

Een onderzoek naar het partnerbegrip in de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen met het oog op de Successiewet, de Wet op de Inkomstenbelasting en de Algemene Wet Inkomensafhankelijke Regelingen.

Erasmus Universiteit Rotterdam
Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie Fiscale Economie

Naam: R.K.D. Mahabier
Studentnummer: 430494

Begeleider: Mr. T.C. Hoogwout
Tweede Beoordelaar: Mr. M. Adriaan

1 maart 2020



Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1: Inleiding	2
§1.1 Inleiding	3
§1.2 Probleemstelling	6
§1.3 Opbouw van het onderzoek	7
Hoofdstuk 2: Het gelijkheidsbeginsel	8
§2.1 Geschiedenis	8
§2.2 Doel en strekking	8
§2.3 Uitvoering en wetgeving	11
§2.4 Conclusie	13
Hoofdstuk 3: Het partnerbegrip in de AWR	15
§3.1 Geschiedenis	15
§3.2 Reikwijdte en relevante artikelen	15
§3.3 Doel en strekking	17
§3.4 Conclusie	20
Hoofdstuk 4: Het partnerbegrip in de Wet op de Inkomstenbelasting.....	21
§4.1 Geschiedenis	21
§4.2 Doel en strekking	22
§4.3 Gelijkheidsbeginsel	25
§4.4 Conclusie	27
Hoofdstuk 5: Het partnerbegrip in de Successiewet	29
§5.1 Geschiedenis	29
§5.2 Doel en strekking	29
§5.3 Gelijkheidsbeginsel	32
§5.4 Conclusie	34
Hoofdstuk 6: Het partnerbegrip in de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen	35
§6.1 Geschiedenis	35

<i>§6.2 Doel en strekking</i>	<i>36</i>
<i>§6.3 Gelijkheidsbeginsel</i>	<i>38</i>
<i>§6.4 Conclusie</i>	<i>40</i>
Hoofdstuk 7: Conclusie	41
Literatuurlijst	45
<i>Artikelen en boeken</i>	<i>45</i>
<i>Jurisprudentie</i>	<i>45</i>
<i>Kamerstukken</i>	<i>46</i>
<i>Overige bronnen</i>	<i>46</i>

Hoofdstuk 1: Inleiding

§1.1 Inleiding

Maatschappelijk is een tendens dat men gaat samenwonen als ongehuwde en als niet-geregistreerde partner. Dit blijkt uit cijfers van het CBS, waarbij twintigers en dertigers steeds minder gaan trouwen. Steeds vaker wordt gekozen voor het geregistreerd partnerschap of het ongehuwd samenwonen. In 1997 concludeerde het CBS dat ongeveer 70 procent van de 35-jarige vrouwen en 60 procent van de mannen gehuwd waren. In 2017 was dit respectievelijk 45 en 36 procent. Ondanks dat het percentage van gehuwden in deze groepen zijn afgenomen, wordt dit deels gecompenseerd door het geregistreerd partnerschap en het samenwonen. Zo is het geregistreerd partnerschap voor deze groepen voor de vrouwen en de mannen gestegen van nihil in 1997 naar ongeveer 4 procent in 2017. Het percentage samenwonenden is in deze periode voor de vrouwen gestegen van 13 naar 28 procent, en voor de mannen van 10 naar 26 procent.¹

De civielrechtelijke wetgeving kent verscheidene vormen van het partnerschap, waaronder gehuwde, geregistreerde partners en ongehuwd samenwonenden. De fiscale wetgeving probeert deze drie groepen zo veel mogelijk gelijk te behandelen. Het partnerschap kan zowel voordelen als nadelen opleveren voor de partners. Een groot voordeel van het partnerschap is bijvoorbeeld de verdeling van de persoonsgebonden aftrek in de inkomstenbelasting. Een nadeel is het drempelbedrag voor de giftenaftrek voor de inkomstenbelasting. Het drempelbedrag wordt namelijk bepaald aan de hand van het gemeenschappelijke verzamelinkomen indien sprake is van partnerschap voor de inkomstenbelasting. Indien de partners ongehuwd samenwonen en geen partner zijn voor de inkomstenbelasting, betekent dit dat zij individueel een lagere drempel voor deze giftenaftrek zullen hebben. Verschillende samenleefvormen leiden fiscaal dus tot andere uitwerkingen. Dit onderzoek poogt aan het licht te brengen of de verscheidene uitzonderingen, die te vinden zijn in de Successiewet, de Wet op de Inkomstenbelasting en de Algemene Wet Inkomensafhankelijke Regelingen, op het partnerbegrip, zoals bedoeld in de Algemene Wet Inzake Rijksbelastingen, in strijd zijn met het gelijkheidsbeginsel.

Met ingang van 2008 is art. 5a van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (hierna: AWR) komen te vervallen. In januari 2011 werd een nieuwe art. 5a AWR ingevoerd en in 2014 is aan deze wet een lid toegevoegd. Art. 5a AWR is bedoeld om het basis partnerbegrip te stroomlijnen en te zorgen voor

¹ 'Twintigers en dertigers trouwen minder', cbs.nl.

een duidelijkere regelgeving en een vermindering van administratieve lasten.² Het bepalen van het partnerschap zal worden beoordeeld aan de hand van objectieve criteria. Dit artikel in de AWR vormt een basis voor het partnerbegrip in de fiscale wetgeving en de inkomensafhankelijke regelingen en kan als overkoepelend worden beschouwd. Dit is echter globale partnerbegrip die afwijkend is gedefinieerd voor een aantal andere fiscale wetten. De Successiewet 1956, de wet op de Inkomstenbelasting 2001 en de Algemene Wet Inkomensafhankelijke Regelingen kennen aanvullingen en beperkingen op art. 5a AWR.

Begin 2010 is het partnerbegrip gewijzigd in de Successiewet. Voorheen kende dit begrip vele variaties sinds de introductie in 1956. Na deze wijziging vond een implementatie plaats van art. 5a AWR in combinatie met art. 1a Successiewet 1956 (hierna: SW) als aanvulling op het basis partnerbegrip. Het begrip 'partner' is in de deze wet voornamelijk relevant voor de partnervrijstelling en de tariefsindeling. Als een verkrijger als partner wordt aangemerkt, kan hij een beroep doen op de partnervrijstelling als bedoeld in art. 32 lid 1 onderdeel 4° en de tariefgroep bedoeld voor partners en afstammelingen als bedoeld in art. 24 lid 1 kolom 1. Deze vrijstelling wordt gejustificeerd door de zogenoemde verzorgingsverplichting (Vijfeijken & Gubbels, 2019) indien sprake is van gehuwden, geregistreerde partners en ongeregistreerd samenwonende partners, met een notarieel samenlevingsovereenkomst waarin de wederzijdse zorgplicht is opgenomen. De verzorgingsverplichting is leidend voor het partnerbegrip en de partnervrijstelling voor de erfbelasting binnen de Successiewet. Overigens is het partnerbegrip in de AWR met betrekking tot ongehuwde samenwonende partners voor de Successiewet minder relevant. Het partnerbegrip in de AWR kent namelijk geen verzorgingsplicht voor de ongehuwde samenwonende partners met een notarieel samenlevingscontract. Zonder de verzorgingsverplichting kan namelijk geen beroep worden gedaan op de partnervrijstelling, waardoor het begrip 'partner' voor deze groep binnen de Successiewet geen toegevoegde waarde kent. Met de verzorgingsverplichting in gedachte is de aanvulling op het partnerbegrip van art. 5a AWR in art. 1a SW gegeven.

De verzorgingsverplichting volgt automatisch uit het huwelijk en het geregistreerd partnerschap. Indien sprake is van ongehuwde samenwonende partners, biedt de Successiewet twee smaken die leiden tot het partnerschap. De eerste manier om wettelijk gezien partner te zijn als ongehuwde samenwonende partners is doormiddel van een notarieel samenlevingscontract waarin nadrukkelijk een wederzijdse zorgplicht is vermeld. In tegenstelling tot het zijn van echtgenoot of geregistreerd partner, geldt dat dit contract al minimaal 6 maanden voor het overlijden van de erflater in werking

² Kamerstukken II 2009/10, 32130, 3, p. 25.

moet zijn getreden om als partner te worden aangemerkt bij overlijden van de erflater. Voor de schenkbelasting van de ene partner naar de andere partner geldt een periode van 2 jaar (art. 1a lid 1 onderdeel c juncto art. 1a lid 2 SW).

Echter kent de Successiewet een uitzondering op deze regel indien geen sprake is van een partnerschap als bedoeld in art. 1a lid 1 onderdeel b; op grond van art. 1a lid 3 SW moeten de partners voor een onafgebroken periode van minimaal 5 jaar op hetzelfde adres staan ingeschreven in het basisregistratieregister voor personen op het moment dat de erflater overlijdt. Hierdoor kunnen de ongehuwd samenwonende partners toch als partners worden aangemerkt in de Successiewet indien een notarieel samenlevingscontract met wederzijdse zorgplicht ontbreekt, mits zij niet met een ander als fiscaal partner kunnen worden aangemerkt.

Met het oog op de Wet op de Inkomstenbelasting (hierna: Wet IB) zijn ook uitbreidingen en beperkingen te vinden in art. 1.2 Wet IB op het uniforme partnerbegrip van art. 5a AWR. De objectieve criteria in art. 1.2 Wet IB kunnen ervoor zorgen dat een partnerschap ontstaat waar dat gewenst, of juist ongewenst is³, in vergelijking met art. 5a AWR. Zo kunnen bloedverwanten voor de Wet IB wel als partner worden aangemerkt (art. 1.2 lid 4 onderdeel a Wet IB), waar dat in de AWR niet kan. Een andere aanvulling wat relatief snel zorgt voor een partnerschap in de Wet IB is het hebben van kinderen. Ook worden twee ongehuwde samenwonenden als fiscale partners aangemerkt voor de Wet IB door het hebben van een samengesteld gezin. Het basispartnerbegrip van de AWR houdt geen rekening met de (stief)kinderen.

De Algemene Wet Inkomensafhankelijke Regelingen (hierna: Awir) heeft als bedoeling een overkoepelende wet te zijn, die algemene regels stelt voor de procedure van het aanvragen, wijzigen, toekennen van voorschotten en het definitief toekennen van toeslagen.⁴ De Awir heeft betrekking op de huurtoeslag, zorgtoeslag, kinderopvangtoeslag en het kindgebonden budget. Voor verdere uitwerking kennen deze toeslagen hun eigen wetten voor het bepalen en vaststellen van de toeslagen. Het partnerbegrip voor de Awir is gedefinieerd in art. 3. Opmerkelijk is dat veel overeenkomsten zijn met het partnerbegrip in de Wet IB. Desalniettemin zijn een aantal verschillen, waaronder het bloed- en aanverwant in de rechte lijn. Daar waar bloed- en aanverwanten vanaf het eerste kalenderjaar waarbij beide personen de 27-jarige leeftijd hebben bereikt, als fiscaal partner worden gezien voor de Wet IB, geldt dit juist weer niet voor de Awir. Ergo: het partnerbegrip slaat

³ Hoogeveen 2019/1.0.2

⁴ 'Wetgeving over toeslagen', belastingdienst.nl

om van de ene wet naar de andere bij het bereiken van de 27-jarige leeftijd van beide belastingplichtigen. Dit kan voor nare situaties zorgen.

Dit laatste is ook aan de Staatssecretaris van Financiën voorgelegd. De volgende vragen werden aan hem gesteld: “Erkent u dat enkel het gegeven dat de vraagsteller geen fiscale partner had op het moment dat zijn dochter bij hem is komen wonen, ertoe leidt dat zijn dochter geen recht heeft op kindgebonden budget en zorgtoeslag? Vindt u dit rechtvaardig?” De Staatssecretaris reageerde hierop dat op het moment dat beide belastingplichtigen de 27-jarige leeftijd hebben bereikt en samenwonend zijn, van een gezamenlijke huishouding sprake is. Vanwege deze vaststelling zou volgens de Staatssecretaris het partnerschap juist toegepast zijn. Ook merkte de Staatssecretaris op dat naast de negatieve gevolgen door dit partnerbegrip, ook positieve gevolgen zijn ontstaan hierdoor. Tot slot gaf de Staatssecretaris aan dat hij geen noodzaak ziet in het gelijktrekken van de aanvullingen⁵.

§1.2 Probleemstelling

De aanvullingen en beperkingen van de voorheen besproken wetgeving op art. 5a AWR kunnen de vraag oproepen of wordt voldaan aan het gelijkheidsbeginsel. Daarom leidt de onderzoeksvraag van deze scriptie dan ook: ‘In hoeverre voldoen de aanvullingen in de SW, Wet IB en Awir op het partnerbegrip in art. 5a AWR aan het gelijkheidsbeginsel?’ Om het antwoord op deze onderzoeksvraag beter te kunnen definiëren, zullen de volgende deelvragen van ondersteunende aard zijn aan dit onderzoek:

- Wat is de doel en strekking van art. 5a AWR?
- Hoe is het partnerbegrip nu geregeld in de SW, Wet IB en Awir in combinatie met het partnerbegrip in de Algemene wet inzage rijksbelastingen?
- Wat is de leidraad voor de aanvullingen van dit begrip in de SW, Wet IB en Awir?
- Hoe zijn de zowel art. 5a AWR als de aanvullingen en beperkingen van het partnerbegrip in de voorheen genoemde wetten sinds invoering gewijzigd?
- Wat is het doel en de strekking van het gelijkheidsbeginsel?
- In hoeverre is het gelijkheidsbeginsel gerechtvaardigd tegenover de aanvullingen en beperkingen van de bovengenoemde wetten?

⁵ V-N 2018/15.5.

Om dit onderzoek tot een succesvol einde te brengen, zal het onderzoek zich vooral richten op de literatuur van de AWR, Wet IB, Awir en de SW 1956. Het onderzoek bakent zich tevens af tot deze vier wetten.

§1.3 Opbouw van het onderzoek

Allereerst zal dieper worden ingegaan op het gelijkheidsbeginsel. Vervolgens wordt het partnerbegrip per wet die besproken wordt binnen dit onderzoek. De geschiedenis van de wet zal per hoofdstuk als eerst worden behandeld. Vervolgens wordt de kern en essentie per wet tegen het licht gehouden in het kader van het partnerbegrip. Tot slot wordt het onderzoek afgesloten met de conclusie.

Hoofdstuk 2: Het gelijkheidsbeginsel

§2.1 Geschiedenis

In 1973 ging De Hoge Raad voor het eerst in op een beroep op het gelijkheidsbeginsel.⁶ De belanghebbende in dit arrest gaat in beroep, omdat hij een boete opgelegd heeft gekregen, terwijl een collega die in dezelfde situatie zou verkeren, geen boete heeft opgelegd gekregen. Hiermee beroept de belanghebbende zich op het gelijkheidsbeginsel volgens de Hoge Raad. In dit arrest betreft de Hoge Raad het gelijkheidsbeginsel niet op het materiële belastingrecht. Echter gebeurt dit in een ander arrest, namelijk in het arrest van BNB 1979/211. Dit arrest ging over de aftrek van de pensionprijs in een bejaardentehuis. De belanghebbende meende op 33 procent van de aftrek recht te hebben, de Inspecteur hanteerde 20 procent. De reden voor de belanghebbende om recht te hebben op deze hogere aftrek, was wegens het toekennen van dit percentage aan andere belastingplichtigen binnen dat bejaardencomplex. Het Hof van Justitie oordeelde dat niet bewezen is dat het percentage aan aftrek hoger dan 20 procent moest zijn. De Hoge Raad was het eens met het Hof van Justitie en oordeelde tevens dat de hoogte van de belastingschuld ontstaan door omstandigheden achterwege moet blijven omdat dit niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel. Immers is sprake van gelijke administratieve gevallen. Dit is het gelijkheidsbeginsel in uitvoerende zin.

§2.2 Doel en strekking

Het gelijkheidsbeginsel is een van de belangrijkste beginselen in de Nederlandse Rechtstaat. Het gelijkheidsbeginsel is derhalve terug te vinden in artikel 1 van de Grondwet (hierna Gw). Dit artikel luidt: “Allen die zich in Nederland bevinden, worden in gelijke gevallen gelijk behandeld. Discriminatie wegens godsdienst, levensovertuiging, politieke gezindheid, ras, geslacht of op welke grond dan ook, is niet toegestaan.” Opmerkelijk is dat het gelijkheidsbeginsel van art. 1 Gw geen voorrangpositie kent indien dit artikel in strijd is met andere grondwetbepalingen, ondanks de positie van de wet in de Grondwet.⁷ Tevens is het gelijkheidsbeginsel te vinden in art. 14 van het Europees Verdrag tot bescherming van de rechten van de mens en de fundamentele vrijheden (hierna: EVRM) en art. 26 van het Internationaal Verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (hierna: IVBPR).

⁶ HR 14 maart 1979, V-N 1979, p. 916.

⁷ Bunschoten in: *T&C Grondwet en Statuut*, art. 1 Gw, aant. 5 (online, bijgewerkt 15 augustus 2018).

De antidiscriminatiebepalingen en mensenrechtenverdragen vallen onder de behoorlijke wetgeving. Het gelijkheidsbeginsel behoort tot de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en tot behoorlijke wetgeving. Deze beginselen hebben een voorrang boven de wet. Dit beginsel kent dus een reikwijdte over de gehele wet- en regelgeving met betrekking tot de Nederlandse staat. Indien sprake is van gelijke gevallen waarbij de behandeling van deze gevallen niet gelijk is, is dit in strijd met het gelijkheidsbeginsel.⁸ Kanttekening hierbij is dat niet iedere ongelijke behandeling van gelijke gevallen moeten worden verboden, maar alleen de gevallen waarbij sprake is van discriminatie omdat een objectieve en redelijke rechtvaardiging ervoor ontbreekt. Dit komt voort uit art. 14 EVRM en art. 26 IVBPR. Het doel achter het gelijkheidsbeginsel richt zich dus op gelijke behandelingen in gelijke gevallen. In dit hoofdstuk zal voornamelijk het gelijkheidsaspect van art. 1 Gw, art. 14 EVRM en art. 26 IVBPR worden toegelicht.

De interpretatie van gelijke gevallen is zeer divers. Verschillende belastingschijven zijn volgens de wetgever niet in strijd met art. 1 Gw. Immers kan gesteld worden dat de ene euro die verdient wordt gelijk dient te worden belast met de andere euro. Kijkend naar het totaal aan inkomen, dan zijn de gevallen ongelijk. De een verdient immers meer dan de ander. Hierdoor zijn de criteria voor gelijke gevallen lastig te bepalen. Derhalve zullen verscheidene gevallen gelijkenis vertonen vanuit het ene perspectief terwijl deze vanuit een ander perspectief als ongelijk kan worden gezien.⁹ Tevens blijkt uit jurisprudentie dat gelijkheid met de tijd en de ontwikkeling van de maatschappij weet mee te veranderen. In HR 21 maart 1986, NJ 1986/585 wordt het verzoek om de ouderlijke macht door de vader over een minderjarig kind van de ouders die ongehuwd waren afgewezen. Hedendaags is het hebben van de ouderlijke macht van beide ouders (mits erkend indien buiten een vorm van wettelijk partnerschap) een gegeven. Een ander voorbeeld is HR 5 september 1997, NJ 1998/686. Dit arrest ziet op de adoptie van kinderen die ontstaan zijn door inseminatie waarbij de ouders van hetzelfde geslacht zijn. De biologische moeder wordt automatisch erkend als moeder. In dit arrest wilde de partner van de biologische moeder erkend worden als adoptiemoeder. De Hoge Raad wees dit verzoek af. Echter kan sinds 2014 de partner erkend worden als de zogeheten 'duomoeder'. Dit ontstaat door de geboorte van het kind of door erkenning. Ook in arresten met betrekking tot de Wet IB 1964, kwam het gelijkheidsbeginsel aan de orde. Een voorbeeld daarvan is BNB 2010/3.¹⁰ Hierin hebben de belanghebbende en de ex-partner gezamenlijke huishouding gevoerd. Zij waren ongehuwd en geen geregistreerd partner. Na het beëindigen van de relatie, heeft de

⁸ Kavelaars-Niekoop, 1999.

⁹ Kavelaars-Niekoop, 1999.

¹⁰ HR 14 november 2008, BNB 2010/3.

belanghebbende de onderhoudsverplichting (alimentatie) afgekocht. Het Hof oordeelde daarbij dat de alimentatie niet aftrekbaar was. Echter is de aftrek toch verleend, aangezien anders sprake zou zijn van discriminatie op grond van art. 26 IVBPR. Het partnerbegrip is voor de Wet IB 2001 zo gedefinieerd, dat nu ook ongehuwd samenwonenden als partner zouden worden gezien. In deze drie voorbeelden heeft de tijd en de verandering van de maatschappij een rol gespeeld bij de verandering in de definitie van gelijkheid in gelijke gevallen en veranderingen in de wetten. “Tot slot brengt het hanteren van een materieel onderscheid bij de toepassing van het gelijkheidsbeginsel mee dat niet alleen gelijke gevallen gelijk behandeld worden, maar tevens dat ongelijke gevallen ongelijk behandeld worden.”¹¹

Art. 14 EVRM luidt: “Het genot van de rechten en vrijheden die in dit Verdrag zijn vermeld, moet worden verzekerd zonder enig onderscheid op welke grond ook, zoals geslacht, ras, kleur, taal, godsdienst, politieke of andere mening, nationale of maatschappelijke afkomst, het behoren tot een nationale minderheid, vermogen, geboorte of andere status.” Door art. 1 van het twaalfde protocol van het EVRM is het gelijkheidsbeginsel niet meer alleen beperkt door de in de EVRM vermelde rechten en vrijheden. In de fiscaliteit komt art. 14 EVRM aan de orde door art. 1 Eerste protocol van het EVRM. Deze ziet op het ongestoorde recht op het genot van eigendom. Het doel van dit artikel is om de lidstaten de opgenomen vrijheden en rechten in de EVRM zonder enige vorm van discriminatie te garanderen. Ook dit artikel toetst of sprake is van een ongelijke behandeling van gelijke gevallen of van een onevenredig ongelijke behandeling van ongelijke gevallen. Hierna dient te worden bepaald of sprake is van verboden discriminatie, aangezien het EVRM niet elke onevenredige ongelijke behandeling verbiedt. Een ongelijke behandeling wordt als verboden discriminatie beschouwd als redelijke en objectieve rechtvaardiging voor de ongelijke behandeling ontbreekt. Het gelijkheidsbeginsel kent derhalve een belangrijke plaats in dit artikel.¹²

Art. 26 IVBPR luidt: “Allen zijn gelijk voor de wet en hebben zonder discriminatie aanspraak op gelijke bescherming door de wet. In dit verband verbiedt de wet discriminatie van welke aard ook en garandeert een ieder gelijke en doelmatige bescherming tegen discriminatie op welke grond ook, zoals ras, huidskleur, geslacht, taal, godsdienst, politieke of andere overtuiging, nationale of maatschappelijke afkomst, eigendom, geboorte of andere status.” Opmerkelijk is het verschil in reikwijdte van dit artikel met art. 14 EVRM. Art. 14 EVRM houdt haar verbinding met de andere

¹¹ Kavelaars-Niekoop, 1999.

¹² *Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht*, art. 14 EVRM, aant. V.2.1 (online, bijgewerkt 12 oktober 2017).

artikelen in het EVRM, terwijl art. 26 IVBPR dit niet kent. Dit artikel strekt zich uit over alle lidstaten die verbonden zijn aan het IVBPR en dient het gelijkheidsbeginsel en het non-discriminatiebeginsel te verzekeren. Ook kent deze een ruimere omschrijving van het gelijkheidsbeginsel en het discriminatieverbod in vergelijking met art. 14 EVRM. Ook voor dit artikel geldt dat niet elke onevenredige ongelijke behandeling verboden is, deze wordt pas als verboden discriminatie gezien als een redelijke en objectieve rechtvaardiging voor de ongelijke behandeling ontbreekt.¹³

§2.3 Uitvoering en wetgeving

Het gelijkheidsbeginsel bestaat uit twee lagen; de wetgeving en de uitvoering ervan. In de inleiding van dit hoofdstuk worden voorbeelden aangehaald die zien op het uitvoerende beleid van de Belastingdienst met betrekking tot het gelijkheidsbeginsel. In dit deel van het hoofdstuk worden deze twee lagen nader toegelicht.

De uitvoering van de belastingwet ligt voor het gelijkheidsbeginsel in handen van de Inspecteur. Deze dient gelijke situaties op dezelfde manier te beoordelen. Dit betekent niet dat iedereen gelijk wordt behandeld. Wanneer een belastingplichtige zich beroept op het gelijkheidsbeginsel, betekent dit dat de belastingplichtige het omstreden feit aannemelijk moet maken bij de belastingrechter.

De eerste voorwaarde voor het toepassen van het gelijkheidsbeginsel is dat gelijke gevallen ongelijk behandeld moeten worden. De gevallen moeten feitelijk en rechtens vergelijkbaar zijn.¹⁴ De gevallen moeten dezelfde feitelijke kenmerken hebben en moeten onder dezelfde wettelijke bepalingen gerangschikt kunnen worden.¹⁵ Het uitgangspunt is het wettelijk kader. Dit kader bepaalt welke kenmerken van belang zijn. Als in de wet een onderscheid wordt gemaakt tussen twee gevallen, dan kan in de uitoefensfeer niet meer worden gesproken over gelijke gevallen. Hierdoor kan het gelijkheidsbeginsel dan ook niet meer worden toegepast.

De tweede voorwaarde zit in de ongelijke behandeling van ongelijke gevallen. Verschillende vormen van onderscheid kunnen leiden tot de vraag of sprake is van gelijke gevallen. Ongelijke gevallen moeten ongelijk behandeld worden in de mate waarin deze ongelijkheid zich begeeft. Echter blijkt uit

¹³ Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, art. 14 EVRM, aant. V.2.1 (online, bijgewerkt 12 oktober 2017).

¹⁴ HR 13 oktober 1982, BNB 1983/3 en BNB 1983/4.

¹⁵ Happé, 1996, p.297.

de praktijk dat de rechter pas bij overduidelijke onevenredigheid ongelijke gevallen ongelijk behandelt.

Indien de juiste toepassing van de wet achterwege wordt gelaten bij meerdere gevallen, dient ook rekening te worden gehouden met het gelijkheidsbeginsel. Dit heet de meerderheidsregel en treed in werking als dit bij de helft plus één gevallen heeft plaatsgevonden. Deze regel is aan het licht gekomen in het arrest BNB 1992/294. Dit arrest ging over foutieve waarderingen van de woningen die door de gemeentelijke taxateur werden gesteld. De heffingsgrondslag bedroeg 70% van het waarde in het economisch verkeer van deze woningen. Deze fout was niet incidenteel. De belanghebbende wilde gebruik maken van deze begunstigde behandeling omdat de woningen vergelijkbaar waren. De Hoge Raad bevestigde deze uitspraak en gaf aan dat de omstreden fout in de meerderheid van de gevallen moest zijn gemaakt. De woningen moeten in dit geval gemeenschappelijke kenmerken hebben en de fout moet gemaakt zijn omtrent de correcte kenmerken van de woningen.¹⁶

In BNB 1992/295 werd de meerderheidsregel verder gedefinieerd. De belanghebbende in dit arrest genoot een uitkering door een salarisaanpassing. De medewerkers die in aanmerking kwamen voor deze uitkering, daarvan kregen elf van deze medewerkers te maken met een bijzonder tarief. Zeven van deze elf medewerkers vielen onder het gebied waar de Inspecteur van de belanghebbende zijn taak uitvoerde. De belanghebbende deed beroep op de meerderheidsregel. In dit arrest gaf de Hoge Raad de volgende criteria aan waaraan voldaan moet worden indien het beroepen op het gelijkheidsbeginsel, in meerdere gevallen van het achterwege blijven van de juiste toepassing van de wet, succesvol is. De ongelijke behandeling moet voortvloeien uit:

- een ongelijke behandeling die steunend is op een gevoerd beleid;
- een ongelijke behandeling die voortkomt uit een oogmerk van begunstiging;
- een ongelijke behandeling, wanneer in een meerderheid van de met het geval van de belastingplichtige vergelijkbare gevallen een juiste wetstoepassing achterwege is gebleven.

Uitzondering: indien geen juiste wetstoepassing plaatsvindt vanwege geringe financiële belangen of als gevolg van tik- of schrijffouten of een vergissing dat daarop lijkt, dan geldt de meerderheidsregel niet.¹⁷

¹⁶ HR 17 juni 1992, BNB 1992/294.

¹⁷ HR 17 juni 1992, BNB 1992/295.

Met het oog op de uitvoering van het gelijkheidsbeginsel op het gebied van behoorlijke wetgeving zorgt de Wet gelijke behandeling van mannen en vrouwen voor onder andere het recht op gelijke loon voor gelijke arbeid en het recht op gelijke pensioenvoorzieningen. De Algemene wet gelijke behandelingen ziet op het verbod van zowel direct als indirect onderscheid op het gebied van arbeid, beroep en het aanbieden van diensten. Het naleven van deze wetgeving werd gedaan door de Commissie gelijke behandelingen en is in 2011 opgevolgd door het College voor de rechten van de mens. Dit college kent als doel het beschermen van de mensenrechten, het bevorderen van de naleving en dient het onderzoek te doen naar klachten op grond van de Algemene wet gelijke behandeling. De Wet gelijke behandeling op grond van leeftijd bij de arbeid ziet op het verbod van onderscheid op grond van leeftijd bij arbeid, beroep en beroepsonderwijs. Hiervan zijn de pensioensleeftijden uitgezonderd. De Wet gelijke behandeling op grond van handicap of chronische ziekte bevordert de gelijke behandeling bij arbeid, openbaar vervoer en wonen in de maatschappij indien sprake is van handicap of chronische ziekte.

Een voorbeeld waarbij de wetgeving van het gelijkheidsbeginsel werd getoetst, is in BNB 1998/93, waarbij de verhoging van het autokostenforfait voor de belanghebbende van 20 naar 24 procent in strijd werd geacht met art. 26 IVBPR. Het autokostenforfait was een fictieve bijtelling van het brutoloon bij het gebruik van een leaseauto die de werkgever aan de werknemer ter beschikking stelt. In dit arrest stelt de belanghebbende de auto 3 maal per week te gebruiken voor een woon-werk-afstand van meer dan 30 kilometer. Echter gebruikte de belanghebbende de auto voor minder dan 1000 kilometer privé. De Hoge Raad oordeelde dat de verhoging geen verband houdt met het privégebruik maar voor degenen die de auto voor 30 kilometer of meer gebruiken. Volgens de belanghebbende is dit verschil in strijd met art. 26 IVBPR, het verbod op discriminatie. De Hoge Raad oordeelde dat hier sprake was van onrechtvaardige discriminatie, omdat een objectieve en redelijke rechtvaardiging ervoor ontbreekt bij het ongelijk behandelen van gelijke gevallen. Echter moet de wetgever deze ongelijkheid opheffing, wat uiteindelijk gebeurde door middel van een wetswijziging.

§2.4 Conclusie

Het gelijkheidsbeginsel kent haar oorsprong in art. 1 Gw, art. 14 EVRM en art. 26 IVBPR. Dit beginsel behoort tot de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en tot behoorlijke wetgeving. Het doel en de strekking van het gelijkheidsbeginsel is om gelijke gevallen gelijk behandeld worden en ongelijke gevallen in dezelfde mate ongelijk behandeld worden. De gevallen dienen feit feitelijk en rechtens vergelijkbaar zijn, de feiten moeten onder dezelfde wetsbepalingen vallen en moeten dezelfde feitelijke kenmerken bevatten. Alleen in deze situatie wordt gesproken over gelijke gevallen

conform het gelijkheidsbeginsel. In strijd zijn met het gelijkheidsbeginsel houdt dus in dat wanneer gelijke gevallen niet gelijk behandeld worden.

Ook moet rekening worden gehouden dat niet elk onevenredige ongelijke behandeling verboden is, deze wordt pas als verboden discriminatie gezien als een redelijke en objectieve rechtvaardiging voor de ongelijke behandeling ontbreekt. Dit vloeit voort uit het gelijkheidsbeginsel bedoeld als in art. 14 EVRM en art. 26 IVBPR.

Het gelijkheidsbeginsel kent twee lagen; de wetgeving en de uitvoering hiervan. De uitvoering ligt in handen van de Inspecteur. Wanneer de juiste toepassing van de wet achterwege wordt gelaten in meerdere gevallen, is het gelijkheidsbeginsel ook van toepassing. Dit gebeurt echter in specifieke situaties zoals besproken in paragraaf 3 van dit hoofdstuk. De meerderheidsregel treedt dan in werking waarbij de meerderheid van de vergelijkbare gevallen te maken moet hebben met de onjuiste toepassing van de wet. Alleen dan kan beroep worden gedaan op het gelijkheidsbeginsel in deze situatie. Dit geldt echter niet voor geringe financiële belangen. Dit ziet op het uitvoerende beleid. De wetgeving focust zich op het verbod van discriminatie waarbij ongelijke behandelingen van gelijke gevallen verboden worden, mits een redelijke en objectieve rechtvaardiging ontbreekt. De wetgeving komt voort uit art. 14 EVRM en art. 26 IVBPR.

Hoofdstuk 3: Het partnerbegrip in de AWR

§3.1 Geschiedenis

De AWR is ingevoerd per 2 juli 1959. Zoals besproken in hoofdstuk 1, is per 1 januari 2008 art. 5a AWR komen te vervallen. Op 1 januari 2011 is een nieuwe art. 5a ingevoerd conform de wijzigingen van verscheidene (belasting-)wetten. Daardoor kent de wet de toevoeging van het zevende lid. Ook heeft de wijzigingen waarbij de gemeentelijke basisregistratie persoonsgegevens vervangen werd door de basisregistratie personen in de Wet basisregistratie personen ervoor gezorgd dat art. 5a aangepast moest worden conform deze wijzigingen.

§3.2 Reikwijdte en relevante artikelen

Het doel van de AWR is het vereenvoudigen van de wetgeving omtrent Rijksbelastingen. Indien wenselijk, konden ook belastingen die gemeenschappelijke kenmerken voor de heffing hadden, samengevat worden door middel van een algemene wet.¹⁸

Voor het heffen van belastingen wordt gebruik gemaakt van de AWR. Deze vormt een grondslag voor andere belastingwetten door het verschaffen van algemene regels voor de heffing. De AWR kan worden gezien als een soort ‘grondwet’ voor belastingen. In de AWR zijn basisbegrippen gedefinieerd die ook voor andere belastingwetten gelden. Tevens zijn ook de formele regels opgenomen die betrekking hebben op de belastingheffing. Belangrijk is daarbij dat elke belastingwet de mogelijkheid heeft om af te wijken van de AWR. De AWR voorziet in wetgeving met betrekking tot de heffing en niet op de invordering. De voorschriften voor de invordering zijn te vinden in de Invorderingswet 1990.

Art. 1 van de AWR voorziet op de reikwijdte die de wet heeft. De bepalingen kunnen op drie manieren van belang zijn, met allereerst de heffingen die rechtstreeks onder art. 1 AWR vallen. Dit zijn de Inkomstenbelasting, de Loonbelasting, de Dividendbelasting, de Kansspelbelasting, de Vennootschapsbelasting, de Omzetbelasting, de Accijnzen, de Bijzondere verbruiksbelastingen, de Belasting van Personenauto's en Motorrijwielen, de Motorrijtuigenbelasting, de belasting op Rechtsverkeer en de Schenk- en Erfbelasting. Van belang voor dit onderzoek zijn hieruit de Inkomstenbelasting en de Schenk- en Erfbelasting.¹⁹

¹⁸ Niessen-Cobben, 2016/2.

¹⁹ Niessen-Cobben, 2016/2.

Voorts is de AWR indirect en volledig van belang voor de premieheffing voor de volksverzekeringen. Hieronder vallen de Algemene Ouderdomswet, de Algemene Nabestaanden Wet en de Algemene Wet Bijzondere Ziektekosten. Deze wetten vallen indirect onder de AWR omdat de heffingsregels van de loonbelasting en de inkomstenbelasting van overeenkomstige toepassing zijn verklaard door art. 58 en 59 van de Wet financiering sociale zekerheden.

Tot slot zijn de bepalingen van overeenkomstige toepassing met de AWR, de provinciale belastingen, de gemeentelijke belastingen en de milieuheffingen geheven door andere departementen dan Financiën. Deze verschillen met de voorgaande twee categorieën op het feit dat de uitvoeringsregelingen van deze belastingen niet van overeenkomstige toepassing zijn met de AWR. Opmerkelijk is dat de Awir niet genoemd wordt in de voorgaande drie categorieën. De Awir kan niet worden gezien als een puur fiscale wet, maar als een kaderwet. De Awir ziet op Toeslagen en kent geen heffing.

In art. 2 AWR worden definities weergegeven van de begrippen in de AWR. De in lid 1 bedoelde begrippen gelden voor de AWR zelf, de rest van de leden hebben betrekking op zowel de AWR als andere belastingwetten.²⁰

Van belang bij het partnerbegrip in de AWR is de woonplaats van een natuurlijk persoon. De Nederlandse belastingwetgeving ziet op zowel binnenlands- als buitenlands belastingplichtigen. Daarvoor is het echter belangrijk de woonplaats van de belastingplichtige te bepalen en op grond daarvan te bepalen of sprake is van een binnenlands- of buitenlands belastingplichtige. De woonplaats is te vinden in art. 4 AWR. Art. 4 lid 1 geeft hierop een algemene regel. De wet zegt het volgende: “Waar iemand woont en waar een lichaam gevestigd is, wordt naar de omstandigheden beoordeeld.” Deze wetsbepaling voorziet zowel natuurlijke- als rechtspersonen. In het kader van dit onderzoek zal deze wet beperkt worden tot de natuurlijke persoon.

Kijkende naar de achterliggende gedachte van deze wet, wordt duidelijk dat moet worden gekeken naar de objectieve omstandigheden. Voor de natuurlijke persoon moet sprake zijn van een duurzame betrekking van persoonlijke aard met Nederland. Daarnaast spelen sociale en economische factoren een rol bij het bepalen van de woonplaats. Voor een doorslaggevende woonplaats moet sprake zijn van een combinatie van economische en sociale factoren. Met het oog op sociale factoren is voor de

²⁰ Niessen-Cobben, 2016/2.

fiscale wetgeving een inschrijving in de basisregistratie voor personen niet voldoende, hoewel dit civielrechtelijk wel het geval is. De basisregistratie is dus eerder van ondersteunende dan doorslaggevende aard voor het bepalen van de woonplaats. Doorslaggevend als sociale factor is de plaats waar het sociale leven van de belastingplichtige bevindt. Zaken als waar de het hoofdverblijf van de belastingplichtige en waar bijvoorbeeld het gezin van deze persoon zich bevindt, kunnen doorslaggevend zijn voor het bepalen van de woonplaats. Van ondersteunende aard voor het sociale aspect zijn zaken als waar de lidmaatschappen van verenigingen/sportclubs zijn afgesloten en waar de belastingplichtige zijn of haar tijd spendeert in het kader van amusement.

Economische factoren voor het bepalen van de woonplaats kunnen niet leidend zijn als alleen hiervan sprake is. Onder economische factoren kunnen de plaats waar het vermogen is ondergebracht, de nationaliteit en het bezit van een vestigingsvergunning zijn. Tevens kan de aan de belastingplichtige opgelegde nota's voor het verbruik van gas, water en licht een economische factor vormen.

§3.3 Doel en strekking

Art. 5a AWR definieert het partnerbegrip. Zoals eerder genoemd, is art. 5a bedoeld om het partnerbegrip te stroomlijnen en te zorgen voor een duidelijkere regelgeving en een vermindering van administratieve lasten. Dit partnerbegrip heeft betrekking op de gehele fiscaliteit, maar de heffingswetten hebben een mogelijkheid tot uitbreiding of beperking. Dit ter zake van het specifieke karakter van die wet.²¹ Dit uniforme partnerbegrip neemt zowel positieve als negatieve punten met zich mee. Kijkende naar de administratieve lasten, blijkt dat een lastenverzwaring ontstond van circa 8,5 miljoen euro.²² De oorzaak hiervan is de algemene heffingskorting. Dit is een korting op het inkomstenbelasting en de premie volksverzekeringen.²³ Deze korting geldt voor alle belastingplichtigen. Door het vervallen van het recht op algemene heffingskorting wanneer één van beide belastingplichtigen geen of een klein inkomen heeft is deze lastenverzwaring ontstaan. Daarnaast kunnen problemen ontstaan voor de belastingplichtigen die voldoen aan de objectieve criteria, maar niet voor het fiscale partnerschap hebben gekozen. Dit kan nadelige gevolgen hebben voor de giftenaftrek, buitengewone uitgaven en het aanmerkelijk belang. Dit leidt eveneens tot een lastenverzwaring van 0,5 miljoen euro.²⁴ Een voordeel ten opzichte van het oude partnerbegrip, is

²¹ Kamerstukken II 2009/10, 32130, 3, p.25, V-N 2009/46.9.

²² Kamerstukken II 2009/10, 32130, 3, p.25, V-N 2009/46.9.

²³ 'Wat is de algemene heffingskorting en hoeveel krijg ik?' belastingdienst.nl.

²⁴ Kamerstukken II 2009/10, 32130, 3, p.25, V-N 2009/46.9.

dat door het stroomlijnen van het fiscale partnerschap, het niet meer mogelijk is voor samenlevingsvormen die niet bedoeld waren om als fiscaal partner te worden aangemerkt, daarvoor uit te sluiten. Hierbij kan worden gedacht aan meerderjarige kinderen die bij hun ouders wonen niet meer als fiscaal partner aan te merken. Hierna zal per lid van art. 5a AWR dieper worden ingegaan op de essentie ervan.

Voordat dieper wordt ingegaan op art. 5a AWR, dient te worden gekeken naar de begripsbepaling van art. 2 lid 6 AWR. Dit lid geeft de definitie van het geregistreerd partnerschap weer. In dit lid worden de rechtsgevolgen die bij het aangaan, het bestaan, de beëindiging of het beëindigd zijn van een huwelijk gelijkgesteld met het geregistreerd partnerschap.

Kijkend naar art. 5a AWR, geeft het eerste lid aan wie als partner wordt aangemerkt. Lid 1 onderdeel a noemt de echtgenoot, en onderdeel b geeft aan dat de ongehuwde meerderjarige belastingplichtige een notarieel samenlevingscontract is aangegaan en met wie hij staat ingeschreven op hetzelfde woonadres in de basisregistratie personen of een daarmee naar aard en strekking overeenkomende registratie buiten Nederland, ook als partner wordt aangemerkt.

Lid 2 gaat in op de periode waarover het partnerschap betrekking op heeft. Als twee belastingplichtigen als bedoeld in lid 1 voor een deel van het kalenderjaar partner zijn, wordt op grond van het tweede lid zij ook als partner aangemerkt voor de andere perioden van het kalenderjaar. Voorwaarde daarvoor is dat beide belastingplichtigen op hetzelfde woonadres staan ingeschreven in de basisregistratie personen of een daarmee naar aard en strekking overeenkomende registratie buiten Nederland. In de situatie waarbij twee ongehuwd samenwonenden midden in het jaar gaan trouwen, en zij op hetzelfde woonadres staan ingeschreven voor de basisregistratie personen, worden zij hierdoor als partners gezien voor het gehele kalenderjaar door middel van dit lid.²⁵

Het derde lid geeft een oplossing voor de echtscheiding. Het proces van echtscheiden kan langdurig zijn, waardoor de rechtbank een bijzondere oplossing hiervoor biedt, de zogeheten scheiding van tafel en bed. Een scheiding van tafel en bed dient in te worden gediend bij de rechtbank. Hierbij blijft het huwelijk in stand volgens de wet. Eveneens geldt dit voor de rechten en plichten die ontleend worden aan het huwelijk. Redenen om te scheiden van tafel en bed zijn onder andere het niet meer

²⁵ Kamerstukken II 2009/10, 32130, 3, p.25, V-N 2009/46.9.

kunnen samenwonen met de partner of geen echtscheiding willen hebben.²⁶ Deze vorm van scheiding is voor belang voor het fiscale partnerschap. Als een verzoek tot scheiding van tafel en bed is ingediend, zijn de twee belastingplichtige door middel van van art. 5a lid 3 AWR geen fiscaal partner meer wanneer het vonnis is uitgesproken door de rechter. Indien de ex-partners nog ingeschreven staan op hetzelfde adres in de basisregistratie personen blijven zij als partner aangemerkt, blijkend uit lid 4.

Lid 4 geeft aan dat een persoon niet als partner wordt aangemerkt wanneer een verzoek tot echtscheiding of scheiding van tafel en bed is ingediend (onderdeel a) en deze belastingplichtigen niet meer op hetzelfde woonadres staat ingeschreven (onderdeel b).

Volgens lid 5 kan een persoon maar één partner hebben. Indien sprake is van een partnerschap bestaande uit meerdere personen, wordt alleen de persoon uit de oudste verbintenis als partner aangemerkt. Dit geldt ook voor meerdere notariële samenlevingscontracten, waarbij het oudste notarieel samenlevingscontract in aanmerking wordt genomen voor het partnerschap. Tot slot geeft dit lid aan dat een notarieel samenlevingscontact met meerdere mensen niet in aanmerking wordt genomen voor het partnerbegrip.

Het basispartnerbegrip zoals voorgesteld in artikel 5a van de AWR stelt ten aanzien van ongehuwd samenwonenden onder meer als voorwaarde dat zij op hetzelfde woonadres in de basisregistratie personen staan ingeschreven. Voor niet-inwoners voldoet inschrijving op hetzelfde woonadres buiten Nederland waarbij gebruik wordt gemaakt van een vergelijkbare basispersonen registratie om als partner te worden gezien.²⁷

Tot slot kent art. 5a AWR een slotbepaling met betrekking tot personen die partners waren als bedoeld in lid 1 van dit artikel, maar waarvoor het voor een van hen niet meer mogelijk is om op hetzelfde adres te wonen door een opname in een verpleeghuis of verzorgingshuis vanwege medische redenen of ouderdom. Echter geldt deze vorm van partnerschap niet wanneer een derde partner bij komt bij een van hen. Ook kunnen beide personen aan de Inspecteur laten weten dat zij niet meer als partners willen worden aangemerkt nadat zij niet meer op hetzelfde adres staan ingeschreven. Dit kan door middel van een schriftelijk verzoek. Dit laatste lid geldt ook voor ongehuwde samenwonenden. Voorheen bood deze wet geen voorziening voor ongehuwd

²⁶ Asser/De Boer, Kolkman & Salomons 1-II 2016/614 en 1-II 2016/615.

²⁷ Kamerstukken II 2009/10, 32130, 7, V-N 2009/54.8.

samenwonenden die als partner werden aangemerkt, en waarvan een van de personen terechtkwam in een verpleeghuis of verzorgingshuis terwijl ze voorheen toch als partner werden gezien. Met ingang van 2011 is het mogelijk als partner te worden gezien in deze situatie.²⁸

Doordat de AWR geldt als een algemene bepaling binnen de fiscale wetgeving, zullen veranderingen in het partnerschap als belastingplichtigen direct, dan wel indirect, van invloed zijn op de genoemde wetten in paragraaf 2.1.

§3.4 Conclusie

Het doel van art. 5a AWR is het partnerbegrip te stroomlijnen en te zorgen voor een duidelijkere regelgeving en een vermindering van administratieve lasten. Deze wet strekt zich over de gehele fiscale wetgeving en dient als een basis voor het partnerbegrip. Het is echter mogelijk af te wijken van deze wet in andere wetten. Mede door de reikwijdte die in art. 1 AWR kent het partnerbegrip dus ook een verdere doorwerking in de wetten als genoemd in paragraaf 2.2 van dit onderzoek.

²⁸ Kamerstukken II 2010/11, 32505, 3, V-N 2010/49.6.

Hoofdstuk 4: Het partnerbegrip in de Wet op de Inkomstenbelasting

§4.1 Geschiedenis

De Wet Inkomstenbelasting zoals we die hedendaags kennen is ingevoerd in 2001. Art. 1.2 van de Wet IB heeft sinds de invoering vele veranderingen ondergaan. Bij invoering heette dit artikel de partnerregeling en kende het geen aanvulling of beperking op het partnerbegrip in de AWR. Vanaf 2011 werd dit artikel als aanvulling en beperking van het partnerbegrip als bedoeld in art. 5a AWR gezien. Aanvullingen die in deze vernieuwing van de wet die aan orde kwam waren onder andere degene die in de pensioensregeling als partner werd opgenomen of eigenaren van een woning die tot een hoofdverblijf dienen van deze personen, ook als partner werden aangemerkt. Ook werd een individu voor het gehele jaar als fiscaal partner aangemerkt volgens de Wet IB indien de partner maar een deel van het jaar aan de voorwaarden van het fiscaal partnerschap voldeed. Tot slot werd een faciliteit ingevoerd indien een van de fiscale partners opgenomen werd in een verpleeghuis of ziekenhuis. In 2011 werd een faciliteit ingevoerd waardoor het hebben van een samengesteld gezin leidt tot fiscaal partnerschap binnen deze wet. Hiervoor waren personen alleen fiscaal partner als ze gemeenschappelijk een kind hadden. Door deze wetswijziging konden partners die een samengesteld gezin huishouden, ook als fiscaal partners worden aangemerkt voor de Wet IB.

In 2012 ontstond de verandering in het geval waarin één van de partners geen inwoner van Nederland is. Vóór 2012 werd je niet als fiscaal partner aangemerkt indien de belastingplichtige niet koos voor de behandeling als binnenlands belastingplichtige. Bij de vernieuwing van de wet in 2014 ontstond de kwalificatieplicht. Wilde een belastingplichtige die geen inwoner was van Nederland toch als fiscaal partner worden aangemerkt willen worden, dan moet deze belastingplichtige zich kwalificeren als buitenlands belastingplichtige als bedoeld in art. 7.8 van de Wet IB.

Bij vernieuwing van art. 1.2 Wet IB in 2016 ontstond de uitsluiting van fiscaal partnerschap indien de belastingplichtige woont in een accommodatie van een instelling die opvang als bedoeld in artikel 1.1.1 van de Wet maatschappelijke ondersteuning 2015. Ook werd het mogelijk om zowel als bloed- en aanverwant fiscaal partner te worden indien de leeftijd van beide belastingplichtigen 27 jaar of ouder is. Voorts kon een verzoek worden ingediend om niet als fiscaal partner gezien te worden bij aanverwantschap. Tot slot werd bij het indienen van dit verzoek deze belastingplichtigen ook niet als partner voor de AWR gezien.

De meest recente verandering, die plaatsvond met de ingang van het kalenderjaar 2018, is de verandering in het kader van pleegkinderen. Hierdoor was het niet mogelijk om als fiscaal partner aangemerkt te worden indien een persoon de leeftijd van 27 jaar nog niet had bereikt maar waarvoor de belastingplichtige een pleegvergoeding of kinderbijslag voor heeft ontvangen.

§4.2 Doel en strekking

Art. 1.2 Wet IB kent elementen die dienen als aanvullingen en beperkingen op het geharmoniseerde partnerbegrip van art. 5a. AWR. Het doel achter deze bepaling is het harmoniseren van de behandeling tussen de gehuwd samenwonenden en de ongehuwd samenwonenden. Gehuwden en geregistreerde partners worden automatisch als partner aangemerkt. Dit hoeft niet zo te zijn bij ongehuwd samenwonenden. Deze aanvulling zorgt ervoor dat ongehuwd samenwonenden met een kind, een gezamenlijke eigen woning of een gezamenlijke pensioenregeling verplicht fiscale partners van elkaar zijn als deze in de basisregistratie personen op hetzelfde adres staan ingeschreven. Echter geldt als ongehuwd samenwonenden zonder notarieel samenlevingscontract geen kinderen hebben, geen gezamenlijke woning bezitten of gezamenlijk zijn opgenomen in de pensioenregeling, zij geen fiscale partners zijn. Tevens geldt wanneer een belastingplichtige als fiscaal partner wordt aangemerkt, sprake is van fiscaal partnerschap voor de gehele Wet IB, en niet beperkt tot bepaalde delen van deze wet.

In de Wet IB is het zijn van fiscale partners voordelig door een aantal redenen. Partners mogen inkomsten en uitgaven onderling vrij verdelen. Voorbeelden hiervan zijn het saldo inkomsten uit eigen woning en de persoonsgebonden aftrek. Het onderling verdelen van inkomensbestanddelen gebeurt aan de hand van art. 2.17 Wet IB. Een ander voordeel is het uitbetalen van de heffingskorting aan de partner die geen of geringe inkomsten geniet indien sprake is van fiscaal partnerschap dat langer dan 6 maanden gedurende het kalenderjaar aanwezig is en voldoet aan de andere voorwaarden genoemd in art. 8.9 Wet IB.

Dieper duikend in het partnerbegrip art. 1.2 Wet IB kan worden geconcludeerd dat twee groepen te onderscheiden zijn. Enerzijds de gehuwden en anderzijds de ongehuwd samenwonenden. De laatste is duidelijk terug te vinden in art. 1.2 Wet IB. Lid 1 begint met een aanvulling waardoor mede als partner wordt gezien indien de belastingplichtige staat ingeschreven op hetzelfde woonadres als de andere belastingplichtige in de basisregistratie personen en uit diens relatie een kind is geboren (onderdeel a), een kind is erkend door de andere partner (onderdeel b) of indien het kind van een van beide belastingplichtigen staat ingeschreven op hetzelfde adres (onderdeel e). Wel moet geen

sprake is van het huren van een gedeelte van de woning op zakelijke gronden. Onderdeel e ziet op het faciliteren van het fiscaal partnerschap bij samengestelde gezinnen. Hierdoor kunnen de partners gebruik maken van de fiscale faciliteiten die de Wet IB biedt. Daarnaast worden hierdoor de faciliteiten die niet bedoeld zijn voor deze groep niet meer mogelijk. Zo kan de inkomensafhankelijke combinatiekorting (hierna: IACK) niet aan beide partners toegekend worden, in de situatie waarbij de partners in een samengesteld gezin beide partners kinderen hebben uit een andere relatie. Als deze partners niet als fiscaal partner worden aangemerkt, kunnen zij beiden gebruik maken van de IACK. Bij partners met gemeenschappelijke kinderen, kan de IACK alleen worden toegekend aan de minstverdienende partner (mits aan een aantal voorwaarden wordt voldaan). Een ander voordeel dat niet bedoeld is voor deze groep zijn de voordelen die te behalen zijn aan de hand van toeslagen. Doordat de partners in samengestelde gezinnen als fiscaal partner worden aangemerkt, worden deze voordelen ontkracht.

Ook wordt bij ongehuwd samenwonenden zonder notarieel samenlevingscontract deze als partner aangemerkt wanneer de belastingplichtige als partner van de belastingplichtige is aangemeld in de pensioenregeling (onderdeel c). In de situatie waarbij twee belastingplichtigen samen een woning kopen en deze dient als hoofdverblijf voor beide, dan worden deze ook aangemerkt als partners (onderdeel d). Tot slot zijn ongehuwd samenwonenden zonder notarieel samenlevingscontract ook fiscale partners voor de Wet IB wanneer zij in het kalenderjaar voorafgaande kalenderjaar al als partners werden aangemerkt. Voorwaarde hiervoor is dat de partners nog wel op hetzelfde adres in de basisregistratie personen staan. Wanneer dus niet aan de voorwaarden voor het partnerschap van art. 5a AWR en art. 1.2 lid 1 onderdeel a tot en met e wordt voldaan, blijven de belastingplichtigen toch fiscaal partner door onderdeel f.

Lid 2 stelt dat belastingplichtigen die als partner werden aangemerkt op grond van lid 1 in een deel van het kalenderjaar, geacht worden als fiscaal partner te worden gezien voor het gehele kalenderjaar. Voorwaarde is dat deze belastingplichtigen op hetzelfde woonadres staan ingeschreven in de basisregistratie personen.²⁹ Naast het worden van fiscaal partner, geldt dit ook voor het ophouden van het fiscaal partnerschap. In de situatie waarbij ongehuwd samenwonenden zonder notarieel samenlevingscontract bij de aanvang van het kalenderjaar op hetzelfde adres volgens de basisregistratie personen staan ingeschreven, worden zij niet als partner aangemerkt. Echter, indien

²⁹ Kamerstukken II 2009/10, 32130, 3, p. 60, V-N 2009/46.9, p. 343.

een kind geboren wordt midden in het jaar, dan worden zij als fiscaal partner beschouwd vanaf het begin van het kalenderjaar.³⁰

Lid 3 sluit het hebben van meerdere fiscale partners uit. Een persoon kan namelijk maar één fiscaal partner tegelijk hebben. Als de mogelijkheid van meerdere fiscale partners ontstaan is door art. 1.2 lid 1 Wet IB, dan geldt dat de belastingplichtige die is aangemerkt als fiscaal partner, de partner die volgens art. 5a AWR als partner wordt gezien. Als op grond van art. 5a AWR geen persoon als partner wordt aangemerkt, dan geldt degene die in het eerste lid van art. 1.2 Wet IB in de eerstgenoemde categorie als partner wordt aangemerkt. Een voorbeeld van deze situatie is wanneer 2 personen een kind krijgen. Daarnaast wordt de ene partner aangemeld in de pensioensregeling van de ander. Zowel de partners als het kind staan ingeschreven op hetzelfde adres volgens de basisregistratie personen. Volgens art. 5a AWR zijn deze twee personen geen partner. Op grond van art. 1.2 lid 1 onderdeel c Wet IB worden zij als partner aangemerkt. Vooralsnog geldt, de eerst voorkomende situatie die leidt tot een fiscaal partnerschap telt, daardoor valt de aanwezigheid van het kind buiten de boot.³¹

Indien een van de partners de echtelijke woning verlaat, en vervolgens samen met een nieuwe partner een nieuwe eigen woning gaat kopen, verlopen de zaken anders. Art. 5a lid 1 onderdeel a treedt dan in, waarbij als partner de echtgenoot wordt aangemerkt. Ondanks dat de partner de echtelijke woning heeft verlaten, worden deze twee ex-partners alsnog als fiscale partners gezien. Fiscaal partnerschap tussen de nieuwe partners is niet mogelijk. Een scheiding van tafel en bed en het niet meer ingeschreven staan op woonadres (art. 5a lid 4 AWR) is dus noodzakelijk om met de andere partner het fiscaal partnerschap aan te gaan.

Lid 4 kent een aantal afwijkingen ten opzichte van art. 5a AWR. Zo wordt het fiscaal partnerschap tussen bloed- en aanverwanten in de eerste graad uitgesloten van het partnerschap voor de Wet IB, tenzij ze bij aanvang van het kalenderjaar de 27-jarige leeftijd hebben bereikt. Dit geldt ook voor personen waarvoor de belastingplichtige een pleegvergoeding of kinderbijslag voor heeft ontvangen. Met andere woorden: een pleegkind die nog niet de 27-jarige leeftijd heeft bereikt wordt op deze manier uitgesloten van het fiscaal partnerschap volgens de Wet IB. Tot slot geldt dat een persoon die geen inwoner is van Nederland en geen kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is als bedoeld in art. 7.8 Wet IB, niet als fiscaal partner kan worden aangemerkt voor de Wet IB.

³⁰ Kamerstukken II 2009/10, 32130, 3, p. 52 V-N 2009/46.9, p. 336-337.

³¹ Kamerstukken II 2009/10, 32130, 3, p. 52, V-N 2009/46.9, p. 336-337.

Wanneer een partner wordt opgenomen in een verpleeghuis of verzorgingshuis, en hierdoor niet meer ingeschreven staat op het adres als bedoeld in lid 1, dan worden deze personen alsnog aangemerkt als belastingplichtigen door de aanwezigheid van lid 5. Echter kunnen deze fiscale partners de Inspecteur inlichten door middel van een schriftelijk verzoek indien zij niet meer als fiscaal partner willen worden aangemerkt.

Lid 6 stelt aanverwantschap gelijk met gehuwden indien twee ongehuwde personen door middel van art. 1.2 lid 1 tot en met 5 of art. 5a AWR als fiscaal partner worden gezien.

Wanneer een belastingplichtige samen met zijn of haar kind staat ingeschreven met een andere belastingplichtige op het moment dat deze woont in een accommodatie van een instelling die opvang als bedoeld in artikel 1.1.1 van de Wet maatschappelijke ondersteuning 2015 (hierna: Wet WMO) biedt, worden deze niet als fiscaal partner aangemerkt op grond van de Wet IB. Kanttekening hierbij is dat de belastingplichtige een afschrift van de beschikkingen (zoals bedoeld in art. 2.3.5 lid 2 Wet WMO) tot het treffen van maatwerkvoorzieningen voor de personen als bedoeld in art. 1.2 Wet IB lid 1 onderdeel e, ten behoeve van de opvang overlegt.

In de situatie waarbij een aanverwant van de belastingplichtige als partner wordt aangemerkt volgens art. 1.2 lid 4 onderdeel a, kan het fiscale partnerschap niet opgaan als ze gezamenlijk een verzoek bij de inspecteur indienen om niet als fiscale partners te worden gezien. In de situatie waarbij een van de schoonouders samenwoont in het huis met de partners, en het kind van de schoonouder komt te overlijden, kan deze situatie zorgen voor het partnerschap voor de Wet IB tussen de weduwe(naar) en de schoonouder. Lid 8 kent de voorziening om deze specifieke situatie voor het fiscaal partnerschap ongedaan te maken.

Lid 9 duidt aan dat indien het fiscaal partnerschap niet opgaat door het indienen van een gezamenlijk verzoek bij de Inspecteur zoals in art. 1.2 lid 4 onderdeel c en lid 8 Wet IB, dit automatisch ook geldt voor de Awir. Door het indienen van dit verzoek worden de personen dus ook voor de Awir niet aangemerkt als fiscale partners.

§4.3 Gelijkheidsbeginsel

Het gelijkheidsbeginsel kent als doel het behandelen van gelijke gevallen op een gelijke wijze. De gevallen dienen feitelijk en rechtens vergelijkbaar te zijn. Dit houdt in dat de gevallen zich binnen

dezelfde wet zich moeten begeven. De uitwerking hiervan is dat gevallen in de AWR en in de Wet IB niet met elkaar vergeleken kunnen worden. Immers is sprake van een andere wet. Binnen de Wet IB kan wel gekeken worden naar het gelijkheidsbeginsel voor het daar geldende partnerbegrip.

Door middel van lid 1 onderdeel f kunnen partners die eens aan de vereisten voor het partnerschap hebben voldaan, in het volgende kalenderjaar toch als partners worden gezien indien ze niet meer aan de criteria voor het partnerschap voldoen. Kortom, eens partner volgens de wet, voor altijd partner, mits zij nog altijd op hetzelfde adres staan ingeschreven. Dit roept de vraag op of het rechtvaardig is wat hier precies gebeurt. In het geval twee ongehuwd samenwonenden zonder notarieel samenlevingscontract en op hetzelfde adres staan ingeschreven en niet voldoen aan de andere genoemde voorwaarden van art. 1.2 lid 1 Wet IB, is geen sprake van het partnerschap volgens de Wet IB. Hierdoor kan deze groep aan mensen ook niet gebruik maken van de voordelen van de partnerfaciliteiten. Andersom geldt: partners is het eenmalig voldoen aan de criteria van het partnerschap voor het fiscaal partnerschap en kunnen van deze kwalificatie niet vanaf te komen.³² Hoogeveen geeft in Cursus Belastingrecht, deel Inkomstenbelasting aan dat volgens haar voor het rechte trekken van deze situatie vanuit het perspectief van het gelijkheidsbeginsel, het fiscaal partnerschap tot 1 jaar na afloop van het materieel voldoen aan de vereisten van het fiscaal partnerschap moet worden beperkt. Het fiscaal partnerschap zou dan moeten aflopen aan het einde van het kalenderjaar na het jaar waarin voor het laatste aan de eisen voor het partnerschap voldaan is. Hierdoor wordt volgens hem deze inbreuk beperkt. Naar mijns inziens zou art. 1.2 Wet IB lid 1 onderdeel f volledig moeten vervallen. Het beperken van de inbreuk betekent dat hier nog steeds sprake is van een inbreuk. Door onderdeel f te laten vervallen, zullen partners ten alle tijden moeten voldoen aan de materiële eisen voor het fiscaal partnerschap.

In de situatie waarbij niet-samenwonende gehuwden niet meer op hetzelfde adres wonen, is volgens de Hoge Raad nog steeds sprake van het partnerschap. Volgens de Hoge Raad is dit niet in strijd met het gelijkheidsbeginsel ten opzichte van ongehuwden. De Hoge Raad maakt kenbaar dat de wet onderscheid maakt tussen gehuwden en ongehuwden. Gehuwden worden aangemerkt als partners indien zij niet duurzaam gescheiden leven. Dit is ter sprake gekomen in BNB 2011/79 waarbij het oude partnerbegrip van kracht was. De belanghebbende liep doordat de partnerregeling nog gold, de kinderkorting en de alleenstaande-ouderenkorting mis. Waren de belanghebbende en haar ex-partner ongehuwd, dan had zij aanspraak kunnen maken op deze kortingen. De Hoge Raad keek naar de persoonlijke omstandigheden, waaruit bleek dat de ex-partners regelmatig tijd met elkaar

³² Kavelaars-Niekoop, 2015/02.9.

doorbrachten. Hierdoor wees de Hoge Raad het beroep op het gelijkheidsbeginsel af, aangezien de belanghebbende in kwestie niet duurzaam gescheiden woonde.³³ Naar mijns inziens is dit discutabel. De belanghebbende had kinderen met haar ex-partner. Vanuit het sociaal oogpunt kan worden gesteld dat een goede omgang tussen ex-partners met kinderen het welzijn van deze kinderen bevordert, en hierdoor het mij logisch lijkt dat ex-partners regelmatig over de vloer bij elkaar komen. Dit, in combinatie met de situatie waarbij de belanghebbende ongehuwd zou zijn, leidt naar mijn mening tot een inbreuk op het gelijkheidsbeginsel. Als oplossing zou het begrip “duurzaam gescheiden” nogmaals onder de loep moeten worden genomen, en niet meer strak in de uitvoering moeten worden meegenomen. In deze situatie zou het gelijkheidsbeginsel gerechtvaardigd worden indien gehuwden en ongehuwden gelijk werden behandeld en het criterium “duurzaam gescheiden” buiten de boot zou worden gelaten.

§4.4 Conclusie

Het partnerbegrip van art. 1.2 Wet IB heeft vele verschillende fases meegemaakt. Dit artikel had als doel het harmoniseren van gehuwd samenwonenden en ongehuwd samenwonenden. Door deze harmonisatie werd het gelijkheidsbeginsel gerechtvaardigd voor het partnerbegrip binnen de Wet IB.

Een grote verandering was het ontstaan van een partnerschap door het hebben van een samengesteld gezin. Voorheen werden de personen alleen aangemerkt als partners als uit deze partners een kind ontstond. In 2011 is dit rechtgetrokken en rechtvaardigt dit ook het gelijkheidsbeginsel. Hierdoor werden samengestelde gezinnen en de zogeheten “traditionele gezinnen” gelijkgesteld met elkaar.

Waar het gelijkheidsbeginsel niet gerechtvaardigd wordt, is door art. 1.2 lid 1 onderdeel f Wet IB. Hierdoor worden belastingplichtigen als fiscale partners aangemerkt als zij in het voorgaande kalenderjaar ook fiscaal partner waren voor de Wet IB. Dit onderdeel geeft aan dat sprake is van fiscaal partnerschap als hiervan in het voorgaande kalenderjaar ook sprake van is. Door dit onderdeel geldt het volgende: eenmaal fiscaal partner volgens de wet, voor altijd fiscaal partner, mits de partners geregistreerd staan op hetzelfde adres. Eenmaal voldaan aan de materiële eisen van art. 1.2 Wet IB betekent dat het fiscaal partnerschap in stand blijft. Naar mijn mening is dit niet rechtvaardig tegenover de ongehuwd samenwonenden die niet aan de materiële eisen voldoen. Derhalve ben ik

³³ HR 11 juni 2010, BNB 2011/79.

van mening dat elk kalenderjaar getoetst moeten worden aan het fiscaal partnerschap en onderdeel f van art. 1.2 Wet IB in strijd is met het gelijkheidsbeginsel.

Tot slot leidt het duurzaam gescheiden zijn tot de vraag of de behandeling daarvan wel evenredig gebeurt in vergelijking met ongehuwden. De Hoge Raad is van mening dat duurzaam gescheiden inhoudt dat partners geen contact meer met elkaar mogen hebben anders dan zaken omtrent het co-ouderschap. Sociale overwegingen hiervoor worden niet meegenomen. Wanneer ongehuwden niet meer op hetzelfde adres wonen, maar wel kinderen samen hebben, worden zij als alleenstaanden behandeld, ondanks dat zij sociale contacten zouden onderhouden. In tegenstelling tot gehuwden die niet samenwonen en in het scheidingsproces zitten, worden deze als partners beschouwd op het moment dat deze regelmatig sociale contacten onderhouden. Daarom vind ik dat het duurzaam gescheiden leven herzien moet worden. In het kader van het geschatte misbruik indien gehuwden die niet op hetzelfde adres staan ingeschreven, lijkt mij dit minimaal. Gemakkelijker zou dan het ongehuwd blijven en het vinden van een ander dan hetzelfde inschrijfadres kunnen zijn om toch gebruik te kunnen maken van de kortingen die de Wet IB biedt voor alleenstaande ouderen.

Hoofdstuk 5: Het partnerbegrip in de Successiewet

§5.1 Geschiedenis

De Successiewet zoals die hedendaags bekend is, kent haar oorsprong in 1805 als de ordonnatie van Gogel. Het partnerbegrip binnen de Successiewet, art. 1a werd per 1 januari 2010 ingevoerd. Deze werd met ingang van 2011 gewijzigd en gekoppeld aan art. 5a lid 1 onderdeel b. Dit gebeurde samen met de invoering van het uniforme partnerbegrip van de AWR die bij de aanvang van datzelfde jaar gebeurde. Voorts kende deze wet nog een wijziging die is ingevoerd per 6 januari 2014, waarbij het begrip “gemeentelijke basisadministratie personen” werd vervangen door “basisregistratie personen”. Sinds de invoering heeft dit artikel geen drastische wijzigingen gekend op de wijziging waarbij het partnerbegrip werd gekoppeld aan die van de AWR na.

§5.2 Doel en strekking

Art. 1a SW heeft als doel het definiëren van het partnerbegrip voor de Successiewet. Het kent een grote uitzondering die ziet op het partnerschap. Naast dat de gehuwde en geregistreerde partners als partner voor de Successiewet worden aangemerkt, kent deze wet nog een faciliteit voor partners die samenwoonden op hetzelfde adres. Voorwaarde is dat beide meerderjarig moeten zijn, volgens de basisregistratie personen op hetzelfde adres moeten staan ingeschreven en het aanwezig zijn van een notarieel samenlevingscontract met daarin de vermelding van de wederzijdse zorgplicht. Ook moeten deze twee personen geen bloedverwanten van de eerste graad zijn. De laatste voorwaarde is dat op het moment van de verkrijging, het contract reeds 6 maanden bestaat, voor de erfbelasting. In het geval van de schenkbelasting is dit 2 jaar. De afwijking op art. 5a ziet dus op een extra mogelijkheid voor de Successiewet toch in aanmerking te kunnen komen voor de partnerfaciliteiten die deze wet kent. Het partnerschap binnen de Successiewet is namelijk relevant voor de grote vrijstelling voor partners bij de vererving en kent een lagere tariefgroep.

Het partnerbegrip in de Successiewet volgt in beginsel art. 5a lid 1 onderdeel b AWR. Dit onderdeel ziet op de ongehuwd samenwonenden die een notarieel samenlevingscontract hebben en op hetzelfde adres staan ingeschreven volgens de basisregistratie personen. Lid 1 van art. 1a SW stelt dat twee ongehuwden slechts als partner worden aangemerkt indien zij beide meerderjarig zijn (onderdeel a), op hetzelfde adres staan ingeschreven in de basisregistratie personen of een vergelijkbare registratie in het buitenland (onderdeel b), deze een notarieel samenlevingscontract hebben (onderdeel c), geen bloedverwanten van elkaar zijn (onderdeel d) en tot slot niet met een

ander kunnen kwalificeren voor de genoemde voorwaarden in onderdeel a tot en met d (onderdeel e). De eisen genoemd in onderdelen a tot en met e zijn cumulatief.

De in lid 1 genoemde voorwaarde gaat over een bepaalde periode. Deze periode wordt gedefinieerd in lid 2. Onderdeel a geeft aan dat het partnerschap als bedoeld in lid 1 voor de erfbelasting minstens 6 maanden moet voldoen voordat erving plaatsvindt. Voor de schenkbelasting is dit 2 jaar voorafgaand aan de schenking.

Wanneer de belastingplichtigen ongehuwd samenwonen en geen notarieel samenlevingscontract met wederzijdse zorgplicht is opgesteld, is het zijn van een partner niet geheel uitgesloten. Art. 1a lid 3 SW heeft hiervoor een oplossing; indien de ongehuwd samenwonenden minstens 5 jaar lang onafgebroken op hetzelfde adres volgens de basisregistratie personen of een naar aard en strekking overeenkomstige registratie in het buitenland hebben, kan beroep worden gedaan op de partnerfaciliteiten van deze wet.

Indien in de situatie van gehuwde partners een van de partners de echtelijke woning verlaat, en vervolgens samen met een nieuwe partner een nieuwe eigen woning gaat kopen, verlopen de zaken anders. Art. 5a lid 1 onderdeel a treedt dan in, waarbij als partner de echtgenoot wordt aangemerkt. Ondanks dat de partner de echtelijke woning heeft verlaten, worden deze twee ex-partners alsnog als fiscale partners gezien. Fiscaal partnerschap tussen de nieuwe partners is niet mogelijk. Een scheiding van tafel en bed en het niet meer ingeschreven staan op woonadres (art. 5a lid 4 AWR) is dus noodzakelijk om met de andere partner het fiscaal partnerschap aan te gaan.

Lid 4 geeft een uitzondering op art. 1a lid 1 onderdeel d. De voorwaarde dat de partners geen bloedverwanten van de eerste graad mogen zijn vervalt ingeval een van deze bloedverwanten een uitkering als bedoeld in art. 19a Wet WMO heeft genoten in verband met in het kalenderjaar voorafgaand aan het jaar van overlijden van de andere bloedverwant, aan die bloedverwant verleende zorg. Dit gaat over de zogenoemde mantelzorgcompliment en was aan te vragen bij de Sociale Verzekeringsbank tot 1 januari 2015. Hierna verviel de mantelzorgvrijstelling. Deze uitzondering gold wanneer een ouder en een kind samenwoonden en aan de voorwaarden voor de mantelzorg voldeed. In de situatie waarbij zowel ouder als kind geen partner hebben, kunnen zij voor de Successiewet op grond van dit lid als partner worden aangemerkt. Immers kan een belastingplichtige maar een partner hebben, en indien het kind in deze situatie gehuwd is, kon hij geen gebruik maken van de partnerfaciliteiten bij het overlijden van de ouder.

Lid 5 verwijst naar art. 5a lid 7 AWR. Dit lid stelt dat partnerschap niet beëindigd indien een van de partners niet langer meer ingeschreven staat op hetzelfde woonadres als gevolg van opname in een verpleeg- of verzorgingshuis vanwege medische redenen of ouderdom. Deze groep aan partners zijn ook partners voor de Successiewet. Echter geldt hier ook, indien één van deze partners het verzoek heeft gedaan bij de Inspecteur om niet als partner te worden gezien, dan worden zij ook niet als partner voor de Successiewet gezien.

Tot slot verwijst lid 6 naar art. 5a lid 2, lid 4 en lid 5, derde volzin en sluit deze uit voor het partnerbegrip van de Successiewet. Art. 5a lid 2 ziet op het zijn van partners voor een deel van het kalenderjaar. Indien sprake is van partnerschap in een deel van het jaar, dan zou volgens de AWR sprake zijn van partnerschap gedurende het gehele kalenderjaar. Dit wordt uitgesloten in de Successiewet, aangezien dit in conflict zou raken met bijvoorbeeld het aanwezig zijn van een notarieel samenlevingscontract die ten minste 6 maanden heeft volstaan bij erving. Hierdoor zou deze eis overbodig zijn en zou op grond van art. 5a lid 2 AWR een notarieel samenlevingscontract met wederzijdse zorgplicht bij wijze van spreken 1 dag vóór het overlijden tot stand zijn gekomen, waardoor beroep kan worden gedaan op de partnervrijstelling met betrekking tot erving. Met andere woorden, om misbruik te voorkomen, is art 5a lid 2 AWR uitgesloten voor het partnerschap in de Successiewet.

Art. 5a lid 4 AWR wordt ook door lid 6 van art. 1a SW uitgesloten. Dit ziet op het beëindigen van het partnerschap door middel van een verzoek tot echtscheiding dan wel van tafel en bed is ingediend en de belastingplichtigen niet meer op hetzelfde adres wonen.

De sleutel om als ongehuwd samenwonenden toch gebruik te kunnen maken van de partnerfaciliteiten binnen de Successiewet is dus de aanwezigheid van een notarieel samenlevingscontract met wederzijdse verzorgingsplicht. De wederzijdse zorgplicht houdt volgens de staatssecretaris in dat ten minste ieder naar eigen vermogen bijdraagt aan de gemeenschappelijke huishouding.³⁴ Voor de notariële akte is de periode voorgaand aan het overlijden van belang. De notariële akte moet namelijk minimaal zes maanden voordat het overlijden heeft plaatsgevonden, ontstaan zijn om gebruik te kunnen maken van de partnerfaciliteiten. Indien geen notariële akte is opgesteld, dienen de belanghebbenden minstens 5 jaar lang op hetzelfde adres ingeschreven te staan volgens de basisregistratie personen. Dit is terug te vinden in art. 1a lid 2 en lid 3 SW.

³⁴ Kamerstukken II 2008/09, 31930, 3.

Het beëindigen van het partnerschap voor ongehuwd samenwonenden gebeurt wanneer deze niet meer op hetzelfde adres staan ingeschreven volgens de basisregistratie personen. Voor gehuwden geldt het einde van het partnerschap vanaf het moment dat aan de voorwaarden van art. 5a lid 4 AWR voldaan is. Dit gaat om het indienen van een verzoek tot echtscheiding of scheiding van tafel en bed en zij niet meer op hetzelfde adres volgens de basisregistratie personen.

§5.3 Gelijkheidsbeginsel

Voor het gelijkheidsbeginsel is van belang dat gelijke gevallen gelijk behandeld moeten worden. De gevallen dienen feitelijk en rechtens vergelijkbaar te zijn, waarbij de gevallen zich in dezelfde wet zich moeten begeven. Wederom geldt dat de gevallen in de AWR en in de Successiewet niet met elkaar vergeleken kunnen worden. Ook hier is sprake van een andere wet. Echter kan hier ook worden gekeken of binnen de wet naar het gelijkheidsbeginsel voor het daar geldende partnerbegrip.

De faciliteit waarbij het verrichten van mantelzorg leidt tot een partnerschap is volgens de Hoge Raad niet in strijd met het discriminatieverbod kijkende naar de verschillen tussen gehuwden en ongehuwden.³⁵ In BNB 2018/41 is de belanghebbende in het arrest gehuwd en vormt samen met haar echtgenoot, haar kinderen en haar vader een gezamenlijke huishouding. Zij genoot een mantelzorgcompliment. De enige erfgenaam van de vader was zijn dochter. Toen hij overleed, kon de vader niet als partner gelden voor de dochter, aangezien zij gehuwd is met haar echtgenoot. De vraag of sprake was van discriminatie ten opzichte van ongehuwden. De Hoge Raad vond van niet. Zelf ben ik van mening dat gehuwde en ongehuwde mantelzorgers identiek zijn, aangezien mantelzorg voorkomt uit het verlenen van zorg, en niet de achterliggende fiscale voordelen of nadelen daarvan. Daarnaast kent de wet een beperking van het hebben van meerdere fiscale partners op hetzelfde moment, waardoor ik van mening ben dat zowel gehuwde als ongehuwde mantelzorgers gelijk worden gesteld aan elkaar. Ook gaf de Hoge Raad aan dat binnen het partnerschap slechts één partner kan worden aangewezen. Eveneens ben ik van mening dat de Hoge Raad door middel hiervan juist heeft geoordeeld. De belanghebbende was gehuwd en had dus al een partner. Ook stipte de Hoge Raad aan dat ongehuwde samenwonenden ook als partner aangemerkt kunnen worden waardoor in die situatie geen gebruik kan worden gemaakt van de partnerfaciliteiten bij mantelzorg. Sprake van discriminatie is niet aanwezig, aangezien de gehuwde die een eerstegraads familielid in huis neemt om mantelzorg te verlenen, recht houdt op toepassing van de

³⁵ HR 8 december 2017, BNB 2018/41.

partnervrijstelling (voor de nalatenschap van de echtgenoot).³⁶ In dit geval ben ik van mening dat het gelijkheidsbeginsel gerechtvaardigd wordt door de regel dat maar 1 persoon als partner kan worden aangemerkt kan worden gevolgd. Indien gehuwden alsnog een geldende partnervrijstelling zouden ontvangen door middel van mantelzorg, zou dat betekenen dat deze persoon meerdere fiscale partners heeft op hetzelfde moment, namelijk tweemaal gebruik zou kunnen maken van de partnervrijstelling op hetzelfde moment, eenmaal voor de persoon waarvoor de mantelzorg is verricht en eenmaal bij de partner vanuit het huwelijk. In vergelijking met ongehuwden, is dit dan ook oneerlijk. Scheef gezegd: ongehuwden dienen dan gebruik te maken van fiscale planning om zo proberen tweemaal gebruik te kunnen maken van de partnervrijstelling, waarbij in het geval van gehuwden zij vrij zijn bij het overlijden van een van de partners om voor de partnervrijstelling te kunnen opteren. Vanuit een sociaal aspect kan ook worden beredeneerd dat mantelzorg niet een prikkel moet zijn om door middel van de partnervrijstelling vermogen van de erflater over te kunnen hevelen naar de erfgenaam. Naar mijns inziens zou het motief voor mantelzorg de zorg voor die persoon moeten zijn. Daarom ben ik van mening dat art. 1a lid 4 SW volledig dient te worden geschrapt uit het artikel.

De rechtbank van Gelderland oordeelde dat meerrelaties zonder notarieel samenlevingscontract geen partnerschap voor de Successiewet kon opleveren. Drie zussen stonden op hetzelfde adres volgens de basisregistratie personen ingeschreven. Ze stonden meer dan vijf jaar ingeschreven op hetzelfde adres. Een van deze drie zussen overlijdt, en heeft haar zussen tot erfgenamen benoemd. Beide kregen het recht op ieder de helft van de nalatenschap. Eén van deze erfgenamen wilde gebruik maken van de vrijstelling voor het partnerschap. De rechtbank wees dit beroep af. Volgens de rechtbank is het niet mogelijk om een partner toe te wijzen ingeval van een meerrelatie zonder notarieel samenlevingscontract.³⁷ Dit roept naar mijns inziens vragen op in de situatie waarbij meerdere notariële samenlevingscontracten zijn afgesloten. Indien de situatie waarbij meerdere samenlevingscontracten van toepassing zijn voor een belastingplichtige, zal de eerste die als partner wordt aangerekend, als partner voor de Successiewet worden gezien op grond van art. 5a lid 5 AWR. Hierdoor kan worden gesteld dat dezelfde situatie van de drie zussen anders zou worden behandeld indien sprake was van een notarieel samenlevingscontract, waarbij toch een van de zussen aanspraak kon maken op de partnervrijstelling. Dit is een inbreuk op het gelijkheidsbeginsel tussen ongehuwden zonder en met notarieel samenlevingscontract waarbij meerdere partners mogelijk zijn.

³⁶ HR 8 december 2017, BNB 2018/41.

³⁷ Rb. Gelderland 13 april 2018, ECLI:NL:RBGEL:2018:1697.

§5.4 Conclusie

Het partnerbegrip voor de Successiewet kent voor ongehuwden andere eisen dan de in de AWR aangegeven eisen voor het partnerschap. De eisen van de Successiewet voor de ongehuwd samenwonenden hebben de achterliggende gedachte om misbruik van de partnervrijstelling te voorkomen. Voor ongehuwd samenwonenden met een notarieel samenlevingscontract met een wederzijdse verzorgingsplicht geldt de eis van 6 maanden en 2 jaar voor de partnerfaciliteit bij verkrijging krachtens respectievelijk erving en schenking. Indien de ongehuwd samenwonenden geen contract hebben, dan geldt de partnerfaciliteit voor de verkrijging krachtens erving of schenking pas bij het langer dan 5 onafgebroken jaren ingeschreven te hebben gestaan op hetzelfde adres.

Het gelijkheidsbeginsel is discutabel in het geval waarin mantelzorg wordt verleend. Indien de verzorger ongehuwd is of geen partner kent voor de Successiewet, is het mogelijk om als verzorgende als partner te worden gezien voor de Successiewet op grond van art. 1a lid 4 SW. Dit wordt uitgesloten wanneer de verzorgende in kwestie al een partner heeft. Volgens de Hoge Raad geldt de regel: één partner is als fiscaal partner aan te wijzen, en dat is de partner die als eerst aan de voorwaarden voor het partnerschap heeft voldaan. Dit is conform het gelijkheidsbeginsel, want hierdoor kunnen meerdere verkrijgingen door middel van de partnervrijstelling uitgesloten worden.

Tot slot kende de rechtbank van Gelderland de partnervrijstelling niet toe indien meerdere ongehuwden aan de vijfjareneis voldeden en geen notarieel samenlevingscontract was opgesteld. Dit zou wel het geval zijn voor het oudste contract indien hier wel notariële samenlevingscontracten met wederzijdse zorgplichten waren opgenomen. Naar mijn mening had de rechtbank de partnervrijstelling moeten toekennen aan de erfgenaam die het langst met de erflater op hetzelfde adres stond ingeschreven.

Hoofdstuk 6: Het partnerbegrip in de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen

§6.1 Geschiedenis

De Awir kent haar invoering in 2005. Art. 3 Awir kent sinds de invoering van de Awir een aantal veranderingen. De eerste verandering ziet op art. 3 lid 1 onderdeel b sub 1 Awir (wetsversie 2005 en 2011). Hierbij werd de partner van de belanghebbende die voortvloeide uit de Wet IB geen kwalificerende partner meer maar werd per direct aangemerkt als partner.

Met ingang van 2013 kende art. 3 Awir de vorm die hedendaags bekend is. Bij invoering van de verandering per 2013 kende dit artikel de verwijzing naar het partnerbegrip in de AWR. Hierbij werd lid 2 de basis voor de aanvullingen op art. 5a AWR. Dit ging voornamelijk om de ongehuwde samenwonenden gelijk te trekken met de gehuwden of de geregistreerde partners. Ook ontstond de verduidelijking met betrekking tot meerdere partners. Slecht één partner is mogelijk per belanghebbende. Dit is terug te vinden in lid 4. Ook kent deze verandering van de wet de invoering van het partnerschap bij bloedverwanten in de eerste graad op grond van lid 5. Tot slot werden partners die niet meer op hetzelfde adres stonden ingeschreven alsnog als partner aangemerkt indien een van de partners werd opgenomen in een verzorgingstehuis of verpleeghuis. Tot slot werd in het gehele artikel de “gemeentelijke basisadministratie persoonsgegevens” gewijzigd in de “basisregistratie personen”.

Met ingang van 2016 is dit artikel gewijzigd met betrekking tot het tijdelijk verblijven in een instelling. Hierbij zorgde het tijdelijke verblijf voor conflicten wanneer meerdere personen op hetzelfde adres stonden ingeschreven. Door de invoering van lid 7 werd dit uitgesloten. Ook werd het aanverwantschap van de belanghebbende nader bekeken. Door de invoering van lid 8 werd het mogelijk om niet meer als partner te worden aangemerkt van de belanghebbende wanneer deze op hetzelfde adres stonden ingeschreven. Tot slot zorgde lid 8 voor een doortrekking naar de Wet IB, indien namelijk bij de Inspecteur het verzoek werd gedaan om niet als partner aangemerkt te worden voor de Awir, werd dit doorgetrokken naar de Wet IB, waardoor het ook niet meer mogelijk was om in die wet als partner te worden aangemerkt.

De meest recente wijziging van art. 3 Awir ziet op het partnerschap tussen de belanghebbende en een pleegkind. Een pleegkind die de leeftijd van 27 jaar nog niet had bereikt en waarvoor de andere partner een pleegvergoeding of kinderbijslag voor had ontvangen, werd niet als partner aangemerkt

indien deze twee personen gezamenlijk de Belastingdienst afdeling Toeslagen hebben verzocht om niet als partner te worden aangemerkt. Ook kende lid 9 de wijziging waardoor dit verzoek tot het niet aanmerken van de belanghebbenden als partners doorgetrokken naar de Wet IB.

§6.2 Doel en strekking

Art. 1 Awir definieert het toepassingsgebied. Lid 1 geeft aan dat de Awir geldt voor inkomensafhankelijke regelingen. Lid 3 geeft een definitie aan de inkomensafhankelijke regelingen. Zo stelt lid 3 dat de inkomensafhankelijke regelingen betrekking hebben op natuurlijke personen en geeft hun het recht op een financiële bijdrage van het Rijk in kosten of bijdrageverplichtingen, waarbij de hoogte van de bijdrage in die regelingen afhankelijk is van de draagkracht van deze personen. Hoe hoger de draagkracht, hoe lager de financiële bijdrage van het Rijk. Het doel van de Awir is dan ook het bijdragen van natuurlijke personen in hun financiën door het Rijk. De draagkracht (art. 7 Awir) voor de inkomensafhankelijke regelingen wordt bepaald aan de hand van het toetsingsinkomen. Het gaat hierbij om de draagkracht van de partners tezamen. Het toetsingsinkomen (art. 8 Awir) bestaat uit de inkomensgegevens voor het berekeningsjaar waar het betrekking op heeft. Ook het inkomen dat niet in Nederland is belast wordt meegenomen bij het bepalen van het toetsingsinkomen.

Art. 3. Awir bepaalt het partnerschap in deze wet. In deze wet wordt gesproken over de zogenoemde “berekeningsjaars”. Het berekeningsjaar is volgens art. 2 lid 1 onderdeel b Awir het kalenderjaar waarop de tegemoetkoming betrekking op heeft. Art. 3 lid 1 verwijst naar art. 5a Awir en merkt daarmee de partner van de belanghebbende aan. Art. 2 lid 6 AWR is ook van toepassing op de Awir. Hierbij wordt het aangaan, het bestaan, de beëindiging en het beëindigd zijn van het huwelijk gelijkgesteld aan het geregistreerd partnerschap.

Lid 2 van art. 3 Awir is een aanvulling van het partnerschap. Hierbij zorgen meerdere situaties voor het ontstaan van het partnerschap op grond van deze wet. Lid 2 merkt aan dat belanghebbende die op hetzelfde woonadres staan ingeschreven in de basisregistratie personen met een ander, ook als partner wordt aangemerkt indien uit diens relatie een kind is geboren (onderdeel a), de ene partner een kind van de andere partner heeft erkend (onderdeel b) of de ene partner die in de pensioensregeling van de ander is opgenomen (onderdeel c) Ook het hebben van een woning waarbij voor beide personen deze woning als hoofdverblijf ter beschikking staat. Het eigendom van de woning is in dit geval vrij ruim, hieronder vallen namelijk het economisch eigendom of op grond van lidmaatschap van een coöperatie (onderdeel d). Opmerkelijk hierbij is dat bij dit criterium voor de

eigen woning dat dit afwijkt van hetzelfde criterium in de Wet IB. In de Wet IB geldt namelijk dat beide partners mede-eigenaar dienen te zijn van de woning die zij als hoofdverblijf opgeven volgens de basisregistratie personen. In de Wet IB dient hier ook (mede) aansprakelijkheid te zijn van de eigenwoningschuld. Dit geldt niet voor de Awir. Dit omdat situaties waarin geen eigenwoningschuld voortkomt, toch naar maatschappelijke opvattingen leidt tot het partnerschap. Beiden dienen eigenaar te zijn van de woning voor het partnerschap.³⁸

Ook ontstaat er een partnerschap bij het vormen van een samengesteld gezin (onderdeel e), tenzij de een van de personen doet blijken een gedeelte van de woning te huren op zakelijke gronden. Dan worden zij niet als partner aangemerkt. Indien sprake is van het partnerschap op grond van de Wet Inkomstenbelasting 2001, dan geldt dit ook voor de Awir (onderdeel f). Tot slot kent de Awir een bepaling waarbij het partnerschap blijft gelden indien in het voorafgaand kalenderjaar sprake was van een partnerschap (onderdeel g).

Lid 3 stelt dat indien sprake is van partnerschap voor een deel van het jaar voor de Awir gelijk wordt gesteld aan het partnerschap voor het gehele berekeningsjaar, indien deze personen volgens de basisregistratie personen op hetzelfde adres staan ingeschreven.

Ook de Awir kent maar één partner per belanghebbende toe. Dit volgt uit lid 4. Als de mogelijkheid dat meer dan één partner kan worden aangemerkt door art. 3 lid 2 Awir, dan wordt de partner die op grond van art. 5a AWR aangemerkt als partner. Indien geen partner aanwezig is op grond van art. 5a AWR, maar wel meerdere partners op grond van art. 3 Awir, dan geldt de partner die in de eerste categorie van art 3 lid 2 Awir wordt aangemerkt als partner van deze wet. Wel kunnen meerdere partners binnen 1 jaar voor een belanghebbende aanwezig zijn. Denk hierbij aan de situatie waarbij een relatie midden in het jaar wordt beëindigd en vervolgens weer een nieuwe relatie ontstaat later in dat jaar.³⁹

Lid 5 sluit het partnerschap bij bloed- of aanverwantschap in de eerste graad uit, tenzij beiden bij de aanvang van het kalenderjaar de leeftijd van 27 jaar hebben bereikt (onderdeel a). Wanneer beide personen de leeftijd van 27 jaar nog niet hebben bereikt en voor de ene persoon voor de ander een pleegvergoeding of kinderbijslag heeft ontvangen, worden zij niet als partner aangemerkt als deze

³⁸ Kamerstukken II 2009/10, 32130, 3, p. 82.

³⁹ Kamerstukken II 2004/05, 29764, 3, p. 37.

een verzoek bij de Belastingdienst afdeling Toeslagen gezamenlijk een verzoek hebben ingediend om niet als partner te worden aangemerkt.

Indien een partner wordt opgenomen in een verpleeghuis of verzorgingshuis door medische redenen of door ouderdom, en hierdoor niet meer ingeschreven staat op hetzelfde woonadres, dan worden deze personen alsnog aangemerkt als belastingplichtigen door lid 6. Dit geldt zolang beide geen partner aanmerken. Echter kunnen deze fiscale partners de Inspecteur inlichten door middel van een schriftelijk verzoek indien zij niet meer als fiscaal partner willen worden aangemerkt.

Lid 7 ziet op de situatie waarbij een belastingplichtige samen met zijn of haar kind staat ingeschreven samen met een andere belastingplichtige op het moment dat deze woont in een accommodatie van een instelling die opvang als bedoeld in artikel 1.1.1 van de Wet WMO biedt. Kanttekening hierbij is dat de belastingplichtige een afschrift van de beschikkingen (zoals bedoeld in art. 2.3.5 lid 2 Wet WMO) tot het treffen van maatwerkvoorzieningen voor de personen als bedoeld in art. 3 Awir lid 2 onderdeel e, ten behoeve van de opvang overlegt.

Indien een aanverwant (als bedoeld in lid 5 van art. 3 Awir) van de belanghebbende niet als partner wilt worden aangemerkt dan kunnen deze gezamenlijk een verzoek indienen bij de Belastingdienst afdeling Toeslagen om niet als partners te worden aangemerkt. Dit kan op grond van lid 8.

Tot slot kent het verzoeken tot het niet zijn van partners voor Awir bij de Belastingdienst afdeling Toeslagen, het eveneens uitsluiten van het partnerschap binnen de Wet IB door lid 9.

Ook voor deze wet geldt dat de basisregistratie personen gelijk wordt gesteld aan een naar aard en strekking overeenkomstige registratie buiten Nederland. Dit wordt niet in het partnerbegrip van Awir zelf vermeld, maar in art. 6 Awir.

§6.3 Gelijkheidsbeginsel

Om beroep te kunnen doen op het gelijkheidsbeginsel dienen gelijke gevallen gelijk behandeld te moeten worden. De gevallen dienen feitelijk en rechtens vergelijkbaar te zijn, waarbij de gevallen zich in dezelfde wet zich moeten begeven. Eveneens geldt hier dat de gevallen in de AWR en in de Awir niet met elkaar vergeleken kunnen worden. Ook hier is sprake van een andere wet. Echter kan hier ook worden gekeken of binnen de wet naar het gelijkheidsbeginsel voor het daar geldende partnerbegrip.

Een bijzonder geval van partnerschap is het zijn van partners voor de Awir, en daarmee volgens de Belastingdienst afdeling Toeslagen tussen een weduwe en haar stiefkind. De weduwe had met haar overleden partner minderjarige kinderen, maar had ook een stiefzoon, afkomstig uit een vorige relatie van de overleden partner. Door het overlijden is deze stiefzoon gaan fungeren als partner op grond van de Awir. Hierdoor zouden de weduwe en de stiefzoon niet in aanmerking komen voor de zorgtoeslag. Hierdoor zou onderscheid worden gemaakt door de wet tussen eigen kinderen en stiefkinderen. Behalve dat dit in strijd is met het gelijkheidsbeginsel en hier sprake is van discriminatie van de behandeling van het stiefkind, is dit ook in strijd met het EVRM en het IVBPR. De rechtbank oordeelt dan ook dat stiefkinderen als eigen kinderen volgens de wet dienen te worden gezien.⁴⁰ Naar mijns inziens heeft de rechtbank hier juist gehandeld. Samengestelde gezinnen worden gelijkgesteld met traditionele gezinnen. De uitwerking van de kinderen binnen die gezinnen dienen naar mijn mening dan ook gelijk te worden behandeld, waardoor stiefkinderen als eigen kinderen dienen te worden gezien.

Het partnerschap kan ook ontstaan ondanks dat de inschrijving in de gemeentelijke basisadministratie personen (inmiddels basisregistratie personen) ontbreekt. Dat oordeelde rechtbank 's-Gravenhage. Hierbij woonde de belanghebbende samen met haar vriend in een vakantiehuis waarbij inschrijving in de gemeentelijke basisadministratie personen niet mogelijk was. De zorgtoeslag zou voor de belanghebbende hoger zijn uitgevallen indien zij samen met haar vriend op hetzelfde adres stond ingeschreven. Feitelijk leefden de belanghebbende en haar vriend samen in de chalet die zij hadden gekocht. Zij hebben voor de rechtbank voldoende aannemelijk gemaakt dat zij op hetzelfde adres samenwoonden, en ondanks het ontbreken van de inschrijving op hetzelfde adres, oordeelde de rechtbank dat in dit geval sprake is van het partnerschap.⁴¹ Gezien de situatie zou kunnen worden gesteld dat de belanghebbende en haar vriend partners zijn. Echter vind ik dat gekeken moet worden naar de wet. Hierin staat expliciet de eis voor het inschrijven op hetzelfde woonadres vermeld. Indien het niet mogelijk is om in te schrijven op een bepaald woonadres zoals bedoeld in dit arrest, dient inderdaad rekening te worden gehouden met de feitelijke omstandigheden van de belanghebbenden in kwestie. Derhalve heeft rechtbank 's-Gravenhage naar mijn mening juist geoordeeld. Tevens zou een goede wijziging van de wet hierop kunnen inspelen, waarbij indien geen inschrijving mogelijk is, naar feiten en omstandigheden nader dient te worden bepaald of sprake is van partnerschap.

⁴⁰ HR 16 oktober 2014, BNB 2016/24.

⁴¹ Rb. 's-Gravenhage 13 oktober 2011, ECLI:NL:RBSGR:2011:BU1964.

§6.4 Conclusie

Het gelijkheidsbeginsel kan niet worden getoetst tussen de AWR en de Awir. De gevallen bevinden zich niet in dezelfde wet. Derhalve is het niet mogelijk om hierover een conclusie te trekken.

Het gelijkheidsbeginsel kan wel nader worden bekeken binnen de Awir en het partnerbegrip in deze wet. Hierbij kan worden geconcludeerd dat deze terecht wordt behandeld tussen gelijke gevallen binnen deze wet. Zo werd eerst geen gelijkheid getroffen tussen eigen meerderjarige kinderen en meerderjarige stiefkinderen. Dit is in strijd met het EVRM en de IVBPR. De rechter is hierin ook stellig geweest en heeft uitspraak gedaan conform het gelijkheidsbeginsel en aangeduid dat de discriminatie van stiefkinderen ten opzichte van eigen kinderen verboden is. Hierdoor worden stiefkinderen voor de Awir ook gezien als bloedverwanten van de eerste graad.

Ook in de situatie waarbij inschrijving op hetzelfde woonadres ontbreekt, kan zorgen voor een partnerschap. In de situatie waarbij een gezin noodgedwongen in een recreatieverblijf moest wonen en daar geen inschrijving mogelijk was, ontstond het partnerschap doordat naar persoonlijke omstandigheden werden gekeken. Rechtbank 's-Gravenhage oordeelde dat de belanghebbenden in kwestie voldoende aannemelijk hadden gemaakt dat deze partners waren, zij hadden immers gezamenlijk het vakantiehuisje gekocht en hadden een gezamenlijke rekening. Ook stond de jaaropgaaf geadresseerd aan het vakantiehuisje. Dit was voldoende voor de rechtbank om te oordelen dat sprake was van een partnerschap. Naar mijns inziens zou de wet hier bij wijziging aandacht aan kunnen besteden, waarbij het partnerschap naar feiten en omstandigheden nader kan worden bepaald indien inschrijving niet mogelijk is op het woonadres.

Hoofdstuk 7: Conclusie

Het gelijkheidsbeginsel is terug te vinden in art. 1 Gw, art. 14 EVRM en art. 26 IVPBPR. Deze artikelen hebben als doel het garanderen van vrijheden en rechten zonder dat daar sprake is van discriminatie en verzekert het gelijkheidsbeginsel en het verbod op discriminatie. Het gelijkheidsbeginsel is een van de belangrijkste beginselen van de Nederlandse rechtstaat. Door art. 14 EVRM en art. 26 IVPBPR strekt het gelijkheidsbeginsel zich uit over alle lidstaten die hieraan verbonden zijn. Art. 14 EVRM beperkt zich echter tot de daaraan verbonden artikelen.

Het gelijkheidsbeginsel heeft als doel gelijke gevallen gelijk te behandelen. Eveneens geldt dat ongelijke gevallen in dezelfde mate ongelijk behandeld moeten worden. Niet alle onevenredige ongelijke handelingen zijn verboden, dit wordt pas als verboden discriminatie gezien indien een redelijke en objectieve rechtvaardiging voor de ongelijke behandeling ontbreekt. Indien juiste toepassing van de wet ontbreekt, kan alsnog beroep worden gedaan op het gelijkheidsbeginsel door middel van de meerderheidsregel. De wet moet onjuist zijn toegepast voor de meerderheid van de gevallen, indien beroep mag worden gedaan op het gelijkheidsbeginsel.

De AWR heeft als doel het vereenvoudigen van de wetgeving omtrent Rijksbelastingen. Deze wet vormt een grondslag voor andere belastingwetten door het verschaffen van algemene regels voor de heffing. Eveneens definieert de AWR basisbegrippen die gelden voor de andere belastingwetten. Art. 5a AWR heeft als doel het stroomlijnen van de partnerbegrippen binnen de Rijksbelastingen en het verminderen van de administratieve lasten. Dit partnerbegrip heeft betrekking op de gehele fiscaliteit. Door middel van art. 2 lid 6 AWR wordt het geregistreerd partnerschap gelijkgesteld met het huwelijk. Voorts definieert art. 5a AWR het partnerschap, waarbij ongehuwden met een notarieel samenlevingscontract als partner worden gezien voor de AWR, mits deze op hetzelfde adres staan ingeschreven. De AWR kent ook de faciliteit waarbij partnerschap voor een deel van het jaar gelijkgesteld wordt met partnerschap voor het gehele kalenderjaar. Opnieuw geldt de voorwaarde dat deze op hetzelfde adres staan ingeschreven. Ook kent dit artikel de oplossing voor echtscheiding, een verzoek tot scheiding van tafel en bed die door het vonnis van de rechter is uitgesproken, worden deze belanghebbenden niet meer als partner gezien, mits zij niet meer op hetzelfde adres staan ingeschreven. Voorts geeft dit artikel de beperking dat een belastingplichtige maar één partner tegelijk kan hebben en kent deze regeling een faciliteit voor het partnerschap bij opname in een verpleeghuis of verzorgingshuis van de partner.

Art. 1.2 Wet IB kent elementen die dienen als aanvullingen en beperkingen op het partnerbegrip in art. 5a AWR. Het verschil tussen deze wetten is dat gehuwde/geregistreerde partners/ongehuwd samenwonenden met een notarieel samenlevingscontract, gelijk worden gesteld met ongehuwde partners zonder een notarieel samenlevingscontract. Art. 1.2. Wet IB kent een aantal faciliteiten waardoor het toch mogelijk is als partner te worden aangemerkt voor deze wet. Het voordeel daarvan is het gebruik van de partnerfaciliteiten binnen deze wet, zoals het herverdelen van de persoonsgebonden aftrek, het box 3 vermogen en het saldo inkomsten uit eigen woning.

Art. 1a SW heeft als doel het definiëren van het partnerbegrip voor de Successiewet en kent eveneens een gelijkstelling voor ongehuwd samenwonenden met en zonder notarieel samenlevingscontract met gehuwde/geregistreerde partners. Echter, worden aanvullende eisen opgenomen voor de ongehuwd samenwonenden. Indien een notarieel samenlevingscontract aanwezig is, wordt het partnerschap pas aangemerkt indien overlijden plaatsvindt na ten minste zes maanden van het ontstaan van dit partnerschap. Hadden de ongehuwd samenwonenden geen contract, dan dienen zij onafgebroken vijf jaar lang op hetzelfde adres te staan ingeschreven voor de basisregistratie personen. Deze extra vereisten zijn opgenomen om misbruik van de partnervrijstelling te voorkomen. Ook dit artikel biedt dus een oplossing voor het partnerschap voor ongehuwd samenwonenden, echter met de zesmaands- en vijfjaarseis, met het oog op voorkoming van misbruik.

Art. 3 Awir heeft eveneens als doel het bepalen van het partnerschap van de wet. Ook hier is het doel om ongehuwd samenwonenden zonder notarieel samenlevingscontract gelijk te stellen met gehuwde/geregistreerde partners en ongehuwd samenwonenden met een notarieel samenlevingscontract. Dit artikel kent samenhangende vereisten met de Wet IB voor het partnerschap van ongehuwd samenwonenden zonder notarieel samenlevingscontract. De Awir is geen wet voor de heffingen maar ziet op het faciliteren van financiële tegemoetkomingen. Het partnerschap binnen deze wet bepaalt mede de hoogte van deze tegemoetkoming. Dit kan zowel voordelig als nadelig uitpakken, als de ene partner een inkomen van nihil heeft, en de ander een inkomen heeft van 100.000 euro per jaar, dan zullen vrijwel alle tegemoetkomingen vervallen. Indien de partner met een inkomen van nihil alleenstaand was, kon deze aanspraak maken op alle tegemoetkomingen. Om misbruik van de financiële tegemoetkomingen te voorkomen, is hierbij het gemakkelijker tot stand brengen van het partnerschap van belang.

De gevallen van het gelijkheidsbeginsel dienen feitelijk en rechtens vergelijkbaar te zijn, waarbij de gevallen zich binnen dezelfde wet zich moeten begeven. Het gelijkheidsbeginsel kan derhalve niet

worden getoetst tussen de AWR en de Successiewet, Wet IB en de Awir. Wel kan binnen deze wetten worden gekeken naar het gelijkheidsbeginsel van het partnerbegrip binnen deze wetten. De Wet IB stelt ongehuwd samenwonenden zonder notarieel samenlevingscontract gelijk aan gehuwden/geregistreerde partners/ongehuwd samenwonenden met een notarieel samenlevingscontract, maar de Hoge Raad maakt daar onderscheid tussen in BNB 2011/79. Persoonlijke omstandigheden zorgen ervoor dat de belanghebbende geen gebruik kon maken van de alleenstaande ouderenkorting doordat deze ex-partners gehuwd waren. Waren zij ongehuwd, dan was dit wel mogelijk.⁴² Hierdoor zorgt dit onderscheid naar mijns inziens op een inbreuk op het gelijkheidsbeginsel, aangezien de situaties gehuwd of ongehuwd zorgen voor verschillende uitwerkingen. Ook in de Successiewet zorgt mantelzorg voor het ontstaan van het partnerschap. Echter werkt dit verschillend uit voor gehuwden en ongehuwden. In BNB 2018/41 is een belanghebbende gehuwd en geniet een mantelzorgcompliment voor het verzorgen van haar vader. Bij het overlijden van haar vader kon de belanghebbende geen gebruik maken van de partnervrijstelling, omdat zij reeds een partner had, haar echtgenoot. Indien zij alleenstaand was, was het wel mogelijk om de partnervrijstelling te kunnen gebruiken voor de erfenis. De Hoge Raad oordeelt dat het partnerschap in combinatie met mantelzorg niet in strijd is met het verbod op discriminatie met het oog op gehuwden en ongehuwden.⁴³ Ondanks de verschillende uitwerkingen voor ongehuwden en gehuwden, ben ik van mening dat de Hoge Raad de juiste overweging heeft gemaakt. Immers stelt de wet al dat slechts één partner mogelijk is. Bovendien zou mantelzorg niet moeten draaien om het financiële voordeel van de partnervrijstelling maar om de zorg die gegeven wordt. Tot slot kende de Awir het ontstaan van het partnerschap waarbij een meerderjarige stiefzoon samen met zijn stiefmoeder nadat deze weduwe was geworden. Dit is in strijd met het gelijkheidsbeginsel, indien de stiefzoon een eerstegraads bloedverwant was, dan werden zij niet als partner gezien. Stiefkinderen worden derhalve niet gelijkgesteld aan eigen kinderen. De Hoge Raad oordeelde dat dit in strijd is met het gelijkheidsbeginsel en stiefkinderen moeten derhalve gezien worden als eigen kinderen en behoren tot eerstegraads bloedverwanten. Geen onderscheid mag worden gemaakt tussen eigen- en stiefkinderen.

Uit dit onderzoek blijkt dat het gelijkheidsbeginsel van het partnerbegrip tussen de AWR en de Wet IB, SW en Awir niet te toetsen valt. Wel valt het gelijkheidsbeginsel te toetsen binnen deze wet. De AWR kent geen faciliteiten voor ongehuwd samenwonenden zonder notarieel samenlevingscontract. De Wet IB, SW en Awir pogen dit toch te veroorzaken, met hun eigen voorwaarden van dien.

⁴² HR 11 juni 2010, BNB 2011/79.

⁴³ HR 8 december 2017, BNB 2018/41.

Derhalve worden ongehuwd samenwonenden gelijkgesteld aan gehuwde/geregistreerde partners, met de daartoe verbonden voorwaarden.

Literatuurlijst

Artikelen en boeken

Asser/De Boer, Kolkman & Salomons 2016

W.D. Kolkman & F.R. Salomons, *Asser 1-II Huwelijk, geregistreerd partnerschap en ongehuwd samenleven*, Deventer: Wolters Kluwer 2016.

Bunschoten in T&C Grondwet en Statuut 2018

D.E. Bunschoten, commentaar op art. 1 Gw, in: D.E. Bunschoten in: *Tekst & Commentaar Grondwet en Statuut*, Deventer: Wolters Kluwer 2018.

Happé, FM 1996/77

R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, FM nr. 77, Deventer: Kluwer 1996.

Hoogeveen 2019

M.J. Hoogeveen., *Cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2019.

Kavelaars-Niekoop ftV 2015/02.9

R.M. Kavelaars-Niekoop, *Fiscaal partnerschap financiële zegen of bottleneck bij echtscheiding?*, Civiel & Fiscaal Tijdschrift Vermogen 2015/02.9.

Kavelaars-Niekoop WFR 1999/753

R.M. Kavelaars-Niekoop, *Hoe het gelijkheidsbeginsel ongelijkheid creëert!* WFR 1999/753.

Niessen-Cobben 2016

R.M.P.G. Niessen-Cobben, *Wegwijs in de Algemene wet inzake rijksbelastingen*, Koninklijke Vermande 2016.

Redactie Vakstudie-nieuws, V-N 2018/15.5

Partnerbegrip wordt niet herzien.

Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht

Vakstudie Nederlands Internationaal Belastingrecht, (Fiscale Encyclopedie De Vakstudie, deel 8).

Jurisprudentie

HR 14 maart 1979, V-N 1979.

HR 13 oktober 1982, BNB 1983/3 en BNB 1983/4.

HR, 17 juni 1992, BNB 1992/294.

HR, 17 juni 1992, BNB 1992/295.

HR 14 november 2008, BNB 2010/3.

HR 11 juni 2010, BNB 2011/79.

HR 16 oktober 2014, BNB 2016/24.

HR 8 december 2017, BNB 2018/41.

Rb. Gelderland 13 april 2018, ECLI:NL:RBGEL:2018:1697.

Rb. 's-Gravenhage 13 oktober 2011, ECLI:NL:RBSGR:2011:BU1964.

Kamerstukken

Kamerstukken II 2004/05, 29 764, nr. 3.

Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 3.

Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, V-N 2009/46.9.

Kamerstukken II 2010/11, 32 505, nr. 3, V-N 2010/49.6.

Overige bronnen

Belastingdienst. *Wat is de algemene heffingskorting en hoeveel krijg ik?* Belastingdienst (online publiek).

Belastingdienst. *Wetgeving over toeslagen.* Belastingdienst (online publiek).

CBS. (2018) *Twintigers en dertigers trouwen minder.* CBS (online publiek).