



Universiteit  
Leiden  
The Netherlands

## Het nieuwe fiscale partnerbegrip in de inkomstenbelasting

Kroon, B.B.A. de; Sonneveldt, F.

### Citation

Kroon, B. B. A. de, & Sonneveldt, F. (2011). Het nieuwe fiscale partnerbegrip in de inkomstenbelasting. *Estate Planner*, (8), 8-12. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/18148>

Version: Not Applicable (or Unknown)

License: [Leiden University Non-exclusive license](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/18148>

**Note:** To cite this publication please use the final published version (if applicable).

## Het nieuwe fiscale partnerbegrip in de inkomstenbelasting

In Nederland is nog altijd sprake van een stijging<sup>9</sup> van het aantal ongehuwd samenwonenden.<sup>10</sup> Het is dan ook logisch dat met deze samenlevingsvorm in meer of mindere mate rekening wordt gehouden binnen ons rechtssysteem. In een internationale context wordt het Nederlandse beleid ten aanzien van de erkenning van verschillende samenlevingsvormen vrijwel altijd als vooruitstrevend en liberaal betiteld.<sup>11</sup> Het bekendste voorbeeld in dit kader is wellicht de openstelling van het huwelijk voor personen van gelijk geslacht in 2000.<sup>12</sup>

**mw. mr. drs. B.B.A. de Kroon LL.M en prof. dr. F. Sonneveldt**

*Estate planner bij Mazars Paardekooper Hoffman N.V. te Rotterdam en docente Successiewet en estate planning aan de Universiteit Leiden; Partner/laandeehouder bij Mazars Paardekooper Hoffman N.V. te Rotterdam en hoogleraar Successiewet en estate planning aan de Universiteit Leiden*

Voorbeelden die in dit kader wel worden aangehaald met betrekking tot ongehuwd samenwoners betreffen onder meer de ontwikkelingen op het gebied van het huurrecht, het feit dat een 'andere levensgezel' in het personen- en familierecht een belangrijke plaats inneemt<sup>13</sup> alsmede dat met een ongehuwde samenwoning rekening wordt gehouden voor de vaststelling van het eventuele recht op sociale voorzieningen.

Ook in het belastingrecht wordt rekening gehouden met de verschillende samenlevingsvormen die onze maatschappij rijk is. Gestreefd wordt naar een zoveel mogelijk leefvormneutrale belastingheffing. Indien voldaan wordt aan bepaalde voorwaarden, kunnen ongehuwd samenwonenden daarom gelijk worden behandeld als gehuwden. Met ingang van 1 januari 2011 is een nieuw fiscaal partnerbegrip geïntroduceerd. Per genoemde datum is in artikel 5a van de Algemene Wet Rijksbelastingen (hierna: AWR)<sup>14</sup> een omschrijving opgenomen van het fiscale partnerbegrip.<sup>15</sup> Op grond van dit artikel (derde lid) wordt als partner aangemerkt de niet van tafel en bed gescheiden echtgenoot<sup>16</sup> of de ongehuwd meerderjarige persoon waarmee de

9. J. Latten, Trends in samenwonen en trouwen, De schone schijn van burgerlijke staat, CBS, Bevolkingstrends, 4e kwartaal 2004, K. Kieran, The rise of cohabitation and childbearing outside marriage in western Europe, International Journal of Law, Policy and the Family 15 (2001), p. 1-21 en W.M. Schrama, De niet-huwelijkse samenleving in het Nederlandse en Duitse recht, Kluwer, Deventer 2004

10. Met ongehuwde samenwoning wordt in dit artikel bedoeld de samenwoning tussen ongehuwde en niet geregistreerde partners. Hetzelfde geldt voor het begrip ongehuwde samenwoners.

11. W.M. Schrama, 'The Dutch approach to informal lifestyles: family function over family form?', International Journal of Law, Policy and the Family 22 (2008) p. 311-332

12. België volgde in 2003. Vgl. C. Asser – J. de Boer, Asser deel I\* Personen en familierecht, Deventer: Kluwer, 18e druk, nr. 103

13. Zie bijvoorbeeld artikel 1:379 BW waarin is bepaald dat de curatele van een meerderjarige kan worden verzocht door onder meer een 'andere levensgezel' dan de echtgenoot (cursivering Bdk/FS).

14. Tot genoemde datum bevatte artikel 5a WBR een regeling voor de beslistermijn voor beschikkingen op aanvraag.

15. Aan artikel 2, derde lid AWR is per genoemde datum letter l toegevoegd. Hierin is bepaald dat de belastingwet verstaat onder partner: de persoon als bedoeld in artikel 5a AWR.

16. of de geregistreerd partner; artikel 2, zesde lid AWR

ongehuwd meerderjarige belastingplichtige een notarieel samenlevingscontract is aangegaan en met wie hij staat ingeschreven op hetzelfde woonadres in de gemeentelijke basisadministratie persoonsgegevens (GBA).

Deze definitie is van belang voor alle fiscale wetten. Om deze reden wordt daarom ook wel gesproken van een 'basispartnerbegrip'. Het is daarbij echter wel mogelijk dat het begrip in de betreffende heffingswet zelf wordt uitgebreid respectievelijk wordt beperkt. Van deze mogelijkheid wordt bijvoorbeeld gebruik gemaakt in de met ingang van 1 januari 2010 vernieuwde Successiewet 1956 (hierna: SW 1956) en in de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001). Eerder zijn op deze plaats door Martens<sup>17</sup> de gevolgen van de wijziging van het partnerbegrip voor de Successiewet 1956 besproken. In de deze bijdrage beperken wij ons dan ook tot de nieuwe regeling in de Wet IB 2001.

### Samenwonende partners en inkomstenbelasting

In aanvulling op het nieuwe artikel 5a AWR is met ingang van 1 januari 2011 in artikel 1.2 Wet IB 2001 zowel een uitbreiding van als een beperking op het fiscale partnerbegrip opgenomen.<sup>18</sup> Zoals aangegeven, kwalificeren ongehuwd samenwoners als partner in de zin van de AWR indien zij een notarieel samenlevingscontract zijn aangegaan en zij op hetzelfde woonadres zijn ingeschreven.

Voor de Wet IB 2001 (artikel 1.2, eerste lid) worden meerderjarige ongehuwde samenwoners echter ook als partner aangemerkt als zij geen notariële samenlevingsovereenkomst hebben, maar wél op hetzelfde adres zijn ingeschreven en:

- 1 uit hun relatie een kind is geboren;
- 2 een van beiden het kind van de andere samenwoner heeft erkend;
- 3 elkaar voor de toepassing van een pensioenregeling als partner hebben aangemeld;
- 4 samen een woning hebben, die hun anders dan tijdelijk als hoofdverblijf ter beschikking staat op grond van (economisch) eigendom, of op grond van een recht van lidmaatschap van een coöperatie.

Het uitgangspunt van de regeling is dat men op enig moment slechts één partner kan hebben. De persoon die op grond van het nieuwe artikel 5a AWR als partner kwalificeert, wordt daarbij in eerste instantie in aanmerking genomen.<sup>19</sup> Mocht op grond van dit wetsartikel geen persoon als partner kwalificeren, dan geldt als partner degene die op grond van de hiervoor eerstgenoemde categorie als partner wordt aangemerkt. Met andere woorden indien A op hetzelfde adres is ingeschreven met B en C, met B samen een kind heeft en C heeft aangemeld voor de toepassing van een pensioenregeling, zullen A en B kwalificeren als elkaars fiscale partner. A en C kwalificeren op grond van deze 'rangorderegeling' niet.

In afwijking van artikel 5a AWR wordt voor de Wet IB 2001 (Artikel 1.2, vierde lid onder b) niet als partner aangemerkt een bloedverwant in de eerste graad van de belastingplichtige, tenzij beiden bij de aanvang van het betreffende kalenderjaar de leeftijd van 27 jaar hebben bereikt Ook personen die geen inwoner zijn van

17. C.J.M. Martens, Het partnerbegrip in de Successiewet 1956, Vakblad Estate Planning 2010-3/4

18. Voor een bespreking van de regeling van vóór 1 januari 2011 verwijzen wij naar N.C.G. Gubbels, 'Partners in de Wet inkomstenbelasting 2001', WFR 2001/1682.

19. Artikel 5a lid 5 AWR bepaalt dat alleen de echtgenoot uit de oudste verbintenis als partner wordt aangemerkt.

Nederland en niet kiezen voor de behandeling als binnenlands belastingplichtige kwalificeren voor de inkomstenbelasting niet als partner.

#### *Periode*

Op grond van het tweede lid van artikel 1.2 Wet IB 2001 wordt degene die ingevolge de hiervoor genoemde objectieve criteria als partner wordt aangemerkt, ook als partner aangemerkt in de andere perioden van het kalenderjaar, voor zover hij in die perioden op hetzelfde woonadres als de belastingplichtige staat ingeschreven. Wanneer twee personen niet het gehele kalenderjaar op hetzelfde adres staan ingeschreven, kunnen zij ervoor kiezen om het gehele jaar als partners te worden aangemerkt.<sup>20</sup> Deze keuze kan worden gemaakt bij verzoeken in verband met voorlopige teruggaaf of bij aangifte.

#### *Belangrijkste wijzigingen*

De vrijblijvende keuze voor het partnerschap is met ingang van 1 januari komen te vervallen. Als gevolg hiervan zal men voor de inkomstenbelasting verplicht als partner worden aangemerkt, indien men per genoemde datum aan de hiervoor omschreven voorwaarden voldoet. Hiermee wordt een verdere gelijke behandeling van ongehuwd samenwonenden en gehuwden bereikt.<sup>21</sup> Gehuwden hadden onder de oude regeling immers ook al geen keuzevrijheid.

Ten opzichte van de oude regeling vormt een belangrijke wijziging voor gehuwden dat het criterium 'duurzaam gescheiden leven' is komen te vervallen. Vóór 2011 kwalificeerden gehuwden in beginsel altijd als fiscale partners. Dit was slechts anders indien sprake was van duurzaam gescheiden leven.<sup>22</sup> Met ingang van 2011 is dit criterium vervangen door het meer objectieve criterium scheiding van tafel en bed. artikel 5a, derde lid AWR bepaalt dat een persoon die van tafel en bed is gescheiden wordt aangemerkt als ongehuwd. Daarnaast wordt op grond van het vierde lid een persoon niet meer als partner aangemerkt indien een verzoek tot echtscheiding of scheiding van tafel en bed is ingediend én men niet meer op hetzelfde adres is ingeschreven. Personen die gehuwd zijn, niet samenwonen (duurzaam gescheiden leven, bijvoorbeeld door opname in een verpleeghuis) en geen verzoek tot echtscheiding of scheiding van tafel en bed hebben ingediend, zullen dus steeds als partner van elkaar (blijven) worden aangemerkt.

Voor ongehuwd samenwonenden is het belangrijk te constateren dat het criterium 'voeren van een gezamenlijke huishouding' is komen te vervallen. Het vervallen van dit criterium en de introductie van de hiervoor besproken objectieve criteria, kunnen leiden tot een ongelijke behandeling van ongehuwd samenwonenden die samen een of meer kinderen hebben en ongehuwd samenwonenden die alleen kinderen hebben uit een eerdere relatie (samengestelde gezinnen). Personen uit de eerstgenoemde groep zullen reeds als partner voor

20. Artikel 2.17, zevende lid Wet IB 2001

21. Volledigheidshalve merken wij op dat deze verdere gelijkshakeling niet genoemd is als reden voor het vervallen van de keuzeregeling. In dit kader is wel het argument genoemd dat burgers de gevolgen van de keuze voor het partnerschap vaak niet goed kunnen overzien. Daarnaast is de administratieve lastenverlichting die hiermee gepaard zou gaan, zowel aan de kant van de burger, als aan de kant van de Belastingdienst genoemd ter rechtvaardiging. Kamerstukken II 2008/09, 27789, nr. 20, p. 8 en 9. Tevens T.C. Gerverdick, Het nieuwe partnerbegrip in de inkomstenbelasting, FTV 2011/1.

22. Over de invulling van het begrip duurzaam gescheiden heeft de Hoge Raad zich nog vrij recent uitgesproken. Zie Hoge Raad 11 juni 2010, LJN:BM9361. Zie tevens onder ander Hoge Raad 10 februari 1960, LJN: AY0692.

de Wet IB 2001 kwalificeren omdat sprake is van een gemeenschappelijk kind. Personen uit de tweede groep voldoen niet aan het 'kinderen-criterium' en zullen derhalve aan een van de andere objectieve criteria moeten voldoen. De staatssecretaris van Financiën heeft aangegeven dat hij verwacht dat de groep samengestelde gezinnen die straks niet zullen voldoen aan een van de criteria van de nieuwe partnerdefinitie beperkt zal zijn en ziet derhalve geen noodzaak om hiervoor een afzonderlijke regeling te treffen.<sup>23</sup>

#### *Enkele specifieke fiscale gevolgen*

Aan het al dan niet zijn van partner in de zin van de Wet IB 2001 wordt automatisch een aantal rechtsgevolgen verbonden. In de Wet IB 2001 worden in circa vijftig regelingen gevolgen verbonden aan het zijn van partner.<sup>24</sup> Als voorbeelden kunnen onder meer worden genoemd de terbeschikkingstellingsregeling,<sup>25</sup> de eigenwoningregeling,<sup>26</sup> de aanwezigheid van een aanmerkelijk belang<sup>27</sup> en de omvang van de in aanmerking te nemen niet-periodieke giften.<sup>28</sup> Het valt op dat tijdens de parlementaire behandeling verrassend weinig aandacht is besteed aan de gevolgen die de wijziging met zich meebrengt voor al deze regelingen. Dit is jammer, al beseffen wij ons dat het geven van een volledig overzicht van alle gevolgen ondoenlijk is daar de gevolgen van geval tot geval zeer kunnen verschillen.

De meest bekende consequentie van het zijn van partner is wellicht die van de vrije toerekening van bepaalde inkomens- en vermogensbestanddelen. Artikel 2.17 Wet IB 2001 bepaalt hieromtrent dat inkomensbestanddelen van een belastingplichtige en zijn partner in aanmerking worden genomen bij degene die het inkomensbestanddeel werkelijk geniet of op wie het bestanddeel werkelijk drukt.<sup>29</sup> Voor gemeenschappelijke inkomensbestanddelen en de bestanddelen van de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen bevat het tweede lid van genoemd artikel de bekende keuzemogelijkheid. Op basis hiervan zijn de partners vrij een verdeling te kiezen die voor hen – met het oog op eventuele tariefsverschillen – het meest gunstig is. Daarbij dient wel te worden opgemerkt dat de partners samen uiteraard 100% van de gemeenschappelijke inkomens- en vermogensbestanddelen dienen te verantwoorden.

Vóór 1 januari 2010 was het zijn van partner voor de Wet IB 2001 onder omstandigheden ook van belang voor de Successiewet 1956. Teneinde te kunnen kwalificeren als notariële samenwoners<sup>30</sup> en het gunstige echtgenotenregime van de Successiewet 1956 deelachtig te worden, was onder meer vereist dat de samenwoners, wanneer zij hadden kunnen kiezen om voor de inkomstenbelasting als partners te worden aangemerkt, deze keuze ook daadwerkelijk hadden gemaakt. Dit vereiste is sinds genoemde datum echter komen te vervallen. De voorwaarden die thans worden gehanteerd in de SW 1956 om als partner te worden aangemerkt, zijn eerder besproken door Martens.<sup>31</sup>

23. TK 32128 en 32130, nr. 22. Notafax 2010/273

24. Voor een compleet overzicht van de (vijftig) regelingen in de inkomstenbelasting die verwijzen naar het partnerbegrip verwijzen wij naar het NDFR-commentaar bij artikel 1.2. Wet IB 2001 onder 1.

25. Artikel 3.91, tweede lid onder b Wet IB 2001

26. Artikel 3.111, achtste lid Wet IB 2001

27. Artikel 4.6, 4.7 en 4.10 Wet IB 2001

28. Artikel 6.39 Wet IB 2001

29. Artikel 2.17, eerste lid Wet IB 2001

30. Artikel 24, tweede lid onder a SW 1956 Oud

31. C.J.M. Martens, Het partnerbegrip in de Successiewet 1956, Vakblad Estate Planning 2010-3/4

**Conclusie**

Zowel de Wet IB 2001 als de SW 1956 maken onderscheid tussen echtgenoten enerzijds en ongehuwd samenwonende partners anderzijds. Mits voldaan wordt aan bepaalde voorwaarden valt samenwonende partners echter een gelijke fiscale behandeling ten deel. In het voorgaande is uitgebreid stil gestaan bij de bedoelde voorwaarden voor de inkomstenbelasting. Een algehele conclusie over de gevolgen die de nieuwe partnerregeling kan hebben kan helaas niet worden gegeven. Deze dienen daarom van geval van geval te worden onderzocht.

*Dit artikel is een bewerking van B.B.A. de Kroon, Een nieuw fiscaal partnerbegrip. FTV, 2010/11.*