

Het nieuwe partnerbegrip

Voldoet het aan de door de wetgever gestelde
doelstellingen?

A.A.C.J. Vincken

Universiteit van Tilburg

Master Fiscaal Recht

ANR: 111086

Thesisbegeleidster: mr. dr. N.C.G. Gubbels

Examencommissie: mr. dr. N.C.G. Gubbels
prof. mr. I.J.F.A. van Vijfeijken

Afstudeerdatum: 29 augustus 2011

Voorwoord

Om de masterstudie Fiscaal Recht aan de Universiteit van Tilburg te kunnen afronden dienen de studenten een masterthesis te schrijven. In mijn masterthesis staat het nieuwe partnerbegrip centraal. Ik ga in deze masterthesis onderzoeken of het nieuw ingevoerde partnerbegrip voldoet aan de verwachtingen die de wetgever heeft geschetst in de parlementaire behandeling. Daarnaast wordt nog aandacht besteedt aan het gelijkheidsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel.

Bij het schrijven van deze masterthesis heb ik een beroep gedaan op derden. Ik wil iedereen bedanken die mij op zijn of haar manier heeft geholpen bij het schrijven van deze masterthesis. Een aantal mensen wil ik expliciet bedanken.

Als eerste wil ik mijn thesisbegeleidster mevrouw N.C.G. Gubbels bedanken voor de opbouwende kritiek die ik van haar heb gekregen tijdens het schrijven van deze masterthesis. Daarnaast wil ik ook graag mijn vriend Pascal bedanken voor de moeite die hij heeft genomen voor het doorlezen van deze masterthesis en het geven van kritische opmerkingen. Daarnaast wil ik hem en mijn vader bedanken dat zij mij steeds weer wisten te motiveren om verder te schrijven aan deze masterthesis.

Ook wil ik mijn collega Liesbeth Coenen-Huizer bedanken voor haar kritische blik op deze masterthesis.

Manuscript is afgesloten op 17 augustus 2011.

Lijst met gebruikte afkortingen

AOW	Algemene Ouderdomswet
art.	artikel
Awir	Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen
AWR	Algemene wet inzake rijksbelastingen
Besluit IB 1941	Besluit inkomstenbelasting 1941
BNB	Beslissingen in belastingzaken / Nederlandse belastingrechtspraak
BW	Burgerlijk Wetboek
FED	Fiscaal tijdschrift FED
GBA	Gemeentelijke Basisadministratie voor persoonsgegevens
hst.	Hoofdstuk
i.p.v.	in plaats van
N6OB	Nederlandse Orde van Belastingadviseurs
nr.	nummer
NTR	Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht
o.a.	onder andere
p.	pagina
par.	paragraaf
RB	Register Belastingadviseurs
r.o.	rechtsoverweging
Stb.	Staatsblad
SVB	Sociale Verzekeringsbank
SW 1956	Successiewet 1956
SZW	Sociale Zaken en Werkgelegenheid
t/m	tot en met
V-N	Vakstudie Nieuws
Wet IB	Wet Inkomstenbelasting
Wet IB 1964	Wet Inkomstenbelasting 1964
Wet IB 2001	Wet Inkomstenbelasting 2001
Wet LB 1964	Wet op de Loonbelasting 1964
WFR	Weekblad Fiscaal Recht
WPNR	Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie

Inhoudsopgave

1. Inleiding	1
1.1 Inleiding	1
1.2 Probleemstelling	2
1.3 Verantwoording van de opzet	2
2. Geschiedenis en de ratio van het partnerbegrip	4
2.1 De geschiedenis van het partnerbegrip	4
2.1.1 Wet IB	4
2.1.2 SW 1956	5
2.2 De ratio van het partnerbegrip	6
2.2.1 Wet IB 2001	6
2.2.2 SW 1956	7
2.3 Samenvatting	8
3. Het oude partnerbegrip	9
3.1 Het oude partnerbegrip in de Wet IB 2001	9
3.1.1 Voorwaarden en aanvang van het fiscale partnerschap	9
3.1.2 Einde van het fiscale partnerschap	10
3.2 Het oude partnerbegrip in de SW 1956	11
3.2.1 Voorwaarden en aanvang van het fiscale partnerschap	11
3.2.2 Einde van het fiscale partnerschap	12
3.3 Samenvatting	13
4. De wijziging van het partnerbegrip	14
4.1 Kritiek op het oude partnerbegrip	14
4.1.1 Inleiding	14
4.1.2 Kritiek op het oude partnerbegrip in de Wet IB 2001	14
4.1.2.1 Duidelijke visie op het partnerbegrip ontbrak	14

4.1.2.2	Partnerbegrip bevatte subjectieve voorwaarden.....	14
4.1.2.3	Meerdere partnerbegrippen in de Wet IB 2001.....	15
4.1.2.4	Keuzerecht voor ongehuwd samenwonenden.....	15
4.1.2.5	Zesmaandstermijn.....	16
4.1.2.6	Partnerschap eindigt niet bij de opname in een verpleeg- of verzorgingshuis.....	16
4.1.2.7	Begrip „duurzaam gescheiden leven’.....	16
4.1.3	Kritiek op het oude partnerbegrip in de SW 1956.....	17
4.1.3.1	Aansluiting bij de voorwaarden van het partnerbegrip in de Wet IB 2001.....	17
4.1.3.2	De twee- en de meerrelatie.....	17
4.2	De wijziging van het partnerbegrip.....	18
4.3	Samenvatting.....	20
5.	Het nieuwe partnerbegrip.....	21
5.1	Het nieuwe partnerbegrip in de AWR.....	21
5.1.1	Voorwaarden en aanvang van het fiscale partnerschap.....	21
5.1.2	Einde van het fiscale partnerschap.....	21
5.2	Het nieuwe partnerbegrip in de Wet IB 2001.....	22
5.2.1	Voorwaarden en aanvang van het fiscale partnerschap.....	22
5.2.2	Einde van het fiscale partnerschap.....	23
5.3	Het nieuwe partnerbegrip in de SW 1956.....	24
5.3.1	Voorwaarden en aanvang van het fiscale partnerschap.....	24
5.3.2	Einde van het fiscale partnerschap.....	25
5.4	Samenvatting.....	26
6.	De nieuwe partnerbegrippen onder de loep.....	27
6.1	Beoordeling van de nieuwe partnerbegrippen.....	27
6.1.1	Harmonisatie van de partnerbegrippen.....	27
6.1.1.1	Inleiding.....	27
6.1.1.2	Gerechtvaardigde verschillende voorwaarden in de aanvullingen en beperkingen.....	27

6.1.1.3 Niet geharmoniseerde partnerbegrippen Awir en sociale zekerheid.....	28
6.1.2 Vereenvoudiging.....	30
6.1.3 Leefvormneutraal partnerbegrip	31
6.1.4 Tekortkomingen.....	31
6.2 Tekortkomingen, mogelijke verbeterpunten en aanbevelingen	32
6.2.1 Verschillende voorwaarden in de aanvullingen en beperkingen.....	32
6.2.1.1 Afwijking einde partnerschap bij gehuwden in SW 1956.....	32
6.2.1.2 Partnerschap bij vijf jaar samenwonen	34
6.2.1.3 Uitzondering voor mantelzorgers in de SW 1956.....	35
6.2.1.4 Bloedverwanten in de rechte lijn in de Wet IB 2001	36
6.2.2 Begrip „duurzaam gescheiden leven’ staat nog in Wet IB 2001	36
6.2.3 Overgang van begrip „duurzaam gescheiden leven’ naar moment verzoek echtscheiding..	38
6.2.4 Rangordebepalingen zijn niet compleet.....	40
6.2.4.1 Wet IB 2001	40
6.2.4.2 SW 1956.....	40
6.2.5 Het partnerbegrip kan voor ongehuwd samenwonenden nog onduidelijk zijn	41
6.3 Zijn de belastingwetten voorzien van voldoende overgangsrecht?.....	42
6.4 Samenvatting.....	42
7. Samenvatting en conclusie.....	44
7.1 Samenvatting.....	44
7.2 Conclusie.....	46
Bijlage 1	49
Bijlage 2.....	50
Bijlage 3.....	52
Literatuurlijst.....	53
Jurisprudentie en besluitenregister:.....	59

1. Inleiding

1.1 Inleiding

Tot 1 januari 2011 hadden de Wet IB 2001 en SW 1956 ieder hun eigen partnerbegrip. In de hiervoor genoemde belastingwetten waren gehuwden¹ altijd elkaars fiscale partner. Ook ongehuwd samenwonenden konden in de Wet IB 2001 en de SW 1956 als elkaars partner worden aangemerkt, mits zij voldeden aan bepaalde voorwaarden. Deze voorwaarden verschilden echter in de Wet IB 2001 en de SW 1956.

Bij de evaluatie van de Wet IB 2001, in 2005, werd er in de Tweede Kamer voor het eerst gesproken over het harmoniseren van de partnerbegrippen. De conclusie van het rapport „Breder, lager, eenvoudiger? Een evaluatie van de belastingherziening 2001’ was *“dat aan de vrije keuzemogelijkheid voor kwalificatie als partner voor ongehuwd samenlevenden verschillende haken en ogen [zaten] en dat verschillende argumenten [pleitten] voor afschaffing van deze keuzemogelijkheid”*.² In een later verschenen notitie werden vier nieuwe varianten voor een toekomstig partnerbegrip in de Wet IB 2001 omschreven.³ Daarnaast werden in deze brief een aantal dilemma’s beschreven waar het kabinet tegenaan liep in het onderzoek. Na overleg tussen de vaste commissies voor Financiën en SZW werd besloten dat het partnerbegrip voorlopig niet zou worden gewijzigd, omdat er geen noodzaak was om de keuzemogelijkheid in de Wet IB 2001 te beperken. Ook zou het afschaffen van deze keuzemogelijkheid leiden tot complicaties.⁴

Vervolgens kondigde de Staatssecretaris van Financiën in zijn brief van 15 april 2009 aan dat hij voornemens was om een uniform partnerbegrip in te voeren.⁵ Hij stelde voor om in de AWR een basispartnerbegrip op te nemen. In de Wet IB 2001 en SW 1956 zouden dan bepalingen worden opgenomen die het basispartnerbegrip aanvullen of beperken. Vooruitlopend op de uniformering van het partnerbegrip in de AWR en Wet IB 2001 werd op 1 januari 2010 al een nieuw partnerbegrip opgenomen in de SW 1956. Op 1 januari 2011 zijn de nieuwe partnerbegrippen opgenomen in de AWR en de Wet IB 2001 en wijzigde ook nog het nieuwe partnerbegrip in de SW 1956.

In verband met de uniformering en harmonisering van de partnerbegrippen wordt in de toekomst ook een nieuw partnerbegrip in de Awir opgenomen. Deze wet is tot op heden nog niet gewijzigd, omdat

¹ Onder gehuwden wordt in deze masterthesis ook verstaan geregistreerde partners op grond van het sinds 1 januari 1998 ingevoerde art. 2, lid 6 AWR, tenzij anders is aangegeven.

² *Kamerstukken II 2005-2006*, 30 375, nr. 2, p. 18.

³ *Kamerstukken II 2006-2007*, 30 337, nr. 17.

⁴ *Kamerstukken II 2006-2007*, 30 337, nr. 18.

⁵ *Kamerstukken II 2008-2009*, 27 789, nr. 18, p. 1.

het nieuwe partnerbegrip voordelen zou opleveren voor samengestelde gezinnen ten opzichte van traditionele gezinnen met betrekking tot de toeslagen.⁶ In de Fiscale Agenda heeft de Staatssecretaris van Financiën een nieuwe objectieve voorwaarde omschreven die ervoor moet zorgen dat ook samengestelde gezinnen als elkaars partner worden aangemerkt. Deze nieuwe voorwaarde zal worden meegenomen in het Belastingplan 2012.⁷ In deze masterthesis zal het partnerbegrip uit de Awir slechts zeer beperkt aan bod komen.

In deze masterthesis wil ik gaan onderzoeken of het nieuwe uniforme partnerbegrip, zoals dat tegenwoordig is opgenomen in de AWR, Wet IB 2001 en SW 1956, voldoet aan de verwachtingen die de wetgever heeft geschetst. Volgens de wetgever zou het partnerbegrip door de harmonisatie beter uitvoerbaar moeten zijn en daardoor ook beter handhaafbaar. Tevens moesten de wijzigingen leiden tot vereenvoudiging en een leefvormneutraler partnerbegrip. In mijn masterthesis richt ik me met name op de voorwaarden waaraan ongehuwd samenwonenden moeten voldoen om elkaars fiscale partner te zijn. Bij de beëindiging van het partnerschap wordt met name ingaan op de situaties die zich voordoen bij gehuwden.

1.2 Probleemstelling

De probleemstelling in deze thesis luidt als volgt:

Leiden de nieuwe partnerbegrippen zoals deze zijn opgenomen in de huidige AWR, Wet IB 2001 en SW 1956 tot meer harmonisatie en zijn ze daardoor beter uitvoerbaar en beter te handhaven dan de oude partnerbegrippen en zijn de gevolgen van de wijziging van de partnerbegrippen te rechtvaardigen, vanuit het gelijkheidsbeginsel en rechtszekerheidsbeginsel gezien?

1.3 Verantwoording van de opzet

In hoofdstuk twee zal ik als eerste kort stil staan bij het verleden van het partnerbegrip in de Wet IB 2001 en de SW 1956. Daarnaast wordt in dit hoofdstuk ook de ratio van het partnerbegrip in de betreffende belastingwetten besproken.

Vervolgens licht ik in het derde hoofdstuk het oude partnerbegrip in de Wet IB 2001 en SW 1956 toe, waarbij met name wordt ingegaan op de aanvang en het einde van het partnerschap en de voorwaarden van het partnerschap.

⁶ *Kamerstukken II* 2010-2011, 32 130, nr. 22, p. 2-3.

⁷ Fiscale Agenda: naar een eenvoudiger, meer solide en fraudebestendiger belastingstelsel, p. 48 en 49 (Bijlage bij brief Staatssecretaris van Financiën van 14 april 2011, nr. AFP/2011/248 U).

In het vierde hoofdstuk wordt ingegaan op de in de literatuur geuite kritiek op het oude partnerbegrip. In dit hoofdstuk zullen tevens de uitgangspunten en de doelstellingen van de wetgever worden besproken bij de wijziging van de partnerbegrippen in de AWR, Wet IB 2001 en SW 1956 op 1 januari 2011.⁸

Daarna zal ik in het vijfde hoofdstuk per belastingwet bespreken wat de voorwaarden voor fiscaal partnerschap zijn bij ongehuwd samenwonenden en wanneer het partnerschap eindigt voor gehuwden. In het daarop volgende hoofdstuk wordt beoordeeld of het nieuwe partnerbegrip voldoet aan de verwachtingen die de Staatssecretaris had geschetst en of er nog verbeteringen wenselijk zijn. Ik zal ook hier een aantal aanbevelingen doen.

Mijn thesis rond ik af met een samenvatting en conclusie in het zevende, en tevens laatste hoofdstuk.

⁸ Bij de SW 1956 op 1 januari 2010.

2. Geschiedenis en de ratio van het partnerbegrip

In dit hoofdstuk wordt in paragraaf 1 zowel de geschiedenis van het partnerbegrip in de Wet IB 2001 omschreven als de geschiedenis van het partnerbegrip in de SW 1956. Daarna zal in paragraaf 2 nader worden ingegaan op de doelstellingen die ten grondslag liggen aan het partnerbegrip in de Wet IB 2001 en aan het partnerbegrip in de SW 1956. Deze doelstellingen bepalen namelijk mede de voorwaarden, waaraan partners moeten voldoen om als elkaars fiscale partner te worden aangemerkt, die in de wet worden gesteld.

2.1 De geschiedenis van het partnerbegrip

2.1.1 Wet IB

In het Besluit IB 1941 en in de Wet IB 1964 waren gehuwden altijd elkaars partner tot het moment dat zij duurzaam gescheiden gingen leven.⁹ De gehuwde vrouw was echter ondergeschikt aan de man en handelingsonbekwaam tot 1957, waardoor alleen de man belastingplichtig was. Hij diende dan ook in zijn aangifte inkomstenbelasting zowel zijn eigen inkomen als het inkomen van zijn echtgenote aan te geven.¹⁰ In 1973 werd de gehuwde vrouw slechts zelfstandig belastingplichtig voor haar inkomsten uit winst uit onderneming, uit tegenwoordige arbeid en uit winst uit een voor rekening van de man gedreven onderneming die aan de vrouw wordt toegerekend.¹¹ Haar andere inkomsten diende de man nog aan te geven in zijn aangifte inkomstenbelasting. De gehuwde vrouw was pas vanaf 1984 helemaal zelfstandig belastingplichtig.¹² Gehuwden dienden wel gezamenlijk aangifte te blijven doen, omdat ze elkaars partner waren.

Begin jaren tachtig ontstonden, naast het huwelijk, ook niet-traditionele samenlevingsvormen. Naar aanleiding van het ontstaan van deze niet-traditionele samenlevingsvormen zijn er tussen 1983 en 1985 een drietal voorstellen tot wijziging van de Wet IB 1964 en Wet LB 1964 ingediend, namelijk Tweeverdieners I, II, III.¹³ Naar aanleiding van het wetsvoorstel Tweeverdieners II werd het begrip ‚gezamenlijke huishouding‘ ingevoerd in de Wet IB 1964 en werden ongehuwde belastingplichtigen die duurzaam samenwonen als partners aangemerkt in bepaalde artikelen.^{14 15}

⁹ Het begrip duurzaam gescheiden leven komt aan bod in par. 3.1.2.

¹⁰ Art. 5, lid 1 Wet IB 1964 van 1 januari 1965 tot 1 januari 1973.

¹¹ Art. 5, lid 1 Wet IB 1964 van 1 januari 1973 tot 1 januari 1984.

¹² Art. 5 Wet IB 1964 vanaf 1 januari 1984 tot 1 januari 2001.

¹³ Achtereenvolgens: *Kamerstukken II* 1982-1983, 17 885; *Kamerstukken II* 1983-1984, 18 121; *Kamerstukken II* 1983-1984, 18 519.

¹⁴ H.P.A.M. van Arendonk, *Wegwijs in de inkomstenbelasting*, Den Haag: SDU Uitgevers 2007, par. 2.3.

¹⁵ O.a. in art. 53a, lid 1 juncto art 56 Wet IB 1964 van 1 januari 1 januari 1985 tot 1 januari 1990.

Op 1 januari 1990 werd het voor ongehuwd samenwonenden ook mogelijk om de basisaftrek op verzoek aan elkaar over te dragen.¹⁶ Om van deze mogelijkheid gebruik te maken dienden zij beiden achttien jaar of ouder te zijn aan het begin van het kalenderjaar¹⁷ en zij dienden duurzaam een gezamenlijke huishouding te voeren.¹⁸ Van een gezamenlijke huishouding was volgens art. 56, lid 2 Wet IB 1964 sprake als de belastingplichtige het gehele voorafgaande kalenderjaar en meer dan zes maanden in het lopende kalenderjaar een gezamenlijke huishouding heeft gevoerd met een andere belastingplichtige en zij in die periode op hetzelfde adres waren ingeschreven in de basisadministratie. Op 1 januari 1997 is de termijn hoelang ongehuwd samenwonenden dienen te hebben samengewoond voor partnerschap aangepast naar zes maanden.¹⁹ In bepalingen in de Wet IB 1964 die betrekking hadden op partners werd vaak verwezen naar de voorwaarden van art. 56 Wet IB 1964.

Op 1 januari 2001 werd de Wet IB in zijn geheel gewijzigd, waarbij in art. 1.2 Wet IB 2001 een centraal fiscaal partnerbegrip werd geïntroduceerd. De voorwaarden, waar ongehuwd samenwonenden aan dienden te voldoen om te kunnen kiezen voor fiscaal partnerschap, waren grotendeels overgenomen uit art. 56 Wet IB 1964.

Bij bovengenoemde wetswijziging bleef het begrip „duurzaam gescheiden leven’ uit de Wet IB 1964 gehandhaafd.

Op 1 januari 2011 is het partnerbegrip in de Wet IB 2001 voor het laatst gewijzigd, waarbij onder andere het begrip „duurzaam gescheiden leven’ is komen te vervallen.

2.1.2 SW 1956

Op 1 januari 1981 werd in de SW 1956 voor het eerst een bepaling opgenomen op basis waarvan ongehuwd samenwonenden gelijk behandeld werden als gehuwden met betrekking tot het tarief.²⁰ Ongehuwd samenwonenden dienden echter tot het tijdstip van overlijden gedurende ten minste vijf aaneengesloten jaren een gemeenschappelijke huishouding te hebben gevoerd om gelijkgesteld te worden met gehuwden. Daarnaast werd er nog een onderscheid gemaakt tussen ongehuwd samenwonenden die bloedverwanten waren van elkaar in de rechte lijn of in de zijlijn tot en met de tweede graad en andere ongehuwd samenwonenden. Bloedverwanten dienden namelijk beide 35 jaar of ouder te zijn gedurende de vijf jaar dat ze een gemeenschappelijke huishouding hebben gevoerd om

¹⁶ *Kamerstukken II* 1987-1988, 20 595, nr. 3, p. 48-49.

¹⁷ Iemand die jonger is dan 27 jaar en die in het kalenderjaar gedurende meer dan zes maanden in belangrijke mate door zijn ouders of pleegouders is onderhouden, kan niet als partner worden aangemerkt van een belastingplichtige.

¹⁸ Art. 56, lid 1 Wet IB 1964 van 1 januari 1990 tot 1 januari 2001.

¹⁹ *Kamerstukken II* 1996-1997, 25 051, nr. 3, p. 3-4.

²⁰ *Kamerstukken II* 1979-1980, 16 016, nr. 3, p. 9.

als partners te worden aangemerkt en vielen in tariefgroep I, terwijl andere ongehuwd samenwonenden slechts achttien jaar of ouder dienden te zijn en in tariefgroep II vielen.²¹

De SW 1956 wijzigde op 1 januari 1985 naar aanleiding van een amendement Zijlstra/Van Rey.²² Vanaf toen vielen beide categorieën ongehuwd samenwonenden in tariefgroep I. Daarnaast werd de leeftijdsgrens aangepast naar 22 jaar. Ook introduceerde de wetgever in 1985 twee nieuwe partnerbegrippen in de SW 1956, namelijk de tweerelatie en de meerrelatie. Deze begrippen waren met name van belang bij de berekening van de partnervrijstelling.

Op 1 januari 2002 nam de wetgever, naast de tweerelatie en de meerrelatie, nog een derde partnerbegrip op in de SW 1956, namelijk de notariële samenwoners.²³ Dit derde partnerbegrip werd in de SW 1956 opgenomen naar aanleiding van het rapport „De warme, de koude en de dode hand” van de werkgroep modernisering successiewetgeving.²⁴

Tot slot is op 1 januari 2010 een heel nieuw partnerbegrip ingevoerd in de SW 1956, welk begrip voor het laatst gewijzigd werd op 1 januari 2011. De invoering van een nieuw partnerbegrip in 2010 liep al vooruit op de uniformering en harmonisering van het partnerbegrip in de AWR, Wet IB 2001 en Awir.

2.2 De ratio van het partnerbegrip

2.2.1 Wet IB 2001

Het gelijk behandelen van gehuwden en ongehuwd samenwonenden, die in een vergelijkbare situatie verkeren, is de belangrijkste doelstelling voor het opnemen van een centraal partnerbegrip in de Wet IB 2001.²⁵ Daarnaast is het partnerbegrip in de Wet IB 2001 opgenomen om praktische problemen te voorkomen, uit eenvoudsoverwegingen, om onnodige administratieve lasten te voorkomen, negatieve inkomenseffecten voor belastingplichtigen te voorkomen en aan te sluiten bij de maatschappelijke ontwikkelingen met betrekking tot de individualisering van de Wet IB 2001.²⁶ Ongehuwd samenwonenden dienen echter aan een aantal voorwaarden te voldoen om te kwalificeren als partners. Deze voorwaarden zijn door de wetgever gesteld, omdat alleen ongehuwd samenwonenden die in een vergelijkbare situatie verkeren als gehuwden, als partners kunnen worden aangemerkt.²⁷ Daarnaast hebben ongehuwd samenwonenden, die als elkaars partner worden

²¹ Art. 24, lid 1, onderdeel a en b SW 1956, zoals die gold tot en met 31 december 1984.

²² *Kamerstukken II* 1983-1984, 17 041, nr. 19.

²³ Deze partnerbegrippen komen in par. 3.2.1 aanbod.

²⁴ Ook wel rapport Moltmaker genoemd, van het Ministerie van Financiën, 13 maart 2000, V-N 2000/14.15.

²⁵ *Kamerstukken II* 1998-1999, 26 727, nr. 3, p. 25.

²⁶ N.C.G. Gubbels, „Het partnerbegrip”, in: A.C. Rijkers, H. Vording, *Vijf jaar Wet IB 2001*, Deventer: Kluwer 2006, par. 2.2.2.

²⁷ *Kamerstukken II* 1998-1999, 26 727, nr. 3, p. 25.

aangemerkt, recht op bepaalde faciliteiten die gelden voor gehuwden, waaronder de uitbetaling van de algemene heffingskorting aan de niet- verdienende partner.²⁸

Ook speelt nog altijd het draagkrachtbeginsel een rol in de Wet IB 2001.²⁹ In de Wet IB 1964 werd nog rekening gehouden met de gezinsdraagkracht. Vanaf 1 januari 2001 wordt in de Wet IB 2001 meer rekening gehouden met de individuele draagkracht. Dit vloeit voort uit de doelstelling van individualisering bij het invoeren van de Wet IB 2001. Toch komt de gezinsdraagkracht nog terug in de Wet IB 2001, omdat het hebben van een partner van invloed is op de individuele draagkracht van een belastingplichtige.³⁰

2.2.2 SW 1956

Net als aan de Wet IB 2001 ligt ook aan de SW 1956 het draagkrachtbeginsel ten grondslag. Daarnaast ligt ook het zogenoemde buitenkansbeginsel ten grondslag aan de SW 1956.³¹ Dit beginsel houdt in dat naar mate de verkrijging meer een ‚buitenkans‘ is, de verkrijger meer erf- of schenkbelasting dient te betalen. In art. 24, lid 1 SW 1956 komt dit beginsel dan ook terug. De mensen die dicht bij de overledene staan, bijvoorbeeld echtgenote en kinderen, vallen in een tariefgroep met een lager tarief dan mensen die verder van de overledene af staan, bijvoorbeeld schoonouders of vrienden.

Het hanteren van een lager tarief voor echtgenoten en bloedverwanten in de rechte lijn wordt gerechtvaardigd door het ‚Familienprinzip‘.³² Dit ‚Familienprinzip‘ houdt in dat ervan wordt uitgegaan dat een familie³³ elkaar financieel dient bij te staan. Daarnaast heeft iemand die iets erft van zijn moeder minder het gevoel dat hij is verrijkt, waardoor het niet gerechtvaardigd zou zijn om tegen een hoger tarief belasting te heffen.

Indien ongehuwd samenwonenden niet gelijkgesteld worden met gehuwden, dan dienen ongehuwd samenwonenden door het buitenkansbeginsel meer erf- of schenkbelasting te betalen over de verkrijging van de erflater of schenker. Dit gevolg is echter ongewenst, omdat dit een belangrijke achteruitgang zou betekenen in de levenssituatie van diegene met wie de erflater of schenker samenwoonde. Daarnaast zou dit ook in strijd komen met de verzorgingsgedachte die volgens de wetgever ook van toepassing is op ongehuwd samenwonenden.³⁴ Het is dus van belang dat ongehuwd

²⁸ *Kamerstukken II 1998-1999*, 26 727, nr. 3, p. 74.

²⁹ *Kamerstukken II 1998-1999*, 26 727, nr. 3, p. 4-5 en N.C.G. Gubbels, ‚Het partnerbegrip‘, in: A.C. Rijkers, H. Vording, *Vijf jaar Wet IB 2001*, Deventer: Kluwer 2006, par. 2.2.2.

³⁰ *Kamerstukken II 1998-1999*, 26 727, nr. 3, p. 24 en 25.

³¹ I.J.F.A. van Vijfeijken, R.T.G. Verstraaten, *Cursus Belastingrecht, Successiebelastingen*, Deventer: Kluwer 2010, par. 0.0.4.

³² I.J.F.A. van Vijfeijken, ‚Contouren voor een nieuwe Successiewet‘, *WPNR 2004/6576*.

³³ Onder familie wordt in dit opzicht verstaan de echtgenoot en kinderen.

³⁴ *Kamerstukken II 1979-1980*, 16 016, nr. 3, p. 3 en 9 en *Kamerstukken II 2001-2002*, 28 015, nr. 3, p. 3.

samenwonenden gelijk worden gesteld met gehuwden.³⁵ Wel eist de wetgever dat ongehuwd samenwonenden duurzaam dienen samen te wonen.³⁶ Zouden ongehuwd samenwonenden immers niet op een lijn zijn te stellen met echtgenoten dan zou dit de rechtvaardigingsgrond voor het lagere tarief voor partners aangetasten.³⁷

2.3 Samenvatting

Rond 1980 gingen ongehuwden steeds vaker samenwonen. Omdat de positie van ongehuwd samenwonenden veel leek op de positie van gehuwden, diende dit ook te worden verwerkt in de Wet IB en de SW 1956. Daarom werden ongehuwd samenwonenden voor verschillende bepalingen gelijk gesteld met gehuwden.

Op 1 januari 2010 werd de laatste grote wijziging doorgevoerd in het partnerbegrip in de SW 1956³⁸ en op 1 januari 2011 werd het partnerbegrip in de Wet IB 2001 voor het laatst gewijzigd.

Het begrip „duurzaam gescheiden leven” was al opgenomen in het Besluit IB 1941, maar is komen te vervallen op 1 januari 2011.

Het partnerbegrip in Wet IB 2001 is gebaseerd op objectief controleerbare duurzaamheidseisen, omdat ongehuwd samenwonenden die als elkaars partner worden aangemerkt vergelijkbaar dienen te zijn met gehuwden. Daarnaast hebben zij recht op de partnerfaciliteiten. Ook het gelijkheidsbeginsel en het draagkrachtbeginsel zijn van belang bij het partnerbegrip in de Wet IB 2001.

Naast het draagkrachtbeginsel ligt ook het buitenkansbeginsel ten grondslag aan de SW 1956. Door dit buitenkansbeginsel zouden ongehuwd samenwonenden, indien zij niet als elkaars partner zouden worden aangemerkt, meer belasting dienen te betalen over erfrechtelijke verkrijgingen of schenkingen. Dit zou echter in strijd komen met de verzorgingsgedachte. Dit is de reden dat ongehuwd samenwonenden gelijkgesteld worden met gehuwden in de SW 1956.

³⁵ *Kamerstukken II 1979-1980*, 16 016, nr. 3, p. 9.

³⁶ H. Schuttevâer, J.W. Zwemmer, *De Nederlandse successiewetgeving. Civiel- en fiscaalrechtelijke beschouwingen over de verkrijging krachtens erfrecht of schenking*, Deventer: Kluwer 1998, hst. 5.

³⁷ I.J.F.A. van Vijfeijken, „Contouren voor een nieuwe Successiewet”, *WPNR* 2004/6576 en I.J.F.A. van Vijfeijken, „De positie van de langstlevende in de Wet schenk- en erfbelasting”, *WFR* 2008/571.

³⁸ Op 1 januari 2011 werden nog een aantal kleine wijzigingen doorgevoerd in het partnerbegrip in de SW 1956 in verband met de invoering van het nieuwe partnerbegrip in de AWR.

3. Het oude partnerbegrip

In dit hoofdstuk zullen de twee verschillende, oude partnerbegrippen worden besproken zoals deze in de Wet IB 2001 en de SW 1956 waren opgenomen.³⁹ Bij de behandeling van deze begrippen wordt ingegaan op de voorwaarden die werden gesteld alsmede wanneer het partnerschap aanving en wanneer het eindigde.

3.1 Het oude partnerbegrip in de Wet IB 2001

3.1.1 Voorwaarden en aanvang van het fiscale partnerschap

Gehuwden waren altijd elkaars fiscale partner in de Wet IB 2001, mits zij niet duurzaam gescheiden leefden.⁴⁰ Het partnerschap ving aan op het moment dat het huwelijk werd voltrokken.⁴¹ Indien echtgenoten in het belastingjaar waarin ze huwden ook ongehuwd hadden samengewoond, dan konden ze het hele belastingjaar als partners worden aangemerkt, mits zij op hetzelfde adres stonden ingeschreven in de GBA.⁴²

In tegenstelling tot gehuwden dienden ongehuwd samenwonenden te voldoen aan onderstaande voorwaarden om als elkaars partner te worden aangemerkt:

- beide partners dienden in het kalenderjaar meerderjarig te zijn;⁴³
- de partners dienden in het kalenderjaar meer dan zes maanden onafgebroken een gezamenlijke huishouding te hebben gevoerd en op hetzelfde woonadres te zijn ingeschreven in de GBA, en
- zij dienden te kiezen voor fiscaal partnerschap.⁴⁴

Daarnaast konden bloedverwanten in de eerste graad alleen kiezen voor partnerschap, mits zij beiden bij aanvang van het kalenderjaar de leeftijd van 27 jaar hadden bereikt. Tevens kon men met een niet in Nederland wonende persoon alleen opteren voor partnerschap als deze persoon had gekozen voor de behandeling als binnenlands belastingplichtige.

Ongehuwd samenwonenden dienden de keuze voor partnerschap te maken bij het verzoek voor een voorlopige teruggaaf inkomstenbelasting of bij het doen van de aangifte inkomstenbelasting.⁴⁵ Indien

³⁹ In de Wet IB 2001 tot 1 januari 2011 en in de SW 1956 tot 1 januari 2010.

⁴⁰ Art. 1.2, lid 1, onderdeel a Wet IB 2001.

⁴¹ Art. 1:43 lid 1 BW en art. 1:80a lid 3 en 4 BW bij geregistreerde partners.

⁴² *Kamerstukken II* 1999-2000, 26 727, nr. 79, p. 6 en Besluit Staatssecretaris van Financiën van 18 maart 2010, nr. DGB 2010/745M, *BNB* 2010/187, par. 2.2.

⁴³ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 18 maart 2010, nr. DGB2010/745M, *BNB* 2010/187, par. 2.3: “Artikel 1.2, eerste lid, onderdeel b, van de Wet IB 2001 biedt deze keuzemogelijkheid aan een meerderjarige belastingplichtige die gedurende het kalenderjaar meer dan zes maanden onafgebroken een gezamenlijke huishouding voert met een andere meerderjarige belastingplichtige”.

⁴⁴ Art. 1.2, lid 1, onderdeel b Wet IB 2001.

zij in het verzoek voor een voorlopige teruggaaf hadden gekozen voor partnerschap, dan konden ze deze keuze nog herzien bij het doen van de aangifte. Een gemaakte keuze in de aangifte kon in beginsel niet meer worden herzien.⁴⁶ In een besluit was echter goedgekeurd dat een in de aangifte gemaakte keuze kon worden herzien tot het moment dat de aanslag van een van beide partners onherroepelijk vaststond.⁴⁷ Daarnaast dienden ongehuwd samenwonenden de keuze om als elkaars fiscale partner te worden aangemerkt samen en uitsluitend met elkaar te maken, waarbij ze de in het verleden gemaakte keuze elk kalenderjaar konden herzien.⁴⁸

In art. 1.2, lid 6 Wet IB 2001 werd tot slot bepaald dat een belastingplichtige slechts één partner mocht hebben. Indien de belastingplichtige met meerdere mensen gehuwd was, dan was alleen de echtgeno(o)t(e) met wie de belastingplichtige het langst gehuwd was partner voor de Wet IB 2001.

3.1.2 Einde van het fiscale partnerschap

Bij gehuwden eindigde het fiscale partnerschap op het moment dat een van beiden kwam te overlijden of wanneer zij duurzaam gescheiden gingen leven.⁴⁹

Volgens de rechtspraak was sprake van duurzaam gescheiden leven, indien gehuwden de echtelijke samenleving verbraken en ieder zijn of haar eigen leven ging leiden alsof hij of zij niet met de ander was gehuwd. Daarnaast diende deze toestand door beiden of door een van hun beide als bestendig te zijn bedoeld. Van duurzaam gescheiden leven was tevens sprake, indien echtgenoten niet langer konden samenwonen, doordat een situatie was ontstaan die zij beiden niet wilden, maar het ook niet te verwachten was dat deze situatie binnen een korte tijd zou wijzigen, waardoor echtgenoten weer konden gaan samenwonen. Bijvoorbeeld bij de opname van een van beide in een verpleeg- of verzorgingshuis door ziekte en/of invaliditeit.⁵⁰

Omdat het in de praktijk vaak ongewenst was dat het partnerschap eindigde wanneer een van de echtelieden werd opgenomen in een verpleeg- of verzorgingshuis, keurde de Staatssecretaris van Financiën goed dat echtgenoten elkaars partner bleven, indien een van hen werd opgenomen in een verpleeg- of verzorgingshuis.⁵¹ Deze goedkeuring gold niet als er omstandigheden waren die zich tegen deze goedkeuring verzetten, bijvoorbeeld doordat de echtgenoten bij de SVB kenbaar hadden gemaakt dat ze alleenstaand waren. Tot slot konden belastingplichtigen niet meer op een door hun gemaakte keuze terugkomen, omdat ze een bestendige gedragslijn dienden te volgen.

⁴⁵ Art. 1.3, lid 1 Wet IB 2001.

⁴⁶ Art. 1.3, lid 4 Wet IB 2001.

⁴⁷ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 18 maart 2010, nr. DGB2010/745M, *BNB* 2010/187, vraag 2.6 en 2.7.

⁴⁸ Art. 1.2, lid 1, onderdeel b, sub 2 en art. 1.3, lid 2 Wet IB 2001.

⁴⁹ Art. 1.2, lid 4 Wet IB 2001.

⁵⁰ Hoge Raad 10 februari 1960, nr. 14, *BNB* 1960/77. Voorgenoemd arrest is ook van toepassing verklaard op de Wet IB 2001 door de Hoge Raad op 17 februari 1965, nr. 15 261, *BNB* 1965/112.

⁵¹ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 22 februari 2006, nr. CPP2005/3058M, *BNB* 2006/186.

In beginsel eindigde het partnerschap bij ongehuwd samenwonenden wanneer ze niet langer kozen voor fiscaal partnerschap, ze niet langer voldeden aan de gestelde voorwaarden of een van hen kwam te overlijden.

Indien het partnerschap eindigde doordat een van beide samenwoners kwam te overlijden, dan konden ze ook in het jaar van overlijden kiezen voor partnerschap ook al voldeden ze niet aan de termijn van zes maanden.⁵²

3.2 Het oude partnerbegrip in de SW 1956

3.2.1 Voorwaarden en aanvang van het fiscale partnerschap

In de SW 1956 waren gehuwden, net als in de Wet IB 2001, altijd partners van elkaar vanaf het moment dat het huwelijk was voltrokken. Ongehuwd samenwonenden konden op grond van de bepalingen voor notariële samenwoners, de twee- en de meerrelatie als elkaars partner worden aangemerkt, vanaf het moment dat ze aan de gestelde voorwaarden voldeden.⁵³

Volgens het partnerbegrip voor notariële samenwoners dienden ongehuwd samenwonenden een notarieel samenlevingscontract te hebben met een wederzijdse zorgplicht. Dit notariële samenlevingscontract diende gedurende ten minste zes maanden voorafgaand aan het overlijden respectievelijk twee jaar voorafgaand aan het moment van schenking te hebben bestaan.⁵⁴ Ongehuwd samenwonenden dienden ook gedurende zes maanden voorafgaand aan het overlijden c.q. twee jaar voorafgaand aan de schenking een duurzaam gemeenschappelijke huishouding te hebben gevoerd en op hetzelfde adres te staan ingeschreven in de GBA. Bovengenoemde periode van zes maanden respectievelijk twee jaar ving pas aan wanneer de jongste van beide partners achttien jaar of ouder was. Daarnaast mochten ongehuwd samenwonenden niet elkaars bloedverwant in de rechte lijn zijn. Tot slot kon er in de SW 1956 geen sprake zijn van partnerschap, wanneer ongehuwd samenwonenden in de vijf voorafgaande jaren aan het overlijden of de schenking in hun aangifte inkomstenbelasting niet hadden geopteerd voor partnerschap, terwijl zij wel hadden kunnen opteren voor partnerschap.⁵⁵

In art. 24, lid 2, onderdeel b SW 1956 werd vervolgens de tweerelatie omschreven. Er was sprake van een tweerelatie *“als twee personen tezamen, eventueel met een of meer kinderen jonger dan 27 jaar*

⁵² Art. 1.2, lid 2 Wet IB 2001.

⁵³ Art. 24, lid 2, onderdelen a, b en c SW 1956.

⁵⁴ *Kamerstukken II* 2001-2002, 28 015, nr. 6, p. 9 en 10.

⁵⁵ Art. 24, lid 2, onderdeel a SW 1956.

van een van hen of beiden, buiten huwelijksverband een gemeenschappelijke huishouding voerden”.⁵⁶ Deze gemeenschappelijke huishouding dienden zij gedurende een aaneengesloten periode van vijf jaar te hebben gevoerd.

Tot slot werd in art. 24, lid 2, onderdeel c SW 1956 de meerrelatie omschreven. Van een meerrelatie was sprake “als drie of meer personen buiten huwelijksverband gedurende een aaneengesloten periode van vijf jaar een gemeenschappelijke huishouding hadden gevoerd, waarbij kinderen jonger dan 27 jaar van de samenwoners niet als partner telden”.⁵⁷

In alle partnerbegrippen voor ongehuwd samenwonenden kwam het begrip ‘gemeenschappelijke huishouding’ terug. Van een gemeenschappelijke huishouding was volgens de Hoge Raad sprake, indien belastingplichtigen samenwoonden in een gemeenschappelijk hoofdverblijf.⁵⁸ Later oordeelde de Hoge Raad nog dat er ook sprake kon zijn van een gemeenschappelijke huishouding, als er geen sprake was van een gemeenschappelijk hoofdverblijf. Wel diende dan vast te staan “dat het ontbreken van een gemeenschappelijk hoofdverblijf niet [was] toe te schrijven aan de wens van erflater en verkrijger ten opzichte van elkaar een zekere zelfstandigheid te bewaren, maar aan omstandigheden welke, objectief gezien, daartoe noopten”.⁵⁹

3.2.2 Einde van het fiscale partnerschap

Het partnerschap in de SW 1956 eindigde in beginsel bij het overlijden van een van beide partners. Daarnaast eindigde het partnerschap bij gehuwden ook als de scheiding van tafel en bed of de echtscheiding was uitgesproken.

Bij ongehuwd samenwonenden eindigde het partnerschap als zij niet langer voldeden aan de voorwaarden die werden gesteld aan het partnerschap in art. 24, lid 2 SW 1956. Daarnaast eindigde het partnerschap als een van beide samenwoners werd opgenomen in een verpleeg- of verzorgingshuis, omdat de vereiste gemeenschappelijke huishouding dan werd verbroken.

Volgens de Hoge Raad moest echter veel betekenis worden toegekend aan de intentie van ongehuwd samenwonenden om te beoordelen of het partnerschap eindigde, wanneer een van beide werd opgenomen in een verpleeg- of verzorgingshuis.⁶⁰

Later kwam de Hoge Raad gedeeltelijk terug op bovenstaande uitspraak. Hij oordeelde toen dat, wanneer belanghebbenden wel de intentie hadden om de gemeenschappelijke huishouding voort te

⁵⁶ I.J.F.A. van Vijfeijken, R.T.G. Verstraaten, *Cursus Belastingrecht, Successiebelastingen*, Deventer: Kluwer 2010, par. 1.4.1.B.

⁵⁷ I.J.F.A. van Vijfeijken, R.T.G. Verstraaten, *Cursus Belastingrecht, Successiebelastingen*, Deventer: Kluwer 2010, par. 1.4.1.B.

⁵⁸ Hoge Raad 4 maart 1987, nr. 24 553, *BNB* 1987/118, r.o. 4.1.

⁵⁹ Hoge Raad 17 maart 1993, nr. 28 801, *BNB* 1993/181, r.o. 3.3.

⁶⁰ Hoge Raad 19 februari 1986, nr. 23 598, *BNB* 1986/135, r.o. 4.3.

zetten, deze gemeenschappelijke huishouding toch kon worden verbroken als de situatie zich voordeed waarbij er objectief gezien voor erflaatster geen mogelijkheid zou zijn om terug te keren in de gemeenschappelijke huishouding.^{61 62}

Tot slot keurde de Staatssecretaris van Financiën in een besluit uit 2007 goed dat bij ongehuwd samenwonenden naar de feiten en omstandigheden zou worden gekeken om te beoordelen “*of er sprake [was] van een schrijnende situatie die leidt tot een onbillijkheid van overwegende aard*”, waardoor het partnerschap niet diende te eindigen bij de opname van een van beide partners in een verpleeg- of verzorgingshuis.⁶³

3.3 Samenvatting

Zowel de Wet IB 2001 als de SW 1956 had een eigen partnerbegrip. De voorwaarden waar ongehuwd samenwonenden aan moesten voldoen voor partnerschap waren verschillend. Een van de grootste verschillen tussen de partnerbegrippen was dat ongehuwd samenwonenden in de Wet IB 2001 konden kiezen voor partnerschap. Wanneer in de Wet IB 2001 niet werd gekozen voor partnerschap had dit echter gevolgen voor het partnerschap in de SW 1956. Een overeenkomstige voorwaarde was dat ongehuwd samenwonenden duurzaam een gezamenlijke huishouding dienden te voeren.

Het tijdstip waarop het partnerschap eindigde verschilde per belastingwet. Bij gehuwden eindigde het partnerschap in de Wet IB 2001 als ze duurzaam gescheiden gingen leven of een van beide kwam te overlijden. In de SW 1956 eindigde het partnerschap bij gehuwden echter pas als echtgenoten waren gescheiden (van tafel en bed). Daarnaast was het in de SW 1956 mogelijk dat het partnerschap bij ongehuwd samenwonenden niet eindigde als een van hen werd opgenomen in een verpleeg- of verzorgingshuis, terwijl dit in de Wet IB 2001 niet mogelijk was.

⁶¹ Hoge Raad 18 januari 2008, nr. 43 181, *BNB* 2008/60, r.o. 5.3 en 5.4.

⁶² In deze uitspraak ging het om een meerrelatie, waarbij de tante was opgenomen in een verpleeghuis.

⁶³ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 21 juni 2007, nr. CPP2007/1223M, *V-N* 2007/33.24, onderdeel 3.

4. De wijziging van het partnerbegrip

In dit hoofdstuk komt in de eerste paragraaf de kritiek uit de literatuur aan bod op de partnerbegrippen in de Wet IB 2001 en de SW 1956, evenals de kritiek op het oude partnerbegrip in de Wet IB 2001 uit de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001.⁶⁴ Tot slot wordt in paragraaf 2 de parlementaire behandeling van de laatste wijziging van de partnerbegrippen in de AWR, Wet IB 2001 en SW 1956 kort besproken.

4.1 Kritiek op het oude partnerbegrip

4.1.1. Inleiding

De kritiek op de partnerbegrippen had met name betrekking op de verschillende voorwaarden die werden gesteld in de Wet IB 2001 en de SW 1956. Deze verschillende voorwaarden kwamen de eenvoud van de partnerbegrippen niet ten goede.

Ook in de literatuur werd kritiek gegeven op het partnerbegrip zelf in de Wet IB 2001 of de SW 1956. Deze kritiekpunten zullen hierna per belastingwet worden behandeld.

4.1.2 Kritiek op het oude partnerbegrip in de Wet IB 2001

4.1.2.1 Duidelijke visie op het partnerbegrip ontbrak

In de Wet IB 2001 werd rekening gehouden met het hebben van een partner, omdat dit invloed zou hebben op de draagkracht van belastingplichtigen. Er werd echter niet aangegeven of het hebben van een partner een draagkrachtvermeerdering of een draagkrachtvermindering inhield.⁶⁵ Daarnaast gaf de wetgever in de parlementaire behandeling wel aan in welke bepalingen er rekening werd gehouden met partnerschap, maar motiveerde deze keuze niet. Hierdoor was het onduidelijk in welke omstandigheden er rekening diende te worden gehouden met het hebben van een partner.

Uit bovenstaande kon worden geconcludeerd dat een duidelijke visie op het oude partnerbegrip in de Wet IB 2001 ontbrak, waardoor het onderscheid dat werd gemaakt tussen alleenstaanden en partners moeilijk te rechtvaardigen was.⁶⁶

4.1.2.2 Partnerbegrip bevatte subjectieve voorwaarden

Het oude partnerbegrip was gebaseerd op subjectieve voorwaarden. Het controleren of daadwerkelijk aan deze voorwaarden van het partnerschap was voldaan was lastig en zou een inbreuk op de privacy van de belastingplichtigen betekenen. Daarnaast waren deze voorwaarden eenvoudig te manipuleren.

⁶⁴ De kritiekpunten hebben betrekking op de Wet IB 2001, zoals die gold tot 1 januari 2011 en de SW 1956, zoals die gold tot 1 januari 2010.

⁶⁵ *Kamerstukken II* 1998-1999, nr. 26 727, nr. 3, p. 24.

⁶⁶ N.C.G. Gubbels, „Het partnerbegrip”, in: A.C. Rijkers, H. Vording, *Vijf jaar Wet IB 2001*, Deventer: Kluwer 2006, par. 1.1.

Uit de feitelijke omstandigheden kon bijvoorbeeld niet worden afgeleid of het duurzaam gescheiden gaan leven als blijvend was bedoeld.⁶⁷

4.1.2.3 Meerdere partnerbegrippen in de Wet IB 2001

Naast het partnerbegrip in art. 1.2 Wet IB 2001 waren er in de Wet IB 2001 ook nog andere partneromschrijvingen opgenomen.⁶⁸ Deze diversiteit aan partnerbegrippen kwam de rechtszekerheid en de transparantie van het partnerbegrip voor belastingplichtigen niet ten goede.⁶⁹

4.1.2.4 Keuzerecht voor ongehuwd samenwonenden

Ongehuwd samenwonenden konden jaarlijks hun keuze voor partnerschap herzien. Met name dit keuzerecht was een punt van kritiek. Zo zouden aan het herzien van een eerder gemaakte keuze met name fiscale overwegingen ten grondslag liggen, waardoor het keuzerecht alleen te rechtvaardigen was wanneer ongehuwd samenwonenden een eenmaal gemaakte keuze niet konden herzien.⁷⁰ Tevens was dit jaarlijkse keuzerecht niet in overeenstemming met het rechtszekerheidsbeginsel.⁷¹ Ook veroorzaakte dit veel administratieve rompslomp in de uitvoeringspraktijk.

Daarnaast merkte men op dat het keuzerecht niet thuishoorde in een draagkrachtheffing, omdat het bij een draagkrachtheffing ging om duurzame zorgrelaties. Doordat ongehuwd samenwonenden ieder jaar voor partnerschap konden kiezen was er geen sprake van een duurzame zorgrelatie.⁷²

Ook in het rapport „Breder, lager, eenvoudiger? Een evaluatie van de belastingherziening 2001”⁷³ werd geconcludeerd dat aan het keuzerecht diverse haken en ogen zaten. Volgens dit rapport waren er vier argumenten die pleiten voor de afschaffing van dit keuzerecht. Het ging om de onderstaande argumenten:

“(1)de behandeling van niet duurzaam gescheiden levende echtgenoten en ongehuwde samenlevers wordt meer op een lijn gebracht, (2) de mogelijkheid voor partnerarbitrage door ongehuwd samenlevenden worden weggenomen, (3) ongehuwd samenlevenden die niet goed thuis zijn in de fiscale regelgeving kunnen niet onbedoeld partnerfaciliteiten mislopen en (4)

⁶⁷ N.G.G. Gubbels, „Het nieuwe (gecoördineerde) partnerbegrip in de inkomstenbelasting en Successiewet’, *WPNR* 2011/6885.

⁶⁸ Zie o.a. art. 3.91, lid 2, onderdeel b, art. 3.6, lid 3, art. 3.116, lid 2, art. 8.18 en art. 6.17, lid 1, onderdeel h Wet IB 2001.

⁶⁹ N.C.G. Gubbels, „Het partnerbegrip’, in: A.C. Rijkers, H. Vording, *Vijf jaar Wet IB 2001*, Deventer: Kluwer 2006, par. 1.2 en L.G.M. Stevens, *Fiscaal gezinsbeleid*, Deventer: Kluwer 2006, p 21 en *Fiscale Fascinatie. Fiscaal beleid 2006*, Deventer: Kluwer 2006, p. 21.

⁷⁰ Bijvoorbeeld het ontwijken van het aanmerkelijk belang regime.

⁷¹ N.C.G. Gubbels, „Het partnerbegrip’, in: A.C. Rijkers, H. Vording, *Vijf jaar Wet IB 2001*, Deventer: Kluwer 2006, par. 2.4.1 en 2.4.2.

⁷² L.G.M. Stevens, *Fiscaal gezinsbeleid*, Deventer: Kluwer 2006, p 21 en *Fiscale Fascinatie. Fiscaal beleid 2006*, Deventer: Kluwer 2006, p. 111.

⁷³ Hierna: het rapport.

met het afschaffen van de keuzemogelijkheid kan administratieve lastenverlichting voor de burgers en de Belastingdienst worden bereikt”.⁷⁴

Ondanks bovenstaande bezwaren werd in het rapport niet voorgesteld om de keuzevrijheid voor ongehuwd samenwonenden in de Wet IB 2001 te schrappen. Dit zou namelijk een ingrijpende wijziging in de Wet IB 2001 zijn. Daarnaast wilde men geen afbreuk doen “aan de destijds gemaakte politieke afwegingen ter zake”.⁷⁵

De conclusie van het rapport werd in de literatuur als onbevredigend ervaren, omdat de wetgever geen lessen trok uit het rapport. Ondanks dat het begrijpelijk was dat de wetgever de wettekst niet opnieuw wilde aanpassen, vroeg men zich wel af of de mankementen aan het partnerbegrip niet zwaarder wogen dan het aanpassen van het partnerbegrip binnen een korte tijd.⁷⁶

4.1.2.5 Zesmaandstermijn

De wetgever wilde met de zesmaandstermijn toetsen of sprake was van een duurzame relatie. Door per kalenderjaar te toetsen of aan de zesmaandstermijn was voldaan kon de wetgever echter niet goed toetsen of relaties wel duurzaam waren. In de situatie dat personen pas in augustus gingen samenwonen en daarna nog jaren samenwoonden waren zij immers in het eerste jaar geen partners, ondanks dat er in dat eerste jaar toch sprake was van een duurzame relatie.⁷⁷

4.1.2.6 Partnerschap eindigt niet bij de opname in een verpleeg- of verzorgingshuis

De Staatssecretaris van Financiën keurde in een besluit goed dat het partnerschap bij gehuwden niet eindigde, indien de echtgeno(o)t(e) werd opgenomen in een verpleeg- of verzorgingshuis.⁷⁸ Deze goedkeuring diende echter ook van toepassing te zijn op ongehuwd samenwonenden, wanneer zij een financiële of feitelijke zorgverplichting jegens elkaar hadden.⁷⁹ Deze financiële of feitelijke zorgverplichting bleef immers in stand als een van hen werd opgenomen in een verpleeg- of verzorgingshuis.⁸⁰

4.1.2.7 Begrip ‘duurzaam gescheiden leven’

Doordat de juridische zorgverplichting bleef bestaan bij duurzaam gescheiden levende echtgenoten en zij ook nog financieel met elkaar verbonden bleven, was het de vraag of het partnerschap wel diende

⁷⁴ Kamerstukken II 2005-2006, 30 375, nr. 2, p. 126.

⁷⁵ Kamerstukken II 2005-2006, 30 375, nr. 2, p. 126.

⁷⁶ L.G.M. Stevens, *Fiscale Fascinaties. Fiscaal beleid 2006*, Deventer: Kluwer 2006, p. 110-111 en N.C.G. Gubbels, „Het partnerbegrip”, in: A.C. Rijkers, H. Vording, *Vijf jaar Wet IB 2001*, Deventer: Kluwer 2006, par. 1.2.

⁷⁷ I.J.F.A. van Vijfeijken, N.C.G. Gubbels, *Fiscale geschriften 13. Inkomstenbelasting en de gevolgen van (echt)scheiding*, Den Haag: SDU Uitgevers 2007, par. 2.3.3.2.

⁷⁸ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 22 februari 2006, nr. CPP2005/3058M, BNB 2006/186.

⁷⁹ I.J.F.A. van Vijfeijken, N.C.G. Gubbels, *Fiscale geschriften 13. Inkomstenbelasting en de gevolgen van (echt)scheiding*, Den Haag: SDU Uitgevers 2007, par. 2.3.3.2.

⁸⁰ N.C.G. Gubbels, „Het partnerbegrip”, in: A.C. Rijkers, H. Vording, *Vijf jaar Wet IB 2001*, Deventer: Kluwer 2006, par. 2.2.2.

te eindigen bij het duurzaam gescheiden gaan leven. Daarnaast stond de samenwoningsplicht in de Wet IB 1964 centraler dan in de Wet IB 2001. De samenwoningsplicht voor gehuwden is namelijk op 1 juni 2001 uit Boek 1 van het BW geschrapt.⁸¹ Gelet op bovenstaande zou enige toelichting bij het gebruik van het begrip „duurzaam gescheiden gaan leven’ in de Wet IB 2001 op zijn plaats zijn geweest.⁸²

4.1.3 Kritiek op het oude partnerbegrip in de SW 1956

4.1.3.1 Aansluiting bij de voorwaarden van het partnerbegrip in de Wet IB 2001

In het oude partnerbegrip voor notariële samenwoners⁸³ werd de eis gesteld dat ongehuwd samenwonenden in de vijf jaren voorafgaand aan het moment van overlijden of schenken, indien mogelijk, gekozen moesten hebben voor partnerschap in de Wet IB 2001 om als partners te worden aangemerkt voor de SW 1956. De wetgever heeft voor deze koppeling gekozen, omdat hij vond dat belastingplichtigen bij het maken van hun keuze voor partnerschap consequent dienden te zijn. Kozen zij in de Wet IB 2001 niet voor partnerschap dan dienden zij te aanvaarden dat ze ook geen partners waren voor de SW 1956.⁸⁴ Het was echter vreemd dat in de SW 1956 werd aangesloten bij het partnerbegrip in de Wet IB 2001, omdat de functies van het partnerbegrip in de SW 1956 en de Wet IB 2001 van elkaar verschilden. In de Wet IB 2001 was het partnerbegrip namelijk van belang voor het bepalen van de draagkracht van een belastingplichtige. Daarentegen was bij het partnerbegrip in de SW 1956 de verzorgingsgedachte van belang.⁸⁵ Daarnaast waren de fiscale voordelen van het partnerschap verschillend.

4.1.3.2 De twee- en de meerrelatie

De twee- en de meerrelatie zouden bij de wijziging van de SW 1956 in 2002 uit de SW 1956 worden geschrapt. Dit is destijds niet gebeurd, omdat het schrappen van deze begrippen veel weerstand veroorzaakte doordat geen overgangsrecht werd opgenomen voor ongehuwd samenwonenden zonder een notarieel samenlevingscontract.⁸⁶ Toch hadden de bepalingen omtrent de twee- en de meerrelatie uit de SW 1956 geschrapt moeten worden, omdat de verzorgingsgedachte niet tot uitdrukking kwam in deze bepalingen en deze verzorgingsgedachte een essentieel element was bij het partnerbegrip in de

⁸¹ Staatsblad 2001, 275, 31 mei 2001; voormalige art. 1:83 BW.

⁸² N.C.G. Gubbels, „Het partnerbegrip’, in: A.C. Rijkers, H. Vording, *Vijf jaar Wet IB 2001*, Deventer: Kluwer 2006, par. 2.2.4.

⁸³ Art. 24, lid 2, onderdeel a SW 1956.

⁸⁴ I.J.F.A. van Vijfeijken, R.T.G. Verstraaten, *Cursus Belastingrecht, Successiebelastingen*, Deventer: Kluwer 2010, par. 1.4.1.C en Brief Ministerie van Financiën 5 juni 2001, WDB 2001/370, V-N 2001/33.3, par. 2.2.2.4.

⁸⁵ I.J.F.A. van Vijfeijken, „De positie van de langstlevende in de Wet schenk- en erfbelasting’, *WFR* 2008/571, par. 3.

⁸⁶ T. Blokland, „Partiële herziening van de Successiewet 1956’, *FED* 2001/513, par. 4.2.

SW 1956.⁸⁷ Het enkel lang samenwonen zorgde er namelijk niet voor dat er sprake was van een wederzijdse zorgverplichting.⁸⁸

4.2 De wijziging van het partnerbegrip

Al in het rapport „Breder, lager, eenvoudiger? Een evaluatie van de belastingherziening 2001’ werd opgemerkt dat het partnerbegrip toe was aan uniformering. In dit rapport werd echter niet verder ingegaan op deze uniformering, maar werd toegezegd dat de Tweede Kamer een notitie zou ontvangen inzake deze uniformering.

Deze notitie heeft de Tweede Kamer per brief ontvangen.⁸⁹ In deze brief werd gesproken over de mogelijkheden tot uniformering van de partnerbegrippen in de Wet IB 2001, sociale zekerheid en Awir en omschreef de Staatssecretaris van Financiën vier mogelijke opties voor een toekomstig partnerregime in de Wet IB 2001.⁹⁰ Voordat echter een keuze uit een van de vier opties voor een toekomstig partnerregime in de Wet IB 2001 kon worden gemaakt, diende men een afweging te maken tussen het al dan niet afschaffen van het keuzerecht. Het afschaffen van het keuzerecht zou namelijk een aantal onvolkomenheden oplossen en zou de uniformering van de partnerbegrippen in de Wet IB 2001, sociale zekerheid en Awir bevorderen. De Staatssecretaris van Financiën was echter van mening dat het keuzerecht van principiële aard was in de Wet IB 2001 en daarom niet geschrapt kon worden. Daarnaast was voor het maken van de keuze nog van belang of een duidelijker begrip „gezamenlijke huishouding’ opwoog tegen het destijds geldende begrip „gezamenlijke huishouding’. Bij een duidelijker begrip hoorde namelijk ook een strengere controle.

Uiteindelijk werd besloten dat zowel het partnerbegrip in de Awir als in de Wet IB 2001 niet diende te worden gewijzigd.⁹¹ Het keuzerecht diende immers in stand te blijven en de harmonisatie van de partnerbegrippen leidde “*tot allerlei complicaties*”.⁹²

In zijn brief van 15 april 2009 heeft de Staatssecretaris van Financiën aangekondigd dat hij niet alleen van plan was een nieuw partnerbegrip in de SW 1956 in te voeren, maar dat hij tevens van plan was om de partnerbegrippen in de Wet IB 2001, SW 1956 en Awir te harmoniseren, waardoor de partnerbegrippen ook beter uitvoerbaar worden en beter te handhaven. Om te komen tot harmonisatie heeft de Staatssecretaris van Financiën besloten in de AWR een basispartnerbegrip op te nemen en in de Wet IB 2001 en de SW 1956 aanvullingen en beperkingen te formuleren op dit basispartnerbegrip. Door zowel het basispartnerbegrip en de aanvullingen en beperkingen te baseren op objectief

⁸⁷ I.J.F.A. van Vijfeijken, „De positie van de langstlevende in de Wet schenk- en erfbelasting’, *WFR* 2008/571, par. 3.

⁸⁸ I.J.F.A. van Vijfeijken, „De nieuwe tariefstructuur en andere wijzigingen’, *WPNR* 2009/6802, par. 5.1.

⁸⁹ Brief Staatssecretaris van Financiën van 30 juni 2006, nr. DB2006/352M, V-N 2006/37.10.

⁹⁰ Zie voor de mogelijke opties bijlage 1.

⁹¹ *Kamerstukken II* 2006-2007, 30 337, nr. 18, p. 3.

⁹² *Kamerstukken II* 2006-2007, 30 337, nr. 18, p. 4.

controleerbare voorwaarden komt er een eenvoudiger partnerbegrip. Hierdoor kan complexiteitsreductie voor de Belastingdienst worden bereikt.⁹³ Daarnaast kwalificeren alleen nog duurzame relaties voor partnerschap en wordt meer aangesloten bij de maatschappelijke definitie.^{94 95} In de Wet IB 2001 worden deze objectief controleerbare voorwaarden gebaseerd op de voorwaarden die werden gebruikt bij het begrip “verbonden persoon”.^{96 97} In de SW 1956 dient de verzorgingsgedachte beter tot zijn recht te komen in de voorwaarden van het partnerbegrip.⁹⁸ Tevens is het de bedoeling dat de Belastingdienst, zonder contactmoment met de belastingplichtige, vast moet kunnen stellen of er sprake was van partnerschap. Om voorgaande te bereiken dient uit de basisregistratie of uit informatie van derden te kunnen worden afgeleid of ongehuwd samenwonenden voldoen aan de voorwaarden voor partnerschap.⁹⁹

Het keuzerecht in de Wet IB 2001 is komen te vervallen bij de invoering van het nieuwe partnerbegrip. Hiermee is onder andere bereikt dat er sprake is van een eenvoudiger partnerbegrip. Deze vereenvoudiging komt onder andere terug in de mogelijkheid om al in de vooringevulde aangifte inkomstenbelasting aan te geven wie elkaars partner is.¹⁰⁰ Daarnaast is het partnerbegrip leefvormneutraler geworden. De gelijke behandeling van gehuwden en ongehuwd samenwonenden is immers toegenomen door het vervallen van het keuzerecht. Tot slot bevordert het vervallen van het keuzerecht de harmonisatie van de partnerbegrippen en leidt het tot een administratieve lastenverlichting.¹⁰¹

Door te kiezen voor het opnemen van aanvullingen en beperkingen op het basispartnerbegrip in de Wet IB 2001 en de SW 1956 is geen volledige harmonisatie bereikt. Dit is een bewuste keuze geweest, omdat de functie van de Wet IB 2001 verschilt van de functie van de SW 1956.^{102 103} Daarnaast is het partnerbegrip uit de sociale zekerheid niet meegenomen in de harmonisatie van de partnerbegrippen. In de sociale zekerheid draait het namelijk om de behoefte en de draagkracht van iemand. Deze behoefte en draagkracht kunnen alleen worden vastgesteld aan de hand van de feitelijke omstandigheden.¹⁰⁴ Het partnerschap wordt daarom ook vastgesteld door te kijken naar de feitelijke omstandigheden waarin iemand verkeerd.

⁹³ *Kamerstukken II* 2008-2009, 27 789, nr. 18, p. 2.

⁹⁴ *Kamerstukken II* 2010-2011, 32 130, nr. 22, p. 3.

⁹⁵ *Kamerstukken II* 2008-2009, 27 789, nr. 21, p. 7.

⁹⁶ Art. 3.91, lid 2, onderdeel b Wet IB 2001 (zoals deze is opgenomen in de wettekst 2010).

⁹⁷ Brief Staatssecretaris van Financiën van 5 juni 2009, nr. AFP 2009/341 U, V-N 2009/37.3, par. 2.

⁹⁸ *Kamerstukken II* 2008-2009, 27 789, nr. 18, p. 2.

⁹⁹ Brief Staatssecretaris van Financiën van 5 juni 2009, nr. AFP 2009/341 U, V-N 2009/37.3, par. 2.

¹⁰⁰ Brief Staatssecretaris van Financiën van 5 juni 2009, nr. AFP 2009/341 U, V-N 2009/37.3, par. 3.

¹⁰¹ *Kamerstukken II* 2008-2009, 27 789, nr. 18, p. 2.

¹⁰² *Kamerstukken II* 2008-2009, 27 789, nr. 21, p. 7.

¹⁰³ Zie ook par. 4.1.3.1.

¹⁰⁴ *Kamerstukken II* 2010-2011, 32 130, nr. 22, p. 4.

In de Wet IB 2001 en de SW 1956 kan echter geen rekening worden gehouden met de feitelijke omstandigheden, omdat dit vereenvoudiging in de weg zou staan.¹⁰⁵

4.3 Samenvatting

In de literatuur werd veel kritiek geleverd op de verschillende partnerbegrippen in de Wet IB 2001 en de SW 1956.

Een van de belangrijkste kritiekpunten op het partnerbegrip in de Wet IB 2001 was dat het keuzerecht alleen gold voor ongehuwd samenwonenden. Met betrekking tot het partnerbegrip in de SW 1956 ging de kritiek met name om de voorwaarden die waren opgenomen in art. 24, lid 2, onderdeel a SW 1956. Daarnaast was het de vraag waarom de twee- en de meerrelatie nog waren opgenomen in de SW 1956.

Al in 2006 werd gesproken over het stroomlijnen van de partnerbegrippen in de Wet IB 2001 en de Awir. Toen werd echter besloten dat de partnerbegrippen niet werden gewijzigd.

Op 15 april 2009 kondigde de Staatssecretaris van Financiën aan dat hij voornemens was om een basispartnerbegrip in te voeren in de AWR dat ook van toepassing zou zijn in de Wet IB 2001, SW 1956 en de Awir. In de Wet IB 2001, SW 1956 en Awir zouden vervolgens aanvullingen en beperkingen op het basispartnerbegrip worden opgenomen.

Het doel van het invoeren van dit nieuwe partnerbegrip was harmonisering. Door harmonisering zou het partnerbegrip beter uitvoerbaar zijn en ook beter te handhaven. Tevens zou het partnerbegrip eenvoudiger worden, omdat het zou worden gebaseerd op objectief controleerbare voorwaarden. Ook zou de gelijke behandeling van gehuwden en ongehuwd samenwonenden toenemen door het vervallen van het keuzerecht.

¹⁰⁵ *Kamerstukken II 2008-2009, 27 789, nr. 21, p. 11.*

5. Het nieuwe partnerbegrip

Op 1 januari 2010 is het partnerbegrip in de SW 1956 gewijzigd en op 1 januari 2011 is het partnerbegrip in de Wet IB 2001 gewijzigd en een nieuw partnerbegrip ingevoerd in de AWR. In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de partnerbegrippen zoals die op 1 januari 2011 in de AWR, Wet IB 2001 en SW 1956 zijn opgenomen.

5.1 Het nieuwe partnerbegrip in de AWR

5.1.1 Voorwaarden en aanvang van het fiscale partnerschap

In art. 5a AWR is het basispartnerbegrip omschreven, welk begrip ook zal gelden in de Wet IB 2001 en SW 1956. Volgens dit basispartnerbegrip zijn echtgenoten altijd elkaars partner.¹⁰⁶ Daarnaast zijn ongehuwd samenwonenden verplicht elkaars partner als zij:

- beide meerderjarig zijn;
- samen een notarieel samenlevingscontract zijn aangegaan, en
- op hetzelfde adres zijn ingeschreven in de GBA.^{107 108}

In beginsel zijn gehuwden en ongehuwd samenwonenden elkaars partner vanaf het moment dat ze voldoen aan de voorwaarden van art. 5a, lid 1 AWR. Indien gehuwden of ongehuwd samenwonenden in de loop van een kalenderjaar gaan voldoen aan de voorwaarden van het basispartnerbegrip, dan kunnen zij ook in de perioden van dat kalenderjaar dat zij nog niet voldeden aan deze voorwaarden als elkaars partner worden aangemerkt, mits zij in die perioden op hetzelfde adres staan ingeschreven in de GBA.¹⁰⁹

Tot slot is in het basispartnerbegrip bepaald dat belastingplichtigen maar één partner kunnen hebben. Wanneer iemand met meerdere mensen is gehuwd of met meerdere mensen een notarieel samenlevingscontract is aangegaan, dan geldt de oudste verbintenis. Indien iemand met meerdere personen één notarieel samenlevingscontract heeft, dan is men met niemand van deze personen partner.¹¹⁰

5.1.2 Einde van het fiscale partnerschap

Het partnerschap bij gehuwden eindigt op het moment dat zij het verzoek tot echtscheiding of scheiding van tafel en bed indienen én niet meer op hetzelfde adres staan ingeschreven in de GBA.¹¹¹

¹⁰⁶ Art. 5a, lid 1, onderdeel a AWR.

¹⁰⁷ Art. 5a, lid 1, onderdeel b AWR.

¹⁰⁸ In hoofdstuk 5, 6 en 7 van deze masterthesis zal onder inschrijving in de GBA ook worden verstaan een daarmee vergelijkbare administratie in het buitenland, tenzij anders is aangegeven.

¹⁰⁹ Art. 5a, lid 2 AWR.

¹¹⁰ Art. 5a, lid 5 AWR.

¹¹¹ Art. 5a, lid 4 AWR.

Daarnaast worden belastingplichtigen die zijn gescheiden van tafel en bed volgens art. 5a, lid 3 AWR aangemerkt als ongehuwden, omdat “*hun positie wat wederzijdse rechten en verplichtingen betreft het meest overeen[komt] met die van personen die van echt gescheiden zijn*”.¹¹²

Voor ongehuwd samenwonenden eindigt het partnerschap in een kalenderjaar op het moment dat zij niet meer voldoen aan de gestelde voorwaarden, waarbij de uitschrijving in de GBA bepalend is voor de duur van het partnerschap in dat kalenderjaar.¹¹³

Daarnaast heeft de wetgever in art. 5a, lid 7 AWR bepaald dat het partnerschap bij ongehuwd samenwonenden niet eindigt, indien een van beide partners wordt opgenomen in een verpleeg- of verzorgingshuis vanwege medische redenen of ouderdom. Het voorgaande geldt niet, indien een van beide partners met een derde persoon als partner wordt aangemerkt, of als een van de partners schriftelijk aan de inspecteur laat weten dat hij of zij niet meer als partner wil worden aangemerkt van de ander.

Tot slot eindigt het partnerschap ook altijd, indien een van beide partners komt te overlijden.

5.2 Het nieuwe partnerbegrip in de Wet IB 2001

5.2.1 Voorwaarden en aanvang van het fiscale partnerschap

In de Wet IB 2001 is het basispartnerbegrip ook van toepassing, waarbij het in art. 1.2, lid 1, onderdelen a t/m d Wet IB 2001 verder wordt aangevuld.

Een aanvulling geldt voor ongehuwd samenwonenden zonder notarieel samenlevingscontract. Als zij op hetzelfde adres staan ingeschreven in de basisadministratie persoonsgegevens¹¹⁴, kunnen zij ook elkaars partner zijn, indien:

- uit hun relatie een kind is geboren;
- een van beide samenwonenden het kind van de ander heeft erkend;
- de ongehuwd samenwonenden aangemelde partners zijn voor de pensioenregeling, of
- de ongehuwd samenwonenden samen een woning in (economische) eigendom hebben die voor beiden het hoofdverblijf is. Een woning die tot hun eigendom behoort op grond van een recht van lidmaatschap van een coöperatie telt ook mee.

Bloedverwanten in de eerste graad kunnen in de Wet IB 2001 alleen als partners kunnen worden aangemerkt, indien zij beide 27 jaar of ouder zijn bij aanvang van het kalenderjaar. Daarnaast kan

¹¹² Brief Staatssecretaris van Financiën van 5 juni 2009, nr. AFP 2009/341 U, V-N 2009/37.3, par. 2.

¹¹³ *Kamerstukken II 2009-2010*, 32 130, nr. 3, p. 80.

¹¹⁴ Hiermee wordt volgens de memorie van toelichting bedoeld de GBA (*Kamerstukken II 2009-2010*, 32 130, nr. 3, p. 51 en 52).

iemand die geen inwoner van Nederland is, en niet kiest voor binnenlands belastingplichtige, niet worden aangemerkt als de partner van een belastingplichtige.

Net als bij het basispartnerbegrip vangt het partnerschap voor ongehuwd samenwonenden zonder notarieel samenlevingscontract aan op het moment dat wordt voldaan aan bovengenoemde voorwaarden. Als zij in de loop van een kalenderjaar gaan voldoen aan bovenstaande voorwaarden, maar zij al langer op hetzelfde adres staan ingeschreven in de GBA, dan is de inschrijving in de GBA leidend voor de aanvang van het partnerschap.¹¹⁵

Op 1 januari 2012 zal, vanwege uitvoeringsoverwegingen, nog een onderdeel worden toegevoegd aan lid 1 van art. 1.2 Wet IB 2001.¹¹⁶ In dit onderdeel zal worden bepaald dat, indien een ongehuwd samenwonende in het vorige kalenderjaar met iemand partner was en zij nog steeds op hetzelfde adres staan ingeschreven in het daaropvolgende kalenderjaar, ze partner blijven in het daaropvolgende kalenderjaar.¹¹⁷

Ook in de Wet IB 2001 kan een belastingplichtige maar één partner hebben. Voor belastingplichtigen die elkaars partner zijn op grond van het basispartnerbegrip wordt aangesloten bij de regeling, zoals deze is vermeld in art. 5a, lid 5 AWR. Als een ongehuwd samenwonende op grond van art. 1.2, lid 1 Wet IB 2001 meerdere partners zou hebben, dan wordt als partner van de belastingplichtige aangemerkt degene die als eerste wordt genoemd in art. 1.2, lid 1 Wet IB 2001.¹¹⁸ Daarnaast bestaat nog de mogelijkheid dat iemand een partner heeft op grond van het basispartnerbegrip en op grond van art. 1.2, lid 1 Wet IB 2001. In dat geval is degene met wie de belastingplichtige voldoet aan het basispartnerbegrip zijn partner.

5.2.2 Einde van het fiscale partnerschap

Voor gehuwden en notariële samenwoners¹¹⁹ eindigt het partnerschap in de Wet IB 2001 op hetzelfde moment als in de AWR.

Bij ongehuwd samenwonenden zonder notarieel samenlevingscontract, die op grond van art. 1.2, lid 1 Wet IB 2001 als partners worden aangemerkt, eindigt het partnerschap op het moment dat zij niet meer voldoen aan een van de in lid 1 genoemde voorwaarden. Waarbij de inschrijving in de GBA beslissend is voor de duur van het partnerschap. Er wordt aangesloten bij het moment van uitschrijving in de GBA, omdat deze uitschrijving in de GBA van belang is bij het bepalen of iemand

¹¹⁵ Art. 1.2, lid 2 Wet IB 2001. Het partnerschap kan niet eerder aanvangen dan 1 januari van het kalenderjaar waarin zij gaan voldoen aan de gestelde voorwaarden.

¹¹⁶ *Kamerstukken II 2009-2010*, 32 130, nr. 3, p. 60.

¹¹⁷ *Kamerstukken II 2009-2010*, 32 130, nr. 2, p. 15.

¹¹⁸ Art. 1.2, lid 3 Wet IB 2001.

¹¹⁹ Hiermee wordt bedoeld ongehuwd samenwonenden die voldoen aan de voorwaarden van art. 5a, lid 1, onderdeel b AWR.

recht heeft op de faciliteiten voor partners of voor alleenstaanden.¹²⁰ Daarnaast eindigt voor hen ook het partnerschap, indien een van beide partners komt te overlijden.

Ook in de Wet IB 2001 blijven ongehuwd samenwonenden, die op grond van art. 1.2, lid 1 Wet IB 2001 als partners worden aangemerkt, elkaars partner, indien een van beide partners wordt opgenomen in een verpleeg- of verzorgingshuis vanwege medische redenen of ouderdom. De voorwaarden die worden gesteld in art. 1.2, lid 5 Wet IB 2001 aan deze faciliteit zijn dezelfde als vermeld in art. 5a, lid 7 AWR.

5.3 Het nieuwe partnerbegrip in de SW 1956

5.3.1 Voorwaarden en aanvang van het fiscale partnerschap

In de SW 1956 zijn gehuwden op grond van het basispartnerbegrip elkaars partner. Voor ongehuwd samenwonenden wordt in art. 1a, lid 1 SW 1956 echter afgeweken van het basispartnerbegrip. Ongehuwd samenwonenden zijn in de SW 1956 elkaars partner als zij voldoen aan onderstaande voorwaarden:

- ze dienen beiden meerderjarig te zijn;
- ze dienen op hetzelfde woonadres te staan ingeschreven in de GBA;
- ze dienen een notarieel samenlevingscontract te hebben gesloten waarin een wederzijdse zorgverplichting is opgenomen;
- ze mogen niet elkaars bloedverwant in de rechte lijn zijn, en
- ze mogen niet al met iemand anders voldaan aan de hierboven vermelde voorwaarden. Een belastingplichtige kan immers maar één partner hebben voor de SW 1956.

Tot slot dienen de ongehuwd samenwonenden minimaal zes maanden voorafgaand aan het tijdstip van overlijden aan bovenstaande voorwaarden te voldoen en bij schenking minimaal twee jaar voorafgaand aan het moment van schenking.¹²¹ Deze termijnen zijn in de SW 1956 opgenomen om misbruik te voorkomen.¹²²

De eis van een notarieel samenlevingscontract met een wederzijdse zorgverplichting is in het partnerbegrip opgenomen, omdat de verzorgingsgedachte “*een essentieel element [is] bij het definiëren van het partnerbegrip*”.¹²³

Naast bovenstaande voorwaarden voor partnerschap is in art. 1a, lid 3 SW 1956 bepaald dat ongehuwd samenwonenden, die geen notarieel samenlevingscontract hebben en voorafgaand aan het

¹²⁰ *Kamerstukken II* 2009-2010, 32 130, nr. 3, p. 52 en art. 1.2, lid 2 Wet IB 2001.

¹²¹ Art. 1a, lid 2 SW 1956.

¹²² *Kamerstukken II* 2008-2009, 27 789, nr. 18, p. 2.

¹²³ *Kamerstukken II* 2008-2009, 31 930, nr. 3, p. 27.

overlijden of de schenking gedurende een onafgebroken periode van ten minste vijf jaren op hetzelfde adres staan ingeschreven in de GBA, ook partners zijn. Deze termijn van vijf jaar vangt pas aan op het moment dat beide ongehuwden achttien jaar of ouder zijn.

In art. 1a, lid 4 SW 1956 wordt verder nog bepaald dat, in afwijking van art. 1a, lid 1, onderdeel d SW 1956, bloedverwanten in de rechte lijn wel elkaars partner kunnen zijn, indien een van de bloedverwanten in het kalenderjaar voorafgaand aan het overlijden, een uitkering heeft ontvangen voor de verleende diensten als mantelzorger aan de overledene bloedverwant. De bloedverwanten in rechte lijn dienen ook nog te voldoen aan de andere voorwaarden, zoals omschreven in art. 1a, lid 1 SW 1956.

In de SW 1956 heeft de wetgever overgangsrecht opgenomen. Op grond van dit overgangsrecht treedt art. 1a, lid 1, onderdeel c SW 1956 pas inwerking op 1 januari 2012.¹²⁴ Dit betekent dat ongehuwd samenwonenden pas vanaf 1 januari 2012 een notarieel samenlevingscontract met wederzijdse zorgverplichting nodig hebben. Om in 2010 en 2011 als partner te worden aangemerkt moeten ongehuwd samenwonenden wel voldoen aan de andere voorwaarden van art. 1a, lid 1 SW 1956.¹²⁵ Art. 1a, lid 3 SW 1956 krijgt daardoor pas betekenis vanaf 1 januari 2012.

Tot slot is nog bepaald dat ongehuwd samenwonenden worden geacht te hebben voldaan aan de termijn van zes maanden, zoals omschreven in art. 1a, lid 2, onderdeel a SW 1956, indien zij voor 1 januari 2012 een notarieel samenlevingscontract met wederzijdse zorgverplichting zijn aangegaan.¹²⁶

5.3.2 Einde van het fiscale partnerschap

In afwijking van het basispartnerbegrip eindigt het partnerschap bij gehuwden in de SW 1956 pas wanneer het huwelijk is ontbonden door echtscheiding of de scheiding van tafel en bed is ingeschreven in het huwelijksgoederenregister.

Het partnerschap eindigt in de SW 1956 daarnaast ook, indien een van beide partners komt te overlijden of wanneer ongehuwd samenwonenden niet langer voldoen aan de voorwaarden gesteld in art. 1a, lid 1 SW 1956.

Net als in de AWR en de Wet IB 2001 eindigt ook in de SW 1956 het partnerschap niet als een van beide partners wordt opgenomen in een verpleeg- of verzorgingshuis wegens dwingende redenen of ouderdom. Voor belastingplichtigen die als partners kwalificeren, doordat een van beide partners

¹²⁴ Art. VIII, onderdeel a Overgangsrecht SW 1956.

¹²⁵ Art. 1a, lid 4 van de SW 1956 zoals dit gold tussen 1 januari 2010 en 31 december 2010.

¹²⁶ Art. VIII, onderdeel b Overgangsrecht SW 1956.

mantelzorg verleent aan de ander, eindigt het partnerschap wel indien een van beide wordt opgenomen in een verpleeg- of verzorgingshuis wegens dwingende medische redenen of ouderdom.¹²⁷

5.4 Samenvatting

In alle belastingwetten zijn gehuwden en ongehuwd samenwonenden met een notarieel samenlevingscontract elkaars partner op grond van het basispartnerbegrip, waarbij in de SW 1956 nog wordt geëist dat in het notarieel samenlevingscontract een wederzijdse zorgverplichting is opgenomen. In de Wet IB 2001 kunnen ongehuwd samenwonenden zonder notarieel samenlevingscontract ook elkaars partner zijn, mits zij voldoen aan de aanvullende voorwaarden. Ook in de SW 1956 kunnen ongehuwd samenwonenden zonder notarieel samenlevingscontract elkaars partner zijn, indien zij gedurende vijf jaar voorafgaand aan het overlijden of schenken op hetzelfde adres staan ingeschreven in de GBA. In tegenstelling tot in de Wet IB 2001 is het in de SW 1956 niet mogelijk voor bloedverwanten in de rechte lijn om als partners te worden aangemerkt, met uitzondering van mantelzorgers. Tot slot kunnen belastingplichtigen in alle belastingwetten slechts één partner hebben en dienen de belastingplichtigen meerderjarig te zijn om als partners te worden aangemerkt.

Het partnerschap eindigt bij gehuwden in beginsel op het moment dat het verzoek tot echtscheiding of een verzoek tot scheiding van tafel en bed is ingediend en bij overlijden van een van beide echtgenoten. In de SW 1956 wordt hiervan afgeweken en eindigt het partnerschap wanneer de echtscheiding of scheiding van tafel en bed is ingeschreven in het huwelijksgoederenregister. Bij ongehuwd samenwonenden eindigt het partnerschap bij overlijden van een van beide samenwonenden of als zij niet meer voldoen aan de gestelde voorwaarden.

Voor zowel gehuwden als voor ongehuwd samenwonenden geldt dat het partnerschap niet eindigt indien een van beide partners wordt opgenomen in een verpleeg- of verzorgingshuis. Daarnaast is de inschrijving in de GBA leidend voor de duur van het partnerschap.

¹²⁷ Art. 1a, lid 5 SW 1956.

6. De nieuwe partnerbegrippen onder de loep

In de eerste paragraaf zal het nieuwe partnerbegrip in de AWR, Wet IB 2001 en SW 1956 worden beoordeeld door te onderzoeken of de wetgever de doelstellingen van harmonisatie van de partnerbegrippen, vereenvoudiging en leefvormneutraler partnerbegrip heeft behaald. Daarnaast zullen ook de tekortkomingen van het partnerbegrip kort worden omschreven. In de tweede paragraaf zal verder worden ingegaan op deze tekortkomingen, waarbij ook mogelijke verbeterpunten worden genoemd en enkele aanbevelingen worden gedaan.

6.1 Beoordeling van de nieuwe partnerbegrippen

6.1.1 Harmonisatie van de partnerbegrippen

6.1.1.1 Inleiding

Een van de doelstellingen van de wetgever bij de invoering van de nieuwe partnerbegrippen was harmonisatie. Deze doelstelling heeft de wetgever voor een groot deel bereikt door in de AWR een basispartnerbegrip op te nemen en in de Wet IB 2001 en SW 1956 aanvullingen en beperkingen te formuleren op dit basispartnerbegrip. De wetgever zal er echter nooit in slagen om voor alle belastingwetten één partnerbegrip op te stellen. De functie van de Wet IB 2001 verschilt namelijk van de functie van de SW 1956.¹²⁸

Door dit verschil in functie zijn verschillende voorwaarden opgenomen in de aanvullingen en beperkingen in de Wet IB 2001 en de SW 1956. Mijns inziens kunnen niet alle verschillende voorwaarden worden gerechtvaardigd door het verschil in functie van de Wet IB 2001 en de SW 1956. De voorwaarden die wel kunnen worden gerechtvaardigd door het verschil in functie zullen hierna kort aan bod komen. Daarna zal ook worden ingegaan op de niet bij de harmonisatie betrokken partnerbegrippen uit de Awir en de sociale zekerheid.

6.1.1.2 Gerechtvaardigde verschillende voorwaarden in de aanvullingen en beperkingen

In de Wet IB 2001 kunnen naar mijn mening de aanvullende voorwaarden, op grond waarvan ongehuwd samenwonenden zonder notarieel samenlevingscontract als partner worden aangemerkt, worden gerechtvaardigd door de functie van de Wet IB 2001.¹²⁹ Zo wordt misbruik van de faciliteiten voor alleenstaanden voorkomen door ongehuwd samenwonenden die vergelijkbaar zijn met gehuwden als partners aan te merken. De voorwaarden van art. 1.2, lid 1 Wet IB 2001, waaraan ongehuwd samenwonenden dienen te voldoen om als partners te worden aangemerkt, lijken mij een goede indicatie om te bepalen of sprake is van “*dezelfde verwevenheid van inkomen en vermogen welke van belang is voor de gezamenlijke draagkracht als bij echtgenoten*”.¹³⁰

¹²⁸ Zie ook paragraaf 4.1.3.1.

¹²⁹ Voorwaarden als bedoeld in art. 1.2, lid 1 Wet IB 2001.

¹³⁰ Brief Staatssecretaris van Financiën van 5 juni 2009, nr. AFP 2009/341 U, V-N 2009/37.3, par. 2.

In de SW 1956 ligt de verzorgingsgedachte ten grondslag aan het partnerbegrip. Volgens de wetgever ziet deze verzorgingsgedachte op “*personen die in een gelijkwaardige positie ten opzichte van elkaar verkeren en die wederzijdse rechten en verplichtingen hebben waaraan zij een verwachting kunnen ontleen*”.¹³¹ Door te eisen dat ongehuwd samenwonenden een notarieel samenlevingscontract met een wederzijdse zorgverplichting dienen te zijn aangegaan wordt uitdrukking gegeven aan deze verzorgingsgedachte. Daarnaast blijkt uit deze omschrijving van de verzorgingsgedachte dat deze niet ziet op bloedverwanten in de rechte lijn. De relatie tussen een ouder en een kind zal namelijk niet gelijkwaardig zijn. De uitzondering voor mantelzorgers is naar mijn mening dan ook niet te rechtvaardigen.

Een van de andere verschillende voorwaarden is dat ongehuwd samenwonenden zes maanden c.q. twee jaar aan de voorwaarden uit art. 1a, lid 1 SW 1956 dienen te voldoen om als partners te worden aangemerkt. Ook dit verschil is te rechtvaardigen, doordat partners in de SW 1956 omvangrijkere voordelen kunnen genieten dan partners in de Wet IB 2001.

Tot slot kan het partnerschap in de SW 1956, in tegenstelling tot in de Wet IB 2001, niet aanvangen vanaf het moment dat beide partners op hetzelfde adres staan ingeschreven in de GBA. Het ontbreken van een dergelijke regeling is te rechtvaardigen, omdat dit afbreuk zou doen aan de voorwaarde dat ongehuwd samenwonenden gedurende zes maanden c.q. twee jaar aan alle gestelde voorwaarden van art. 1a, lid 1 SW 1956 dienen te voldoen. Zouden ongehuwd samenwonenden die zes maanden samenwonen, maar pas twee maanden een notarieel samenlevingscontract hebben, als partners worden aangemerkt, dan zet dit de weg naar misbruik open.¹³² Zo zou men namelijk in het zicht van overlijden een notarieel samenlevingscontract met iemand kunnen aangaan, om zo de partnerfaciliteiten te benutten.¹³³

6.1.1.3 Niet geharmoniseerde partnerbegrippen Awir en sociale zekerheid

Het was de bedoeling dat het nieuwe partnerbegrip ook kwam te gelden in de Awir. De invoering van het nieuwe partnerbegrip is daar echter uitgesteld, omdat bleek dat samengestelde gezinnen anders zouden worden behandeld dan traditionele gezinnen.¹³⁴ ¹³⁵ Samengestelde gezinnen zouden immers niet als elkaars partner worden aangemerkt in het nieuwe partnerbegrip, waardoor zij voordelen kunnen genieten.¹³⁶

¹³¹ Brief Staatssecretaris van Financiën van 5 juni 2009, nr. AFP 2009/341 U, V-N 2009/37.3, par. 6.

¹³² *Kamerstukken II* 2008-2009, 31 930, nr. 3, p. 6-7.

¹³³ Let op, ook het testament dient dan te worden aangepast.

¹³⁴ *Kamerstukken II* 2010-2011, 32 130, nr. 22, p. 2-3.

¹³⁵ Samengestelde gezinnen zijn gezinnen die kinderen hebben uit vorige relaties/huwelijken en die elkaars kinderen niet erkennen. Traditionele gezinnen zijn gehuwden of ongehuwd samenwonenden die samen kinderen hebben.

¹³⁶ O.a. het genieten van toeslagen voor alleenstaanden i.p.v. voor partners.

Door het niet invoeren van het nieuwe partnerbegrip in de Awir wordt afbreuk gedaan aan de doelstelling van harmonisatie. Toch vind ik de keuze van de wetgever, om de nieuwe partnerbegrippen al in te voeren in de AWR, Wet IB 2001 en SW 1956 om ervaring op te doen met deze nieuwe begrippen, begrijpelijk.¹³⁷ De vorderingen voor het invoeren van het nieuwe partnerbegrip in de AWR, Wet IB 2001 en SW 1956 waren al in een zover gevorderd stadium dat deze invoering niet meer kon worden uitgesteld. Daarnaast wilde men misbruik bij de toeslagen voorkomen.

Op 14 april 2011 is de Staatssecretaris van Financiën in de Fiscale Agenda nader ingegaan op een nieuwe objectieve voorwaarde die ervoor moet gaan zorgen dat ook samengestelde gezinnen als elkaars partner worden aangemerkt.¹³⁸ De Staatssecretaris van Financiën stelt voor om in de Wet IB 2001 en de Awir de volgende nieuwe objectieve voorwaarde op te nemen:

“[...] dat als partner van een belastingplichtige ook wordt beschouwd degene die in de gemeentelijke basisadministratie op hetzelfde adres staat ingeschreven als de belastingplichtige. Voorwaarde hierbij is tevens dat op dat adres een eigen kind van één van beiden staat ingeschreven, niet zijnde een gezamenlijk kind (want dat is reeds een afzonderlijk partnercriterium). Aan dit criterium wordt een beperkte tegenbewijsregeling verbonden, die het mogelijk maakt om evidente gevallen waarin er geen sprake is van partnerschap uit te sluiten, waarbij bijvoorbeeld kan worden gedacht aan een situatie van (onder)huur.”¹³⁹

Deze nieuwe objectieve voorwaarde zal worden meegenomen in het Belastingplan 2012.

Ik kan mij vinden in deze aanvulling, omdat aan de hand van dit objectieve criteria goed kan worden beoordeeld of er sprake is van een samengesteld gezin en dus sprake dient te zijn van partnerschap. Door deze aanvulling tevens op te nemen in de Wet IB 2001 wordt de doelstelling van harmonisatie naar mijn mening niet geschaad.

Ook het partnerbegrip in de sociale zekerheid is niet meegenomen bij de harmonisatie van de partnerbegrippen. Dit partnerbegrip is niet gewijzigd, omdat in de sociale zekerheid de draagkracht van iemand van belang is en deze draagkracht alleen kan worden bepaald door naar de feitelijke omstandigheden te kijken waarin samenwonenden verkeren. Hiervoor is het begrip ‘gezamenlijke huishouding’ van groot belang. Toch hebben de Staatssecretaris van Financiën en de minister van SZW besloten dat ook in de sociale zekerheid de voorwaarden van het gezamenlijk in eigendom

¹³⁷ *Kamerstukken II* 2010-2011, 32 130, nr. 22, p.3.

¹³⁸ Brief Staatssecretaris van Financiën van 14 april 2011, nr. AFP/2011/248 U.

¹³⁹ Fiscale Agenda: naar een eenvoudiger, meer solide en fraudebestendiger belastingstelsel, p. 48 en 49 (Bijlage bij brief Staatssecretaris van Financiën van 14 april 2011, nr. AFP/2011/248 U).

hebben van een woning en aangemelde partners in de pensioenregeling gaan gelden. Hiertoe zal nog een wetsvoorstel worden ingediend.¹⁴⁰

Verdergaande harmonisatie van het partnerbegrip in de sociale zekerheid met de andere partnerbegrippen in de belastingwetten en Awir zal naar mijn mening niet mogelijk zijn. Zoals al eerder aangegeven is het begrip ‚gezamenlijke huishouding‘ van groot belang in de sociale zekerheid en kan dit begrip niet worden geschrapt. Daartegenover staat dat het invoeren van het begrip ‚gezamenlijke huishouding‘ in de belastingwetten en Awir teniet zou doen aan de doelstelling van vereenvoudiging.

6.1.2 Vereenvoudiging

Door het basispartnerbegrip en de aanvullingen en beperkingen te baseren op objectief controleerbare voorwaarden is het partnerbegrip eenvoudiger geworden. Voor belastingplichtigen is het nieuwe partnerbegrip niet alleen eenvoudiger geworden door het gebruik van objectieve voorwaarden, maar ook doordat het keuzerecht in de Wet IB 2001 is komen te vervallen en het aantal partnerbegrippen in de Wet IB 2001 is afgenomen. In de Wet IB staan nog maar twee partnerbegrippen, namelijk het partnerbegrip in art. 1.2 Wet IB 2001 en het begrip ‚personen die tot het huishouden van de belastingplichtige behoren‘.¹⁴¹ In de SW 1956 is het aantal partnerbegrippen helaas niet afgenomen. Ook voor de Belastingdienst is het eenvoudiger geworden om te controleren of er sprake is van partnerschap, waardoor het nieuwe partnerbegrip ook beter uitvoerbaar is.

Het nieuwe partnerbegrip in de Wet IB 2001 is ook voor gehuwden eenvoudiger geworden. Het huwelijk eindigt namelijk niet meer op het moment dat gehuwden duurzaam gescheiden gaan leven, maar op het moment dat het verzoek tot echtscheiding of scheiding van tafel en bed is gedaan én gehuwden niet meer op hetzelfde adres staan ingeschreven in de GBA. Het begrip duurzaam gescheiden gaan leven was een zeer subjectief begrip dat makkelijk te manipuleren was en daardoor lastig te controleren was door de Belastingdienst.

De hiervoor genoemde wijzigingen leiden niet alleen tot vereenvoudiging, maar ook is de wetgever er naar mijn mening in geslaagd om met de geformuleerde objectief controleerbare voorwaarden zo goed als mogelijk aan te sluiten bij de maatschappelijke definitie van partners. Toch zal de situatie voorkomen dat belastingplichtigen op grond van de wet niet als partners worden aangemerkt, terwijl zij wel in werkelijkheid wel elkaars partner zijn. Helaas kan de wetgever geen rekening houden met alle mogelijke situaties.¹⁴²

¹⁴⁰ *Kamerstukken II* 2010-2011, 32 130, nr. 22, p. 4.

¹⁴¹ Zie bijvoorbeeld art. 3.6, lid 3, onderdeel a Wet IB 2001.

¹⁴² N.G.G. Gubbels, ‚Het nieuwe (gecoördineerde) partnerbegrip in de inkomstenbelasting en Successiewet‘, *WPNR* 2011/6885, par. 3.4.

6.1.3 Leefvormneutraal partnerbegrip

Het nieuwe partnerbegrip is leefvormneutraler geworden, doordat de gelijke behandeling van gehuwden met ongehuwd samenwonenden is toegenomen.¹⁴³ In de Wet IB 2001 is dit bereikt door het vervallen van het keuzerecht en het vervallen van de eis dat ongehuwd samenwonenden minimaal zes maanden een gezamenlijke huishouding dienen te voeren.

Ook in de SW 1956 is de gelijke behandeling van gehuwden en ongehuwd samenwonenden toegenomen ten opzichte van het oude partnerbegrip. Doordat de twee- en de meerrelatie, uit artikel 24, lid 2, onderdeel b en c SW 1956¹⁴⁴, zijn komen te vervallen dienen ongehuwd samenwonenden altijd een notarieel samenlevingscontract te hebben met een wederzijdse zorgverplichting om als partners te worden aangemerkt. Hierdoor dient er bij zowel gehuwden als bij ongehuwd samenwonenden sprake te zijn van een afdwingbare zorgverplichting.

Ongehuwd samenwonenden die gedurende vijf jaar voorafgaand aan het overlijden of de schenking onafgebroken op hetzelfde adres stonden ingeschreven in de GBA kunnen echter ook als partners worden aangemerkt in de SW 1956, waardoor deze gelijke behandeling wordt geschaad. In deze bepaling komt de verzorgingsgedachte namelijk niet tot uitdrukking, terwijl deze verzorgingsgedachte ten grondslag ligt aan de gelijke behandeling van gehuwden en ongehuwd samenwonenden in de SW 1956.

Daarnaast eindigt bij zowel gehuwden als bij ongehuwd samenwonenden in de Wet IB 2001 en de SW 1956 het partnerschap niet, indien een van beide wordt opgenomen in een verpleeg- of verzorgingshuis wegens dwingende medische redenen of ouderdom. Voorheen eindigde in de Wet IB 2001 het partnerschap wel op dat tijdstip bij ongehuwd samenwonenden.

6.1.4 Tekortkomingen

Bij de beoordeling of de wetgever heeft voldaan aan de gestelde doelstellingen is al geconstateerd dat slechts een aantal verschillende voorwaarden in de aanvullingen en beperkingen in de Wet IB 2001 en SW 1956 kunnen worden gerechtvaardigd door het verschil in functie van de Wet IB 2001 en de SW 1956. In de volgende paragraaf zal worden ingegaan op de voorwaarden die niet kunnen worden gerechtvaardigd door het verschil in functie. Daarnaast zal ik de volgende paragraaf nog ingegaan op onderstaande tekortkomingen:

- het begrip „duurzaam gescheiden leven’ staat nog steeds in de Wet IB 2001;
- de overgang van het begrip „duurzaam gescheiden leven’ (2010) naar het moment waarop het verzoek tot echtscheiding is ingediend (2011) heeft ongewenste gevolgen in de Wet IB 2001;
- zowel in de Wet IB 2001 als in de SW 1956 zijn de rangordebepalingen niet compleet, en

¹⁴³ J.W.J. de Kort, „Leefvormneutraliteit in de inkomstenbelasting’, *NTRF Beschouwingen* 2011-5.

¹⁴⁴ Zoals dat gold tot 1 januari 2010.

- het partnerbegrip kan voor ongehuwd samenwonenden nog onduidelijk zijn.

In de volgende paragraaf zal niet alleen worden ingaan op bovenstaande tekortkomingen, maar ook zullen mogelijke verbeterpunten worden vermeld en zullen eventuele aanbevelingen worden gedaan.¹⁴⁵

6.2 Tekortkomingen, mogelijke verbeterpunten en aanbevelingen

6.2.1 Verschillende voorwaarden in de aanvullingen en beperkingen

Zoals al eerder werd aangegeven zijn een aantal verschillen in voorwaarden te rechtvaardigen vanuit de verschillende functies van de Wet IB 2001 en de SW 1956. De verschillen die niet te rechtvaardigen zijn door de verschillende functies van de Wet IB 2001 en de SW 1956 zijn:

- in de SW 1956 eindigt het partnerschap bij gehuwden op het moment dat het verzoek tot echtscheiding¹⁴⁶ is ingediend én de partners niet meer op hetzelfde adres staan ingeschreven;
- in de SW 1956 kunnen ongehuwd samenwonenden, zonder notarieel samenlevingscontract, ook elkaars partner zijn als zij op het moment van het overlijden van een van beide partners of op het moment van schenking onafgebroken vijf jaar op hetzelfde adres hebben staan ingeschreven in de GBA, en
- bloedverwanten in de rechte lijn kunnen in de SW 1956 wel elkaars partner zijn als een van deze bloedverwanten mantelzorg verleent aan de ander.

Deze verschillen zullen hierna worden besproken.

6.2.1.1 Afwijking einde partnerschap bij gehuwden in SW 1956

Omdat de SW 1956 aansluit bij de bepalingen van Boek 1 BW met betrekking tot de rechten en plichten van echtgenoten heeft de wetgever ervoor gekozen om in de SW 1956 ook met betrekking tot het beëindigen van het partnerschap voor gehuwden aan te sluiten bij Boek 1 BW. Hierdoor eindigt het partnerschap in de SW 1956 op het moment dat het huwelijk is ontbonden door echtscheiding of de scheiding van tafel en bed is ingeschreven in het huwelijksgoederenregister.^{147 148} Dit wijkt af van het basispartnerbegrip, waardoor de doelstelling van harmonisatie wordt geschaad.

¹⁴⁵ In bijlage 2 is een nieuwe wettekst omschreven voor art. 1.2 Wet IB 2001 en in bijlage 3 een nieuwe wettekst voor art. 1a SW 1956, waarbij rekening is gehouden met de aanbevelingen die hierna aanbod komen.

¹⁴⁶ Hieronder wordt in deze paragraaf ook verstaan het verzoek tot scheiding van tafel en bed, tenzij anders vermeldt.

¹⁴⁷ *Kamerstukken II* 2010-2011, 32 505, nr. 3, p. 29.

¹⁴⁸ Art. 1:173 juncto 1:116 BW.

Ik kan mij niet vinden in bovenstaande keuze van de wetgever, omdat de wetgever alleen voor gehuwden aansluit bij het BW, terwijl dit niet mogelijk is voor ongehuwd samenwonenden. In het BW wordt namelijk niets bepaald omtrent ongehuwd samenwonenden.¹⁴⁹

Dat het partnerschap bij gehuwden in de SW 1956 pas eindigt als het huwelijk is ontbonden kan ook ongewenste gevolgen hebben. Stel een belastingplichtige heeft een verzoek tot echtscheiding ingediend en heeft ondertussen al een nieuwe partner, met wie hij voldoet aan de voorwaarden voor partnerschap¹⁵⁰ en die hij in zijn testament heeft aangewezen als erfgenaam. Deze nieuwe partner zal onder de huidige SW 1956 niet kwalificeren als partner van de belastingplichtige, aangezien de toekomstige ex-echtgenote nog als partner kwalificeert en iemand in de SW 1956 maar één partner kan hebben.¹⁵¹

Om bovenstaand (vaak) ongewenst gevolg te vermijden zijn naar mijn mening twee oplossingen mogelijk. Als eerste kan ook in de SW 1956 worden aangesloten bij het basispartnerbegrip wat betreft het tijdstip van beëindiging van het partnerschap bij gehuwden. Een tweede oplossing zou zijn om de huidige regeling te handhaven, maar dan voor deze specifieke situatie een uitzondering te maken op de hoofdregel dat belastingplichtigen maar één partner mogen hebben in de SW 1956.¹⁵² Bij alle twee de oplossingen wordt geen afbreuk gedaan aan de verzorgingsgedachte, omdat de belastingplichtige ook jegens zijn nieuwe partner een afdwingbare zorgverplichting heeft op grond van het notarieel samenlevingscontract met wederzijdse zorgverplichting. Daarnaast zal bij de tweede oplossing hoogstwaarschijnlijk slechts een van beide partners kwalificeren voor de partnerfaciliteiten, omdat de toekomstige ex-echtgenote vaak niet meer in het testament van de erflater zal zijn opgenomen.¹⁵³

Persoonlijk denk ik dat de beste oplossing is om aan te sluiten bij het basispartnerbegrip, omdat deze oplossing het dichtste bij de doelstellingen van de wetgever blijft. De harmonisatie van de partnerbegrippen wordt dan namelijk bevorderd en er kan nog steeds maar één iemand als partner worden aangemerkt van de belastingplichtige. Wel dient hierbij te worden opgemerkt dat de belastingplichtige ook bij deze oplossing zijn testament dient aan te passen, omdat de nieuwe partner anders niets zal erven en dus ook geen voordelen kan genieten van het partnerschap.

¹⁴⁹ Art. 4:8 BW.

¹⁵⁰ Voorwaarden zoals opgenomen in art. 1a, lid 1 SW 1956.

¹⁵¹ Art. 1a, lid 1, onderdeel 3 SW 1956.

¹⁵² N.G.G. Gubbels, „Het nieuwe (gecoördineerde) partnerbegrip in de inkomstenbelasting en Successiewet’, *WPNR* 2011/6885, p. 392.

¹⁵³ I.J.F.A. van Vijfeijken, N.C.G. Gubbels, „Over kinderen, partners, tarieven en vrijstellingen’, *WPNR* 2010/6831, par. 2.5.

Daarnaast heeft de Eerste Kamer op 12 april 2011 ingestemd met het wetsvoorstel inzake de wijziging van de titels 6, 7 en 8 van Boek 1 van het Burgerlijk Wetboek.¹⁵⁴ Hierdoor zal de huwelijksgemeenschap vanaf 1 januari 2012 worden ontbonden op het moment dat het verzoek tot echtscheiding of scheiding van tafel en bed is ingediend, volgens het nieuwe art. 1:99 BW.¹⁵⁵ Naar aanleiding van deze wijziging van Boek 1 BW dient naar mijn mening het tijdstip, waarop het partnerschap eindigt voor gehuwden in de SW 1956, te worden aangepast naar het moment waarop het verzoek tot echtscheiding of scheiding van tafel en bed is ingediend. Dit dient naar mijn mening niet alleen te worden aangepast om het ongewenst gevolg, zoals hierboven beschreven, te voorkomen, maar omdat de wetgever bij het partnerbegrip voor gehuwden in de SW 1956 willen aansluiten bij de bepalingen van Boek 1 BW.¹⁵⁶ Door per 1 januari 2012 de SW 1956 te laten aansluiten bij het basispartnerbegrip in de AWR, met betrekking tot het eindigen van het partnerschap bij gehuwden, wordt niet alleen bovenstaand ongewenst gevolg voorkomen en meer harmonisatie bereikt, tevens geeft dit blijk van een consistent beleid van de wetgever.

6.2.1.2 Partnerschap bij vijf jaar samenwonen

De mogelijkheid voor ongehuwd samenwonenden, om ook als elkaars partner te worden aangemerkt als zij vijf jaar onafgebroken op hetzelfde adres hebben staan ingeschreven in de GBA, is per amendement in de SW 1956 gekomen.¹⁵⁷ De Staatssecretaris van Financiën had het amendement afgeraden, omdat de verzorgingsgedachte niet terugkomt in dit lid, terwijl deze verzorgingsgedachte wel van belang is voor de rechtvaardiging van de hoge partnervrijstelling en het partnertarief. Alleen de eis dat ongehuwd samenwonenden op hetzelfde adres staan ingeschreven in de GBA biedt volgens hem “*onvoldoende controleerbare waarborg*”.¹⁵⁸ Daarnaast doet dit lid ook afbreuk aan de doelstelling van harmonisatie. Een dergelijke bepaling is namelijk niet opgenomen in de Wet IB 2001.

Men zou echter kunnen stellen dat ongehuwd samenwonenden, die gedurende vijf jaar onafgebroken op hetzelfde adres samenwonen zonder een notarieel samenlevingscontract, wel een afdwingbare zorgverplichting jegens elkaar ervaren. In haar proefschrift schrijft mevrouw Gubbels hierover het volgende:

¹⁵⁴ *Handelingen I* 2010-2011, nr. 24, item 3, p. 1.

¹⁵⁵ Stb. 2011, 205

¹⁵⁶ Bij de beëindiging van het partnerschap voor gehuwden in de SW 1956 dient mijns inziens te worden aangesloten bij het moment waarop de huwelijksgemeenschap eindigt, omdat vanaf dat moment de echtgenoten ieder een eigen deel van de goederen bezitten en zij dus niet meer met elkaar verbonden zijn

¹⁵⁷ Art. 1a, lid 3 SW 1956.

¹⁵⁸ *Kamerstukken II* 2009-2010, 31 930, nr. 60, p. 3 en 4.

*“Naarmate de financiële verwevenheid groter is, zal eerder geconcludeerd kunnen worden tot het bestaan van een (stilzwijgende afspraak over de) onderhoudsplicht tijdens de samenwoonperiode.”*¹⁵⁹

Bij de beoordeling of er sprake is van een onderhoudsplicht dient te worden gekeken naar de feiten en omstandigheden.

In het huidige art. 1a, lid 3 SW 1956 worden ongehuwd samenwonenden die vijf jaar of langer samenwonen altijd als elkaars partner aangemerkt, zonder te kijken naar de feiten en omstandigheden. Uit enquêteonderzoek blijkt dat bij hen vaak sprake zal zijn van een afdwingbare zorgverplichting, omdat de arbeids- en vermogensinkomsten vaak gemeenschappelijk worden gebruikt.¹⁶⁰ Niet in alle situaties zal echter sprake zijn van een onderhoudsplicht. Daarom ben ik van mening dat artikel 1a, lid 3 SW 1956 dient te worden geschrapt, aangezien het niet te rechtvaardigen is dat ongehuwd samenwonenden zonder een afdwingbare zorgverplichting gebruik kunnen maken van de partnerfaciliteiten.¹⁶¹ Mijns inziens is het ook geen oplossing om art. 1a, lid 3 SW 1956 te wijzigen en alsnog rekening te houden met de feiten en omstandigheden. Dit zou namelijk afbreuk doen aan de doelstelling van vereenvoudiging.

Tot slot wil ik nog opmerken dat dit lid afbreuk doet aan de gelijke behandeling van gehuwden en ongehuwd samenwonenden in de SW 1956. Bij gehuwden dient er namelijk wel sprake te zijn van een afdwingbare zorgverplichting.

6.2.1.3 Uitzondering voor mantelzorgers in de SW 1956

In de SW 1956 wordt voor inwonende kinderen die mantelzorg verlenen aan hun alleenstaande vader of moeder een uitzondering gemaakt op de regel dat bloedverwanten in de rechte lijn geen partners van elkaar kunnen zijn. Deze uitzondering is in de SW 1956 opgenomen door een amendement. De achterliggende gedachte van het amendement was dat inwonende kinderen vaak mantelzorg verleenden aan hun ouders en deze kinderen door het nieuwe partnerbegrip niet meer als partner werden aangemerkt van hun ouder.¹⁶²

Zoals de Staatssecretaris van Financiën ook al opmerkte verlenen niet alle thuiswonende kinderen mantelzorg. Daarnaast komt deze uitzondering ook niet overeen met de doelstelling van de wetgever om aan te sluiten bij het maatschappelijke begrip „partner”.¹⁶³

¹⁵⁹ N.C.G. Gubbels, *Fiscale monografieën 136. Samenlevingsverbanden in de inkomstenbelasting en de schenken- en erfbelasting*, Deventer: Kluwer, mei 2011, par. 4.4.2.2.

¹⁶⁰ N.C.G. Gubbels, *Fiscale monografieën 136. Samenlevingsverbanden in de inkomstenbelasting en de schenken- en erfbelasting*, Deventer: Kluwer, mei 2011, grafiek 4.7 en 4.8, par. 4.4.2.3.

¹⁶¹ Door te eisen dat ongehuwd samenwonenden een notarieel samenlevingscontract dienen te hebben met een wederzijdse zorgverplichting kan het gebruik van de partnerfaciliteiten worden gerechtvaardigd.

¹⁶² *Handelingen II 2009-2010*, 31 930, nr. 18, p. 1421.

¹⁶³ *Handelingen II 2009-2010*, 31 930, nr. 18, p. 1431.

Niet alleen om deze redenen had deze uitzondering niet opgenomen moeten worden in de SW 1956. De relatie tussen een kind en zijn ouder is ook niet gelijkwaardig, waardoor er geen sprake is van een wederzijdse zorgverplichting. Het is dan ook niet te rechtvaardigen dat deze thuiswonenden kinderen gebruik kunnen maken van de partnerfaciliteiten. Ik beveel de wetgever daarom aan om de bepaling in de SW 1956 omtrent mantelzorgers te schrappen.

6.2.1.4 Bloedverwanten in de rechte lijn in de Wet IB 2001

In tegenstelling tot de SW 1956 kunnen bloedverwanten in de rechte lijn onder voorwaarden elkaars partner zijn de Wet IB 2001. Zoals ook al in de voorgaande paragraaf werd besproken kunnen bloedverwanten in de rechte lijn geen partners van elkaar zijn in de SW 1956, omdat tussen hen geen wederzijdse zorgverplichting bestaat. Daarnaast wil de wetgever thuiswonende kinderen niet bevoordelen ten opzichte van kinderen die niet meer thuis wonen.¹⁶⁴

Het is echter de vraag of het gerechtvaardigd is dat bloedverwanten in de rechte lijn in de Wet IB 2001 wel als partners kunnen worden aangemerkt. Men zou kunnen stellen dat de relatie tussen een ouder en kind een andere (financiële) relatie is dan tussen „echte” partners, want in een relatie tussen meerderjarige bloedverwanten zal geen sprake zijn van verwevenheid van inkomen en vermogen. Daarnaast zullen zij niet in een vergelijkbare positie verkeren als gehuwden.¹⁶⁵ Daarom stel ik dan ook voor om in de Wet IB 2001 bloedverwanten in de rechte lijn uit te zonderen van partnerschap. Deze bloedverwanten in de rechte lijn zullen geen extra voordelen kunnen genieten, doordat ze uitgezonderd worden van het partnerschap. Zij zullen bijvoorbeeld nog steeds kwalificeren voor de meetregeling bij het aanmerkelijk belangregime en ook zullen ze geen recht hebben op extra heffingskortingen, zoals de alleenstaande ouderkorting of alleenstaande ouderenkorting. Tevens leidt het schrappen van deze bepaling uit de Wet IB 2001 tot meer harmonisatie.

6.2.2 Begrip ‘duurzaam gescheiden leven’ staat nog in Wet IB 2001

De wetgever heeft het begrip „duurzaam gescheiden leven” willen schrappen uit de Wet IB 2001. Dit begrip is echter teruggekeerd in de eigen woningregeling in art. 3.111, lid 4 Wet IB 2001, waarin wordt bepaald dat onder „gewezen partner” mede wordt verstaan de duurzaam gescheiden levende echtgenoot.¹⁶⁶

Indien de wetgever het begrip „duurzaam gescheiden leven” niet opnieuw had ingevoerd in art. 3.111, lid 4 Wet IB 2001 dan zouden ongewenste gevolgen kunnen ontstaan. Als voorbeeld kan dienen de situatie dat de man de woning verlaat, maar de echtgenoten pas maanden later een verzoek tot echtscheiding indienen. In deze situatie zou de man in de periode, die zit tussen het verlaten van de

¹⁶⁴ *Kamerstukken II* 2008-2009, 27 789, nr. 18, p. 2.

¹⁶⁵ N.C.G. Gubbels, „Het nieuwe (gecoördineerde) partnerbegrip in de inkomstenbelasting en Successiewet”, *WPNR* 2011/6885, p. 393.

¹⁶⁶ Ook wel echtscheidingsregeling genoemd.

gezamenlijke woning en het indienen van het verzoek tot echtscheiding, geen hypotheekrente kunnen aftrekken, omdat de gezamenlijke woning geen eigen woning meer voor hem is.¹⁶⁷ Dit is echter niet de bedoeling geweest van de echtscheidingsregeling.¹⁶⁸

Ondanks dat het begrip „duurzaam gescheiden leven” een subjectief begrip is, is het naar mijn mening wel begrijpelijk dat de wetgever het begrip „duurzaam gescheiden leven” heeft laten terugkeren in de Wet IB 2001 en een uitzondering heeft gemaakt op de doelstellingen van harmonisatie en vereenvoudiging.

De aanvulling op het begrip „gewezen partner” uit art. 3.111, lid 4 Wet IB 2001 is niet alleen van belang voor de echtscheidingsregeling, maar is vanaf 1 januari 2011 ook van belang voor art. 3.111, lid 8 Wet IB 2001. Hierdoor kunnen belastingplichtigen die duurzaam gescheiden leven beide een eigen woning bezitten die in box 1 valt. In lid 8 is echter geen termijn gesteld aan de periode dat gewezen partners twee woningen als eigen woning kunnen aanmerken. Het ontbreken van deze termijn zet de deur open naar misbruik, aangezien het begrip „duurzaam gescheiden leven” makkelijk te manipuleren is. Als voorbeeld kan dienen de situatie dat gehuwden twee woningen in eigendom hebben, omdat een van hen ver van huis werkt. Als zij aangeven dat ze duurzaam gescheiden leven kunnen ze van beide woningen de hypotheekrente aftrekken.

Mijn aanbeveling aan de wetgever is dan ook om in art. 3.111, lid 8 Wet IB 2001 aan te sluiten bij de termijn van twee jaar, zoals deze ook is opgenomen in de echtscheidingsregeling. Uit de toelichting blijkt dat de wetgever deze begrenzing ook heeft willen stellen.¹⁶⁹ Tot op heden is dit echter nog niet vastgelegd in de wettekst.

Bij de bepalingen omtrent het aftrekken van alimentatiebetalingen aan de (toekomstige) ex-echtgenote en het belasten van deze alimentatieontvangsten bij de (toekomstige) ex-echtgenote is het begrip „duurzaam gescheiden leven” ook van belang. Dit blijkt mede uit onderstaande rechtsoverweging van de Hoge Raad in zijn uitspraak van 15 december 1976:

“dat immers in artikel 16, derde lid, van het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941 uitdrukkelijk was bepaald, dat geen aftrek was toegelaten ter zake van onderhoud van de echtgenote van de belastingplichtige, tenzij zij duurzaam gescheiden van hem leeft; dat in artikel 45 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 een dergelijke bepaling niet is overgenomen, doch uit de geschiedenis van de totstandkoming van dit artikel - en het in

¹⁶⁷ Deze woning is immers geen hoofdverblijf meer voor hem en verhuist dus naar box 3.

¹⁶⁸ *Kamerstukken II* 1999-2000, 26 727, nr. 79, p. 7.

¹⁶⁹ *Kamerstukken II* 2010-2011, 32 505, nr. 17, p. 2.

*verband daarmee van belang zijnde artikel 30 van die wet - niet blijkt, dat de wetgever hiermede een verandering heeft beoogd.*¹⁷⁰

De artikelen die in bovenstaande geciteerde tekst staan vermeld komen overeen met de huidige artikelen 3.101, lid 1, onderdeel b en art. 6.3, lid 1, onderdeel a Wet IB 2001. In de memorie van toelichting bij de Wet IB 2001 heeft de wetgever aangegeven dat hij bij de invoering van de artikelen 3.101, lid 1, onderdeel b en art. 6.3, lid 1, onderdeel a Wet IB 2001 ook geen inhoudelijke wijzigingen heeft beoogd.¹⁷¹ Het begrip ‚duurzaam gescheiden leven’ is dus nog steeds van belang in bovenstaande artikelen.¹⁷² Vanaf 1 januari 2011 kan hierdoor de situatie ontstaan dat echtgenoten die jarenlang duurzaam gescheiden leven in die jaren de alimentatiebetalingen kunnen opnemen in hun aangiften inkomstenbelasting, ondanks dat zij nog niet officieel gescheiden zijn of een verzoek tot echtscheiding hebben ingediend.

Ik vind het begrijpelijk dat wordt aangesloten bij het begrip ‚duurzaam gescheiden leven’ bij het bepalen vanaf welk moment alimentatiebetalingen aftrekbaar c.q. belastbaar zijn in de Wet IB 2001. Vanaf het moment dat echtgenoten duurzaam gescheiden gaan leven voeren beide echtgenoten vaak een eigen huishouding, wat extra kosten met zich meebrengt. De minst verdienende zal daarom financieel dienen te worden bijgestaan door de meest verdienende, indien zijn of haar financiële situatie dit toelaat. Dit vloeit voort uit art. 1:81 BW.

6.2.3 Overgang van begrip ‘duurzaam gescheiden leven’ naar moment verzoek echtscheiding

Voor gehuwden die in 2010 duurzaam gescheiden zijn gaan leven, maar pas in 2011 een verzoek tot echtscheiding indienen, zijn de gevolgen van het nieuwe partnerbegrip ingrijpend.¹⁷³ Zij zijn namelijk weer elkaars partner vanaf 1 januari 2011 tot het moment dat ze het verzoek tot echtscheiding indienen én ze niet meer op hetzelfde adres staan ingeschreven in de GBA. Hierdoor dienen zij de gemeenschappelijke inkomens- en vermogensbestanddelen weer onderling te verdelen. Daarnaast kan de terbeschikkingstellingsregeling herleven en worden de aandelen van de gehuwden weer samengeteld voor het aanmerkelijk belangregime. Afhankelijk van de situatie kan ook het recht op de alleenstaande ouderkorting vervallen.¹⁷⁴ Bovenstaande gevolgen lijken mij ongewenst bij gehuwden die in scheiding liggen.

¹⁷⁰ Hoge Raad, 15 december 1976, *BNB* 1977/21.

¹⁷¹ *Kamerstukken II* 1998-1999, 26 727, nr. 3, p. 141 en 251.

¹⁷² I.J.F.A. van Vijfeijken, N.C.G. Gubbels, *Fiscale geschriften 13. Inkomstenbelasting en de gevolgen van (echt)scheiding*, Den Haag: SDU Uitgevers 2007, par. 9.4.2.

¹⁷³ Dit is ook het geval als gehuwden in 2010 een verzoek tot echtscheiding hebben ingediend, maar zij in 2011 nog op hetzelfde adres staan ingeschreven in de GBA.

¹⁷⁴ Art. 8.15 Wet IB 2001. De belastingplichtige dient in een kalenderjaar meer dan zes maanden geen partner te hebben.

Ik vind het jammer dat de wetgever bij het invoeren van het nieuw partnerbegrip niet heeft voorzien in overgangsrecht dat bepaalt dat gehuwden die in 2010 duurzaam gescheiden leven, en nog geen verzoek tot echtscheiding hebben ingediend in 2010, ook in 2011 niet als elkaars partner worden aangemerkt. Wel wil ik opmerken dat dergelijk overgangsrecht alleen van toepassing is voor het jaar 2011 en dat de echtgenoten in 2011 een verzoek tot echtscheiding moeten indienen. Door een dergelijke regeling voorkomt men bovenstaande ongewenste gevolgen. Bovendien leidt dit tot een vereenvoudiging voor gehuwden die in scheiding liggen en bevordert dit de rechtszekerheid.

Gehuwden die omwille van overtuigende bezwaren geen verzoek tot echtscheiding willen indienen blijven elkaars partner in de Wet IB 2001, doordat het begrip „duurzaam gescheiden leven’ is komen te vervallen.¹⁷⁵ Dit kan door deze belastingplichtigen als ongewenst worden ervaren, omdat zij dan samen aangifte inkomstenbelasting dienen te doen, terwijl zij ieder hun eigen leven leiden. Doordat zij ieder hun eigen leven zullen leiden zullen zij ook niet meer met elkaar verbonden zijn, waardoor het onterecht is dat daar geen rekening wordt gehouden bij het bepalen van hun draagkracht. Voor het bepalen van hun draagkracht dienen zij als alleenstaanden te worden aangemerkt. Daarom wil ik de wetgever adviseren om in het partnerbegrip in de Wet IB 2001 een regeling op te nemen die gehuwden die duurzaam gescheiden leven, maar omwille van overtuigende redenen geen verzoek tot echtscheiding indienen, de mogelijkheid biedt om bij de inspecteur een verzoek in te dienen om niet meer als elkaars partner te worden aangemerkt. De inspecteur dient op dit verzoek beslissen bij voor bezwaar vatbare beschikking.¹⁷⁶ Ik wil wel nog opmerken dat de inspecteur alleen bij goed gemotiveerde verzoeken, waaruit ook duidelijk blijkt dat deze gehuwden niets meer met elkaar te maken hebben, een goedkeurende beschikking mag afgeven.

Ook in de SW 1956 blijven gehuwden die omwille van overtuigende bezwaren niet willen scheiden elkaars partner. Net als in de Wet IB 2001 zal dit ook in de SW 1956 vaak als ongewenst worden ervaren. Nu zullen gehuwden die in deze situatie verkeren hoogstwaarschijnlijk hun testament aanpassen en hun echtgeno(o)t(e) onterven. Hierdoor kunnen zij geen gebruik meer maken van de partnerfaciliteiten, ondanks dat ze toch nog als partners worden aangemerkt voor de SW 1956. Tevens kan de situatie zich voordoen waarbij een van beide gehuwden een nieuwe partner heeft met wie hij of zij voldoet aan de voorwaarden voor partnerschap.¹⁷⁷ Deze nieuwe partner kan echter niet als partner worden aangemerkt voor de SW 1956, omdat het huwelijk niet is ontbonden. Daarom is het aan te bevelen om eenzelfde regeling, als de voorgestelde regeling in de Wet IB 2001, op te nemen in de SW 1956. Dit betekent dat de gehuwden die omwille van overtuigende bezwaren niet gaan scheiden

¹⁷⁵ Denk bijvoorbeeld aan streng gelovigen die vanwege hun geloof niet willen scheiden.

¹⁷⁶ N.C.G. Gubbels, „Het nieuwe (gecoördineerde) partnerbegrip in de inkomstenbelasting en Successiewet’, *WPNR* 2011/6885, p. 388 en 389.

¹⁷⁷ Zoals bedoeld in art. 1a, lid 1 SW 1956.

ook voor de SW 1956 een verzoek kunnen indienen bij de bevoegde inspecteur om niet meer als elkaars partner te worden aangemerkt.

6.2.4 Rangordebepalingen zijn niet compleet

Zowel in de Wet IB 2001 als in de SW 1956 zijn de rangordebepalingen niet compleet.

6.2.4.1 Wet IB 2001

De rangorderegeling uit art. 1.2, lid 3 tweede volzin Wet IB 2001 regelt niets voor de situatie dat een belastingplichtige met meerdere personen voldoet aan dezelfde voorwaarden van art. 1.2, lid 1 Wet IB 2001. Als voorbeeld kan dienen de situatie waarin drie belastingplichtigen op hetzelfde adres staan ingeschreven in de GBA en zij gezamenlijk de woning in eigendom hebben.

Mijns inziens is het onwenselijk dat deze belastingplichtige met geen van beide partners als partner wordt aangemerkt, aangezien hij met beide belastingplichtigen voldoet aan de gestelde voorwaarden.¹⁷⁸ Ik wil de wetgever dan ook aanbevelen om de rangorderegeling van art. 1.2, lid 3 Wet IB 2001 uit te breiden, waarbij het mijns inziens de beste oplossing is als hij de belastingplichtige laat kiezen met wie hij in die situatie als partner wil worden aangemerkt. De belastingplichtige dient deze keuze, samen met de gekozen persoon, per brief kenbaar te maken bij de bevoegde inspecteur. De inspecteur beslist vervolgens bij voor bezwaar vatbare beschikking of hij akkoord gaat met de gemaakte keuze.

Op de gemaakte keuze kan alleen worden teruggekomen als niet meer wordt voldaan aan de gestelde voorwaarden, de belastingplichtige met een ander persoon gaat voldoen aan het basispartnerbegrip of bij overlijden van een van beide partners. Het dient namelijk te gaan om een duurzame relatie, omdat de Wet IB 2001 een draagkrachtheffing is en anders niet in overeenstemming met het rechtszekerheidsbeginsel wordt gehandeld.

6.2.4.2 SW 1956

In de SW 1956 wordt de rangorderegeling van art. 5a, lid 5, derde volzin AWR buiten toepassing verklaard, omdat deze in strijd zou zijn met art. 1a, lid 1, onderdeel e SW 1956.¹⁷⁹ Dit heeft tot gevolg dat iemand die gedurende zes maanden met meerdere personen een notarieel samenlevingscontract heeft met een wederzijdse zorgverplichting, diegene met geen van deze personen als partner wordt aangemerkt. Dit vind ik echter ongewenst, omdat de overledene of schenker wel een zorgverplichting heeft jegens beide personen op grond van het notariële samenlevingscontract.

Om deze ongewenste situatie op te lossen dient zowel art. 1a, lid 1, onderdeel e SW 1956 te worden geschrapt als het zinsdeel in art. 1a, lid 6 SW 1956 dat bepaald dat art. 5a, lid 5, derde volzin niet van

¹⁷⁸ N.C.G. Gubbels, „Het nieuwe (gecoördineerde) partnerbegrip in de inkomstenbelasting en Successiewet’, *WPNR* 2011/6885, p. 387.

¹⁷⁹ *Kamerstukken II* 2010-2011, 32 505, nr. 3, p. 29 en art. 1a, lid 6.

toepassing is.¹⁸⁰ Hierdoor wordt aangesloten bij het basispartnerbegrip en wordt als partner van de belastingplichtige aangemerkt diegene met wie hij het oudste samenlevingscontract heeft gesloten. Dit voorstel komt zowel de harmonisatie ten goede als de vereenvoudiging. Daarnaast wordt met dit voorstel ook geen afbreuk gedaan aan de doelstelling dat iemand maar één partner mag hebben.

Tot slot is het in de SW 1956 ook de vraag wie de partner van belastingplichtige is, indien hij met persoon A een notarieel samenlevingscontract heeft met een wederzijdse zorgverplichting¹⁸¹ en met persoon B vijf jaar onafgebroken op hetzelfde adres heeft staan ingeschreven in de GBA.¹⁸² Tot op heden ontbreekt een rangorderegeling die bepaalt wie de partner is van belastingplichtige.¹⁸³

De Staatssecretaris van Financiën heeft echter in een brief aangekondigd dat hij in een besluit zal goedkeuren dat in deze situatie de belastingplichtige alleen met de persoon met wie hij een notarieel samenlevingscontract heeft als partner wordt aangemerkt.¹⁸⁴

6.2.5 Het partnerbegrip kan voor ongehuwd samenwonenden nog onduidelijk zijn

Zoals reeds eerder aangegeven is het partnerbegrip voor zowel gehuwden als voor ongehuwd samenwonenden vereenvoudigd door het gebruik van objectieve voorwaarden. Ondanks deze vereenvoudiging kan bij ongehuwd samenwonenden toch nog onduidelijkheid ontstaan over wanneer zij elkaars partner zijn. Ongehuwd samenwonenden kunnen namelijk op grond van het basispartnerbegrip elkaars partner zijn. Maar om als partner te worden aangemerkt in de SW 1956 dienen zij nog aan twee aanvullende voorwaarden te voldoen.¹⁸⁵ Daarnaast kunnen zij ook zonder notarieel samenlevingscontract elkaars partner zijn in de Wet IB 2001 en de SW 1956. Hiervoor dienen ze te voldoen aan de voorwaarden van art. 1.2, lid 1 Wet IB 2001 en art. 1a, lid 3 SW 1956. Er zijn voor ongehuwd samenwonenden dus nog vier partnerbegrippen van belang. Dit kan voor verwarring zorgen.¹⁸⁶

Verdere vereenvoudiging van de partnerbegrippen zal echter lastig zijn, omdat naar mijn mening alleen art. 1a, lid 3 SW 1956 kan worden geschrapt.¹⁸⁷ De andere aanvullingen op het basispartnerbegrip kunnen niet worden geschrapt, omdat anders te makkelijk misbruik kan worden gemaakt van bepaalde faciliteiten.

¹⁸⁰ Art. 1a, lid 6 SW 1956.

¹⁸¹ En waarmee hij voldoet aan de andere voorwaarden van art. 1a, lid 1 en 2 SW 1956.

¹⁸² Conform art. 1a, lid 3 SW 1956.

¹⁸³ J.P.M. Stubbé, „Modernisering van de Successiewet 1956 na drie maanden ervaring in de praktijk”, *FBN* 2010/20.

¹⁸⁴ Brief Staatssecretaris van Financiën van 6 juni 2011, nr. DB2011/138 U, V-N 2011/31.25.

¹⁸⁵ Namelijk een notarieel samenlevingscontract met wederzijdse zorgverplichting en dienen zij gedurende 6 c.q. 24 maanden te voldoen aan de gestelde voorwaarden van art. 1a, lid 1 SW 1956.

¹⁸⁶ S.J. Mol-Verver, „Een uniform partnerbegrip: geslaagd of niet?”, *Forfaitair* 215, juni 2010, p. 20.

¹⁸⁷ Zoals al eerder in par. 6.2.1.2 werd aangegeven komt de rechtvaardigingsgrond voor de partnerfaciliteiten niet terug in dit lid.

6.3 Zijn de belastingwetten voorzien van voldoende overgangsrecht?

Tot slot nog enkele opmerkingen met betrekking tot het overgangsrecht. Alleen het partnerbegrip in de SW 1956 is voorzien van overgangsrecht. Naar mijn mening had de wetgever in de Wet IB 2001 ook overgangsrecht moeten opnemen voor gehuwden die in 2010 duurzaam gescheiden leefden, maar pas in 2011 een verzoek tot echtscheiding indienen.¹⁸⁸

Dat de wetgever verder geen overgangsrecht heeft opgenomen in de AWR en Wet IB 2001 voor ongehuwd samenwonenden vind ik terecht. Het partnerschap vangt in deze wetten namelijk aan op het moment dat ongehuwd samenwonenden op hetzelfde adres staan ingeschreven in de GBA. Dit betekent dat ongehuwd samenwonenden die in 2010 als elkaars partner werden aangemerkt, ook in 2011 elkaars partner zijn, mits zij voor 1 januari 2012 een notarieel samenlevingscontract afsluiten of gaan voldoen aan de voorwaarden van art. 1.2, lid 1 Wet IB 2001. De wetgever heeft ongehuwd samenwonenden die in 2010 al elkaars partner waren dus ruim de tijd gegeven om ervoor te zorgen dat zij ook in 2011 elkaars partner blijven. Dit geldt ook voor de SW 1956, door het aldaar opgenomen overgangsrecht.

6.4 Samenvatting

De wetgever is er grotendeels in geslaagd om de verschillende partnerbegrippen in de verschillende belastingwetten te harmoniseren, te vereenvoudigen en leefvormneutraler te maken. Er zijn echter ook nog een aantal tekortkomingen geconstateerd. Zo zijn niet alle verschillen tussen de partnerbegrippen in de Wet IB 2001 en de SW 1956 te rechtvaardigen door het verschil in functie van de belastingwetten. Daarnaast eindigt het partnerschap bij gehuwden in de SW 1956 op een ander moment dan in de Wet IB 2001, staat het begrip „duurzaam gescheiden leven’ nog steeds in de Wet IB 2001 en is in de Wet IB 2001 geen overgangsrecht opgenomen voor duurzaam gescheiden levende echtgenoten die pas in 2011 een verzoek tot echtscheiding indienen. Tevens kan het voor ongehuwd samenwonenden soms nog onduidelijk zijn of ze elkaars partner zijn of niet en zijn de rangordebepalingen in de Wet IB 2001 en de SW 1956 niet compleet zijn.

Tot slot zijn bij de harmonisatie de partnerbegrippen in de AWR en de sociale zekerheid buiten beschouwing gelaten, omdat het nieuwe partnerbegrip niet paste in deze wetten. Het partnerbegrip in de AWR zal wel nog worden aangepast en hiertoe zal een voorstel worden opgenomen in het Belastingplan 2012.

Mijn belangrijkste aanbevelingen aan de wetgever zijn om de regeling voor mantelzorgers in de SW 1956 te schrappen evenals de bepaling in de SW 1956 op grond waarvan ongehuwd

¹⁸⁸ Zie ook par. 6.2.3.

samenwonenden die vijf jaar onafgebroken hebben samengewoond elkaars partner zijn. Daarnaast dient het partnerschap bij gehuwden in de SW 1956 ook te eindigen bij het indienen van het echtscheidingsverzoek. Tevens dienen de rangorderegelingen in de Wet IB 2001 en de SW 1956 te worden aangepast om te voorkomen dat belastingplichtigen met niemand als partner worden aangemerkt, terwijl zij met meerdere belastingplichtigen voldoen aan de voorwaarden. Tot slot staan in bijlage 2 en 3 de artikelen 1.2 Wet IB 2001 en 1a SW 1956, zoals deze in de wettekst dienen te worden opgenomen, nadat de aanbevelingen uit dit hoofdstuk zijn verwerkt.

7. Samenvatting en conclusie

7.1 Samenvatting

Gehuwden zijn voor de Wet IB 2001 en de SW 1956 altijd elkaars partner geweest. Doordat ongehuwden steeds vaker gingen samenwonen en zij vaak vergelijkbaar waren met gehuwden, dienden ook zij volgens de wetgever als partners te worden behandeld in de Wet IB 2001 en de SW 1956. Ongehuwd samenwonenden dienden echter aan bepaalde voorwaarden te voldoen om als partners te worden aangemerkt. Deze voorwaarden werden gesteld, omdat zij door het partnerschap recht hadden op de partnerfaciliteiten en vergelijkbaar dienden te zijn met gehuwden.

In de Wet IB 2001 werden voor een deel andere voorwaarden gesteld dan in de SW 1956. Op deze voorwaarden werd in de literatuur veel kritiek geuit, omdat zij zo van elkaar verschilden. Daarnaast werd er veel kritiek geuit op het keuzerecht voor ongehuwd samenwonenden in de Wet IB 2001 en de subjectieve voorwaarden in de Wet IB 2001. De kritiek op het partnerbegrip in de SW 1956 had met name betrekking op de aansluiting bij het keuzerecht in de Wet IB 2001 en de twee- en de meerrelatie.

Op 15 april 2009 kondigde de Staatssecretaris van Financiën aan dat hij de partnerbegrippen in de Wet IB 2001, SW 1956 en Awir wilde harmoniseren, vereenvoudigen en leefvormneutraler maken. Hij wilde dit doen door in de AWR een basispartnerbegrip op te nemen en dit begrip in de Wet IB 2001 en de SW 1956 aan te vullen of te beperken. Tevens zou het basispartnerbegrip, de aanvullingen en de beperkingen worden gebaseerd op objectieve controleerbare voorwaarden en moesten deze voorwaarden leiden tot een beter uitvoerbaar en handhaafbaar partnerbegrip. Tot slot wilde de Staatssecretaris van Financiën met het nieuwe partnerbegrip meer aansluiten bij de maatschappelijke definitie van het begrip partner.

In onderstaand schema worden de nieuwe voorwaarden voor partnerschap kort beschreven:

Toetsingscriterium	AWR	Wet IB 2001	SW 1956
Huwelijk	ja	ja	ja
Geregistreerd partnerschap	ja	ja	ja
Notarieel samenlevingscontract	ja	ja	ja, maar wel met een wederzijdse zorgverplichting
Kind al dan niet erkend	nee	ja	nee
Voorafgaand jaar partner	nee	ja, vanaf 2012	nee
Pensioenregeling	nee	ja	nee
Eigen woning	nee	ja	nee
Voorgaande vijf jaren op hetzelfde adres stonden ingeschreven	nee	nee	ja

Bij de nieuwe partnerbegrippen is de inschrijving van beide ongehuwd samenwonenden in de GBA leidend voor de aanvang en de beëindiging van het partnerschap. Daarnaast kunnen belastingplichtigen nog maar één partner hebben. Ook kunnen bloedverwanten in de rechte lijn in de Wet IB 2001 alleen elkaars partner zijn, mits zij beiden bij aanvang van het kalenderjaar 27 jaar of ouder zijn. In de SW 1956 is een uitzondering opgenomen voor bloedverwanten in de rechte lijn die mantelzorg hebben verleend aan de overledene.

Het basispartnerbegrip bepaalt ook dat het partnerschap bij gehuwden eindigt op het moment dat het verzoek tot echtscheiding of scheiding van tafel en bed is ingediend én de echtgenoten niet meer op hetzelfde adres staan ingeschreven in de GBA. In de SW 1956 eindigt het huwelijk pas als het huwelijk is ontbonden door echtscheiding of de scheiding van tafel en bed is ingeschreven in het huwelijksgoederenregister.

Bij ongehuwd samenwonenden eindigt het partnerschap als zij niet meer voldoen aan de gestelde voorwaarden. Tevens wordt in het basispartnerbegrip bepaald dat het partnerschap bij zowel gehuwden als ongehuwd samenwonenden niet eindigt, indien een van beide partners wordt opgenomen in een verpleeg- of verzorgingshuis vanwege dwingende medische redenen of ouderdom.

7.2 Conclusie

In de inleiding is onderstaande probleemstelling geformuleerd:

Leiden de nieuwe partnerbegrippen zoals deze zijn opgenomen in de huidige AWR, Wet IB 2001 en SW 1956 tot meer harmonisatie en zijn ze daardoor beter uitvoerbaar en beter te handhaven dan de oude partnerbegrippen en zijn de gevolgen van de wijziging van de partnerbegrippen te rechtvaardigen, vanuit het gelijkheidsbeginsel en rechtszekerheidsbeginsel bezien?

Als eerste wil ik ingegaan op de vraag of de nieuwe partnerbegrippen tot meer harmonisatie hebben geleid en of ze daardoor ook beter uitvoerbaar en beter handhaafbaar zijn.

Naar mijn mening is de wetgever voor een groot deel erin geslaagd de partnerbegrippen te harmoniseren, door het opnemen van een basispartnerbegrip in de AWR en hierop in de Wet IB 2001 en SW 1956 aanvullingen en beperkingen te formuleren. Helaas is de harmonisatie tot op heden nog beperkt tot de AWR, Wet IB 2001 en SW 1956. Samengestelde gezinnen zouden namelijk bevoorreed kunnen worden ten opzichte van traditionele gezinnen als het nieuwe partnerbegrip zou worden ingevoerd in de Awir, doordat zij niet als partners worden aangemerkt. In het Belastingplan 2012 zal echter een nieuwe voorwaarde worden opgenomen op grond waarvan samengestelde gezinnen als partners worden aangemerkt in de Awir en de Wet IB 2001.

Daarnaast is het partnerbegrip uit de sociale zekerheid niet aangepast, omdat in de sociale zekerheid het begrip ‚gezamenlijke huishouding‘ van groot belang en de feitelijke omstandigheden belangrijk zijn.

Het invoeren van één partnerbegrip voor de Wet IB 2001, de SW 1956 en de Awir zal nooit lukken, omdat deze wetten verschillende functies hebben. Door dit verschil in functie bevatten de aanvullingen en beperkingen in de Wet IB 2001 en de SW 1956 niet altijd dezelfde voorwaarden. Echter niet alle verschillende voorwaarden kunnen naar mijn mening worden gerechtvaardigd door het verschil in functie van de wetten. Om deze ongerechtvaardigde verschillen te elimineren en de partnerbegrippen meer te harmoniseren wil ik de wetgever het volgende aanbevelen:

- in de SW 1956 dient te worden aangesloten bij het basispartnerbegrip bij het eindigen van het partnerschap bij gehuwden;
- ongehuwde samenwonenden die vijf jaar onafgebroken op hetzelfde adres staan ingeschreven mogen niet als partners worden aangemerkt in de SW 1956;
- bloedverwanten in de rechte lijn dienen ook in de Wet IB 2001 te worden uitgesloten van partnerschap, en

- tot slot dienen ook bloedverwanten in de rechte lijn die mantelzorg verlenen te worden uitgesloten van partnerschap in de SW 1956.

De partnerbegrippen zijn ook beter uitvoerbaar en beter handhaafbaar geworden. De nieuwe objectieve voorwaarden en het vervallen van het keuzerecht hebben hiertoe bijgedragen. Door deze objectieve voorwaarden is het nu mogelijk voor de Belastingdienst om zonder contactmoment vast te stellen of er sprake is van partnerschap, waardoor dit voortaan ook al kan worden aangegeven in de voorgevulde aangifte inkomstenbelasting.

Door artikel 1.2, lid 3 Wet IB 2001 uit te breiden met een bepaling die bepaalt dat iemand die met meerdere personen aan dezelfde voorwaarde uit art. 1.2, lid 1 Wet IB 2001 voldoet zelf bij verzoek kan aangeven met wie hij als partner wil worden aangemerkt, wordt ook voor deze situatie een rangorderegeling in het leven geroepen en is het partnerbegrip beter uitvoerbaar. Daarnaast dient naar mijn mening art. 1a, lid 1, onderdeel e en het zinsdeel in art. 1a, lid 6 SW 1956 dat bepaald dat art. 5a, lid 5, derde volzin niet van toepassing is uit de SW 1956 te worden geschrapt. Hierdoor wordt aangesloten bij art. 5a, lid 5 AWR en wordt als partner van de belastingplichtige aangemerkt degene met wie hij het oudste samenlevingscontract heeft gesloten.

Daarnaast kwam de vraag aan de orde of de wijzigingen zijn te rechtvaardigen vanuit het gelijkheidsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel. Mijns inziens is de gelijke behandeling van gehuwden en ongehuwd samenwonenden toegenomen. Dit komt mede doordat het keuzerecht is komen te vervallen, maar ook doordat de eis dat zij minimaal zes maanden een gezamenlijke huishouding dienden te voeren is komen te vervallen in de Wet IB 2001. In de SW 1956 wordt de gelijke behandeling van gehuwden en ongehuwd samenwonenden bevorderd doordat zij voortaan bij beide sprake dient te zijn van een afdwingbare wederzijdse zorgverplichting.

De bevordering van de gelijke behandeling van gehuwden en ongehuwd samenwonenden blijkt ook uit de bepalingen op grond waarvan voor zowel gehuwden als voor ongehuwd samenwonenden het partnerschap niet eindigt indien een van beide partners wegens dwingende medische redenen of ouderdom wordt opgenomen in een verpleeg- of verzorgingshuis. De wijziging van het partnerbegrip in de Wet IB 2001 is dus te rechtvaardigen.

Aan deze gelijke behandeling wordt in de SW 1956 ook afbreuk gedaan door belastingplichtigen die vijf jaar onafgebroken samenwonen en op hetzelfde adres staan ingeschreven zonder notarieel samenlevingscontract als elkaars partner aan te merken. Eerder heb ik al aanbevolen om deze bepaling uit de SW 1956 te schrappen omdat deze voorwaarde niet kon worden gerechtvaardigd door het verschil in functie van de wetten, maar deze bepaling dient ook uit de SW 1956 te worden geschrapt omdat in deze bepaling ook de verzorgingsgedachte niet terugkomt en dit afbreuk doet aan de gelijke behandeling van gehuwden en ongehuwd samenwonenden.

Tot slot nog de vraag of de wijziging van het partnerbegrip is te rechtvaardigen gezien vanuit het rechtszekerheidsbeginsel. Door het hanteren van objectieve voorwaarden, het vervallen van het keuzerecht en een afname van het aantal partnerbegrippen in de Wet IB 2001 is naar mijn mening de rechtszekerheid toegenomen.

Het is alleen jammer dat in het partnerbegrip in de SW 1956 nog een drietal uitzonderingen zijn opgenomen op het basispartnerbegrip die teniet doen aan de vereenvoudiging van het partnerbegrip. Deze uitzonderingen dienen naar mijn mening dan ook te worden geschrapt. Het gaat om de bepaling op grond waarvan ongehuwd samenwonenden zonder notarieel samenlevingscontract die vijf jaar onafgebroken op hetzelfde adres staan ingeschreven als partner worden aangemerkt, dat het huwelijk eindigt op het moment dat het is ontbonden door echtscheiding¹⁸⁹ en de bepaling voor bloedverwanten in de rechte lijn die mantelzorg verlenen.

Daarnaast zou voor belastingplichtigen die in 2010 duurzaam gescheiden zijn gaan leven, maar pas in 2011 een verzoek tot echtscheiding indienen en zich uitschrijven op het gezamenlijk woonadres veel eenvoudiger zijn als zij in het gehele jaar 2011 als ongehuwd worden aangemerkt voor de Wet IB 2001.

¹⁸⁹ Of de scheiding van tafel en bed is ingeschreven in het huwelijksgoederenregister.

Bijlage 1

De vier opties voor een toekomstig partnerregime waren:

1. *“Huidige partnerregeling handhaven (instandhouden partnerkeuze, geen controle gezamenlijke huishouding nodig). Hierop is een variant mogelijk, namelijk: een partnerkeuze geldt zolang de partners op een adres ingeschreven staan, dus geen jaarlijkse mogelijkheid tot herziening.*
2. *Geen partnerkeuze (altijd verplicht partner) indien wordt voldaan aan de objectieve criteria conform de Awir, in restgroep wel een partnerkeuze (geen controle gezamenlijke huishouding nodig).*
3. *Geen partnerkeuze (altijd verplicht partner) indien wordt voldaan aan de objectieve criteria conform de Awir, in restgroep nimmer partnerschap (ook geen keuzemogelijkheid: geen controle gezamenlijke huishouding nodig).*
4. *Geen partnerkeuze (altijd verplicht partner) indien wordt voldaan aan de objectieve criteria conform de Awir, in restgroep verplicht partner indien sprake is van een gezamenlijke huishouding (controle gezamenlijke huishouding nodig).”¹⁹⁰*

¹⁹⁰ Brief Staatssecretaris van Financiën van 30 juni 2006, nr. DB2006/352M, V-N 2006/37.10.

Bijlage 2

Artikel 1.2 Wet IB 2001

1. In aanvulling op artikel 5a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt voor de toepassing van deze wet en de daarop berustende bepalingen onder partner mede verstaan degene die op hetzelfde woonadres als de belastingplichtige staat ingeschreven in de basisadministratie persoonsgegevens en:
 - a. uit wiens relatie met de belastingplichtige een kind is geboren;
 - b. die een kind van de belastingplichtige heeft erkend dan wel van wie een kind door de belastingplichtige is erkend;
 - c. die voor de toepassing van een pensioenregeling als partner van de belastingplichtige is aangemeld, of
 - d. die samen met de belastingplichtige een woning heeft, die hun anders dan tijdelijk als hoofdverblijf ter beschikking staat op grond van eigendom, waaronder begrepen economisch eigendom, of op grond van een recht van lidmaatschap van een coöperatie.
2. Degene die ingevolge het eerste lid voor een deel van het kalenderjaar als partner wordt aangemerkt, wordt ook als partner aangemerkt in de andere perioden van het kalenderjaar, voor zover hij in die perioden op hetzelfde woonadres als de belastingplichtige staat ingeschreven in de gemeentelijke basisadministratie persoonsgegevens of een daarmee naar aard en strekking overeenkomende administratie buiten Nederland.
3. Een persoon kan op enig moment slechts één partner hebben. Indien de belastingplichtige op grond van het eerste lid op dat moment meer dan één partner zou hebben, geldt als partner van de belastingplichtige degene die ingevolge artikel 5a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen op dat moment als partner wordt aangemerkt; mocht op grond van artikel 5a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen op dat moment geen persoon als partner zijn aangemerkt, geldt als partner degene die op grond van de in het eerste lid eerstgenoemde categorie als partner wordt aangemerkt. Mocht de belastingplichtige op grond van één onderdeel van het eerste lid met meerdere personen als partner worden aangemerkt, dan mag de belastingplichtige zelf kiezen met wie hij als partner wil worden aangemerkt. Deze keuze dient belastingplichtige, samen met de persoon naar keuze, per brief kenbaar te maken bij de bevoegde inspecteur. De inspecteur zal bij voor bezwaar vatbare beschikking een beslissing nemen. Op deze keuze kan alleen worden teruggekomen wanneer niet meer wordt voldaan aan de voorwaarde uit het eerste lid, de belastingplichtige met een derde gaat voldoen aan de voorwaarden van artikel 5a eerste lid Algemene wet inzake rijksbelastingen of bij overlijden van een van beide partners.

4. In afwijking van artikel 5a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en het eerste lid wordt niet als partner aangemerkt:
 - a. een bloedverwant in de eerste graad van de belastingplichtige;
 - b. een persoon die geen inwoner is van Nederland en niet kiest voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige.
5. Personen die partners waren op grond van het eerste lid, blijven als partners aangemerkt nadat de in dat onderdeel bedoelde inschrijving op hetzelfde woonadres niet langer mogelijk is als gevolg van opname in een verpleeghuis of verzorgingshuis vanwege medische redenen of ouderdom van een van hen, zolang na het einde van die inschrijving op hetzelfde woonadres ten aanzien van geen van beiden een derde persoon als partner wordt aangemerkt. De eerste volzin vindt geen toepassing meer indien één van beiden door middel van een schriftelijke kennisgeving aan de inspecteur laat weten dat zij niet langer als partners willen worden aangemerkt. Bij ministeriële regeling kunnen nadere regels worden gesteld ten behoeve van de uitvoering van dit lid.
6. Indien partners omwille van overtuigende bezwaren geen verzoek tot echtscheiding willen indienen, maar zij wel duurzaam gescheiden leven dan kunnen zij bij de bevoegde inspecteur een goed gemotiveerd verzoek indienen om niet langer als elkaars partner te worden aangemerkt. De inspecteur beslist hierop bij voor bezwaar vatbare beschikking.
7. Voor de toepassing van deze wet en de daarop berustende bepalingen worden twee ongehuwde personen die met toepassing van de vorige leden en artikel 5a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen als elkaars partners worden aangemerkt, voor de bepaling van aanverwantschap gelijkgesteld met gehuwden.

Bijlage 3

Artikel 1a SW 1956

1. In afwijking van artikel 5a, eerste lid, onderdeel b, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen worden voor de toepassing van deze wet en de daarop berustende bepalingen twee ongehuwde personen slechts als partner aangemerkt indien zij gedurende de in het tweede lid genoemde periode:
 - a. beiden meerderjarig zijn;
 - b. op hetzelfde woonadres staan ingeschreven in de gemeentelijke basisadministratie persoonsgegevens of een daarmee naar aard en strekking overeenkomende administratie buiten Nederland;
 - c. ingevolge een notarieel samenlevingscontract een wederzijdse zorgverplichting hebben, en
 - d. geen bloedverwanten in de rechte lijn zijn.
2. De in de aanhef van het eerste lid bedoelde periode is:
 - a. voor de bepalingen die zien op de heffing van erfbelasting: zes maanden voorafgaand aan het overlijden dat aanleiding is tot de heffing van erfbelasting;
 - b. voor de bepalingen die zien op de heffing van schenkbelasting: twee jaar voorafgaand aan de schenking.
3. Artikel 5a, zevende lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen is van overeenkomstige toepassing op de personen, bedoeld in het eerste lid.
4. Indien partners omwille van overtuigende bezwaren geen verzoek tot echtscheiding willen indienen, maar zij wel duurzaam gescheiden leven dan kunnen zij bij de bevoegde inspecteur een goed gemotiveerd verzoek indienen om niet langer als elkaars partner te worden aangemerkt. De inspecteur beslist hierop bij voor bezwaar vatbare beschikking.
5. Artikel 5a, tweede lid van de Algemene wet inzake rijksbelastingen blijft buiten toepassing voor deze wet en de daarop berustende bepalingen.

Literatuurlijst

Boeken:

- H.P.A.M. van Arendonk, *Wegwijs in de inkomstenbelasting*, Den Haag: SDU Uitgevers 2007;
- N.C.G. Gubbels, „Het partnerbegrip”, in: A.C. Rijkers, H. Vording, *Vijf jaar Wet IB 2001*, Deventer: Kluwer 2006;
- N.C.G. Gubbels, *Fiscale monografieën 136. Samenlevingsverbanden in de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting*, Deventer: Kluwer, mei 2011;
- C.J.M. Martens, F. Sonneveldt, *Wegwijs in de Successiewet*, Den Haag: SDU uitgevers 2009;
- C.J.M. Martens, F. Sonneveldt, *Wegwijs in de Successiewet*, Den Haag: SDU uitgevers, 2010;
- R.E.C.M. Niessen, L.J.A. Pieterse, *Fiscale geschriften 1. De Wet inkomstenbelasting 2001*, Den Haag: SDU Uitgevers juni 2010;
- H. Schuttevâer, J.W. Zwemmer, *De Nederlandse successiewetgeving. Civiel- en fiscaalrechtelijke beschouwingen over de verkrijging krachtens erfrecht of schenking*, Deventer: Kluwer 1998;
- L.W. Sillevius, M.L.M. van Kempen, *Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting t/m 2000)*, Deventer: Kluwer 2000;
- L.G.M. Stevens, *Fiscale Brandnetels. Evaluatie Wet IB 2001 in de winstsfeer*, Deventer: Kluwer 2004;
- L.G.M. Stevens, *Fiscale Fascinatie. Fiscaal beleid 2006*, Deventer: Kluwer 2006;
- L.G.M. Stevens, *Fiscaal gezinsbeleid*, Deventer: Kluwer 2006;
- L.G.M. Stevens, D.A. Albregtse, *Inkomstenbelasting 2001, Fiscaal Commentaar*, Deventer: Kluwer 2006;
- I.J.F.A. van Vijfeijken, N.C.G. Gubbels, *Fiscale geschriften 13. Inkomstenbelasting en de gevolgen van (echt)scheiding*, Den Haag: SDU Uitgevers 2007, en
- I.J.F.A. van Vijfeijken, R.T.G. Verstraaten, *Cursus Belastingrecht, Successiebelastingen*, Deventer: Kluwer 2010.

Artikelen:

- T. Blokland, „Partiële herziening van de Successiewet 1956’, *FED* 2001/513;
- T. Blokland, „Familiërelaties in de Wet Inkomstenbelasting 2001’, *WPNR* 2001/6471;
- T.C. Gerverdinck, „Het nieuwe partnerbegrip in de inkomsten belasting’, *FTV* 2011/01;
- J.F.M. Giele, „Het notariële wederzijdse zorgcontract als element van het partnerbegrip’, *EB* 2010/1;
- N.C.G. Gubbels, „Partners in de Wet inkomstenbelasting 2001’, *WFR* 2001/1682;
- N.G.G. Gubbels, „Het nieuwe (gecoördineerde) partnerbegrip in de inkomstenbelasting en Successiewet’, *WPNR* 2011/6885;
- M.J. Hoogeveen, „Het meerderjarige thuiswonende kind en het (pseudo-)partnerbegrip van art. 3.91 Wet IB 2001’, *WFR* 2001/1851;
- J.W.J. de Kort, „Leefvormneutraliteit in de inkomstenbelasting’, *NTFR Beschouwingen* 2011-5;
- S.J. Mol-Verver, „Een uniform partnerbegrip: geslaagd of niet?’, *Forfaitair* 215, juni 2010, p. 18-22;
- R.A. de Mooij, L.G.M. Stevens, „Fiscaal-economische uitdagingen voor een volgend kabinet’, *WFR* 2006/275;
- R.E.C.M. Niessen, „Ongelijke behandeling van gehuwden en ongehuwden’, *WFR* 2001/763;
- A.W.M. Roelen, „Een blik op enige onderdelen van de gewijzigde Successiewet’, *MBB* 2010/05;
- A. Roelvink-Verhoeff, „Fiscaal partnerschap in 2011: de keuze voorbij’, *EB* 2010/77;
- I.L.J.M. Schröder, „Wie is mijn fiscale partner’, *Belastingbrief* 2009/08;
- F. Sonneveldt, „De „restauratiewerkzaamheden’ in het wetsvoorstel van 20 april 2009’, *Belastingbrief* 2009/06;
- J.P.M. Stubbé, „Modernisering van de Successiewet 1956 na drie maanden ervaring in de praktijk’, *FBN* 2010/20;
- J.P.M. Stubbé, „Meerrelatie, twee, één of geen partner?’, *KWEP* 2010/02, p. 12-13;

- R.T.G. Verstraaten, „Herstructurering Successiewet: beoogde regeling voor partners’, *WPNR* 2001/6458;
- I.J.F.A. van Vijfeijken, „De voorgestelde wijzigingen van de Successiewet 1956’, *WFR* 2001/1381;
- I.J.F.A. van Vijfeijken, „Ontwikkelingen in de Successiewet’, *WPNR* 2002/6478;
- I.J.F.A. van Vijfeijken, „Contouren voor een nieuwe Successiewet’, *WPNR* 2004/6576;
- I.J.F.A. van Vijfeijken, „De positie van de langstlevende in de Wet schenk- en erfbelasting’, *WFR* 2008/571;
- I.J.F.A. van Vijfeijken, „De nieuwe tariefstructuur en andere wijzigingen’, *WPNR* 2009/6802;
- I.J.F.A. van Vijfeijken, N.C.G. Gubbels, „Over kinderen, partners, tarieven en vrijstellingen’, *WPNR* 2010/6831, en
- E.P.J. Wasch, „Tweeverdienersregeling: gezamenlijke huishouding commerciële relatie en enkele praktijkproblemen’, *WFR* 1986/1157.

Parlementaire stukken:

- *Kamerstukken II* 2010-2011, 32 505, nr. 17;
- *Kamerstukken II* 2010-2011, 32 505, nr. 3;
- *Kamerstukken II* 2010-2011, 32 504, nr. 59;
- *Kamerstukken II* 2010-2011, 32 130, nr. 23;
- *Kamerstukken II* 2010-2011, 32 130, nr. 22;
- *Kamerstukken II* 2009-2010, 32 130, nr. 12;
- *Kamerstukken II* 2009-2010, 32 130, nr. 8;
- *Kamerstukken II* 2009-2010, 32 130, nr. 7;
- *Kamerstukken II* 2009-2010, 32 130, nr. 3;
- *Kamerstukken II* 2009-2010, 32 130, nr. 2;
- *Kamerstukken II* 2009-2010, 31 930, nr. 84;
- *Kamerstukken II* 2009-2010, 31 930, nr. 60;
- *Kamerstukken II* 2009-2010, 31 930, nr. 46;

- *Kamerstukken II 2008-2009, 31 930, nr. 10;*
- *Kamerstukken II 2008-2009, 31 930, nr. 9;*
- *Kamerstukken II 2008-2009, 31 930, nr. 3;*
- *Kamerstukken II 2008-2009, 31 930, nr. 2;*
- *Kamerstukken II 2008-2009, 27 789, nr. 21;*
- *Kamerstukken II 2008-2009, 27 789, nr. 20;*
- *Kamerstukken II 2008-2009, 27 789, nr. 18;*
- *Kamerstukken II 2005-2006, 30 375, nr. 2;*
- *Kamerstukken II 2006-2007, 30 337, nr. 18;*
- *Kamerstukken II 2006-2007, 30 337, nr. 17;*
- *Kamerstukken II 2001-2002, 28 015, nr. 12;*
- *Kamerstukken II 2001-2002, 28 015, nr. 6;*
- *Kamerstukken II 2001-2002, 28 015, nr. 3;*
- *Kamerstukken II 2000-2001, 27 466, nr. 6;*
- *Kamerstukken II 2000-2001, 27 466, nr. 3;*
- *Kamerstukken II 1999-2000, 27 727, nr. 7;*
- *Kamerstukken II 1998-1999, 26 727, nr. A;*
- *Kamerstukken II 1999-2000, 26 727, nr. 79;*
- *Kamerstukken II 1998-1999, 26 727, nr. 3;*
- *Kamerstukken II 1996-1997, 25 051, nr. 3;*
- *Kamerstukken II 1987-1988, 20 595, nr. 3;*
- *Kamerstukken II 1983-1984, 18 519;*
- *Kamerstukken II 1983-1984, 18 121;*
- *Kamerstukken II 1983-1984, 17 041, nr. 19;*
- *Kamerstukken II 1982-1983, 17 885, en*
- *Kamerstukken II 1979-1980, 16 016, nr. 3.*

Handelingen:

- *Handelingen I* 2010-2011, nr. 24, item 3;
- *Handelingen II* 2009-2010, 31 930, nr. 19;
- *Handelingen II* 2009-2010, 31 930, nr. 18;
- *Handelingen II* 2004-2005, 29 764, nr. 40, en
- *Handelingen I* 6 november 1984, 17 041.

Regelgeving:

- Algemene Ouderdomswet;
- Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen;
- Algemene wet inzake Rijksbelastingen;
- Besluit Inkomstenbelasting 1941;
- Burgerlijk Wetboek Boek 1;
- Invoeringswet Wet Inkomstenbelasting 2001;
- Successiewet 1956;
- Wet Inkomstenbelasting 1964;
- Wet Inkomstenbelasting 2001, en
- Wet op de Loonbelasting 1964.

Internetsites

- <http://www.accountancynieuws.nl/Uploads/Files/RB-commentaar.pdf> d.d. 28-4-2011

Overige bronnen:

- Brief Staatssecretaris van Financiën van 6 juni 2011, nr. DB2011/138 U, V-N 2011/31.25;
- Stb. 2011, 205;
- Brief Staatssecretaris van Financiën van 14 april 2011, nr. AFP/2011/248 U;
- Brief Staatssecretaris van Financiën van 5 juni 2009, nr. AFP 2009/341 U, V-N 2009/37.3;
- Brief Staatssecretaris van Financiën van 30 juni 2006, nr. DB2006/352M, V-N 2006/37.10;

- Brief Ministerie van Financiën 5 juni 2001, WDB 2001/370, V-N 2001/33.3;
- Stb. 2001, 275;
- Rapport Moltmaker, Ministerie van Financiën, 13 maart 2000, V-N 2000/14.15, en
- C.J. Oort, 'Zicht op eenvoud: rapport van de commissie tot vereenvoudiging van de loonbelasting en de inkomstenbelasting', 1986.

Jurisprudentie en besluitenregister:

Jurisprudentie:

Jurisprudentie van de Hoge Raad:

- Hoge Raad 18 januari 2008, nr. 43 181, *BNB* 2008/60;
- Hoge Raad 11 maart 1998, nr. 33 086, *BNB* 1998/121;
- Hoge Raad 17 maart 1993, nr. 28 801, *BNB* 1993/181;
- Hoge Raad 4 maart 1987, nr. 24 553, *BNB* 1987/118;
- Hoge Raad 19 februari 1986, nr. 23 598, *BNB* 1986/135;
- Hoge Raad, 15 december 1976, *BNB* 1977/21;
- Hoge Raad 17 februari 1965, nr. 15 261, *BNB* 1965/112, en
- Hoge Raad 10 februari 1960, nr. 14, *BNB* 1960/77.

Jurisprudentie van het gerechtshof:

- Hof Arnhem 4 augustus 2009, nr. 08/00383, *NTR* 2009/2002.

Besluiten:

- Besluit Minister van Financiën van 5 juli 2010, nr. DGB2010/872M, *V-N* 2010/34.12;
- Besluit Staatssecretaris van Financiën van 18 maart 2010, nr. DGB 2010/745M,
BNB 2010/187;
- Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 21 juni 2007, nr. CPP2007/1223M,
V-N 2007/33.24;
- Besluit Staatssecretaris van Financiën van 22 februari 2006, nr. CPP2005/3058M,
BNB 2006/186;
- Besluit Staatssecretaris van Financiën van 1 februari 2006, nr. CPP2006/195M,
V-N 2006/11.7, en
- Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 18 september 1989, nr. IB89/767,
Infobulletin 1990/163.