

Fiscale woonplaatsonderzoeken anno 2025

WFR 2025/326

De fiscale woonplaats van natuurlijke personen is een onderwerp waar momenteel aandacht naartoe gaat in de politiek, in de fiscale vakliteratuur en in de rechtspraak. In deze bijdrage staan de auteurs stil bij de aandacht voor het onderwerp in de politiek. In het bijzonder gaan de auteurs in op de naar aanleiding van de motie Idsinga/Van Eijk gepubliceerde evaluatie en de 'Instructie woonplaatsonderzoeken'. Daarbij plaatsen zij een aantal kanttekeningen op het gebied van de privacy en de uitvoering.

1. Inleiding

Enige tijd geleden is in het Weekblad een bijdrage verschenen van de hand van René Niessen over de vraag wat een fiscale woonplaats is en welke omstandigheden daarbij beslissend zijn.⁴ Niessen concludeert zijn bijdrage met de oproep aan de wetgever, de rechter en de uitvoerende macht om meer helderheid te verschaffen over het begrip woonplaats. Nog geen twee weken na de publicatie van Niessen verscheen de conclusie van A-G Koopman waarin het fiscale woonplaatsbegrip centraal staat. Koopman toonde zich in zijn conclusie geen voorstander van een – door belanghebbende in die zaak voorgestane – herijking van het fiscale woonplaatsbegrip.⁵ Nu is het afwachten wat de belastingkamer van de Hoge Raad oordeelt in 'Niessen vs. Koopman'.

De inhoud van het fiscale woonplaatsbegrip ten aanzien van natuurlijke personen is echter niet waar deze bijdrage over gaat. Wij zullen dit overlaten aan de Hoge Raad. Deze bijdrage gaat wél over het volgende. Vanuit de wetgevendende macht is er momenteel ook aandacht voor de fiscale woonplaats. Op 7 april 2025 heeft de Staatssecretaris van Financiën – Fiscaliteit, Belastingdienst en Douane (hierna: de staatssecretaris) een Kamerbrief gestuurd naar de Tweede Kamer ter uitvoering van de motie Idsinga/Van Eijk,⁶ die strekt tot een evaluatie van de doelstellingen, de huidige wet- en regelgeving en de handhavings- en uitvoeringspraktijk rondom de vaststelling van de fiscale

woonplaats van natuurlijke personen, en waar nodig eventuele verbetervoorstellen te doen (hierna: een evaluatie van woonplaatsonderzoeken).⁷

In deze bijdrage gaan wij in op de motie Idsinga/Van Eijk⁸ (onderdeel 2), de uitkomsten van de evaluatie die de staatssecretaris op 7 april 2025 heeft gedeeld met de Tweede Kamer (onderdeel 3) en de gelijktijdig gepubliceerde 'Instructie woonplaatsonderzoeken' (onderdeel 4). Vervolgens bespreken wij in onderdeel 5 de privacyaspecten van woonplaatsonderzoeken en in onderdeel 6 overige knelpunten vanuit het perspectief van de belastingplichtige. Wij sluiten deze bijdrage af met een conclusie in onderdeel 7, waarbij ook kort stil zal worden gestaan bij de vraag of er al gehoor is gegeven aan de oproep van Niessen.

In deze bijdrage zal uitsluitend aandacht worden besteed aan het nationale fiscale woonplaatsbegrip van art. 4 lid 1 AWR. Belastingverdragen kennen een eigen inwonersbegrip en bevatten regels om bij personen met een dubbele (fiscale) woonplaats één (verdrags)woonplaats vast te stellen om zo de heffingsbevoegdheid tussen de verdragssluitende staten te verdelen.⁹

2. Motie Idsinga/Van Eijk

Tijdens het 'dertigledendebat' over een extra belasting voor 'extreem rijken' dat op 4 april 2024 plaatsvond hebben de Kamerleden Idsinga¹⁰ en Van Eijk¹¹ een motie ingediend die strekt tot een evaluatie van woonplaatsonderzoeken.¹² Deze motie is aangenomen op 9 april 2024.¹³ De totstandkoming van de motie is door de redactie van Vakstudie Nieuws 'opmerkelijk' genoemd omdat deze dient ter vervanging van een motie waarin wordt opgeroepen de Belastingdienst intensiever te laten toetsen of buitenlandse belastingplichtigen niet in feite inwoner van Nederland zijn.¹⁴ Die motie, die dus feitelijk ziet op alle bui-

1 Rhys Bane is werkzaam bij EY Belastingadviseurs B.V. en is als buitenpromovendus verbonden aan de Universiteit Leiden.
2 Nick van den Hoek is werkzaam bij Jaeger Advocaten-belastingkundigen te Amsterdam.
3 Gerrit-Jan Zwenne is verbonden aan eLaw, Centrum voor Recht en Digitale Technologie van de Faculteit der Rechtsgeleerdheid van de Universiteit Leiden.
4 R.E.C.M. Niessen, 'De fiscale woonplaats: houvast voor een vaag begrip', *WFR* 2025/116.
5 Conclusie A-G Koopman 25 april 2025, nr. 24/03206, ECLI:NL:PHR:2025:500, V-N 2025/24.16.
6 *Kamerstukken II* 2023/24, 25087, nr. 338.

7 *Kamerstukken II* 2024/25, 25087, nr. 346.

8 *Kamerstukken II* 2023/24, 25087, nr. 338.

9 De evaluatie die naar de Tweede Kamer is gestuurd staat wél kort stil bij de fiscale verdragswoonplaats. Zie: Bijlage 1 bij *Kamerstukken II* 2024/25, 25087, nr. 346, p. 3-4.

10 Drs. F.L. (Folkert) Idsinga, Tweede Kamerlid voor Nieuw Sociaal Contract.

11 Drs. W.P.J. (Wendy) van Eijk, Tweede Kamerlid voor de VVD.

12 *Kamerstukken II* 2023/24, 25087, nr. 338.

13 Vóór de motie hebben gestemd de fracties van de SP, GroenLinks-PvdA, de PvdD, DENK, Volt, D66, NSC, de VVD, de ChristenUnie, de SGP, BBB, JA21 en de PVV (een meerderheid van 141 zetels). *Handelingen II* 2023/24, nr. 62, item 19.

14 *Kamerstukken II* 2023/24, 25087, nr. 334. Dit omdat het lid Idsinga signalen kreeg "bijvoorbeeld rondom private-equitymanagers, dat [met de handhaving ten aanzien van bijvoorbeeld woonland] vrij losjes (...) wordt omgegaan" (Plenaire verslag, Tweede Kamer, 61e vergadering 4 april 2024).

tenlands belastingplichtigen, zou voor de Belastingdienst onuitvoerbaar zijn.¹⁵

Naar aanleiding van de motie Idsinga/Van Eijk heeft de staatssecretaris de gevraagde evaluatie laten uitvoeren, die op 31 maart is afgerond.¹⁶ Daarnaast lijken de motie en de aandacht voor onderzoeken naar de fiscale woonplaats van natuurlijke personen (mede) aanleiding te zijn geweest om de 'Instructie woonplaatsonderzoeken'¹⁷ vast te stellen, wat op 27 augustus 2024 is gebeurd. In de volgende onderdelen zal afzonderlijk worden stilgestaan bij de uitkomsten van de evaluatie (onderdeel 3) en de gepubliceerde 'Instructie woonplaatsonderzoeken' (onderdeel 4).

3. Uitkomsten onderzoek

Zoals opgemerkt in onderdeel 2 van deze bijdrage, strekt de motie Idsinga/Van Eijk¹⁸ tot een evaluatie van woonplaatsonderzoeken. De evaluatie van negen pagina's gaat in onderdeel 3 in op de huidige wet- en regelgeving en in onderdeel 4 op de uitvoerings- en handhavingspraktijk.

3.1 Evaluatie: wet- en regelgeving

De evaluatie van de huidige wet- en regelgeving start bij de invoering van art. 4 lid 1 AWR¹⁹ in 1959 en trapt de open deur in dat het "(...) wetsartikel (...) ruim en algemeen [is] geformuleerd".²⁰ Daarna gaat de evaluatie in op de jurisprudentie van de Hoge Raad inzake de 'duurzame band van persoonlijke aard'²¹ en de 'omstandighedencatalogus' uit de lagere jurisprudentie, met woonplaatsindicatoren zoals waar iemand lid is van een (sport)vereniging, waar gezins- of familieleden verblijven of waar iemand de meeste dagen van de week overnacht.

Daarnaast gaat de evaluatie in op het wettelijk kader rondom informatiebevoegdheden van de inspecteur (art. 47 AWR en verder) en internationale regelgeving over informatie-uitwisseling.²² Ook hier is de evaluatie zeer beknopt en benoemt deze slechts de informatieplicht van art. 47 AWR, de informatiebeschikking van art. 52a AWR, de mogelijkheid om derdenonderzoeken in te stellen op

grond van art. 53 AWR en de verschillende soorten internationale informatie-uitwisseling.²³

De evaluatie wordt op dit punt afgerond met de conclusie dat de open norm van art. 4 AWR 'aansluit bij de werkelijkheid' en dat een wijziging daarvan, afhankelijk van waar het zwaartepunt komt te liggen, tot onvoorziene gevolgen kan leiden en de positie van de burger dan wel de inspecteur kan verslechteren. Kort samengevat: een oproep tot het behoud van de status quo, zoals ook door Koopman is verdedigd in zijn hiervoor genoemde conclusie. Hoewel Niessen niet concludeert dat de open norm van art. 4 AWR niet aansluit bij de werkelijkheid, typeert hij de vaagheid van de open norm als onwenselijk.

Tot slot wordt opgemerkt dat de inspecteur op grond van wetsartikelen en internationale regelgeving een ruime bevoegdheid heeft om informatie die relevant kan zijn voor de belastingheffing te vergaren en te gebruiken in zijn oordeelsvorming en dat hij altijd gebonden is aan het hogere recht en algemene rechtsbeginselen.²⁴ Op het punt van wet- en regelgeving worden daarom geen aandachtspunten gesignaleerd in de evaluatie.²⁵

3.2 Evaluatie: handhavings- en uitvoeringspraktijk

Na de beoordeling van de huidige wet- en regelgeving gaat de evaluatie in op de handhavings- en uitvoeringspraktijk. In dit kader wordt stilgestaan bij de huidige praktijk (onderdeel 4.1),²⁶ wordt een tweetal aandachtspunten gesignaleerd (informatiebevoegdheden en uniformiteit), worden oplossingsrichtingen aangedragen (onderdeel 4.2) en wordt de evaluatie van de handhavings- en uitvoeringspraktijk afgesloten met een conclusie (onderdeel 4.4).

Jaarlijks emigreren er zo'n 130.000 tot 200.000 natuurlijke personen om uiteenlopende redenen.²⁷ Woonplaatsonderzoeken worden volgens de evaluatie uitgevoerd binnen het regulier toezicht van de uitvoeringsdirecties binnen de Belastingdienst en bij het programma Verhuld Vermogen. De werkstroom is 'beperkt' maar 'impactvol'. Binnen de directie Grote Ondernemingen/Coördinatiegroep Constructiebestrijding (CCB) is een expertisecentrum woonplaatsonderzoeken ingericht dat verplicht een zwaarwegend (niet-bindend) advies geeft bij de start, de 'mijlpalen

15 Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 7 april 2025, 2025-0000092122, V-N 2025/19.14 met aantekening van de redactie.

16 Bijlage 1 bij *Kamerstukken II* 2024/25, 25087, nr. 346.

17 Bijlage 2 bij *Kamerstukken II* 2024/25, 25087, nr. 346.

18 *Kamerstukken II* 2023/24, 25087, nr. 338.

19 Art. 4 lid 1 AWR luidt als volgt: "Waar iemand woont en waar een lichaam gevestigd is, wordt naar de omstandigheden beoordeeld."

20 Bijlage 1 bij *Kamerstukken II* 2024/25, 25087, nr. 346, p. 2.

21 HR 20 december 1995, nr. 30452, BNB 1996/161.

22 Bij dit laatste moet worden gedacht aan bepalingen over informatie-uitwisseling in belastingverdragen, Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG (de DAC-richtlijn) en de verschillende toevoegingen aan die richtlijn over de jaren heen en de Common Reporting Standard van de OESO.

23 Bijlage 1 bij *Kamerstukken II* 2024/25, 25087, nr. 346, p. 3.

24 Als voorbeelden worden het EVRM, de AVG en de algemene beginselen van behoorlijk bestuur genoemd.

25 Bijlage 1 bij *Kamerstukken II* 2024/25, 25087, nr. 346, p. 4-5.

26 Met subonderdelen over de instructie woonplaatsonderzoeken (onderdeel 4.1.1), de aanleiding en start van woonplaatsonderzoeken (onderdeel 4.1.2) en informatievergadering gedurende het woonplaatsonderzoek (onderdeel 4.1.3).

27 Evaluatie, p. 5. Op basis van cijfers van het CSB. Hieronder vallen ook uitwisselingsstudenten, seizoensmigranten en kinderen.

tijdens het onderzoek', de afronding van het onderzoek en de evaluatie.²⁸

Het programma Verhuld Vermogen heeft sinds 2017 geleid tot het opstarten van 190 woonplaatsonderzoeken, waarvan er 55 nog lopen. 59 van de 135 afgeronde woonplaatsonderzoeken (43,7%) hebben geleid tot correctie. Bij het zogenoemde reguliere toezicht woonplaatsonderzoeken, dus buiten het programma Verhuld Vermogen, werden gegevens tot 2025 niet systematisch en centraal bijgehouden, waardoor cijfers hiervan ontbreken.²⁹

Volgens de evaluatie is de aanleiding voor het starten van een woonplaatsonderzoek veelal gelegen in een gebeurtenis die in de aangifte wordt verwerkt, zoals de verkoop van een aanmerkelijk belang of een schenking, eventueel in combinatie met een emigratie. Ook informatie-uitwisseling kan aanleiding geven tot het starten van een woonplaatsonderzoek alsook situaties waarbij iemand in een auto met een buitenlands kenteken herhaaldelijk in Nederland staande wordt gehouden door de Douane. De evaluatie geeft aan dat een 'weloverwogen besluit' wordt genomen om al dan niet een woonplaatsonderzoek in te stellen, maar gaat niet in op de factoren die in de weging worden betrokken.³⁰

Daarna gaat de evaluatie in op de twee hiervoor genoemde aandachtspunten. Het eerste aandachtspunt ziet op de informatiebevoegdheden van de Belastingdienst. Het betreft in het bijzonder de situatie waarin de (potentiële) belastingplichtige niet bereid is om (volledig) mee te werken aan het woonplaatsonderzoek. Gewezen wordt op de mogelijkheid tot het doen van derdenonderzoek, de civiele dwangsomprocedure en het nemen van een informatiebeschikking. Het belangrijkste probleem voor de Belastingdienst lijkt de vertraging van het onderzoek te zijn als de belanghebbende niet meewerkt en de extra capaciteit die dit vergt. Uit de evaluatie komt overigens niet naar voren hoe groot dit probleem in de praktijk is. Zo wordt bijvoorbeeld niet vermeld in hoeveel van de gevallen dit heeft gespeeld in het programma Verhuld Vermogen. De evaluatie wijst als 'oplossingsrichting' (voor de niet-meewerkers) uitsluitend naar het beleidsdocument over de informatiebeschikking dat op 13 april 2025 in pre-consultatie is gegaan.³¹ In dat beleidsdocument worden voorstellen gedaan om de knelpunten in de informatiebeschikking weg te nemen, waaronder de lange duur van procedures hierover. Het meest verstrekkende voorstel dat in het beleidsdocument wordt gedaan is het afschaffen van de informatiebeschikking in combinatie met het afschaffen van de verzwarende van de bewijslast. De inspecteur mag het inko-

men dan schatten als niet is voldaan aan de informatieverplichting, waarbij de belanghebbende niet hoeft te 'doen blijken' (overtuigend aantonen) dat de schatting onjuist is, maar kan volstaan met het aannemelijk maken van die onjuistheid. Andere voorstellen zijn het schrappen van een feitelijke instantie (rechtbank of hof) en het invoeren van een gespecialiseerde (informatiebeschikking)kamer bij de rechtbank of het hof.

Het tweede aandachtspunt dat is aangedragen in de evaluatie is (het gebrek aan) uniformiteit. Dit gebrek is onderhouden door de per 1 januari 2025 in werking getreden 'Instructie woonplaatsonderzoeken', waarbij hierna zal worden stilgestaan.³²

4. Instructie woonplaatsonderzoeken

De 'Instructie woonplaatsonderzoeken' (hierna ook: de Instructie) is opgebouwd uit een viertal onderdelen: inleiding (onderdeel 1), kaders en waarborgen rondom het woonplaatsonderzoek (onderdeel 2), het uitvoeren van een woonplaatsonderzoek (onderdeel 3) en het schema afstemming en toestemming (onderdeel 4).

De inleiding van de Instructie geeft een algemene achtergrond en een algemeen overzicht van de binnen de Belastingdienst betrokken partijen bij controle van de fiscale woonplaats van een natuurlijk persoon.

In onderdeel 2 (kaders en waarborgen rondom het woonplaatsonderzoek) gaat de Instructie in op de mogelijkheden om informatie op te vragen bij de (potentiële) belastingplichtige (hierna ook: belanghebbende) en de daarbij geldende waarborgen (o.a. algemene beginselen van behoorlijk bestuur, de AVG en het EVRM). De Instructie verwijst voor een aanvullende toelichting op deze punten naar de bijlage 'Vaktechnische informatie over woonplaatsonderzoeken'. Er wordt in het bijzonder stilgestaan bij het begrip 'bijzondere persoonsgegevens', waarbij duidelijk wordt gemaakt dat de inspecteur deze op grond van de AVG niet mag opvragen. De Instructie gaat specifiek in op medische gegevens en er wordt een onderscheid gemaakt tussen de drie categorieën gegevens, waarvan slechts één categorie gegevens mag worden opgevraagd.³³ Later in deze bijdrage gaan wij nader in op de privacyaspecten van woonplaatsonderzoeken. Verder wijst de Instructie op de mogelijkheid om derdenonderzoek te doen (waar een 'Vaktechnische Instructie Controle Der-

28 Bijlage 1 bij *Kamerstukken II* 2024/25, 25087, nr. 346, p. 5.

29 Bijlage 1 bij *Kamerstukken II* 2024/25, 25087, nr. 346, p. 5-6.

30 Bijlage 1 bij *Kamerstukken II* 2024/25, 25087, nr. 346, p. 6-7.

31 De pre-consultatie liep tot en met 1 juni 2025.
<https://www.internetconsultatie.nl/beleidsrichtinginformatiebeschikking/b1>.

32 Bijlage 1 bij *Kamerstukken II* 2024/25, 25087, nr. 346, p. 9.

33 Het betreft i) gegevens die als zodanig niets zeggen over de gezondheid van de belanghebbende (bijvoorbeeld het hebben van een ziektekostenverzekering, huisarts of tandarts), ii) die (indirect) iets zeggen over de gezondheid van de belanghebbende (bijvoorbeeld de frequentie van bezoek aan medische dienstverleners of declaraties) en iii) die direct zien op de gezondheidstoestand van de belanghebbende. Slechts de eerste categorie mag volgens de instructie worden opgevraagd.

denonderzoeken' voor bestaat) en op de mogelijkheid om informatie op te vragen bij buitenlandse autoriteiten.³⁴

In onderdeel 3 van de Instructie wordt ingegaan op het proces. Dit proces bestaat uit een initiële verkenning, een introductiefase, nader onderzoek en een vervolg.

De initiële verkenning doet een inspecteur aan de hand van informatie uit de systemen van de Belastingdienst en bronnen die ter beschikking zijn gesteld, zoals het Kadaster of de Kamer van Koophandel. Daarbij verzamelt de inspecteur informatie over de aanwezigheid van een duurzame woongelegenheden in Nederland, de sociale bindingen met Nederland, de economische bindingen met Nederland, het feitelijke verblijf in Nederland en de Nederlandse nationaliteit. Vervolgens wordt er (eventueel) een zogenoemde introductiebrief gestuurd naar de belanghebbende waarin de inspecteur toelicht dat hij van plan is een woonplaatsonderzoek in te stellen en wat daarvan de reden is. Op basis van de reactie op die brief (en eventueel nader algemeen onderzoek) wordt bepaald of er aanleiding bestaat om nader onderzoek te doen.³⁵

Het nader onderzoek start met een vragenbrief die op basis van standaardbrieven wordt opgesteld. De beantwoording daarvan kan leiden tot de conclusie dat voldoende informatie beschikbaar is om vast te stellen dat de belanghebbende wel of niet in Nederland woont, maar het kan ook aanleiding geven tot vervolgvragen en/of vervolgonderzoek.³⁶

Gezien de vormgeving van de Instructie en het feit dat deze niet uitgebreid ingaat op vervolgonderzoek en het eventuele gebruik van een informatiebeschikking, lijkt deze met name te zijn bedoeld om uniformiteit te creëren bij woonplaatsonderzoeken in het kader van het reguliere toezicht.

In de vaktechnische bijlage bij de Instructie is vermeld dat met het woord 'duurzaam' in 'duurzame band van persoonlijke aard' wordt bedoeld op de intensiteit van de band met Nederland en niet op de tijdsduur. Ook is vermeld dat bij het bepalen van de fiscale woonplaats ex art. 4 AWR geen (af)weging gemaakt hoeft te worden tussen de binnenlandse en de buitenlandse feiten en omstandigheden. En dat dit niet wegneemt dat de omstandigheden in een ander land soms wel licht kunnen werpen op de vraag of sprake is van een duurzame band van persoonlijke aard met Nederland. Eerder verdedigde het CCB nog dat de 'buitenlandse omstandigheden' geen rol spelen bij het bepalen van een woonplaats in Nederland.³⁷

5. Privacyaspecten van woonplaatsonderzoeken

Een woonplaatsonderzoek is naar zijn aard voor belastingplichtigen ingrijpend. Het duurt lang en is invasief. Het is ook frustrerend en spannend omdat het kan leiden tot hoge navorderingsaanslagen inkomstenbelasting, zelfs met boetes. De inspecteur toetst aan de hand van feiten en omstandigheden of een belastingplichtige een duurzame band van persoonlijke aard heeft met Nederland. Om de feiten en omstandigheden in kaart te brengen en zo een goed beeld te krijgen van het privéleven van de belastingplichtige, vraagt de inspecteur hem dan ook het hemd van het lijf. Het onderzoek start meestal met een vragenbrief met een hele trits vragen. Daarna blijven de opvolgvragen komen. Vragen die veelal zien op het privéleven van de belastingplichtige (en zijn gezin). Aan de hand van de antwoorden reconstrueert de inspecteur het dagelijkse leven van de belastingplichtige: waar eventuele kinderen naar de opvang/crèche/school gaan, waar zorg wordt afgenomen, waar, wanneer en met wie horecabezoek plaatsvindt, waar en wanneer voertuigen worden getankt, bij welke verenigingen lidmaatschappen zijn afgesloten, waar geld aan wordt besteed, waar pinpassen en creditcards worden gebruikt, waar huisdieren worden gehouden, met wie en waarvandaan telefonische contacten worden onderhouden, welke verzekeringen zijn afgesloten (bij Nederlandse verzekeraars) en (niet onbelangrijk) waar de krant wordt bezorgd. Niet ongevoel is dat de inspecteur een overzicht opstelt met daarin per dag de locatie van de belastingplichtige en zijn gezinsleden. Het komt ook voor dat de inspecteur integraal e-mailboxen opvraagt bij belastingplichtigen (of hun nabestaanden). Tel daarbij op de informatie die wordt opgevraagd, maar die niet integraal van belang is voor het bepalen van de woonplaats, zoals bankafschriften, en er is van de privacy van de belastingplichtige weinig meer over.

In de 'Instructie woonplaatsonderzoeken' staat dat de inspecteur geen 'bijzondere persoonsgegevens' mag opvragen, zoals gegevens die iets zeggen over de seksuele geaardheid, gezondheidstoestand, politieke gezindheid, etniciteit of het ras van de belanghebbende. Over het opvragen van medische gegevens is vermeld dat op grond van art. 9 AVG alleen gegevens die als zodanig niets zeggen over de gezondheid van de belastingplichtige (bijv. het hebben van een ziektekostenverzekering, huisarts of tandarts) mogen worden opgevraagd. Hof 's-Hertogenbosch oordeelde in 2016 en 2019 nog dat de inspecteur bevoegd was door middel van derdenonderzoek medische gegevens op te vragen bij de huisarts van de belanghebbende.³⁸ Vanwege de bedoelde Instructie en de invoering van de AVG in 2018 zijn deze uitspraken gelukkig achterhaald. Het is toe te juichen dat de Belastingdienst in de be-

³⁴ Bijlage 2 bij *Kamerstukken II* 2024/25, 25087, nr. 346, p. 6-7.

³⁵ Bijlage 2 bij *Kamerstukken II* 2024/25, 25087, nr. 346, p. 9-10.

³⁶ Bijlage 2 bij *Kamerstukken II* 2024/25, 25087, nr. 346, p. 10-11.

³⁷ Bijlage bij de Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 17 december 2018, 2018-0000214023, V-N 2019/14.14.

³⁸ Hof 's-Hertogenbosch 18 maart 2016, ECLI:NL:GHSHE:2016:1019, *NTFR* 2016/1853 en Hof 's-Hertogenbosch 24 mei 2019, ECLI:NL:GHSHE:2019:1977, *NTFR* 2019/2629.

doelde Instructie aandacht besteedt aan de privacy van belastingplichtigen bij woonplaatsonderzoeken. Helaas is het effect daarvan nog gering. Niet alleen medische gegevens zijn immers ‘bijzondere persoonsgegevens’, ook informatie of indicaties over seksuele geaardheid of politieke gezindheid vallen daaronder. En die zijn in veel gevallen ook af te leiden uit de bankafschriften van belastingplichtigen of zijn lidmaatschappen en abonnementen.

In dat verband is van belang dat het Hof van Justitie van de Europese Unie, de hoogste rechter waar het gaat om de uitleg van Het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie en de AVG, het begrip ‘bijzondere persoonsgegevens’ extensief interpreteert. Dit omdat de AVG beoogt een verhoogde bescherming te bieden tegen het gebruik van gegevens die vanwege de bijzondere gevoeligheid ervan ‘een bijzonder ernstige inmenging’ kunnen opleveren in de in het Handvest gewaarborgde grondrechten op eerbiediging van het privéleven en op bescherming van persoonsgegevens.³⁹

Het ligt voor de hand dat het Hof ‘de vermelding van het feit dat iemand zijn voet heeft bezeerd en met gedeeltelijk ziekteverlof is’ aanmerkt als een persoonsgegeven betreffende de gezondheid.⁴⁰ Ook voor de hand liggend is dat volgens het Hof bijvoorbeeld gegevens over een online bestelling van medicijnen moeten worden opgevat als gezondheidsgegevens, aangezien bij de verwerking van deze gegevens informatie over de gezondheidstoestand van een natuurlijke persoon aan het licht kan komen. Minder voor de hand ligt dat het daarbij, zegt het Hof, niet uitmaakt of deze informatie betrekking heeft op degene die de bestelling doet of op iemand anders voor wie deze de bestelling wordt gedaan. Waar het om gaat is of door het leggen van beredeneerde verbanden of door deductie informatie over de gezondheidstoestand van de betrokkene kan worden afgeleid.⁴¹ Het Hof gaat daarmee voorbij aan de overigens zeer lezenswaardige conclusie van advocaat-generaal Szpunar in deze zaak. De A-G vond dat er geen sprake kon zijn van gezondheidsgegevens als er slechts hypothetische of vage conclusies kunnen worden getrokken over de gezondheidstoestand van de klant. Van gezondheidsgegevens was wat hem betreft alleen sprake als gegevens over de gezondheidstoestand “met een gewisse mate van zekerheid [komen] vast te staan,” maar dat was naar het oordeel van het Hof een te strikte uitleg.⁴²

Ook was er volgens het Hof sprake van de gegevens over iemands seksuele oriëntatie, waar het ging om de mededeling op een website waaruit kon worden opgemaakt dat die persoon samenwoont of samenleeft met iemand van hetzelfde geslacht.⁴³ En, ook al zegt het Hof dat niet met zoveel woorden, dit betekent dat er logischerwijs ook van dergelijke gegevens sprake zal zijn als het gaat om gegevens waaruit blijkt dat iemand samenwoont met iemand van een ander geslacht. Tegelijkertijd zien we ook dat privacytoezichthouders, verenigd in de European Data Protection Board of EDPB, zoeken naar praktische oplossingen voor de problemen die het gevolg kunnen zijn van een extensieve uitleg van het begrip ‘bijzondere persoonsgegevens’. Zo vinden de toezichthouders dat videobeelden, waarop iemand herkenbaar in beeld wordt gebracht en waarop ook informatie over huidskleur te zien is, niet kwalificeren als gegevens betreffende etniciteit of ras, tenzij de camera werd ingezet met het doel om dergelijke gegevens te verzamelen.⁴⁴ In de AVG is enige steun voor deze, contextafhankelijke benadering, te vinden, namelijk waar de Uniewetgever in de considerans opmerkt dat foto's alleen onder de definitie van biometrische gegevens vallen wanneer zij worden verwerkt met behulp van bepaalde technische middelen die de unieke identificatie of authenticatie van een natuurlijke persoon mogelijk maken.⁴⁵ En toch is het niet zonder meer duidelijk of de rechter dit onverkort accepteert. In een al wat ouder arrest over hetzelfde begrip heeft de Hoge Raad al eens anders geoordeeld.⁴⁶

De rechtspraak van het Hof van Justitie maakt duidelijk dat de instructie om géén bijzondere persoonsgegevens op te vragen veel verdergaande gevolgen heeft dan waarvan in de uitvoeringspraktijk thans wordt uitgegaan. Een woonplaatsonderzoek kan nog steeds een serieuze inbreuk maken op het fundamentele recht op privacy en gegevensbescherming. Uit de evaluatie van de staatssecretaris blijkt dat de Belastingdienst noch de politiek vooralsnog erg gevoelig is daarvoor. Men ziet het niet (volledig) verstrekken van informatie vooral als onbereidwilligheid tot meewerken aan het onderzoek zelf en wijst direct op andere mogelijkheden om die informatie toch te verkrijgen. Dat achter het weigeren om informatie te verstrekken wellicht meer schuilgaat dan het vermijden van de eventuele fiscale consequenties daarvan, wordt nauwelijks onderkend.

6. Overige kanttekeningen

Een woonplaatsonderzoek duurt lang; langer dan een jaar is naar onze indruk eerder regel dan uitzondering. Dit heeft te maken met de tijd die de belastingplichtige nodig

39 Zie o.a. HvJ EU 6 november 2003, C-101/01, ECLI:EU:C:2003:596 (*Lindqvist*), r.o. 50; HvJ EU 24 september 2019, C-136/17, ECLI:EU:C:2019:773, (*GC e.a. vs CNIL*), r.o. 44; HvJ EU 1 augustus 2022, C-184/20, ECLI:EU:C:2020:601 (*Etikos komisija*), r.o. 124-126.

40 HvJ EU 6 november 2003, C-101/01, ECLI:EU:C:2003:596 (*Lindqvist*), r.o. 49-51.

41 HvJ EU 4 oktober 2024, C-21/23; ECLI:EU:C:2024:846, (*Linden-apotheke*) r.o. 88, 90 en 123; HvJ EU 4 juli 2023, C-252/21, ECLI:EU:C:2023:537 (*Gebruiksvoorwaarden sociaal netwerk*), r.o. 73.

42 Conclusie A-G Szpunar 25 april 2024, C-21/23, ECLI:EU:C:2024:354, nr. 46.

43 HvJ EU 1 augustus 2022, C-184/20, ECLI:EU:C:2020:601 (*etikos komisija*), r.o. 128.

44 EDPB, Richtsnoeren 3/2019 inzake de verwerking van persoonsgegevens door middel van videoapparatuur, versie 2.0, vastgesteld op 29 januari 2020, nr. 62.

45 Overw. 51 AVG.

46 HR 23 maart 2010, ECLI:NL:HR:2010:BK6331, r.o. 2.6.

heeft om de verzochte informatie te verzamelen en het capaciteitsgebrek aan de zijde van de inspecteur om de verstrekte informatie snel te verwerken.

Bij de belastingplichtige speelt onder meer een rol dat niet alle (relevante) informatie gemakkelijk te achterhalen is. Hoe ouder de informatie die men zoekt is, des te lastiger te achterhalen. Nog ingewikkelder is het als een woonplaatsonderzoek wordt gestart na het overlijden van de belastingplichtige en het aan de erfgenamen is om de gevraagde informatie te achterhalen. Als de inspecteur informatie opvraagt bij een buitenlandse belastingdienst kan dit ook voor vertraging zorgen.

Een woonplaatsonderzoek beslaat doorgaans meerdere belastingjaren, waardoor de (potentiële) financiële gevolgen voor de belastingplichtige groot kunnen zijn. Dit doet zich in het bijzonder voor als over inkomensbestanddelen opgekomen in het buitenland niet of nauwelijks is geheven, vanwege een vrijstelling of gunstig belastingregime. De duur en omvang van het fiscale woonplaatsonderzoek leggen daarmee voor langere tijd druk op het leven van een belastingplichtige en zijn gezin, zowel in praktische zin als mentaal vanwege de onzekerheid over de uitkomst en de gevolgen daarvan.

Voor de belastingplichtige die te maken heeft met een woonplaatsonderzoek is het moeilijk te verkroppen dat de inspecteur nauwelijks waarde hecht aan feiten en omstandigheden die hem aan het buitenland koppelen. Er bestaat om die reden regelmatig een discrepantie tussen de belevingswereld van de inspecteur en de belevingswereld van de belastingplichtige over zijn woonplaats. In de praktijk hebben de vele vragenbrieven van de inspecteur tot gevolg dat de belastingplichtige zich overvraagd voelt en niet gehoord. De stelling dat de 'Instructie woonplaatsonderzoeken' voldoende aanknopingspunten biedt om het woonplaatsonderzoek te beperken en te stroomlijnen is voor discussie vatbaar.⁴⁷ Dat de inspecteur, zoals in de Instructie is vermeld, in het bijzonder rekening houdt met de eisen van zorgvuldigheid, motivering, proportionaliteit en subsidiariteit, is voor de belastingplichtige immers moeilijk af te dwingen. Hij kan weliswaar weigeren om informatie te verstrekken, maar daardoor zal het onderzoek niet eerder zijn afgerond.

Zoals hiervoor vermeld is onderdeel van de 'Instructie woonplaatsonderzoeken' de oprichting van het Expertisecentrum Woonplaatsonderzoeken (hierna: het expertisecentrum), dat is ondergebracht bij de Coördinatiegroep Constructiebestrijding (CCB). Het expertisecentrum geeft – naast de reguliere vaktechnische lijn – verplicht een onafhankelijk zwaarwegend (niet-bindend) advies bij de start, de mijlpalen tijdens het onderzoek en afronding van het onderzoek en evaluatie. 'Dit met het oog op zorgvuldigheid, proportionaliteit en subsidiariteit'.⁴⁸ Een verzoek

om vooroverleg waarin om een standpunt wordt gevraagd over de woonplaats van een belastingplichtige dient te worden afgestemd met het expertisecentrum. Als het belang van de fiscale woonplaats zich enkel uitstrekt tot de heffingskortingen hoeft de casus niet bij het CCB te worden aangemeld. Het CCB heeft in de fiscale praktijk een zekere reputatie vanwege de niet altijd zachtzinnige wijze van dossierbehandeling. Geruchtmakend was het om de tuin leiden van de top van de Belastingdienst om toestemming⁴⁹ te krijgen voor het opleggen van een boete van € 1 miljoen aan een belastingadvieskantoor.⁵⁰ Het hof oordeelde in die zaak dat de wijze waarop de toestemming tot stand was gekomen zozeer indruist tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, dat het gebruik daarvan onder alle omstandigheden ontoelaatbaar moet worden geacht.⁵¹ Dat het CCB bij ieder woonplaatsonderzoek verplicht gaat 'meekijken' is een teken aan de wand dat de emigratie van (vermogen) particulieren met argusogen wordt bekeken binnen de dienst.

7. Conclusie

In deze bijdrage stonden wij stil bij het fenomeen fiscale woonplaatsonderzoeken anno 2025. De directe aanleiding voor deze publicatie was de uitvoering van de motie Idsinga/Van Eijk⁵² door middel van het delen van de uitkomsten van de evaluatie en de 'Instructie woonplaatsonderzoeken' met de Kamer op 7 april 2025.

April 2025 was de 'fiscale woonplaatsmaand': kort nadat de staatssecretaris de evaluatie en de Instructie met de Kamer deelde, verscheen een artikel van de hand van Niessen over de fiscale woonplaats in dit tijdschrift (14 april 2025) en kort daarna een conclusie van A-G Koopman over hetzelfde onderwerp (25 april 2025).

Naast dat wij de conclusies van de evaluatie en de inhoud van de Instructie in dit artikel hebben besproken, hebben wij ook stilgestaan bij het perspectief van de belastingplichtige en bij enkele privacyaspecten die wat ons betreft in de Instructie onderbelicht zijn gebleven.

Wij zijn benieuwd naar de uitkomst van 'Niessen vs. Koopman' over de invulling van de norm van het woonplaatsbegrip, maar denken ongeacht de uitkomst van die 'match' dat er meer aandacht zou moeten zijn voor de privacyaspecten van woonplaatsonderzoeken en de impact die een dergelijk onderzoek kan hebben op de belastingplichtige.

⁴⁷ A.J.C. Perdaems, 'Woonplaatsonderzoek begrensd', *Ntfr* 2025/785.

⁴⁸ Evaluatie, p. 5.

⁴⁹ Par. 2 lid 6 Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst.

⁵⁰ Zie hierover ook de noot van N. van den Hoek bij Hof Den Haag 2 maart 2022, ECLI:NL:GHDHA:2022:317, *NLF* 2022/0773.

⁵¹ Hof Den Haag 2 maart 2022, ECLI:NL:GHDHA:2022:317, *NLF* 2022/0773, r.o. 5.12. Hoewel het Hof een onjuiste toetsingsmaatstaf had gebruikt werd het cassatieberoep ongegrond verklaard. HR 6 september 2024, ECLI:NL:HR:2024:1132, *BNB* 2024/113, m.nt. F.J.P.M. Haas, r.o. 4.4.1 en 4.4.2.

⁵² *Kamerstukken II* 2023/24, 25087, nr. 338.