

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Bachelorscriptie Fiscale Economie FEB63009

“Voldoen de partnerregelingen aan het gelijkheidsbeginsel?”

Naam student: Guido Dannenburg

Studentnummer: 618097

Begeleider: mr T.C. Hoogwout

Tweede beoordelaar: mr R.B.N. van Ovost

Datum definitieve versie: 03/07/2024

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.

Inhoudsopgave

Hoofdstuk 1: Inleiding

§1.1: Inleiding	p4
§1.2: Hoofdvraag, deelvragen en afbakening	p4
§1.3: Opbouw van het onderzoek	p4

Hoofdstuk 2: Partnerbegrip Algemene Wet inzake Rijksbelastingen

§2.1: Inleiding	p5
§2.2: Geschiedenis partnerbegrip AWR	p5
§2.3: Relevante bijzaken partnerbegrip AWR	p5
§2.4: Artikel 5a AWR	p5
§2.5: Conclusie	p7

Hoofdstuk 3: Partners in de Wet Inkomstenbelasting 2001

§3.1: Inleiding	p8
§3.2: Geschiedenis partnerbegrip Wet IB 2001	p8
§3.3: Artikel 1.2 lid 1 Wet IB 2001	p8
§3.4: Artikel 1.2 lid 2 Wet IB 2001 en verder	p10
§3.5: Toepassing artikel 1.2 Wet IB 2001	p12
§3.5.1: Artikel 2.17 Wet IB 2001	p12
§3.5.2: Partners in Box I	p13
§3.5.3: Partners in Box II	p15
§3.5.4: Partners in Box III	p15
§3.5.5: Persoonsgebonden aftrek	p15
§3.5.6: Verhoging heffingskorting minstverdienende partner	p16
§3.6: Conclusie	p17

Hoofdstuk 4: Partners in de Successiewet 1956

§4.1: Inleiding	p17
§4.2: Geschiedenis partnerbegrip SW	p17
§4.3: Artikel 1a SW 1956	p17
§4.4: Toepassing artikel 1a SW 1956	p21

§4.4.1: Tarief	p21
§4.4.2: Partnervrijstelling	p21
§4.5: Conclusie	p22

Hoofdstuk 5: Gelijkheidsbeginsel

§5.1: Inleiding	p22
§5.2: Geschiedenis	p22
§5.3: Gelijkheidsbeginsel algemeen	p22
§5.4: Artikelen 14 EVRM en 26 IVBPR	p23
§5.5: Het toetsingskader	p23
§5.6: Conclusie	p24

Hoofdstuk 6: Toetsing gelijkheidsbeginsel

§6.1: Inleiding	p24
§6.2: Algemene zaken partners en gelijkheidsbeginsel	p24
§6.3: Partners in voorgaande jaren	p25
§6.4: Tarief SW	p26
§6.5: Partnervrijstelling SW	p27
§6.6: Extra huisgenoot	p28
§6.7: Terbeschikkingstellingsregelingen	p29
§6.8: Conclusie	p30

Hoofdstuk 7: Conclusie

§7.1: Het onderzoek	p31
§7.2: Antwoord hoofdvraag	p31

Literatuurlijst	p32
-----------------	-----

Hoofdstuk 1: Inleiding

§1.1: Inleiding

Het in aanmerking nemen van partners voor de inkomstenbelasting wordt in ons belastingstelsel al sinds de invoering van de Wet Inkomstenbelasting 1964 gedaan. Sindsdien is er veel veranderd, zowel op fiscaalrechtelijk als maatschappelijk niveau. Zo is er een tendens richting minder traditionele relatievormen te herkennen. Sinds de invoering van het geregistreerd partnerschap in 1998 wordt steeds vaker hiervoor gekozen als plaatsvervanger van een huwelijk. Zo werden er in 2000 zo'n 3000 partnerschappen geregistreerd terwijl dit in 2022 maar liefst 24000 waren.¹ Daarnaast wordt meer gescheiden, trouwen mensen op een latere leeftijd en komt ongehuwd samenwonen vaker voor, volgens data van het CBS.^{2 3} Deze verschuivingen leiden tot een groter grijs gebied bij het bepalen van het fiscale partnerschap. De wet moet hiermee mee-ontwikkelen. Dit is dan ook zeker aan de orde geweest, neem bijvoorbeeld de IB. Binnen deze wet heeft het begrip zich ontwikkeld van een cluster losse bepalingen naar een centraal begrip voor alleen de IB tot een basisbegrip in de AWR waar de materiele wetten hun eigen invulling aan mogen geven. Ook is de wijze van bepaling van het partnerschap gevoelig voor verandering. We gebruiken tegenwoordig bijvoorbeeld alleen objectieve criteria om een partnerschap vast te stellen.

Deze ontwikkelingen voorkomen helaas niet dat er in de huidige tijd situaties voorkomen waarbij een groot verschil in belastingheffing aankomt op een relatief klein verschil in situatie, bijvoorbeeld bij samenwoners zonder notarieel contract met zorgplicht en latrelaties. Dit leidt tot de vraag of er situaties voorkomen waar we gelijke gevallen ongelijk behandelen. Daarom ga ik in deze scriptie toetsen of de partnerregelingen in lijn zijn met het gelijkheidsbeginsel.

§1.2: Hoofdvraag, deelvragen en afbakening

De hoofdvraag van deze scriptie luidt: "Zijn de partnerregelingen in de Inkomstenbelasting en de Successiewet in overeenstemming met het gelijkheidsbeginsel?". Om deze vraag te kunnen beantwoorden wordt deze opgedeeld in de volgende drie deelvragen:

- Wie worden in de AWR, IB en SW als partners aangemerkt en wat zijn de gevolgen van deze kwalificatie?
- Wat zijn het gelijkheids- en draagkrachtsbeginsel en hoe moeten deze worden toegepast?
- Zijn de IB en SW in lijn met het gelijkheidsbeginsel?

Het onderzoek beperkt zich tot de bespreking van de AWR, IB en SW.

§1.3: Opbouw van het onderzoek

De scriptie zal zich bijna uitsluitend baseren op literatuuronderzoek, waarbij de eerste deelvraag vooral aan de hand van wettelijke bepalingen en de bijbehorende stukken wordt uitgewerkt. Op het terrein van het gelijkheidsbeginsel zal voornamelijk jurisprudentie worden aangehaald. Door de

¹ Centraal Bureau voor de Statistiek, 'Trouwen', 2023.

² Centraal Bureau voor de Statistiek, 'Trouwen', 2023.

³ Centraal Bureau voor de Statistiek, 'Latrelaties in Nederland', 2015.

scriptie heen zal ik aan de hand van standpunten van auteurs en Kennisgroepen mijn visie op de stof onderbouwen. De toetsing zal geschieden op basis van het toetsingskader dat bij de behandeling van het gelijkheidsbeginsel naar voren is gekomen.

Hoofdstuk 2: Partnerbegrip Algemene Wet inzake Rijksbelastingen

§2.1: Inleiding

In artikel 5a AWR is het basis partnerbegrip gedefinieerd. In de IB en SW worden aan de hand van verwijzingen naar artikel 5a AWR beperkingen of uitbreidingen gemaakt. Om te begrijpen wie in de materiele wetten partners zijn, is het essentieel om een scherp beeld te hebben wie als partner kwalificeert in de zin van artikel 5a AWR. Daarom zal ik de komende paragraaf besteden aan het uiteenzetten van de bepalingen in dit artikel.

§2.2: Geschiedenis partnerbegrip AWR

Artikel 5a AWR zoals we hem nu kennen, later te bespreken wijzigingen daargelaten, is ingevoerd in 2011. In de kamerbehandeling werd aangedragen dat artikel 5a AWR ging dienen als stroomlijning van het partnerbegrip. Een centraal begrip, afschaffing van de keuzemogelijkheid en de harmonisatie van het IB-partnerbegrip en het Awir-partnerbegrip zou het fiscale partnerschap overzichtelijker moeten maken. Daarnaast beoogde de verandering een vermindering van de administratieve lasten.⁴

§2.3: Relevante bijzaken 5a AWR

Van tevoren is het verstandig om bij een tweetal begripsbepalingen in artikel 2 AWR stil te staan. Ten eerste wordt in artikel 2 lid 3 –I AWR bepaald dat een partner een persoon als bedoeld in artikel 5a AWR is. Dit is een systematische bepaling, via artikel 2 lid 3 AWR geldt voor alle belastingwetten het AWR-partnerbegrip.

Ten tweede stelt artikel 2 lid 6 AWR dat de rechtsgevolgen van het huwelijk ook gelden voor geregistreerde partnerschappen. Dit wordt gedaan met de tekst: “Bepalingen van de belastingwet die rechtsgevolgen verbinden aan het aangaan, het bestaan, de beëindiging of het beëindigd zijn van een huwelijk zijn van overeenkomstige toepassing op het aangaan, het bestaan, de beëindiging onderscheidenlijk het beëindigd zijn van een geregistreerd partnerschap.”

§2.4: Artikel 5a AWR

Artikel 5a AWR draagt twee categorieën partners aan. Dit zijn enerzijds de echtgenoten, geregistreerde partners inbegrepen, en anderzijds de ongehuwde meerderjarigen met een notarieel samenlevingscontract die ingeschreven staan op hetzelfde woonadres in de basisregistratie personen (BRP)⁵. Een vergelijkbare buitenlandse registratie is ook geldig.⁶ Echtgenoten en geregistreerde partners hoeven niet op hetzelfde adres ingeschreven te staan.

⁴ *Kamerstukken II 2009/10*, 32 130, nr. 3 (MvT).

⁵ Artikel 5a lid 1 AWR.

⁶ Vroeger werd het BRP het GBA genoemd.

Het kan voorkomen dat in een kalenderjaar slechts gedeeltelijk wordt voldaan aan de eisen voor partnerschap. De partnerstatus wordt ook toegekend voor de periode dat er niet werd voldaan aan die voorwaarden, maar de twee partners wel ingeschreven staan op hetzelfde woonadres in de BRP (of vergelijkbare buitenlandse registratie).⁷ Een tweetal voorbeelden ter verduidelijking van deze werking. Indien op 1 december wordt voldaan aan de eisen van lid 1 en al ingeschreven stond in de BRP op 1 februari in datzelfde jaar, geldt het partnerschap dat jaar vanaf 1 februari. Indien op 1 februari niet meer aan lid 1 voldaan wordt en de voormalig partners toch nog tot 1 december ingeschreven staan op hetzelfde woonadres in de BRP, eindigt het partnerschap op 1 december.

Scheiden van tafel en bed staat fiscaalrechtelijk gelijk aan ongehuwd zijn, waardoor een scheiding van tafel en bed dezelfde gevolgen voor het fiscaal partnerschap heeft als een echtscheiding.⁸ In de parlementaire behandeling van deze bepaling werd daarvoor als reden voorgedragen dat alhoewel een scheiding van tafel en bed het huwelijk niet ontbindt, het wel beoogd dezelfde gevolgen te hebben.⁹

In situaties waar strikt genomen nog wel aan lid 1 wordt voldaan, bijvoorbeeld omdat de echtscheiding nog niet geformaliseerd is door een rechter, kan een fiscaal partnerschap toch al ten einde komen.¹⁰ Dit biedt de mogelijkheid om een nieuw fiscaal partnerschap aan te gaan. Het partnerschap eindigt wanneer een verzoek tot echtscheiding of scheiding van tafel en bed is ingediend en (!) de belastingplichtige niet meer op hetzelfde woonadres staat ingeschreven in de BRP of vergelijkbare buitenlandse registratie. Door het woordje “en” zijn dit cumulatieve vereisten. Pas als aan beide voorwaarden is voldaan, eindigt het partnerschap. De Kennisgroep heeft het standpunt ingenomen dat een niet-ontvankelijk verzoek tot echtscheiding het partnerschap weer doet herleven vanaf het moment dat de niet-ontvankelijkheid onherroepelijk is.¹¹ Dit lijkt mij de juiste benadering omdat dit leidt tot de situatie alsof er helemaal geen verzoek is geweest, wat in mijn ogen het meest overeenkomt met de werkelijkheid.

Een belastingplichtige kan maar één partner tegelijkertijd hebben.¹² Meerdere partners zullen zich echter in zuivere nationale huwelijkse sfeer niet voordoen, omdat polygamie in Nederland verboden is.¹³ Daarom is dit alleen relevant voor erkende buitenlandse polygamie. Meerdere geregistreerde partnerschappen zijn ook verboden. Wel is het aangaan van meerdere notariële samenlevingscontracten toegestaan. Volgens lid 5 geldt dan alleen de oudste verbintenis, met identieke werking ingeval van erkende buitenlandse polygamie. Als ratio achter deze werking wordt slechts gemeld dat dit omwille van de eenvoud is.¹⁴ Tot slot is bepaald dat één notarieel samenlevingscontract met meer dan twee personen tegelijkertijd niet in aanmerking wordt genomen, waardoor daaruit geen partners voort kunnen komen.¹⁵

Iemand die niet in Nederland woont, wordt ingevolge artikel 5a lid 6 AWR geacht te wonen op het adres waar hij staat ingeschreven in een naar aard en strekking met de BRP overeenkomende

⁷ Artikel 5a lid 2 AWR.

⁸ Artikel 5a lid 3 AWR.

⁹ *Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3 (MvT)*.

¹⁰ Artikel 5a lid 4 AWR.

¹¹ KG:202:2023:2.

¹² Artikel 5a lid 5 AWR.

¹³ Artikel 237 Sr.

¹⁴ *Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3 (MvT)*. artikel XVI

¹⁵ Artikel 5a lid 5 AWR.

buitenlandse registratie. Zonder deze bepaling zou een in het buitenland woonachtige nooit partner kunnen worden omdat die niet ingeschreven is in het BRP. Volgens Vakstudie Nieuws is dit lid een nadere invulling van het inschrijvingsvereiste in lid 1 onderdeel b, waar ik mij bij aansluit omdat dit in feite een verduidelijking is.¹⁶

In 2011 is lid 7 in een pakket fiscale veranderingen en maatregelen toegevoegd.¹⁷ Wanneer door medisch- of ouderdomsgerelateerde opname in een verpleeg- of verzorgingshuis geen aanspraak gemaakt kan worden op de partnerregelingen krijgt men een tegemoetkoming. Om aanspraak te kunnen maken, mag het niet meer mogelijk zijn om thuis te blijven wonen. De regeling eindigt wanneer één of beide partners een nieuwe partner krijgt of eenzijdig schriftelijk wordt opgezegd bij de inspecteur. Tot slot is het mogelijk op ministeriele regeling extra regels te stellen aan de verpleeghuisregeling.

Betreffende de verpleeghuisregeling heeft de Kennisgroep het standpunt ingenomen dat lichamelijk gehandicapten die naar een woonvorm voor gehandicapten vertrekken ook als verzorgings- of verpleeghuissituatie kan worden gezien.¹⁸ Echter moet de gehandicapte thuis niet meer de benodigde zorg kunnen krijgen, aansluitend bij de eis dat niet meer thuis gewoond kan worden. Ik ben het eens met de Kennisgroep, omdat deze uitleg mijns inziens aansluit bij het doel en strekking van de regeling. Echter zou ik beargumenteren dat deze werking al bleek uit de originele tekst, aangezien ik een handicap onder “medisch” zou scharen en woonvormen voor gehandicapten als verzorgingshuizen. Tot slot denk ik dat het standpunt het juiste is, omdat ik van mening ben dat het niet toekennen van fiscale faciliteiten op basis van de aard van iemands medische perikelen cru is.

De Kennisgroep heeft zich ook gebogen over een bijzonder geval.¹⁹ De verpleeghuisregeling wordt toegepast, maar op verzoek wordt het fiscaal partnerschap ontbonden. Echter komt de achterblijvende echtgenoot in hetzelfde verpleeghuis terecht. Omdat het partnerschap ten einde was, moet er simpelweg opnieuw getoetst worden aan de voorwaarden alsof zij nooit partner zijn geweest. Mij lijkt dit een vanzelfsprekend standpunt.

§2.5: Conclusie

Sinds 2011 bevat artikel 5a AWR het basispartnerbegrip. AWR-partners zijn echtgenoten, geregistreerde partners en samenwonenden met notarieel samenlevingscontract. De AWR bevat daarnaast nuanceringen zoals hoe omgegaan moet worden met meerdere partners, opnames in verpleeghuizen of buitenlandse situaties. Dit artikel is dan ook essentieel om de partnerbegrippen en toepassing daarvan in de IB en SW te doorgronden.

¹⁶ Redactie Vakstudie Nieuws 2009, ‘Nota naar aanleiding van het verslag Fiscale vereenvoudigingswet 2010; Kamerstukken II 2009/10, 32130, nr. 7’, V-N 2009/54.8.

¹⁷ Wet van 23 december 2010 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2011) (*Stb.* 2010, 873).

¹⁸ KG:202:2023:29.

¹⁹ KG:202:2023:14.

Hoofdstuk 3: Partners in de Wet Inkomstenbelasting 2001

§3.1: Inleiding

Het partnerbegrip speelt in de Inkomstenbelasting in diverse bepalingen een rol. In dit hoofdstuk zal in grote mate aandacht besteed worden aan de gevolgen en uitwerking van de partnerregelingen naast de uitwerking van wie worden aangemerkt als partner en onder welke voorwaarden.

§3.2: Geschiedenis partnerbegrip Wet IB 2001

Het huidige partnerbegrip in de IB is net als artikel 5a AWR ingevoerd in 2011.²⁰ Sinds de invoering van de Wet inkomstenbelasting 2001 stond in artikel 1.2 Wet IB 2001 een partnerregeling die zag op de gehele IB. In de Wet IB 1964 werd in plaats van een centraal begrip per wetsbepaling afzonderlijk bepaald wie fiscale partners waren. Sinds 2011 zijn er nog verschillende aanpassingen gedaan aan artikel 1.2 IB. Tot slot is in gelijkenis met de AWR de keuzemogelijkheid tot partnerschap in de IB in 2011 afgeschaft. De partnerregeling is tegenwoordig dus dwingend van toepassing.

§3.3: Partnerbegrip artikel 1.2 lid 1 IB

Het partnerbegrip in de IB is, zoals al eerder naar voren kwam, een aanvulling op het partnerbegrip in de AWR. Deze aanvulling is gedaan in artikel 1.2 Wet IB 2001, in hoofdstuk 1 van de wet IB. Dit betekent dat het een algemene bepaling is, oftewel dat artikel 1.2 Wet IB 2001 ziet op de gehele Wet inkomstenbelasting 2001.

Artikel 1.2 Wet IB 2001 begint met een verwijzing naar het partnerbegrip in de AWR. Vervolgens voegt het daaraan toe dat voor de IB mede als partner wordt gezien de persoon die op hetzelfde woonadres staat ingeschreven in het BRP én van één de volgende 6 situaties sprake is:

- Er is uit de relatie een kind geboren.
- Een kind van één van de partners wordt door de ander erkend.
- Voor een pensioenregeling als partner is aangemerkt.
- De partners hebben een gezamenlijke woning.
- Een minderjarig kind van één van de partners staat ingeschreven op datzelfde woonadres.
- Vorig jaar was je al met dezelfde partner.

Deze situaties komen overeen met onderdelen a t/m f van lid 1, met hantering van dezelfde volgorde. De bepaling in lid 1 kan alleen spelen bij ongehuwden, blijkend uit de wetsystematiek. Bij het vaststellen van een partnerschap aan de hand van deze voorwaarden moet bedacht worden dat artikel 1.4 Wet IB 2001 bepaalt dat een pleegkind op dezelfde wijze behandeld moet worden als eigen kinderen. Het verschillend behandelen van eigen kinderen en pleegkinderen zou tot een ongelijke behandeling leiden waar geen rechtvaardiging voor is.²¹

Op een aantal zaken betreffende het eerste lid van artikel 1.2 Wet IB 2001 zal ik dieper ingaan.

²⁰ Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3 (MvT).

²¹ Heithuis, Kavelaars & Schuver 2022, p.35. (Boek, meest recente versie op 18 april 2024 verschenen.)

Voor partnerschap op basis van een gezamenlijke woning gelden voorwaarden. De woning moet anders dan tijdelijk ter beschikking staan en er moet sprake zijn van eigendom. Hieruit vallen drie criteria te halen, ik bespreek deze één voor één.

Anders dan tijdelijk ter beschikking staan, houdt in dat er geen tijdsmaatstaf gebruikt wordt maar wordt aangesloten bij de intentie van de belastingplichtige.²² Iemand die van plan is om gedurende langere tijd ergens te wonen maar door omstandigheden hierin belet wordt, voldoet aan de anders-dan-tijdelijk eis. Deze benadering voorkomt situaties waarin door bijvoorbeeld een huisbrand geen partnerstatus wordt toegekend omdat de belastingplichtigen er nog niet lang genoeg woonden. Ook pogingen van belastingplichtigen om als partner aangemerkt te worden door samen een huis te kopen, daar belastingvoordeel mee behalen om vervolgens weer terug te gaan naar de beginsituatie worden voorkomen.

De term hoofdverblijf is niet gedefinieerd in de Wet IB 2001. Uit de wetsgeschiedenis van artikel 3.111 Wet IB 2001²³ valt te concluderen dat het begrip “hoofdverblijf” gelijkstaat met het begrip “centrale levensplaats”, wat net zoals artikel 4 AWR aan de hand van de feitelijke omstandigheden bepaald dient te worden. De woning moet dus als “centrale levensplaats” van de belastingplichtige dienen.

De laatste voorwaarde is dat de belastingplichtige juridisch en/of economisch eigendom van de woning moet hebben. Daarbij geldt dat de inkomsten en lasten op de belastingplichtige of zijn/haar partner dienen te vallen en dat de waardeverandering van de woning grotendeels (50%) de belastingplichtige of zijn/haar partner aangaat.²⁴

De Kennisgroep is van mening dat geen partnerschap kan ontstaan door de koop van een nog te bouwen woning.²⁵ Dit is mijns inziens de uitkomst van een strikte toepassing van de wettekst, als een woning namelijk nog niet gebouwd is, kan deze ook niet als hoofdverblijf ter beschikking staan aan belastingplichtigen. De Kennisgroep acht dit fiscaalrechtelijk de juiste uitkomst, maar kan zich ook een goedkeuring voor deze situatie voorstellen. Ikzelf ben voorstander van een goedkeuring, omdat het aankopen van een te bouwen huis in mijn ogen een duidelijke indicatie is van de binding tussen belastingplichtigen.

Wanneer een minderjarig kind is ingeschreven op hetzelfde adres als de twee meerderjarigen kunnen ze door onderdeel e, samen met onderdeel f toegevoegd in 2012²⁶, partners worden. Ingeval sprake is van verhuur van een eigen gedeelte van de woning op zakelijke gronden kan er op verzoek van de partnerstatus worden afgezien als uit het verzoek blijkt dat er sprake is van deze soort verhuur.²⁷

Indien een belastingplichtige het afgelopen jaar een partner had en nog steeds ingeschreven staat op hetzelfde adres in het BRP als de partner, worden zij ook dit jaar als elkaars partner aangemerkt. In

²² *Kamerstukken II 1998/99*, 26 727, nr. 3, p. 144 (MvT).

²³ Hof Amsterdam 17 mei 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:1972.

²⁴ *Kamerstukken II 1999/2000*, 26 727, nr. 7, p. 191, 192 (NV).

²⁵ KG:202:2024:15.

²⁶ *Kamerstukken II 2011/12*, 33004, nr. 3, p. 32, 33 (MvT).

²⁷ *Kamerstukken II 2011/12*, 33004, nr. 3, p. 2, 3 (MvT).

de kamer is geuit dat de reden voor de toevoeging lag in uitvoeringstechnische sfeer.²⁸ Ik betwijfel of deze regeling in lijn is met het gelijkheidsbeginsel omdat een eenmalig (mogelijk klein) verschil tussen koppels kan leiden tot theoretisch oneindig lang verschil in heffing, ook al zijn de situaties in volgende jaren precies gelijk.

Nu is bepaald wie er in aanvulling tot de AWR in beginsel ook als partners worden aangemerkt voor de toepassing van de IB, wordt ingegaan op nadere regels, beperkingen, uitzonderingen en begrippen.

§3.4: Artikel 1.2 IB lid 2 en verder

In artikel 1.2 lid 2 Wet IB 2001 is een identieke bepaling opgenomen als in de AWR betreffende jaren waarin geen sprake is van partnerschap in een bepaalde periode van het kalenderjaar, maar de twee wel op hetzelfde woonadres zijn ingeschreven in deze periode. Dan worden ze alsnog voor die periode als partners aangemerkt.²⁹

Ook de Inkomstenbelasting staat maximaal één partner tegelijkertijd toe.³⁰ Indien verschillende personen in aanmerking komen voor partnerschap, heeft degene die partner is op basis van de AWR voorrang. Het is niet mogelijk om meerdere partners te hebben in de AWR waardoor er geen regeling nodig is voor als meerdere personen AWR-partner zijn. Als geen van de personen als AWR-partner wordt aangemerkt, moet er gekeken worden naar de wetsvolgorde. Degene die hoger staat in de lijst met partnerschapsgronden is dan de partner.³¹

De IB bevat een aantal beperkingen op het partnerbegrip uit de AWR. De volgende personen worden niet als partners aangemerkt³²:

- Bloed- of aanverwanten in de eerste graad, tenzij deze 27 jaar of ouder zijn. Bloedverwanten in de eerste graad zijn (adoptie)ouders en (adoptie)kinderen. Sinds 2016 vallen aanverwanten ook onder het partnerverbod.³³ Aanverwanten in de eerste graad zijn (adoptie)kinderen en (adoptie)ouders van de partner, en de partner van de (adoptie)kinderen. Ongehuwde (ex-)partners in de IB en SW worden voor het vaststellen van aanverwantschappen als (ex-)gehuwden aangemerkt.^{34 35} Het partnerschapsverbod is voor aanverwanten alleen van toepassing als hier gezamenlijk met de belastingplichtige om is verzocht bij de inspecteur.³⁶ Dit omdat de Belastingdienst niet kan bepalen wie aanverwanten zijn vanwege beperkingen van het BRP.³⁷ Volgens jurisprudentie moeten aanverwanten echter ook onder het partnerverbod moeten vallen vanwege het

²⁸ *Kamerstukken II 2009/10, 32130, nr. 3, p. 60 (MvT).*

²⁹ Zie §2.4.

³⁰ Artikel 1.2 lid 3 Wet IB 2001.

³¹ *Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3, p. 52 (MvT).*

³² Artikel 1.2 lid 4 Wet IB 2001.

³³ *Kamerstukken II 2015/16, 34 305, nr. 3, p. 25 (MvT).*

³⁴ Artikel 1.2 lid 6 Wet IB 2001.

³⁵ *Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 75 (MvT).*

³⁶ Artikel 1.2 lid 8 Wet IB 2001.

³⁷ *Kamerstukken II 2015/16, 34 305, nr. 6, p. 37 (NV).*

gelijkheidsbeginsel.^{38 39} Door de verzoekregeling wordt gelijk behandeld omdat indien gewenst hetzelfde regime geldt, terwijl de uitvoerbaarheid intact blijft omdat geen database van aanverwanten nodig is. Dit leidt er mijns inziens toe dat de aanverwanten een voordeelpositie genieten binnen de partnerregeling van de IB. Indien enig van de genoemde personen 27 jaar wordt, eindigt het partnerverbod.

- Een niet-inwoner van Nederland, tenzij sprake is van een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige.⁴⁰ Een kwalificerende buitenlandse belastingplichtige is iemand die als inwoner wordt belast in één van de volgende rechtsgebieden: EU, EER, BES-eilanden en Zwitserland en, alleen of samen met partner, geheel of nagenoeg geheel (90%) van het inkomen belast te worden in Nederland in de IB of LB. Ter vaststelling hiervan moet de belastingplichtige een inkomensverklaring uit zijn woonland geven.⁴¹
- Indien voor een niet-eigen kind kinderbijslag of pleegvergoeding is ontvangen en het kind jonger is dan 27 jaar kunnen zij er gezamenlijk verzoeken om niet in aanmerking te komen voor de partnerstatus.⁴²

De Inkomstenbelasting hanteert ook de verzorg- en verpleeghuisregeling.⁴³ Voor een uitgebreide behandeling van deze regeling verwijs ik naar §2.4.

In 2016 is een regeling betreffende opvangsituaties ingevoerd.⁴⁴ Het werd onwenselijk geacht twee personen die met een kind in een opvang verblijven aan te merken als partners vanwege ongewenste negatieve gevolgen op toeslagen.⁴⁵ Dit kon onder de toenmalige wettekst niet op praktische wijze worden opgelost.⁴⁶ Daarom is de volgende bepaling opgenomen. Als iemand alleen partner is door toepassing van lid 1 onderdeel e en beide partners ingeschreven staan bij een inrichting die opvang biedt in de zin van de Wet maatschappelijke ondersteuning 2015, worden toch geen partners als een afschrift wordt ingediend. Opvang wordt gedefinieerd als: “onderdak en begeleiding voor personen die de thuissituatie hebben verlaten, al dan niet in verband met risico’s voor hun veiligheid als gevolg van huiselijk geweld, en niet in staat zijn zich op eigen kracht te handhaven in de samenleving.”⁴⁷

Tot slot is in 2023 toegevoegd dat de inspecteur op een verzoek beslist bij voor bezwaar vatbare beschikking.⁴⁸ Het doel en strekking van de bepaling is om de rechtsbescherming van de burgers in de IB en Awir te harmoniseren. Een bijkomend voordeel vond de wetgever dat belastingplichtigen in het lopende jaar al uitsluitel kunnen krijgen over de partnerstatus. Voor deze bepaling was ingevoerd kon een belastingplichtige pas na de aanslag de beslissing in bezwaar en beroep treden.⁴⁹

³⁸ ABRvS 1 juli 2015, ECLI:NL:RVS:2015:2052.

³⁹ *Kamerstukken II 2015/16*, 34 305, nr. 6, p. 37 (NV).

⁴⁰ Artikel 7.8 lid 6 Wet IB 2001.

⁴¹ *Kamerstukken II 2013/14*, 33 752, nr. 3, p. 38.

⁴² Artikel 1.2 lid 4 onderdeel c Wet IB 2001.

⁴³ Artikel 1.2 lid 5 Wet IB 2001.

⁴⁴ Artikel 1.2 lid 7 Wet IB 2001.

⁴⁵ *Kamerstukken II 2015/16*, 34 302, nr. 3, p. 30 (MvT).

⁴⁶ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 16 december 2014 (*Kamerstukken II 2014/15*, 34 002, nr. 81).

⁴⁷ Artikel 1.1.1 Wmo 2015.

⁴⁸ Artikel 1.2 lid 10 Wet IB 2001.

⁴⁹ *Kamerstukken II 2020/21 35574*, 3, p. 20-21 (MvT).

§3.5: Toepassing partnerbegrip artikel 1.2 IB

Het partnerbegrip komt binnen de Inkomstenbelasting vaak terug. Deze paragraaf zal ik besteden aan het inzichtelijk maken van een aantal gevolgen van het partnerschap op de heffing van Inkomstenbelasting.

§3.5.1: Artikel 2.17 IB

Bij bepaalde inkomstenbestanddelen mogen partners zelf beslissen bij wie deze bestanddelen in aanmerking worden genomen volgens artikel 2.17 Wet IB 2001. Onder het progressieve tarief van de IB leidt dit tot voordeel. Een versimpeld voorbeeld: A en B hebben een partnerschap. A's inkomen is 100, B's inkomen is 0. Stel dat het tarief progressief is vormgegeven, bijvoorbeeld 25% over de eerste 50 inkomen en 50% over alles daarboven. Zonder partnerschap zouden A en B in totaal 37.5 belasting verschuldigd zijn. Als A en B het inkomen verdelen zodat aan beiden 50 wordt toegerekend, wordt er maar 25 belasting geheven. Dit speelt tegenwoordig voornamelijk in box II. Daar kan een voordeel van maximaal 5025 euro behaald worden door 67000 euro aan een partner zonder box II inkomen toe te rekenen.

Volgens de hoofdregel moet in beginsel worden toegerekend aan degene wie het inkomen geniet of op wie de lasten drukken en bestanddelen van de rendementsgrondslag worden toegerekend aan degene die het bezit hiervan heeft.⁵⁰ Daarmee geldt het uitgangspunt dat de IB een geïndividualiseerde heffing is.⁵¹

Gezamenlijke inkomstenbestanddelen, de rendementsgrondslag uit box III en de geheven dividendbelasting mogen de partners wel vrij toerekenen.⁵² Als gezamenlijke inkomstenbestanddelen worden - onder voorwaarde dat gedurende het gehele kalenderjaar sprake is van dezelfde partner - aangemerkt:

- Inkomsten uit eigen woning.
- Inkomen uit aanmerkelijk belang vóór toepassing persoonsgebonden aftrek.
- De persoonsgebonden aftrek.

De impact van deze periode-eis wordt afgezwakt door de verblijfplaatsficties in artikel 2.2 Wet IB 2001.

Partners mogen ieder jaar de verdeling bij de aangifte aangeven. Artikel 2.17 lid 4 Wet IB 2001 stelt dat de gekozen verdeling aangepast kan worden tot het moment dat de (conserverende / navorderings) aanslag onherroepelijk vaststaat. Als de aanslag onherroepelijk vast komt te staan als gevolg van een uitspraak van de Hoge Raad, kan de verdeling nog zes weken lang worden aangepast. Als door deze regel de onherroepelijke aanslag van de partner aangepast moet worden, wordt dit door de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking beslist.⁵³ Artikel 2.17 lid 8 Wet IB 2001 ziet op de toerekening van box III in gevallen van immigratie/emigratie, waardoor ook zij van de partnerfaciliteiten gebruik kunnen maken.

⁵⁰ Artikel 2.17 lid 1 Wet IB 2001.

⁵¹ *Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 87 (MvT).*

⁵² Artikel 2.17 lid 2 Wet IB 2001.

⁵³ Artikel 2.17 lid 9 Wet IB 2001.

Wanneer in totaal niet 100% van de bestanddelen in aanmerking is genomen, worden alle bestanddelen die vrij toerekenbaar zijn voor de helft toegerekend aan iedere partner.^{54 55} Dit geldt ook voor onbevoegde keuzes.⁵⁶ Deze bepaling is gunstig voor belastingplichtigen, in de regel stijgt het tarief naarmate iemand meer toegerekend krijgt waardoor, op speciale gevallen na, 50/50 de optimale verdeling is. De wetgever zag in de toevoeging van het lid ook een voordeel bij de doelmatige uitvoering.⁵⁷

Bij toerekening van een persoonsgebonden aftrek aan een partner, worden daarmee verband houdende negatieve persoonsgebonden aftrekken toegerekend aan die partner zolang het partnerschap bestaat.⁵⁸ Zonder deze bepaling zouden voordelen behaald kunnen worden door de positieve en negatieve persoonsgebonden aftrekken van elkaar te splitsen. Dit is niet hoe de wet is bedoeld, waardoor werd gekozen om in lid 6 een antimisbruikbepaling in te voeren om deze manipulaties te voorkomen.⁵⁹

§3.5.2: Partners in Box I

Partners en doorschuiving

Indien een huwelijksgemeenschap wordt ontbonden, anders dan door overlijden, kan ondernemingsvermogen geruisloos worden doorgeschoven naar de echtgenoot als deze de onderneming rechtstreeks voortzet. Wordt dat niet gedaan wordt het vermogen geacht te zijn overgedragen tegen de waarde in het economische verkeer op het moment vóór de ontbinding. Dit houdt in dat afgerekend wordt.⁶⁰ Deze regeling ziet echter slechts op gehuwden, niet op alle partners. Daarom houdt ik de bespreking van de doorschuiffaciliteit in de IB beperkt.

Partners en de eigen woning

Het partnerschap speelt binnen het regime van de eigen woning op een aantal punten een rol. Volgens artikel 3.111 IB is een eigen woning een gebouw of duurzaam met een plaats gebonden schip of woonwagen die anders dan tijdelijk als hoofdverblijf ter beschikking staat en ter beschikking staat op grond van eigendom of een beperkt recht.⁶¹ Als een belastingplichtige of zijn partner de voordelen, lasten en de waardeverandering grotendeels aangaat heeft deze eigendom.⁶²

Partners kunnen tezamen maar één hoofdverblijf in box I in aanmerking nemen.⁶³ De ene partner het ene huis als hoofdverblijf en de ander een andere is dus niet toegestaan, wat de Kennisgroep onroerende zaken met mij eens is.⁶⁴ Dan kiezen de partners één van de woningen als eigen woning. Dit is volgens de Kennisgroep ook mogelijk wanneer één of meer van de hoofdverblijven in het

⁵⁴ Artikel 2.17 lid 3 Wet IB 2001.

⁵⁵ *Kamerstukken II* 2003/04, 29 678, nr. 3, p. 2 (MvT).

⁵⁶ Hof Arnhem-Leeuwarden 4 oktober 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:8563.

⁵⁷ *Kamerstukken II* 2003/04, 29 678, nr. 3, p. 5–6 (MvT).

⁵⁸ Artikel 2.17 lid 6 Wet IB 2001.

⁵⁹ *Kamerstukken II* 2000/01, 27 746, nr. 3, p. 4 (MvT).

⁶⁰ Artikel 3.59 Wet IB 2001.

⁶¹ Zie bespreking gezamenlijke woning.

⁶² Artikel 3.111 lid 1 onderdeel a Wet IB 2001.

⁶³ Artikel 3.111 lid 8 Wet IB 2001.

⁶⁴ KG:051:2023:18.

buitenland ligt, wat ik uit het principe van gelijkheid onderschrijf.⁶⁵ Wanneer een belastingplichtige wordt uitgezonden naar het buitenland met achterlating van zijn partner en fictieve aanwezigheid in Nederland gedurende de uitzending⁶⁶ is de Kennisgroep onroerende zaken van mening dat de belastingplichtige dan nog steeds zijn hoofdverblijf/ eigen woning behoudt.⁶⁷ Ik onderschrijf dit standpunt omdat deze werking in lijn is met de fictie dat de uitzendkracht geacht wordt in Nederland te blijven.

Overwinst behaald bij verkoop van een vorige eigen woning vormt een eigenwoningreserve van de belastingplichtigen naar eigendomsverdeling van de partners.⁶⁸ Als bij aankoop van een nieuwe woning een andere eigendomsverhouding dan vorige woning aan wordt gehouden, komt een deel van de eigenwoningreserve van degene met minder eigendom niet in mindering op de eigenwoningschuld waardoor meer renteaftrek mogelijk is. Het antwoord van de wetgever hierop is dat de hele eigenwoningreserve van de partner ook in aanmerking wordt genomen bij de herinvestering. Wanneer één van de partners vertrekt, wordt deze bepaling echter teruggedraaid, waardoor de eigenwoningschuld waarmee de renteaftrek stijgt en de eigenwoningreserve teruggaat naar de vertrekkende partner.^{69 70}

Partners in de terbeschikkingstellingregeling

De terbeschikkingstellingregelingen in artikelen 3.91 IB en 3.92 Wet IB 2001 houden kortgezegd in dat het ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen aan een werkzaamheid van een verbonden persoon of een onderneming waar de belastingplichtige of een verbonden persoon een ab in heeft, wordt gezien als resultaat uit overige werkzaamheden. Verbonden zijn de partner en minderjarige kinderen van de belastingplichtige of van de partner van de belastingplichtige.⁷¹ Indien de belastingplichtige minderjarig is, wordt de groep verbonden personen uitgebreid. Als verklaring voor de gekozen groep werd genoemd dat de groep zodanig dichte relatie hebben dat het verstrekken van vermogen gezien moet worden als ware het zijn eigen vermogen.⁷² Door artikelen 3.91 en 3.92 IB wordt het resultaat belast in box I. Zonder partnerschap worden de vermogensbestanddelen belast in box III. Deze heffing zal in de regel lager zijn dan die in box I, waardoor de partners nadeel ondervinden. De terbeschikkingstellingregelingen voorkomen daarmee ook arbitrage, bijvoorbeeld in de situatie waar de partner van de belastingplichtige een bedrijfspand koopt om die te verhuren aan de BV van de belastingplichtige. Door artikel 3.92 IB wordt voorkomen dat in deze situatie het pand in box III wordt aangemerkt in plaats van box I door deze constructie.⁷³

Ik twijfel of de terbeschikkingstellingsregelingen voldoen aan het gelijkheidsbeginsel. Het verschil in belastingheffing in box I en box III is namelijk vrij omvangrijk, terwijl het verschil in gevallen in sommige situaties minimaal kan zijn. In Hoofdstuk 6 toets ik de tbs-regelingen aan het gelijkheidsbeginsel.

⁶⁵ KG:051:2023:19.

⁶⁶ Artikel 2.2 Wet IB 2001.

⁶⁷ KG:051:2023:19.

⁶⁸ Artikel 3.119aa lid 1 Wet IB 2001.

⁶⁹ *Kamerstukken II 2003/04*, 29 210, nr. 3, p. 45 (MvT).

⁷⁰ Artikel 3.119aa lid 2 onderdeel b Wet IB 2001.

⁷¹ Artikel 3.91 lid 2 onderdelen b en c Wet IB 2001.

⁷² *Kamerstukken II 2000/01*, 27 466, nr. 3, p. 49 (MvT).

⁷³ *Kamerstukken II 2008/09*, 30 375, nr. 6, p. 6–7.

§3.5.3: Partners in Box II

5%-criterium

Het partnerschap speelt binnen het regime van box II een significante rol. In deze paragraaf zal ik uiteenzetten waar en hoe partnerschap in box II uitwerkt.

Bij het toetsen van de 5%-grens voor ab-houderschap in artikel 4.6 of 4.7 Wet IB 2001 moeten belangen van partners opgeteld worden, waardoor sneller sprake is van ab-houderschap.⁷⁴ Daarbij geldt wel dat er voor ab-houderschap tenminste één aandeel gehouden moet worden. Ingeval van een huwelijksgoederengemeenschap met >5% aandelen is een partner die geen van de aandelen op eigen naam heeft staan echter wel een ab-houder. In andere situaties is het huwelijksgoederenregime irrelevant.⁷⁵ Andere soort-aandelen, opties en winstbewijzen worden echter niet bij elkaar opgeteld, deze vallen onder de meetrek- of meesleepregeling.

Meetrekregeling

De meetrekregeling regelt dat partners en bloed- en aanverwanten in rechte lijn met kleine belangen ook ab-houder zijn.⁷⁶ De meetrekregeling ziet echter op situaties met verschillende vermogenssoorten. Als X 10% van het aandelenkapitaal heeft, en partner Y heeft winstbewijzen met betrekking tot 4% van de jaarwinst, zou Y zonder meetrekregeling niet als ab-houder gezien worden.

§3.5.4: Partners in Box III

Als een belastingplichtige gedurende het gehele kalenderjaar dezelfde partner had, wordt de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen in aanmerking genomen volgens de gekozen verdeling.⁷⁷ Bij het bepalen van de grondslag en het effectieve rendementspercentage⁷⁸ worden aan het begin van het kalenderjaar de waarden van de bezittingen van de partners samengenomen.

In box III blijft de eerste 57000 euro aan vermogen onbelast.⁷⁹ Beide partners hebben tegenwoordig afzonderlijk recht op dit heffingsvrije vermogen. Voor 2010 kon heffingsvrij vermogen nog worden overgedragen aan de partner. Nu kan hetzelfde resultaat behaald worden door tenminste 57000 euro aan elke partner toe te rekenen. Er was dus slechts sprake van een vereenvoudiging.⁸⁰ De toerekeningsmogelijkheid leidt dus tot voordeel voor de partners ten opzichte van niet-partners waarvan één Box III-vermogen van minder dan 57000 euro heeft.

§3.5.5: Persoonsgebonden aftrek

De persoonsgebonden aftrek ziet op bepaalde uitgaven die op belastingplichtigen drukken waarvan wenselijk is dat ze, omwille van de draagkrachtsbeperking, afgetrokken mogen worden. Dit zijn bijvoorbeeld bepaalde onderhoudsverplichtingen, giften en zorgkosten.⁸¹ Partners mogen de

⁷⁴ Artikel 4.6 Wet IB 2001.

⁷⁵ *Kamerstukken II 1999/2000*, 26 727, nr. 7, p. 498 (NV).

⁷⁶ Artikel 4.10 Wet IB 2001.

⁷⁷ Artikel 5.2 lid 5 Wet IB 2001.

⁷⁸ Artikel 5.2 lid 2 Wet IB 2001.

⁷⁹ Artikel 5.5 Wet IB 2001.

⁸⁰ *Kamerstukken II 2009/10*, 32 130, nr. 3, p. 45–46 (MvT).

⁸¹ *Kamerstukken II 1998/99*, 26 727, nr. 3, p. 250 (MvT).

persoonsgebonden aftrek vrij toerekenen.⁸² De persoonsgebonden aftrek hoeft niet als één inkomstenbestanddeel gezien te worden, verdelen per aftrekpost is toegestaan.⁸³ Gubbels⁸⁴ noemt als voordeel van deze werking dat er zo gemakkelijker aangesloten kan worden bij de juridische werkelijkheid. Ik onderschrijf dit omdat de posten in verschillende mate verband hebben met de partners, waardoor één verdeling voor alle posten onrealistisch zou zijn. Volgens de Kennisgroep blijft bij navordering de verdeling in stand indien deze nog niet onherroepelijk is, dus als bij een 60/40 verdeling blijkt dat er 1000 euro teveel aftrek in aanmerking is genomen, wordt 600 euro en 400 euro in aanmerking genomen bij de naheffing.⁸⁵ Ik sluit mij aan bij dit standpunt, omdat splitsing van de kosten en de baten belastingvoordeel tot gevolg kan hebben die in mijns inziens niet door de wetgever beoogd is. Ook de Staatssecretaris lijkt deze werkwijze aan te hangen.⁸⁶

§3.5.6: Verhoging heffingskorting minstverdienende partner

Aan de minstverdienende partner kan een hogere maximum heffingskorting toegekend worden.⁸⁷ Het oorspronkelijke maximum is gelijk aan de gecombineerde inkomensheffing.⁸⁸ De minstverdienende partner die geboren is vóór 1 januari 1963 en niet de volledige korting kan benutten door dit maximum, mag het restant verrekenen bij de meestverdienende partner indien tenminste 6 maanden van het kalenderjaar sprake is van partnerschap. Zo nodig wordt hierbij de maximumkorting voor de minstverdienende verhoogd. Deze verhoging is maximaal het de gecombineerde inkomensheffing van de meestverdienende, verminderd met zijn eigen heffingskorting.

De verklaring dat alleen ouderen van de faciliteit gebruik kunnen maken ligt bij een oudere regeling waarbij combinatiekorting kon worden uitbetaald. Deze regeling werd ingeperkt, waardoor deze groep een nadeel ondervond. Daarom vond de wetgever het “beter passen bij de vanaf 1 januari 2023 beoogde situatie” om deze tegemoetkoming te geven.⁸⁹ De specifieke periode van 6 maanden is gekozen ter gelijkstelling met andere regelingen, al zijn deze regelingen vervallen.⁹⁰

De verhoging wordt verlaagd met de ter voorkoming van dubbele belasting toegekende belastingvermindering aan de belastingplichtige.^{91 92} Dit voorkomt dat iemand met een buitenlands inkomen, die dus bijna geen korting in aanmerking kan nemen, de korting toch via de partner kan benutten. Wanneer niet aan de 6-maanden-eis wordt voldaan door overlijden van één van de partners wordt fictief voldaan aan de vereiste periode als dit overlijden de enige reden is dat de eis niet wordt voldaan.⁹³ Voorheen werd de wettekst ook in overlijdenssituaties strikt toegepast, maar na kritische opmerkingen in de kamer is besloten de wet aan te passen.⁹⁴ In mijn ogen is dit de juiste

⁸² Artikel 2.17 lid 5 Wet IB 2001.

⁸³ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 30 november 2001 (CPP2001/3035M).

⁸⁴ Gubbels, ‘Partners in de Wet Inkomstenbelasting 2001’, WFR 2001/1682.

⁸⁵ KG:202:2023:19.

⁸⁶ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 18 maart 2010 (*Stcrt.* 2010, 4802).

⁸⁷ Artikel 8.9 lid 1 Wet IB 2001.

⁸⁸ Artikel 8.8 Wet IB 2001.

⁸⁹ *Kamerstukken II 2022/23*, 36202, nr. 3, p. 96 (MvT).

⁹⁰ *Kamerstukken II 1999/00*, 26727, nr. 79, p. 10 (NvW III).

⁹¹ Artikel 8.9 lid 2 Wet IB 2001.

⁹² *Kamerstukken II 2000/01*, 27466, nr. 3, p. 74 (MvT).

⁹³ Artikel 8.9 lid 3 Wet IB 2001.

⁹⁴ *Kamerstukken II 2001/02*, 28013, nr. 3, p. 25 (MvT).

beslissing, omdat dit onnodig hard is. De Staatssecretaris en de Kamer kwamen ook tot deze conclusie.

§3.6: Conclusie

De Inkomstenbelasting breidt vooral uit op de AWR-partners, zo is een gezamenlijke woning of kind ook grond voor partnerschap. In dit hoofdstuk is uitgewerkt wie IB-partners zijn en wat de consequenties van IB-partnerschap in de IB zijn, bijvoorbeeld hoe de partners inkomensbestanddelen mogen toerekenen en hoe partners behandeld moeten worden bij bepaling van ab-houderschap. Ook zijn een aantal situaties besproken waar een toetsing van het gelijkheidsbeginsel op zijn plaats is.

Hoofdstuk 4: Partners in de Successiewet 1956

§4.1: Inleiding

In artikel 1a van de Successiewet is het partnerbegrip bepaald voor toepassing van deze wet. Net als in de Inkomstenbelasting wordt dit gedaan via het centrale partnerbegrip in de AWR. Vervolgens wordt het partnerschap in de SW uitgewerkt. Het doel van dit hoofdstuk is de werking van fiscaal partnerschap in de SW te doorgronden en te onderzoeken waar regelingen in strijd kunnen zijn met het gelijkheidsbeginsel.

§4.2: Geschiedenis partnerbegrip SW 1956

Sinds 2011 hanteert artikel 1a SW 1956 het basispartnerbegrip in de AWR, ter stroomlijning en uniformering van de partnerregeling.⁹⁵ Voor 2010, dus voor enig partnerbegrip, werden meerdere losse begrippen gebruikt die in verschillende bepalingen in de SW naar voren kwamen. Ook waren voor 2010 meerdere fiscale partners mogelijk. De verandering in 2010 zorgde voor meer duidelijkheid binnen de SW. De verandering in 2011 zorgde voor meer duidelijkheid binnen het belastingstelsel.

§4.3: Artikel 1a SW

Waar de IB vooral een uitbreiding oplevert op het AWR-partnerbegrip, maakt de SW met name een beperking. Voor de SW zijn twee ongehuwden slechts partner als zij gedurende een bepaalde periode cumulatief aan de volgende voorwaarden voldoen⁹⁶:

- Beiden zijn meerderjarig.
- Op hetzelfde woonadres staan ingeschreven in het BRP, waarbij een vergelijkbare buitenlandse registratie ook geldig is.⁹⁷ Op deze voorwaarde is de uitzondering van de verpleeghuisregeling van toepassing. Sonneveldt en de Kroon⁹⁸ pleiten voor een wijziging

⁹⁵ *Kamerstukken II 2010/11, 32505, nr. 3 (MvT).*

⁹⁶ Artikel 1a lid 1 SW 1956.

⁹⁷ *Kamerstukken II 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 6 (MvT).*

⁹⁸ Sonneveldt & De Kroon, 'Het 'op singuliere wijze' gesloten huwelijk met SW 1956-faciliteiten?', NTFRB 2019/18.

van dit criterium. Zij willen terug naar een bepaling op basis van een gemeenschappelijk gevoerde huishouding om meer inhoud te geven aan de voorwaarde. Ik kan dit echter niet onderschrijven omdat deze voorwaarde moeilijk objectief te toetsen is en daarmee meer onzekerheid en last voor de Belastingdienst oplevert. De BRP-inschrijving kan in beginsel slechts plaatsvinden op een vaste verblijfplaats, wat in mijn ogen genoeg inhoud geeft. Daarnaast meen ik dat de BRP-wijziging de verantwoordelijkheid is van de belastingplichtige en bovendien gratis is.

- Notarieel samenlevingscontract met wederzijdse zorgverplichting. Een wederzijdse zorgverplichting is een verplichting om in elkaars levensonderhoud te voorzien. De wederzijdse zorgverplichting moet voortvloeien uit een notarieel samenlevingscontract. In de Kamerstukken wordt de wederzijdse zorgplicht een gedachte genoemd die ten grondslag aan de partnerregeling ligt.⁹⁹ Indien de belastingplichtigen al vijf jaar bij elkaar hebben gewoond kunnen zij ook zonder notarieel samenlevingscontract aangemerkt worden als partners in de SW.¹⁰⁰
- Geen bloedverwanten in rechte lijn. Bloedverwanten in rechte lijn zijn ((over)groot)ouders en (klein)kinderen. Bloedverwanten in rechte lijn kunnen geen partners zijn omdat volgens maatschappelijke opvattingen tussen ouders en kinderen geen partnerschap kan bestaan.¹⁰¹ De SW kent geen bepaling waar na de leeftijd van 27 jaar het wel weer mogelijk is om als partner aangewezen te worden.
- Met niemand anders wordt aan de voorwaarden voldaan. Indien de belastingplichtige met meer dan één persoon aan de in onderdeel a t/m d genoemde voorwaarden voldoet, wordt géén van hen aangemerkt als partner. Dit is een andere werkwijze dan in de AWR en IB, daar wordt één van de potentiële partners aangewezen. Artikel 5a lid 5 AWR werkt dus niet door naar de SW.¹⁰² De Staatssecretaris heeft toegezegd om goed te keuren dat alsnog partnerschap wordt toegekend in situaties waarin twee mensen met een samenlevingscontract die al vijf jaar lang¹⁰³ met een derde in een huis wonen. Echter is het nog niet naar voren gekomen in een besluit.¹⁰⁴ Wel heeft de Kennisgroep zich op hetzelfde standpunt gesteld.¹⁰⁵
Hier zou sprake kunnen zijn van een schending van het gelijkheidsbeginsel. Het hebben van een extra huisgenoot zou, met oog op de modernisering van samenleefvormen, in mijn ogen niet moeten leiden tot afwezigheid van partnerschap. Óók voor koppels zonder samenlevingscontract. In Hoofdstuk 6 toets ik deze situatie aan het gelijkheidsbeginsel.

De genoemde periode geldt slechts voor lid 1, waardoor de periodes slechts gelden voor ongehuwden. In jurisprudentie is benadrukt dat in de periode voldaan moet worden aan alle voorwaarden.¹⁰⁶ De periode verschilt voor de erf- en schenkbelasting. In de erfbelasting is de periode

⁹⁹ *Kamerstukken II 2008/09*, 31 930, nr. 3, p. 6 (MvT).

¹⁰⁰ Artikel 1a lid 3 SW 1956.

¹⁰¹ Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 29 oktober 2009 (*Kamerstukken II 2008/09*, 31 930, nr. 60, p. 2–3).

¹⁰² *Kamerstukken II 2010/11*, 32 505, nr. 3 (MvT).

¹⁰³ Artikel 1a lid 3 SW 1956.

¹⁰⁴ *Kamerstukken II 2010/11*, Aanhangsel van de handelingen 2748, p. 2.

¹⁰⁵ KG:063:2024:2.

¹⁰⁶ Rb. Arnhem 9 augustus 2007, ECLI:NL:RBARN:2007:BB2403.

de 6 maanden voor het overlijden dat heffing van erfbelasting tot gevolg heeft.¹⁰⁷ De periode voor de schenkbelasting is de twee jaar voor de schenking.¹⁰⁸ De periodes zijn bedoeld om misbruik van de geboden fiscale voordelen te voorkomen.¹⁰⁹ De tijdstipbelastingen in de SW zijn namelijk makkelijker te plannen dan de IB en zullen in tegenstelling tot de IB eenmalig over veel voordeel gaan. De planbaarheid verklaart ook het verschil in periodelengte.¹¹⁰ Het tijdstip van een schenking is volledig in de handen van de belastingplichtige, wat ertoe kan leiden dat schenkingen worden uitgesteld totdat fiscaal partnerschap is verkregen. Hoewel een overlijden soms te voorspellen valt, leent dit zich een stuk minder voor het plannen van een belastingvoordeel.

Appelman¹¹¹ vindt dat de objectieve voorwaarden leiden tot een te grote mismatch tussen wat men in het dagelijks leven ziet als partner en wat de wet bepaald. Dit veroorzaakt valse verwachtingen en onbegrip. Hij pleit daarom voor een wijziging, die inhoudt dat het partnerschap aan de hand van maatschappelijke opvattingen wordt bepaald. Hoewel ik zijn sentiment deel, denk ik niet dat dit tot betere resultaten zal leiden vanwege de vage aard van het criterium. Daardoor zal er nog steeds onzekerheid spelen, slechts van andere aard. Wat iemand als partners ziet, verschilt van persoon tot persoon. Dit perspectiefverschil leidt in mijn ogen tot valse verwachtingen en onbegrip bij de verkrijgende vermeende partner wanneer zijn/haar opvatting blijkbaar niet overeenkomt met de fictieve maatschappelijke opvatting. Ik ben zelf voorstander van het combineren van objectieve en subjectieve voorwaarden bij het vaststellen van partnerschap. Subjectieve voorwaarden, zoals de maatschappelijke opvattingen, kunnen dan dienen als bijvoorbeeld antimisbruikbepalingen zonder dat te veel geleund hoeft te worden op de vage aard van dergelijke voorwaarden.

Het is irrelevant dat in relatievormen als latrelaties of singuliere huwelijken een wederzijdse zorgplicht wordt ervaren. Dit is een bewuste keuze van de wetgever.¹¹² Mijns inziens is dit een vreemde keuze. De wet neemt alleen formele zorgplicht in aanmerking, de zorgplicht moet dus zijn opgenomen in een samenlevingscontract. Zelfs het stellen dat de wederzijdse zorgplicht (deels) in onderling overleg geschied is niet voldoende.¹¹³ Ik vind dat dit niet in lijn is met de (contract)vrijheid die de samenwoners genieten om hun relatie vorm te geven. Zoals besproken wordt de wederzijdse zorgplicht gezien als een grondgedachte achter de partnerregelingen.¹¹⁴ Waarom worden gevallen waarin zorgplicht materieel aanwezig is dan genegeerd? Ook Appelman¹¹⁵ acht de uitkomst onbevredigend, vooral met oog op de feiten dat de zorgplicht weinig inhoudelijk betekent en de intensieve zorg die mevrouw in de casus gaf. De minimalistische invulling heeft al geleid tot aanbevelingen tot afschaffing van de zorgplicht in de literatuur.¹¹⁶ Ik zie zelf meer heil in een afwijking van de objectieve aard van de hedendaagse partnervoorwaarden door de toetsing van de zorgplicht subjectief aan te pakken. Door de minimale invulling van de zorgplicht en de

¹⁰⁷ Artikel 1a lid 2 onderdeel a SW 1956.

¹⁰⁸ Artikel 1a lid a onderdeel b SW 1956.

¹⁰⁹ *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 6–7 (MvT).

¹¹⁰ *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 3, p. 6–7 (MvT).

¹¹¹ Appelman, 'De partnerbegrippen nader bekeken', WFR 2021/117.

¹¹² HR 1 februari 2019, ECLI:NL:HR:2019:155, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.

¹¹³ Hof Amsterdam 25 november 2021, ECLI:NL:GHAMS:2021:4084.

¹¹⁴ *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, p. 6 (MvT).

¹¹⁵ Appelman, 'De partnerbegrippen nader bekeken', WFR 2021/117.

¹¹⁶ Gubbels, 'Fiscale spookbewoners en andere samenwoonperikelen', WFR 2012/1441.

uitvoerbaarheid lijkt mij een werking waarbij de zorgplicht in beginsel wordt aangenomen aanwezig te zijn de meest praktische oplossing.

Naar aanleiding van een amendement- Koşer Kaya¹¹⁷ is een uitzondering ingevoerd voor de zorgplichtvereiste. De voorwaarde heeft geen toepassing indien gedurende 5 jaar voor het overlijden of schenken partners onafgebroken op hetzelfde woonadres in de BRP of overeenkomende buitenlandse registratie hebben gewoond.¹¹⁸ Deze periode begint te lopen wanneer beide meerderjarig zijn. In deze bepaling is de periode wel gelijk voor de erf- en schenkbelasting.

Inzake meerrelaties kan zich bij strikte wetstoepassing van de bovenstaande uitzondering een bijzonderheid voordoen. Als drie personen 5 jaar lang samenwonen voldoet iedereen in beginsel als partner. Dit komt omdat gebruik van de uitzondering op de zorgverplichting niet hoeft te betekenen dat aan onderdeel c is voldaan. Hierdoor treedt onderdeel e niet in werking en worden beide als partners gezien. Dit is juist niet de bedoeling, aangezien onderdeel e juist moet zorgen dat meerrelaties uitgesloten worden van het partnerschap. Daarom is in jurisprudentie bepaald dat ook de 5-jaars-uitzondering geldt als voldoening aan onderdeel c.¹¹⁹ In deze uitspraak wordt ook besproken dat SW-partners met en zonder zorgplicht geen gelijke gevallen zijn.

De verpleeg- en verzorghuisregeling geldt ook voor de SW.¹²⁰ Het partnerschap mag doorgaan wanneer door opname in een verpleeg- of verzorghuis, vanwege medische of ouderdomsgerelateerde redenen, niet meer samengewoond kan worden.

Ten slotte bepaalt artikel 1a SW welke bepalingen uit artikel 5a AWR niet in de SW gelden. Ik zal deze aflopen en daarbij verklaren waarom zij niet voor de SW gelden.

- Artikel 5a lid 2 AWR ziet op jaren waarin gedeeltelijk sprake is van partnerschap: als zij in die tijd wel samenwonen, worden zij ook voor dit deel aangewezen als partners. Dit is niet van toepassing op de SW omdat dit niet aansluit bij de perioden die de SW hanteert in lid 2. Echter is in bepaalde gevallen toegestaan dat bij ontstaan of beëindiging van partnerschap gebruik gemaakt mag worden van het groep I tarief.¹²¹
- Artikel 5a lid 4 AWR bepaalt dat een partnerschap al eindigt voordat die feitelijk ontbonden wordt bij scheiding, al dan niet van tafel en bed, wanneer er een verzoek is ingediend én ze niet meer op hetzelfde woonadres staan ingeschreven. In de Successiewet geldt echter dat het partnerschap pas ten einde komt wanneer de rechter de scheiding geldig heeft gemaakt, omdat de SW vooral aansluit op het Burgerlijk Wetboek bij bepalingen betreffende erfrecht en samenlevingsvormen dat wenselijk werd geacht om hierbij aan te sluiten.¹²²
- De derde volzin van artikel 5a lid 5 AWR betreft het hebben van meer dan één notarieel samenlevingscontract. Dan wordt alleen het oudste contract in aanmerking genomen. Indien de SW dit overneemt, zou in gevallen van meerdere samenlevingscontracten wel iemand in

¹¹⁷ *Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 46.

¹¹⁸ Artikel 1a lid 3 SW 1956.

¹¹⁹ Hof Den Bosch 16 november 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:3964.

¹²⁰ Artikel 1a lid 4 SW 1956.

¹²¹ Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 5 juli 2010 (*Stcrt.* 2010, 10783).

¹²² *Kamerstukken II* 2010/11, 32 505, nr. 3 (MvT).

aanmerking komen als partner, omdat onderdeel e niet van toepassing is ingeval maar één partner in aanmerking wordt genomen. Dit werd niet wenselijk geacht.¹²³

§4.4: Toepassing partnerbegrip 1a SW

In de Successiewet spelen partners in een aantal bepalingen een grote rol, met name het tarief en de vrijstellingen. Deze paragraaf zal ik besteden aan het uiteenzetten van de gevolgen van het partnerschap in de Successiewet.

§4.4.1: Tarief

In de Successiewet wordt onderscheid gemaakt tussen twee tariefgroepen.¹²⁴ Groep I zijn de partners en afstammelingen in rechte lijn, tweede of verdere graads afstammelingen ontvangen een minder laag tarief, groep II geldt voor de overige gevallen. Voor beide groepen geldt dat sprake is van één progressiestap in het tarief.

Een verkrijging voor de erfbelasting door partners wordt behandeld alsof de meest naaste verwant alles verkrijgt.¹²⁵ Daardoor kunnen zij maar eenmaal de lagere tariefschijf gebruiken, maar kunnen zij tariefsvoordeel behalen door alles in groep I te verkrijgen. Bloedverwanten die in dezelfde graad verwant zijn aan de erflater en door de 5-jaarstermijn partners zijn, worden uitgezonderd van deze regeling. Denk daarbij aan broers en zussen.¹²⁶ De uitzondering ziet daarmee vooral op de zogenoemde “gelegenhedspartners” die als broers of zussen allebei in hun ouderlijk huis wonen na hun 18^e.

Voor de schenkbelasting worden partners aangemerkt als één persoon met het tarief van de meest naaste verwant.¹²⁷ Schenkingen binnen een jaar voor het huwelijk moeten deze regel volgens de wet ook volgen om ontwijking te bemoeilijken.^{128 129} Bij schenkingen tussen elkaar worden partners als aparte personen aangemerkt, anders zouden deze onbelast blijven.¹³⁰ De uitzondering voor broers en zussen zoals in vorige alinea geldt ook.¹³¹

§4.4.2: Partnervrijstelling erfbelasting

Het voornaamste voordeel van het partnerschap in de Successiewet is de hoge partnervrijstelling uit artikel 32 SW. De partnervrijstelling bedraagt 795.156 euro, terwijl niet-partners onder de overige verkrijgers vallen en maar 2658 euro vrijgesteld krijgen. Achter de vrijstellingen ligt vooral de verzorgingsgedachte. Als één partner overlijdt, moet de overblijver wel zichzelf kunnen onderhouden, wat een vrijstelling rechtvaardigt. Ik denk dat de partnervrijstelling twijfelachtig is ten opzichte van andere belastingplichtigen waarbij ook sprake kan zijn van een verzorgingsgedachte maar die geen recht hebben op de vrijstelling.

¹²³ *Kamerstukken II 2010/11*, 32 505, nr. 3 (MvT).

¹²⁴ Artikel 24 SW 1956.

¹²⁵ Artikel 25 SW 1956.

¹²⁶ Besluit van Staatssecretaris van Financiën van 13 april 2022 (*Stcrt.* 2022, 10935).

¹²⁷ Artikel 26 SW 1956.

¹²⁸ Artikel 26 lid 2 SW 1956.

¹²⁹ *Kamerstukken II 1948*, 915, nr. 3, p. 21 (MvT).

¹³⁰ *Kamerstukken II 1948*, 915, nr. 3, p. 21 (MvT).

¹³¹ Besluit van Staatssecretaris van Financiën van 13 april 2022 (*Stcrt.* 2022, 10935).

§4.5: Conclusie

De SW stelt extra eisen aan ongehuwden om tot partner te worden aangemerkt, zoals de wederzijdse zorgverplichting en de regel dat als er meerdere mogelijke partners zijn, geen van hen partner is. Ook moet er gedurende een bepaalde periode aan de partnerschapsvoorwaarden zijn voldaan. Vervolgens is aandacht besteed aan de uitwerking van het tarief en de partnervrijstelling en de visies van mij en de literatuur daarover.

Hoofdstuk 5: Gelijkheidsbeginsel

§5.1: Inleiding

Nu we weten hoe partnerschap in ons belastingstelsel werkt, begeven we ons naar het volgende onderdeel ter beantwoording van de hoofdvraag: het gelijkheidsbeginsel. Het doel van dit hoofdstuk is om tot een toetsingskader te komen waaraan in het volgende hoofdstuk getoetst kan worden. Dit kader zal van algemene aard zijn, omdat de toetsing van het gelijkheidsbeginsel sterk afhankelijk is van de context waarin deze wordt toegepast. Naast het toetsingskader wordt aandacht besteed aan de wettelijke bepalingen waarin het gelijkheidsbeginsel terug te vinden is.

§5.2: Geschiedenis gelijkheidsbeginsel

Het gelijkheidsbeginsel verschijnt voor het eerst in 1979.¹³² Dit was echter een formele zaak, want dit arrest betrof het opleggen van boetes. Bij Scheltens was niet de indruk ontstaan dat de Hoge Raad de werking van het gelijkheidsbeginsel wilde uitbreiden naar het materiële belastingrecht.¹³³ De Hoge Raad oordeelde echter dat strikte wetstoepassing soms in strijd is met het gelijkheidsbeginsel en om die reden achterwege diende te blijven.¹³⁴ Daarmee was het gelijkheidsbeginsel in het materiële belastingrecht een feit.

§5.3: Gelijkheidsbeginsel algemeen

Het gelijkheidsbeginsel kent een wetgevend niveau en een uitvoerend niveau. Aangezien deze scriptie toetst aan wetsbepalingen is alleen het wetgevende niveau relevant. Het uitvoerende niveau ziet namelijk vooral op beleid van de Belastingdienst. Dit hoofdstuk ziet dus louter op het gelijkheidsbeginsel op wetgevend niveau.

Het gelijkheidsbeginsel wordt gezien als een beginsel van behoorlijke wetgeving en is een belangrijke pijler in de Nederlandse rechtsstaat. Kort samengevat houdt het gelijkheidsbeginsel in dat (on)gelijke gevallen niet (disproportioneel) ongelijk behandeld mogen worden. Theoretisch is dit een duidelijke zaak, praktisch allerminst. In artikel 1 van de Grondwet staat de tekst: "Allen die zich in Nederland bevinden, worden in gelijke gevallen gelijk behandeld. Discriminatie wegens godsdienst, levensovertuiging, politieke gezindheid, ras, geslacht, handicap, seksuele gerichtheid of op welke grond dan ook, is niet toegestaan." Hierin komt het gelijkheidsbeginsel duidelijk terug. Desondanks is het lastig om tot toetsingscriteria te komen omdat de invulling van wat als gelijk wordt gezien lastig is. Ook speelt context een belangrijke rol. Wat als gelijk wordt gezien is een dynamisch begrip. Het verandert naarmate maatschappelijke overtuigingen veranderen. Een goed voorbeeld hiervan is dat

¹³² HR 14 maart 1979, ECLI:NL:HR:1979:AX2759.

¹³³ HR 14 maart 1979, ECLI:NL:HR:1979:AX2759, m.nt. J.P. Scheltens.

¹³⁴ HR 6 juni 1979, ECLI:NL:HR:1979:AM4573.

tegenwoordig de overtuiging heerst dat hetero- en homohuwelijken gelijke gevallen zijn, vroeger was dit standpunt voor velen ondenkbaar.

§5.4: Artikelen 14 EVRM en 26 IVBPR

De IB en SW mogen in beginsel niet getoetst worden aan artikel 1 Gw omdat dit formele wetten zijn.¹³⁵ Daarom wordt vaak gekozen voor een beroep op internationale verdragen die het gelijkheidsbeginsel bevatten, zoals artikelen 14 EVRM en 26 IVBPR. Verdragen gaan voor op formele wetgeving waardoor de IB en SW hieraan getoetst kunnen worden.¹³⁶

Het EVRM is een Europees verdrag die mensenrechten beschermt. In artikel 14 EVRM wordt bepaald dat de rechten en vrijheden van het verdrag moeten worden toegekend zonder enig onderscheid op welke grond dan ook. Dat artikel 14 EVRM ook van toepassing is op belastingzaken blijkt uit het Darby-arrest.¹³⁷ Dit gelijkheidsbeginsel werd voor het Twaalfde Protocol EVRM onafhankelijk genoemd omdat hij expliciet alleen gold voor de rechten en vrijheden die in het verdrag genoemd zijn. Sindsdien is dit aangepast. Het parlement had er geen problemen mee om het Hof deze bevoegdheid te geven omdat het Hof al in veel gevallen bevoegd was om het gelijkheidsbeginsel te toetsen. Daarnaast zou voordat iets bij het Hof terecht komt al getoetst moeten zijn aan het gelijkheidsbeginsel door de Nederlandse rechter.¹³⁸ Artikel 14 EVRM toetst ook of ongelijke gevallen onevenredig ongelijk behandeld worden. Echter wordt dit terughoudend gedaan, alleen bij overduidelijke onevenredigheid wordt ingegrepen.¹³⁹

Het IVBPR¹⁴⁰ bevat een omschrijving van het gelijkheidsbeginsel in artikel 26 IVBPR. Dit artikel stelt dat iedereen voor de wet gelijk is en dat niemand gediscrimineerd mag worden, op welke grond dan ook. Artikel 26 IVBPR heeft in tegenstelling tot artikel 14 EVRM altijd verder gestrekt dan alleen wat in het verdrag is opgenomen.¹⁴¹ Ook vandaag de dag lijkt artikel 26 IVBPR een ruimere strekking te hebben dan artikel 14 EVRM door haar meer algemene verwoording. De werking is echter vrijwel identiek aan de andere artikelen waarin het gelijkheidsbeginsel terug te vinden is.

§5.5: Het toetsingskader

Voor het vaststellen van een toetsingskader moeten we beginnen bij de vraag wat (on)gelijke gevallen zijn. Volgens de Hoge Raad moet er sprake zijn van “feitelijk en rechtens gelijke gevallen”. Dit houdt in dat er sprake moet zijn van dezelfde feitelijke kenmerken en dat er sprake is van dezelfde wettelijke bepalingen.¹⁴² Dit heeft als gevolg dat indien in de wet een onderscheid wordt gemaakt tussen twee situaties, meestal geen sprake kan zijn van gelijke gevallen. Ingeval van

¹³⁵ Artikel 120 Gw.

¹³⁶ Artikel 94 Gw.

¹³⁷ EHRM 23 oktober 1990, ECLI:NL:XX:1990:AV7933.

¹³⁸ *Kamerstukken II* 2002/03, 28 100, nr. 7, p. 5 en 9.

¹³⁹ HR 21 oktober 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5139.

¹⁴⁰ Internationaal Verdrag Burgerrechten en Politieke Rechten.

¹⁴¹ UN Human Right Committee, CCPR General Comment nr. 18: Non-discrimination (Thirty-seventh session, 10 november 1989).

¹⁴² Happé 1996, p. 297.

ongelijke gevallen kan een belastingplichtige nog beargumenteren dat het verschil onevenredig is voor de mate van ongelijkheid. Wederom is het bijzonder lastig om dit te toetsen. Ook rechters lijken dit te vinden, want deze toets wordt weinig aangehaald in de rechtszaal, alleen bij grove ongelijkheden.¹⁴³

Als sprake is van gelijke gevallen volgt de stap van de gelijkheid van de genoten behandeling. Deze vraag is iets gemakkelijker te beantwoorden dan wat gelijke gevallen zijn. Dit zal namelijk afhankelijk zijn van het verschil in belastingheffing tussen beide gevallen. De genoten behandeling dient voor gelijke gevallen identiek te zijn om aan het gelijkheidsbeginsel te voldoen, voor ongelijke gevallen is het voldoende dat de ongelijkheid van de behandeling proportioneel is met de ongelijkheid van de gevallen.

§5.6: Conclusie

Het gelijkheidsbeginsel houdt kortgezegd in dat gelijke gevallen niet ongelijk behandeld mogen worden en dat ongelijke gevallen proportioneel ongelijk behandeld moeten worden. Het gelijkheidsbeginsel is terug te vinden in artikelen 1 Gw, 14 EVRM en 26 IVBPR. In dit hoofdstuk is het toetsingskader van het gelijkheidsbeginsel behandeld. Hierin vallen de volgende stappen te herkennen: ten eerste moet de gelijkheid van de gevallen worden beoordeeld, de “feitelijk en rechtens gelijke gevallen”. Dan moet worden bepaald of de behandeling proportioneel is aan de uitkomst van stap één.

Hoofdstuk 6: Toetsing gelijkheidsbeginsel

§6.1: Inleiding

Aan de hand van het toetsingskader kunnen we nu het gelijkheidsbeginsel toetsen. Het doel van dit hoofdstuk is antwoord te geven op de hoofdvraag. Dit zal worden gedaan door het bespreken van een aantal situaties waarin tijdens de beschrijving van de wet getwijfeld werd over het voldoen aan het gelijkheidsbeginsel. Deze situaties zullen aan de hand van het toetsingskader, jurisprudentie, literatuur en mijn eigen inzicht worden getoetst aan het gelijkheidsbeginsel.

§6.2: Algemene zaken partners en gelijkheidsbeginsel

Voorop stel ik een aantal algemenere uitspraken om een inkadering te kunnen maken van wat de jurisprudentie binnen de partnerproblematiek als (on)gelijke gevallen of behandeling ziet. Een belangrijk arrest binnen dit kader is Della Ciaja/Italië. Bij toetsing van de tariefbepaling in de Italiaanse erfbelasting werd uitdrukkelijk bepaald dat bij de bepaling van gelijke gevallen de wetgever een ruime mate van vrijheid geniet, of een “certain margin of appreciation”.¹⁴⁴ Dit leidt ertoe dat pas sprake kan zijn van schending van het gelijkheidsbeginsel indien blijkt dat de wetgever zijn ruime beoordelingsruimte heeft overschreden. Deze beoordelingsvrijheid speelt een belangrijke rol

¹⁴³ HR 21 oktober 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5139.

¹⁴⁴ EHRM 22 juni 1999, ECLI:NL:XX:1999:AV1935 (*Della Ciaja/Italië*).

wanneer een rechtbank toetst aan het gelijkheidsbeginsel. Echter maakt de vage aard hiervan de toetsing minder objectief.

Uit het Tandartsvrouw-arrest¹⁴⁵ valt af te leiden dat de hechtheid van de economische band een rol speelt bij het beoordelen van de gelijkheid van gevallen. In de casus werd benadrukt dat gehuwden bepaalde verplichtingen hebben die leiden tot een hechtere band ten opzichte van ongehuwde samenwoners, waardoor zij geen gelijke gevallen waren. Naast de economische band haalde de HR in een ander arrest ook aan dat het verschil ligt in de afdwingbare zorgverplichting van gehuwden.¹⁴⁶

§6.3: Partners in voorgaande jaren

De eerste toetsingssituatie heeft betrekking op artikel 1.2 lid 1 onderdeel f Wet IB 2001. Daar is bepaald dat iemand die vorig jaar partner was opnieuw als partner wordt gezien. Hierdoor kan zolang de partners ingeschreven staan op hetzelfde adres veelvuldig fiscaal partnerschap worden toegekend om geen andere reden dan dat eenmaal grond was voor partnerschap. In mijn ogen kan dit problemen opleveren met de proportionaliteit.

Ten eerste moet gekeken worden of sprake is van gelijke gevallen. Ik denk dat de HR zou oordelen dat hier geen sprake van is. Er wordt in het recht namelijk onderscheid gemaakt tussen mensen die in het verleden als partners werden aangemerkt en die dat niet waren. Hierdoor is het zelden mogelijk om van “feitelijk en rechtens gelijke gevallen” te spreken. Ook is hier mijns inziens een argument mogelijk zoals die in het Tandartsvrouw-arrest¹⁴⁷. Wanneer een koppel eenmaal fiscaal partner is geweest hebben zij een hechtere economische band dan zij die dat niet waren. Deze punten leiden mij tot de opvatting dat geen sprake is van gelijke gevallen.

Ongelijke gevallen kunnen echter nog wel in strijd zijn met het gelijkheidsbeginsel als er disproportioneel ongelijk wordt behandeld. Ik twijfel of van deze proportionaliteit sprake is. Dit ligt met name aan de omvang van het verschil in behandeling. Het gaat namelijk niet over één jaar, maar is onbegrensd. Het gebruik van de onbegrensdheid komt in de praktijk niet veel voor, meestal wordt slechts een (paar) jaar een beroep gedaan op de regeling vanwege de praktische omstandigheden. Desondanks vind ik dit een aanzienlijk verschil in belastingheffing ten opzichte van anderen die net niet als partner aangemerkt konden worden in één jaar, terwijl in alle andere jaren precies dezelfde situatie bestaat. Deze opvatting wordt versterkt doordat naar mijn indruk niet genoeg is stilgestaan bij de invoering van deze regeling. De kamerbehandeling is zeer beperkt en de enige verklaring voor de bepaling haalt de uitvoeringstechnische sfeer aan.¹⁴⁸

Hoogeveen¹⁴⁹ betuigt ook twijfels of deze situatie wel in lijn is met het gelijkheidsbeginsel. Zij draagt aan dat het redelijker zou zijn om een termijn in te stellen voor de groep partners die jaar op jaar beroep doen op artikel 1.2 lid 1 onderdeel f Wet IB 2001. Zo wordt de ongelijke behandeling minder ongelijk, waardoor het gelijkheidsbeginsel meer kans van slagen heeft. Hoewel in mijn ogen de meest gelijke uitkomst zou zijn om onderdeel f te schrappen lijkt een maximale termijn een goed

¹⁴⁵ HR 27 september 1989, ECLI:NL:HR:1989.

¹⁴⁶ HR 11 juni 2010, ECLI:NL:HR:2010:BL7267.

¹⁴⁷ HR 27 september 1989, ECLI:NL:HR:1989.

¹⁴⁸ *Kamerstukken II* 2009/10, 32 130, nr. 3, p. 60 (MVT).

¹⁴⁹ Hoogeveen e.a. 2023/1.0.2.C.b3.

compromis tussen de wensen aan het gelijkheidsbeginsel te voldoen en de uitvoering voor de Belastingdienst schappelijk te houden. Hoogeven stelt een periode van één jaar voor, wat mij dan ook de beste keuze lijkt.

Daarmee concludeer ik dat naar mijn uitwerking de huidige bepaling omtrent partners in vorige jaren niet volledig in lijn is met het gelijkheidsbeginsel omdat ongelijke gevallen disproportioneel ongelijk worden behandeld. Ik stel voor een wijziging in te voeren waardoor slechts één jaar van artikel 1.2 lid 1 onderdeel f Wet IB 2001 gebruik kan worden gemaakt.

§6.4: Tarief SW

Het tarief van de SW wordt bepaald aan de hand van het aanverwantschap met de schenker of erflater. Dit zou voor het gelijkheidsbeginsel tot discutabele situaties kunnen leiden. De Hoge Raad heeft zich over een aantal situaties gebogen. In een arrest werd behandeld of ingeval van neven en nichten het gelijkheidsbeginsel wordt gehandhaafd bij de indeling in de lagere tariefgroep.¹⁵⁰ Bij de eerste stap, gelijke gevallen toetsen, grijpt de HR terug op de ruime beoordelingsvrijheid die de wetgever geniet bij tariefbepaling. Deze beoordelingsvrijheid wordt geëerbiedigd tenzij dit aan een redelijke grond is ontbloot.¹⁵¹ De HR oordeelde dat de wetgever hier binnen zijn grenzen is gebleven en geen sprake is van een redelijke grond, waardoor geen sprake is van gelijke gevallen.

Een zeer vergelijkbaar oordeel volgde in een arrest waarbij werd behandeld of aan het gelijkheidsbeginsel wordt voldaan wanneer een kind uit vorig huwelijk niet als aanverwant wordt gezien wanneer de ouder en de erflater geen huwelijk zijn aangegaan. Wanneer zij wel gehuwd zouden zijn, kan het kind wel verkrijgen met het lagere tarief. De Hoge Raad beriep zich wederom op de ruime beoordelingsvrijheid van de wetgever, die zij niet overschreden acht.

In Della Ciaja/Italië bleek dat de Italiaanse erfbelasting, die werd berekend op basis van de totale omvang van de erfenis, niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel door de beoordelingsvrijheid van de wetgever.¹⁵² De claim van de belanghebbenden was dat verschillende heffing afhankelijk van of iemand anders uit dezelfde erfenis verkrijgt in strijd was met het gelijkheidsbeginsel. Dit werd door het EHRM van de hand gewezen. Zij gaf aan dat de wijze van heffing een zaak voor de lidstaten is en dat zij niet hun mening daarmee willen verwickelen. Ze concluderen ten slotte dat de Italiaanse heffing in hun ogen legitiem is omdat de volledige erfenis een logische en legitieme maatstaf is. Hoewel ik het eens ben met de uitkomst betreur ik dat geen duidelijkere invulling is gegeven aan de beoordelingsruimte die de lidstaten genieten. Uit dit arrest kan ik wel concluderen dat die beoordelingsruimte ver genoeg gaat om de gehele tariefbepaling van een erfbelasting buiten schot te laten. Een waardevolle indicatie.

Aan de hand van deze zaken is het mijns inziens onwaarschijnlijk dat een beroep op het gelijkheidsbeginsel in de context van de tariefindeling in de SW slaagt. Hoewel deze arresten niet direct zien op de partners kan ik mij niet voorstellen dat binnen het partnerbegrip zich situaties voordoen die de ruime beoordelingsvrijheid van de wetgever overschrijden. Dit omdat in de arresten

¹⁵⁰ HR 19 oktober 2007, ECLI:NL:HR:2007:AZ1715.

¹⁵¹ EHRM 22 juni 1999, ECLI:NL:XX:1999:AV1935 (*Della Ciaja/Italië*).

¹⁵² EHRM 22 juni 1999, ECLI:NL:XX:1999:AV1935 (*Della Ciaja/Italië*).

genoemde gevallen mijn inziens bijna gelijke gevallen genoemd kunnen worden, wat een strikte toepassing indiceert.

De Hoge Raad continueert niet met toetsing van de proportionaliteit van de genoten behandeling. Zij zal geen overduidelijke onevenredigheid hebben gezien binnen deze problematiek. Dit leidt tot de conclusie dat de tarieven in de SW voldoen aan het gelijkheidsbeginsel met betrekking tot de partners.

§6.5: Partnervrijstelling SW

Partners genieten in de erfbelasting een significante vrijstelling. Deze vrijstelling is in het kader van het gelijkheidsbeginsel twijfelachtig vanwege het grote verschil tussen partners en niet-partners.

Ten eerste wordt in de wet onderscheid gemaakt tussen partners en niet-partners, waardoor zelden sprake kan zijn van “feitelijk en rechtens gelijke gevallen”. Wederom kan ditmaal in mijn ogen in Tandartsvrouw-stijl beargumenteerd worden dat fiscale partners een sterkere economische hechtenis hebben dan niet-partners waardoor dit geen gelijke gevallen zijn. Vanuit het oogpunt van de zorgverplichting zou hier ook een onderscheid gemaakt kunnen worden, namelijk dat partners een afdwingbare formele zorgverplichting hebben en niet-partners niet. Naar mijn opvatting is dit een minder sterk argument vanwege mijn visie op het negeren van materiële zorgplicht.¹⁵³

Rechtbank Arnhem¹⁵⁴ oordeelde over de BOR dat vanwege de continuïteitsbescherming van een onderneming het verkrijgen van ondernemingsvermogen of privévermogen geen gelijke gevallen zijn. Binnen de partnervrijstelling kunnen we een soortgelijke logica volgen. Een grondgedachte van de vrijstelling is de verzorgingsgedachte, partners helpen elkaar in het levensonderhoud. Een grote som erfbelasting zou de leefstijl van de levende partner aan kunnen tasten, die immers eerst het genot van het gehele vermogen ervaarde. De partnervrijstelling ziet dus eigenlijk op de “continuïteit” van de partner. Daardoor kan volgens deze gedachtegang geconcludeerd worden dat verkrijgingen van een partner en een niet-partner geen gelijke gevallen zijn.

Dit leidt tot de vraag of de genoten behandeling wel proportioneel is. Hier komen mijn twijfels aan het licht. Dit heeft vooral te maken met het zeer grote verschil in vrijstelling tussen wel en niet-partners (795.156 euro vs. 2658 euro) vergeleken met mogelijk kleine verschillen in situatie.

De ongelijkheid verschilt per situatie, de kleinste ongelijkheden binnen de kwalificatie als partner zitten in mijn ogen in de samenwoners zonder notarieel samenlevingscontract (<5 jaar) en latrelaties. Hierbij verschillen zij slechts op één voorwaarde van partners maar incasseren wel grote lasten, oftewel een buitensporige last.

Hof Den Bosch heeft in het arrest betreffende het singuliere huwelijk¹⁵⁵ behandeld of de partnervrijstelling leidt tot een buitensporige last. Daarbij is de mate waarin de belastingplichtige wordt getroffen door de erfbelasting beslissend.¹⁵⁶ Het Hof concludeerde dat een heffing van 38,7% geen buitensporige last is. Het Hof betuigt geen indicaties dat dit de maximale acceptabele heffing is,

¹⁵³ Zie §4.3.

¹⁵⁴ Rb. Arnhem 25 maart 2010, ECLI:NL:RBARN:2010:BX0548.

¹⁵⁵ Hof Den Bosch 6 juli 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:2864.

¹⁵⁶ HR 12 augustus 2011, ECLI:NL:HR:2011:BR4868.

de stelligheid van het oordeel leidt mij juist tot de indruk dat de werkelijke grens een stuk hoger ligt. Daarmee zal de partnervrijstelling in de meeste gevallen niet als buitensporige last worden gezien, al maakt de persoonlijke aard van de toets het mogelijk dat specifieke persoonlijke omstandigheden meespelen. Ook gaf het Hof in deze zaak aan dat de innerlijke waarde of billijkheid van de wet, en dus de partnervrijstelling, niet beoordeeld mag worden door de rechter gelet op de machtenscheiding.

Een argument voor disproportionaliteit is dat een dubbel effect optreedt. De -op zichzelf in lijn met het gelijkheidsbeginsel zijnde- tariefdifferentiatie maakt het verschil in behandeling tussen fiscale partners en latpartners of contractloze samenlevingspartners aanzienlijker. Door de partnervrijstelling en de tariefbepaling apart te toetsen wordt geen rekening gehouden met de gelijkheid van het geheel. Dit lijkt mij een interessant onderwerp voor een vervolgonderzoek.

Dit leidt mij tot de conclusie dat de partnervrijstelling naar mijn toetsing niet in strijd is met het gelijkheidsbeginsel.

§6.6: Extra huisgenoot

Zoals besproken heeft Hof Den Bosch benadrukt dat de uitzondering op de zorgverplichtingseis ook telt als voldoening aan artikel 1a lid 1 onderdeel c SW, waardoor geen van de leden van een meerrelatie partners worden.¹⁵⁷ Dit leidt mijns inziens tot een twijfelachtige situatie voor het gelijkheidsbeginsel wanneer een ongehuwd koppel samen in een huis woont met een derde huisgenoot voor langer dan 5 jaar. Het verschil dat één koppel een derde huisgenoot heeft en een ander koppel niet kan in mijn ogen leiden tot schending van het gelijkheidsbeginsel.

Aan deze kwestie is tijdens Kamervragen aandacht besteed waarbij door de Staatssecretaris is toegezegd dat een koppel met notarieel samenlevingscontract als partners aangemerkt werden indien ze een huisgenoot hebben.¹⁵⁸ Deze goedkeuring is echter nog niet in een besluit naar voren gekomen. In de praktijk wordt desondanks rekening gehouden met dit standpunt.¹⁵⁹

Toch lost dit het probleem in mijn ogen nog niet helemaal op. Als een koppel om wat voor reden dan ook geen notarieel samenlevingscontract wil, zal een extra huisgenoot ertoe leiden dat het koppel geen partners zijn. Deze werking is benadrukt door Hof Den Bosch.¹⁶⁰ In deze paragraaf zal tweemaal toetsen aan de situatie waarbij, door de 5-jaars uitzondering, geen toegang is tot de goedkeuring. Ten eerste vanuit het perspectief dat wel of niet gebruik maken van de uitzondering op de zorgverplichting leidt tot schending van het gelijkheidsbeginsel. Ten tweede vanuit het perspectief dat koppels met huisgenoot ongeoorloofd verschillend worden behandeld dan koppels zonder huisgenoot.

Hof Den Bosch geeft een opzetje voor de toetsing van het eerste perspectief. Deze bepaalde namelijk dat partners met en zonder wederzijdse zorgverplichting geen gelijke gevallen zijn vanwege de verschillende juridische status.¹⁶¹ Dit leidt ons tot bepaling van de ongelijke behandeling. Het verschil tussen de gevallen is dat sprake is van een andere juridische status, het verschil in heffing is dat in

¹⁵⁷ Hof Den Bosch 16 november 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:3964.

¹⁵⁸ *Kamerstukken II* 2010–2011, Aangangsel van de handelingen 2748, p. 2.

¹⁵⁹ KG:063:2024:2.

¹⁶⁰ Hof Den Bosch 16 november 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:3964.

¹⁶¹ Hof Den Bosch 16 november 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:3964.

gevallen van een derde huisgenoot wel of geen partnerschap in aanmerking komt. Ik kan hieruit niet concluderen dat sprake is van een disproportioneel ongelijke behandeling, het toewijzen van partnerschap naar juridische status is geen bijzonderheid en zal daarmee hoogstwaarschijnlijk niet buiten de beoordelingsvrijheid van de wetgever vallen.

Het tweede perspectief is helaas nergens besproken in literatuur of rechtspraak, zodat ik deze toets zelf moet uitvoeren. De twee koppels zullen mijns inziens rechtens vergelijkbaar zijn, omdat zij aan dezelfde wettelijke regelingen zijn onderworpen.¹⁶² De feitelijke gelijkheid is een zeer subjectieve toets, het wordt bepaald aan de hand van de relevante omstandigheden. In mijn ogen valt de relevantie van een extra huisgenoot in sommige gevallen te betwisten. Ik ben uiteraard van mening dat nimmer situaties mogen voorkomen waarin meerdere partners in aanmerking komen of dat drie samenwonenden het partnerschap toedelen afhankelijk van wie overlijdt. Echter voorzie ik met oog op de tendens richting minder traditionele levensvormen een toename in gevallen waarin een contractloos samenlevingskoppel voor lange termijn samenwoont met één of meer vrienden, bijvoorbeeld vanwege krapte op de woningmarkt of simpelweg omdat ze dit prettig vinden. Met oog op de vrijheid in leefvormen en de minieme economische hechtenis tussen het koppel en de extra bewoner is dit mijns inziens geen relevante omstandigheid voor de bepaling van het fiscale partnerschap.

Ik concludeer dat volgens mijn toetsing sprake is van ongelijke behandeling van gelijke gevallen. Ik stel voor om, mogelijk onder voorwaarden, goed te keuren dat koppels zonder samenlevingscontract ook onder de uitzondering vallen. Dit kan met een subjectieve toets o.b.v. maatschappelijke opvattingen, een keuzemogelijkheid zoals aanverwanten in de IB of een verzoekregeling die de huisgenoot buiten beschouwing stelt bij partnerschapsbepaling. De meest praktische oplossing lijkt mij echter om een werking als in de IB in te voeren, waardoor één van de meerdere mogelijke partners wordt aangewezen. De verruiming zou mijns inziens niet leiden tot meer misbruik omdat de beperking van de goedkeuring van de Staatssecretaris al gemakkelijk omzeild kan worden door een samenlevingscontract af te sluiten.

§6.7: Terbeschikkingstellingsregelingen

De laatste toetsingssituatie ziet op de terbeschikkingstellingsregelingen uit artikelen 3.91 en 3.92 Wet IB 2001. Mijn twijfel betreffende het gelijkheidsbeginsel treedt op doordat in mijn ogen het verschil tussen box III en box I heffing wel eens disproportioneel zou kunnen zijn in vergelijking met degenen die geen verbonden persoon zijn. Denk hierbij aan latrelaties of samenwoners zonder samenlevingscontract.

Heithuis¹⁶³ twijfelt ook of de terbeschikkingstellingsregelingen wel aan het gelijkheidsbeginsel voldoen. Volgens Heithuis is het verschil in heffing tussen box I en III is namelijk wel groot gegeven het verschil in sommige situaties. Hij wijst hier met name op het verschil tussen het progressieve box I tarief en de (fictieve) heffing in box III. Heithuis hekelt het feit dat hieraan geen aandacht is besteed in de Memorie van Toelichting, waar ik het stellig mee eens ben.

¹⁶² Happé 1996, p. 297.

¹⁶³ Heithuis, 'De terbeschikkingstellingsregelingen in box 1 na de Veegwet', WFR 2000/1609.

De Hoge Raad ziet dit echter anders. Hij oordeelde dat een verbonden persoon en een belegger niet als gelijke gevallen gezien konden worden. De ruime beoordelingsruimte die de wetgever geniet werd wederom niet overschreden bij deze beslissing.¹⁶⁴

De Hoge Raad zal geen redenen hebben gezien om te vervolgen met toetsing aan de proportionaliteit. Dit zal echter voor de partners minder relevant zijn dan voor andere verbonden personen, omdat mijns inziens bij partners de (economische) band dusdanig sterk is dat behandeling alsof sprake is van eigen vermogen sneller gerechtvaardigd is. Deze gedachtegang ontleen ik aan het Tandartsvrouw-arrest.¹⁶⁵ Partners van kinderen staan dan weer verder van de persoon af, waardoor ik hierbij sterk twijfel of dit wel proportioneel is tegenover de lagere heffing bij derden. Dit lijkt mij een boeiend onderwerp voor vervolgonderzoek.

Daarmee concludeer ik dat de terbeschikkingstellingsregelingen niet in strijd zijn met het gelijkheidsbeginsel met betrekking tot partners.

§6.8: Conclusie

In dit hoofdstuk is het gelijkheidsbeginsel aan een vijftal situaties getoetst. Daarbij concludeerde ik het volgende. Binnen de Inkomstenbelasting zijn twee situaties in mijn ogen niet (volledig) in lijn met het gelijkheidsbeginsel, namelijk het partnerschap uit vorige jaren en het hebben van een extra huisgenoot. Ik stel voor een limiet in te voeren en een goedkeuring uit te breiden, respectievelijk. In de Successiewet heb ik geen schendingen van het gelijkheidsbeginsel gevonden. Tot slot waren de terbeschikkingstellingsregelingen niet in strijd met het gelijkheidsbeginsel.

¹⁶⁴ HR 25 januari 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC2610.

¹⁶⁵ HR 27 september 1989, ECLI:NL:HR:1989.

Hoofdstuk 7: Conclusie

§7.1: Het onderzoek

In deze scriptie is onderzocht of de partnerregelingen in de Inkomstenbelasting en de Successiewet in lijn zijn met het gelijkheidsbeginsel. Voor het toetsen werden eerst de partnerbegrippen in de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen, Wet Inkomstenbelasting 2001 en de Successiewet 1954 behandeld. Dit werd gedaan door aan de hand van de wetsbepalingen een beeld te krijgen van de regelingen en te zoeken naar situaties waar het gelijkheidsbeginsel mogelijk geschonden wordt. Vervolgens werd aandacht besteed aan het gelijkheidsbeginsel. De werking van artikelen 1 Gw, 14 EVRM en 26 IVBPR kwamen aan bod en het algemene toetsingskader van het gelijkheidsbeginsel werd gevormd.

In deze scriptie zijn de volgende situaties getoetst aan het gelijkheidsbeginsel: Huidig partnerschap door eerder partnerschap, het SW-tarief, de partnervrijstelling, het hebben van een extra huisgenoot en de terbeschikkingstellingsregelingen. Mijn toetsing leidde tot de volgende conclusies. Het onbeperkt toekennen van partnerschap op basis van partnerschap uit vorige jaren is niet in lijn met het gelijkheidsbeginsel. Mijn oplossing hiervoor is te bepalen dat slechts éénmalig gebruik kan worden gemaakt van artikel 1.2 lid 1 onderdeel f Wet IB 2001. Zowel het tarief als de vrijstelling in de Successiewet waren naar mijn toetsing niet in strijd met het gelijkheidsbeginsel, met name door de ruime beoordelingsvrijheid van de wetgever en eerdere uitspraken uit de rechtszaal. Het hebben van een extra huisgenoot kan mijns inziens vanuit twee perspectieven worden bekeken. Hierbij concludeerde ik dat het hebben van een extra huisgenoot met oog op onder andere de modernisering van samenlevingsvormen niet relevant zou moeten zijn voor het toekennen van fiscaal partnerschap. Ik stel voor om, onder voorwaarden, de goedkeuring voor koppels met samenlevingscontract uit te breiden zodat koppels zonder samenlevingscontract hier ook gebruik van kunnen maken.

§7.2: Antwoord hoofdvraag

Het antwoord op de hoofdvraag luidt als volgt: Binnen de partnerregelingen in de Wet IB 2001 zijn in deze scriptie twee gevallen naar voren gekomen waar in mijn ogen het gelijkheidsbeginsel geschonden wordt, namelijk het ongelimiteerd aanmerken van partners op basis van eerder partnerschap en de afwezigheid van fiscaal partnerschap wanneer een koppel een extra huisgenoot heeft. De tbs-regelingen zijn niet in strijd met het gelijkheidsbeginsel. In de Successiewet 1964 zijn geen schendingen naar voren gekomen, het verschil in tarief en de partnervrijstelling zijn in lijn met het gelijkheidsbeginsel.

Literatuurlijst

Boeken en artikelen

Gubbels, WFR 2001/1682

N.C.G. Gubbels, 'Partners in de Wet Inkomstenbelasting 2001', *WFR* 2001/1682, afl. 6458.

Heithuis, Kavelaars & Schuver 2024

E.J.W. Heithuis, P. Kavelaars & B.F. Schuver, *Inkomstenbelasting. Inclusief hoofdzaken loonbelasting en premieheffing*, Deventer: Wolters Kluwer 2024.

Heithuis, WFR 2000/1609

E.J.W. Heithuis, 'De terbeschikkingstellingsregelingen in box 1 na de Veegwet', *WFR* 2000/1609, afl. 6409.

Sonneveldt & De Kroon, NTFRB 2019/18

F. Sonneveldt & B.B.A. De Kroon, 'Het 'op singuliere wijze' gesloten huwelijk met SW 1956-faciliteiten?', *NTFRB* 2019/18, afl. 5.

Appelman, WFR 2021/117

M.D. Appelman, 'De partnerbegrippen nader bekeken', *WFR* 2021/117, afl. 7386.

Gubbels, WFR 2012/1441

N.C.G. Gubbels, 'Fiscale spookbewoners en andere samenwoonperikelen', *WFR* 2012/1441, afl. 6975.

Hoogeveen e.a. 2023

M.J. Hoogeveen e.a., *Cursus Belastingrecht Inkomstenbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer 2023.

Happé 1996

R.H. Happé, *Drie beginselen van fiscale rechtsbescherming*, Deventer: Wolters Kluwer 1996.

Redactie Vakstudie Nieuws 2009

Redactie Vakstudie Nieuws 2009, 'Nota naar aanleiding van het verslag Fiscale vereenvoudigingswet 2010; Kamerstukken II 2009/10, 32130, nr. 7', *V-N* 2009/54.8, afl. 54.

Kamerstukken

Kamerstukken II 1948, 915, nr. 3, p. 21 (MvT).

Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3 (MvT).

Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7 (NV).

Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 79, p. 10 (NvW III).

Kamerstukken II 2000/01, 27 466, nr. 3 (MvT).

Kamerstukken II 2000/01, 27 746, nr. 3, p. 4 (MvT).

Kamerstukken II 2001/02, 28 013, nr. 3, p. 25 (MvT).

Kamerstukken II 2002/03, 28 100, nr. 7, p. 5 en 9.

Kamerstukken II 2003/04, 29 210, nr. 3, p. 45 (MvT).

Kamerstukken II 2003/04, 29 678, nr. 3 (MvT).

Kamerstukken II 2008/09, 30 375, nr. 6, p. 6–7.

Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 3 (MvT).

Kamerstukken II 2010/11, Aanhangsel van de handelingen 2748, p. 2.
Kamerstukken II 2010/11, 32 505, nr. 3 (MvT).
Kamerstukken II 2011/12, 33 004, nr. 3 (MvT).
Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nr. 3, p. 38.
Kamerstukken II 2015/16, 34 302, nr. 3, p. 30 (MvT).
Kamerstukken II 2015/16, 34 305, nr. 6, p. 37 (NV).
Kamerstukken II 2015/16, 34 305, nr. 3, p. 25 (MvT).
Kamerstukken II 2020/21 35574, 3, p. 20-21 (MvT).
Kamerstukken II 2022/23, 36 202, nr. 3, p. 96 (MvT).

Jurisprudentie

HR 14 maart 1979, ECLI:NL:HR:1979:AX2759, m.nt. J.P Scheltens.
HR 6 juni 1979, ECLI:NL:HR:1979:AM4573.
HR 27 september 1989, ECLI:NL:HR:1989.
EHRM 23 oktober 1990, ECLI:NL:XX:1990:AV7933.
HR 21 oktober 1992, ECLI:NL:HR:1992:ZC5139.
EHRM 22 juni 1999, ECLI:NL:XX:1999:AV1935 (*Della Ciaja/Italië*).
Rb. Arnhem 9 augustus 2007, ECLI:NL:RBARN:2007:BB2403.
HR 19 oktober 2007, ECLI:NL:HR:2007:AZ1715.
HR 25 januari 2008, ECLI:NL:HR:2008:BC2610.
Rb. Arnhem 25 maart 2010, ECLI:NL:RBARN:2010:BX0548.
HR 11 juni 2010, ECLI:NL:HR:2010:BL7267.
HR 12 augustus 2011, ECLI:NL:HR:2011:BR4868.
ABRvS 1 juli 2015, ECLI:NL:RVS:2015:2052.
Hof Amsterdam 17 mei 2016, ECLI:NL:GHAMS:2016:1972.
Hof Arnhem-Leeuwarden 4 oktober 2017, ECLI:NL:GHARL:2017:8563.
Hof Den Bosch 6 juli 2018, ECLI:NL:GHSHE:2018:2864.
HR 1 februari 2019, ECLI:NL:HR:2019:155, m.nt. Redactie Vakstudie Nieuws.
Hof Amsterdam 25 november 2021, ECLI:NL:GHAMS:2021:4084.
Hof Den Bosch 16 november 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:3964.

Kennisgroepstandpunten

KG:051:2023:18.
KG:051:2023:19.
KG:202:2023:2.
KG:202:2023:14.
KG:202:2023:19.
KG:202:2023:29.
KG:063:2024:2.
KG:202:2024:15.

Overige bronnen

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 30 november 2001 (CPP2001/3035M).

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 18 maart 2010 (*Stcrt.* 2010, 4802).

Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 5 juli 2010 (*Stcrt.* 2010, 10783).

Besluit van Staatssecretaris van Financiën van 13 april 2022 (*Stcrt.* 2022, 10935).

Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 29 oktober 2009 (*Kamerstukken II* 2008/09, 31 930, nr. 60, p. 2–3).

Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 16 december 2014 (*Kamerstukken II* 2014/15, 34 002, nr. 81).

Centraal Bureau voor de Statistiek, 'Latrelaties in Nederland', 2015.

Centraal Bureau voor de Statistiek, 'Trouwen', 2023.

UN Human Right Committee, CCPR General Comment nr. 18: Non-discrimination (Thirty-seventh session, 10 november 1989).

Wet van 23 december 2010 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen 2011) (*Stb.* 2010, 873).