

16. Het woonplaatsonderzoek

Home is wherever I'm with you?

MR. A.B. VISSERS

In een land hier ver vandaan woonden een man met zijn vrouw en drie kinderen. Hij woonde in een mooi huis en runde een succesvol bedrijf waarvoor hij de hele wereld over reisde en periodes veel weg was. Zijn kinderen gingen naar een goede school en zijn vrouw zette zich in voor de lokale goede doelen. Ze hadden een gezinsabonnement op de sportschool om de hoek en aten regelmatig in goede restaurants in de omgeving. Ze leefden een rustig en gelukkig leven, totdat... de Nederlandse fiscus op de deur klopte.

Woonplaats- en vestigingsplaatsdiscussies die sprookjes als het bovenstaande 'verstoren', zijn aan de orde van de dag. Binnen de Belastingdienst houdt onder andere de Coördinatiegroep Constructie Bestrijding (CCB) zich hiermee bezig. Daaruit kan worden afgeleid dat dit momenteel een onderwerp van aandacht is. De drempel om een dergelijk onderzoek te starten ligt laag, maar de impact voor het 'onderwerp van onderzoek' is enorm en de gevolgen kunnen even zo groot zijn.

Reden genoeg om in deze bijdrage aandacht te besteden aan het woonplaatsonderzoek. Na een algemene uiteenzetting van de fiscale woonplaats komt het inlichtingentraject aan de orde. Vervolgens zal worden ingegaan op de vraag of het woonplaatsbegrip een verwijtbaarheidsonderzoek rechtvaardigt. In de laatste paragraaf zal worden ingegaan op de mogelijkheid om naast, of als gevolg van, een woonplaatsonderzoek, tevens een discussie te krijgen over de vestigingsplaats van een vennootschap.

1. De fiscale woonplaats

De fiscale woonplaats wordt in de meeste Angelsaksische landen bepaald aan de hand van 'objectieve criteria'. Bijvoorbeeld in de Verenigde Staten, waar de grens wordt gelegd bij een verblijf aldaar van 183 dagen of meer.¹ Met enige mate van zorgvuldig registreren, kan dus gemakkelijk en met vrij veel zekerheid worden geanticipeerd op het al dan niet zijn van belastingplichtige. Er is vast een geval te vinden van iemand die zich een dagje heeft verrekend, maar over het algemeen zal men niet worden verrast door het standpunt van de Amerikaanse fiscus dat men als belastingplichtige aldaar moet worden aangemerkt.

Voor de man in onze inleiding ligt dat anders. Hij waande zich 'veilig' voor de fiscus, in dat verre verre land, of

misschien had hij wel nooit over de Nederlandse fiscus nagedacht. Een woonplaatsonderzoek in Nederland is wellicht dichterbij dan men zich realiseert. Dat heeft te maken met het feitelijke toetsingskader waarvoor in Nederland is gekozen. Of iemand in Nederland als belastingplichtige wordt aangemerkt moet worden beoordeeld aan de hand van 'omstandigheden' zo bepaalt art. 4 AWR. Blijkens de parlementaire geschiedenis heeft de wetgever bewust gekozen voor een open norm.² Die omstandigheden zijn nader geconcretiseerd in de jurisprudentie. Daarbij kan worden gedacht aan:

- het ter beschikking hebben van een duurzaam (ingerichte) woning;³
- de verblijfplaats van gezin of familie;⁴

¹ Zie bijv. Titel 30 Delaware Code § 1103 (2). Voor de berekening dient uit te worden gegaan van het aantal dagen in het betreffende belastingjaar, plus (1/3) maal het aantal dagen in het daaraan voorafgaande belastingjaar, plus (1/6) maal het aantal dagen in het daar weer aan voorafgaande belastingjaar. Als dit uitkomt op 183 dagen of meer dan is sprake van belastingplicht in de Verenigde Staten.

² Kamerstukken II 1955/56, 4080, nr. 5, p. 5.

³ Zie bijv. HR 14 maart 1979, nr. 19112, *BNB* 1979/116; Hof Den Bosch 20 februari 1997, nr. 94/1061, *V-N* 1997/1710; Hof Amsterdam 21 augustus 2003, nr. 01/04226, *NtFR* 2003/1837; HR 2 juni 2006, nr. 41394, *NtFR* 2006/801.

⁴ Zie bijv. Hof Den Bosch 22 maart 2006, nr. 02/03539, *NtFR* 2006/1070; HR 9 december 2005, nr. 40809, *NtFR* 2005/1704; Hof Arnhem 24 januari 2003, nr. 99/03618, *NtFR* 2003/413, *V-N* 2003/29.6.

- de plaats waar geldopnamen of creditcardbetalingen worden gedaan of waar bankrekeningen en beleggingen worden aangehouden;⁵
- de plaats waar arbeid wordt verricht;⁶
- de plaats waar verzekeringen, (sport)abbonementen of het lidmaatschap van een club of kerk is afgesloten;⁷
- het gas-, elektriciteit- en waterverbruik;⁸
- de plaats en het gebruik van de telefoonaansluiting;⁹
- de plaats waar uitgaven worden gedaan en waar getankt wordt;¹⁰
- de plaats waar medische behandelingen worden ondergaan: huisarts, tandarts en fysiotherapeut;¹¹
- de inschrijving in GBA, en de vraag of iemand fiscaal inwoner is van een andere Staat.¹²

Deze opsomming is niet uitputtend en er bestaat ook niet zoiets als een rangorde om de verschillende relevante omstandigheden te rubriceren. De Hoge Raad bepaalde in *BNB 2013/123* dat sprake moet zijn van een duurzame band van persoonlijke aard op basis van ‘alle in aanmerking komende omstandigheden’. In 2011¹³ bevestigde de Hoge Raad reeds, onder verwijzing naar een arrest uit 1971,¹⁴ dat voor een fiscale woonplaats in Nederland niet vereist is dat het middelpunt van iemands maatschappelijke leven in Nederland ligt.

In datzelfde arrest heeft de Hoge Raad expliciet van de hand gewezen dat louter criteria die kunnen worden gerubriceerd als ‘sociale, juridische of economische’, als uitgangspunt kunnen worden genomen bij het bepalen van de woonplaats. De Hoge Raad liet zich in dit arrest uit over een uitspraak van de Centrale Raad waarin alle elementen waren gerubriceerd als ‘juridisch, sociaal en economisch’. De Hoge Raad overwoog in dat verband:

‘(...) Voor zover de Centrale Raad tot uitgangspunt heeft genomen dat voor de vraag of iemand woonplaats in Nederland heeft alleen omstandigheden een rol kunnen spelen die kunnen worden gerubriceerd als factoren die een juridische, economische of sociale binding opleveren, is hij (...) uitgegaan van een onjuiste rechtsopvatting.’¹⁵

Alle factoren kunnen dus meewegen. Daarmee is het fiscale woonplaatsbegrip feitelijk verworden tot een grote weegschaal. Op enig moment doen de verschillende factoren de schaal doorslaan, waar het omslagpunt precies ligt is moeilijk (vooraf) te bepalen.

Wat wegen we af?

Een weegschaal veronderstelt dat er op de andere zijde van de schaal ook gewicht ligt dat wordt afgewogen tegen de Nederlandse elementen. Daarbij rijst de vraag wat er precies op de andere zijde van de weegschaal wordt ‘neergelegd’: een ander land, de rest van de wereld, of helemaal niets? In het arrest van de Hoge Raad *BNB 2013/123* werd geoordeeld:

‘Gelet op die arresten heeft de Centrale Raad verder terecht vooropgesteld dat die duurzame band met Nederland niet sterker hoeft 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.’

Op basis van dit arrest wordt in de praktijk nogal eens het standpunt ingenomen dat er niets aan de andere zijde van de weegschaal ligt. Er zou louter dienen te worden gekeken naar de situatie in Nederland. Ik vind dat standpunt niet verdedigbaar. Voor de vraag of sprake is van een duurzame band van persoonlijke aard, is mijns inziens altijd ook de situatie in het buitenland van belang. Een simpel voorbeeld: aanzienlijke uitgaven in Nederland kunnen een element vormen bij het vaststellen van een duurzame band met Nederland. Zou je daar niks tegenover zetten dan kan aan dit element bij het bepalen van de fiscale woonplaats gewicht worden toegekend. Is het echter zo dat de uitgaven in het buitenland de uitgaven in Nederland aanzienlijk overstijgen, dan wordt het gewicht dat aan dit element kan worden toegedicht ineens beperkter. Hetzelfde geldt bijvoorbeeld voor het aanhouden van een lidmaatschap. Voor iemand die überhaupt maar één lidmaatschap aanhoudt kan dit wellicht een element zijn waar enig gewicht aan kan worden toegekend. Heeft iemand evenwel tien soortgelijke lidmaatschappen in het buitenland, dan is het gewicht dat aan dat ene lidmaatschap in Nederland toekomt, betrekkelijk.

Voor een zuivere beoordeling is het dus altijd van belang ook naar de situatie in het buitenland te kijken. Dat volgt overigens ook rechtstreeks uit het toepasselijke criterium dat immers bepaald dat de fiscale woonplaats moet worden bepaald aan de hand van ‘*alle feiten en omstandigheden*’. Reeds om die reden kan het standpunt dat louter de situatie in Nederland behoeft te worden beoordeeld, geen hout snijden. De vraag naar de fiscale woonplaats is dus verworden tot een grote weegschaal waarop *alle* feiten en omstandigheden moeten worden afgewogen.

Dubbele woonplaats?

In het arrest *BNB 2013/123* heeft de Hoge Raad overwoog dat het mogelijk is dat iemand zowel in Nederland als

5 Zie bijv. Hof Amsterdam 12 december 2001, nr. 01/0515, *V-N 2002/11.11*; HR 3 januari 2001, nr. 35907, *NTFR 2001/48*; Rb. Breda 6 juli 2009, nr. 08/03004, *NTFR 2009/1803*; Hof Arnhem-Leeuwarden 1 juli 2014, nrs. 13/01147, 13/01148 en 13/01149, *NTFR 2014/2283*.

6 Zie bijv. Hof Amsterdam 20 december 2016, nr. 15/00111, *NTFR 2017/426*; Hof Leeuwarden 7 mei 2010, nr. 09/00105, *NTFR 2010/1397*.

7 Zie bijv. HR 2 juni 2006, nr. 41553, *NTFR 2006/246*, *V-N 2006/35.5*; Rb. Arnhem 23 juni 2009, nr. 08/03144, *NTFR 2009/2465*; HR 3 oktober 2003, nr. 37513, *NTFR 2003/1678*, *BNB 2004/264*.

8 Zie bijv. Rb. Arnhem 7 januari 2009, nr. 07/05457, *NTFR 2009/315*.

9 Zie bijv. HR 3 oktober 2003, nr. 37513, *NTFR 2003/1678*, *BNB 2004/264*.

10 Zie bijv. Hof Arnhem 18 februari 2005, nr. 03/1379, *NTFR 2005/374*, *V-N 2005/29.1.2*.

11 Zie bijv. HR 24 juni 2005, nr. 40649, *V-N 2005/37.2*.

12 Zie bijv. Rb. Den Bosch 27 februari 2007, nr. 01/99604, *NTFR 2007/636*.

13 HR 4 maart 2011, nr. 10/04026, *NTFR 2011/1272*, *BNB 2011/127*.

14 HR 22 december 1971, nr. 16650, *BNB 1973/120*.

15 HR 4 maart 2011, nr. 10/04026, *NTFR 2011/1272*, *BNB 2011/127*.

in een ander land woont. De Hoge Raad overweegt echter wel expliciet dat die situatie zich slechts in ‘uitzonderlijke’ gevallen zal voordoen. Dit vormt een aanwijzing voor het feit dat een duurzame band met Nederland niet lichtzinnig kan worden aangenomen. Zou dat wel het geval zijn dan zou immers regelmatig tot een dubbele woonplaats worden gekomen. Een dergelijke uitwerking heeft de Hoge Raad niet willen accepteren.

Tiebreaker

Ingeval sprake is van de uitzonderlijke situatie van een dubbele woonplaats, dan kan onder omstandigheden de zogenaamde tiebreaker uitkomst bieden. Deze regel komt echter uitsluitend in beeld wanneer sprake is van een land waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten waarin de tiebreaker is opgenomen. Ingeval een persoon op basis van de nationale bepalingen inwoner is van twee verdragsluitende landen, dan wordt op basis van de tiebreaker getracht te realiseren dat de betreffende persoon voor verdragsdoeleinden, slechts inwoner is van één Staat.¹⁶ Dit heeft dus effect in de uitwerking, maar niet zozeer in de kwalificatie: de betreffende persoon blijft immers aan de hand van het nationale recht van de betreffende Staten, binnenlands belastingplichtige.

In stappen ziet het voorgaande er als volgt uit:

1. Is sprake van een duurzame band van persoonlijke aard met Nederland?

Antwoord nee: geen belastingplicht in Nederland

Antwoord ja: verder naar stap 2

2. Is sprake van belastingplicht elders en zo ja, heeft Nederland een verdrag met het betreffende land waarin de tiebreaker is opgenomen?

Antwoord nee: volledige belastingplicht in Nederland

Antwoord ja: Afhankelijk van de vraag of Nederland als ‘winnaar’ of ‘verliezer’ uit de tiebreaker komt, volledige dan wel beperkte heffing.

Duurzame band

Een situatie die in de jurisprudentie vaak aan de orde komt is, is die waarin iemand voor een bepaalde periode naar het buitenland vertrekt en daarna weer terugkomt. Bij vertrek uit Nederland wordt de woning dan vaak (tijdelijk) verhuurd en blijft men bijvoorbeeld ingeschreven staan in het bevolkingsregister. Deze omstandigheden vormen, ingeval van een relatief kort verblijf in het buitenland, al snel aanleiding om aan te nemen dat een duurzame band met Nederland is blijven bestaan.¹⁷

Als voorbeeld kan worden gewezen op de uitspraak van Rechtbank Zeeland-West-Brabant van 26 oktober 2017.¹⁸ Daarin ging het om een Nederlandse wetenschapper die een aanstelling had gekregen aan een universiteit in de VS en daar gedurende twee jaar werkte en woonde. Gedurende

die periode hield hij zijn woning in Nederland aan en werd die woning niet door anderen gebruikt. Ook bleef hij zijn bank- en spaarrekeningen aanhouden in Nederland. De wetenschapper huurde in de VS een appartement, was in de VS verzekerd voor ziektekosten en had aldaar een bankrekening. Hij bezocht Nederland twee keer per jaar.

De rechtbank oordeelt dat belanghebbende in Nederland belastingplichtig is gebleven ondanks het feit dat het zwaartepunt van zijn levensbelangen in de VS was gelegen. Daarbij wordt met name gewicht toegekend aan het feit dat de Nederlandse woning gedurende het verblijf in de VS werd aangehouden en dat daar niemand anders verbleef. Ook wordt opgemerkt dat de aanstelling aan de Universiteit slechts tijdelijk was.

Het vertrek was in deze zaak dus niet voldoende definitief. Een vergelijkbaar oordeel velde de Hoge Raad al in 1971¹⁹ over de situatie waarin een belanghebbende medio 1968 met zijn gezin naar Italië vertrok, omdat hij door zijn werkgever werd uitgezonden. Gedurende zijn verblijf in Italië hield belanghebbende zijn woning in Nederland aan. Eind 1969 kwam belanghebbende met zijn gezin terug naar Nederland alwaar hij de aangehouden woning weer betrok. De Hoge Raad oordeelde ook in dit geval dat de betreffende belanghebbende zijn banden met Nederland niet heeft willen verbreken. Ook hier bleef dus sprake van Nederlandse belastingplicht.

Met name het aanhouden van een woning in Nederland gedurende een relatief kort verblijf in het buitenland, lijkt aanleiding te zijn om toch tot belastingplicht in Nederland te komen. De belastingplichtige die gedurende ongeveer acht jaar in het buitenland verbleef vanwege zijn werk en die zijn woning aanhield werd niet meer geacht belastingplichtig te zijn in Nederland.²⁰ Expliciet werd overwogen dat de belastingplichtige ter wille van het buitenlands uitoefenen van een dienstbetrekking, Nederland voor een langdurige tijd metterwoon heeft verlaten. Ook de belastingplichtige die een opleiding tot verkeersvlieger ging volgen in Canada en daarvoor gedurende bijna drie jaar een opleiding volgde in Canada werd niet aangemerkt als Nederlands belastingplichtige.²¹ Dit terwijl hij zijn lesvrije periodes volledig in Nederland doorbracht en dan bij zijn ouders verbleef.

Met name de factor tijd en het definitief verbreken van de banden, waaronder specifiek het aanhouden van een woning, blijken in dit verband doorslaggevende factoren.

A contrario zou dit er tevens toe moeten leiden dat kortstondig verblijf in Nederland met een niet definitief karakter niet dient te resulteren in binnenlandse belastingplicht. In dat geval ontbreekt immers het duurzame en definitieve karakter waaraan in de rechtspraak gewicht wordt toegekend. Personen die in het buitenland woonachtig zijn, maar een periode regelmatig in Nederland zijn voor bijvoorbeeld werk of persoonlijke aangelegenheden zouden mijn inziens niet als Nederlands binnenlands belastingplichtige moeten worden aangemerkt. Degene die bijvoorbeeld vanwege een

16 Deze bepaling is gebaseerd op art. 4 lid 2 OESO-modelverdrag.

17 Dit staat los van de woonplaatsfictie van art. 2.2 Wet IB op basis waarvan iemand ingeval van terugkeer naar Nederland binnen een jaar, wordt geacht gedurende die periode in Nederland te hebben gewoond.

18 Rb. Zeeland-West-Brabant 26 oktober 2017, nr. 16/2478, *NTFR* 2018/136.

19 HR 22 december 1971, nr. 16650, *BNB* 1973/120.

20 Hof Den Haag 16 februari 1990, nr. 3193/88, *FED* 1990/418.

21 Hof Arnhem 24 januari 2003, nr. 99/03618, *NTFR* 2003/413.

ziek familielid een periode hier te lande verblijft en daarna weer vertrekt terwijl dit verblijf nooit een definitief karakter krijgt, kan niet als Nederlands binnenlands belastingplichtige kwalificeren. Hetzelfde geldt voor iemand die in Nederland verblijft voor een tijdelijke aanstelling, een operatie of om te revalideren. Het duurzame karakter ontbreekt in deze situaties.

Daarbij dient nog wel te worden gewezen op HR 24 februari 1954.²² In die zaak ging het om een belastingplichtige die in Zwitserland was gaan studeren en daar gedurende zijn studie woonde. Medio 1945 kwam hij naar Nederland omdat zijn moeder ernstig ziek was en schreef hij zichzelf in in het bevolkingsregister in Nederland. Toen zijn moeder beter werd wilde hij naar Zwitserland terugkeren, maar hij beschikte pas op 21 november 1945 over de benodigde documenten om dit daadwerkelijk te kunnen doen. Belanghebbende had zich inmiddels in Nederland verloofd en besloot bovendien om een baan in Indonesië te aanvaarden. Hij vertrok in december 1945 naar Zwitserland om het nodige te regelen om dit land definitief te verlaten. Nog diezelfde maand keerde hij terug naar Nederland. Hij trouwde in februari 1946 in Nederland en vertrok op 11 juni 1946 naar Indonesië. In deze zaak werd geoordeeld dat de belastingplichtige bij aanvang van het jaar 1946 in Nederland woonde.

Ofschoon in voornoemde zaak het verblijf in Nederland niet van hele lange duur was, had dit (op enig moment) wel een vrij definitief karakter. Feitelijk verbleef hij in de betreffende periode louter in Nederland. Dat hij op enig moment in het vooruitzicht had dat hij naar Indonesië zou vertrekken, maakt dit niet anders. Hij had zich voor de betreffende periode in Nederland gevestigd.

Zeker in de huidige tijd zal verblijf in Nederland evenwel doorgaans een veel minder definitief karakter hebben. Reizen is aanzienlijk goedkoper en gemakkelijker geworden. Iemand die in de huidige tijd voor zijn of haar zieke moeder komt zorgen zal doorgaans zijn of haar huis in het buitenland aanhouden en daar bovendien nog regelmatig verblijven. Daardoor zal van een definitief verblijf hier te lande niet snel sprake zijn.

Ook wat dit betreft kan de stelling dat de situatie in het buitenland niet relevant zou zijn, niet juist zijn. Het duurzame en definitieve karakter van de banden met Nederland kan immers slechts worden vastgesteld als de situatie in zijn totaliteit wordt beoordeeld. Hield de belastingplichtige bijvoorbeeld gedurende zijn (tijdelijke) verblijf in Nederland een eigen woning elders aan en verbleef hij ook daar regelmatig, dan is dat gegeven van belang bij de beoordeling van de aanwezigheid van een duurzame band met Nederland.

2. Het informatietraject

Kom je eenmaal terecht in een woonplaats- of vestigingsplaatsonderzoek dan ben je de spreekwoordelijke ‘klos’. Een meer ingrijpend fiscaal onderzoek is maar moeilijk

voorstelbaar. Dit heeft alles te maken met de centrale vraag van het onderzoek: heb je een duurzame band van persoonlijke aard met Nederland? Combineer die vraag met de vergaande onderzoeksbevoegdheden van de fiscus en het startsein voor een onderzoek dat in vergaande mate inbreuk maakt op de privacy is een gegeven. Immers in een keer worden bijvoorbeeld de volgende vragen relevant:

- Waar ben je geweest?
- Met wie was je daar?
- Waar heb je geslapen?
- Met wie belde je de afgelopen jaren?
- Wat heb je uitgegeven en waar?
- Van welke clubs, waaronder kerken, ben je lid?

Met het relevant worden van deze vragen, wordt ook onderliggende data relevant. Bijvoorbeeld alle bankafschriften, rekeningen van hotelovernachtingen, vliegtickets, telefoongegevens en zelfs correspondentie. De Belastingdienst doet in dit verband zelfs verzoeken tot het overleggen van WhatsAppberichten.

De vraag die in dat verband rijst is of dergelijke informatie op grond van art. 47 AWR moet worden overgelegd. De Hoge Raad heeft aan art. 47 AWR een zeer ruime betekenis toegekend. Het gaat om vragen die relevant *kunnen* zijn in het kader van de belastinghefing.²³ Die vragen zullen in beginsel moeten worden beantwoord.

Daartegenover staat evenwel dat voor een inbreuk op de privacy een voldoende concrete wettelijke grondslag vereist is. In de jurisprudentie van het EHRM is bepaald dat een wet die inbreuk maakt op het recht op privacy aan bepaalde (kwaliteits)eisen dient te voldoen, namelijk dat deze ‘sufficiently clear’²⁴ en ‘accessible to the person concerned’²⁵ moet zijn. Bovendien zijn in de jurisprudentie van het EHRM aanwijzingen te vinden voor het standpunt dat de mate waarop inbreuk wordt gemaakt op de privacy enerzijds en de kwaliteit van de wetgeving anderzijds, communicerende vaten zijn. In P.G. en J.H. tegen het Verenigd Koninkrijk overwoog het EHRM:

‘The Court observes that the quality of law criterion in this context refers essentially to considerations of foreseeability and lack of arbitrariness (...). What is required by way of safeguard will depend, to some extent at least, on the nature and extent of the interference in question.’

De mate waarin inbreuk wordt gemaakt op de privacy heeft dus invloed op de kwaliteitseisen die aan de betreffende wet moeten worden gesteld. In dit verband kan tevens worden gewezen op een arrest van de strafkamer van de Hoge Raad waarin werd ingegaan op de vraag of de algemene ‘beslagbevoegdheden’ een voldoende concrete wettelijke grondslag vormden voor opsporingsambtenaren om onderzoek te doen naar data op een mobiele telefoon. De Hoge Raad maakt ook hier een onderscheid naar de mate waarop inbreuk wordt gemaakt op de privacy. Ingeval van

23 Bijv. HR 18 december 2015, nr. 15/00040, *NFR* 2016/403, *BNB* 2016/48.

24 EHRM 2 augustus 1984, nr. 8691/79, *NJ* 1988/543 (*Malone/Engeland*).

25 EHRM 13 januari 2009, nr. 19348/04 (*Sorvisto/Finland*).

22 HR 24 februari 1954, *BNB* 1954/112.

een beperkte inbreuk op de privacy voldoen de algemene bepalingen. Wordt evenwel een min of meer compleet beeld verkregen van bepaalde aspecten van het persoonlijk leven van de gebruiker van de gegevensdrager of het geautomatiseerde werk, dan kan het onderzoek onrechtmatig zijn.²⁶ In het onderhavige geval gaat het om het toepassingsbereik van art. 47 AWR. Het overleggen van bijvoorbeeld WhatsAppberichten, kan in de deze tijd feitelijk gelijk worden gesteld met het af luisteren van een telefoongesprek. Wat voorheen immers werd gedeeld in een telefoongesprek wordt tegenwoordig – soms in staccato bewoording – gedeeld via WhatsApp. In zekere zin maakt het opvragen van ‘WhatsAppberichten’ overigens nog een verdergaande inbreuk op de privacy dan het vroegere ‘telefoongesprek’, er worden immers ook foto’s gedeeld die gewenst en ongewenst op ieder moment kunnen worden gemaakt en gedeeld.²⁷

Dat sprake is van een vergaande inbreuk op de privacy ingeval van een woonplaatsonderzoek en meer specifiek wanneer bijvoorbeeld wordt verzocht om het overleggen van WhatsAppberichten, verdient dus maar weinig betoog. In dat geval mogen er dus eisen worden gesteld aan de kwaliteit van art. 47 AWR. Het is de vraag of art. 47 AWR in dit geval voldoet aan de eisen die het EHRM daaraan stelt. Een aanwijzing dat dit niet het geval is, kan worden gevonden in de zogenaamde ANPR-arresten. In die arresten ging het om camerabeelden die door de Belastingdienst langs de Nederlandse snelwegen werden gemaakt en die vervolgens werden opgeslagen en verwerkt. Die beelden werden vervolgens gebruikt voor controle van de rittenadministratie. De Hoge Raad overwoog in zijn arresten dat een wettelijke grondslag voor het zelfstandig verzamelen en verwerken van de gegevens door de Belastingdienst, ontbrak. Interessant in het kader van de onderhavige discussie zijn echter de overwegingen die betrekking hebben op de reikwijdte van art. 55 AWR. In een van de zaken had het hof overwogen dat de camerabeelden op grond van art. 55 AWR van de politie zouden zijn verkregen. De Hoge Raad overwoog:

‘Aangezien daardoor het privéleven van de betrokkenen wordt geraakt, behoeft het verzamelen, vastleggen, bewerken, bewaren en gebruiken van de ANPR-gegevens, zoals dat in feite heeft plaatsgevonden, een voldoende precieze wettelijke grondslag als hiervoor bedoeld in onderdeel 2.3.2 (tweede alinea). De algemene taakstelling van de

Belastingdienst, zoals geformuleerd in artikel 2, lid 1, van de Uitvoeringsregeling Belastingdienst 2003, voldoet niet aan dit vereiste. Dat artikel bepaalt slechts in algemene zin dat de Belastingdienst is belast met de heffing en invordering van rijksbelastingen. Artikel 20 AWR, op grond waarvan de inspecteur te weinig geheven belasting kan naheffen, biedt evenmin een voldoende precieze wettelijke grondslag voor de gevolgde handelwijze. Hetzelfde geldt voor de regeling over belastingheffing wegens privégebruik van auto’s in artikel 13bis Wet LB 1964. De vereiste wettelijke grondslag kan evenmin worden gevonden in artikel 55 AWR, op grond waarvan – kort gezegd – overheidslichamen aan de inspecteur de gegevens en inlichtingen verstrekken die hun door de inspecteur ter uitvoering van de belastingwet worden gevraagd. Ook daarin is geen voldoende precieze grondslag voor het verzamelen, vastleggen, bewaren, bewerken en gebruiken van de ANPR-gegevens gelegen (onderstreept: AV). Er is ook geen andere wettelijke bepaling die de Inspecteur een voldoende precieze grondslag verschaft voor de gevolgde handelwijze.’

Art. 55 AWR was in dit geval dus geen voldoende precieze wettelijke grondslag voor de betreffende inbreuk. In dat oordeel ligt besloten dat eisen mogen worden gesteld aan wetgeving die een inbreuk maakt op de privacy en dat de in de AWR vervatte bevoegdheden niet onbegrensd zijn ingeval met het handelen inbreuk wordt gemaakt op de privacy. Deze overwegingen zijn ook in lijn met de jurisprudentie van het EHRM op dit vlak, die strenge eisen stelt aan wetgeving die een inbreuk maakt op de privacy.

Een dergelijke toets zou gevolgen kunnen – en mijns inziens ook moeten – hebben voor de reikwijdte van art. 47 AWR ingeval sprake is van onderzoeken die een vergaande inbreuk maken op de privacy, hetgeen bij uitstek het geval is in woonplaatsonderzoeken. Vanzelfsprekend betekent dit niet dat geen enkele vraag meer zal mogen worden gesteld. Vragen die een grote inbreuk maken, zoals bijvoorbeeld het overleggen van WhatsAppberichten, zullen echter langs de lat van art. 8 EVRM en de jurisprudentie van het EHRM moeten worden getoetst. Hetzelfde geldt voor de wijze waarop gegevens binnen de Belastingdienst worden opgeslagen en verwerkt. Ook dat kan ertoe leiden dat een ongerechtvaardigde inbreuk op de privacy wordt gemaakt.

Het is van belang dat voor dergelijke kwesties in procedures aandacht wordt gevraagd. In de huidige tijd zijn er veel ‘nieuwe’ middelen en technieken beschikbaar en in gebruik. Zoals bijvoorbeeld mobiele telefoons, laptops en iPads, maar ook digitale databases waarin de Belastingdienst gegevens kan verwerken, koppelen en analyseren. Op dergelijke technieken en systemen heeft de wetgever bij invoering van art. 47 AWR nooit oog voor gehad. Het is de vraag of art. 47 AWR een zo oprekbare bevoegdheid behelst dat daaruit alle gegevens die door middel van nieuwe technieken en methoden worden verzameld en vastgelegd kunnen worden opgevraagd en vervolgens verwerkt door de Belastingdienst. Mij dunkt dat dit ten minste onderwerp moet zijn van het publieke debat en expliciet(er) naar voren moet

26 HR 4 april 2017, nr. 15/03882, NJ 2017/229.

27 In dit verband kan tevens worden gewezen op het arrest van en de uitgebreide conclusie van A-G Bleichrodt bij HR 4 april 2017, ECLI:NL:HR:2017:584 en ECLI:NL:PHR:2016:1049 waarin wordt ingegaan op de toestemming die strafrechtelijk vereist is voor het onderzoek naar data op een mobiele telefoon en de vraag of de algemene beslagbevoegdheden daarvoor een voldoende concrete wettelijke grondslag vormen. De Hoge Raad oordeelde dat de algemene beslagbevoegdheden kunnen voldoen ingeval van een beperkte inbreuk op de privacy. Indien dat onderzoek echter zo verstrekkend is dat een min of meer compleet beeld is verkregen van bepaalde aspecten van het persoonlijk leven van de gebruiker van de gegevensdrager of het geautomatiseerde werk, dan kan dat onderzoek onrechtmatig zijn.

worden gebracht. De ANPR-arresten en het arrest van de strafkamer van 4 april 2017, geven daartoe ook aanleiding. Overigens kan dit betoog tevens binnen de sleutel van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur worden geplaatst. In de wetgevingsgeschiedenis is te lezen dat zorgen werden geuit over het aan art. 47, 52 en 53 AWR ten grondslag liggende criterium dat de fiscus van de justitiabele inlichtingen dan wel inzage kan verlangen van gegevens en feiten die van belang *kunnen* zijn voor de belastingheffing. In de Memorie van Antwoord wordt vervolgens als volgt gereageerd op zorgen van Kamerleden:²⁸

‘Of een bepaald gegeven fiscaal relevant is, is ook niet altijd op voorhand te bepalen. Wel moet in dit verband worden bedacht dat de bij de belastingheffing geldende algemene beginselen van behoorlijk bestuur meebrengen dat de fiscus slechts in redelijkheid gebruik maakt van zijn bevoegdheden. Dit ligt vast in de op dit gebied gevestigde jurisprudentie. Het belang dat deze leden toekennen aan een prudente hantering van bevoegdheden door de belastingdienst, stemt overigens overeen met mijn opvatting in dezen. In deze geest en met de opdracht de in de jurisprudentie ontwikkelde beginselen van behoorlijk bestuur tot richtsnoer te nemen, plegen de ambtenaren van de belastingdienst te worden geïnstrueerd.’

Wattel schrijft hierover in zijn conclusie bij *BNB 2006/21*:

‘Zoals ook uit de geciteerde passages blijkt, had het parlement zorgen over de weinige beperkingen die in de art. 47 tot en met 56 AWR aan de fiscus zijn gesteld. De medewetgever heeft steeds benadrukt dat de inspecteur bij de uitoefening van zijn bevoegdheden is gebonden aan de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Onder die beginselen vallen het verbod van willekeur en het evenredigheidsbeginsel.’

Ook de beginselen zouden derhalve een begrenzing kunnen vormen voor de inzet van de informatieverplichtingen door de fiscus. Het evenredigheidsbeginsel noopt er immers toe ook bij de (inzet van) informatieverplichtingen altijd de belangen van de belastingplichtige af te wegen. Een vergaande inbreuk op de privacy zal als belang in de afweging moeten worden betrokken. Zou een vraag naar bijvoorbeeld WhatsAppcorrespondentie al onder het bereik van art. 47 AWR vallen, dan zal deze op grond van de beginselen toch moeten worden uitgesloten. Dit zou dan moeten leiden tot een soort ‘extended fair play’. Zoals De Bont in de noot bij het arrest schrijft:

‘De kern van het beginsel van fair play lijkt te zijn dat een bestuursorgaan bepaalde wettelijke bevoegdheden kent, doch een beroep daarop dan wel gebruikmaking daarvan – indachtig de omstandigheden van het geval en met name de belangen van de burger – onrechtmatig wordt geacht.’

Informatieverzoeken dienen tevens langs deze lat te worden getoetst. Met name met betrekking tot voorheen niet beschikbare (digitale) informatie zal nog moeten worden bezien of deze telkens integraal zal moeten worden verstrekt. Daarbij dient tevens de wijze waarop de informatie door de fiscus wordt verwerkt en voor wie deze binnen de Belastingdienst beschikbaar is (en blijft), te worden betrokken.

3. Verwijtbaarheidsonderzoeken?

Gelet op het kader dat geldt voor het bepalen van de fiscale woonplaats ligt een verwijtbaarheidsonderzoek eigenlijk niet voor de hand. Het betreft immers een zeer feitelijke beoordeling die veel weg heeft van een weegschaal die al dan niet doorslaat. Het aantal uitspraken waarin een boete werd opgelegd, of strafrechtelijk werd vervolgd, bij een woonplaatsonderzoek, is dan ook zeer beperkt.

Het bekendste voorbeeld is zonder meer de zaak van een bekende voetbaltrainer. Die zaak resulteerde in een strafrechtelijke veroordeling voor het opgeven van een onjuiste woonplaats. Er moet op worden gewezen dat er sprake was van ‘uitzonderlijke omstandigheden’. Voor de periode waarvoor uiteindelijk tot een veroordeling werd gekomen gold dat door de belastingplichtige was verklaard dat hij nauwelijks in België, waar hij stond ingeschreven, kwam. Hij verbleef, afgezien van vakanties, louter in Nederland. Bovendien was er zowel door een adviseur als door derden meerdere keren aangegeven dat belastingplichtige echt in België moest wonen en was er door getuigen verklaard dat ze zich zorgen maakten om de situatie. Verdachte had daarnaast verklaard dat hij zich ervan bewust was dat hij niet in België woonde en dat hij bovendien de intentie had om in Nederland te wonen.

Alhoewel nog steeds de vraag zou kunnen worden gesteld of een ‘leek’ een verwijt kan worden gemaakt in een situatie die vraagt om een dusdanig juridisch inhoudelijke toetsing, kan onder deze omstandigheden in ieder geval worden gevolgd dat er door de autoriteiten onderzoek is gedaan naar de verwijtbaarheid.

Fiscale uitspraken waarin boetes zijn opgelegd zijn zeldzaam. Afgezien van een aantal aanverwante kwesties, zoals een verzuimboete voor het niet doen van de vereiste aangifte,²⁹ het vervallen van een boete omdat niet was voldaan aan het vereiste dat eerst moest worden aangevraagd³⁰ en het ten onrechte opnemen van een hoofdverblijf in het buitenland terwijl sprake was van binnenlandse belastingplicht,³¹ zijn hier nauwelijks uitspraken over te vinden.

Een uitspraak waarin een boete aan de orde was, is die van Rechtbank Arnhem van 17 januari 2008.³² In die zaak ging het om een echtpaar dat de ene helft van het jaar in Neder-

29 Rb. Gelderland 14 maart 2018, nr. 16/6486, *NtFR* 2018/939.

30 HR 11 augustus 2006, nr. 42115, *NtFR* 2006/1216.

31 HR 13 juni 2014, nr. 13/01704, *NtFR* 2014/1577, *BNB* 2014/211.

32 Rb. Arnhem 17 januari 2008, ECLI:NL:RBARN:2008:BH2846.

28 *Kamerstukken II 1990/91, 21287, nr. 5, p. 5.*

land en de andere helft van het jaar in Zwitserland leek te wonen. De feiten waren als volgt:

- In beide landen hadden ze een woning.
- Kinderen woonden in Nederland, maar hadden tevens een appartement in Zwitserland.
- Man verbleef per jaar ongeveer zes maanden in Zwitserland en vier in Nederland, vrouw ongeveer vijf om vijf.
- Feestdagen werden in Nederland gevierd.
- In beide landen hadden ze een auto.
- In beide landen beschikten ze over gas, water en licht.
- Verzekeringen werden afgesloten in beide landen.
- Ze hadden een hoger verzekerd bedrag aan kunst in Nederland dan in Zwitserland.
- De hoogte van consumptieve bestedingen ontliet elkaar niet in belangrijke mate.
- Er waren in beide landen medische bezoeken.

Alhoewel de rechtbank na een afweging van de feiten concludeert dat sprake is van belastingplicht in Nederland, heeft de rechtbank weinig woorden nodig voor de opgelegde boete:

‘Eiser heeft onder meer betoogd dat sprake is van een pleitbaar standpunt en dat de inspecteur om die reden geen vergrijpboete kan opleggen. Dit betoog slaagt. Eisers opvatting dat hij in Zwitserland woonachtig is acht de rechtbank in het licht van de feiten – waaronder een duurzame woongelegenheden in Zwitserland, de tijdsduur die in Zwitserland werd doorgebracht en de betrekkingen aldaar – in redelijkheid alleszins verdedigbaar. Dit betekent dat de vergrijpboete dient te vervallen. Nu het gaat om een pleitbaar standpunt is, anders dan verweerder betoogt, geen sprake geweest van kwade trouw zijdens eiser.’

Tevens kan worden gewezen op een uitspraak van Hof Amsterdam van 4 juli 2017.³³ Het ging in deze zaak om een belastingplichtige die doordeweeks veelal in Nederland verbleef en werkte en in het weekend in het Verenigd Koninkrijk. Bij de beoordeling van de fiscale woonplaats acht zowel het hof als eerder de rechtbank³⁴ het van groot belang dat de belastingplichtige in kwestie in de betreffende jaren twee langdurige (liefdes)relaties onderhield met vrouwen die in Nederland woonden. Ook komt veel gewicht toe aan het feit dat de belastingplichtige doordeweeks veelal in Nederland verbleef en vanuit Nederland werkte en in Nederland over een groot sociaal netwerk beschikte.

De rechtbank overweegt ten aanzien van zowel de kwade trouw als de opgelegde boetes dat sprake is van een pleitbaar standpunt en dat de belastingplichtige in redelijkheid heeft mogen menen aangifte te doen als buitenlands belastingplichtige. Het hof overweegt:

‘Kwade trouw met betrekking tot de (verdrags) woonplaats/ binnenlandse belastingplicht

5.5.2.1. De vragen of belanghebbende binnenlands dan wel buitenlands belastingplichtige was en of belanghebbende voor de toepassing van het Verdrag al dan niet in Nederland zijn woonplaats had, behoeven in dit geval een afweging van de feiten. Die feiten wijzen niet alle in dezelfde richting. Weliswaar is het Hof van oordeel dat althans de door belanghebbende ingeschakelde adviseurs hadden moeten weten dat de feiten uiteindelijk niet de conclusie rechtvaardigen dat belanghebbende buitenlands belastingplichtige was en voor de toepassing van het Verdrag niet in Nederland woonde, maar dat belanghebbende en/of zijn adviseurs op dit punt willens en wetens onjuist aangiften hebben gedaan, dat minstgenomen willens en wetens de aanmerkelijke kans is aanvaard dat de aangiften (op dit punt) onjuist zijn, acht het Hof niet bewezen. Hiertoe zou nodig zijn dat belanghebbende en/of zijn adviseurs na afweging van de feiten tot de conclusie was en/of waren gekomen dat naar objectieve maatstaven niet redelijkerwijs verdedigbaar was dat belanghebbende buitenlands belastingplichtige en niet (verdrags)inwoner van Nederland was en desalniettemin is en/of zijn overgegaan tot het doen van aangiften op de wijze zoals dat is gebeurd. Voor een dergelijke gang van zaken biedt het dossier onvoldoende aanwijzingen.’

In het oordeel van het hof komt – tussen de regels door – tot uitdrukking dat bij het bepalen van de fiscale woonplaats niet snel van beboeting sprake zal kunnen zijn. Het gaat om ‘afweging van de feiten’. Slechts ingeval op basis van die feiten tot de conclusie wordt gekomen dat niet redelijkerwijs verdedigbaar is dat belanghebbende buitenlands belastingplichtige is, kan een boete aan de orde zijn. Dit betekent dat ingeval van een dubbele woonplaats beboeting in ieder geval niet aan de orde kan zijn. De lat ligt dus de facto bij het antwoord op de vraag: is redelijkerwijs verdedigbaar dat de belastingplichtige in een ander land dan Nederland belastingplichtig is? Als het antwoord op die vraag ‘ja’ is, zou beboeting, of strafrechtelijke vervolging, niet aan de orde kunnen zijn.

Deze invulling van het hof kan ik volledig onderschrijven en is inherent aan het criterium waarvoor de Nederlandse wetgever heeft gekozen. Bij vage normen zal niet snel tot een verwijt kunnen worden gekomen ten aanzien van het onjuist interpreteren van die norm. Gevolg van het criterium waarvoor in Nederland is gekozen, is derhalve dat van verwijtbaarheid slechts in zeer uitzonderlijke situaties sprake zal kunnen zijn. De lat voor een pleitbaar standpunt zal al snel worden gehaald. In dat verband verdient het opmerking dat de redactie van art. 4 AWR mijns inziens noodzaakt tot het geven van een invulling of uitleg aan het fiscale recht en er dus sprake kan zijn van een pleitbaar standpunt. Dit wordt ook bevestigd door de hiervoor aangehaalde uitspraken.

33 Hof Amsterdam 4 juli 2017, nrs. 15/00798, 15/00799, 15/00800, 15/00801, 15/00802 en 15/00803, *NtFR* 2017/2691.

34 Rb. Noord-Holland 30 september 2015, nrs. 10/1059 en 10/1060, 10/1061, 0/1062, 10/4908 en 10/4909, *NtFR* 2016/844.

4. Vestigingsplaats

Het ligt voor de hand dat de ondernemer die betrokken raakt in een woonplaatsonderzoek, tevens een discussie krijgt over de plaats waar zijn vennootschap gevestigd is. Waar een lichaam gevestigd is, wordt op grond van art. 4 AWR eveneens bepaald aan de hand van de omstandigheden van het geval. Beslissend is waar de feitelijke leiding van het lichaam gelegen is. Het gaat in dat verband om het uitoefenen van de dagelijkse werkzaamheden. In beginsel zal de dagelijkse leiding in handen zijn van het bestuur. Ingeval het echter aannemelijk is dat een ander de feitelijke leiding uitoefent kan daarvan worden afgeweken.³⁵ In de hofuitspraak die resulteerde in HR 3 februari 2012³⁶ werd ter zake van ‘leiding geven’ gewezen op ‘het nemen van kernbeslissingen, dirigeren, beschikken, initiatieven nemen’ meer dan ‘beleid uitvoeren, beleid bepalen en voorbereiden, bepalen van de vennootschappelijke activiteiten’.

In dit verband verdient tevens het recente arrest van 19 januari 2018 nog de aandacht.³⁷ In de zaak die aan dat arrest ten grondslag lag, ging het om een naar Nederlands recht opgerichte beleggingsmaatschappij, van welke de enig aandeelhouder in Nederland woont. Blijkens de statuten is het bestuur opgedragen aan de directie. De twee bestuurders van de vennootschap zijn gevestigd in Singapore. Ingeval van investeringen waarvan het belang of de waarde voor de vennootschap het bedrag van € 4.540 te boven gaat, is goedkeuring van de algemene vergadering van aandeelhouders vereist.

Het hof kwam tot de conclusie dat de vennootschap ‘inwoner’ van zowel Nederland als Singapore was. Op basis van het verdrag wordt de vennootschap in dat geval geacht inwoner te zijn van de Staat waarin hij wordt geleid en bestuurd. Over de invulling van het criterium ‘geleid en bestuurd’ overwoog de Hoge Raad:

‘Gelet hierop en op hetgeen in 2.3.3 is overwogen, moet onder de plaats waar een lichaam wordt “geleid en bestuurd”, laatstbedoelde uitdrukking uitgelegd overeenkomstig de gewone betekenis ervan, worden verstaan de plaats waar de kernbeslissingen met betrekking tot de activiteiten van het lichaam worden genomen, waar de eindverantwoordelijkheid voor deze beslissingen wordt gedragen en van waaruit in voorkomende gevallen instructie wordt gegeven aan de binnen het lichaam werkzame personen. Wie de dagelijkse leiding heeft bij de uitvoering van een en ander is voor de bepaling van de plaats van leiding en bestuur van een lichaam niet van betekenis.’

Alhoewel de tiebreaker in de huidige vorm in belastingverdragen met de invoering van de *Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent*

BEPS (‘MLI’), zal (kunnen) komen te vervallen – de werkelijke leiding-tiebreaker wordt dan vervangen door een onderling-overlegprocedure tussen de bevoegde autoriteiten van de verdragsstaten om de dubbele vestigingsplaats van lichamen op te lossen (Mutual Agreement Procedure tiebreaker) – is de invulling die de Hoge Raad in deze arresten geeft, toch relevant.³⁸ Enerzijds zal dit te zijner tijd naar alle waarschijnlijkheid het uitgangspunt voor Nederland vormen ingeval van een overlegprocedure. Daarnaast zou deze invulling een bredere werking kunnen hebben en bijvoorbeeld ook kunnen gelden voor de invulling van het begrip ‘werkelijke leiding’. Het ligt niet voor de hand daaraan een wezenlijk andere invulling te geven.

Hoe dat ook zij, feit is dat de Hoge Raad het zwaartepunt legt bij degene(n) die uiteindelijk beslissen en verantwoordelijk zijn. Dit geldt dus tevens voor beleggingsvennootschappen ingeval de directie elders is gevestigd.

Iemand die in een woonplaatsonderzoek betrokken raakt en tevens bestuurder is van een buitenlandse (beleggings) vennootschap, of op andere wijze actief bij een vennootschap betrokken is, kan dus op enig moment ook vragen over de vestigingsplaats van die vennootschap verwachten. Problemen die daarbij kunnen ontstaan is dat de fiscus, met de stelling dat de vennootschap in Nederland gevestigd zou kunnen zijn, ook de Nederlandse wet- en regelgeving op die vennootschappen ‘plakt’. Er wordt bijvoorbeeld gevraagd naar ‘de administratie’, waarbij feitelijk direct het criterium van art. 52 AWR wordt opgelegd. Het verdient weinig betoog dat de landen waar deze vennootschappen gevestigd zijn, de term administratie zoals die voortvloeit uit de Nederlandse belastingwet, doorgaans niet kennen, en voor zover er al sprake zou zijn van het voeren van een administratie daaraan zeer beperkte eisen worden gesteld.

Overigens betekent het feit dat iemand mogelijk (ook) in Nederland belastingplichtig is geenszins dat vennootschappen waarbij hij/zij betrokken is, dan ook automatisch in Nederland zijn gevestigd. Het is immers goed denkbaar dat het zwaartepunt van iemands sociale leven in Nederland ligt, waardoor mogelijke belastingplicht in Nederland aan de orde zou kunnen zijn, terwijl het zwaartepunt ter zake van het runnen van ‘de business’ juist in het buitenland ligt.

Ten slotte

Woonplaats- en vestigingsplaatsonderzoeken zijn ingrijpend en de jurisprudentie is op dit vlak verre van volledig uitgekristalliseerd. Dit lijkt een sterke impuls te vormen voor de fiscus om dergelijke onderzoeken te starten. Het zijn discussies die worden gevoerd aan de hand van een

35 HR 23 september 1992, nr. 27293, *BNB* 1993/193.

36 HR 3 februari 2012, nr. 10/05383, *NTRF* 2012/2603.

37 HR 19 januari 2018, nr. 16/03321, *BNB* 2018/68, *NTRF* 2018/199.

38 Opgemerkt dient te worden dat slechts acht landen het ratificatie-instrument hebben gedeponereerd, waarvan in vijf landen de MLI inmiddels in werking is getreden. Op de website van OESO is een lijst te vinden met actuele informatie over de (positie van de) deelnemende landen. Zie: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf>.

kader van open normen, waardoor de uitkomst doorgaans onzeker is.

Verwijtbaarheidsonderzoeken kunnen onder die omstandigheden louter in zeer uitzonderlijke gevallen aan de orde zijn. Kiezen voor emigratie, maar een te beperkte of te weinig definitieve uitvoering daarvan, rechtvaardigt niet automatisch de conclusie dat sprake is van verwijtbaar handelen, of sterker nog dat sprake is van een poging tot belastingontduiking. Toch duiden (nieuws)berichten erop dat onderzoeken momenteel wel vanuit dat perspectief worden ingestoken. Tot op heden werd het kader van open

normen in de feitenrechtspraak erkend en werd veronderstelde verwijtbaarheid streng getoetst en slechts in een enkel uitzonderlijk geval bevestigd. Zolang het criterium 'vaag' blijft zal deze invulling leidend moeten blijven en zullen de autoriteiten dit ook als uitgangspunt moeten nemen wanneer wordt bezien of al dan niet een verwijtbaarheidsonderzoek wordt gestart.

Over de auteur

Mr. A.B. Vissers

Mr. A.B. Vissers is werkzaam als advocaat bij De Bont Advocaten.