering, kinderbijslag en arbeidsongeschiktheidsuitkering.

[25]
Overigens heeft de CRvB op 5 april 2018 geoordeeld dat de korting in strijd is met de gesloten verdragen, althans in casu met het verdrag met Indonesië. Het is dus de vraag hoe dit zich verder gaat ontwikkelen.

Alle (auteurs-)rechten op dit document berusten bij Wolters Kluwer Nederland B.V. of haar licentiegevers en worden uitdrukkelijk voorbehouden. Dit document is gegenereerd op 19-03-2019. Kijk voor meer informatie over de diensten van Wolters Kluwer op www.wolterskluwer.nl