

2. De fiscale woonplaats: waar ligt de grens?

MR. M.N.H. HINTZEN

Is het tegenwoordig nog mogelijk om Nederland fiscaal gezien te verlaten? De vraag waar iemand fiscaal woont, lijkt eenvoudig, maar is dat allerm minst. In een tijd waarin mensen steeds internationaler wonen en werken en oude, klassieke gewoontes veranderen, staat het fiscale woonplaatsbegrip onder druk. Welk beeld is te zien in de jurisprudentie van de afgelopen jaren? Vanwege het grote belang van het woonplaatsbegrip ga ik nader in op de jurisprudentie van de afgelopen jaren, waarbij ook de rechtspraak van de Centrale Raad van Beroep interessante punten oproept.

1. Inleiding

De fiscale woonplaats stond het afgelopen jaar behoorlijk *in the spotlight*. Duidelijk is dat dit onderwerp vragen blijft oproepen, maar ook dat dit nog steeds grote interesse heeft van de Belastingdienst. Dat is het gevolg van een samenloop van ontwikkelingen. Ondernemers vertrekken steeds vaker naar het buitenland, waardoor de fiscale woonplaats ook voor de staatskas een heet hangijzer wordt. Tegelijkertijd ontstaan er nieuwe manieren van werken en wonen waarbij landsgrenzen vervangen en klassieke woonplaatscriteria onder druk komen te staan.¹ Het is dan ook niet verwonderlijk dat het woonplaatsbegrip veel vragen oproept en onverminderd in de belangstelling staat van de Belastingdienst.

Discussies over de woonplaats duren vaak lang en hebben een grote impact op de privacy van mensen. Woonplaatsdiscussies worden daarom als zeer onprettig ervaren. In de praktijk lijkt de Belastingdienst bovendien regelmatig op basis van een beperkt aanknopingspunt te concluderen dat de woonplaats nog in Nederland ligt. Houdt deze benadering stand bij de rechter? Kan er eigenlijk fiscaal gezien nog wel geïmigreerd worden? Welke betekenis komt toe aan blijvende banden met Nederland, zoals familie die hier woont omdat iemand geboren en getogen in Nederland is? In 2013 heeft de Hoge Raad een belangrijk arrest gewezen over de woonplaats. De vraag is welke invloed dat arrest heeft gehad op de beoordeling van de woonplaats door rechters. Om deze vragen te beantwoorden, heb ik de woonplaatsjurisprudentie van de afgelopen jaren geanalyseerd.

In dit artikel ga ik eerst kort in op een aantal recente ontwikkelingen en het woonplaatsbegrip. Vervolgens

bespreek ik het arrest uit 2013 en de verdere ontwikkeling in de jurisprudentie rondom het woonplaatsbegrip. Daarbij besteed ik ook aandacht aan de jurisprudentie van de Centrale Raad van Beroep. Tot slot sluit ik af met mijn bevindingen en een aantal aanbevelingen.

2. Recente ontwikkelingen

Inmiddels zal het bij de meeste fiscale professionals die wel eens te maken hebben met woonplaatsonderzoeken bekend zijn dat er een Instructie woonplaatsonderzoeken is gepubliceerd in augustus 2024.²

Wij hopen dat in de uitvoering meer aandacht zal komen voor rechtsbescherming van burgers en de privacy beter wordt gewaarborgd

Aangezien daar al best wat aandacht voor is geweest,³ zal ik het hier kort houden. Het doel van de Instructie is i) een meer uniforme werkwijze bij woonplaatsonderzoeken, door middel van het stappenplan dat daarin is opgenomen en het opgerichte expertisecentrum woonplaatsonderzoeken en ii) meer rechtsbescherming voor burgers in een dergelijk onderzoek. De rechtsbescherming ziet dan met name op het recht op privacy en de proportionaliteit van de op te vragen informatie bij burgers. Daarbij wordt in de Instructie opgemerkt dat de inspecteur transparant moet zijn over de aanleiding van het onderzoek. Het opgerichte

1 KVK adviseert digital nomads | KVK.

2 Instructie woonplaatsonderzoeken | Publicatie | Rijksoverheid.nl.

3 Werkinstructie woonplaatsonderzoek nader beschouwd - Hertoghs advocaten en R.K. Bane, N. van den Hoek & G.J. Zwenne, 'Fiscale woonplaatsonderzoeken anno 2025', *WFR* 2025/326.

expertisecentrum woonplaatsonderzoeken valt onder de Coördinatiegroep Constructiebestrijding (CCB).

Op zich is het idee van een dergelijke instructie prijzenswaardig en is de doelstelling, met name de betere waarborgen voor burgers, van harte welkom. Echter is onze ervaring ondanks deze instructie niet dat er het afgelopen jaar bij informatieverzoeken in woonplaatsonderzoeken daadwerkelijk meer oog is voor de proportionaliteit van de gevraagde informatie. Woonplaatsonderzoeken blijven een grote inbreuk maken op de privacy en het besef van deze impact lijkt niet bij de inspecteur te bestaan. Het expertisecentrum blijkt met name bedoeld te zijn voor interne afstemming, dus is het (vooralsnog) niet mogelijk om met hen in gesprek te gaan zodra een woonplaatsonderzoek vastloopt. Ondanks de eerste ervaringen hopen wij toch dat in de daadwerkelijke uitvoering meer aandacht zal komen voor rechtsbescherming van burgers en de privacy beter wordt gewaarborgd.

Daarnaast is in maart 2025 een evaluatie uitgevoerd naar het woonplaatsonderzoek.⁴ De conclusie van de evaluatie is dat de open norm van de fiscale woonplaats en de informatieverplichtingen van belastingplichtigen voldoende ruimte bieden voor de Belastingdienst om alle feiten en omstandigheden mee te wegen voor maatwerk. Dit geeft volgens de evaluatie geen aanleiding om aanpassingen te doen. Dit komt overeen met de conclusie van A-G Koopman in april 2025 die eveneens concludeerde dat de open norm zorgt voor voldoende mogelijkheden voor maatwerk.⁵ Het is uiteraard de vraag wat de Hoge Raad hiermee gaat doen. Gelet op de tendens over het woonplaatsbegrip verwacht ik dat de Hoge Raad de conclusie van de A-G zal volgen, maar ik kom daar in mijn afsluiting nog op terug. Ook al is er theoretisch gezien misschien voldoende ruimte voor maatwerk, is dat niet de ervaring uit de praktijk. In de praktijk merken we dat woonplaatsonderzoeken vaak met een bepaalde tunnelvisie worden uitgevoerd. Ook zien we dat er met name wordt gekeken naar de *Nederlandse* omstandigheden en niet zozeer naar de omstandigheden in het buitenland. Daar ligt in eerste instantie een taak voor de uitvoeringsinstantie, de Belastingdienst. Echter ligt daar ook een rol voor de rechterlijke macht om ‘corrigerend’ op te treden richting de Belastingdienst als de verandering niet vanuit de Belastingdienst zelf komt.

Deze ontwikkelingen en vragen zijn voor mij aanleiding geweest om terug te gaan naar de jurisprudentie en de ontwikkeling door de jaren heen te bekijken. Daarbij kijk ik wat voor invloed het arrest van de Hoge Raad van 2013 heeft gehad.

3. Hoge Raad 12 april 2013

Voor de bepaling van de fiscale woonplaats wordt op grond van art. 4 AWR gekeken naar de feiten en omstandigheden: ‘*Waar iemand woont en waar een lichaam gevestigd is,*

wordt naar de omstandigheden beoordeeld.’ De bedoeling van de wetgever bij de invoering van het woonplaatsbegrip blijkt slechts in beperkte mate uit de parlementaire toelichting. Het gaat te ver om in dit artikel daar uitvoerig op in te gaan, maar opvallend is dat door de jaren heen steeds het begrip ‘wonen’ centraal heeft gestaan.⁶ Het woonplaatsbegrip heeft het karakter van een open norm, die in de loop der jaren door de rechtspraak nader is ingevuld.

Op 12 april 2013 heeft de Hoge Raad een interessant arrest gewezen over de fiscale woonplaats.⁷ Die zaak ging over de weigering van de Sociale Verzekeringsbank (hierna: SVB) om kinderbijslag aan belanghebbende toe te kennen. De SVB was namelijk van mening dat vanwege het verblijf van belanghebbende in zowel Nederland als Marokko zijn middelpunt van bestaan in Marokko lag en iemand niet over twee woonplaatsen kan beschikken. Omdat belanghebbende niet in Nederland woonde, was er volgens de SVB geen recht op kinderbijslag. Vervolgens oordeelde de Centrale Raad van Beroep, onder verwijzing naar jurisprudentie van de Hoge Raad, dat een dubbele woonplaats niet is uitgesloten en dat de belanghebbende recht heeft op kinderbijslag omdat hij (ook) in Nederland woont. De Hoge Raad bevestigt dit oordeel en oordeelt in lijn met eerdere jurisprudentie⁸ dat het woonplaatsbegrip in de volksverzekeringen op dezelfde wijze moet worden uitgelegd als het fiscale woonplaatsbegrip.

De Hoge Raad oordeelt expliciet dat het mogelijk is om over twee woonplaatsen te beschikken

Dit arrest is van belang omdat de Hoge Raad hierin expliciet oordeelt dat het mogelijk is om over twee woonplaatsen te beschikken. Er is volgens de Hoge Raad sprake van een woonplaats in Nederland als *alle* omstandigheden van het geval erop wijzen dat er een duurzame band van persoonlijke aard bestaat tussen de betrokkene en Nederland, waarbij het niet vereist is dat het middelpunt van de persoonlijke levensbelangen of van het maatschappelijke leven van die persoon zich in Nederland bevindt. De Hoge Raad overweegt dat die band niet sterker hoeft te zijn dan met enig ander land, zodat de mogelijkheid bestaat dat iemand zowel in Nederland als in een ander land woont. Dit arrest van de Hoge Raad is in overeenstemming met eerdere jurisprudentie hierover. In HR 22 december 1971, BNB 1973/120 heeft de Hoge Raad al overwogen dat art. 4 lid 1 AWR niet uitsluit dat een belastingplichtige op hetzelfde moment een duurzame band van persoonlijke aard heeft met zowel Nederland als een ander land.

4 Evaluatie vaststelling fiscale woonplaats | Publicatie | Rijksoverheid.nl.

5 Conclusie A-G Koopman 25 april 2025, ECLI:NL:PHR:2025:500.

Daarbij maakt de Hoge Raad in 2013 wel de kanttekening dat een dubbele woonplaats slechts in uitzonderlijke gevallen zal voorkomen. De Hoge Raad stelt ook voorop dat *alle* omstandigheden dienen te worden meegewogen in de woonplaatsbeoordeling. De Hoge Raad benoemt zelfs dat de Centrale Raad van Beroep 'oog heeft gehad' voor de feiten en omstandigheden die wijzen op een band met Marokko, maar desondanks de band met Nederland **voldoende sterk** was om een woonplaats in Nederland aan te nemen. Het meenemen van alle omstandigheden is een punt dat in de praktijk nogal eens ter discussie wordt gesteld door de Belastingdienst, doordat de inspecteur stelt dat enkel de omstandigheden in Nederland relevant zijn. Uit dit arrest blijkt dat die stelling onjuist is.⁹

Met het arrest is tevens het begrip duurzame band van persoonlijke aard verduidelijkt. In de lagere rechtspraak werd lange tijd aangenomen dat het middelpunt van persoonlijke levensbelangen bepalend is voor de woonplaats. Het 'duurzame band'-criterium werd in het verleden helemaal niet of niet goed gebruikt.¹⁰ Het gevolg van deze toets door de lagere rechtspraak was dat zij zich beperkten tot een landenvergelijking en daarmee een onjuiste toets aanlegden. De Hoge Raad heeft dit gecorrigeerd en met dit arrest duidelijk gemaakt dat het middelpunt van persoonlijke levensbelangen of maatschappelijk leven niet in Nederland hoeft te liggen. Toch roept deze rechtsregel veel vragen op, omdat dit criterium er volgens de inspecteur toe kan leiden dat enige duurzame band van persoonlijke aard al genoeg is om een woonplaats te constateren en dat daaraan slechts wordt toegevoegd dat een band met een ander land daar niets aan af doet. De Hoge Raad heeft deze correctie getracht in te kaderen door op te merken dat een dubbele woonplaats een uitzondering is. Toch blijkt deze belangrijke beperking gesneuveld te zijn in de jurisprudentie de laatste jaren. De correctie van lagere rechtspraak door de Hoge Raad lijkt daarmee steeds meer de rechtsregel zelf te zijn geworden. Daar zal ik nu op ingaan.

4. Ontwikkeling in de jurisprudentie

In de fiscale rechtspraak van de afgelopen jaren over art. 4 AWR valt een aantal zaken op.

Ten eerste zijn de fiscale zaken waarin de rechter oordeelt dat géén sprake is van een woonplaats in Nederland behoorlijk zeldzaam.¹¹ Kijkend naar deze zaken is er geen duidelijke lijn te ontdekken waarom in deze zaken is geoordeeld dat de woonplaats niet in Nederland lag. In een van de zaken

waarin de rechter tot dit oordeel kwam, speelde bijvoorbeeld mee dat de inspecteur vooral formele Nederlandse aanknopingspunten aandroeg, zoals het BSN-nummer, GBA-inschrijving maar ook het hebben van een Nederlandse bankrekening werd aangemerkt als een formele aanwijzing.¹² Ook werd in die zaak het nomadeachtige bestaan en de intentie van de belanghebbende meegewogen. In de recente uitspraak van rechtbank Zeeland-West-Brabant werd bijvoorbeeld ook meegewogen dat van de bezoeken in Nederland een groot deel zakelijk was en slechts een deel privé. Dat belanghebbende een Nederlands telefoonnummer had, af en toe verbleef bij familieleden in Nederland en een goede relatie had met Nederlandse familieleden, achtte de rechtbank onvoldoende om tot een Nederlandse woonplaats te komen.¹³ Relevant is nog de uitspraak van gerechtshof Amsterdam uit 2012. Daarin oordeelde het hof dat de belanghebbende zekere banden had met Nederland, maar dat belanghebbende desondanks een woonplaats in Hongkong had. De banden in Nederland stonden niet in de weg aan een duurzame band van persoonlijke aard met Hongkong.¹⁴

Fiscale zaken waarin de rechter oordeelt dat géén sprake is van een woonplaats in Nederland zijn behoorlijk zeldzaam

Dat het dubbeltje net zo makkelijk, of eigenlijk makkelijker, de andere kant op kan vallen, bewijzen de vele zaken waarin is geoordeeld dat de fiscale woonplaats wél in Nederland lag.¹⁵ Daarin is te zien dat veel omstandigheden een rol spelen bij de beoordeling van de woonplaats, maar dat er vaak toch meer gewicht wordt toegekend aan de omstandigheden in Nederland. Opvallend is dat in uitspraken soms omstandigheden worden meegenomen die inherent zijn aan het feit dat iemand geboren en getogen is in Nederland, zoals het spreken van de Nederlandse taal, de Nederlandse nationaliteit en een band hebben met in Nederland woonachtige familie.¹⁶

Wat daarnaast opvalt, is de bewoording van de rechtsregel die in de jurisprudentie telkens wordt aangehaald. Er wordt aangesloten bij de bewoordingen van de Hoge Raad in 2013. De telkens terugkerende rechtsregel luidt namelijk:

'Ingevolge artikel 4, eerste lid, van de AWR, wordt waar iemand woont naar de omstandigheden beoordeeld. Hierbij moet acht worden geslagen op alle in aanmerking

9 Voor een uitgebreide beschouwing van dit arrest verwijs ik naar: F.P.G. Pötgens, M.C. Cornelisse & Y. Wu, 'De fiscale woonplaats van natuurlijke personen: nadere invulling door de Hoge Raad', *WFR* 2016/136.

10 F.P.G. Pötgens, M.C. Cornelisse & Y. Wu, 'De fiscale woonplaats van natuurlijke personen: nadere invulling door de Hoge Raad', *WFR* 2016/136.

11 Zie voor zaken waarin is geoordeeld dat er geen woonplaats in Nederland was: Rb. Zeeland-West-Brabant 5 november 2020, ECLI:NL:RBZWB:2020:5436; Rb. Zeeland-West-Brabant 14 november 2023, ECLI:NL:RBZWB:2023:7897; Hof Amsterdam 29 oktober 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:4616; Hof Den Haag 10 maart 2015, ECLI:NL:GHDHA:2014:531 en Hof Amsterdam 5 januari 2012, ECLI:NL:GHAMS:2012:BV0442.

12 Hof Den Haag 10 maart 2015, ECLI:NL:GHDHA:2014:531.

13 Rb. Zeeland-West-Brabant 14 november 2023, ECLI:NL:RBZWB:2023:7897.

14 Hof Amsterdam 5 januari 2012, ECLI:NL:GHAMS:2012:BV0442.

15 Hierbij een selectie van de vele zaken: Hof Amsterdam 6 februari 2025, ECLI:NL:GHAMS:2025:407; Rb. Noord-Nederland 18 juli 2024, ECLI:NL:RBNNE:2024:2867; Hof 's-Hertogenbosch 24 juli 2024, ECLI:NL:GHSHE:2024:2409; Rb. Gelderland 1 oktober 2024, ECLI:NL:RBGEL:2024:6632 en Hof Amsterdam 8 juli 2025, ECLI:NL:GHAMS:2025:2357.

16 Hof Amsterdam 8 juli 2025, ECLI:NL:GHAMS:2025:2357.

komende omstandigheden van het geval. Voor het oordeel dat eiser zijn woonplaats heeft in Nederland komt het erop aan of deze omstandigheden van dien aard zijn dat een duurzame band van persoonlijke aard bestaat tussen eiser en Nederland. Die duurzame band met Nederland 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 maatschappelijk leven zich in Nederland bevindt.’

Opvallend is dat hierbij de belangrijke kanttekening van de Hoge Raad dat een dubbele woonplaats enkel in uitzonderingsgevallen zal voorkomen wordt weggelaten. Dit lijkt slechts een detail, maar is juist van groot belang voor de beoordeling en ontwikkeling van het woonplaatsbegrip. Gelet op de jurisprudentie die we in de laatste jaren zien, lijkt het erop dat door de bewoordingen van de Hoge Raad én het weglaten van de kanttekening over de uitzonderings-situatie makkelijker wordt geoordeeld dat sprake is van een dubbele woonplaats. Of in ieder geval dat een rechter constateert dat er banden zijn met een ander land, maar dat dat niet eraan afdoet dat er toch een woonplaats is in Nederland. In de recente jurisprudentie is namelijk vaak te zien dat rechters bijvoorbeeld oordelen: ‘dat belanghebbende naast zijn band met Nederland nog een band met Oekraïne had, doet op zichzelf aan het voorgaande niet af.’ Er is veelvuldig in de jurisprudentie te lezen dat er volgens rechters naast een band in land x ook een duurzame band met Nederland bestaat. Het lijkt hierdoor dat *enige* band met Nederland al snel leidt tot een woonplaats in Nederland. In de beoordeling lijkt het element ‘duurzame’ geen rol te spelen. De lat voor een ‘duurzame’ band wordt naar mijn mening te laag gelegd. Enkele bezoeken aan Nederland worden vaak al gezien als een duurzame band terwijl dat eerder duidt op een incidentele band. Dit onderscheid wordt echter vrijwel niet gemaakt in de jurisprudentie. Voor inwonerschap buiten Nederland is niet vereist dat er geen enkele band meer bestaat met Nederland. Dat is vaak ook feitelijk onmogelijk als iemand in Nederland geboren en getogen is. Door de lat voor ‘duurzaamheid’ zo laag te leggen, kan dat in veel gevallen leiden tot een dubbele woonplaats, met alle gevolgen van dien. Daar zal ik in mijn afsluiting nog verder op ingaan.

De uitspraak van gerechtshof Amsterdam uit 2012 die ik hiervoor aanhaalde, staat in contrast met de latere jurisprudentie. In de zaak van gerechtshof Amsterdam wordt juist wél geoordeeld dat ondanks een zekere band met Nederland de woonplaats toch in het buitenland ligt. Het lijkt erop dat deze benadering sinds het arrest van de Hoge Raad in 2013 niet meer, of slechts zeer uitzonderlijk, is terug te vinden in de jurisprudentie. Mede gelet op de jurisprudentie van de Hoge Raad moet er wel een zeker gewicht aan de duurzame band kunnen worden toegekend. Daarbij wijs ik bijvoorbeeld op het arrest van de Hoge Raad van 22 december 1971: ‘de vraag of tussen belangh. en het Rijk een

voldoende duurzame betrekking is blijven bestaan.’¹⁷ Dat er sprake moet zijn van een voldoende sterke band werd ook geoordeeld door gerechtshof Den Haag in 2004.¹⁸ In het arrest van de Hoge Raad in 2013 komt dit element ook nog, al is het minder expliciet, naar voren: ‘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.’

Dit element, het gewicht van de duurzame band, lijkt echter de laatste jaren in de jurisprudentie geheel buiten beschouwing te worden gelaten. Evenals de overweging van de Hoge Raad dat een dubbele woonplaats nog altijd de uitzondering is, en niet de regel.

De rechtsregel die momenteel telkens terugkeert in de jurisprudentie is mijns inziens dus een te beperkte weergave van de overwegingen van de Hoge Raad in 2013. Doordat de overwegingen over de uitzonderingsituatie zijn weggelaten, wordt er naar mijn mening een te ruim begrip van de woonplaats gehanteerd. Te snel oordelen rechters dat enige band van Nederland tot een fiscale woonplaats in Nederland leidt, zoals wanneer er nog bezoeken aan ouders in Nederland plaatsvinden. Daarin is dus een verschuiving van het woonplaatsbegrip te zien dat naar mijn idee niet door de wetgever¹⁹ noch door de Hoge Raad is bedoeld. Door deze verschuiving vallen te snel situaties onder de Nederlandse woonplaats en ontstaat het beeld dat emigreren fiscaal gezien niet meer mogelijk is.

5. Jurisprudentie Centrale Raad van Beroep

Voor een goed beeld van de rechtspraak over woonplaatsdiscussies is het ook interessant om te kijken naar de rechtspraak van de Centrale Raad van Beroep (hierna: CRvB). Voor de volksverzekeringswetten is het relevant om te bepalen of iemand ingezetene is. Ingezetene is volgens art. 2 AKW degene die in Nederland woont. Art. 3 lid 1 AKW bepaalt vervolgens dat de woonplaats naar alle omstandigheden van het geval wordt beoordeeld. Deze bepaling is identiek aan art. 4 lid 1 AWR. De Hoge Raad heeft in zijn arresten van 2011²⁰ vooropgesteld, en in 2013 nogmaals bevestigd, dat de wetgever met het woonplaatsbegrip in de volksverzekeringswetten heeft beoogd aan te sluiten bij het fiscale woonplaatsbegrip.

Opmerkelijk is dat in de zaken van de CRvB vaker wordt geoordeeld dat er géén sprake is van een woonplaats in Nederland. Terwijl het criterium hetzelfde is. Ik verwijs bijvoorbeeld naar CRvB 7 maart 2025, ECLI:NL:CRVB:2025:425, CRvB 18 september 2024, ECLI:NL:CRVB:2024:1820 en CRvB 7 april 2022, ECLI:NL:CRVB:2022:779²¹ waarin de

17 HR 22 december 1971, ECLI:NL:HR:1971:AX4909.

18 Hof Den Haag 2 november 2004, ECLI:NL:GHSGR:2004:AR7401.

19 Zie ook de hiervoor genoemde artikelen in voetnoot 8 over de parlementaire geschiedenis.

20 HR 21 januari 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP1466 en HR 4 maart 2011, ECLI:NL:HR:2011:BP6285.

21 CRvB 7 april 2022, ECLI:NL:CRVB:2022:779.

CRvB telkens tot het oordeel komt dat er geen woonplaats is in Nederland terwijl de feiten niet aanzienlijk afwijken. Op basis van deze jurisprudentie hebben belanghebbenden in fiscale zaken dus een sterker argument om te stellen dat er géén woonplaats in Nederland is. De rechtspraak van de CRvB kan daarmee van betekenis zijn in fiscale woonplaatsdiscussies.

De CRvB oordeelt vaker dat er géén sprake is van een woonplaats in Nederland, terwijl het criterium hetzelfde is

Ter vergelijking wijs ik op de volgende twee zaken, één fiscale zaak en één socialezekerheidszaak, waarbij de feiten redelijk vergelijkbaar zijn maar dit vervolgens resulteerde in een geheel verschillende uitkomst.

Het gerechtshof 's-Hertogenbosch kwam in een fiscale zaak tot het oordeel dat de belanghebbende in Nederland woonde, ondanks dat de belanghebbende wordt gevolgd in zijn stelling dat hij in de betreffende jaren (ook) in het buitenland heeft verbleven en rondgereisd.²² Daarbij werd meegewogen dat de belanghebbende de Nederlandse nationaliteit had, dat zijn zoon en ouders in Nederland verbleven en dat hij twee Nederlandse bankrekeningen had. Ook werd daarbij relevant geacht dat de belanghebbende geldopnamen en -stortingen had gedaan in Nederland en hij een Nederlandse creditcard had. Tevens had belanghebbend een zorgverzekering bij een Nederlandse verzekeraar afgesloten en had hij een woonadres in Nederland opgegeven. Bij diezelfde verzekeraar had hij een doorlopende reisverzekering afgesloten. De belanghebbende heeft eveneens regelmatig gebruikgemaakt van medische hulp in Nederland en hij had enkel een vaste arts in Nederland.

Daar staat tegenover een zaak over sociale zekerheid waar de CRvB heeft geoordeeld dat de belanghebbende níét in Nederland woonde, terwijl de feiten vergelijkbaar zijn in beide zaken.²³ In de zaak bij de CRvB stond vast dat de belanghebbende een groot deel van de periode in het buitenland (Marokko in dit geval) verbleef, met haar echtgenoot en kinderen die daar werkten respectievelijk naar school gingen. Ook hadden zij een huurhuis in Marokko. In Nederland beschikte de belanghebbende over een aparte kamer in het huis van haar ouders die tot haar beschikking stond en op welk adres zij ook stond ingeschreven. Tevens had zij in Nederland een huisarts, tandarts, apotheek, administratie, bankrekening en kleding. De belanghebbende had eveneens uitgesproken dat zij de intentie had om zich met haar gezin in Nederland te gaan vestigen. Deze omstandigheden vond de CRvB echter onvoldoende om een duurzame band van persoonlijke aard met Nederland aan te nemen.

Een belangrijk verschil in beide zaken is de verblijfplaats van het gezin: in de fiscale zaak verbleef het gezin in Neder-

land, in de CRvB-zaak verbleef het gezin in Marokko. De overige feiten in deze zaken zijn echter zeer vergelijkbaar (huisarts, medische hulp, bankrekeningen, creditcard en woongelegenheden in Nederland). Toch wordt er voor de fiscale zaak geoordeeld dat er een woonplaats in Nederland is en voor de sociale zekerheid dat er géén woonplaats in Nederland is.

Het is opmerkelijk dat hetzelfde toetsingskader voor beide wetten tot een andere uitkomst leidt. Waarom dit het geval is, is niet duidelijk. Dit zou kunnen zijn ingegeven door het verschillende belang van de overheidsinstantie, namelijk bij de fiscale zaken leidt een woonplaats in Nederland tot heffing (inkomsten voor de Nederlandse staat) en bij sociale zekerheid tot een recht op uitkering (kosten voor Nederlandse staat). Ondanks dat ik hoop dat rechters een onafhankelijk, kritisch oordeel geven en zich niet laten leiden door het financiële belang voor de Nederlandse staatskas, is deze discrepantie in de rechtspraak wel opvallend.

6. Afsluiting

Een ruim woonplaatsbegrip kan grote gevolgen hebben voor de fiscale positie van burgers. Er wordt vaak relatief gemakkelijk verwezen naar belastingverdragen ter voorkoming van dubbele belastingheffing bij een dubbele woonplaats. Die redenering gaat echter niet altijd op. Niet met alle landen is een belastingverdrag gesloten en bovendien bestaat niet in alle gevallen toegang tot het belastingverdrag. In die situaties kan het ruime woonplaatsbegrip leiden tot effectief dubbele belastingheffing. Dit ruime woonplaatsbegrip zou een omgekeerd effect moeten hebben binnen het kader van de socialezekerheidswetgeving. Er zou dan vanwege een woonplaats in Nederland vaker recht moeten zijn op een uitkering. Dit is echter niet terug te zien in de jurisprudentie over socialezekerheidsuitkeringen, waarin regelmatig wordt geoordeeld dat er géén woonplaats in Nederland aanwezig is. Het is naar mijn mening van belang om ook de CRvB-jurisprudentie te gaan betrekken in fiscale woonplaatsdiscussies.

Dat de open norm van het woonplaatsbegrip ruimte biedt voor maatwerk, ben ik met A-G Koopman eens. Echter, in tijden van globalisering en het groeiend aantal 'wereldburgers' en *digital nomads* is de invulling van deze open norm aan vernieuwing toe. Het woonplaatsbegrip wordt vrij traditioneel uitgelegd waardoor dit niet aansluit bij de moderne tijd en bijbehorende moderne woon-, werk- en relatievormen. Daar ligt in eerste instantie een taak voor de Belastingdienst bij de woonplaatsonderzoeken. Maar voor de ontwikkeling in de jurisprudentie, die vervolgens uiteraard ook weer invloed heeft op de discussies met de Belastingdienst, ligt wat mij betreft ook een belangrijke taak bij de rechterlijke macht om het woonplaatsbegrip bij te sturen. Naar aanleiding van de conclusie van A-G Koopman is er wat mij betreft nu een uitgelezen kans voor de Hoge Raad om een verduidelijking – en inperking – te geven van het woonplaatsbegrip. Daarbij is met name behoefte aan duidelijkheid over de vereiste duurzaamheid van de persoonlijke band, in tegenstelling tot een louter

²² Hof 's-Hertogenbosch 19 februari 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:634.

²³ CRvB 18 september 2024, ECLI:NL:CRVB:2024:1820.

incidentele band, en aan herbevestiging dat een dubbele woonplaats uitzondering behoort te blijven.

Voor de praktijk die wordt geconfronteerd met woonplaatsonderzoeken is het essentieel om vanaf de onderzoeksfase een goede strategische afweging te maken: welke informatie wordt er wel gevraagd, welke niet, en waarom wel of niet? Het is daarbij belangrijk om bewust te zijn van de rechten en verplichtingen van de belanghebbende, maar ook de inspecteur te wijzen op de grenzen van zijn bevoegdheden en op de waarborgen die zijn opgenomen

in de Instructie woonplaatsonderzoeken. Een zorgvuldig gekozen strategie vanaf het begin van het onderzoek is dan ook cruciaal om een woonplaatsonderzoek in goede banen te leiden.

Dit artikel is afgesloten op 5 januari 2026.

Over de auteur

Mr. M.N.H. (Milou) Hintzen

Advocaat bij Hertoghs advocaten.