

Wetgeving rondom het fiscaal partnerschap; voldoet deze of is er ruimte voor verbetering?

<p>ERASMUS UNIVERSITY ROTTERDAM Erasmus School of Economics Bachelor Thesis [Fiscale Economie] Title thesis Fiscaal partnerschap Name student: Luc Veenhof Student ID number: 575431 Supervisor: dr. Y.M. Tigelaar- Klootwijk Second assessor: dr. R.B.N. van Ovost Date final version: 31-08-2023 The views stated in this thesis are those of the author and not necessarily those of the supervisor, second assessor, Erasmus School of Economics or Erasmus University Rotterdam.</p>	<p>ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM Erasmus School of Economics Bachelorscriptie [Fiscale Economie] Titel scriptie Fiscaal partnerschap Naam student: Luc Veenhof Studentnummer: 575431 Begeleider: dr. Y.M. Tigelaar- Klootwijk Tweede beoordelaar: dr. R.B.N. van Ovost Datum definitieve versie: 31-08-2023 Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van de begeleider, tweede beoordelaar, Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.</p>
---	--

Inhoudsopgave

Afkortingenlijst.....	5
Hoofdstuk 1: Inleiding.....	6
1.1 Aanleiding tot het onderzoek.....	6
1.2 De geschiedenis van het partnerbegrip.....	7
1.2.1 Van subjectief naar objectief karakter.....	7
1.2.2 Eenvoudiger en lagere administratieve lasten overheid.....	8
1.2.3 Gelijkheid tussen gehuwd en ongehuwd en leefvormneutraliteit.....	8
1.3 Onderzoeksvraag, deelvragen en toetsingskader.....	8
1.4 Relevantie.....	10
1.5 Afbakening van het onderzoek.....	11
Hoofdstuk 2: Partnerbegrip in de Algemene wet inzake rijksbelastingen.....	12
2.1 Inleiding.....	12
2.2 Start partnerschap.....	12
2.2.1 Het rechtsgeldige huwelijk.....	13
2.2.2 Het informele binnenlands religieuze huwelijk.....	13
2.2.3 Overige informele binnenlandse huwelijken.....	14
2.2.4 Het in het buitenland voltrokken huwelijk.....	15
2.2.5 De BRP-in- en uitschrijving.....	16
2.3 Vervroegd partnerschap.....	18
2.4 Scheiden van tafel en bed.....	18
2.5 Beëindiging partnerschap.....	18
2.6 Fictie meerdere partners.....	20
2.7 Samenwonen in het buitenland.....	20
2.8 Verpleeg- of verzorgingshuis.....	21
2.9 Deelconclusie.....	21
Hoofdstuk 3: Partnerbegrip in de IB.....	23
3.1 Inleiding.....	23
3.2 Uitbreidingen partnerbegrip.....	23
3.3 Vervroegd partnerschap.....	26
3.4 Fictie meerdere partners.....	27
3.5 Beperking partnerbegrip.....	27
3.6 Verpleeg- of verzorgingshuis.....	28

3.7 Bepaling over aanverwantschap	28
3.8 Partnerschap in opvangsituaties	28
3.9 Uitzondering artikel 1.2 lid 4 sub a.....	29
3.10 Gelijktelling Algemene Wet Inkomensafhankelijke Regelingen.....	29
3.11 Voor bezwaar vatbare beschikking.....	29
3.12 Deelconclusie	30
Hoofdstuk 4: Partnerbegrip in de Successiewet 1956:.....	31
4.1 Inleiding	31
4.2 Aanvullende voorwaarden partnerschap.....	31
4.3 Zes maanden- en twee jaarstermijn.....	35
4.4 Verpleeg- of verzorgingshuis	35
4.5 Uitgesloten AWR-bepalingen	35
4.6 Deelconclusie	36
Hoofdstuk 5: Verschillen in partnerbegrip.....	37
5.1 Inleiding.....	37
5.2 Beperkingen en uitbreidingen.....	37
5.3 Vervroegd partnerschap.....	38
5.4 Beëindiging partnerschap (Huwelijk)	38
5.5 Fictie slechts één partner	39
5.6 Periode voor start partnerschap	39
5.7 Beperking rechte lijn	39
5.8 Deelconclusie	40
Hoofdstuk 6: Aanbevelingen.....	41
6.1 Inleiding.....	41
6.2 Overige informele binnenlandse huwelijken (AWR)	41
6.3 De BRP-in- en uitschrijving (AWR, IB en SW).....	42
6.3.1 Afschaffen samenwoningsvereisten	42
6.3.2 Meer en strenger handhaven	42
6.3.3 Tegenbewijsregeling	43
6.3.4 Zelf aangeven.....	43
6.4 Toevoegen huurhuis (IB).....	43
6.5 Het erkennen van een kind (IB).....	44
6.6 Uitsluiting rechte lijn tot 27 jaar (IB)	44

6.7 Wederzijdse zorgplicht (SW)	44
6.7.1 Beter handhaven	44
6.7.2 Een ander criterium gebruiken	45
6.7.3 Afschaffen wederzijdse zorgplicht	45
6.8 Beëindiging partnerschap gehuwden (SW)	45
6.9 Deelconclusie	45
Hoofdstuk 7: Samenvatting en conclusie	47
7.1 Algemene wet inzake rijksbelastingen	47
7.2 Wet inkomstenbelasting 2001	47
7.3 Successiewet 1956	48
7.4 Verschillen en aanbevelingen	48
7.5 Tekortkomingen	48
Literatuurlijst	49
Vakliteratuur	49
Onderzoeken	50
Jurisprudentielijst	52

Afkortingenlijst

AB= Aanmerkelijk belang

AWR= Algemene wet inzage rijksbelastingen

BW= Burgerlijk wetboek

EVRM= Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens

GW= grondwet

HR= Hoge Raad

IB= Wet inkomstenbelasting 2001

Jo.= juncto

LAA= Landelijke aanpak adreskwaliteit

Sr= Wetboek van Strafrecht

SW= Successiewet 1956

Hoofdstuk 1: Inleiding

1.1 Aanleiding tot het onderzoek

Voordat het nieuwe partnerbegrip is ingevoerd in 2011, was het zo dat elke wet een apart partnerbegrip kende. Met de invoering van het nieuwe partnerbegrip is het uniforme partnerbegrip gecreëerd (artikel 5a AWR), waarop vervolgens per wet een aantal uitbreidingen en/of beperkingen opgenomen zijn.¹ Dit nieuwe partnerbegrip is ingesteld met als doel om administratieve lasten te verlagen en de heffingssystematiek voor de burger te vereenvoudigen². Om tot deze vereenvoudiging te komen, is ervoor gekozen om van subjectieve naar objectieve criteria over te stappen.

Dit nieuwe partnerbegrip kan echter bij een kleine onoplettendheid van de belastingplichtige leiden tot torenhoge navorderingen. Een goed voorbeeld hiervan is een moeder die in 2018 de inmiddels afgeschafte jubelton aan haar kind schonk. Haar kind was op dat moment ouder dan 40 jaar, maar zijn/haar partner niet. Normaal gesproken kon de jubelton dan alsnog geschonken worden, mocht voldaan zijn aan de vereisten van het partnerbegrip voor de SW (artikel 5a AWR jo. artikel 1a SW). In de onderhavige casus was echter de wederzijdse zorgplicht (artikel 1:81 BW jo. artikel 1a lid 1 sub c SW) niet opgenomen in het notarieel samenlevingscontract. Hierdoor werd door de inspecteur over de schenking van €100.800 voor een bedrag van €9.543 aan belasting nagevorderd.³ De wederzijdse zorgplicht is slechts een formeel vereiste in de wet, waaraan al voldaan is bij het weggeven van een pot pindakaas.⁴

In dit hoofdstuk wordt allereerst de geschiedenis van het partnerbegrip uitgelegd, waarna de onderzoeksvraag en deelvragen geïntroduceerd worden. Daarnaast wordt in de paragraaf met de onderzoeksvraag en deelvragen ook het toetsingskader geïntroduceerd en de verdere inhoud van dit onderzoek uitgelegd. Vervolgens wordt de relevantie van het onderwerp beschreven en afsluitend wordt het onderzoek afgebakend.

¹ Kamerstukken II 2008/09, 27 789, nr. 18, p. 1.

² Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, p. 3.

³ HR 2 december 2022, ECLI:NL:HR:2022:1810.

⁴ N.C.G. Gubbels 2012, par. 2.2.

1.2 De geschiedenis van het partnerbegrip

Het partnerbegrip werd in 2011 op de schop gegooid naar de vorm, op een paar aanpassingen na, die men vandaag de dag nog kent. De wetgever was namelijk niet meer tevreden met het bestaande partnerbegrip en heeft daarom wegens een aantal redenen het partnerbegrip gewijzigd. Deze redenen worden ieder in een aparte paragraaf behandeld.

1.2.1 Van subjectief naar objectief karakter

Het oude partnerbegrip kende een erg subjectief karakter, wat ertoe leidde dat het lastig te bepalen was of fiscaal partnerschap mogelijk was. Zo kende de IB bijvoorbeeld het volgende begrip: 'het voeren van een gemeenschappelijk huishouden'. Invulling geven aan dit begrip was erg lastig. Uit een arrest van de HR bleek dat als definitie voor dit begrip aangesloten moest worden bij de definitie die het spraakgebruik kent.⁵ Dit is uiteraard erg subjectief, wat leidde tot veel jurisprudentie.⁶ Het was namelijk voor de belastingplichtige lastig te bepalen of hij/zij wel of niet voldeed aan het subjectieve criterium van het gemeenschappelijk huishouden.

Mede hierdoor is ervoor gekozen om het criterium van het gemeenschappelijk huishouden (artikel 7:268 lid 2 BW) in artikel 1.2 IB te vervangen en uit artikel 1a SW te schrappen. Artikel 1.2 IB is een uitbreiding op artikel 5a AWR. Zo worden naast partners voor de AWR bijvoorbeeld ook mensen die op hetzelfde adres staan ingeschreven in de BRP en samen een kind hebben eveneens aangemerkt als partner. Het partnerschap start dus op het moment dat aan de voorwaarden voor de onderhavige wet voldaan is. Deze nieuwe criteria zijn beter objectief bepaalbaar en nemen daarmee veel onduidelijkheid weg voor belastingplichtigen. Doordat het nieuwe partnerbegrip een objectievere aard kent, is getracht de belastingplichtige duidelijke handvatten te bieden.⁷

Naast het gemeenschappelijk huishouden kende de IB, tot de wijzigingen in 2011, ook het criterium van duurzaam gescheiden leven. Dit begrip kende de SW niet. Om het partnerschap nu te beëindigen is in artikel 5a lid 4 van de AWR een dubbel objectief toetsingscriterium opgenomen. Als eerste moet een verzoek tot echtscheiding of een verzoek tot scheiding van tafel en bed gedaan worden (artikel 1:150 en 1:169 BW) en ten tweede moeten beide

⁵ HR 4 maart 1987, nr. 24.553, BNB 1987/118.

⁶ NDFR commentaar, artikel 24 SW.

⁷ Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 2.

partners niet meer op hetzelfde adres ingeschreven staan voor de BRP. Voor partners is het nu van tevoren duidelijk wat gedaan moet worden om het partnerschap te beëindigen.

1.2.2 Eenvoudiger en lagere administratieve lasten overheid

Tevens is één van de doelen van de vernieuwde wetgeving om het belastingstelsel eenvoudiger te maken en de administratieve lasten van de overheid te verlagen.⁸ Een voorbeeld hiervan is dat het oude partnerbegrip voor het partnerschap in de IB ook een keuzeregeling kende. Deze is afgeschaft, zodat de aangifte vooraf ingevuld kon worden door de belastingdienst. Dit is dus om enerzijds het belastingstelsel te vereenvoudigen en anderzijds de administratieve lasten van de overheid te verlagen.⁹

1.2.3 Gelijkheid tussen gehuwd en ongehuwd en leefvormneutraliteit

Daarnaast was binnen het oude begrip nog ongelijkheid tussen gehuwden en ongehuwden. Dit kon tot de onwenselijke situatie leiden dat mensen de vorm van hun relatie lieten afhangen van fiscale faciliteiten. Hierdoor achtte de regering het bij de invoering van het partnerbegrip in de IB in 2001 al wenselijk om binnen het nieuwe partnerbegrip de ongelijkheid tussen ongehuwden en gehuwden te minimaliseren.¹⁰ Toen het partnerbegrip aangepast werd, werd hierbij aangesloten.¹¹ Daarnaast is het doel om leefvormneutraliteit te bereiken.¹²

1.3 Onderzoeksvraag, deelvragen en toetsingskader

De problematiek die in de aanleiding tot het onderzoek wordt genoemd, leidt tot de volgende onderzoeksvraag:

“Voldoet het partnerbegrip in de Algemene wet inzake rijksbelastingen, Wet inkomstenbelasting 2001 en Successiewet 1956 aan de eisen van kwalitatief goede wetgeving? Zo nee, welke aanbevelingen zijn nodig?”

Om de onderzoeksvraag en de later in dit hoofdstuk benoemde deelvragen te beantwoorden wordt aangesloten bij de eisen van kwalitatief goede wetgeving zoals genoemd in de Nota

⁸ Kamerstukken II 2008/09, 27 789, nr. 18, p. 1.

⁹ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, p. 25.

¹⁰ Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 25.

¹¹ Kamerstukken II 2008/09, 27 789, nr. 18, p. 2-3.

¹² Kamerstukken II 2008/09, 27 789, nr. 18, p. 2-3.

Zicht op Wetgeving¹³. Uit deze eisen is een selectie gemaakt van eisen, die van belang zijn voor dit onderzoek. De toetsingscriteria zijn:

- **Rechtmatigheid:** de wet behoort te voldoen aan de juridische voorwaarden. Zo moet nieuwe wetgeving bijvoorbeeld niet in strijd zijn met het internationale en communautaire recht. Zowel aan de formele als aan de materiële eisen moet voldaan zijn. Daarnaast worden het draagkrachtbeginsel en het in artikel 1 van de GW opgenomen vereiste van gelijke behandeling ook bij de toetsing aan rechtmatigheid meegenomen. Het draagkrachtbeginsel houdt in dat de sterkste schouders de zwaarste lasten moeten dragen.
- **Doeltreffendheid:** de mate waarin een bepaalde wet haar doel heeft bereikt en of het beleid heeft bijgedragen aan het oplossen van het probleem waarvoor het was bedoeld (effectiviteit). De doelen van de nieuwe wetgeving (aanpassing partnerbegrip) staan beschreven in paragraaf 1.2. Paragraaf 1.2.2 (eenvoud en lagere administratieve lasten) valt echt onder de doelmatigheid, ondanks het feit dat het als doel beschreven is.
- **Doelmatigheid:** de mate waarin een bepaald beleid op een efficiënte manier wordt uitgevoerd. De kosten van de nieuwe wetgeving mogen de baten van de nieuwe wetgeving niet overtreffen (efficiëntie). Om het doel zo efficiënt mogelijk te behalen moet de wetgeving uitvoerbaar, handhaafbaar, eenvoudig, duidelijk en toegankelijk zijn. Ook moet de onderlinge afstemming tussen de wetgeving goed zijn.¹⁴

Om tot een adequaat antwoord op de onderzoeksvraag te komen, worden in aparte hoofdstukken de volgende deelvragen beantwoord:

1. *Wie kwalificeren als partner voor de AWR en voldoet deze wetgeving?*
2. *Wie kwalificeren als partner voor de wet Inkomstenbelasting 2001 en voldoet deze wetgeving?*
3. *Wie kwalificeren als partner voor de Successiewet 1956 en voldoet deze wetgeving?*

¹³ Kamerstukken II 1990/91, 22 008, nr. 2.

¹⁴ In de Nota Zicht op Wetgeving staan de, in voorgaande volzin benoemde, criteria apart genoemd. Voor dit onderzoek worden ze onder doelmatigheid geschaard.

4. *Wat zijn de verschillen in behandeling tussen het fiscaal partnerschap in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Successiewet 1956 en zijn deze verschillen te verklaren?*
5. *Welke mogelijke aanbevelingen kunnen worden gedaan ten aanzien van het fiscaal partnerschap?*

In het tweede hoofdstuk wordt de eerste deelvraag over de AWR behandeld, waarna in het derde hoofdstuk de tweede deelvraag over de IB behandeld wordt en het vierde hoofdstuk de derde deelvraag over de SW. De structuur is voor alle drie deze hoofdstukken hetzelfde. Allereerst wordt in deze hoofdstukken een inleiding gegeven, waarna per paragraaf een lid van het desbetreffende artikel wordt behandeld met de daarbij behorende jurisprudentie en literatuur. Afsluitend wordt in ieder hoofdstuk een deelconclusie gegeven. Deelvraag 4 wordt behandeld in hoofdstuk 5. Hierin wordt per paragraaf een verschil behandeld, waarbij geprobeerd wordt dit verschil te verklaren. In het zesde hoofdstuk wordt de laatste deelvraag behandeld. Dit wordt gedaan door voor elke wet een aantal specifieke mogelijkheden tot verbetering te beschrijven, waarna de aanbeveling wordt gekozen die op basis van de toetsing tot de grootste verbetering leidt. Afsluitend voor dit onderzoek wordt in hoofdstuk zeven een conclusie en samenvatting gegeven.

1.4 Relevantie

Het fiscaal partnerbegrip is van enorm belang voor de belastingheffing in Nederland, omdat het fiscaal partnerschap een groot aantal voor- en nadelen kent. Voor sommige faciliteiten valt namelijk te bepleiten dat partners voordelen krijgen ten opzichte van elkaar of ten opzichte van alleenstaanden, maar voor sommige faciliteiten kan het ook zo zijn dat het partnerschap nadelige gevolgen kent.

In de IB geldt bijvoorbeeld artikel 2.17. Dit artikel regelt dat een groot aantal inkomensbestanddelen op de meest gunstige manier verdeeld mogen worden tussen de partners. Dit verlost de overheid van de taak om na te gaan welk inkomensbestanddeel bij welke persoon hoort.¹⁵ De rechtvaardiging van dit artikel zit hem dus ook in de uitvoeringsoverwegingen. Daarnaast speelt het partnerschap voor de IB ook een rol voor de

¹⁵ Sillevius en van Kempen, 2008, p. 75.

heffingskorting (hoofdstuk 8 van de wet IB) en drempels van aftrekbare kosten (bijvoorbeeld ziektekosten).

De IB kent naast deze faciliteiten, ook een aantal antimisbruikbepalingen. Voorbeelden hiervan zijn de terbeschikkingstellingsregelingen (artikel 3.91 en 3.92 IB). Hier valt de partner onder de verbonden personen. Naast de antimisbruikbepalingen speelt het partnerbegrip ook een rol voor de bepaling van de vraag of sprake is van een AB (artikel 4.6 IB). Dit kan zowel voordelige als nadelige gevolgen opleveren.

Voor de SW kan het partnerschap de belastinglast ook aanzienlijk verlagen. Hiervan is het voorbeeld van de jubelton al in de aanleiding tot het onderzoek (paragraaf 1.1) opgenomen. In die casus ging het erom dat een belastingplichtige voor de SW tezamen met zijn/haar partner als één belastingplichtige wordt aangemerkt (artikel 26 lid 1 SW). Naast het feit dat partners als één belastingplichtige worden aangemerkt is het ook zo dat voor partners een vrijstelling erfbelasting van maar liefst €723.526 geldt, waar de vrijstelling voor overige verkrijgers slechts €2.418 is (artikel 32 SW). Voor partners geldt ook nog het 10/20% tarief in plaats van het tarief voor overige gevallen van 30/40% (artikel 24 SW).

1.5 Afbakening van het onderzoek

Zoals in de relevantie (paragraaf 1.4) beschreven, is het fiscale partnerbegrip erg belangrijk voor vele fiscale faciliteiten. Binnen dit onderzoek wordt buiten beschouwing gelaten of bepaalde faciliteiten die gelden voor partners wel of niet terecht zijn, maar wordt slechts onderzocht wie als partner aangemerkt dienen te worden.

Ook beperkt dit onderzoek zich slechts tot het partnerbegrip binnen de AWR, IB en SW, omdat het onderzoek te uitgebreid wordt als nog meer wetten onderzocht worden. Daarnaast beperkt dit onderzoek zich voornamelijk tot binnenlandse situaties.

Als laatste wordt het belang van een eventuele overgangsregeling ook achterwege gelaten. Dit omdat ik in mijn onderzoek uitga van het huidige partnerbegrip. Een eventuele overgangsregeling is van belang op het moment van invoering van het nieuwe partnerbegrip en dat moment maakt geen deel uit van mijn onderzoek.

Hoofdstuk 2: Partnerbegrip in de Algemene wet inzake rijksbelastingen

2.1 Inleiding

Welke belastingwet, waar het partnerbegrip een rol speelt, ook gebruikt wordt; het startpunt is altijd artikel 5a AWR. Het is daarom van groot belang om duidelijk te hebben wie wel en wie niet op basis van de AWR als partner worden aangemerkt.

In dit hoofdstuk staat de volgende deelvraag centraal: *'Wie kunnen als partner kwalificeren voor de AWR en voldoet deze wetgeving?'*.

Om deze deelvraag te beantwoorden wordt het partnerbegrip in de AWR onderzocht en of dit partnerbegrip aansluit bij de toetsingscriteria zoals genoemd in paragraaf 1.3. Dit gebeurt aan de hand van de volgende structuur. Allereerst wordt in de eerste paragraaf de start van het fiscaal partnerschap behandeld met daarbij de behandeling van de verschillende informele huwelijken, het buitenlands huwelijk en de BRP-in- en uitschrijving. Vervolgens wordt in de derde en de vierde paragraaf het vervroegd partnerschap en het scheiden van tafel en bed besproken, waarna in de vijfde paragraaf de beëindiging van het partnerschap wordt behandeld. In de zesde paragraaf wordt behandeld wat de gevolgen zijn op het moment dat iemand met meerdere personen aan de voorwaarden voor het AWR-partnerschap voldoet en in de zevende paragraaf wordt het samenwonen in het buitenland onderzocht. Vervolgens wordt in de achtste paragraaf de regeling rondom opname in een verpleeg- of verzorgingshuis besproken en afsluitend voor dit hoofdstuk wordt de deelconclusie gegeven.

2.2 Start partnerschap

Als artikel 5a AWR langzaam wordt ontleed, dan is in lid 1 de definitie van het partnerschap te zien. Dit gaat om of de gehuwde echtgenoot (artikel 1:67 lid 1 BW) of een ongehuwde meerderjarige belastingplichtige die een notarieel samenlevingscontract is aangegaan met een ander persoon en tevens met deze persoon in de BRP op hetzelfde adres staat ingeschreven of een daarmee overeenkomende registratie in het buitenland. Op het moment dat geen sprake is van een huwelijk geldt dus de cumulatieve eis van samenwonen en het aangaan van een notarieel samenlevingscontract. Hierbij is het voor veel personen niet duidelijk wat de fiscale gevolgen van een notarieel samenlevingscontract zijn. Het Hof heeft

echter recent geoordeeld dat er op dat moment geen beroep kan worden gedaan op dwaling en het vertrouwensbeginsel (juiste inlichting van de notaris).¹⁶

Mijns inziens is dit grotendeels in lijn met de doeltreffendheid van de wet, omdat zo gelijkheid tussen ongehuwden en gehuwden wordt gecreëerd (paragraaf 1.2.3). In het vervolg van deze paragraaf worden de naar mijn mening aanwezige tekortkomingen besproken.

2.2.1 Het rechtsgeldige huwelijk

Om een huwelijk rechtsgeldig plaats te laten vinden en zo te voldoen aan artikel 5a lid 1 sub a AWR moet een huwelijk voltrokken worden door een ambtenaar van de burgerlijke stand (artikel 1:67 lid 1 BW). Mocht deze ambtenaar niet aanwezig zijn, dan is sprake van een informeel huwelijk.¹⁷ Bij dit soort huwelijken kan gedacht worden aan een huwelijk voltrokken in het buitenland, een religieus huwelijk of overige binnenlandse huwelijken waar geen ambtenaar van de burgerlijke stand aanwezig is. De vraag is in welke van de hiervoor genoemde huwelijken het alsnog wenselijk is om als partner aangemerkt te worden voor de AWR op grond van artikel 5a lid 1 sub a. Over het binnenlandse (niet religieuze) informele huwelijk heeft de HR recentelijk een uitspraak gedaan¹⁸ en heeft een belastingplichtige een beroep gedaan op de hardheidsclausule (onderdeel 2 van d.d. 5 juli 2010 nr. DGB2010/872M).¹⁹ In beide gevallen was het informele huwelijk niet voldoende om als partner te kwalificeren. In de volgende paragrafen wordt de wenselijkheid van het laten kwalificeren van de verschillende informele huwelijken voor het fiscaal partnerschap behandeld.

2.2.2 Het informele binnenlands religieuze huwelijk

Een religieus huwelijk wordt voltrokken door bijvoorbeeld een pastoor, pandit of imam. Hierbij is het belangrijk dat op het moment dat een religieus huwelijk wordt voltrokken, voordat het huwelijk door een ambtenaar van de burgerlijke stand is voltrokken, de persoon die het religieuze huwelijk heeft voltrokken een geldboete van de tweede categorie kan krijgen (artikel 449 lid 1 Sr) en mocht een persoon, niet zijnde een ambtenaar van de burgerlijke stand, binnen twee jaar weer een religieus huwelijk voltrekken dit een celstraf tot

¹⁶ Hof Amsterdam 9 maart 2023, ECLI:NL:GHAMS:2023:723.

¹⁷ Van der Leun & Leupen 2009, p. 13-14.

¹⁸ HR 1 februari 2019, ECLI:NL:HR:2019:155.

¹⁹ Kamerstukken II 2019/20, 35 364, nr. 5.

gevolg kan hebben (artikel 449 lid 2 Sr). Dit leidt in principe tot weinig niet civielrechtelijk/fiscaal ongeldige religieuze huwelijken, omdat voordat het religieus huwelijk wordt voltrokken ook een rechtsgeldig huwelijk plaatsvindt.

De HR is van mening dat het verplicht stellen om het huwelijk eerst te laten voltrekken door een ambtenaar van de burgerlijke stand niet in strijd is met de vrijheid van godsdienst (artikel 6 GW en Artikel 9 EVRM).²⁰

Naar mijn mening is dit een arrest dat de handhaafbaarheid (doelmatigheid) van de wet verhoogt, aangezien religieuze huwelijken niet goed geregistreerd worden. Wat mij betreft is aan de doeltreffendheid van de wet voldaan, aangezien koppels die willen trouwen dit alsnog op een rechtmatige manier kunnen doen met een ambtenaar van de burgerlijke stand (leefvormneutraliteit) en de definitie van het huwelijk nu objectief bepaald is (paragraaf 1.2.2). Daarnaast is de wetgeving ook rechtmatig, zoals de HR geoordeeld heeft. Het erkennen van deze huwelijken zou de wet alleen maar minder uitvoerbaar en handhaafbaar maken (doelmatigheid).

2.2.3 Overige informele binnenlandse huwelijken

Op het moment dat een informeel niet religieus huwelijk onderzocht wordt, kan een arrest uit 2019 gebruikt worden.²¹ In de onderhavige casus was sprake van een informeel (niet religieus) huwelijk in Nederland, waarbij beeldmateriaal van het huwelijk was overlegd als bewijsvoering. Ook stond vast dat mevrouw meneer intensief verzorgd had tot zijn dood en dat sprake was van een gemeenschappelijk graf. Het Hof was hier echter niet gevoelig voor en verklaarde het huwelijk als niet geldig voor het fiscaal partnerschap. Het Hof oordeelde namelijk dat uit artikel 1:78 BW blijkt dat een huwelijk alleen bewezen kan worden met behulp van huwelijksakte of een akte van omzetting. Beiden waren hier niet aanwezig. Deze aktes worden namelijk alleen gegeven bij een huwelijk voltrokken door een ambtenaar van de burgerlijke stand.

Uiteindelijk heeft belanghebbende in deze casus ook beroep in cassatie aangetekend bij de HR, maar die heeft het beroep in cassatie niet ontvankelijk verklaard omdat het griffierecht

²⁰ HR 1 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2455.

²¹ HR 1 februari 2019, ECLI:NL:HR:2019:155.

niet op tijd was betaald (artikel 8:41 lid 6 AWB).²² Het lag echter al in de lijn der verwachting dat dit beroep ongegrond zou worden verklaard.²³

Als laatste redmiddel hoopte de belastingplichtige een beroep te kunnen doen op de hardheidsclausule, maar dit verzoek werd ook afgewezen.²⁴

In deze casus was het niet onbegrijpelijk dat zij dacht samen met haar man als fiscaal partner te kwalificeren. Naar mijn mening schiet de wet hier dan ook te kort, omdat kijkend naar het doel van de wet (gelijkheid tussen gehuwden en ongehuwden²⁵) dit koppel zeker als fiscaal partner aangemerkt diende te worden, maar zij wegens slechte informatie-inwinning uiteindelijk niet als fiscaal partners kwalificeerden. Het niet kwalificeren van dit koppel als fiscaal partner gaat dus tegen de doeltreffendheid in. Op het moment dat dit huwelijk wel als rechtsgeldig aangemerkt wordt, dan zou dit tot gevolg hebben dat de doelmatigheid in aanzienlijke mate afneemt. De wet zou dan namelijk niet meer handhaafbaar en uitvoerbaar zijn, omdat iedereen dan achteraf met bewijsvoering kan komen.

Het is daarom beter om de bestaande wetgeving iets aan te passen, waardoor een objectief criterium (doeltreffendheid) ontstaat, wat tevens de wet vereenvoudigt en hierdoor de doelmatigheid toeneemt. Deze oplossing wordt verder uitgewerkt in paragraaf 6.2.

2.2.4 Het in het buitenland voltrokken huwelijk

Daarnaast kan nog wel verwarring ontstaan voor belastingplichtigen met een in het buitenland voltrokken huwelijk. Een belastingplichtige die in het buitenland is getrouwd wegens bijvoorbeeld geloofsovertuigingen, het lekkere weer of een migratieachtergrond kan in de veronderstelling zijn ook gehuwd te zijn voor de Nederlandse wetgeving. Hierover is nog geen jurisprudentie geweest. Op het moment dat de casus over het binnenlands informeel niet religieus huwelijk (paragraaf 2.2.3) in de internationale sfeer had plaatsgevonden, zou dit tot gevolg kunnen hebben dat er een andere uitspraak was geweest.²⁶ Binnen dit onderzoek worden buitenlandse situaties niet verder onderzocht, dus wordt hier niet verder op ingegaan.

²² HR 1 februari 2019, ECLI:NL:HR:2019:155.

²³ F. Sonneveldt & B.B.A. de Kroon 2019, par. 1.

²⁴ Kamerstukken II 2019/20, 35 364, nr. 5

²⁵ Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 25.

²⁶ F. Sonneveldt & B.B.A. de Kroon 2019, par. 3.

2.2.5 De BRP-in- en uitschrijving

Zoals in de paragraaf over de geschiedenis van het partnerbegrip, paragraaf 1.2, beschreven, is het nieuwe partnerbegrip onder andere ingesteld om de belastingheffing voor de belastingplichtigen eenvoudiger te maken en de administratieve lasten van enerzijds de burger en anderzijds de overheid te verlagen. Mede hierdoor moet de wetgeving objectiever van aard worden.²⁷ Een goed voorbeeld hiervan is de BRP-in- en uitschrijving, zoals genoemd in lid 1, 2 en 4 van artikel 5a AWR. Uit verschillende uitspraken van verschillende Hoven blijkt dat deze inschrijving noodzakelijk is, kort gezegd: niet in- of uitgeschreven is pech.²⁸ Zoals ook al in de relevantie, paragraaf 1.4, beschreven kan het fiscaal partnerschap tot grote gevolgen voor de belastingheffing leiden.

Kijkend naar de toetsingscriteria wil de regering door middel van objectieve criteria de wetgeving vereenvoudigen en verduidelijken (doelmatigheid).²⁹ Dit is met het vernieuwde partnerbegrip, naar mijn mening, zeker zo. De BRP-inschrijving vervangt namelijk het oude criterium 'een gemeenschappelijk huishouden voeren', waar de BRP-uitschrijving het oude criterium 'duurzaam gescheiden leven' vervangt. Het is voor de belastingplichtige nu direct, of na fiscaal advies ingewonnen te hebben, duidelijk wat gedaan moet worden om het partnerschap voor de AWR te starten of te beëindigen. Over de twee oude criteria was veel onduidelijkheid, wat leidde tot veel jurisprudentie.³⁰ Dit is in lijn met de doeltreffendheid (objectief criterium) van de wet, wat tevens leidt tot een eenvoudiger belastingstelsel (doelmatigheid).

Wel is het de vraag of het feit dat mensen wel of niet samenwonen nu altijd eerlijk getoetst wordt, zonder dat een tegenbewijsregeling is opgenomen. Aan gelijkheid (rechtmatigheid) is namelijk niet voldaan als sommige feitelijk samenwonende belastingplichtigen, die tevens voldoen aan de overige voorwaarden, niet als partner worden aangemerkt. Het is nu namelijk zo dat als de BRP-in- of uitschrijving vergeten is, niks meer gedaan kan worden met

²⁷ Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 7

²⁸ Hof 's-Hertogenbosch 6 juli 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:2864, Rechtbank Zeeland-West Brabant 11 november 2015, ECLI:NL:RBZWB:2015:7440, Rechtbank Zeeland-West Brabant 1 november 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:6321.

²⁹ Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 7

³⁰ NDFR commentaar, artikel 24 SW.

terugwerkende kracht omtrent het fiscaal partnerschap.³¹ Deze regeling zou wel de doelmatigheid van de wet verminderen, omdat dit de uitvoerbaarheid en eenvoud van de wet verlaagt.

Naast het feit dat de BRP-in- en uitschrijving tegen de rechtmatigheid ingaat is deze ook nog erg fraudegevoelig. Mocht het vanuit fiscaal oogpunt gunstig zijn om wel of juist niet op hetzelfde adres ingeschreven te staan, kan een belastingplichtige zichzelf bij een goede vriend(in) of een familielid inschrijven. Wel is het belangrijk om de nuance te maken, dat dit natuurlijk wel voor nadelige gevolgen kan zorgen bij deze derde. Op dit moment is het zo dat ongeveer 97% van de BRP-inschrijvingen betrouwbaar zijn. Dit lijkt in eerste instantie veel, maar dit betekent toch dat in Nederland grof geschat een half miljoen fraudegevallen of anderszins foutieve inschrijvingen zijn.³² Het feit dat de BRP erg fraudegevoelig is, heeft tot gevolg dat de wet ofwel niet goed gehandhaafd wordt dan wel niet te handhaven is. Mijns inziens, valt dit niet te handhaven. Hierdoor kan gesteld worden dat de doelmatigheid van de BRP-in- en uitschrijving tekortschiet.

Daarnaast is het ook mogelijk dat het praktisch niet mogelijk is om gescheiden te leven, waardoor de BRP-uitschrijving niet plaats kan vinden. Het vinden van een woning is in de huizenmarkt van tegenwoordig bijna onmogelijk. Feit is namelijk dat er in 2021 405.000 woningzoekenden waren, terwijl er slechts 90.000 beschikbare woningen waren op dat moment.³³ Voor vele (ex-)partners wordt het dan ook lastig direct na het besluit tot echtscheiding, gescheiden van elkaar te gaan leven. Hierbij wordt gebroken met de doeltreffendheid van de wet. Het kan namelijk zo zijn dat partners die uit elkaar willen door de regelgeving fiscaal partner blijven.

De situatie zoals hiervoor beschreven gaat uit van de omstandigheid dat het voor beiden vanuit financieel oogpunt mogelijk is om een aparte woonruimte te financieren. Voor sommigen is dit niet mogelijk, waardoor de twee (ex-)partners op hetzelfde adres ingeschreven moeten blijven staan.

³¹ Hof 's-Hertogenbosch 6 juli 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:2864, Rechtbank Zeeland-West Brabant 11 november 2015, ECLI:NL:RBZWB:2015:7440, Rechtbank Zeeland-West Brabant 1 november 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:6321.

³² 'Handhaving BRP', SV land.

³³ Het statistisch woningtekort nader uitgelegd, Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties.

Kijkend naar de twee, hiervoor geschetste, situaties is het zo dat de rijkste belastingplichtigen in de samenleving de meeste kans hebben om niet meer samen te gaan wonen. Dit gaat in tegen het draagkrachtsbeginsel (rechtmatigheid).

In paragraaf 6.3 worden enkele oplossingen voor de problemen, die in deze paragraaf aangekaart zijn, aangedragen.

2.3 Vervroegd partnerschap

In lid 2 wordt vervolgens geregeld dat als belastingplichtigen in het kalenderjaar als partner aangemerkt kunnen worden, zij voor het resterende deel van het kalenderjaar ook als partner worden aangemerkt, mits zij op hetzelfde adres staan ingeschreven in de BRP. Dit bevordert de eenvoud en uitvoerbaarheid (doelmatigheid) van het belastingstelsel.

2.4 Scheiden van tafel en bed

Vervolgens is in het 3^e lid de fictie opgenomen dat iemand die van tafel en bed is gescheiden als ongehuwd beschouwd wordt ten aanzien van het eerste lid van artikel 5a AWR.

Het begrip van scheiden van tafel en bed komt vaker terug in de wet. Dit begrip houdt in dat civielrechtelijk nog steeds sprake is van een huwelijk, maar het fiscaal partnerschap wel beëindigd wordt. Dit kan handig zijn in bijvoorbeeld religieuze situaties. Zo kan het vermogen van beide belastingplichtigen alsnog gescheiden worden, terwijl voor hun (gelovige) omgeving niks verandert. Het doel van de wetgever was om gelovigen alsnog de kans te geven om financieel gescheiden te leven.³⁴ Het is echter niet mogelijk om het succes van deze regeling te onderzoeken, omdat de cijfers rondom het gebruik van deze regeling niet beschikbaar zijn. Vanuit gelijkheid (rechtmatigheid) is het wel een goede regeling, omdat mensen die eigenlijk niet meer samen willen zijn alsnog financieel gescheiden kunnen leven. Deze categorie wordt dus hetzelfde behandeld als niet-gelovigen die ook niet meer samen willen zijn, wat de doeltreffendheid (leefvormneutraliteit) bevordert. Het betreft hier een relatief simpele regeling, dus de doelmatigheid van de wet neemt niet af door deze regeling.

2.5 Beëindiging partnerschap

Het 4^e lid regelt de beëindiging van het partnerschap. Het gaat hier om de cumulatieve voorwaarden dat een verzoek tot echtscheiding (artikel 1:150 BW) of een verzoek tot scheiding van tafel en bed (artikel 1:169 BW) gedaan moet zijn en dat beide (ex-)partners niet

³⁴ Kamerstukken I 2010-11, 32 504, G, p. 1.

meer op hetzelfde BRP-adres of een daarmee in het buitenland overeenkomend register ingeschreven mogen staan. Het gebruiken van het verzoek tot echtscheiding in plaats van dat gewacht wordt tot de echtscheiding is uitgesproken door de rechter, zorgt ervoor dat het niet onnodig lang duurt om het fiscaal partnerschap te beëindigen. Hierdoor sluit de fiscale situatie zo snel mogelijk aan bij de feitelijke situatie. Ook hier is gekozen voor objectieve criteria, hetgeen doeltreffend is.

Het partnerschap voor samenwoners met een notarieel samenlevingscontract (artikel 5a lid 1 sub b) wordt beëindigd op het moment dat niet meer aan de voorwaarden is voldaan. Dit is een goede regeling, gezien het feit dat op het moment dat partners deze vorm van het partnerschap willen beëindigen niks hun in de weg staat. Deze regeling is in lijn met de doelmatigheid, doeltreffendheid en rechtmatigheid.

In paragraaf 2.2.5 is de BRP-in- en uitschrijving behandeld. Feit is dat het mogelijk is dat de BRP-uitschrijving soms vergeten wordt. Ditzelfde kan gelden voor het verzoek tot echtscheiding. Op het moment dat dit of de BRP-uitschrijving vergeten wordt, wordt het partnerschap niet beëindigd. Hier kan met terugwerkende kracht niets tegen gedaan worden, zoals uitgewerkt in paragraaf 2.2.5.

Hierdoor kan de vraag gesteld worden of aan gelijkheid in de zin van artikel 1 GW (rechtmatigheid) voldaan is. Dat de (vecht)scheiding veel stress, gedoe en problemen met zich meebrengt heeft geen verdere uitleg nodig. Het is daarom niet onmenselijk dat men vergeet, in deze lastige tijd, het fiscaal partnerschap op de juiste manier te beëindigen. Hierdoor kan het verzoek tot echtscheiding (of het verzoek tot scheiding van tafel en bed) en/of de BRP-uitschrijving onnodig lang op zich laten wachten, terwijl al lang voldaan zou zijn aan het oude IB-begrip 'duurzaam gescheiden leven'. Op het moment dat één van beiden bijvoorbeeld bij een ouder of een vriend(in) is gaan wonen, maar zich daar niet inschrijft voor de BRP of geen verzoek tot echtscheiding (of verzoek tot scheiding van tafel en bed) is ingediend, dan wordt het partnerschap niet beëindigd. Op het moment dat belastingplichtigen dit vergeten, dan worden zij dus anders behandeld dan iemand die dit niet vergeet maar dezelfde levensvorm kent. Hierdoor kan gesteld worden dat gelijke gevallen anders behandeld worden voor de AWR.

De vraag is of deze eis niet te streng is, echter ligt ook enige mate van verantwoordelijkheid bij de belastingplichtige. Het verzoek tot echtscheiding of verzoek tot scheiding van tafel en bed moet namelijk via de notaris plaatsvinden (artikel 1:150 en 1:169 BW). Van een notaris mag verwacht worden dat die de klant goed informeert. Hierdoor kan verondersteld worden dat bij een verzoek tot echtscheiding (of een verzoek tot scheiding van tafel en bed) een BRP-uitschrijving nooit vergeten kan worden. Hierdoor is het ook goed verklaarbaar, dat hier geen jurisprudentie over te vinden is. Geconcludeerd kan worden dat de BRP-uitschrijving voor het beëindigen van het fiscaal partnerschap het belastingstelsel niet onnodig lastig maakt. Tevens ben ik van mening dat bij een onoverbrugbaar conflict, een verzoek tot echtscheiding niet vergeten wordt en op het moment dat de partners nog een kans op hereniging zien dit verzoek bewust niet gedaan wordt.

Samenvattend kan gesteld worden dat de situatie zoals die nu is niet onwenselijk is. Hierdoor is dan ook geen aanpassing nodig.

2.6 Fictie meerdere partners

In het 5^e lid is opgenomen dat voor de fiscaliteit het partnerschap slechts met één persoon kan worden aangegaan, ook al wordt met meerdere belastingplichtigen aan de voorwaarden voldaan. Op het moment dat dit het geval is, krijgt de belastingplichtige het partnerschap toegewezen samen met de persoon waarmee hij de oudste verbintenis heeft. Hier is voor gekozen, omdat anders kan worden gekozen voor de gunstigste partner en dit niet per se aansluit bij de feitelijke situatie.³⁵ Mocht het mogelijk zijn een partner te kiezen, dan gaat dit tegen de doelmatigheid van de wet in. Dit zou namelijk leiden tot hoge administratieve lasten en de aangifte kan anders niet meer vooraf ingevuld worden (paragraaf 1.2.2). Tevens zou een keuzeregeling de wet minder eenvoudig, handhaafbaar en uitvoerbaar (doelmatigheid) maken.

2.7 Samenwonen in het buitenland

In lid 1 en 2 van artikel 5a AWR is het volgende te lezen: 'staat ingeschreven in de basisregistratie personen of een daarmee naar aard en strekking overeenkomende registratie buiten Nederland.' Lid 6 regelt vervolgens dat nadere voorwaarden gesteld kunnen worden aan deze registratie buiten Nederland. Dit gebeurt bij ministeriële regeling.

³⁵ Kamerstukken II 2004/05, 29 764, nr. 3, p. 15

2.8 Verpleeg- of verzorgingshuis

In het 7^e lid wordt een uitzondering gemaakt op het samenlevingsvereiste (artikel 5a lid 1 sub b). Deze uitzondering houdt in dat als één van beide partners opgenomen moet worden, wegens ouderdom of medische redenen, in een verpleeghuis of verzorgingshuis, het samenlevingsvereiste (artikel 5a lid 1 sub b AWR) komt te vervallen. Ook hier kunnen bij ministeriële regeling nadere voorwaarden aan gesteld worden. Daarnaast kan het partnerschap alsnog door een van beiden beëindigd worden op het moment dat dit schriftelijk bij de inspecteur wordt aangegeven. Hier is, blijkens een kennisstandpunt van de belastingdienst³⁶, geen weg voor terug. Op het moment dat het partnerschap is beëindigd en deze twee ex-partners willen weer het partnerschap aangaan dan moeten zij, volgens de belastingdienst, weer samenwonen ook al woont ten minste één van beiden in een verpleeg- of verzorgingshuis.

Naar mijn mening is de bepaling rondom het verpleeg- of verzorgingshuis (artikel 1.2 lid 7 IB) van toegevoegde waarde, aangezien het ervoor zorgt dat feitelijke partners ook als partner gekwalificeerd worden en dit amper ten koste gaat van de doelmatigheid (uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid).

2.9 Deelconclusie

Allereerst werd in dit hoofdstuk de start van het partnerschap onderzocht. Hierbij vond een verdieping plaats op de informele huwelijken. Binnenlandse religieuze huwelijken en in het buitenland voltrokken huwelijken voldoen aan de toetsingscriteria, echter geldt dit niet voor het binnenlands niet religieus huwelijk. Voor deze huwelijken kan een hoop onduidelijkheid over de rechtsgeldigheid ontstaan, wat de doelmatigheid en doeltreffendheid van de wet in de weg staat. Vervolgens werd de problematiek rondom de BRP-in- en uitschrijving uitgebreid beschreven. Deze voldoet namelijk niet aan de doelmatigheid en rechtmatigheid. Daarna werd ingegaan op het vervroegd partnerschap, waarna het scheiden van tafel en bed behandeld werd. Deze regeling draagt bij aan de rechtmatigheid en doeltreffendheid, zonder dat de doelmatigheid in aanzienlijke mate afneemt. Ook werd in dit hoofdstuk de beëindiging van het partnerschap behandeld. In die paragraaf werd dieper ingegaan op het onjuist/niet beëindigen van het partnerschap. Hieruit werd geconcludeerd, dat op dit moment geen onwenselijke situatie bestaat. Daarnaast werden in dit hoofdstuk de ficties over meerdere

³⁶ KG:202:2023:14,

partners, samenwonenden in het buitenland en het verpleeg- of verzorgingshuis behandeld. Voor alle drie deze regelingen geldt dat dit, vanuit andere beweegredenen, goede toevoegingen aan de wet zijn.

In het volgende hoofdstuk wordt onderzocht welke aanvullende voorwaarden de wet IB aan het begrip 'fiscaal partner' stelt en of hiermee ook aan het, in paragraaf 1.3 opgenomen, toetsingskader voldaan wordt.

Hoofdstuk 3: Partnerbegrip in de IB

3.1 Inleiding

Eind 2022 plaatste NOS op 3 een video op YouTube met de titel: “Zoveel duurder is single zijn”.³⁷ Deze video ging over alle voordelen die aan het partnerschap zitten. Naast het feit dat het mogelijk is om de huur te splitsen en ook andere niet fiscale voordelen genoten worden, kent de IB ook een aantal voordelen voor partners. Gezien het feit dat verwacht wordt dat 1 op de 4 volwassenen in 2047 alleenstaand zal zijn³⁸, moet deze groep zeker niet vergeten worden en is het belangrijk om te bekijken wie wel en wie niet als partner kwalificeren en of deze wetgeving voldoet.

In dit hoofdstuk wordt de volgende deelvraag behandeld: *‘Wie kwalificeren als partner voor de wet Inkomstenbelasting 2001 en voldoet deze wetgeving?’*

Dit hoofdstuk kent dezelfde opbouw als het vorige hoofdstuk; per paragraaf wordt namelijk een lid van in dit geval artikel 1.2 IB behandeld en afsluitend wordt wederom een deelconclusie gegeven. De eerste paragraaf gaat dan ook over de uitbreidingen van het partnerbegrip in de IB ten opzichte van de AWR, waarna de tweede paragraaf het vervroegd partnerschap behandelt. Vervolgens wordt in de derde paragraaf van dit hoofdstuk de fictie behandeld, voor de situatie dat een persoon met meerdere personen als partner kan kwalificeren. In paragraaf 3.4 wordt de fictie over meerdere partners behandeld en in paragraaf 3.5 wordt vervolgens een aantal beperkingen op het partnerbegrip toegelicht, waarna in paragraaf 3.6 en 3.8 twee uitzonderingen op het samenlevingsvereiste worden verduidelijkt. Paragraaf 3.7 en paragraaf 3.9 gaan over het aanverwantschap. In paragraaf 3.10 en 3.11 worden vervolgens een aantal gelijkstellingen met de AWR behandeld en welke beslissingen voor bezwaar vatbaar zijn gemaakt.

3.2 Uitbreidingen partnerbegrip

In artikel 1.2 lid 1 IB worden zes uitbreidingen op het partnerbegrip gegeven. Het gaat hier om situaties, waar de wetgever vindt dat fiscaal partnerschap voor de IB wenselijk is naast het al bestaande partnerbegrip in de AWR.

³⁷ YouTube 2022.

³⁸ CBS 2018.

Om op dit moment, als niet AWR-partner, alsnog binnen het IB-partnerbegrip te vallen moet aan twee voorwaarden voldaan zijn (artikel 1.2 lid 1 IB). Allereerst moet de belastingplichtige op hetzelfde adres staan ingeschreven in de BRP met zijn/haar partner en daarnaast moeten zij voldoen aan één van de volgende zes voorwaarden:

- a) Uit hun relatie moet een kind geboren zijn.
- b) Één van beiden moet een kind van de ander erkennen.
- c) Voor één van de twee moet de ander als partner zijn aangemeld voor de toepassing van een pensioenregeling.
- d) Zij samen een woning gekocht hebben, dat als hoofdverblijf ter beschikking staat aan beiden.
- e) Op het moment dat een minderjarig kind van een van beiden op hetzelfde adres is ingeschreven. Hierbij is een tegenbewijsregeling opgenomen als sprake is van onderverhuur.
- f) Als beiden vorig kalenderjaar al partner voor de IB waren.

Allereerst is opvallend dat belastingplichtigen die feitelijk partner zijn, woonachtig in het buitenland, niet in aanmerking kunnen komen voor de hierboven genoemde uitbreidingen (artikel 1.2 lid 1 IB). Dit kan evenwel worden verklaard omdat het partnerschap mogelijkheden biedt aftrekposten in aanmerking te laten nemen bij de partner. Vanuit Nederlands oogpunt is het ook gewenst dat deze aftrekposten in het woonland van deze buitenlandse belastingplichtige in aftrek zouden moeten komen. Dit wordt anders als een buitenlands belastingplichtige op grond van artikel 7.8 IB als kwalificerende buitenlandse belastingplichtige kwalificeert. Artikel 7.8 IB vloeit voort uit het Schumacker-arrest.³⁹

Vervolgens wordt in onderdeel a) gesproken over het hebben van een gezamenlijk kind. In eerste instantie vallen pleegkinderen hier dus niet onder, maar in artikel 1.4 IB worden deze alsnog gelijkgesteld aan kinderen van de belastingplichtige zelf.

Op het moment dat een kind van de ander wordt erkend (artikel 1.2 lid 1 sub b IB) en sprake is van samenwonen wordt ook voldaan aan de partnercriteria voor de IB. Het erkennen van een kind is wederom een objectief criterium. Op het moment dat de partner wiens kind het

³⁹ HvJ EG 14 februari 1995, zaak C 279/93 (Schumacker)

niet is, (deels) financieel verantwoordelijkheid draagt voor het kind van de ander dan is partnerschap voor de IB niet mogelijk zolang het kind niet erkend is.

In 2017 woonden de biologische ouders van 21% van de minderjarige Nederlandse kinderen niet meer samen. Van deze groep hebben 254.000 kinderen een stiefouder.⁴⁰ De problematiek, van het niet erkennen van een kind maar hier wel financieel verantwoordelijkheid voor dragen, speelt dus voor een groot aantal kinderen. Mijns inziens schiet de wet hier tekort en daarom wordt in paragraaf 6.5 een aanbeveling gedaan.

Vervolgens wordt in onderdeel c) de pensioenregeling genoemd. Opvallend is dat aan deze voorwaarde al voldaan is op het moment dat slechts één partner de ander aanmeldt voor een pensioenregeling, ook al is dit niet wederzijds.⁴¹ Uit de parlementaire behandeling valt hiervoor geen duidelijke reden op te maken. Dit verschil kan wellicht verklaard worden, doordat soms sprake is van huishoudens waar maar één van de twee partners werkt.

In onderdeel d) wordt het koophuis besproken. Dit koophuis moet anders dan tijdelijk als hoofdverblijf ter beschikking staan aan beide belastingplichtigen. Opvallend is dat op het moment dat twee belastingplichtigen samen de last dragen voor een huurhuis, zij niet in aanmerking komen voor het IB-partnerschap. Wat mij betreft is dit een niet wenselijke situatie, omdat hierdoor samenwonende belastingplichtigen met een laag inkomen minder snel in aanmerking komen voor het fiscaal partnerschap dan samenwonende belastingplichtigen die zich een koophuis wel kunnen veroorloven. Hierdoor zouden zij wellicht sneller gaan trouwen om alsnog in aanmerking te komen voor het fiscaal partnerschap, wat ingaat tegen de leefvormneutraliteit (doeltreffendheid). Het partnerschap kent vele voordelen, waardoor het tegen het draagkrachtbeginsel (rechtmatigheid) indruist als hurende belastingplichtigen het voordeel van fiscaal partnerschap op grond van deze bepaling niet kunnen krijgen. Om dit op te lossen wordt een aanbeveling gedaan in paragraaf 6.4.

Onderdeel e) is later in de wet opgenomen om ook samengestelde gezinnen onder het partnerbegrip te laten vallen.⁴² In dit onderdeel is ook een tegenbewijsregeling opgenomen

⁴⁰ CBS 2017.

⁴¹ V&A 11-028 van 17 december 2015, belastingdienst.

⁴² Kamerstukken II 2009/10, 32 128, nr. 41 & Kamerstukken II 2010/11, 32 130, nr. 23.

voor situaties waarin een deel van een woning (onder)verhuurd wordt aan een derde en tevens een minderjarig kind aanwezig is. Dan hoeft geen sprake te zijn van partnerschap.

Onderdeel f) is aan de wet toegevoegd, vanuit uitvoeringsoverwegingen.⁴³ Dit onderdeel houdt in dat op het moment dat de situatie gewijzigd is, maar belastingplichtigen het jaar ervoor al partner waren zij alsnog als partner aangemerkt kunnen worden. Hierdoor hoeft de belastingdienst niet elk jaar te controleren of aan de voorwaarden voldaan is.

Als de zes uitbreidingen nader onder de loep genomen worden, dan valt op dat de criteria allemaal goed objectief bepaalbaar zijn (doeltreffendheid). Kijkend naar de toetsingscriteria bevordert dit naast de doeltreffendheid tevens de eenvoud, duidelijkheid, uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid (doelmatigheid) van het belastingstelsel. Ook is het door deze aanvullende voorwaarden mogelijk om in verschillende samenlevingsvormen aan het partnerbegrip voor de IB te voldoen, wat de leefvormneutraliteit (doeltreffendheid) bevordert. Echter kan in de situatie van b) tot gevolg hebben dat een onwenselijke situatie ontstaat, doordat een zorgzame stiefouder niet in aanmerking komt voor het partnerschap. Ook kan deze situatie tegen het doel van leefvormneutraliteit ingaan. Mocht partnerschap nadelig/voordelig zijn, dan kan er pas op een later/eerder moment voor gekozen worden om een kind te erkennen. Dit is uiteraard een onwenselijke situatie.

De zes criteria zijn allemaal goed uitvoerbaar en handhaafbaar. Dit is alleen niet zo voor de BRP-inschrijving, zoals beschreven in paragraaf 2.2.5.

3.3 Vervroegd partnerschap

In artikel 1.2 lid 2 IB is dezelfde bepaling opgenomen als in artikel 5a lid 2 AWR (besproken in paragraaf 2.3). Deze bepaling houdt in dat als twee personen ergens gedurende het jaar partner worden, zij voor het voorafgaande gedeelte van het kalenderjaar ook als partner worden aangemerkt mits zij op hetzelfde adres staan ingeschreven voor de BRP. Ook hier kiest de wetgever dus weer voor de objectieve eis van de BRP in plaats van het criterium 'het voeren van een gemeenschappelijk huishouden'. Deze regeling bevordert de eenvoud en uitvoerbaarheid (doelmatigheid) van het belastingstelsel.

⁴³ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, p. 27.

3.4 Fictie meerdere partners

Als vervolgens lid 3 van artikel 1.2 IB wordt gelezen dan is te zien dat, net als voor de AWR, een persoon slechts één IB-partner kan hebben. Allereerst wordt bepaald of sprake is van AWR-partnerschap en vervolgens, als niet voldaan is aan de voorwaarden in de AWR, worden sub a t/m f van artikel 1.2 lid 1 IB afgelopen. Degene waarmee als eerste aan de voorwaarden voldaan is, wordt als IB-partner aangemerkt. Op het moment dat meerdere AWR-partners mogelijk zijn, is in paragraaf 2.6 van dit onderzoek uitgelegd hoe in deze situatie wordt bepaald wie als fiscaal partner kwalificeert. Tevens is in deze paragraaf uitgelegd waarom niet voor een partner gekozen mag worden. Hetgeen daar is beschreven geldt ook voor het IB-partnerschap.

3.5 Beperking partnerbegrip

In lid 4 van artikel 1.2 IB zijn een drietal beperkingen op het partnerbegrip opgenomen. Allereerst zijn bloed- en aanverwanten in de rechte lijn uitgesloten van het partnerschap, tot zij de leeftijd van 27 jaar hebben bereikt. Voor deze leeftijd is gekozen, omdat tot die leeftijd alleenstaande ouderfaciliteiten golden.⁴⁴ Tegenwoordig zijn deze faciliteiten afgeschaft, maar hier is lid 4 van artikel 1.2 IB niet op aangepast.⁴⁵ Naar mijn mening zou deze leeftijd aan moeten sluiten op de leeftijd voor de faciliteiten die nog wel gelden, zoals het kindgebonden budget en de kinderbijslag. De leeftijd van 27 jaar schiet de doeltreffendheid van de huidige wet dan ook voorbij, omdat de wetgever de leeftijd wilde laten aansluiten bij alleenstaande ouderfaciliteiten. Dit gebeurt op dit moment niet.

Wel is het voor broers en zussen mogelijk om onder de leeftijdsgrens als partner te kwalificeren. Dit is in overeenstemming met de AWR, waar dit ook kan.

Als tweede beperking op het partnerbegrip worden buitenlandse belastingplichtigen (artikel 2.1 lid 1 sub b IB) genoemd. Hierop bestaat nog wel de uitzondering van artikel 7.8 IB, waardoor buitenlandse belastingplichtige soms toch in aanmerking komen voor bepaalde faciliteiten. Deze beperking komt de uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid (doelmatigheid) van de wetgeving zeer ten goede, omdat anders heffingsrechten over vrij toedeelbare inkomensbestanddelen verloren gaan. Soms is deze bepaling echter in strijd met het rechtmatigheidsbeginsel, wegens non-discriminatiebepalingen in belastingverdragen. Op dat

⁴⁴ Kamerstukken II, 1998-99, 26 727, nr. 3, p. 74.

⁴⁵ NDFR commentaar, artikel 1.2 IB.

moment geldt deze bepaling (artikel 1.2 lid 4 sub b) dan ook niet.⁴⁶ Op het moment dat zo'n verdrag geldt dan komen zij wel in aanmerking voor de vrije verdeling van gemeenschappelijke inkomensbestanddelen en de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen (artikel 2.17 IB), de verhoging van de gecombineerde heffingskortingen (artikel 8.9a IB) en de verhoging van de heffingskorting voor de inkomstenbelasting voor niet-inwoners (artikel 8.9a IB).⁴⁷

Als laatste beperking, worden pleegkinderen tot 27 jaar op verzoek ook uitgesloten van het partnerbegrip. Het moet dan gaan om pleegkinderen, waarvoor een pleegvergoeding is ontvangen op grond van de Wet op de jeugdzorg ofwel de Jeugdwet of kinderbijslag voor dat kind is ontvangen. Ook hier sluit de leeftijdsgrens niet aan op de leeftijdsgebonden vergoedingen, wat dus niet meer in lijn is met de reden tot invoer van deze leeftijdsgrens (doeltreffendheid). Dit verschil moet naar mijn mening recht getrokken worden en daarom wordt op deze en de eerstgenoemde beperking in deze paragraaf verder ingegaan in paragraaf 6.6.

3.6 Verpleeg- of verzorgingshuis

In het 5^e lid van artikel 1.2 IB is dezelfde bepaling als in artikel 5a lid 7 van de AWR (Besproken in paragraaf 2.8) opgenomen. Voor een analyse van dit lid wordt dan ook naar paragraaf 2.8 verwezen.

3.7 Bepaling over aanverwantschap

Aanverwanten voor een persoon zijn de bloedverwanten van zijn/haar partner (artikel 1:3 lid 2 BW). Deze partner is ofwel de echtgenoot dan wel de geregistreerde partner. Hier valt de partner van artikel 1.2 lid 1 IB dus niet onder. Aanverwantschap speelt binnen de IB een belangrijke rol, zoals bijvoorbeeld binnen de meetrekregeling van het AB (artikel 4.10 IB). Daarom worden voor de IB in artikel 1.2 lid 6 bloedverwanten van de artikel 1.2 IB-partner ook als aanverwant aangemerkt voor de IB, wat de leefvormneutraliteit (doeltreffendheid) bevordert. Deze bepaling verlaagt de doelmatigheid van de wet niet in aanzienlijke mate.

3.8 Partnerschap in opvangsituaties

Vervolgens wordt in het 7^e lid geregeld dat op het moment dat twee personen als partner kwalificeren op grond van artikel 1.2 lid 1 sub e en zij voldoen aan het samenlevingsvereiste

⁴⁶ NDFR commentaar, artikel 1.2 IB & Verdrag Nederland-België.

⁴⁷ NDFR commentaar, artikel 1.2 IB.

door samen te wonen in een accommodatie van een instelling die opvang biedt (Artikel 1.1.1 Wet maatschappelijke ondersteuning 2015), zij niet als partner hoeven te kwalificeren. Hiervoor moet deze personen wel een beschikking van een maatwerkvoorziening (artikel 2.3.5 lid 2 Wet maatschappelijke ondersteuning 2015) overleggen. Deze regeling zorgt ervoor dat onwenselijke situaties voorkomen worden.

3.9 Uitzondering artikel 1.2 lid 4 sub a

Voor de belastingdienst is het in eerste instantie niet mogelijk om voor aanverwanten te bepalen in welke graad deze aanverwant zich bevindt.⁴⁸ Vandaar dat de beperking, op het partnerbegrip, opgenomen in artikel 1.2 lid 4 sub a IB, voor bloed- en aanverwanten in de rechte lijn, voor aanverwanten alleen op verzoek wordt toegepast. Het feit dat dit op verzoek gebeurt komt de uitvoerbaarheid (doelmatigheid) van de wet ten goede. Anders moet de belastingdienst voor iedereen uitzoeken welke aanverwant zich in welke graad bevindt. Wel is dit enigszins oneerlijk, aangezien dit voor gehuwden niet geldt. Dit gaat tegen de leefvormneutraliteit in (doeltreffendheid). Deze regeling is mijns inziens wel gerechtvaardigd, omdat de mate waarin de doelmatigheid door deze regeling zodanig toeneemt dat dit afweegt ten opzichte van de verlaagde doeltreffendheid.

3.10 Gelijkstelling Algemene Wet Inkomensafhankelijke Regelingen

In lid 9 van artikel 1.2 IB is een fictie opgenomen om het partnerbegrip van de IB en de AWIR te stroomlijnen. Echter valt de AWIR buiten dit onderzoek, dus wordt hier verder ook niet op ingegaan.

3.11 Voor bezwaar vatbare beschikking

Zoals eerder in dit hoofdstuk besproken zijn in lid 1 sub e, lid 4 sub c en lid 8 van artikel 1.2 IB mogelijkheden tot het doen van een verzoek opgenomen. Lid 10 van artikel 1.2 IB regelt dat deze verzoeken voor bezwaar vatbare beschikkingen zijn. Dit lid is pas op 1 januari 2023 ingevoerd door de komst van de Wet verbetering uitvoerbaarheid toeslagen. Het feit dat deze beslissingen voor bezwaar vatbaar zijn is in de wet opgenomen met de bedoeling om de kans op soortgelijke affaires als de toeslagenaffaire te helpen voorkomen.

⁴⁸ NDFR commentaar, artikel 1.2 IB.

3.12 Deelconclusie

Dit hoofdstuk, over artikel 1.2 IB, besprak allereerst de uitbreidingen op het partnerbegrip van de AWR. Geconcludeerd kan worden dat alle uitbreidingen objectief bepaalbaar zijn (doeltreffendheid), wat de eenvoud, duidelijkheid, uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid (doelmatigheid) bevordert. Wel kan een onwenselijke situatie ontstaan, rondom het erkennen van een kind van een andere belastingplichtige en ook werd duidelijk dat het samen de last dragen voor een huurhuis binnen deze uitbreidingen ontbreekt. Vervolgens kan geconcludeerd worden dat het vervroegd partnerschap de eenvoud en uitvoerbaarheid (doelmatigheid) van de wet verhoogt. De fictie voor belastingplichtigen die met meerdere belastingplichtigen voldoen aan de voorwaarden verbetert zowel de doelmatigheid, als de doeltreffendheid van de wet. Vervolgens werden de beperkingen op het partnerbegrip behandeld, waar de leeftijd van 27 tegen de doeltreffendheid van de wet ingaat. Daarom wordt in paragraaf 6.6 een aanbeveling gedaan. Het feit dat buitenlandse belastingplichtigen worden uitgezonderd van het partnerbegrip bevordert de doelmatigheid van de wet. Ook is het zo dat de regeling omtrent het verpleeg- of verzorgingshuis en de regeling over opvangsituaties onwenselijke situaties voorkomt. Vervolgens bevordert de bepaling over het aanverwantschap de doeltreffendheid, waar het de doelmatigheid nauwelijks verlaagt. Het feit dat artikel 1.2 lid 4 sub a (aanverwantschap) alleen op verzoek wordt toegepast bevordert de uitvoerbaarheid (doelmatigheid), maar verlaagt de leefvormneutraliteit (doeltreffendheid). Mijns inziens telt de toenemende doelmatigheid voor deze regeling zwaarder dan de afnemende doeltreffendheid, wat deze regeling acceptabel maakt. De voor bezwaar vatbare beschikking, zorgt ervoor dat het aantal fouten afneemt.

In het volgende hoofdstuk wordt onderzocht wie kwalificeren als partner voor de SW en of deze voorwaarden voldoen aan het toetsingskader zoals beschreven in paragraaf 1.3.

Hoofdstuk 4: Partnerbegrip in de Successiewet 1956:

4.1 Inleiding

De SW bestaat uit twee onderdelen; de schenk- en erfbelasting. Het partnerbegrip speelt voor beide een grote rol. Zo kent de SW voor de erfbelasting voor partners een verhoogde vrijstelling en een verlaagd tarief in de erfbelasting (artikel 24 lid 1 & artikel 32 lid 1 onder 4 sub a SW). Ook voor de schenkbelasting is het partnerschap van groot belang, omdat partners worden aangemerkt als één persoon (artikel 26 lid 1 SW). De gunstige regeling binnen de erfbelasting (partnervrijstelling) is opgenomen, omdat in principe een partner niet verrijkt op het moment dat de partner overlijdt.⁴⁹

In dit hoofdstuk wordt dan ook de volgende deelvraag beantwoord: *‘Wie kwalificeren als partner voor de Successiewet 1956 en voldoet deze wetgeving?’*

Voor de SW is het van belang dat de belastbare feiten (schenkingen en erfenissen) op een bepaald moment tot stand komen. Dit is anders dan in de IB, waar belastbare feiten (inkomen) veelal over een periode gespreid zijn.

In de volgende vijf paragrafen worden de verschillende leden van artikel 1a SW behandeld. Als eerste worden de beperkingen op het partnerschap van de AWR behandeld, waarna de periode waarin aan deze voorwaarden voldaan moet worden wordt geanalyseerd. Vervolgens wordt de vijfjaarstermijn onder de loep genomen en daarna wordt de bepaling over het verpleeg- of verzorgingshuis behandeld. Daarna worden de overeenkomstige bepalingen van de AWR onderzocht. Als laatste wordt nog een deelconclusie getrokken.

4.2 Aanvullende voorwaarden partnerschap

De SW kent in artikel 1a een aantal beperkingen op het partnerbegrip van artikel 5a AWR. Deze beperkingen gelden alleen voor AWR-partners, die als gevolg van artikel 5a lid 1 sub b AWR fiscaal partner zijn voor de AWR. Deze bepaling houdt in dat twee belastingplichtigen als fiscaal partner worden gezien voor de AWR als voldaan is aan de cumulatieve eis van een notarieel samenlevingscontract en ingeschreven staan op hetzelfde adres in de BRP of een daarmee naar aard en strekking overeenkomende registratie buiten Nederland.

⁴⁹ Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 6.

De voor de SW geldende beperkingen zijn opgenomen om het partnerbegrip in de SW leefvormneutraal (doeltreffendheid) te maken.⁵⁰ Met de beperkingen in het eerste lid van artikel 1a SW is getracht ongehuwd samenwonenden alleen onder het partnerbegrip te laten vallen op het moment dat zij aan dezelfde voorwaarden voldoen als die gelden voor gehuwden (titel 6 van BW1).

De belastingplichtigen moeten aan de volgende voorwaarden voldoen, zij moeten:

- a) Beiden meerderjarig zijn;
- b) Op hetzelfde woonadres staan ingeschreven in de basisregistratie personen of een daarmee naar aard en strekking overeenkomende registratie buiten Nederland
- c) Ingevolge een notarieel samenlevingscontract een wederzijdse zorgverplichting hebben;
- d) Geen bloedverwanten in de rechte lijn zijn, en
- e) Niet met een ander aan de in de onderdelen a tot en met d genoemde voorwaarden voldoen.

Alle vijf de beperkingen zijn objectief bepaalbaar en eenvoudig, wat de doeltreffendheid en de doelmatigheid verhoogt. Ook zorgt dit ervoor dat de doelmatigheid van de wet toeneemt, in de zin van: de duidelijkheid, uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid.

Voor gehuwden geldt op dit moment een groot aantal rechten en verplichtingen ten aanzien van de echtgenoot (Titel 6 van boek 1 BW). Zoals eerder ook omschreven in paragraaf 1.2.3 van dit onderzoek is bij invoering van het nieuwe partnerbegrip getracht om gelijkheid te creëren tussen gehuwden en ongehuwden (doeltreffendheid). Daarom is voor ongehuwden, als aanvulling op artikel 5a lid 1 sub b SW, de wederzijdse zorgplicht opgenomen als extra criterium (artikel 1a lid 1 sub c SW). Voor dit criterium is gekozen, omdat het makkelijk te handhaven en te controleren (doelmatigheid) is of de wederzijdse zorgplicht in een notarieel samenlevingscontract is opgenomen.⁵¹ Dit begrip, wat aansluit bij de definitie voor gehuwden, wordt verder gedefinieerd in artikel 1:81 BW: 'Echtgenoten zijn elkander

⁵⁰ Kamerstukken II 2008/09, 27 789, nr. 18, p. 2-3.

⁵¹ Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 6.

getrouwheid, hulp en bijstand verschuldigd. Zij zijn verplicht elkander het nodige te verschaffen.’

Hoewel het opnemen van een wederzijdse zorgplicht in een notarieel samenlevingscontract gezien kan worden als een duidelijke eis, is hier toch enige jurisprudentie over ontstaan. In een bepaalde casus had een ouder de, inmiddels afgeschafte, jubelton aan haar kind gegeven. Dit kind was op dat moment boven de 40, waardoor deze niet meer in aanmerking kwam voor de jubelton. Echter is het zo dat op het moment dat iemands partner, voor de SW, jonger dan 40 jaar is deze vrijstelling alsnog gold (artikel 33 onder 5 sub b SW, zoals geldig tot 2022). In de onderhavige casus was geen wederzijdse zorgplicht opgenomen in het notariële samenlevingscontract, maar werd feitelijk gezien wel voor elkaar gezorgd. Het Hof oordeelde dat dit niet genoeg was en dat beiden geen partner waren voor de SW.⁵²

De wederzijdse zorgplicht is een lastig in te vullen begrip, want wanneer wordt hier nou precies aan voldaan? Volgens Gubbels heeft deze zorgplicht weinig om het lijf: ‘(...) alleen een regeling omtrent de draagplicht van het wekelijkse potje pindakaas en het flesje Drecht wordt door het ministerie van Financiën geëist.’⁵³

De vraag is echter waar dit uit blijkt. Zo gaf de staatssecretaris van Financiën in eerste instantie aan dat de zorgplicht inhoudt dat: ‘ieder naar eigen vermogen of inkomen bijdraagt aan de gemeenschappelijke huishouding.’⁵⁴ Later kwam hij hierop terug in een brief aan de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie.⁵⁵ In deze brief gaf hij aan dat een ruime invulling aan dit begrip kan worden gegeven. Dit deed hij om twee redenen. Ten eerste, zo gaf hij aan, wilde hij zich niet bemoeien met de manier waarop partners hun samenlevingscontract vormgeven en ten tweede gaf hij aan dat veel samenlevingscontracten al een vorm van een wederzijdse zorgplicht kennen. Doordat de minister zelf ook aangaf dat de wederzijdse zorgplicht niet veel om het lijf heeft, kan gesteld worden dat het potje pindakaas en het flesje Drecht inderdaad genoeg is om aan de wederzijdse zorgplicht te voldoen. Hierdoor kan geconcludeerd worden dat de doelmatigheid van de wet afneemt, terwijl de doeltreffendheid (leefvormneutraliteit, door dezelfde eisen te stellen) van de wet niet toeneemt.

⁵² Hof Amsterdam 25 november 2021, ECLI:NL:GHAMS:2021:4084.

⁵³ Gubbels 2011, p. 3.

⁵⁴ Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 13, p. 2.

⁵⁵ Kamerstukken II 2009/10, 31 930, nr. 76.

Daarnaast heeft Gubbels in haar proefschrift over het partnerschap een enquête afgenomen, waarin slechts 0.5% van de ondervraagden aangeeft dat aan de zorgplicht is voldaan.⁵⁶ Deze steekproef bestond uit 1.472 respondenten, waarvan 1.242 gehuwd waren en de rest ongehuwd samenwonend.

Echter is er één uitzondering op de wederzijdse zorgplicht en die is opgenomen in artikel 1a lid 3 SW. Deze uitzondering houdt in dat als twee partners langer dan vijf jaar staan ingeschreven op hetzelfde adres voor de BRP of een naar aard en strekking overeenkomstige registratie buiten Nederland de eis van de wederzijdse zorgplicht vervalt. Dit lid is per amendement in de wet opgenomen.⁵⁷

Dit kan leiden tot de ongewenste situatie dat een broer en zus (van minstens 23), die beiden nog thuis wonen kwalificeren als partner.⁵⁸ Hierdoor worden schenkingen die de ouders aan hun kinderen doen samengenomen voor de schenkbelasting (artikel 26 SW). Het feit dat ze 23 moeten zijn is, omdat de vijfjaarstermijn pas gaat lopen als ze achttien zijn geworden.⁵⁹

Daarnaast kan dit een probleem vormen op het moment dat drie mensen gedurende 5 jaar samenwonen. Op het moment dat twee hiervan een notarieel samenlevingscontract hebben met daarin een wederzijdse zorgplicht, kwalificeren zij de eerste vijf jaar als partner, maar op het moment dat het driepersoonshuishouden vijf jaar samenwoont kunnen alle drie apart van elkaar als partner kwalificeren. Hierdoor kwalificeert op grond van artikel 1a lid 1 sub e SW niemand meer als partner voor de SW. Dit zag de minister ook als een onwenselijke situatie en hij heeft daarom beloofd in een beleidsbesluit hiervoor goedkeuring te gaan geven.⁶⁰ Hij zou hierin goedkeuren dat degenen met het notarieel samenlevingscontract het partnerschap toegekend zouden krijgen. Dit heeft hij echter tot op de dag van vandaag nagelaten. Hof Den Bosch heeft zich ook in een andere casus betreffende een driepersoonshuishouden over de vijfjaarstermijn uitgelaten.⁶¹ In de onderhavige casus woonden drie meerderjarigen zussen langer dan vijf jaar samen en waren er geen notariële samenlevingscontracten gesloten. Eén van de drie zussen kwam te overlijden, waardoor de twee achterblijvende zussen vijf jaar

⁵⁶ Gubbels 2011, p. 112-119.

⁵⁷ Kamerstukken II 2009/10, 31 930, nr. 46, p. 3.

⁵⁸ Gubbels 2012, par. 3.

⁵⁹ Kamerstukken II 2010/11, 2478, Aangangsel van de handelingen, p. 2.

⁶⁰ Brief van 6 juni 2011, nr., DB/2011/138 U.

samenwoonden en met niemand anders aan de overige voorwaarden voldeden (artikel 1a lid 1 sub e SW). De vraag was of de vijf jaarstermijn begon te lopen op het moment van overlijden van de zus, of dat aan de vijf jaar al voldaan was. Het Hof oordeelde het eerste.

Oplossingen voor de problematiek rondom de wederzijdse zorgplicht uit de aanvullende voorwaarden van het partnerschap voor de SW worden in paragraaf 6.7 toegelicht.

4.3 Zes maanden- en twee jaarstermijn

Vervolgens noemt het tweede lid de periode, waaraan partners aan de in lid 1 genoemde voorwaarden moeten voldoen. Dit is voor de erfbelasting zes maanden en voor de schenkbelasting twee jaar. Dit is logisch te verklaren, doordat anders misbruik van het partnerbegrip kan ontstaan. Het verschil tussen zes maanden en twee jaar zit hem in het feit, dat schenken wel ruim van tevoren gepland kan worden en het overlijden niet. Voor sommige mensen is het overlijden binnen bijvoorbeeld twee maanden wel te verwachten. Door dan nog snel aan de voorwaarden te voldoen, kan alsnog de partnervrijstelling en het lagere tarief gebruikt worden. Hierdoor is deze bepaling, mijns inziens, gerechtvaardigd.

4.4 Verpleeg- of verzorgingshuis

Het vierde lid regelt vervolgens dat de verpleeghuisbepaling (artikel 5a lid 7 AWR), ook geldt voor lid 1 en 3 van artikel 1a SW. In paragraaf 2.8 is hier reeds aandacht aan gegeven.

4.5 Uitgesloten AWR-bepalingen

Tot slot is in het vijfde lid geregeld dat een aantal bepalingen van de AWR niet gelden voor de SW. Allereerst is dat lid 2 van artikel 5a AWR. Hierin wordt geregeld, dat men ook als partner kan kwalificeren voor de AWR voor het resterende deel van het kalenderjaar mits men maar voor die periode ingeschreven staan op hetzelfde adres voor de BRP of een daarmee naar aard en strekking overeenkomende registratie in het buitenland. Ook lid 4 van artikel 5a AWR wordt uitgesloten voor de SW. Dit lid regelt de beëindiging van het partnerschap. Hier wordt dieper op ingegaan in paragraaf 5.4. Als laatste wordt ook de derde volzin van artikel 5a lid 5 uitgesloten. Deze bepaling zegt dat mocht een persoon meer dan één notarieel samenlevingscontract hebben alleen het oudste contract in aanmerking wordt genomen.

Waarom gekozen is om het partnerschap voor de SW te laten eindigen op de manier zoals in de vorige paragraaf beschreven, blijkt niet uit de parlementaire behandeling. Naast het feit

dat beëindiging van het partnerschap pas later plaatsvindt is het beëindigen van het samenwonen ook geen eis meer.

Op het moment dat gescheiden wordt van tafel en bed heeft de minister toestemming gegeven om gebruik te maken van het verlaagde tarief voor partners, maar de partnervrijstelling komt wel te vervallen.⁶² De wet heeft hier een lek, omdat op het moment dat gescheiden is van tafel en bed eigenlijk een soort spookpartner kan ontstaan. In deze goedkeuring is namelijk geen samenlevingsvereiste opgenomen. Daardoor is het de vraag of mensen die gescheiden zijn van tafel en bed twee partners kunnen hebben voor de SW. Als eerste de hiervoor beschreven spookpartner en daarnaast een partner op grond van artikel 5a lid 1 sub b AWR jo. artikel 1a SW.⁶³ Op het moment dat daadwerkelijk een partnerschap voor de SW met twee anderen mogelijk is, dan moet de goedkeuring aangepast worden zodat dit niet meer mogelijk is.

4.6 Deelconclusie

In dit hoofdstuk is het partnerbegrip binnen de SW behandeld. Allereerst kan geconcludeerd worden dat de wederzijdse zorgplicht slecht een formeel vereiste is, waarvan de opname in het notarieel samenlevingscontract goed handhaafbaar en controleerbaar is maar dit niet geldt voor de uitvoering van deze verplichting. Wel kan gesteld worden dat de overige aanvullende voorwaarden zorgen voor een toenemende leefvormneutraliteit. Tevens werd de vijfjaarstermijn behandeld. Vervolgens werd het nut van de zes maanden- en twee jaarstermijn besproken. Daarna kwamen nog de AWR-bepalingen die niet gelden voor de SW aan bod, waarin het opvallend was dat het verbreken van het partnerschap voor gehuwden op een andere manier geregeld is in de AWR.

In het volgende hoofdstuk worden de verschillen tussen de AWR, IB en SW weergegeven en behandeld. Allereerst worden de verschillen in een tabel weergegeven, waarna alle verschillen toegelicht worden. Voor elk verschil wordt gekeken wat dit doet met de criteria uit het toetsingskader.

⁶² Schenk- en erfbelasting. Verkrijging door aanstaande of voormalige echtgenoot ofpartner. Wijziging huwelijkse voorwaarden. Pleegkind (Stcrt. 2010, 10783), p. 2.

⁶³ Boom Juridische Uitgevers 2011, p. 2-4.

Hoofdstuk 5: Verschillen in partnerbegrip

5.1 Inleiding

Zoals eerder besproken hebben de AWR, IB en SW verschillende doelen met betrekking tot het partnerbegrip; de AWR dient als algemeen partnerbegrip, terwijl de IB en SW allebei verschillende faciliteiten kennen waar een partnerbegrip voor op maat gemaakt is. Hierdoor kennen deze wetten een aantal verschillen betreffende het partnerbegrip.

In dit hoofdstuk wordt de volgende deelvraag behandeld: *‘Wat zijn de verschillen in behandeling tussen het fiscaal partnerbegrip in de Wet inkomstenbelasting 2001 en de Successiewet 1956 en zijn deze verschillen te verklaren?’*

In dit hoofdstuk wordt per paragraaf één verschil tussen de IB en SW behandeld. Het eerste verschil dat behandeld wordt is het feit dat de IB voornamelijk uitbreidingen kent op het partnerbegrip van de AWR, waar de SW voornamelijk beperkingen op het partnerbegrip in de AWR kent. Het volgende verschil dat aan bod komt is het vervroegd partnerschap en daarna wordt het verschil in behandeling rondom de beëindiging van het partnerschap voor gehuwden geanalyseerd. Vervolgens komt de fictie van slechts één partner aan bod en daarna worden de partners woonachtig in het buitenland behandeld. Daaropvolgend wordt de periode dat aan de aanvullende voorwaarden binnen de SW voldaan moet zijn voor de start van het partnerschap voor de SW behandeld en vervolgens worden de beperkingen in de rechte lijn behandeld. Afsluitend wordt een deelconclusie getrokken.

5.2 Beperkingen en uitbreidingen

Allereerst is het belangrijk om op te merken dat de IB zowel uitbreidingen (artikel 1.2 lid 1 IB, zie paragraaf 3.2), als beperkingen (artikel 1.2 lid 4 IB, zie paragraaf 3.5) op het partnerbegrip van de AWR (artikel 5a AWR) kent. De SW kent slechts beperkingen op het partnerbegrip van de AWR (artikel 5a AWR jo. artikel 1a SW). Dit is te verklaren door het feit dat de IB naast de toetsingscriteria (paragraaf 1.3) ook kijkt naar arbeidsparticipatie en inkomensondersteuning.⁶⁴ Door bepaalde faciliteiten in de IB, zoals de inkomensafhankelijke combinatiekorting, is het vanuit het oogpunt van arbeidsparticipatie en inkomensondersteuning gunstig om mensen bij een lagere mate van financiële verwevenheid (ten opzichte van de AWR) eerder als partner te laten kwalificeren. Daarnaast kent de IB zowel

⁶⁴ Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 24 & Kamerstukken II 2010/11, 32 740, nr. 1, p. 54

voordelen als nadelen toe aan het partnerbegrip, dus kan de IB ook sneller het begrip partner aan iemand koppelen dan de SW, waar (bijna) alleen maar voordelen te zien zijn. Het is daarom, mijns inziens, ook gerechtvaardigd om het partnerbegrip, op enkele verschillen die later in dit hoofdstuk benoemd zijn na, strenger te maken voor de SW dan voor de IB.

Vervolgens kan men zich nog afvragen waarom de uitbreidingen van de IB niet gelden voor de SW. Dit is doordat deze partners niet automatisch opgenomen zijn als elkaars erfgenaam. Op het moment dat personen IB-partner zijn op grond van de uitbreidingen die de IB kent en zij elkaars erfgenaam willen worden dan moeten zij hun testament wijzigen bij de notaris. Op het moment dat de notaris dit doet, is het de procedure om ook te wijzen op de voordelen van het partnerschap voor de Successiewet en de daarbij behorende voorwaarden.⁶⁵

5.3 Vervroegd partnerschap

Door artikel 5a lid 2 AWR en artikel 1.2 lid 2 IB wordt het vervroegd partnerschap mogelijk gemaakt (ook behandeld in paragraaf 2.3 en 3.3). Deze fictie is niet opgenomen in de SW (artikel 1a lid 5 SW). Dit is te verklaren door het feit dat de IB faciliteiten kent die het hele jaar doorlopen, terwijl het bij de SW gaat om momenten waarop geschonken of geërfd wordt. Puur voor dat moment moet dan bekeken worden of twee belastingplichtigen elkaars partner zijn. Het is dus niet zo dat voor de halve schenking of de halve erfenis wel sprake is van fiscaal partnerschap en voor de andere helft niet. Hierdoor levert het toevoegen van deze uitbreiding van het partnerbegrip voor de SW geen administratieve voordelen (doelmatigheid) op, die wel aanwezig zijn voor de IB.

5.4 Beëindiging partnerschap (Huwelijk)

Op het moment dat gehuwden voor de AWR en de IB het partnerschap willen beëindigen, moet voldaan zijn aan twee voorwaarden: een verzoek tot echtscheiding moet zijn ingediend en beiden mogen niet meer op hetzelfde adres staan ingeschreven (artikel 5a lid 4 AWR, zie paragraaf 2.5). Echter geldt deze AWR-bepaling niet in de SW (artikel 1a lid 5 SW). Hier eindigt het partnerschap voor gehuwden op het moment dat de echtscheiding voltrokken is. Onduidelijk is waarom dit verschil in de wet is opgenomen, maar wel is duidelijk dat dit de harmonisatie van het partnerbegrip onnodig in de weg staat.⁶⁶ Dit leidt tot een verlaging van

⁶⁵ Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 9, p. 26

⁶⁶ Gubbels 2012, par. 2.2.

de doelmatigheid (eenvoud) van de wet. De oplossing voor deze problematiek wordt verder verduidelijkt in paragraaf 6.8.

5.5 Fictie slechts één partner

In de IB en de AWR is de fictie opgenomen, dat een belastingplichtige slechts één partner kan hebben, ook al is partnerschap met verschillende personen mogelijk (artikel 5a lid 7 AWR & artikel 1.2 lid 5 IB). Hierin is een rangorde van partners gemaakt en is dus niet gekozen voor een keuzeregeling (zie paragraaf 2.8 en 3.6). Op het moment dat een belastingplichtige met meerdere personen kan kwalificeren als fiscaal partner voor de SW, dan wordt niemand als partner van elkaar aangemerkt (artikel 1a lid 1 sub e SW). Tenzij iemand gehuwd is, dan wordt de gehuwde echtgenoot wel als partner aangemerkt. Hierdoor wordt het minder makkelijk om voor de faciliteiten van de SW in aanmerking te komen in situaties waarbij iemand bijvoorbeeld met meerdere personen samenwoont. Hier heeft de wetgever een afweging moeten maken tussen enerzijds uniformiteit van het partnerbegrip en anderzijds het onterecht verkrijgen van de faciliteiten voor de SW. Mijns inziens is dit verschil te rechtvaardigen, gezien de grote voordelen die partnerschap in de SW kan bieden.

5.6 Periode voor start partnerschap

Voor de SW geldt voor de erf- en schenkbelasting een termijn waarin aan de voorwaarden voldaan moet zijn voordat het partnerschap start. Deze periode is twee jaar voor de schenkbelasting en zes maanden voor de erfbelasting (artikel 1a lid 2 SW). Deze voorwaarden zijn te verklaren door het feit dat anders misbruik van het recht kan worden gemaakt. Zo kan bij een verwacht overlijden het partnerschap met een erfgenaam aangegaan worden om zo deze partner in aanmerking te laten komen voor de partnervrijstelling. Dit soort situaties kunnen zich in de IB niet voordoen en hierdoor acht ik het ook niet wenselijk dat er een periode, dat aan de voorwaarden voldaan moet zijn, voor de start van het partnerschap binnen de IB wordt opgenomen.

5.7 Beperking rechte lijn

Uit artikel 1a lid 1 sub d SW blijkt dat personen in de rechte lijn geen partner van elkaar kunnen zijn. Hiervoor is gekozen, omdat ouder en kind in het maatschappelijk verkeer niet als partner worden gezien. Dit wordt gedaan, omdat zij niet kunnen voldoen aan de wederzijdse

zorgplicht.⁶⁷ Afgezien van het feit dat de wederzijdse zorgplicht momenteel niet veel waard is (zie paragraaf 4.2), kan ik mij bij deze gedachte wel aansluiten. Voor twee broers of zussen is het makkelijker om aan deze verplichting te voldoen. Voor de IB bestaat er geen wederzijdse zorgplicht. Mijs inziens is het daarom gerechtvaardigd dat daar personen in de rechte lijn ook als partner kunnen kwalificeren mits zij de leeftijd van 27 jaar hebben bereikt (artikel 1.2 lid 4 sub a). Alleen ben ik het niet eens met de leeftijd van 27 jaar (zie paragraaf 6.6).

5.8 Deelconclusie

In dit hoofdstuk zijn de verschillen tussen de IB en de SW behandeld. Allereerst is het naar mijn mening gerechtvaardigd, op grond van de verschillende faciliteiten die de IB en de SW kennen, het partnerbegrip voor de SW strenger te maken dan voor de IB. Vervolgens is het logisch dat de fictie omtrent het vervroegd partnerschap wel geldt voor de IB, maar niet geldt voor de SW. De IB kent namelijk belastbare feiten voor partners over een bepaalde periode en de SW belastbare feiten kent op een specifiek moment. Daarentegen is het verschil tussen de beëindiging van het partnerschap voor gehuwden niet logisch te verklaren. Hiervoor wordt in paragraaf 6.8 een aanbeveling gedaan. Daarnaast kan gesteld worden dat het verschil tussen behandeling in de verschillende wetten op het moment dat een persoon met meerdere personen als partner kan kwalificeren gerechtvaardigd is. Ook is de periode voor de start van het partnerschap en het verschil in de beperkingen in de rechte lijn goed te verklaren.

Tot nu toe zijn gedurende dit onderzoek een aantal voorwaarden voor het kwalificeren voor het fiscaal partnerschap aan bod gekomen, die naar mijn mening niet gerechtvaardigd kunnen worden. Om deze tekortkomingen op te lossen worden in het volgende hoofdstuk negen aanbevelingen gedaan, die deze tekortkomingen kunnen verminderen of doen verdwijnen.

⁶⁷ Kamerstukken II 200/10, 31 930, nr. 76, p. 14

Hoofdstuk 6: Aanbevelingen

6.1 Inleiding

Zoals uit het onderzoek in de vorige hoofdstukken blijkt, moet naar mijn mening de regelgeving rond het fiscaal partnerschap op een aantal plekken gewijzigd worden. In dit hoofdstuk worden voor de eerder benoemde tekortkomingen aanbevelingen geboden. Soms zijn dit meerdere aanbevelingen, waarna de beste oplossing, gelet op de toetsingscriteria, aanbevolen wordt.

In dit hoofdstuk wordt de volgende deelvraag behandeld: *‘Welke mogelijke aanbevelingen kunnen worden gedaan ten aanzien van het fiscaal partnerschap?’*

In dit hoofdstuk worden een achttal aanbevelingen behandeld om de wetgeving te verbeteren. Allereerst wordt een oplossing geboden voor het feit dat informele (niet religieuze huwelijken) op dit moment ongestraft voltrokken kunnen worden, voordat een ambtenaar van de burgerlijke stand dit gedaan heeft. Daarna wordt de BRP-in- en uitschrijving behandeld met vier mogelijke oplossingen voor dit probleem. Vervolgens worden in vier aparte paragrafen de volgende vier aanbevelingen omtrent het partnerbegrip in de IB aangereikt: het gebruik van de uitbreidingen binnen de IB mogelijk maken voor belastingplichtigen woonachtig in het buitenland, het toevoegen van het huurhuis aan de uitbreidingen die de IB kent, het toevoegen van een tegenbewijsregeling voor het erkennen van een kind en een verandering in de uitsluiting in de rechte lijn. Nadat de aanbevelingen voor de IB zijn behandeld, worden de aanbevelingen voor de SW gedaan. Dit betreft de volgende twee onderwerpen: de wederzijdse zorgplicht en het beëindigen van het partnerschap voor gehuwden. Afsluitend wordt een deelconclusie gegeven.

6.2 Overige informele binnenlandse huwelijken (AWR)

Op dit moment is het voltrekken van een religieus huwelijk voordat de ambtenaar van de burgerlijke stand dit heeft gedaan strafbaar (artikel 449 Sr, zie paragraaf 2.2.2). Dit geldt echter nog niet voor de informele (niet religieuze) huwelijken. Bij deze huwelijken kan gedacht worden aan zweethutceremonies.⁶⁸ Het voltrekken van zo een huwelijk, voordat de ambtenaar van de burgerlijke stand dit heeft gedaan, kan leiden tot het idee bij belastingplichtigen dat hun huwelijk rechtsgeldig is.

⁶⁸ Van der Leun & Leupen 2009, p. 15.

Om dit verschil met religieuze huwelijken gelijk te trekken moet het voltrekken van alle huwelijken strafbaar zijn op het moment dat de ambtenaar van de burgerlijke stand dit nog niet gedaan heeft. Nadeel hiervan is wel dat de leefvormneutraliteit (doeltreffendheid) wordt aangetast. Op het moment dat iemand wel informeel (niet religieus) wil trouwen, dan moet deze persoon ook voor de wet trouwen. Ditzelfde probleem geldt nu ook al voor religieuze huwelijken. Wellicht is het zo dat geheime religieuze huwelijken voltrokken worden, maar op het moment dat degene die dit huwelijk voltrekt zich er bewust van is en tevens goed aan de betrokkenen informeert dat dit huwelijk fiscaaltechnisch niet geldig is lijkt mij dit geen probleem. Het strafbaar maken van het voltrokken van de informele niet religieuze huwelijken, voordat de ambtenaar van de burgerlijke stand dit heeft gedaan, zal naar mijn mening in ieder geval leiden tot een verkleining van de problemen.

6.3 De BRP-in- en uitschrijving (AWR, IB en SW)

In paragraaf 2.2.5 zijn de problemen van de BRP-in- en uitschrijving in kaart gebracht. Om dit probleem op te lossen worden verschillende oplossingen aangedragen. Deze mogelijke oplossingen worden hierna ieder in een aparte paragraaf behandeld.

6.3.1 Afschaffen samenwoningsvereisten

Als eerste oplossing kan het samenwoningsvereiste afgeschaft worden. Voor sommige bepalingen is dit sowieso geen oplossing (artikel 1.2 lid 1 IB), terwijl dit voor andere bepalingen wel mogelijk is (artikel 5a lid 1 sub b AWR). Echter heeft de wetgever in alle gevallen met een reden ervoor gekozen om (terecht) een samenlevingsvereiste op te nemen. Hierdoor is het afschaffen van het samenwoningsvereiste geen wenselijke optie.

6.3.2 Meer en strenger handhaven

Op dit moment wordt de BRP-inschrijving gecontroleerd met de LAA.⁶⁹ Dit is voornamelijk gericht op risicogericht adresonderzoek. Hierbij worden voornamelijk data gebruikt. Zo kan de juistheid van de inschrijving in twijfel worden getrokken op het moment dat een zespersoons huishouden wordt gevoerd op een oppervlakte van 40 m². Daarnaast kunnen gemeentes ook nog een onderzoek starten naar aanleiding van diversen redenen. Voorbeelden hiervan zijn (anonieme) meldingen en vermoedelijke leegstand.

⁶⁹ RvIG, basisregistratie-persoon.

Door handhaving te verhogen is te verwachten dat het aantal fraudegevallen daalt, echter is sprake van een groot tekort aan boa's in dit land.⁷⁰ Hierdoor is extra handhaven geen reële oplossing.

Naast het feit dat handhaving omhoog kan, kunnen straffen ook verhoogd worden. Echter lijden op dat moment degenen die de inschrijving echt vergeten zijn (de goeden) onder degenen die bewust fraude plegen (de kwaden).

6.3.3 Tegenbewijsregeling

Uit paragraaf 2.2.5 blijkt dat veel mensen de BRP-in- of uitschrijving vergeten, waardoor bijvoorbeeld navorderingsaanslagen worden opgelegd of (ex-)partners niet in aanmerking komen voor bijvoorbeeld de alleenstaande ouderenkorting. Op dit moment, zo blijkt uit jurisprudentie⁷¹, is het zo dat hier geen tegenbewijsregeling voor is.

Op het moment dat de BRP-inschrijving vergeten is, zou een tegenbewijsregeling wel een goede optie zijn. Hiervoor kan aangesloten worden bij de fictieve woonplaats (artikel 4 lid 1 AWR) en haar jurisprudentie. Nadeel hiervan is wel dat administratieve lasten (doelmatigheid) voor de overheid verhoogd worden. Om dit zoveel mogelijk te beperken is het een mogelijkheid om een drempelbedrag in te stellen alvorens van deze regeling gebruik gemaakt mag worden.

6.3.4 Zelf aangeven

Als laatste optie kan de hele BRP-in en uitschrijving ook afgeschaft worden. In plaats daarvan kan dan aangesloten worden bij wat de belastingplichtige zelf zegt. Hier kan naar gevraagd worden bij de aangifte die de belastingplichtige indient. Echter is dit ook erg fraudegevoelig, dus is dit geen wenselijke optie.

Concluderend is de tegenbewijsregeling de enige reële oplossing voor de problemen (paragraaf 2.2.5) rondom de BRP-in- en uitschrijving.

6.4 Toevoegen huurhuis (IB)

Onder de uitbreidingen van de IB valt wel het koophuis (artikel 1.2 lid 1 sub d IB, zie paragraaf 3.2), maar niet het huurhuis. Hierdoor kunnen personen met een lager inkomen minder snel

⁷⁰ 'Het is een utopie om te denken dat we voldoende boa's hebben om iedereen te controleren' NOS 2021.

⁷¹ Hof 's-Hertogenbosch 6 juli 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:2864, Rechtbank Zeeland-West Brabant 11 november 2015, ECLI:NL:RBZWB:2015:7440, Rechtbank Zeeland-West Brabant 1 november 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:6321.

in aanmerking voor het partnerschap, omdat het voor hen moeilijker is een huis te kopen. Aangezien het doel van de uitbreidingen op het partnerbegrip van de AWR het aantonen van financiële verwevenheid is, moeten belastingplichtigen die samen de financiële verplichting voor een huurhuis dragen ook als partner aangemerkt kunnen worden.

6.5 Het erkennen van een kind (IB)

Zoals in paragraaf 3.2 is beschreven, vallen een groot aantal huishoudens niet onder het partnerbegrip. Het gaat hier om samengestelde gezinnen waar het kind van de één, die niet door de ander erkend is, terwijl diegene wel financiële zorg draagt voor het kind van de ander. Mijns inziens moet hier (artikel 1.2 lid 1 sub b IB) ook een tegenbewijsregeling voor opgenomen worden. Hiervoor moet het bewijs vanuit de belastingplichtige zelf komen. Een voorbeeld hiervan zou kunnen zijn dat sprake is van een gemeenschappelijke rekening, waaruit de zorg van het kind wordt betaald.

6.6 Uitsluiting rechte lijn tot 27 jaar (IB)

In paragraaf 3.5 worden de beperkingen op het partnerbegrip uitgewerkt. Twee van deze beperkingen (artikel 1.2 lid 4 sub a & c IB) gaan over het uitsluiten van (pleeg-)kinderen tot hun 27^e. Echter was dit gebaseerd op regelingen die golden totdat het kind 27 jaar was geworden.⁷² Deze leeftijd zou dan ook veranderd moeten worden naar de leeftijd van 18 jaar, dat aansluit bij bijvoorbeeld de kinderbijslag.

6.7 Wederzijdse zorgplicht (SW)

Daarnaast blijkt uit paragraaf 4.2 dat de wederzijdse zorgplicht geen inhoudelijke functie heeft, maar slecht een formeel vereiste is. Daarom moet hier wat aan gedaan worden. In de volgende drie paragrafen wordt een drietal mogelijke oplossingen geopperd.

6.7.1 Beter handhaven

Beter handhaven op de wederzijdse zorgplicht klinkt natuurlijk als een goede optie. Belangrijk punt is echter dat dan ook gehandhaafd moet gaan worden bij gehuwden. Uit een enquête van Gubbels blijkt namelijk dat ook in het geval van gehuwden vaak sprake is van het niet voldoen aan de zorgverplichtingen die het huwelijk kent.⁷³ Daarnaast is het invullen van zorgverplichtingen een erg subjectief criterium. Wegens de grote tekorten bij de

⁷² Kamerstukken II, 1998-99, 26 727, n4. 3, p. 74.

⁷³ Gubbels 2011, p. 112-119.

belastingdienst⁷⁴ en de boa's⁷⁵, kan de beschikbare capaciteit naar mijn mening beter benut worden.

6.7.2 Een ander criterium gebruiken

De tweede optie is het gebruik maken van een ander criterium. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan aanvullende beperkingen. Zo zou bijvoorbeeld voldaan moeten zijn aan minstens één van de voorwaarden die lid 1 van artikel 1.2 IB kent. Echter valt deze optie buiten de ruimte van dit onderzoek. In een vervolgonderzoek zou hier nader aandacht aan kunnen worden besteed.

6.7.3 Afschaffen wederzijdse zorgplicht

Als laatste optie is het ook nog mogelijk om de wederzijdse zorgplicht afschaffen. Mocht het niet mogelijk zijn om een ander goed criterium te vormen, dan is het afschaffen van de wederzijdse zorgplicht nog altijd beter dan het behouden van de wederzijdse zorgplicht zoals die nu in de wet staat.

6.8 Beëindiging partnerschap gehuwden (SW)

In paragraaf 5.4 is betoogd waarom het onwenselijk en onnodig is dat voor gehuwden het partnerschap voor de IB en SW op andere momenten eindigt. Hierdoor moet voor de SW ook artikel 5a lid 4 AWR gaan gelden, oftewel het uitsluiten hiervan in artikel 1a lid 5 SW moet uit de wet gehaald worden.

6.9 Deelconclusie

In dit hoofdstuk zijn acht aanbevelingen rondom het partnerbegrip gedaan. Allereerst moet het ook strafbaar worden om informele (niet religieuze) huwelijken te voltrekken, voordat een ambtenaar van de burgerlijke stand dit heeft gedaan. Ten tweede moet een tegenbewijsregeling mogelijk zijn voor de BRP-in- en uitschrijving. Dit kan aan de hand van artikel 4 lid 1 AWR en bijbehorende jurisprudentie gedaan worden. Daarnaast kan gekozen worden voor een drempelbedrag om gebruik te mogen maken van deze tegenbewijsregeling. Ook moet het samen dragen van de last voor een huurhuis aan de uitbreidingen van artikel 1.2 lid 1 sub d toegevoegd worden. Vervolgens moet het erkennen van een kind in de IB ook een tegenbewijsregeling krijgen. Afsluitend voor de IB moet ook de leeftijd van 27 voor de uitsluitingen in de rechte lijn aangepast worden naar 18. Wat betreft de SW moeten de

⁷⁴ Het Parool, 2022.

⁷⁵ 'Het is een utopie om te denken dat we voldoende boa's hebben om iedereen te controleren' NOS 2021.

wederzijdse zorgplicht afgeschaft worden. Tevens moet de beëindiging van het partnerschap voor gehuwden in de SW gelijkgetrokken worden met de manier hoe dit voor de AWR en IB gebeurt om zo een betere harmonisatie tussen de wetten te creëren.

Hoofdstuk 7: Samenvatting en conclusie

In dit onderzoek stond de volgende onderzoeksvraag centraal:

“Voldoet het partnerbegrip in de Algemene wet inzake rijksbelastingen, Wet inkomstenbelasting 2001 en Successiewet 1956 aan de eisen van kwalitatief goede wetgeving? Zo nee, welke aanbevelingen zijn nodig?”

Om tot een antwoord te komen op deze onderzoeksvraag was deze opgesplitst in verschillende deelvragen, die ieder in een apart hoofdstuk behandeld zijn.

In het eerste hoofdstuk werden op basis van de geschiedenis van het partnerbegrip de voornaamste redenen tot invoer van het nieuwe partnerbegrip in 2011 onderzocht. Dit bleken de volgende drie redenen te zijn: de wetgeving moest objectiever van aard worden, het systeem moest eenvoudiger worden, waarmee de administratieve lasten van de overheid omlaag zouden gaan en de gelijkheid tussen gehuwden en ongehuwden moest verbeterd worden (leefvormneutraliteit).

7.1 Algemene wet inzake rijksbelastingen

Kijkend naar de AWR, dan voldoet deze grotendeels aan het toetsingskader. Binnen dit onderzoek werd dieper ingegaan op de verschillende soorten huwelijken. Hieruit kan geconcludeerd worden, dat alle verschillende huwelijken voldoen, met uitzondering van informele niet religieuze huwelijken. Het voltrekken van deze huwelijken wordt namelijk niet geregistreerd, wat tot onduidelijkheid kan leiden bij belastingplichtigen. Het probleem is dat het voltrekken van deze huwelijken, voordat een ambtenaar van de burgerlijke stand dit heeft gedaan, niet strafbaar is. Tevens werd in dit hoofdstuk geconcludeerd dat de BRP-in- en uitschrijving tegen zowel de doelmatigheid als de doeltreffendheid van het toetsingskader ingaat. Dit doordat er veel foutieve inschrijvingen zijn en ook onwenselijke situaties kunnen ontstaan. Zo is het namelijk mogelijk dat door de financiële situatie van een huishouden of het woningtekort een uitschrijving niet altijd tot de mogelijkheden behoort. Ook kwam in dit hoofdstuk de beëindiging van het partnerschap aan bod. Deze is streng, maar te rechtvaardigen.

7.2 Wet inkomstenbelasting 2001

Binnen de IB werden voornamelijk de uitbreidingen op het partnerbegrip van de AWR geanalyseerd. Deze criteria zijn allemaal objectief bepaalbaar, wat in lijn is met de

doeltreffendheid. Tevens leidt dit ook tot een eenvoudigere, duidelijkere, uitvoerbaardere en handhaafbaardere wetgeving. Wel mist, mijns inziens, een extra uitbreiding op dit partnerbegrip: het huurhuis. Tevens zijn de uitsluitingen in de rechte lijn (artikel 1.2 lid 4 sub a en c IB) niet kloppend. Deze leeftijd is namelijk achterhaald.

7.3 Successiewet 1956

In het hoofdstuk over de SW werd voornamelijk ingegaan op de inhoudsloosheid van de wederzijdse zorgplicht. Mijns inziens moet deze dan ook afgeschaft worden. Daarnaast werd ingegaan op de manier waarop het partnerschap beëindigd wordt voor gehuwden. Dit is namelijk anders dan voor IB- en AWR-partners. Dit gaat in tegen de stroomlijning van de wet, waardoor de eenvoud van de wet verlaagd wordt.

7.4 Verschillen en aanbevelingen

In hoofdstuk 5 werden de verschillen tussen de drie wetten gegeven en of deze verschillen te rechtvaardigen zijn. Uit het feit dat er weinig verschillen zijn kan geconcludeerd worden dat de onderlinge afstemming tussen de verschillende wetten redelijk goed gelukt is. Voor plekken waar dit niet gelukt is zijn aanbevelingen gedaan in hoofdstuk 6. Verder werden in hoofdstuk 6 een aantal andere aanbevelingen gedaan, die de wetgeving moeten verbeteren. Deze aanbevelingen werden gedaan, omdat niet aan de eisen van kwalitatief goede wetgeving en de toetsingscriteria voldaan werd.

7.5 Tekortkomingen

Dit onderzoek is echter niet alles omvattend, waardoor vervolgonderzoek zal leiden tot een verdere wetenschappelijke en maatschappelijke ontwikkeling van de bestaande literatuur. Dit onderzoek beslaat slecht het partnerbegrip zelf, maar laat de faciliteiten voor deze partners vervolgens buiten beschouwing. In een vervolgonderzoek zou hierbij stilgestaan kunnen worden. Daarnaast is het ook mogelijk om buitenlandse situaties uitgebreider te behandelen. Op meerdere plekken in dit onderzoek is namelijk nog ruimte gegeven voor verder vervolgonderzoek.

Literatuurlijst

Vakliteratuur

De Kort 2011

J.W.J. de Kort, 'Leefvormneutraliteit in de inkomstenbelasting', *NDFR* 2011/5.

Gubbels 2011

N.C.G. Gubbels, 'Samenlevingsverbanden in de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting', *Tilburg University* 2011.

Gubbels 2012

N.C.G. Gubbels, 'Fiscale spookbewoners en andere samenwoonperikelen', *WFR* 2012/1441.

NDFR commentaar

J.A.W. Vrolijk, 'Artikel 1.2 – Wet inkomstenbelasting 2001', *NDFR*/2023.

R.P.M. Lemmen, 'Art. 5a AWR na 1 januari 2011', *NDFR*/2023.

D.J. Saija, 'Artikel 24 - Successiewet 1956 t/m 2009', *NDFR*/2019.

Sillevis en van Kempen

L.W. Sillevis, M.L.M. van Kempen, G.W.B. van Westen, *Cursus Belastingrecht. Inkomstenbelasting*, Deventer: Kluwer 2008.

Sonneveldt & de Kroon 2019

F. Sonneveldt & B.B.A. de Kroon, 'Het 'op singuliere wijze' gesloten huwelijk met SW 1956-faciliteiten?', *NTRFB* 2019/18.

Van der Leun & Leupen 2009

J.P. van der Leun & A.J. Leupen, 'Informeel huwelijken in Nederland; een exploratieve studie', *Universiteit Leiden* 2009.

Onderzoeken

CBS 2018

CBS, 'Honderd jaar alleenstaanden', 2018.

<https://www.cbs.nl/nl-nl/achtergrond/2018/26/honderd-jaar-alleenstaanden#:~:text=Bijna%20op%20de%204,was%20het%20nog%201%20procent.&text=%20Uitgezonderd%20personen%20in%20instellingen>.

CBS 2017

CBS, 'Ruim een half miljoen minderjarigen in complexe gezinsverbanden', 2017.

[CBS-website tijdelijk niet beschikbaar / Statistics Netherlands' website temporarily unavailable](#)

Handhaving BRP', SV land

<https://www.svland.nl/duo-svb-uwv/diensten-duo-svb-uwv/handhaving-duo-svb-uwv/handhaving-brp>

Het statistisch woningtekort nader uitgelegd, Ministerie van Binnenlandse Zaken en Koninkrijkrelaties

<https://www.volkshuisvestingnederland.nl/onderwerpen/berekening-woningbouwopgave>

RvIG, basisregistratie-persone

<https://www.rvig.nl/basisregistratie-persone>

Boom Juridische Uitgevers 2011

<https://repository.ubn.ru.nl/bitstream/handle/2066/93068/93068.pdf?sequence=1>

Het Parool 2022

'Steeds minder traditionele controles Belastingdienst door tekort aan mensen', Het Parool 2022.

[Steeds minder traditionele controles Belastingdienst door tekort aan mensen \(parool.nl\)](#)

NOS 2021

‘Het is een utopie om te denken dat we voldoende boa’s hebben om iedereen te controleren’
NOS 2021.

<https://nos.nl/artikel/2398929-het-is-een-utopie-om-te-denken-dat-we-voldoende-boa-s-hebben-om-iedereen-te-controleren>

YouTube 2022

‘Zoveel duurder is single zijn’, NOS op 3, youtube.com, 20 oktober 2022.

<https://www.youtube.com/watch?v=9w5TZzFPd0U>

Jurisprudentielijst

HvJ EG 14 februari 1995, zaak C 297/93 (Schumacker)

HR 2 december 2022, ECLI:NL:HR:2022:1810.

HR 14 oktober 2021, ECLI:NL:HR:1472.

HR 1 februari 2019, ECLI:NL:HR:2019:155.

HR 1 november 2016, ECLI:NL:HR:2016:2455.

HR 4 maart 1987, nr. 24.553, BNB 1987/118.

Hof Amsterdam 9 maart 2023, ECLI:NL:GHAMS:2023:723.

Hof Den Bosch 16 november 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:3964.

Hof Amsterdam 25 november 2021, ECLI:NL:GHAMS:2021:4084.

Hof 's-Hertogenbosch 6 juli 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:2864.

Rechtbank Zeeland-West Brabant 1 november 2022, ECLI:NL:RBZWB:2022:6321.

Rechtbank Zeeland-West Brabant 11 november 2015, ECLI:NL:RBZWB:2015:7440.