

FISCAAL PRAKTIJKBLAD



Praktijkgericht vakblad met fiscale achtergronden en duiding

Dit artikel wordt u aangeboden door Fiscaal Praktijkblad

Fiscaal Praktijkblad is hét vakblad voor iedereen die duiding en achtergronden wil bij fiscale wet- en regelgeving, straf- en arbeidsrecht en jurisprudentie. Hier vindt u verdieping en concrete adviezen bij actuele fiscale thema's, geschreven door gezaghebbende auteurs uit de fiscale praktijk. Hierdoor is Fiscaal Praktijkblad direct bruikbaar in de praktijk.

Dit kunt u verwachten van Fiscaal Praktijkblad:

- 12x per jaar vakblad - digitaal en/of op papier
- wekelijkse nieuwsbrief met overzicht van recente fiscale wetgeving en rechtspraak
- toegang tot online database
- laatste vier vakbladen offline beschikbaar op tablet.

Kijk voor meer informatie of een (proef)abonnement op <https://www.futd.nl/vakblad/fiscaal-praktijkblad/abonneren/>

© 2020 Rendement Uitgeverij. Alle rechten voorbehouden.

Niets uit deze uitgave mag, noch geheel, noch gedeeltelijk, worden overgenomen en/of vermenigvuldigd zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave de uiterste zorg is besteed, aanvaarden auteur(s), redacteur(en) en uitgever geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten en onvolkomenheden, noch voor de gevolgen hiervan.

Anja van Velzen¹

Woonplaats; Wob-verzoek en Kosovotribunaal

2020-0030

Heffing van inkomstenbelasting sluit aan bij iemands woonplaats. Ieder land bepaalt naar eigen nationaal recht 'waar iemand woont'. Naar Nederlands recht is het van belang te bepalen of er tussen Nederland en de desbetreffende betrokken persoon een duurzame persoonlijke band bestaat (artikel 4 AWR). Of deze duurzame band er is, wordt beoordeeld op grond van alle feiten en omstandigheden waarbij alle omstandigheden worden afgewogen en niet één specifieke omstandigheid doorslaggevend hoeft te zijn.

Een rol spelen onder andere:

- plaats waar werkzaamheden worden verricht;
- verblijfplaats van het gezin (echtgenote, kinderen en overige familieleden) en plaats waar de kinderen naar school gaan;
- plaats waar een woning wordt aangehouden;
- hebben van een auto met een Nederlands kenteken en plaats waar benzine wordt getankt;
- het al of niet hebben van financiële banden (spaar- en bankrekeningen, verzekeringen) met een land en de plaats waar contant geld wordt opgenomen;
- abonnementen (telefoon, krant);
- plaats van huisarts, tandarts, ziekenhuis-opnamen en operaties;
- plaats van verenigingen, kerkgenootschap e.d. waarvan de belastingplichtige (actief) lid is;
- plaats van inschrijving in het bevolkingsregister;
- nationaliteit.

Omdat ieder land eigen nationale regels hanteert, kan het voorkomen dat iemand in meerdere landen woont. In belastingverdragen is voor situaties van dubbele woonplaats een regeling opgenomen om één van de landen als woonland te kunnen aanwijzen. Aan de hand van deze regeling ('tie breaker') worden een aantal criteria gehanteerd en geldt dat een volgende criterium pas aan de orde komt als het vorige criterium geen woonland oplevert. Bij de beoordeling van het criterium 'persoonlijke en economische betrekkingen' moet worden nagegaan waar, alle persoonlijke en economische betrekkingen in aanmerking nemende, het middelpunt van iemands levensbelangen ligt.

Daarbij kan het best zo zijn dat de economische betrekkingen met een land omvangrijker zijn dan die met Nederland, maar dat Nederland, gelet op de gezinsbetrekkingen – die zwaar meewegen – toch het land is waarmee de persoonlijke en economische betrekkingen het nauwst zijn.

Voor de toepassing van Verdragen betekent de uitdrukking "inwoner van een Verdragsluitende Staat" in beginsel iedere persoon die, ingevolge de wetgeving van Nederland of het betreffende verdragsland, in Nederland of in het andere verdragsland aan belasting is onderworpen op grond van woonplaats, verblijf, plaats van inschrijving of enige andere soortgelijke omstandigheid.

Binnenlands belastingplichtige

Iemand die in Nederland woont is op basis van artikel 2.1, lid 1, letter a Wet IB 2001 binnenlands belastingplichtige en zijn of haar wereldinkomen (box 1, 2 en 3) is in Nederland aan belastingheffing onderworpen. Het al dan niet in Nederland wonen (of hebben gewoond) werkt ook door in belastingheffing ten aanzien van schenkingen (schenkbelasting) en in geval van iemands overlijden (erfbelasting). Er is een uitzondering voor diegenen die in Nederland wonen en onder de 30% regeling vallen. Gedurende de looptijd van de 30% regeling kan worden gekozen voor behandeling als partieel buitenlands belastingplichtige: iemand wordt dan in box 1 volledig in de heffing betrokken – voor wat betreft box 2 en box 3 wordt belasting geheven als ware iemand buitenlands belastingplichtig.

Wonen buiten Nederland

Iemand die niet in Nederland woont, is op basis van artikel 2.1, lid 1, letter b Wet IB 2001 in beginsel in Nederland buitenlands belastingplichtig en wordt voor Nederlands broninkomen aan belastingheffing onderworpen (hoofdstuk 7 Wet IB 2001). Op deze (hoofdrege) kunnen uitzonderingen voorkomen.

Inwoners van de EU, EER, Zwitserland en de BES-eilanden hebben, wanneer 90% of meer van hun inkomen in Nederland aan loonbelasting en inkomstenbelasting is onderworpen, recht op basis van artikel 7.8 Wet IB 2001 op dezelfde aftrekposten en heffingskortingen als binnenlandse belastingplichtigen. Wanneer aan de criteria wordt voldaan is sprake van kwalificerende buitenlandse belastingplicht: iemand voldoet of voldoet niet. Ter beoordeling van de 90%-eis wordt iemands verzamelinkomen berekend op dezelfde manier als dat voor binnenlands belastingplichtigen gebeurt. De berekeningsmethode komt erop neer dat wordt gekeken naar het naar Nederlandse maatstaven herrekende inkomen. Het is de vraag of de Nederlandse regeling inzake de kwalificerende belastingplichtige wel in lijn is met het EU-recht. Ik verwijs voor een uitgebreide toelichting naar het artikel van Frank Mélotte, Kwalificerende buitenlandse belastingplicht – De staatssecretaris spreekt: The End of the Affair in aflevering 1 van dit jaar van zusterblad Over de Grens.

Emigratie (en immigratie)

Iemand die uit Nederland naar een ander land vertrekt 'emigreert'. Emigratie heeft onder andere gevolgen voor aftrekposten als hypotheekrente, fiscale behandeling van de eigen woning en/of kapitaalverzekeringen en/of lijfrenteverzekeringen. In geval van emigratie worden conserverende aanslagen opgelegd onder andere met betrekking tot opgebouwde pensioenaanspraken. Iemand die uit een ander land naar Nederland komt 'immigreert'.

Woonplaatsficties (artikel 2.2 Wet IB 2001)

Iemand die ophoudt in Nederland te wonen en binnen een jaar weer in Nederland woont zonder in de tussentijd in een ander land of op de BES eilanden gewoond te hebben, wordt geacht ook in de tussentijd in Nederland te hebben gewoond (lid 1). Een Nederlander die in dienstbetrekking

staat tot de Staat der Nederlanden, wordt steeds geacht in Nederland te wonen (lid 2) wanneer hij (of zij) is uitzonden als lid van een diplomatieke, permanente of consulaire vertegenwoordiging van het Koninkrijk der Nederlanden in het buitenland (letter a) of om in het kader van een verdrag waarbij de Staat der Nederlanden partij is, in een andere mogelijkheid werkzaamheden te verrichten (letter b). Deze laatste fictie is alleen van toepassing met betrekking tot personen die de Nederlandse nationaliteit hebben en in actieve dienst zijn. Hiervan kan ook sprake zijn in geval van buitengewoon verlof². Voor het bestaan van een publiekrechtelijke dienstbetrekking is de aanwezigheid van een ambtelijke aanstelling doorslaggevend en ook een administratief medewerker kan lid van een diplomatieke vertegenwoordiging zijn³.

De fiscale praktijk stopt niet altijd bij artikel 4 AWR, woonplaatsficties of toepassing van fiscale verdragen. Een steeds toenemend aantal niet-fiscale verdragen geven regelingen met betrekking tot woonplaats en/of belastingheffing van mensen met veelal een speciale status.

Niet-fiscale verdragen

Niet-fiscale verdragen bevatten vaak fiscale toewijzingsregels voor speciale groepen werknemers. Deze toewijzingsregels kunnen verschillend zijn verwoord en kunnen vaak herleid worden naar fiscale immuniteit (of een afgeleide daarvan) zoals deze in het volkenrecht van toepassing is. Fiscale immuniteiten vinden hun oorsprong in de gedachte dat bepaalde groepen werknemers hun werkzaamheden los van welke invloed van wie dan ook (in het werkland) moeten kunnen verrichten. Landen, instellingen en/of betrokken partijen maken hierover nadere afspraken. Deze afspraken worden meestal vastgelegd in als 'zetelovereenkomst' aangeduide overeenkomsten. Zetelovereenkomsten kunnen sterk van elkaar verschillen en in voorkomende situaties moet altijd de desbetreffende zetelovereenkomst nageslagen worden.

NGO's (non gouvernementele organisatie)

Ook in relatie tot werknemers van NGO's (en het Rode Kruis⁴) kunnen zetelovereenkomsten van toepassing zijn. Deze overeenkomsten staan los van de speciale regels ten aanzien van diplomaten en/of internationale ambtenaren. Internationale organisaties houden steeds een

interne heffing in (belasting en premies). Door de werking van niet-fiscale bedragen zijn salarissen soms onbelast. Soms wordt door organisaties een hypotax-regeling toegepast. Een hypotax-regeling heeft tot doel te voorkomen dat werknemers een fiscaal voor- of nadeel ondervinden van hun uitzending naar het buitenland. De regeling voorziet erin dat de werkgever de door de werknemer in zowel het werkland als het thuisland verschuldigde inkomstenbelasting draagt. Ter compensatie van deze draagplicht houdt de werkgever maandelijks op het bruto loon een bedrag in (hypotax) welke is gebaseerd op de door de werknemer in het thuisland (fictief) verschuldigde inkomstenbelasting.

Verdrag van Wenen inzake diplomatiek verkeer⁵

Het Verdrag van Wenen inzake diplomatiek verkeer (Verdrag van Wenen) schrijft voor dat diplomatieke ambtenaren en bepaalde groepen internationale ambtenaren in hun woonland, op een aantal uitzonderingen na, zijn vrijgesteld van alle belastingen en rechten (persoonlijk en zakelijk, landelijk, gewestelijk en gemeentelijk; artikel 34. Uitzonderingen letters a t/m f). Deze voorrechten gelden ook voor leden van het administratieve en technische personeel van een diplomatieke zending (artikel 37 lid 2). Artikel 34 maakt, anders dan artikel 37, geen onderscheid naar nationaliteit. Diplomaten zijn steeds belast in hun zendstaat⁶.

Volkenrechtelijk is het belangrijk dat diplomaten en werknemers van internationale organisaties hun functie los van elk nationaal gezag moeten kunnen vervullen, wat betekent dat er ook een financiële onafhankelijkheid moet zijn. Deze financiële onafhankelijkheid vertaalt zich in een vrijstelling belastingheffing over het salaris van internationale ambtenaren. Hun salaris is in het woonland (vaak tevens werkland) vrijgesteld en de internationale organisatie houdt op de salarissen van de werknemers een interne heffing in. Behalve dat binnen internationale organisaties de gelijkheid van lidstaten gewaarborgd moet zijn, moeten ook alle werknemers een gelijke beloning ontvangen.

Internationaal (straf) recht

Het volkenrecht kent een eigen internationaal strafrecht dat voorziet in het strafbaar stellen en vervolgen van personen die zich schuldig

maakten aan de schending van specifiek door het internationale recht beschermde normen als (grofweg geformuleerd) genocide, misdrijven tegen de mensheid, oorlogsmisdrijven en misdrijven tegen de vrede. In Nederland zijn een aantal internationale (straf) hoven gevestigd waarvan het internationale strafhof (ICC) en het voormalige Joegoslavië-tribunaal (ICTY) het meest bekend zijn. Het ICTY is op 31 december 2017 gesloten en de resterende taken zijn overgenomen door het Restmechanisme voor Straftribunalen. Ook het in Den Haag gevestigde dependance van het Speciale Hof voor Sierra Leone (SCSL) is opgeheven nadat vonnis is gewezen tegen Charles Taylor en de resterende werkzaamheden zijn overgedragen aan het Rechtsmechanisme voor het Speciaal hof voor Sierra Leone⁷. Het Internationaal Restmechanisme voor Straftribunalen is, heel kort geformuleerd, gemandateerd om een aantal essentiële functies uit te oefenen die eerder waren vervuld door specifieke internationale tribunalen als het ICTY, SCLS en ook het International Criminal Tribunal for Rwanda (ICTR). Bij het uitvoeren van deze essentiële functies handhaaft het mechanisme de nalatenschap van internationale strafrechtbanken en streeft het ernaar de praktijk op het gebied van de internationale strafrechtspleging te weerspiegelen.

In het Vredespaleis⁸ in Den Haag zijn het Internationaal Gerechtshof en het Permanent Hof van Arbitrage gehuisvest. Deze twee hoven werken allebei op een eigen manier aan vreedzame oplossingen van conflicten door arbitrage, bemiddelen en rechtspraak.

In strafzaken zijn advocaten nodig om verdachten (aangeklaagden/vervolgden) bij te staan. De betrokken advocaten werken veelal in teams, zijn onafhankelijk en behoren niet tot de staf van een gerechtshof⁹.

Kosovo Tribunaal (Kosovo Relocated Specialist Judicial Institution)

Meer recent is in Den Haag het Kosovo Tribunaal¹⁰ gevestigd. Dit Tribunaal is opgezet om tijdens de Kosovo-oorlog (1998-2000) gepleegde misdaden tegen de menselijkheid en oorlogsmisdaden en Kosovaarse misdrijven te vervolgen en berechten. De rechtbank is gevestigd in Den Haag, bestaat uit een selectie van internationale rechters en past een mix van Kosovaars en internationaal (gewoonte) recht toe. Destijds zijn door Neder-

land vier voorwaarden verbonden aan het verzoek om als gastland voor het Kosovo Tribunaal te treden: een deugdelijke juridische basis, de hoogste internationale strafprocesrechtelijke standaarden, de kosten worden niet door Nederland gedragen en veroordeelden zullen hun straf buiten Nederland uitzitten.¹¹ De zetelovereenkomst tussen Nederland en Kosovo bevat bepalingen voor een effectief en onafhankelijk kunnen functioneren van de rechtbank in Nederland. In verband met het bijzondere karakter van de Kosovorechtbank zijn in het zetelverdrag strikte bepalingen opgenomen ten aanzien van bijvoorbeeld de jurisdictie uitoefening voor de Kosovorechtbank, de notificatie van getuigen en slachtoffers, voorwaarden met betrekking tot detentie, (voorlopige) invrijheidsstelling, het uitzitten van straffen en de kosten voor de Kosovorechtbank¹². De zetelovereenkomst is op 1 januari 2017 in werking getreden. Anders dan bijvoorbeeld het ICTY, ICTR en het ICC, is het Kosovo Tribunaal geen internationaal tribunaal maar een speciale rechtelijke instantie van de Republiek Kosovo. Het Kosovo Tribunaal is niet opgericht door middel van een bindend besluit van de Veiligheidsraad van de Verenigde Naties dat staten verplicht tot medewerking aan verzoeken van het Kosovotribunaal¹³.

Aangaande fiscale aspecten van medewerkers van de defence counsel van het Kosovo Tribunaal is WOB verzoek gedaan. De Wob regelt de openbaarheid van bestuur door openbaarmaking van informatie door de overheid en garandeert dat iedereen informatie over een bestuurlijke aangelegenheid bij een bestuursorgaan kan opvragen. Persoonlijke beleidsopvattingen, privacygevoelige informatie en stukken die concurrentiegevoelige informatie van bedrijven bevatten zijn (behoudens uitzonderingen) uitgesloten van inzage¹⁴. Bij het Wob-verzoek is gevraagd informatie te verschaffen die verband houdt met de fiscale behandeling van defence counsels na 1 november 2018 en documenten te overleggen die verband houden met de fiscale behandeling van personen betrokken bij de verdediging van verdachten voor de in Nederland gevestigde internationale (straf) hoven en tribunalen. Op 14 januari 2020 heeft het Ministerie van Buitenlandse Zaken (het Ministerie) gevraagde informatie verstrekt¹⁵.

Fiscale immuniteit

Het Kosovo Tribunaal heeft op het grondgebied van Nederland de voorrechten, immuniteiten en faciliteiten die noodzakelijke zijn voor de verwezenlijking van haar doelstellingen (artikel 7) en is binnen het kader van haar officiële taken vrijgesteld van alle door de nationale, provinciale of lokale autoriteiten geheven belastingen (artikel 17)¹⁶. De rechters, de (Plaatsvervangende) Speciale Aanklager en de (plaatsvervangende) griffier, met hun gezinsleden die niet de Nederlandse nationaliteit of een permanente verblijfsstatus in Nederland hebben, genieten dezelfde voorrechten, immuniteiten en faciliteiten als die welke overeenkomstig het Verdrag van Wenen door Nederland aan de hoofden van diplomatieke missies worden toegekend (artikel 19) waaronder een vrijstelling op salarissen (letter f). Voor successie- en schenkingsrechten die worden gebaseerd op ingezetenschap worden de tijdvakken welke de rechters, de (Plaatsvervangende) Speciale Aanklager, de (plaatsvervangende) griffier voor hun functie in Nederland aanwezig zijn, niet als tijdvak van ingezetenschap aangemerkt (lid 2). Nederland is niet verplicht pensioenen of annuïteiten van voormalige rechters, (plaatsvervangende) speciale aanklagers en (plaatsvervangende) griffiers van de heffing van inkomstenbelasting vrij te stellen (lid 4). Hetzelfde geldt voor het personeel (artikel 20 lid 1 letter d, lid 2, lid 4 en lid 5). Stagiairs (artikel 22 lid 3) en deskundigen (artikel 23) genieten geen fiscale faciliteiten. Voor raadslieden en personen die de verdediging bijstaan (artikel 24) geldt alleen dat voor de heffing van successie- en schenkingsrechten die worden gebaseerd op ingezetenschap, de tijdvakken gedurende zij voor de uitoefening van hun functie in Nederland aanwezig zijn, niet worden aangemerkt als tijdvakken van ingezetenschap (lid 3).

In de Wob-procedure en de afhandeling van het bezwaar tegen het in eerste instantie genomen Wob-besluit is een inventarisatielijst van documenten gepubliceerd. Het merendeel van de documenten is niet of slechts gedeeltelijk openbaar. Niet verbazingwekkend en niet nieuw is de conclusie dat onder de zetelovereenkomst een defence counsel of lid van een defence team in Nederland niet van heffing van inkomstenbelasting is vrijgesteld (document 1). Samengevat wordt teruggevallen op de reguliere (hoofd)

regels waarbij wordt opgemerkt dat iemands woonplaats wordt vastgesteld op basis van de feiten en omstandigheden (citaat: *an individual is considered to be a resident of the country where he/she has the centre of his/her life interests*).

Voor een lid van een defence team (of defence council):

1. wonend en werkend in Nederland is binnenslands belastingplichtig en zijn (of haar) inkomen wordt als ROW (resultaat uit overige werkzaamheden) in de heffing betrokken. Omdat sprake is van een volledig binnenlandse situatie zijn geen regelingen ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing;
2. wonend buiten Nederland en werkend binnen Nederland wordt inkomen als ROW in de heffing wordt betrokken. Het is raadzaam iemand een dagenkalender te laten invullen immers alleen inkomen met betrekking tot fysiek in Nederland verrichte werkzaamheden zijn in Nederland aan heffing onderworpen (artikel 7.2 lid 1 letter c juncto artikel 7.8 Wet IB 2001);
3. wonend in Nederland en werkend buiten Nederland is het inkomen in beginsel belast in het werkland maar spelen verdragen ter voorkoming van dubbele belasting een rol.

Ook in deze situaties is het raadzaam een dagenkalender te laten invullen.

Kortom, we ontkomen niet aan het woonplaatsbegrip zoals van toepassing op basis van artikel 4 AWR. En, hoewel niet ingegaan wordt op sociale zekerheid, lijken de nationale reguliere regels met betrekking tot defence councils en leden van defence teams van toepassing.

Noten:

- 1 Mr. A. van Velzen is verbonden aan All About Tax in Den Haag.
- 2 Hof Den Haag 30 juni 1983, nr. 39/82, Fida 19852747.
- 3 HR 24 september 1997, nr. 32.591, FutD 1997-1635 en Rechtbank Den Haag 9 oktober 2014, ECLI:NL:RBDHA:2014:16523; bevestigd door Hof Den Haag 14 oktober 2015, ECLI:NL:GHDHA:2015:2906.
- 4 Werknemers van het Rode Kruis hebben vaak een speciale status. Dit vloeit voort uit de speciale situatie aangaande het Rode Kruis.
- 5 <https://wetten.overheid.nl/BWBV0004345/1984-10-07>.
- 6 Zie voor Nederland de woonplaatsfictie zoals opgenomen in artikel 2.2 lid 2 Wet IB 2001.
- 7 <https://www.internationalerechtshulp.nl/Hoven/>.
- 8 <https://www.vredespaleis.nl/gerechtshoven/>.
- 9 Zie bijvoorbeeld voor het ICC <https://www.icc-cpi.int/about/defence>.
- 10 <https://www.scp-ks.org/en/background>.
- 11 TK, vergaderjaar 2015-2016, 34300 V nr 52 en 34498 nr. 3 (Memorie van Toelichting).
- 12 <https://wetten.overheid.nl/BWBV0006581/2017-01-01>.
- 13 Onder andere: <https://www.internationalerechtshulp.nl/Hoven/KSC>
- 14 Artikelen 3, 7, 10 en 11 Wob.
- 15 Zie o.a. FutD 2019-1580 (Fida 20193197).
- 16 De in deze paragraaf genoemde artikelen verwijzen naar artikelen in de zetelovereenkomst.