

Onderwerp	Beoordeling dubbele woonplaats 30%-bewijsregel
Datum ontvangst KG	
Naam/ktr vraagsteller	5.1.2e
Behandelaar KG	
Datum naar secretaris	

Vraag

Om in aanmerking te komen voor de 30%-bewijsregel moet een werknemer meer dan 16 van de 24 maanden voorafgaand aan de tewerkstelling in Nederland op een afstand van meer dan 150 km van de Nederlandse grens woonachtig zijn geweest. Hoe moet de woonplaats inzake het 150 km-criterium worden vastgesteld bij de 30%-bewijsregel?

1. Moet de woonplaats worden vastgesteld naar Nederlands nationaal recht?
2. Moet bij de vaststelling van de woonplaats het nationale recht van het betreffende derde land in acht genomen worden?
3. Wat is het gevolg van een dubbele woonplaats?

Antwoord

1. **Ja, de woonplaats moet worden beoordeeld naar Nederlands nationaal recht conform artikel 4 Algemene wet inzake rijksbelastingen.**
2. **Nee, de woonplaats moet niet worden beoordeeld naar het nationale recht van het betreffende derde land. Het Nederlands nationaalrechtelijke beoordelingskader dient te worden toegepast op de buitenlandse situatie.**
3. **Ingevolge de Memorie van Antwoord zal de 'tie-breaker-rule' uit het desbetreffende belastingverdrag uitkomst moeten bieden. Om toegang te krijgen tot het betreffende belastingverdrag zal in dat geval moeten worden beoordeeld of de werknemer naar het nationale recht van een of beide landen op basis van fiscaal inwonerschap voor zijn wereldinkomen in de belastingheffing wordt betrokken. Hiervoor kan een woonplaatsverklaring worden opgevraagd.¹ Deze woonplaatsverklaring is tweeledig: enerzijds zal moeten worden verklaard of de werknemer naar nationaal recht van het betreffende land op basis van inwonerschap voor het wereldinkomen in de belastingheffing zal worden betrokken (art. 4, lid 1, van het belastingverdrag), en anderzijds zal moeten worden verklaard of de werknemer voor het belastingverdrag, na toepassing van de 'tie-breaker-rule' uit het betreffende belastingverdrag, als inwoner van het betreffende land wordt aangemerkt.**

Beschouwing

Achtergrond van de vraag

Om in aanmerking te komen voor de 30%-bewijsregel moet een werknemer onder andere voldoen aan het 150 km-criterium ex artikel 10e, lid 2, sub b, onderdeel 2, van het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965. Dit criterium houdt kortgezegd in dat de werknemer aannemelijk dient te maken dat hij meer dan 16 van de 24 maanden voorafgaand aan de tewerkstelling in Nederland op een afstand van meer dan 150 km van de Nederlandse grens woonachtig is geweest. Deze afstand dient hemelsbreed te worden gemeten, zo blijkt uit de parlementaire toelichting.²

Vraagstelling

Door een fiscaal adviseur is het standpunt ingenomen dat bij constatering van een dubbele woonplaats de 'tie-breaker-rule' de doorslag moet geven in welk land de werknemer woonachtig is geweest. In de casus heeft de werknemer in de 24-maandsperiode zowel banden met België, Duitsland als Frankrijk gehad. Hoe moet in deze situatie worden bepaald waar de werknemer woonachtig is geweest?

Relevante passage uit het Uitvoeringsbesluit loonbelasting 1965

¹ Indien het een situatie betreft met meer dan één derde land, dan zullen er meerdere woonplaatsverklaringen moeten worden opgevraagd.

² 2 december 2011, 33 003, nr. D Memorie van Antwoord

Artikel 10e, lid 2, sub b, onderdeel 2, UBLB

"(...)

2°. die in meer dan twee derde van de periode van 24 maanden voorafgaand aan de aanvang van de tewerkstelling in Nederland woonachtig was op een afstand van meer dan 150 kilometer van de grens van Nederland exclusief de territoriale zee van Nederland en de exclusieve economische zone van het Koninkrijk, bedoeld in artikel 1 van de Rijkswet instelling exclusieve economische zone."

Relevante passage uit de parlementaire geschiedenis

2 december 2011, 33 003, nr. D Memorie van Antwoord³

"De leden van de fractie van de VVD vragen een reactie op het commentaar van de NOB van 11 november 2011 op de concept AMvB met betrekking tot de 30%-regeling. Deze reactie is hierna opgenomen. De NOB heeft vragen gesteld over het begrip 'woonachtig' en de toepassing van de 30%-regeling bij een dubbele woonplaats. Het gaat er bij dit begrip om waar de werknemer woonde in de periode voorafgaand aan de tewerkstelling in Nederland. Dit begrip 'wonen' sluit aan op het fiscale woonplaatsbegrip zoals dit geldt voor de Wet IB 2001. Dit kan worden bepaald volgens de wijze waarop - op grond van artikel 4 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen met de bij dat artikel behorende jurisprudentie - een fiscale woonplaats wordt vastgesteld. Dit is van belang omdat voor de werknemer die binnen de grens van 150 kilometer woont, wordt verondersteld dat hij gemiddeld lagere extraterritoriale kosten heeft. Toepassing van het 30%-forfait bij deze werknemers zou leiden tot een niet te rechtvaardigen voordeel voor deze werknemer ten opzichte van de werknemer binnen Nederland met vergelijkbare kwaliteiten en in een vergelijkbare situatie voor wat betreft de woon-werkafstand. Ter zake van de dubbele woonplaats kan worden aangesloten bij het in veel verdragen opgenomen artikel 4, tweede lid, van het OESO-modelverdrag, waarin voor een dergelijke situatie een oplossing is gegeven."

Relevante passage uit de Algemene wet inzake rijksbelastingen

Artikel 4, lid 1, Awr

"Waar iemand woont en waar een lichaam gevestigd is, wordt naar de omstandigheden beoordeeld."

Relevante passages uit de jurisprudentie inzake de beoordeling van de woonplaats bij de 30%-bewijsregel

³ Is de uitspraak van de staatssecretaris gedaan in zijn wetgevende functie? Gelet op de jurisprudentie wekt dat mogelijk geen vertrouwen op. Hoe kijkt Formeel Recht hier tegenaan?

Reactie 5.1.2e (VTA formeel recht K&EC Buitenland):

Ik neem aan dat de Staatssecretaris deze uitlating heeft gedaan in zijn rol als uitvoerder en niet als (mede)wetgever. Zouden we hier last van kunnen krijgen? Ja. Voor de toepassing van de 30% bewijsregel gaat het om de vraag of iemand uit het buitenland is aangeworven. Op het moment dat de conclusie is dat belastingplichtige een band van duurzame aard met Nederland heeft, is hij m.i. niet meer uit het buitenland aangeworven. Niet relevant zou dan moeten zijn of de band met het andere land sterker is. Een en ander heeft de Hoge Raad ook tot uitdrukking gebracht in zijn arrest van 12 april 2013, nr. 12/02980, ECLI:NL:HR:2013:BZ6824, r.o. 3.2.2: "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."

Betoogd zou kunnen worden dat we uitvoering moeten geven aan de jurisprudentie van de Hoge Raad en dat we dit als zodanig doen. Dat de Hoge Raad met het arrest van 12 april 2013 de uitlating van de Stas heeft overruled. Het lijkt me goed dat er ook met het ministerie geschakeld wordt. En dan voornamelijk wat de politieke wens is. Feit is dat een tie breaker analyse voor een nog grotere werkdruk gaat zorgen. Enige voordeel is dat de bewijslast dat de tie breaker het andere land als woonland aanwijst op belastingplichtige rust. In de lagere jurisprudentie is de stelling dat de tie breaker rule toegepast moet worden ook afgewezen. Naar mijn mening vanuit een juridische analyse juist. Het is immers goed mogelijk dat iemand een dubbele woonplaats heeft.

Het is dus verdedigbaar. Overigens is het goed om deze vraag even met de kennisgroep formeel recht te bespreken (5.1.2e). Belangrijkste lijkt me hoe dan ook dat ergens wordt opgeschreven dat we enkel beoordelen of er een band van duurzame aard is met Nederland (artikel 4 AWR). Zeker met ingang van het arrest van de Hoge Raad van 12 april 2013. Een en ander ook af te stemmen met MinFin.

Voor beide standpunten valt overigens wat te zeggen. Juridisch lijkt me het standpunt van tie breaker onjuist. Dat zou enkel geïmporteerd kunnen worden via het vertrouwensbeginsel; dat we gebonden zijn om het te toetsen conform de uitlating van de Stas. Een sterk punt is wel dat de Hoge Raad op een later moment heeft geoordeeld dat een dubbele woonplaats mogelijk is en dat het middelpunt niet in Nederland hoeft te zijn gelegen om toch een woonplaats in NL te hebben.

Gerechtshof Amsterdam 29 oktober 2019, ECLI:NL:GHAMS:2019:4616

"4.1. Waar iemand woont wordt ingevolge artikel 4 van de AWR naar de omstandigheden beoordeeld. Daarbij moet acht worden geslagen op alle in aanmerking komende omstandigheden van het geval. Het komt er volgens de Hoge Raad in zijn arrest van 4 maart 2011, nr. 10/04026, ECLI:NL:HR:2011:BP6285, BNB 2011/127, volgens vaste rechtspraak op aan of deze omstandigheden van dien aard zijn, dat een duurzame band van persoonlijke aard bestaat tussen de betrokkene en het desbetreffende land. Die duurzame band hoeft niet sterker te zijn dan de band met een ander land, zodat voor een woonplaats in enig land niet noodzakelijk is dat het middelpunt van betrokkenes maatschappelijke leven zich in dat land bevindt. Verder dient geen bijzondere betekenis te worden toegekend aan bepaalde (categorieën van) omstandigheden, zoals bijvoorbeeld iemands sociale of economische binding met een land."

Rechtbank Noord-Holland 11 september 2019, ECLI:NL:RBNHO:2019:7844

"17. De rechtbank is van oordeel dat het gelijk aan verweerder is. Blijkens het arrest van de Hoge Raad van 28 april 2006, ECLI:NL:HR:2006:AW4065, moet het antwoord op de vraag of een werknemer uit het buitenland is aangeworven, worden vastgesteld aan de hand van het woonplaatsbegrip van artikel 4 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR). Indien eiser op het moment van sluiten van de arbeidsovereenkomst met [A BEDRIJF] op 3 juni 2013 zijn fiscale woonplaats in Nederland had in de zin van artikel 4 van de AWR, is hij niet "uit een ander land aangeworven" in de zin van artikel 10e, tweede lid, onder b van het UBLB.

18. Ingevolge het bepaalde in artikel 4, eerste lid, van de AWR wordt naar de omstandigheden beoordeeld waar iemand woont. Daarbij moet acht worden geslagen op alle omstandigheden van het geval. Het komt er volgens vaste rechtspraak op aan of deze omstandigheden van dien aard zijn, dat een duurzame band van persoonlijke aard bestaat tussen de betrokkene en Nederland (vergelijk HR 20 december 1995, ECLI:NL:HR:1995:AA3163). Die duurzame band hoeft niet sterker te zijn dan de band met enig ander land, zodat voor een woonplaats hier te lande niet noodzakelijk is dat het middelpunt van iemands maatschappelijke leven zich in Nederland bevindt (vergelijk HR 22 december 1971, ECLI:NL:HR:1971:AX4909). Uit de parlementaire geschiedenis van het fiscale woonplaatsbegrip, zoals weergegeven in de bijlage bij de conclusie van de Advocaat-Generaal bij het arrest van de Hoge Raad van 2 juni 2006, ECLI:NL:HR:2006:AV1227, volgt dat de wetgever geen bijzondere betekenis wilde toekennen aan bepaalde (categorieën) omstandigheden, zoals bijvoorbeeld iemands sociale of economische binding met een land (vergelijk ook HR 12 april 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ6824).

19. (...) De rechtbank is op grond hiervan van oordeel dat eiser op 3 juni 2013 als inwoner van Nederland dient te worden aangemerkt in de zin van artikel 4 van de AWR. Alles wat eiser hiertegenover heeft aangevoerd, zoals de (aanvankelijk beoogde) tijdelijkheid van zijn verblijf in Nederland in het kader van studie en de aard van zijn eerste contract (een 'internship contract') bij [A BEDRIJF], alsmede het verblijf van zijn (toenmalige) vriendin in Italië en het ter beschikking hebben van een kamer in zijn ouderlijk huis aldaar, rechtvaardigen geen andersluidend oordeel. Al die omstandigheden kunnen hoogstens tot de slotsom leiden dat er ook een duurzame band van persoonlijke aard bestond tussen eiser en Italië; zij doen niets af aan de aanwezigheid van de duurzame band van persoonlijke aard die er bestond tussen eiser en Nederland. Op grond van het vorenstaande kan eiser niet worden aangemerkt als uit een ander land aangeworven werknemer als vereist ingevolge artikel 10e, tweede lid, onderdeel b, van het UBLB."

Rechtbank Zeeland-West-Brabant 16 augustus 2018, ECLI:NL:RBZWB:2018:5471

"2.10. In artikel 4, eerste lid, van de AWR is opgenomen dat naar de omstandigheden wordt beoordeeld waar iemand woont. De bepaling van de fiscale woonplaats moet aan de hand van de feitelijke omstandigheden worden bepaald. Dit betekent dat niet het civiele recht en formele criteria, zoals inschrijvingen in gemeentelijke registers, beslissend zijn, maar de materiële werkelijkheid. Daarbij moeten alle omstandigheden van het geval in aanmerking worden genomen. Er is sprake van een woonplaats in Nederland als die omstandigheden van dien aard zijn dat er een duurzame band van persoonlijke aard bestaat tussen de betrokkene en Nederland. Die band

hoeft niet sterker te zijn dan met enig ander land, zo blijkt uit het arrest van de Hoge Raad van 12 april 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ6824, BNB 2013/123. In dit arrest is voorts tot uitdrukking gebracht dat het niet noodzakelijk is dat het middelpunt van iemands maatschappelijk leven zich in Nederland bevindt zodat de mogelijkheid bestaat dat iemand zowel in Nederland als in een ander land woont in de zin van artikel 4 van de AWR."

"2.11.3. Naar het oordeel van de rechtbank is belanghebbende er met alles wat hij in dit verband heeft aangevoerd, tegenover de gemotiveerde betwisting door de inspecteur, niet in geslaagd aannemelijk te maken dat hij op [datum] 2013 niet beschikte over een woonplaats in Nederland. Door in dit verband voor de bepaling van de woonplaats uit te gaan van de plaats waarmee de persoonlijke en financiële betrekkingen het nauwst zijn, heeft belanghebbende een verkeerde toets aangelegd. Om te concluderen tot een woonplaats in Nederland, hoeft de band met Nederland immers niet sterker te zijn dan de band met enig ander land (zie 2.10). Overigens heeft belanghebbende in zijn beroepschrift zelf opgemerkt dat wat hij heeft aangevoerd over zijn sterke(re) band met Turkije geldt tot 29 januari 2013 en dus, naar de rechtbank begrijpt, niet meer aan de orde is op het latere – en hier relevante – moment waarop de arbeidsovereenkomst is aangegaan. Belanghebbendes stelling dat ook toegang tot de 30%-regeling bestaat als belanghebbende naast een woonplaats in Nederland ook nog een woonplaats elders had berust op een onjuiste lezing van het arrest van de Hoge Raad van 24 oktober 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD3167, BNB 2008/309."

Rechtbank Zeeland-West-Brabant 16 augustus 2018, ECLI:NL:RBZWB:2018:5470

"2.10. Blijkens ov. 3.4 van het in 2.9 genoemde arrest moet de vraag of iemand uit het buitenland is aangeworven worden vastgesteld aan de hand van het woonplaatsbegrip in de zin van artikel 4 van de AWR. De rechtbank ziet geen reden om voor de zogeheten '24 maandstoets' van een ander woonplaatsbegrip uit te gaan. Dit betekent dat bij de beantwoording van de voorliggende vraag het naar het oordeel van de rechtbank gaat om de woonplaats in de zin van artikel 4 van de AWR. In artikel 4, eerste lid, van de AWR is opgenomen dat naar de omstandigheden wordt beoordeeld waar iemand woont. De bepaling van de fiscale woonplaats moet aan de hand van de feitelijke omstandigheden worden bepaald. Dit betekent dat niet het civiele recht en formele criteria, zoals inschrijvingen in gemeentelijke registers, beslissend zijn, maar de materiële werkelijkheid. Daarbij moeten alle omstandigheden van het geval in aanmerking worden genomen."

"2.11.3. (...) Alles wat belanghebbende hiertegenover heeft aangevoerd, zoals de tijdelijkheid en onzekerheid van zijn dienstverband bij [naam werkgever 1], de aanwezigheid van zijn vriendin in India en het vastgoedbezit aldaar, rechtvaardigen geen andersluidend oordeel. Al die omstandigheden kunnen hoogstens tot de slotsom leiden dat er ook een duurzame band van persoonlijke aard bestond tussen belanghebbende en India; zij doen niets af aan de aanwezigheid van de duurzame band van persoonlijke aard die er bestond tussen belanghebbende en [woonplaats]. Voor belanghebbendes stelling dat voor de toepassing van de 30%-regeling maatgevend is met welk land die duurzame band het sterkst is, ontbreekt een juridische grondslag. Voor zover belanghebbende zich daarbij beroept op het arrest van de Hoge Raad van 24 oktober 2008, ECLI:NL:HR:2008:BD3167, BNB 2008/309, berust zijn stelling op een onjuiste lezing van het arrest."

Rechtbank Haarlem 18 december 2012, ECLI:NL:RBHAA:2012:BZ3870

"4.6. (...) De leden van de fractie van de VVD vragen een reactie op het commentaar van de NOB van 11 november 2011 op de concept AMvB met betrekking tot de 30%-regeling. Deze reactie is hierna opgenomen. (...) De NOB heeft vragen gesteld over het begrip «woonachtig» en de toepassing van de 30%-regeling bij een dubbele woonplaats. Het gaat er bij dit begrip om waar de werknemer woonde in de periode voorafgaand aan de tewerkstelling in Nederland. Dit begrip «wonen» sluit aan op het fiscale woonplaatsbegrip zoals dit geldt voor de Wet IB 2001. Dit kan

worden bepaald volgens de wijze waarop – op grond van artikel 4 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen met de bij dat artikel behorende jurisprudentie – een fiscale woonplaats wordt vastgesteld. Dit is van belang omdat voor de werknemer die binnen de grens van 150 kilometer woont, wordt verondersteld dat hij gemiddeld lagere extraterritoriale kosten heeft. Toepassing van het 30%-forfait bij deze werknemers zou leiden tot een niet te rechtvaardigen voordeel voor deze werknemer ten opzichte van de werknemer binnen Nederland met vergelijkbare kwaliteiten en in een vergelijkbare situatie voor wat betreft de woon-werkafstand. Ter zake van de dubbele woonplaats kan worden aangesloten bij het in veel verdragen opgenomen artikel 4, tweede lid, van het OESO-modelverdrag, waarin voor een dergelijke situatie een oplossing is gegeven.” (Kamerstuk I 2011-2012, 33003, nr. D, blz. 22-23).”

Overzicht algemene jurisprudentie inzake de woonplaats

Jurisprudentie inzake de fiscale woonplaats (artikel 4 Awr):

- ECLI:NL:HR:1971:AX4909;
- ECLI:NL:HR:1996:AA1836;
- ECLI:NL:HR:2011:BP1466;
- ECLI:NL:HR:2011:BP6285;
- ECLI:NL:HR:2013:BZ6824.

Beoordelingswijze

In artikel 10e, lid 2, sub b, onderdeel 2, UBLB wordt de term “woonachtig” gebruikt. Binnen het Nederlandse fiscale recht kennen wij één fiscaal woonplaatsbegrip. De wettelijke grondslag voor de fiscale woonplaats is neergelegd in artikel 4 Awr: “*waar iemand woont (...) wordt naar de omstandigheden beoordeeld*”. Hieraan is een nadere invulling gegeven in de jurisprudentie: op basis van de feiten en omstandigheden zal moeten worden beoordeeld of er sprake is van een duurzame band van persoonlijke aard. Het gevolg hiervan is dat het Nederlandse beoordelingskader inzake de duurzame band van persoonlijke aard (ook) zal moeten worden toegepast op de buitenlandse situatie. Er wordt dan beoordeeld of de werknemer naar Nederlands nationaal recht inwoner is van het andere land (in de praktijk: het land van herkomst). Deze beoordelingswijze is conform de toelichting van de Staatssecretaris in de Memorie van Antwoord. Ook de rechtbank Zeeland-West-Brabant⁴ heeft, zonder verwijzing naar de parlementaire geschiedenis, geoordeeld dat de woonplaats bij het 150 km-criterium naar Nederlands nationaal recht moeten worden vastgesteld.

De situatie kan zich voordoen dat de werknemer naar Nederlands nationaal recht als inwoner wordt beschouwd van zowel Nederland (of een land binnen het 150 km-gebied) als een derde land. Wat betekent deze dubbele woonplaats voor de beoordeling van het 150 km-criterium? Gelet op de toepassing van het Nederlands nationaalrechtelijke beoordelingskader zou de verwachting zijn dat een dubbele woonplaats – in lijn met de jurisprudentie van de Hoge Raad – geaccepteerd wordt. Het feit dat de werknemer dan ook als inwoner van Nederland, dan wel van het land binnen het 150 km-gebied, wordt beschouwd, zou dan, gelet op lagere jurisprudentie, doorslaggevend zijn. Dit zou betekenen dat de werknemer niet voldoet aan het 150 km-criterium, met als gevolg dat de werknemer niet in aanmerking komt voor de toepassing van de 30%-bewijsregel. Echter, in de parlementaire toelichting heeft de Staatssecretaris een ander standpunt ingenomen. In de Memorie van Antwoord heeft de Staatssecretaris aangegeven dat voor situaties waarin tot een dubbele woonplaats is geconcludeerd, de ‘tie-breaker-rule’⁵ in het tussen de landen overeengekomen

⁴ Rechtbank Zeeland-West-Brabant 16 augustus 2018, ECLI:NL:RBZWB:2018:5471.

⁵ Uit de bewoordingen “*het in veel verdragen opgenomen artikel 4, tweede lid, van het OESO-modelverdrag*” valt af te leiden dat het er aansluiting moet worden gezocht bij het tussen beide landen overeengekomen belastingverdrag. Slechts indien er tussen beide landen geen belastingverdrag is overeengekomen, zal het OESO-modelverdrag moeten worden toegepast. Dit zou anders zijn geweest indien de zinsnede “*in veel verdragen opgenomen*” zou zijn weggelaten. Dan had te allen tijde moeten worden aangesloten bij het OESO-modelverdrag.

⁶ Hoewel een belastingplichtige bij woonplaats (of dubbele woonplaats) naar nationaal recht toegang krijgt tot het belastingverdrag, ontbreekt mijns inziens de figuurlijke ‘brug’ tussen de toepassing van het Nederlandse nationale recht en het belastingverdrag. Het verdrag heeft tot doel om de heffingsrechten te alloceren. De kwalificatie als woonstaat of bronstaat heeft geen gevolgen voor de nationaalrechtelijke kwalificatie als inwoner van Nederland. Zeker niet nu de Hoge Raad een dubbele woonplaats heeft geaccordeerd. M.i. kom je, de uitspraak van de Staatssecretaris buiten beschouwing gelaten, juridisch

belastingverdrag uitkomst moet bieden.⁶ Indien een belastingverdrag ontbreekt, zal de 'tie-breaker-rule' uit het OESO-modelverdrag moeten worden toegepast.

Om toegang te krijgen tot het belastingverdrag zal de werknemer door ten minste één van beide landen naar het aldaar geldende nationale recht op basis van inwonerschap voor zijn wereldinkomen in de belastingheffing moeten worden betrokken. Indien één van de twee landen Nederland betreft, dan zal de werknemer zonder problemen een beroep kunnen doen op het belastingverdrag tussen Nederland en het derde land. Vervolgens zal er beoordeeld moeten worden of de werknemer op basis van het nationale recht van het derde land voor de toepassing van het verdrag eveneens als inwoner van dat derde land wordt aangemerkt. Om dit vast te stellen, kan een woonplaatsverklaring in het derde land worden opgevraagd.⁷ Is de werknemer voor de toepassing van het belastingverdrag inwoner van beide staten, dan zal de 'tie-breaker-rule' in het belastingverdrag de doorslag moeten geven.⁸ Mochten beide landen ook na de toepassing van de 'tie-breaker-rule' van mening zijn dat de werknemer inwoner is van beide landen, dan zal de werknemer een mutual agreement procedure moeten opstarten.

Deze beoordelingswijze zal (naar analogie) dan ook van toepassing zijn bij de beoordeling van de woonplaats ter zake van de aanwerving van de werknemer uit het buitenland.

Toepassing op de casus

In de casus van de adviseur gaat het om een werknemer die zowel banden met België, Duistland als Frankrijk heeft gehad. Op basis van de hierboven beschreven beoordelingswijze zal het Nederlands nationaalrechtelijke beoordelingskader moeten worden toegepast op de situatie van de werknemer in België, Duitsland en Frankrijk. Er zal dan beoordeeld moeten worden of de werknemer een duurzame band van persoonlijke aard met België, Duitsland en/of Frankrijk heeft gehad.

Heeft de werknemer een duurzame band van persoonlijke aard met twee of meer landen gehad? Dan zal de 'tie-breaker-rule' in het tussen de landen overeengekomen belastingverdrag uitkomst moeten bieden.⁹ Alvorens de 'tie-breaker-rule' kan worden toegepast, zal er moeten worden vastgesteld of de werknemer toegang heeft tot het belastingverdrag. Aan de hand van woonplaatsverklaringen zal moeten worden vastgesteld of de werknemer naar het nationale recht van de betreffende landen als inwoner voor zijn wereldinkomen in de belastingheffing van de betreffende landen wordt betrokken. Met andere woorden: er zal moeten worden vastgesteld of de werknemer door België, Duitsland en/of Frankrijk als inwoner voor de toepassing van het betreffende belastingverdrag (of belastingverdragen) wordt aangemerkt (artikel 4, lid 1, van de belastingverdragen). Indien twee of meerdere landen van mening zijn dat de werknemer voor de toepassing van het belastingverdrag (of belastingverdragen) als inwoner kan worden aangemerkt, zal op basis van de 'tie-breaker-rule' uit het verdrag (of verdragen) moeten worden vastgesteld

gezien dan ook niet toe aan de toepassing van het belastingverdrag. Het belastingverdrag heeft geen gevolgen voor de nationaalrechtelijke woonplaatsbeoordeling.

Mogelijk dient de Memorie van Antwoord op een dusdanige wijze te worden 'gelezen' dat er niet moet worden terugvallen op het tussen beide landen gesloten belastingverdrag, maar op het OESO-modelverdrag. De stap van een woonplaatsbeoordeling naar Nederlands nationaal recht naar de toepassing van het OESO-modelverdrag is m.i. gemakkelijker gezet. Dan blijft het een volledig nationaalrechtelijke aangelegenheid en wordt de 'tie-breaker-rule' uit het OESO-modelverdrag toegepast om alsnog bepaalde werknemers met een dubbele woonplaats de mogelijkheid te bieden om in aanmerking te komen voor de bewijsregel.

⁷ Hoe verhoudt zich dit tot de uitspraak van het Gerechtshof Den Bosch van 15 augustus 2019 waarin het Hof zelf heeft beoordeeld dat belastingplichtige naar nationaal recht van Roemenië als inwoner van Roemenië kan worden aangemerkt? Mogelijk zal er een zelfstandige beoordeling moeten worden gedaan of de werknemer naar het nationaal recht van het land van herkomst als fiscaal inwoner kan worden aangemerkt.

⁸ Ook dit kan aan de hand van een woonplaatsverklaring worden vastgesteld. De woonplaatsverklaring zal dus tweeledig zijn:

1. Inwonerschap op basis van het nationale recht van het betreffende land (tevens artikel 4, lid 1, van het belastingverdrag);
2. Inwonerschap na toepassing van de 'tie-breaker-rule'.

⁹ Er zou zich de situatie kunnen voordoen dat zowel het belastingverdrag België-Frankrijk, het belastingverdrag Duitsland-Frankrijk en het belastingverdrag België-Duitsland zal moeten worden toegepast. De toepassing van het belastingverdrag België-Duitsland is niet meer van belang indien de werknemer in het deel van Duitsland woonachtig was dat is gelegen binnen het 150 km-gebied.

welk land als 'woonstaat' kan worden aangemerkt. Ook dit kan worden vastgesteld aan de hand van een woonplaatsverklaring voor de toepassing van het belastingverdrag (na toepassing van de 'tie-breaker-rule'). Hiermee wordt de beoordeling van de woonplaats voor de belastingverdragen belegd bij de betreffende landen. Indien ook na toepassing van de 'tie-breaker-rule' twee of meer landen van mening blijven dat de werknemer als inwoner kan worden aangemerkt van de betreffende landen voor het belastingverdrag (of belastingverdragen), dan zal de werknemer een mutual agreement procedure moeten opstarten.

Achterliggende gegevens