

Inkomstenbelasting. Vragen en antwoorden fiscale partnerregeling en heffingskortingen

Belastingdienst/Centrum voor proces- en productontwikkeling, Sector brieven & beleidsbesluiten

Besluit van 12 december 2007, nr. CPP2007/2793M, Stcrt. nr. 1

De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.

In dit besluit staan vragen en antwoorden over de fiscale partnerregeling en heffingskortingen. Dit besluit vervangt de besluiten van 1 februari 2006, nr. CPP2006/195M en 31 juli 2007, nr. CPP2007/583M.

1. Inleiding

In dit besluit staan vragen en antwoorden over de fiscale partnerregeling en heffingskortingen. De enige wijziging ten opzichte van het besluit van 1 februari 2006, nr. CPP2006/195M, is dat vraag 2.13 is aangepast. Die vraag betreft de termijn waarbinnen partners de toerekening van gemeenschappelijke inkomensbestanddelen en bestanddelen van de rendementstoelage kunnen wijzigen. In het besluit van 31 juli 2007, nr. CPP 2007/583M, was hiervoor een goedkeuring opgenomen. In de praktijk was er onduidelijkheid over de in dat besluit opgenomen terugwerkende kracht. Het besluit van 31 juli 2007 wordt daarom ingetrokken. Vraag 2.13 in het onderhavige besluit vervangt het besluit van 31 juli 2007 en werkt terug tot en met 31 juli 2007 (zie onderdeel 4). Verder is geen beleidswijziging beoogd. Begin 2008 wordt dit besluit verder aangepast. Dan worden ook de eventuele wetwijzigingen per 1 januari 2008 verwerkt.

2. Vragen en antwoorden over fiscale partnerregeling

2.1. Referentieperiode; wijze van berekenen

Vraag

In de Wet IB 2001 wordt op diverse plaatsen een referentieperiode van zes maanden genoemd, zoals bijvoorbeeld in artikel 1.2, eerste lid, onderdeel b, ten eerste, en bij diverse bepalingen van Hoofdstuk 8 van de Wet IB 2001. Hoe wordt deze zesmaandsperiode precies vastgesteld?

Antwoord

Voor de beoordeling of aan de referentieperiode is voldaan kunnen zowel de dag van aanvang als de dag van beëindiging van de gezamenlijke huishouding meetellen. Als een belastingplichtige bijvoorbeeld vanaf 3 januari tot en met 2 juli een gezamenlijke huishouding voert met een andere belastingplichtige, voert hij tenminste gedurende zes maanden een

gezamenlijke huishouding. Als een belastingplichtige bijvoorbeeld vanaf 3 januari tot en met 3 juli een gezamenlijke huishouding voert met een andere belastingplichtige, voert hij tenminste gedurende meer dan zes maanden een gezamenlijke huishouding.

2.2. Keuze voor partnerschap in jaar van huwelijk

Vraag

In mei 2005 treden belastingplichtige en zijn partner in het huwelijk, nadat zij enige tijd ongehuwd hebben samengeleefd. Kunnen deze belastingplichtigen voor de periode in 2005 dat zij ongehuwd samenleefden, kiezen voor het partnerschap?

Antwoord

Ja, mits binnen het kalenderjaar in totaal gedurende meer dan zes maanden onafgebroken een gezamenlijke huishouding wordt gevoerd en de meerderjarige partners gedurende die tijd op hetzelfde woonadres staan ingeschreven in de basisadministratie persoonsgegevens. De huwelijksperiode telt dus mee voor de periode van zes maanden (zie: Tweede Kamer, vergaderjaar 1999-2000, 26 727, nr. 79; V-N BP 21/7.5, blz. 2610).

2.3. Partnerregeling; minderjarige moeder en partnerschap

Vraag

Een zestienjarige vrouw voert in 2005 een gezamenlijke huishouding met haar meerderjarige partner. In de basisadministratie persoonsgegevens staan zij heel 2005 op hetzelfde woonadres ingeschreven. In maart 2005 bevalt de vrouw van een kind. Zij verzoekt de kinderrechter om haar op grond van artikel 253ha Boek 1 van het Burgerlijk Wetboek meerderjarig te verklaren. De kinderrechter beslist op 13 augustus 2005 positief op dit verzoek. De beslissing kent geen terugwerkende kracht, zodat de vrouw eerst per 13 augustus 2005 meerderjarig is.

Kan de vrouw samen met haar meerderjarige huisgenoot ervoor kiezen om het gehele jaar 2005 als fiscale partner in de zin van artikel 1.2 van de Wet IB 2001 te worden aangemerkt?

Antwoord

Nee. Artikel 1.2, eerste lid, onderdeel *b* van de Wet IB 2001 biedt deze keuzemogelijkheid aan een meerderjarige belastingplichtige die gedurende het kalenderjaar meer dan zes maanden onafgebroken een gezamenlijke huishouding voert met een andere meerderjarige belastingplichtige. Aangezien belastingplichtige eerst op 13 augustus 2005 meerderjarig wordt, voert zij in 2005 niet meer dan zes maanden als meerderjarige een gezamenlijke huishouding.

Goedkeuring

Het vorenbedoelde gevolg acht ik niet in overeenstemming met de achtergrond van de regeling. Ik keur daarom met toepassing van de hardheidsclausule goed dat in situaties waarin een minderjarige vrouw de leeftijd van zestien jaar heeft bereikt en door de kinderrechter meerderjarig wordt verklaard, zij voor de toepassing van artikel 1.2 van de Wet IB 2001 geacht wordt meerderjarig te zijn vanaf het moment dat haar kind wordt geboren. Benadrukt zij dat betrokkene niet eerder geacht wordt

meerderjarig te zijn dan vanaf het tijdstip waarop zij zowel zestien jaar is als het kind is geboren.

2.4. Partnerregeling; vereiste inschrijving op woonadres niet mogelijk

Vraag

Twee ongehuwde meerderjarigen wonen samen aan boord van een binnenschip. Het binnenschip heeft geen vaste ligplaats. Inschrijven op een woonadres in de basisadministratie persoonsgegevens is als gevolg daarvan niet mogelijk. Zij staan wel ingeschreven op hetzelfde briefadres. Ongehuwd samenwonende meerderjarigen kunnen kiezen voor de kwalificatie van partner voor de inkomstenbelasting. Eén van de voorwaarden is, dat beide belastingplichtigen gedurende meer dan zes maanden staan ingeschreven op hetzelfde woonadres (artikel 1.2, eerste lid, onderdeel b, ten eerste, van de Wet IB 2001).

Kunnen twee ongehuwd meerderjarigen die samen op een binnenschip zonder vaste ligplaats wonen en zich ingeschreven hebben op hetzelfde briefadres, ook kiezen voor de kwalificatie als partner?

Antwoord

Nee, twee ongehuwde meerderjarigen die samen op een binnenschip zonder vaste ligplaats wonen en niet ingeschreven staan op hetzelfde woonadres, kunnen niet kiezen voor de kwalificatie als partner. Om te kunnen kiezen voor de kwalificatie als partner, is een van de voorwaarden dat belastingplichtigen in het kalenderjaar meer dan zes maanden op hetzelfde woonadres staan ingeschreven in de basisadministratie persoonsgegevens.

Goedkeuring

De situatie dat ongehuwd samenwonende meerderjarigen niet kunnen kiezen voor partner omdat inschrijving op een woonadres niet mogelijk is, acht ik niet in overeenstemming met de achtergrond van de regeling. Daarom keur ik met toepassing van de hardheidsclausule goed dat de keuze voor kwalificatie als partner toch mogelijk is in de situatie dat twee ongehuwd samenwonende meerderjarigen niet op een woonadres kunnen worden ingeschreven in de basisadministratie persoonsgegevens en zij bij het ontbreken van een woonadres staan ingeschreven op hetzelfde briefadres. Wel dient voldoende aannemelijk te zijn dat feitelijk in het kalenderjaar gedurende meer dan zes maanden een gezamenlijke huishouding wordt gevoerd.

2.5. Partnerregeling; gewezen partner in de zin van de Wet IB 2001

Vraag

X en Y hebben samengewoond en zijn inmiddels uit elkaar gegaan. X en Y hebben in een voorgaand jaar gekozen voor fiscaal partnerschap in de zin van artikel 1.2 van de Wet IB 2001.

Zijn X en Y aan te merken als elkaars gewezen partner in de zin van de Wet IB 2001?

Antwoord

Ja, X en Y zijn aan te merken als elkaars gewezen partner in de zin van de Wet IB 2001.

Bepalend is of X en Y in een voorgaande periode elkaars fiscaal partner waren in de zin van artikel 1.2 van de Wet IB 2001. Daarbij is niet alleen van belang of belastingplichtigen elkaars fiscaal partner waren in het jaar van verbreking van de samenleving of het huwelijk. Belastingplichtigen zijn ook elkaars gewezen partner wanneer zij in een voorgaand jaar of een gedeelte daarvan elkaars fiscaal partner waren.

Als belastingplichtigen niet aan te merken waren als elkaars fiscaal partner, zijn zij ook niet aan te merken als elkaars gewezen partner in de zin van de Wet IB 2001.

Voorbeeld 1

X en Y wonen samen sinds 5 januari 2003 en gaan op 28 november 2003 uit elkaar. X en Y kiezen voor 2003 voor fiscaal partnerschap in de zin van artikel 1.2 van de Wet IB 2001. Omdat X en Y een deel van 2003 waren aan te merken als elkaars fiscaal partner, zijn zij vanaf 28 november 2003 aan te merken als elkaars gewezen partner in de zin van de Wet IB 2001.

Voorbeeld 2

X en Y wonen samen sinds 22 april 1999 en gaan op 28 november 2003 uit elkaar. X en Y hebben in geen van de voorgaande jaren of gedeeltes daarvan gekozen voor fiscaal partnerschap. Om die reden zijn X en Y vanaf 28 november 2003 niet aan te merken als elkaars gewezen partner in de zin van de Wet IB 2001. Daarvan zou bijvoorbeeld al wel sprake zijn als zij uitsluitend voor het jaar 2001 hebben gekozen voor fiscaal partnerschap.

2.6. Partnerregeling ongehuwd samenlevenden; herzien gemaakte keuze

Vraag

Kunnen ongehuwd samenwonende meerderjarigen die op grond van artikel 1.3, eerste lid, van de Wet IB 2001 in hun aangifte gekozen hebben voor fiscaal partnerschap, die keuze nog herzien?

Antwoord

Nee, in artikel 1.3, vierde lid, van de Wet IB 2001 is nadrukkelijk bepaald dat op de bij aangifte gemaakte keuze voor de kwalificatie als partner niet kan worden teruggekomen. Als echter het verzoek om keuzeherziening van beide belastingplichtigen aan de inspecteur feitelijk kenbaar wordt op een tijdstip waarop de inspecteur bij het vaststellen van de aanslagen van de belastingplichtige en zijn partner nog rekening kan houden met de keuzeherziening, zal daarmee bij de vaststelling van de aanslagen rekening worden gehouden. Het verzoek om keuzeherziening wordt dan aangemerkt als een aanvulling op de aangifte.

2.7. Partnerregeling ongehuwd samenlevenden; alsnog maken keuze

Vraag

Kunnen ongehuwd samenwonende meerderjarigen die bij de aangifte niet hebben gekozen voor kwalificatie als partner zoals bedoeld in artikel 1.3, eerste lid, van de Wet IB 2001, die keuze alsnog doen nadat de aangifte is ingediend?

Antwoord

Ja, een bij de aangifte te maken keuze kan, tenzij uitdrukkelijk anders is bepaald, worden gemaakt tot het moment dat de aanslag van de belastingplichtige of zijn beoogde partner onherroepelijk vaststaat. Nadat de aanslag van de belastingplichtige of zijn beoogde partner onherroepelijk is komen vast te staan, kan de keuze niet meer worden gemaakt voor het desbetreffende kalenderjaar. In afwijking van het bepaalde in het Besluit van 25 maart 1991, DB89/735, zoals laatstelijk gewijzigd bij Besluit van 3 juni 1996, AFZ96/1125M, zal, mede gelet op de wetsgeschiedenis, geen ambtshalve vermindering worden verleend als het verzoek te laat wordt ingediend.

2.8. Keuze voljaarpartnerschap; herziening keuze door beide partners?*Vraag*

Deeljaarpartners kunnen op grond van artikel 2.17, zevende lid, van de Wet IB 2001 er gezamenlijk voor kiezen om voor de toepassing van artikel 2.17 van de Wet IB 2001 als voljaarpartners te worden aangemerkt. Als gevolg van deze keuze kunnen gemeenschappelijke inkomensbestanddelen en bestanddelen van de rendementsgrondslag aan de partners worden toegerekend in de onderlinge verhouding die zij hiervoor kiezen. Voor deze keuzeregeling geldt dat de gemaakte keuze kan worden herzien tot het moment dat de aanslag van de belastingplichtige of zijn partner onherroepelijk vaststaat. Moet een dergelijke keuzeherziening door beide partners gezamenlijk worden gedaan?

Antwoord

Ja, aangezien de keuze om voor toepassing van artikel 2.17 van de Wet IB 2001 het hele kalenderjaar als partners te worden aangemerkt een gezamenlijke keuze is, dient ook de herziening van deze keuze door beide partners gezamenlijk te worden gedaan.

2.9. Keuze voljaarpartnerschap; keuze na indienen aangifte?*Vraag*

Deeljaarpartners kunnen op grond van artikel 2.17, zevende lid, van de Wet IB 2001 er gezamenlijk voor kiezen om voor de toepassing van artikel 2.17 van de Wet IB 2001 als voljaarpartners te worden aangemerkt. Kunnen deeljaarpartners die bij de aangifte niet hebben gekozen voor voljaarpartnerschap, deze keuze alsnog doen nadat de aangifte is ingediend?

Antwoord

Ja, een bij de aangifte te maken keuze kan, tenzij uitdrukkelijk anders is bepaald, worden gemaakt tot het moment dat de aanslag van de belastingplichtige of zijn deeljaarpartner onherroepelijk vaststaat. Nadat de aanslag van de belastingplichtige of zijn deeljaarpartner onherroepelijk is komen vast te staan, kan de keuze voor voljaarpartnerschap niet meer worden gemaakt voor het desbetreffende kalenderjaar. In afwijking van het bepaalde in het Besluit van 25 maart 1991, DB89/735, zoals laatstelijk gewijzigd bij Besluit van 3 juni 1996, AFZ96/1125M, zal geen ambtshalve vermindering worden verleend als het verzoek te laat wordt ingediend.

2.10. Toerekening partners; twee partners in een kalenderjaar

Vraag

A (kind) woont gedurende de periode van 1 januari 2005 tot 15 juli 2005 samen met B (ouder). A en B voldoen aan alle voorwaarden voor het partnerschap. Op 1 augustus 2005 treedt A in het huwelijk met C. Bij de aangifte inkomstenbelasting 2005 kiezen A en B voor het partnerschap, waardoor B in aanmerking komt voor de verhoging van de gecombineerde heffingskorting volgens artikel 8.9 van de Wet IB 2001. Kunnen A en C daarnaast op grond van artikel 2.17, zevende lid ervoor kiezen gedurende het gehele jaar 2005 als partner van elkaar te worden aangemerkt?

Antwoord

Ja. Het verdelen van gemeenschappelijke inkomensbestanddelen of bestanddelen van de rendementsgrondslag kan alleen als de belastingplichtige gedurende het gehele kalenderjaar dezelfde partner heeft. A kan in beginsel over het kalenderjaar 2005 geen inkomensbestanddelen of bestanddelen van de rendementsgrondslag verdelen, niet met B en niet met C. Beiden zijn immers niet het gehele jaar 2005 partner van A geweest. Artikel 2.17, zevende lid, van de Wet IB 2001 biedt echter een tegemoetkoming. A kan geacht worden of met B of met C het gehele jaar partner te zijn geweest, als beiden daarvoor kiezen. In de casus brengt A samen met C die keus uit. A had ook samen met B die keus kunnen uitbrengen.

De keuze van A en C om het gehele kalenderjaar 2005 elkaars partner te zijn staat los van de keuze van A en B voor het partnerschap. De keuze van A en C geldt immers volgens artikel 2.17, zevende lid, alleen voor de toepassing van dat artikel. De keuze van A en B geschiedt op grond van artikel 1.2, eerste lid, onderdeel b, en artikel 1.3 van de Wet IB 2001 en betreft alleen de periode 1 januari 2005 tot en met 15 juli 2005.

2.11. Toerekening partners; berekening rendementsgrondslag bij overlijden een van de partners in een kalenderjaar

Vraag

A en B zijn in gemeenschap van goederen gehuwd. A overlijdt op 1 mei 2005. B is zijn enige erfgenaam. Tot de gemeenschap behoren spaartegoeden van €200.000 per 1 januari en €205.000 per 1 mei en een vakantiewoning met een waarde van €150.000 zowel per 1 januari als per 1 mei. Per 31 december bedragen de spaartegoeden van B €215.000 en de waarde van de vakantiewoning €150.000. Hoe wordt de rendementsgrondslag bepaald?

Antwoord

Als B en de erfgenaam van A, zijnde B, gebruik maken van de keuze om voor de toerekening het hele kalenderjaar als partner te worden aangemerkt, is de uitwerking als volgt.

Per 1 januari mogen de bestanddelen van de rendementgrondslag vrij worden verdeeld over beide partners. Ook 31 december mogen de bestanddelen van de rendementgrondslag vrij worden verdeeld over beide partners.

Als B en de erven van A geen gebruik maken van de keuze om voor de toerekening het hele kalenderjaar als partner te worden aangemerkt, kan er geen vrije toerekening plaatsvinden tussen de partners. Ieder geeft zijn eigen bezittingen en schulden op de peildata aan.

2.12. Toerekening partners; persoonsgebonden aftrek

Vraag

In artikel 2.17, vijfde lid, onderdeel c, van de Wet IB 2001 is de persoonsgebonden aftrek als gemeenschappelijk inkomensbestanddeel gekwalificeerd. Betekent dit dat de persoonsgebonden aftrek als één inkomensbestanddeel mag worden verdeeld, of kunnen partners per persoonsgebonden aftrekpost een verdeling kiezen?

Antwoord

Partners kunnen per persoonsgebonden aftrekpost een verdeling kiezen.

2.13. Termijn waarbinnen partners de toerekening van gemeenschappelijke inkomensbestanddelen en bestanddelen van de rendementsgrondslag kunnen wijzigen

Vraag

Belastingplichtige en zijn partner hebben in hun aangiften inkomstenbelasting 2005 de per saldo negatieve inkomsten uit eigen woning toegerekend aan de partner van belastingplichtige. De aanslag over 2005 van belastingplichtige wordt op 31 mei 2007 vastgesteld. Op dat moment staat de aanslag van zijn partner al onherroepelijk vast. De aanslag van belastingplichtige is met een correctie vastgesteld. Hierdoor is de toerekening van de inkomsten uit eigen woning aan de partner van belastingplichtige ongunstig. Kunnen belastingplichtige en zijn partner de toerekening alsnog wijzigen?

Antwoord

De belastingplichtige en zijn partner kunnen de in de aangifte inkomstenbelasting opgenomen toerekening van hun gemeenschappelijke inkomensbestanddelen en bestanddelen van de rendementsgrondslag gezamenlijk wijzigen. De termijn waarbinnen dit kan, is begrensd tot het moment waarop de aanslag van één van beide partners onherroepelijk vaststaat (artikel 2.17, vierde lid, Wet IB 2001). De begrenzing van deze termijn is in de wet opgenomen voor de uitvoerbaarheid van de regeling. In de praktijk kan dit problemen opleveren als de inspecteur de aanslagen van de partners niet tegelijkertijd vaststelt. Het kan dan gebeuren dat de aanslag van de ene partner al onherroepelijk vaststaat op het moment dat die van de ander wordt opgelegd. Dit leidt tot problemen als de inspecteur de aanslag van die andere partner niet conform de ingediende aangifte vaststelt. Als gevolg van de aangebrachte correcties kan een wijziging in de toerekening dan gewenst zijn. Hetzelfde probleem kan optreden als aan een van de partners een navorderingsaanslag wordt opgelegd of als de aanslag van een van de partners wordt verminderd. Maar ook los van niet conform de ingediende aangifte vastgestelde aanslagen, navorderingsaanslagen of verminderingen kan, nadat één van beide aanslagen onherroepelijk vaststaat, blijken dat de gekozen verdeling fiscaal gezien niet de meest gunstige is.

Bovenstaand probleem doet zich met name voor bij aanslagen over de kalenderjaren vanaf 2005. Bij de aanslagregeling over 2001 tot en met 2004 was het geautomatiseerde proces van de Belastingdienst zo ingericht dat de aanslagen inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen van fiscale partners zoveel mogelijk gelijktijdig werden opgelegd. Door een wijziging in het geautomatiseerde proces is dat voor de aanslagen over de kalenderjaren vanaf 2005 niet meer het geval. Deze wijziging heeft

overigens tot gevolg dat belastingplichtigen hun definitieve aanslag eerder ontvangen.

Goedkeuring

Ik acht het niet wenselijk dat fiscale partners als gevolg van het werkproces van de Belastingdienst geen invloed meer hebben op voornoemde toerekening terwijl één van beide aanslagen nog niet onherroepelijk vaststaat. Ik keur daarom, vooruitlopend op wetswijziging, het volgende goed.

- a. Als de aanslag van één van de partners onherroepelijk vaststaat, wordt bovenbedoelde toerekening op verzoek van beide partners alsnog gewijzigd. Dit verzoek kan worden gedaan totdat de aanslagen van beide partners onherroepelijk vaststaan. Als wijziging van de toerekening tot gevolg heeft dat de onherroepelijk vaststaande aanslag van de ene partner te laag is vastgesteld, geldt de goedkeuring alleen als die partner instemt met het opleggen van een navorderingsaanslag. Deze goedkeuring betreft aanslagen over de kalenderjaren vanaf 2001 en geldt ook als het inkomen van één van de partners door het opleggen van een navorderingsaanslag wordt gewijzigd. Het verzoek is dan mogelijk totdat de navorderingsaanslag onherroepelijk vaststaat. Zoals uit onderdeel 4 van dit besluit blijkt, geldt deze goedkeuring alleen voor verzoeken die zijn gedaan vanaf 31 juli 2007.
- b. Indien de aanslagen van beide fiscale partners inmiddels onherroepelijk vaststaan, kan ook een beroep op de onder a genoemde goedkeuring worden gedaan indien de aanslagen betrekking hebben op de kalenderjaren 2005 en volgende. In dit geval verleent de inspecteur de tegemoetkoming ambtshalve, doch slechts indien het verzoek daartoe, inclusief de instemming van de partner tot navordering, is ingediend vóór 1 januari 2008.

2.14. Toerekening partners in emigratie- of immigratiejaar

Vraag

Een binnenlandse belastingplichtige en zijn echtgenote emigreren in 2005 naar Spanje. Zij maken geen gebruik van de keuzeregeling van artikel 2.5, eerste lid, van de Wet IB 2001. Is vrije toerekening van inkomensbestanddelen en bestanddelen van de rendementsgrondslag in 2005 mogelijk?

Antwoord

Nee. De inkomensbestanddelen van de belastingplichtige en zijn echtgenote worden in aanmerking genomen bij degene door wie deze zijn genoten of op wie deze drukken. De bestanddelen van de rendementsgrondslag worden in aanmerking genomen bij degene tot wiens vermogen deze behoren. Vrije toerekening van gemeenschappelijke inkomensbestanddelen en bestanddelen van de rendementsgrondslag is alleen mogelijk als de belastingplichtige gedurende het gehele kalenderjaar dezelfde partner heeft (artikel 2.17, vijfde lid, van de Wet IB 2001), hetgeen hier niet het geval is. Op grond van artikel 1.2, derde lid, onderdeel b, van de Wet IB 2001 kan een persoon die niet in Nederland woont en niet kiest voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige, niet als partner worden aangemerkt. Als de belastingplichtige en zijn echtgenote wél zouden kiezen voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige worden zij gedurende het

gehele kalenderjaar als partners aangemerkt en mogen de gemeenschappelijke inkomensbestanddelen en bestanddelen van de rendementsgrondslag wel in een onderlinge verhouding naar keuze worden verdeeld.

Goedkeuring

Ingeval door emigratie sprake is van een beperkte periode van binnenlandse belastingplicht kan de toerekeningsregeling onbillijk uitwerken. Gelet op doel en strekking van de toerekeningsregeling keur ik daarom met toepassing van de hardheidsclausule goed dat artikel 2.17, tweede tot en met zevende lid, van de Wet IB 2001 in het jaar van emigratie van toepassing is op gemeenschappelijke inkomensbestanddelen en bestanddelen van de rendementsgrondslag die in aanmerking worden genomen gedurende de periode van binnenlandse belastingplicht, mits de binnenlandse belastingplicht van de belastingplichtige en die van zijn echtgenote gelijktijdig eindigt.

De goedkeuring is van overeenkomstige toepassing:

- ten aanzien van ongehuwd samenwonenden die voor kwalificatie als partner kunnen kiezen;
- ten aanzien van belastingplichtigen van wie de binnenlandse belastingplicht in de loop van het kalenderjaar aanvangt.

2.15. Toerekening partners; verrekening dividendbelasting

Vraag

Fiscale partners A en B willen de aandelen van A voor de toepassing van de rendementsgrondslag toerekenen aan B. B is de niet-verdienende partner. A en B zijn het gehele jaar fiscale partners. Op het desbetreffende aandelenpakket is dividend uitgekeerd, waarop dividendbelasting is ingehouden. Bij wie moet de geheven dividendbelasting worden verrekend: bij A die eigenaar van de aandelen is of bij B aan wie de aandelen worden toegerekend?

Antwoord

De geheven dividendbelasting kan in beginsel alleen worden verrekend door de partner te wiens laste de dividendbelasting is ingehouden.

Goedkeuring

Onverkorte toerekening van de geheven dividendbelasting aan de partner te wiens laste de dividendbelasting is ingehouden kan leiden tot gevolgen die niet in overeenstemming zijn met de achtergrond van de toerekeningsregeling voor fiscale partners. Ik keur daarom met toepassing van de hardheidsclausule goed dat fiscale partners het totaal van de geheven dividendbelasting mogen verdelen in de onderlinge verhouding die zij daarvoor kiezen. Aan deze goedkeuring zijn de volgende voorwaarden verbonden. In totaal mag niet meer dan 100% van de geheven dividendbelasting worden verrekend. De goedkeuring geldt uitsluitend voor dividendbelasting die is ingehouden op dividenden uit vermogensbestanddelen die onder hoofdstuk 4 (Heffingsgrondslag bij aanmerkelijk belang) en hoofdstuk 5 (Heffingsgrondslag bij sparen en beleggen) vallen. Daarnaast geldt dat deze verdeling alleen is toegestaan als sprake is van fiscaal partnerschap gedurende het gehele jaar. Onder fiscaal partnerschap gedurende het gehele jaar wordt in dit geval eveneens verstaan de keuze op basis van artikel 2.17, zevende lid, van de Wet IB

2001, om voor de toepassing van de toerekeningsregels het gehele jaar als fiscale partners te worden aangemerkt. Bij een onvolkomen of onjuiste verdeling van de geheven dividendbelasting, wordt teruggevallen op de in het antwoord omschreven hoofdregel. In dat geval wordt de dividendbelasting verrekend bij de fiscale partner te wiens laste de dividendbelasting is ingehouden.

In de situatie van A en B heeft het bovenstaande tot gevolg dat de ingehouden dividendbelasting in beginsel alleen door A kan worden verrekend. Nu A en B het gehele jaar elkaars fiscale partner zijn, mag de ingehouden dividendbelasting worden verdeeld tussen A en B. Het totaal van de geheven dividendbelasting mag dan aan B worden toegerekend en door B worden verrekend.

2.16. Toerekening partners; verrekening buitenlandse (bron)belasting

Vraag

Fiscale partners A en B willen de buitenlandse aandelen voor de toepassing van de rendementsgrondslag toerekenen aan B. B is de niet-verdienende partner. A en B zijn het gehele jaar fiscale partners. Op het desbetreffende aandelenpakket is dividend uitgekeerd, waarop buitenlandse bronbelasting is ingehouden. Bij wie moet de geheven buitenlands (bron)belasting in aanmerking worden genomen voor verrekening met de inkomstenbelasting ter voorkoming van dubbele belasting? Bij A die eigenaar van de buitenlandse aandelen is of bij B aan wie de buitenlandse aandelen worden toegerekend?

Antwoord

Verrekening van buitenlandse (bron)belasting kan alleen aan de orde komen voorzover de aandelen waarop het dividend is uitgekeerd, bij de belastingplichtige tot de rendementsgrondslag behoren (grondslageis). In dit verband wordt de te verrekenen buitenlandse (bron)belasting bij de fiscale partners in dezelfde verhouding in aanmerking genomen als de toerekening van de bestanddelen van de rendementsgrondslag. Als de buitenlandse aandelen op de voet van artikel 2.17 van de Wet IB 2001 aan B worden toegerekend, kan alleen B de buitenlandse (bron)belasting verrekenen.

Fiscale partners die op grond van artikel 2.17, tweede lid, van de Wet IB 2001 kiezen voor vrije toerekening van (buitenlandse) gemeenschappelijke inkomensbestanddelen of (buitenlandse) bestanddelen van de rendementsgrondslag dienen de daarop betrekking hebbende te verrekenen buitenlandse (bron)belasting in dezelfde verhouding als de desbetreffende bestanddelen in aanmerking te nemen.

Deze wijze van verrekening bij vrije toerekening van (buitenlandse) gemeenschappelijke inkomensbestanddelen en bestanddelen van de rendementsgrondslag geldt voor (bron)belasting die is ingehouden of is voldaan op dividenden, interest en royalty's uit vermogensbestanddelen die onder hoofdstuk 4 (Heffingsgrondslag bij aanmerkelijk belang) en hoofdstuk 5 (Heffingsgrondslag bij sparen en beleggen) van de Wet IB 2001 vallen. In totaal mag uiteraard niet meer dan 100% van de (bron)belasting die op grond van de regelingen ter voorkoming van dubbele belasting voor verrekening in aanmerking komt, worden verrekend. Daarnaast geldt dat deze verdeling van (buitenlandse) inkomensbestanddelen en bestanddelen

van de rendementsgrondslag alleen is toegestaan als sprake is van fiscaal partnerschap gedurende het gehele jaar. Van fiscaal partnerschap gedurende het gehele jaar is in dit geval eveneens sprake als de partners hebben verzocht om op basis van artikel 2.17, zevende lid, van de Wet IB 2001, voor de toepassing van de toerekeningsregels het gehele jaar als fiscale partners te worden aangemerkt. De gekozen verdeling kan worden herzien tot het moment dat de aanslag van de belastingplichtige of zijn fiscale partner onherroepelijk vaststaat (artikel 2.17, vierde lid, van de Wet IB 2001).

Nadrukkelijk merk ik op dat deze wijze van in aanmerking nemen van buitenlandse (bron)belasting niet ziet op het op grond van artikel 20 of artikel 25a van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 bij beschikking vastgestelde bedrag aan niet verrekende buitenlandse belasting dat wordt voortgewenteld. Deze belasting is slechts verrekenbaar bij de persoon op wiens naam de beschikking staat

3. Vragen en antwoorden over heffingskortingen

3.1. Heffingskortingen voor kinderen; vereiste inschrijving op woonadres niet mogelijk

Vraag

Een kind woont samen met zijn ouder(s)/verzorger(s) aan boord van een binnenschip. Het binnenschip heeft geen vaste ligplaats. Inschrijven op een woonadres in de basisadministratie persoonsgegevens is als gevolg daarvan niet mogelijk. Zij staan wel ingeschreven op hetzelfde briefadres. Voor de [aanvullende] kinderkorting, [aanvullende] combinatiekorting en [aanvullende] alleenstaande-ouderkorting geldt onder meer als voorwaarde dat het kind op hetzelfde woonadres als de belastingplichtige staat ingeschreven in de basisadministratie persoonsgegevens. Kunnen belastingplichtigen die samen met een kind aan boord wonen van een binnenschip zonder vaste ligplaats en zich ingeschreven hebben op hetzelfde briefadres, in aanmerking komen voor genoemde heffingskortingen als verder aan de overige voorwaarden wordt voldaan?

Antwoord

Nee, belastingplichtigen die samen met een kind aan boord wonen van een binnenschip zonder vaste ligplaats en zich ingeschreven hebben op hetzelfde briefadres, kunnen niet in aanmerking komen voor genoemde heffingskortingen, ook als verder aan de overige voorwaarden wordt voldaan.

Voor de [aanvullende] kinderkorting, [aanvullende] combinatiekorting en [aanvullende] alleenstaande-ouderkorting is namelijk één van de voorwaarden dat het kind op hetzelfde woonadres als de belastingplichtige staat ingeschreven in de basisadministratie persoonsgegevens.

Goedkeuring

De situatie dat belastingplichtigen die samen met een kind aan boord wonen van een binnenschip zonder vaste ligplaats, niet in aanmerking kunnen komen voor genoemde heffingskortingen omdat inschrijving op een

woonadres niet mogelijk is, acht ik niet in overeenstemming met de achtergrond van de regeling .

Daarom keur ik met toepassing van de hardheidsclausule goed dat de belastingplichtige die samen met een kind aan boord woont van een binnenschip zonder vaste ligplaats, in aanmerking kan komen voor genoemde heffingskortingen als:

- de belastingplichtige en het kind niet op een woonadres ingeschreven kunnen staan in de basisadministratie persoonsgegevens; en
- de belastingplichtige en het kind wel op hetzelfde briefadres staan ingeschreven in de basisadministratie persoonsgegevens; en
- verder aan de overige voorwaarden voor toepassing van genoemde heffingskortingen wordt voldaan.

3.2. Kinderkorting; geboorte kind in kalenderjaar

Vraag

Geldt de (aanvullende) kinderkorting ook voor de belastingplichtige tot wiens huishouding op 1 januari van het kalenderjaar geen kind behoorde maar in de loop van het jaar wel, doordat op bijvoorbeeld 3 maart 2005 een kind wordt geboren?

Antwoord

Ja. In dit geval behoort immers in het kalenderjaar gedurende meer dan zes maanden een kind tot het huishouden van de belastingplichtige. Voor de in artikel 8.12, eerste lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 bedoelde leeftijdstoets bij de aanvang van het kalenderjaar worden nog niet geboren kinderen geacht nul jaar te zijn.

3.3. Kinderkorting; deeljaarpartnerschap langer dan zes maanden en inkomenseis

Vraag

X en Y zijn gehuwd en hebben een kind van 10 jaar. X en Y gaan op 3 november 2005 duurzaam gescheiden leven.

- a. Welke partner(s) komt/komen in aanmerking voor de kinderkorting?
- b. Welk inkomen is relevant om te bepalen of aan de inkomenseis van artikel 8.12, eerste lid, onderdeel b, van de Wet IB 2001 wordt voldaan?

Antwoord

- a. Artikel 8.12, eerste lid, onderdeel a, van de Wet IB 2001 stelt onder meer de eis dat gedurende meer dan zes maanden tot het huishouden van de belastingplichtige een kind moet behoren. Bij verbreking van de samenleving na 1 juli van het kalenderjaar - zoals in de onderhavige casus - voldoen beide partners aan deze voorwaarde. Het bepalen welke partner voor de kinderkorting in aanmerking komt geschiedt in die situatie volgens artikel 8.12, derde lid, van de Wet IB 2001.
- b. Aangezien beide partners voldoen aan de voorwaarden voor de kinderkorting (zie onder a) is ook het gezamenlijke verzamelinkomen van X en Y relevant om te bepalen of aan de inkomenseis wordt voldaan.

Dezelfde systematiek is van toepassing op de aanvullende kinderkorting.

3.4. Kinderkorting; deeljaarpartnerschap korter dan zes maanden en inkomenseis

Vraag

W en Z zijn gehuwd en hebben een kind van 10 jaar. W en Z gaan op 3 juni 2005 duurzaam gescheiden leven en vanaf die datum woont het kind bij Z.

- a. Wie komt/komen in aanmerking voor de kinderkorting?
- b. Welk inkomen is relevant om te bepalen of aan de inkomenseis van artikel 8.12, eerste lid, onderdeel *b*, van de Wet IB 2001 wordt voldaan?

Antwoord

- a. Artikel 8.12, eerste lid, onderdeel *a*, van de Wet IB 2001 stelt onder meer de eis dat gedurende meer dan zes maanden tot het huishouden van de belastingplichtige een kind moet behoren. In dit geval komt alleen Z in aanmerking voor de kinderkorting omdat het kind meer dan zes maanden tot het huishouden van Z behoort. In deze situatie is artikel 8.12, derde lid, van de Wet IB 2001 niet van toepassing.
- b. Aangezien alleen Z in aanmerking komt voor de kinderkorting, is ook alleen het verzamelinkomen van Z relevant om te bepalen of aan de inkomenseis wordt voldaan.

Dezelfde systematiek is van toepassing op de aanvullende kinderkorting.

3.5. Kinderkorting; overlijden partner en inkomenseis

Vraag

Partner A en B hebben een kind dat bij de aanvang van het kalenderjaar 14 jaar is. Op 3 mei 2005 overlijdt partner A.

- a. Wie komt/komen voor 2005 in aanmerking voor de kinderkorting?
- b. Welk inkomen is relevant om te bepalen of aan de inkomenseis van artikel 8.12, eerste lid, onderdeel *b*, van de Wet IB 2001 wordt voldaan?

Antwoord

- a. In beginsel komen beide partners voor 2005 in aanmerking voor de kinderkorting. Op grond van artikel 8.12, vijfde lid, van de Wet IB 2001 wordt partner A geacht te hebben voldaan aan de in artikel 8.12, eerste lid, van de Wet IB 2001 bedoelde termijn van zes maanden. Het bepalen welke partner voor de kinderkorting in aanmerking komt geschiedt in deze situatie volgens artikel 8.12, derde lid, van de Wet IB 2001.
- b. Aangezien beide partners voldoen aan de voorwaarden voor de kinderkorting (zie onder *a*), is ook het gezamenlijke verzamelinkomen van A en B relevant om te bepalen of aan de inkomenseis wordt voldaan.

Dezelfde systematiek is van toepassing op de aanvullende kinderkorting.

3.6. Kinderkorting bij ongehuwd samenlevenden die niet kiezen voor partnerschap

Vraag

Als ongehuwd samenlevenden met kinderen niet kiezen voor het

partnerschap, kunnen zij dan beiden voor de kinderkorting en de aanvullende kinderkorting in aanmerking komen?

Antwoord

Nee. Op grond van artikel 8.12, vierde lid, van de Wet IB 2001 geldt dat, als de ongehuwd samenlevenden voldoen aan de voorwaarden van artikel 3.91, tweede lid, onderdeel *b*, ten tweede tot en met ten vijfde, van de Wet IB 2001, zij voor de toepassing van de (aanvullende) kinderkorting worden aangemerkt als partners. Als beide ongehuwd samenlevenden voldoen aan de voorwaarden voor toepassing van de kinderkorting, wordt volgens artikel 8.12, derde lid, van de Wet IB 2001 bepaald wie van beiden in aanmerking komt voor de kinderkorting. In dat geval wordt het inkomen van beide ongehuwd samenlevenden samengeteld voor de bepaling of aan de voorwaarden voor de kortingen wordt voldaan.

De benadering in de antwoorden 3.3 t/m 3.5 kan van overeenkomstige toepassing zijn.

3.7. Kinderkorting; partner en kind wonen in Marokko

Vraag

De belastingplichtige woont en werkt in 2005 in Nederland. Hij is gehuwd met A; zij leven niet duurzaam gescheiden. A woont met kinderen van 8 en 10 jaar in Marokko. A heeft geen inkomen maar wordt in Marokko in beginsel wel als inwoner betrokken in de belastingheffing. Marokko is een mogendheid waarmee Nederland een regeling ter voorkoming van dubbele belasting is overeengekomen die voorziet in uitwisseling van inlichtingen. Het gezamenlijke verzamelinkomen van de belastingplichtige en zijn echtgenoot blijft onder de grens van € 60.447 (bedrag 2005).

- a. Komt de belastingplichtige in het jaar 2005 voor de kinderkorting in aanmerking?
- b. Komt zijn echtgenoot A in het jaar 2005 voor de kinderkorting in aanmerking?
- c. Kan A haar recht op kinderkorting overdragen aan de belastingplichtige?

Antwoord

- a. Nee, de belastingplichtige komt niet in aanmerking voor de kinderkorting omdat de kinderen niet tot zijn huishouden behoren.
- b. Ja, mits A op basis van artikel 2.5 van de Wet IB 2001 kiest voor de toepassing van de regels voor binnenlandse belastingplichtigen en A voldoet aan de overige voorwaarden voor de kinderkorting.
- c. Nee, de in artikel 8.12, derde lid, van de Wet IB 2001 opgenomen toerekening van de kinderkorting bij partners geldt alleen als beide partners recht hebben op de kinderkorting. In situaties als de onderhavige, waarin slechts één van de partners recht heeft op de kinderkorting, wordt de kinderkorting toegekend aan de partner die daar recht op heeft. De uitbetaling van de kinderkorting (en de algemene heffingskorting) aan A geschiedt op grond van artikel 8.9 en artikel 8.9a van de Wet IB 2001. Voorwaarde is wel dat de door de belastingplichtige verschuldigde belasting en premie volksverzekeringen, verminderd met zijn gecombineerde heffingskorting, tenminste de aan A uit te betalen gecombineerde heffingskorting bedraagt.

3.8. Recht op heffingskortingen; asielzoekers

Vraag

Onder welke omstandigheden hebben personen die in Nederland asiel zoeken, recht op heffingskortingen?

Antwoord

Voor het beantwoorden van de vraag of asielzoekers recht hebben op heffingskortingen moet onderscheid worden gemaakt tussen de inkomstenbelasting en de volksverzekeringen.

Voor de inkomstenbelasting geldt het volgende. Voor het antwoord op de vraag of iemand recht heeft op de heffingskorting voor de inkomstenbelasting is van belang of hij in Nederland woont en dus een binnenlandse belastingplichtige is. Of iemand in Nederland woont wordt volgens artikel 4, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen naar de omstandigheden beoordeeld. Als hij niet in Nederland woont, zijn uiteraard de regels van toepassing voor buitenlandse belastingplichtigen. Om voor de heffingskortingen voor de volksverzekeringen in aanmerking te komen is de status van de asielzoeker relevant. Een asielzoeker die na 1 juli 1998 in de procedure zit en nog geen juridische binding met Nederland heeft, zal in het algemeen op grond van de bepalingen van de Koppelingswet (in samenhang met de Vreemdelingenwet), artikel 6 AOW (en de overige volksverzekeringswetten) en het Besluit uitbreiding en beperking kring verzekerden volksverzekeringen 1999 niet tot de kring der verzekerden behoren. Alsdan komt die asielzoeker niet in aanmerking voor de heffingskortingen voor de volksverzekeringen.

3.9. Berekening verhoging maximum heffingskorting in jaar van echtscheiding

Vraag

X en Y zijn gehuwd en gaan op 3 november 2005 scheiden. X heeft gedurende de huwelijkse periode geen inkomen, Y is kostwinner. Na de echtscheiding gaat X werken (en dus inkomen genieten).

- a. Komt X in aanmerking voor de verhoging van de gecombineerde heffingskorting volgens artikel 8.9 van de Wet IB 2001?
- b. Welk inkomen van Y is relevant om te bepalen of de door Y verschuldigde gecombineerde inkomensheffing verminderd met zijn gecombineerde heffingskorting voldoende is om de verhoging van de gecombineerde heffingskorting bij X te rechtvaardigen?

Antwoord

- a. X voldoet aan de zesmaandstermijn van artikel 8.9 van de Wet IB 2001. X komt in aanmerking voor de verhoging van de gecombineerde heffingskorting als de verschuldigde gecombineerde inkomensheffing over haar jaarinkomen lager is dan het bedrag van haar gecombineerde heffingskorting. Het jaarinkomen is het inkomen van de huwelijkse periode en dat van de nahuwelijkse periode tezamen.
- b. De verschuldigde inkomensheffing over het inkomen van Y gedurende het gehele jaar 2005 is relevant. De in artikel 8.9, tweede lid, van de Wet IB 2001 bedoelde, door de partner verschuldigde gecombineerde inkomensheffing verminderd met zijn gecombineerde heffingskorting, wordt immers in beginsel over de periode van een jaar vastgesteld.

3.10. Heffingskorting; verrekening heffingskorting inkomstenbelasting met premie volksverzekeringen

Vraag

Een belastingplichtige is 45 jaar. Hij is als Nederlands ingezetene premieplichtig voor de volksverzekeringen. Belastingplichtige heeft recht op de algemene heffingskorting, de arbeidskorting en de korting voor maatschappelijke beleggingen. In 2005 is de gecombineerde inkomensheffing hoger dan de gecombineerde heffingskorting. De berekende inkomstenbelasting is echter lager dan de heffingskorting voor de inkomstenbelasting, terwijl de berekende premie voor de volksverzekeringen hoger is dan de heffingskorting voor de volksverzekeringen.

Door de wijze waarop de heffingskorting voor maatschappelijke beleggingen wordt gesplitst in een deel inkomstenbelasting en een deel premie volksverzekeringen (waarbij het AOW-deel op nihil wordt gesteld; zie artikel 8.7, eerste lid, van de Wet IB 2001), blijft een bedrag aan heffingskorting voor de inkomstenbelasting onverrekend, terwijl belastingplichtige premie volksverzekeringen verschuldigd is.

Kan het niet verrekende deel van de heffingskorting voor de inkomstenbelasting worden verrekend met de verschuldigde premie voor de volksverzekeringen?

Antwoord

Nee, in de Wet financiering volksverzekeringen (hierna: de WFV) is geen bepaling opgenomen die verrekening van heffingskorting voor de inkomstenbelasting met verschuldigde premie volksverzekeringen toelaat. Er is in de WFV geen bepaling opgenomen vergelijkbaar met artikel 2.7, tweede lid, van de Wet IB 2001. Laatstgenoemde bepaling geldt uitsluitend voor verrekening van heffingskorting voor de volksverzekeringen met verschuldigde inkomstenbelasting.

Goedkeuring

Het in de vraagstelling gesignaleerde gevolg waarbij in een bijzondere situatie een deel van de heffingskorting voor de inkomstenbelasting onverrekend blijft, terwijl belastingplichtige wel premie volksverzekeringen verschuldigd is, acht ik niet in overeenstemming met de achtergrond van de regeling. Ik keur daarom met toepassing van de hardheidsclausule goed dat, in situaties waarin de berekende inkomstenbelasting (= de verschuldigde inkomstenbelasting na toepassing van regelingen ter voorkoming van dubbele belasting) lager is dan de heffingskorting voor de inkomstenbelasting, het niet verrekende deel van de heffingskorting voor de inkomstenbelasting in mindering wordt gebracht op de verschuldigde premie voor de volksverzekeringen. Hiermee wordt bereikt dat de gecombineerde heffingskorting volledig kan worden verrekend met de berekende inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen, als deze gecombineerde inkomensheffing een hoger bedrag belooft dan de gecombineerde heffingskorting.

4. Inwerkingtreding en ingetrokken regeling

Dit besluit treedt in werking met ingang van de tweede dag na de dagtekening van de *Staatscourant* waarin het wordt geplaatst en werkt terug

tot en met de dagtekening van het besluit. Voor wat betreft onderdeel 2.13 werkt het terug tot en met 31 juli 2007.

Het besluit van 31 juli 2007, nr. CPP2007/583M, wordt met terugwerkende kracht tot en met 31 juli 2007 ingetrokken. Het besluit van 1 februari 2006, nr. CPP2006/195M, wordt ingetrokken met ingang van de inwerkingtreding van het onderhavige besluit.

Den Haag, 12 december 2007.

De staatssecretaris van Financiën,
namens deze:
de directeur-generaal Belastingdienst,
mr. J. Thunnissen.