



memo

Verdeling artikel 2.17 van de Wet IB 2001

Inleiding

Artikel 2.17 Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) regelt de toerekening van gemeenschappelijke bestanddelen tussen partners die het gehele jaar elkaars fiscaal partner zijn of voor voljaarpartnerschap hebben gekozen (hierna: partners).¹ In dit memo wordt de werking van artikel 2.17 Wet IB 2001 uitgelegd. De focus ligt hierbij op de toerekening van gemeenschappelijke bestanddelen. De mogelijkheid voor deeljaarpartners om voor de toerekening voor voljaarpartnerschap te kiezen, blijft buiten beschouwing.

Als eerste wordt uiteengezet hoe artikel 2.17 Wet IB 2001 volgens de huidige stand van wetgeving en jurisprudentie dient te worden toegepast. Hierop volgen enkele voorbeelden. Tenslotte wordt als achtergrondinformatie een historisch overzicht van de regeling gegeven.

Stand per 2020 en standaardregels

Op basis van het huidige artikel 2.17 Wet IB 2001 zijn tien afzonderlijke gemeenschappelijke bestanddelen te onderscheiden die partners onderling kunnen verdelen:

1. de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen;
2. als voorheffing in aanmerking te nemen geheven dividendbelasting;
3. belastbare inkomsten uit eigen woning;
4. het inkomen uit aanmerkelijk belang vóór vermindering met de persoonsgebonden aftrek;
5. het restant persoonsgebonden aftrek;
6. uitgaven voor onderhoudsverplichtingen;
7. uitgaven voor specifieke zorgkosten;
8. weekenduitgaven voor gehandicapten;
9. scholingsuitgaven;
10. aftrekbare giften.

Partners mogen bij het doen van aangifte een onderlinge verhouding kiezen per gemeenschappelijk bestanddeel. Voor zover de partners geen onderlinge

¹ Artikel 2.17 Wet IB 2001 spreekt van gemeenschappelijke inkomensbestanddelen, de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen en de als voorheffing in aanmerking genomen dividendbelasting. In dit memo verwijst ik naar deze drie gezamenlijk met de term gemeenschappelijke bestanddelen.

Naam dienstonderdeel
Kenniscgroep IB niet-winst algemeen

Contactpersoon

Datum
14 december 2020

Versienummer
1.0

Datum vaststelling

Vastgesteld door
Kenniscgroep IB niet-winst algemeen

Opdrachtgever
Kenniscgroep IB niet-winst algemeen

Auteur

Behandeld door

Kopie aan
Kenniscgroepleden
Lavaco IH

Bijlagen
Geen

verhouding kiezen, wordt het gemeenschappelijke bestanddeel geacht bij ieder voor de helft te zijn opgekomen (wettelijk vermoeden onderlinge verhouding, artikel 2.17, derde lid, Wet IB 2001). De onderlinge verhouding kan slechts gezamenlijk worden herzien totdat beide aanslagen onherroepelijk vaststaan. Aanslagen staan onherroepelijk vast als geen bezwaar of beroep meer mogelijk is. Dat ambtshalve vermindering van één of beide aanslagen mogelijk is op grond van artikel 9.6 Wet IB 2001, betekent niet dat de aanslagen niet onherroepelijk vaststaan.²

De tot stand gekomen onderlinge verhouding geldt slechts voor gemeenschappelijke bestanddelen *of delen daarvan* die in de onherroepelijk vaststaande aanslagen zijn opgenomen.

Als een gemeenschappelijk bestanddeel niet, of voor een lager bedrag, in de onherroepelijk vaststaande aanslagen is opgenomen, mogen partners bij navordering of ambtshalve vermindering alsnog een onderlinge verhouding kiezen van het niet eerder opgenomen (deel van het) gemeenschappelijke bestanddeel. Als belastingplichtige en zijn partner geen gezamenlijke keuze maken, wordt het (deel van het) gemeenschappelijke bestanddeel 50/50 toegerekend.

Als de vermindering van een gemeenschappelijk bestanddeel leidt tot een ambtshalve vermindering of navordering, wordt de tot stand gekomen verdeling gevolgd. Bijvoorbeeld bij een verlaging van een aftrekpost. De Staatssecretaris heeft namelijk toegelicht:

*"De mogelijkheid om alsnog een onderlinge verhouding te kiezen, geldt overigens alleen voorzover een inkomens- of vermogensbestanddeel nog niet eerder is opgenomen in een (navorderings)aanslag die inmiddels onherroepelijk vaststaat."*³

Er is geen voorgeschreven wijze waarop de gezamenlijke keuze voor een onderlinge verhouding kenbaar gemaakt dient te worden.

Op basis van ingediende aangiften kan het lastig tot onmogelijk zijn te achterhalen of de keuze voor een verdeling gezamenlijk gemaakt is. Dat zou kunnen blijken uit gezamenlijke ondertekening van de aangifte. Het online aangifteprogramma van de Belastingdienst geeft echter alleen een mogelijkheid tot gezamenlijk ondertekenen, als fiscale partners samen aangifte doen.

Als fiscale partners niet op hetzelfde moment aangifte doen of als een partner helemaal geen aangifte doet, kan er in de regel van uitgegaan worden dat de eerste aangifte de keuze van beide partners voor een onderlinge verhouding weergeeft. In dat geval kan deze aangifte worden gevolgd.

In veel gevallen zal het hierbij gaan om situaties waarbij slechts één partner is uitgenodigd tot het doen van aangifte en dus slechts één van beide partners aangifte doet.

Als de tweede partner op een later moment een aangifte indient die niet aansluit op de aangifte van de eerste partner, kan mogelijk sprake zijn van een niet overeengekomen verdeling van de gemeenschappelijke bestanddelen. Het is ook mogelijk dat sprake is van een wijziging van de verdeling. In dat geval moeten beide partners instemmen met de wijziging.

² Hof Arnhem-Leeuwarden 13 augustus 2019, ECLI:NL:GHARL:2019:6527.

³ Kamerstukken II, 2003/04, 29 678, nr. 3. Dit is met betrekking tot box 3 vanaf 1 januari 2010 wel anders geworden, omdat vanaf dat moment niet meer per vermogensbestanddeel kan worden verdeeld, maar alleen de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen.

Als geen sprake is van een wijziging van de verdeling op gezamenlijk verzoek zijn er in totaal drie mogelijkheden.

1. Als eerste kan de tweede partner aannemelijk maken dat de aangifte van de eerste partner geen gezamenlijke keuze weergeeft. In dat geval wordt het gehele gezamenlijke bestanddeel 50/50 toegerekend. Alle feiten en omstandigheden van beide partners dienen bij de beoordeling te worden meegenomen.

Als de tweede partner er niet in slaagt aannemelijk te maken dat de aangifte van de eerste partner geen gezamenlijke keuze weergeeft, resteren twee mogelijkheden.

2. Als er in totaal *minder* dan 100% in aanmerking is genomen, moet het niet in de aanslag van de eerste partner opgenomen deel aan de tweede partner worden toegerekend, tenzij de partners alsnog een andere verdeling overeenkomen.
3. Als er op basis van het in de aangifte van de tweede partner opgenomen bedrag in totaal *meer* dan 100% in aanmerking is genomen, wordt aan de tweede partner het deel van het gemeenschappelijke bestanddeel toegerekend dat niet in de aanslag van de eerste partner is opgenomen. Als de eerste partner al 100% heeft aangegeven en op basis daarvan een aanslag is opgelegd, wordt aan de tweede partner dus niets toegerekend.

Artikel 16, tweede lid, onderdeel b, AWR geeft de mogelijkheid tot navordering, als te weinig belasting is geheven, omdat er geen verdeling tot stand is gekomen of omdat de toerekening onvolledig is. Hiervoor is geen nieuw feit vereist.

Voorbeelden

1. Vraag

Belastingplichtige en zijn partner hebben in belastingjaar 2017 een gezamenlijke grondslag sparen en beleggen van € 1.000.000. Dit hebben ze 60/40 toegerekend. In de aanslagen wordt deze onderlinge verhouding gevolgd. Als beide aanslagen onherroepelijk vaststaan, blijkt dat een buitenlandse bankrekening van belastingplichtige van € 500.000 niet is aangegeven. Je wilt navorderen. Hoe wordt het niet aangegeven deel van de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen toegerekend?

Antwoord

Belastingplichtige en zijn partner mogen gezamenlijk een onderlinge verhouding kiezen. Indien zij geen gezamenlijke keuze maken voor een onderlinge verhouding, geldt het wettelijk vermoeden en zal het niet aangegeven deel van de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen 50/50 toegerekend worden.

2. Vraag

Belastingplichtige en zijn partner zijn uitgenodigd tot het doen van aangifte inkomstenbelasting 2017, maar dienen geen aangifte in. Er wordt aan beide partners een ambtshalve aanslag opgelegd waarbij rekening wordt gehouden met een gezamenlijke grondslag sparen en beleggen van € 1.000.000. Deze is conform het wettelijke vermoeden 50/50 toegerekend. Beide aanslagen staan onherroepelijk vast als belanghebbende en zijn partner gezamenlijk verzoeken om een herziening van de onderlinge verhouding naar 40/60. Kom je aan dit verzoek tot ambtshalve vermindering tegemoet?

Antwoord

Neen. Er is een onderlinge verhouding tot stand gekomen. Deze is definitief, omdat beide ambtshalve aanslagen onherroepelijk vaststaan.

3. Vraag

Belastingplichtige en zijn partner hebben € 1.000 aan specifieke zorgkosten in aftrek gebracht in hun aangiften. De onderlinge verhouding is 70/30. Beide aanslagen staan onherroepelijk vast. Ze komen er achter dat ze € 2.000 aan zorgkosten zijn vergeten op te geven en dienen een verzoek in om ambtshalve vermindering. Dienen belastingplichtige en zijn partner in de gelegenheid gesteld te worden een onderlinge verhouding te kiezen?

Antwoord

Ja, maar alleen voor de aanvulling van € 2.000. Indien zij niet gezamenlijk voor een onderlinge verhouding kiezen, geldt het wettelijk vermoeden van 50/50 voor een bedrag van € 2.000.

4. Vraag

Belastingplichtige en zijn partner hebben € 10.000 aan specifieke zorgkosten in aftrek gebracht in hun aangiften. De verdeling is 60/40. Nadat de aanslagen onherroepelijk vaststaan, blijkt dat ten onrechte € 3.000 te veel aan specifieke zorgkosten is opgegeven. Dit wordt middels navordering gecorrigeerd. Hoe wordt de correctie verdeeld?

Antwoord

De onderlinge verhouding van inkomensbestanddelen die in de onherroepelijk vaststaande aanslagen zijn opgenomen, mag niet worden herzien. Dat betekent dat bij de correctie niet van de tot stand gekomen onderlinge verhouding mag worden afgeweken. De correctie wordt dus 60/40 toegerekend, oftewel bij belastingplichtige wordt € 1.800 minder aan zorgkosten in aanmerking genomen, bij de partner € 1.200.

5. Vraag

Belastingplichtige en zijn partner hebben negatieve inkomsten uit eigen woning ten bedrage van € 5.000 60/40 verdeeld. De gezamenlijke grondslag sparen en beleggen ten bedrage van € 200.000 hebben zij 30/70 verdeeld. De aanslagen staan onherroepelijk vast. Belastingplichtige en zijn partner komen er achter dat een eigenwoningschuld van € 100.000 ten onrechte in box 3 is aangegeven in plaats van in box 1 en dienen een verzoek tot ambtshalve vermindering in. Hoe wordt de vermindering verdeeld?

Antwoord

Het gevolg van het niet langer opnemen van de schuld in box 3 is dat de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen hoger wordt. Het bedrag waarmee de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen hoger wordt, is niet opgenomen in de onherroepelijk vaststaande aanslagen. Hieruit volgt dat belastingplichtigen samen een verhouding mogen kiezen voor dat hogere bedrag. Indien zij geen keuze maken, geldt het wettelijk vermoeden van 50/50 voor dat hogere bedrag. De hogere negatieve inkomsten uit eigen woning zijn eveneens niet opgenomen geweest in de onherroepelijk vaststaande aanslagen. Belastingplichtigen mogen voor dit hogere bedrag dus samen een verhouding kiezen. Indien zij geen keuze maken, geldt het wettelijk vermoeden van 50/50 voor dit hogere bedrag.

6. Vraag

Aan belastingplichtige en zijn partner zijn ambtshalve aanslagen opgelegd. Het eigenwoningforfait van € 2.000 is 50/50 toegerekend conform het wettelijk vermoeden. Als de aanslagen onherroepelijk vaststaan, maken belastingplichtige en zijn partner bezwaar. Dit wordt als een verzoek tot ambtshalve vermindering behandeld. Ze maken aannemelijk dat de aftrekbare kosten eigen woning € 12.000 bedragen. De belastbare inkomsten eigen woning bedragen derhalve negatief € 10.000. Ze verzoeken om een onderlinge verhouding van 90/10. Mag dit?

Antwoord

Ja. Uit het ambtshalve verzoek volgt dat geen positief inkomen uit de eigen woning in aanmerking kan worden genomen. De opgevoerde verdeling komt daardoor te vervallen. Het nieuwe (negatieve) inkomen uit de eigen woning was nog niet eerder opgenomen in de aanslag. Derhalve kunnen belastingplichtige en zijn voljaarspartner zelf kiezen in welke onderlinge verhouding zij het (negatieve) inkomen uit de eigen woning opnemen.

€ 2.000 positief valt dus weg en ook de gekozen verhouding. € 10.000 negatief is het bestanddeel waarvoor een onderlinge verhouding gekozen mag worden, omdat dat in het geheel nog niet opgenomen was in de aangifte. Eenvoudig gezegd: de betaalde rente is niet in de onherroepelijk vaststaande ambtshalve aanslagen opgenomen. Bij ambtshalve vermindering mag derhalve alsnog een onderlinge verhouding gekozen worden. Indien een gezamenlijke keuze uitblijft, wordt het wettelijk vermoeden van 50/50 toegepast. De keuze wordt gemaakt voor het saldo van de belastbare inkomsten eigen woning. Het is dus niet mogelijk de rentekosten van € 12.000 aan de een toe te rekenen en het eigenwoningforfait van € 2.000 aan de ander.⁴

7. Vraag

Belastingplichtige en zijn partner hebben een eigen woning. Het eigenwoningforfait bedraagt € 3.000. Ze hebben een eigenwoningschuld waarover ze jaarlijks € 15.000 rente betalen. Ze dienen aangiften inkomstenbelasting in waarin ze het eigenwoningforfait en de betaalde rente aangeven in box 1. De belastbare inkomsten uit eigen woning bedragen derhalve negatief € 12.000. Dit rekenen ze voor 75% toe aan belastingplichtige en voor 25% toe aan de partner. Wij leggen aanslagen op conform de ingediende aangiften.

Als de aanslagen onherroepelijk vaststaan, blijkt dat de lening niet voldoet aan de voorwaarden van een eigenwoningschuld. Aanpassen is niet mogelijk, waardoor de lening behoort tot de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen van box 3. Je besluit na te vorderen. Het eigenwoningforfait blijft uiteraard wel in box 1 en moet worden toegerekend. Hoe? En hoe wordt de schuld in box 3 verdeeld?

Antwoord

Omdat de belastbare inkomsten eigen woning een saldobegrip is, is er door de wijziging van negatief naar positief inkomen feitelijk niets meer in de aangifte opgenomen. € 12.000 negatief valt weg en ook de gekozen verhouding. € 3.000 positief is het bestanddeel waarvoor een onderlinge verhouding gekozen mag worden, omdat dat in het geheel nog niet opgenomen was in de aangifte. Zie ook vraag 6. Het gevolg van het opnemen van de schuld in box 3 is dat de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen lager wordt. Voor de verlaagde gezamenlijke grondslag sparen en beleggen volg je de bij de onherroepelijk vaststaande aanslagen tot stand gekomen onderlinge verhouding. De partners kunnen hiervoor niet alsnog een verhouding kiezen.

8. Vraag

Belastingplichtige en zijn partner hebben negatief € 10.000 aan belastbare inkomsten eigen woning. Belastingplichtige is uitgenodigd tot het doen van aangifte. De partner niet en dient geen aangifte in. Belastingplichtige rekent de belastbare inkomsten eigen woning volledig aan zichzelf toe. Kun je deze aangifte volgen?

Antwoord

Ja. We nemen aan dat de aangifte van belastingplichtige de keuze van beide partners weergeeft.

⁴ Het antwoord op kennisgroepvraag KG 12-202-0023 is hiermee komen te vervallen.

9. Vraag

Belastingplichtige heeft een belastbaar loon van € 100.000 aangegeven. Tevens heeft hij € 2.000 giften aangegeven. Na toepassing van de drempel van 1% wordt een bedrag van € 1.000 aan giften in aanmerking genomen. Belastingplichtige en zijn partner rekenen dit 50/50 toe. Als beide aanslagen onherroepelijk vaststaan, constateert belastingplichtige dat het aangegeven loon te hoog is en dient hij een verzoek tot ambtshalve vermindering in. Het loon moet € 50.000 zijn. Je komt aan dit verzoek tegemoet. Door de vermindering verlaagt de drempel voor de giften € 500 en kan een extra bedrag van € 500 aan giften in aanmerking worden genomen. Belastingplichtige en de partner verzoeken dit bedrag volledig aan belastingplichtige toe te rekenen. Ga je hiermee akkoord?

Antwoord

Ja. Het bedrag van € 500 dat door de verlaging van de drempel voor aftrek in aanmerking komt, is een deel van een gemeenschappelijk bestanddeel dat niet in de onherroepelijk vaststaande aanslagen is opgenomen. Bij ambtshalve vermindering mogen belastingplichtige en zijn partner dus samen voor een onderlinge verhouding kiezen. Indien zij niet gezamenlijk een keuze maken, geldt het wettelijk vermoeden van 50/50.

10. Vraag

Een adviseur dient aangiften in voor een gescheiden echtpaar over een belastingjaar waarin ze nog het gehele jaar partners van elkaar waren. Hij verdeelt de belastbare inkomsten eigen woning 100/0. De belastingplichtige aan wie 0 is toegerekend maakt tijdig bezwaar en verzoekt om een onderlinge verhouding van 30/70. Deze belastingplichtige maakt aannemelijk dat de adviseur niet bevoegd was de aangifte in te dienen en dat de inspecteur dit niet redelijkerwijs mocht aannemen. Kan aan het bezwaar tegemoet worden gekomen?

Antwoord

Gedeeltelijk. Door de aantoonbare onbevoegdheid van de adviseur is de aanslag die is opgelegd vernietigbaar. Hieruit volgt dat tussen belastingplichtige en haar partner geen onderlinge verhouding tot stand kan zijn gekomen. Belastingplichtigen kunnen alsnog gezamenlijk een onderlinge verhouding kiezen. De partner werkt hier niet aan mee. Derhalve geldt het wettelijk vermoeden en zal de onderlinge verhouding 50/50 zijn.⁵ Let er op dat dit hoogst uitzonderlijk is. Als de adviseur wel voldoende bevoegd is kan de verdeling slechts op gezamenlijk verzoek gewijzigd worden. Indien er geen gezamenlijk verzoek voor herverdeling is, blijft de onderlinge verhouding van 100/0 dus gehandhaafd.⁶

11. Vraag

Belastingplichtige en zijn partner geven in hun aangiften een aftrekbaar bedrag aan scholingsuitgaven op van € 1.193. Dit bedrag verdelen ze € 595/€ 598. Wij leggen de aanslagen conform op. Als beide aanslagen onherroepelijk vaststaan dienen belastingplichtigen aanvullingen in. In de aanvullingen is het aftrekbaar bedrag aan scholingsuitgaven verhoogd naar € 2.662. Dit bedrag is in zijn geheel aan belastingplichtige toegerekend. Kan deze verdeling gevolgd worden?

Antwoord

Neen. In de onherroepelijk vaststaande aanslagen is voor een bedrag van € 1.193 aan scholingsuitgaven een verdeling tot stand gekomen die niet herzien mag worden. Aan belastingplichtige blijft derhalve € 595 toegerekend en aan zijn partner blijft € 598 toegerekend. Voor de verhoging van € 1.469 mogen

⁵ Zie overweging 7.4 in Hof Den Haag 26 april 2016, ECLI:NL:GHDHA:2016:1494.

⁶ Hof 's-Hertogenbosch 20 oktober 2016, ECLI:NL:GHSHE:2016:4708.

belastingplichtigen een verdeling kiezen. Voor zover zij geen verdeling kiezen, geldt het wettelijk vermoeden van 50/50.

In de aanvulling hebben belastingplichtigen een bedrag aan aftrekbare scholingsuitgaven van € 2.660 aan belastingplichtige toegerekend, terwijl slechts € 2.064 aan Partner A mag worden toegerekend (€ 595 + € 1.469).

Belastingplichtigen hebben hiermee feitelijk aangegeven dat ze de gehele verhoging aan belastingplichtige willen toerekenen. De verdeling van het aftrekbare bedrag aan scholingsuitgaven dient gecorrigeerd te worden naar € 2.064/€ 598, tenzij belastingplichtigen gezamenlijk alsnog een andere verdeling kiezen voor de verhoging van € 1.469.

Geschiedenis van artikel 2.17 van de Wet IB 2001

De wetgever heeft de invoering van de Wet IB 2001 aangegrepen om het inkomstenbelastingstelsel verder te individualiseren. *"Individualiseren op het terrein van de inkomstenberekening betekent dat bij partners inkomsten worden belast bij de partner die geniet er is van de inkomsten. Aftrekbare uitgaven komen dan in aanmerking bij de partner die de uitgaven (verschuldigd) betaalt c.q. op wie de uitgaven 'drukken'."*⁷ Deze individualisering is niet aan de orde bij de gemeenschappelijke inkomensbestanddelen en de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen. Fiscale partners kunnen kiezen hoe ze deze onderling toerekenen. Dit is uitgewerkt in artikel 2.17 van de Wet IB 2001.

2001

De wettekst op 1 januari 2001 luidt als volgt:

1. Inkomensbestanddelen van de belastingplichtige en zijn partner worden in aanmerking genomen bij degene door wie de inkomensbestanddelen zijn genoten of op wie deze drukken.
2. Gemeenschappelijke inkomensbestanddelen en bestanddelen van de rendementsgrondslag van de belastingplichtige en zijn partner worden geacht bij hen op te komen respectievelijk tot hun bezit te behoren, in de onderlinge verhouding die zij daarvoor ieder jaar bij het doen van aangifte kiezen.
3. De gekozen onderlinge verhoudingen kunnen door de belastingplichtige en zijn partner gezamenlijk worden herzien tot het moment dat de aanslag van de belastingplichtige of zijn partner onherroepelijk vaststaat.
4. Een gemeenschappelijk inkomensbestanddeel wordt geacht bij de belastingplichtige en zijn partner voor de helft op te komen en een bestanddeel van de rendementsgrondslag wordt geacht bij de belastingplichtige en zijn partner voor de helft tot hun bezit te behoren indien:
 1. de gekozen onderlinge verhouding niet leidt tot een volkomen verdeling van het gemeenschappelijke inkomensbestanddeel of het bestanddeel van de rendementsgrondslag of
 2. een gemeenschappelijk inkomensbestanddeel of een bestanddeel van de rendementsgrondslag niet in de aangiften van de belastingplichtige en zijn partner is opgenomen.
5. Indien de belastingplichtige gedurende het gehele kalenderjaar dezelfde partner heeft, zijn gemeenschappelijke inkomensbestanddelen:
 - a. belastbare inkomsten uit eigen woning;
 - b. de uitgaven voor kinderopvang;
 - c. het inkomen uit aanmerkelijk belang vóór vermindering met de persoonsgebonden aftrek;

⁷ Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 87.

- d. de persoonsgebonden aftrek.
6. Indien de belastingplichtige gedurende een deel van het kalenderjaar een partner heeft wordt hij voor de toepassing van dit artikel geacht het gehele kalenderjaar die partner te hebben gehad indien hij daarvoor samen met die partner kiest. De keuze wordt gemaakt bij verzoek om voorlopige teruggaaf of bij aangifte.

Op verzoek van het CDA en D66 heeft de staatssecretaris de term 'onderlinge verhouding' van lid 2 en 3 nader toegelicht.

"De leden van de fracties van CDA en D66 vragen om een toelichting op het gebruik van de terminologie 'onderlinge verhouding' en 'onderlinge verhoudingen' in het tweede en derde lid van artikel 2.4.4 (Bew.: thans art. 2.17). De onderlinge verhouding geldt per gemeenschappelijk inkomensbestanddeel en per bestanddeel van de rendementsgrondslag. De inkomsten uit de gezamenlijke eigen woning kunnen partners bijvoorbeeld beiden voor de helft aangeven, terwijl de buitengewone uitgaven geheel door een van beide partners worden aangegeven.

De gekozen systematiek van een keuzemogelijkheid per inkomensbestanddeel is met name van belang voor de regeling van het vierde lid. Wanneer bijvoorbeeld het saldo van een bankrekening door een van beide partners volledig is aangegeven, terwijl het saldo van een beleggingsrekening slechts bij een van de partners voor de helft is aangegeven, geldt het wettelijke vermoeden van het vierde lid slechts voor het saldo van de beleggingsrekening. Wanneer slechts één verhouding zou worden vastgesteld voor alle gemeenschappelijke inkomensbestanddelen en het totaal van de bestanddelen van de rendementsgrondslag samen, zou in de hiervoor geschetste situatie het wettelijk vermoeden tevens gelden voor het saldo van de bankrekening en eventuele overige gezamenlijke inkomensbestanddelen en bestanddelen van de rendementsgrondslag. Dit is nadrukkelijk niet beoogd."⁸

Over de belastbare inkomsten uit eigen woning heeft de Staatssecretaris gezegd: *"De keuzevrijheid geldt per gemeenschappelijk inkomensbestanddeel, en ziet derhalve op het saldo van het eigenwoningforfait en de aftrekbare kosten van de eigen woning. Hiermee wordt voorkomen dat belastingplichtigen hun vrijheid kunnen benutten door het eigenwoningforfait bij de minstverdiener in aanmerking te nemen, en de aftrekbare kosten die verband houden met de eigen woning in aanmerking te nemen bij de meestverdiener."⁹*

Hoewel de persoonsgebonden aftrek als één gemeenschappelijk inkomensbestanddeel wordt genoemd, heeft de Staatssecretaris in een besluit toegelicht dat partners per persoonsgebonden aftrekpost een onderlinge verhouding kunnen kiezen.¹⁰

Met 'aanslag' in het derde lid wordt de primitieve aanslag bedoeld. Hieruit volgt dat belastingplichtigen, volgens de wettekst van 2001 tot en met 2004, bij navordering geen keuzemogelijkheid hebben en dat een vermogensbestanddeel dat object is van navordering 50/50 verdeeld zal worden.¹¹ Hetzelfde geldt in beginsel voor ambtshalve vermindering.¹²

⁸ Kamerstukken II 1999/00, 26 727, nr. 7, p. 449.

⁹ Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 89.

¹⁰ Besluit van 18 maart 2010, nr. DGB2010/745M, onderdeel 2.12 en ingetrokken bij besluit van 11 november 2011, nr. BLKB2011/1208M, omdat het niet om beleid gaat, maar om een toelichting.

¹¹ CPP2002/3011M.

¹² Maar dit heeft de Staatssecretaris goedgekeurd in CPP2004/1545M.

Uit het vierde lid blijkt dat een onvolkomen verdeling slechts ziet op de toerekening van de aangegeven inkomensbestanddelen. Een niet aangegeven inkomensbestanddeel kan dus nooit tot de conclusie leiden dat de verdeling onvolkomen is.

Sinds de invoering van de Wet IB 2001 is artikel 2.17 regelmatig gewijzigd. De meeste wijzigingen zijn noodzakelijk geweest om het artikel te laten aansluiten op wijzigingen van andere wetsartikelen. Bijvoorbeeld het afschaffen van de aftrek van uitgaven voor kinderopvang. In 2005, 2009 en 2010 zijn er wijzigingen geweest die de kern van artikel 2.17 van de Wet IB 2001 raken. Deze worden hieronder behandeld.

2005

Als onderdeel van de fiscale onderhoudswet 2004 is artikel 2.17 van de Wet IB 2001 grondig gewijzigd. De Staatssecretaris heeft dit als volgt toegelicht.

"Gebleken is dat artikel 2.17, vierde lid, van de Wet IB 2001 wijziging behoeft. De huidige tekst van artikel 2.17, vierde lid, ten eerste, van de Wet IB 2001 leidt tot een verdeling bij helfte van niet volkomen verdeelde gemeenschappelijke inkomensbestanddelen en vermogensbestanddelen, ook van het reeds verdeelde gedeelte, terwijl een zodanige verdeling van alleen het onverdeelde gedeelte meer voor de hand ligt. De voorgestelde wijziging van het bepaalde in artikel 2.17, vierde lid, van de Wet IB 2001 – hetgeen op systematische gronden naar artikel 2.17, derde lid, van de Wet IB 2001 wordt verplaatst – beoogt de door de belastingplichtige en zijn partner gekozen onderlinge verhoudingen waarin de gemeenschappelijke inkomensbestanddelen en vermogensbestanddelen reeds in aanmerking zijn genomen, in stand te laten.

De voorgestelde wijziging beoogt tevens de verdeling bij helfte van toepassing te laten zijn op het niet aangegeven gedeelte van een gemeenschappelijk inkomensbestanddeel of vermogensbestanddeel. Uit de parlementaire behandeling van het huidige artikel 2.17, vierde lid, ten tweede, van de Wet IB 2001 volgt dat de verdeling bij helfte voor een niet aangegeven gemeenschappelijk inkomensbestanddeel of vermogensbestanddeel alleen zou gelden indien het desbetreffende bestanddeel in het geheel niet zou zijn aangegeven (Kamerstukken II 1999/2000, 26 727, nr. 7, blz. 448–449).

Op de voet van het huidige artikel 2.17, derde lid, van de Wet IB 2001 kunnen de belastingplichtige en zijn partner de onderlinge verhoudingen gezamenlijk herzien tot het moment waarop de primitieve aanslag van de belastingplichtige of zijn partner onherroepelijk vaststaat. De mogelijkheid om de onderlinge verhoudingen te herzien, geldt ook voor bestanddelen die bij primitieve aanslagregeling met toepassing van het huidige artikel 2.17, vierde lid, van de Wet IB 2001 bij helfte zijn verdeeld. Indien sprake is van een navorderingsaanslag is het bij de huidige tekst niet mogelijk om alsnog een onderlinge verhouding te kiezen.

Het ontmoet echter geen bezwaar om ook bij navordering de belastingplichtige en zijn partner de mogelijkheid te bieden om alsnog een onderlinge verhouding te kiezen. Het nieuwe artikel 2.17, vierde lid, van de Wet IB 2001 voorziet in die mogelijkheid. Hierdoor kan ieder gemeenschappelijk inkomensbestanddeel en vermogensbestanddeel of deel daarvan worden verdeeld in een onderlinge verhouding naar keuze, ongeacht of het bij primitieve of bij navorderingsaanslag voor het eerst in aanmerking wordt genomen. Indien sprake is van een negatief

gemeenschappelijk inkomensbestanddeel of vermogensbestanddeel zal bij ambtshalve vermindering eveneens worden uitgegaan van de door belastingplichtige en zijn partner gekozen onderlinge verhouding. De belastingplichtige heeft dientengevolge altijd een gelegenheid om een optimale onderlinge verhouding tot stand te brengen voor (gedeelten van) bestanddelen die voor het eerst in aanmerking worden genomen.

Het nieuwe artikel 2.17, vierde lid, van de Wet IB 2001 zal tevens tot gevolg hebben dat de Belastingdienst minder navorderingsaanslagen hoeft op te leggen, omdat de belastingplichtige en zijn partner ten tijde van de aankondiging van de navorderingsaanslag de gelegenheid hebben de door hen gewenste onderlinge verhouding kenbaar te maken. Naar verwachting zullen de belastingplichtige en zijn partner in de regel kiezen voor toerekening van het bestanddeel aan één van hen, zodat maar één navorderingsaanslag hoeft te worden opgelegd.

De mogelijkheid om alsnog een onderlinge verhouding te kiezen, geldt overigens alleen voorzover een inkomens- of vermogensbestanddeel nog niet eerder is opgenomen in een (navorderings)aanslag die inmiddels onherroepelijk vaststaat. Op in het verleden tot stand gekomen onderlinge verhoudingen kan aldus niet meer worden teruggekomen; zie het besluit van 5 augustus 2003, nr. CPP2003/1830M. Uitgangspunt blijft derhalve dat op eenmaal verdeelde bestanddelen na het onherroepelijk worden van de aanslag niet meer wordt teruggekomen. Voor alle duidelijkheid wordt opgemerkt dat onder het begrepen zijn van een bestanddeel in de aanslag van de belastingplichtige of zijn partner tevens dient te worden verstaan een gedeelte van nul procent van het gemeenschappelijke inkomensbestanddeel of vermogensbestanddeel waarvoor een onderlinge verhouding tot stand is gekomen. Tot slot wordt opgemerkt dat het besluit van 20 december 2002, nr. CPP2002/3011M, zijn belang verliest na inwerkingtreding van onderhavige wetwijziging.¹³

Met ingang van 1 maart 2005 zijn het derde en vierde lid als volgt gewijzigd:

3. Een gemeenschappelijk inkomensbestanddeel wordt geacht bij de belastingplichtige en zijn partner voor de helft op te komen en een bestanddeel van de rendementsgrondslag wordt geacht bij de belastingplichtige en zijn partner voor de helft tot hun bezit te behoren voorzover zij daarvoor geen onderlinge verhouding hebben gekozen.
4. De voor een gemeenschappelijk inkomensbestanddeel of bestanddeel van de rendementsgrondslag dan wel gedeelte daarvan tot stand gekomen onderlinge verhouding kan door de belastingplichtige en zijn partner gezamenlijk worden gewijzigd tot het moment waarop de aanslag, navorderingsaanslag, conserverende aanslag of conserverende navorderingsaanslag van een van hen waarin het desbetreffende bestanddeel of gedeelte daarvan is begrepen, onherroepelijk vaststaat.

De toelichting van de staatssecretaris maakt duidelijk dat het woord 'voorzover' in het derde lid betekent dat vermogensbestanddelen gesplitst kunnen worden in een deel waarvoor wel een onderlinge verhouding tot stand gekomen is en een deel waarvoor geen onderlinge verhouding tot stand gekomen is.

Een andere opvallende wijziging is dat gesproken wordt van de 'tot stand gekomen onderlinge verhouding' in het vierde lid. Dit betekent dat de wijze waarop de onderlinge verhouding tot stand is gekomen niet relevant is. Er kan dus

¹³ Kamerstukken II, 2003/04, 29 678, nr. 3.

niet worden teruggekomen op een onderlinge verhouding die tot stand is gekomen middels ambtshalve opgelegde, onherroepelijk vaststaande, aanslagen. Bij ambtshalve aanslagen moeten gemeenschappelijke bestanddelen 50/50 toegerekend worden.

2009

Met ingang van 2009 bepaalt artikel 2.17, vierde lid, van de Wet IB 2001 dat de onderlinge verhouding gezamenlijk gewijzigd kan worden, zolang *beide* aanslagen nog niet onherroepelijk vaststaan. Voorheen was, volgens de wet, wijziging van de onderlinge verhouding niet meer mogelijk indien *één van beide* aanslagen onherroepelijk vaststond.

Deze wetswijziging is voorafgegaan door het besluit van 31 juli 2007, nr. CPP2007/583M. In dit besluit was een goedkeuring opgenomen voor gezamenlijke herziening van de onderlinge verhouding, zolang beide aanslagen nog niet onherroepelijk vaststonden.

Over de noodzaak van de goedkeuring, en dus ook van de wet, heeft de staatssecretaris het volgende toegelicht:

"Bij de aanslagregeling over 2001 tot en met 2004 was het geautomatiseerde proces van de Belastingdienst zo ingericht dat de aanslagen inkomstenbelasting 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.

Hierdoor kan sindsdien veel vaker de situatie ontstaan dat de ene aanslag pas wordt opgelegd als de andere aanslag reeds onherroepelijk vaststaat, in welk geval wijziging van de keuze in toerekening tussen fiscale partners op grond van de huidige wettelijke regeling niet meer mogelijk is. Door de goedkeuring wordt voorkomen dat belastingplichtigen als gevolg van de wijziging van het geautomatiseerde proces van de Belastingdienst beperkt worden in hun toerekeningsmogelijkheden.

Tot het moment waarop de belastingaanslagen van de belastingplichtige en zijn partner onherroepelijk vaststaan, kunnen zij op grond van deze goedkeuring de eerdere toerekening wijzigen."¹⁴

In samenhang met de verruiming van de toerekeningsmogelijkheden, zijn de mogelijkheden tot navordering eveneens verruimd. In artikel 16, tweede lid, onderdeel b, van de AWR is opgenomen dat geen nieuw feit vereist is als zich een situatie voordoet als bedoeld in artikel 2.17, derde of vierde lid, van de Wet IB 2001.

De staatssecretaris heeft de noodzaak voor deze verruiming als volgt toegelicht: *"Zonder de mogelijkheid tot navordering in gevallen van wijziging in de toerekening is het mogelijk dat de aanslag van de ene partner moet worden verminderd, maar het ontbreken van een nieuw feit navordering bij de andere partner verhindert. Hierdoor zou per saldo geen 100 procent van het gezamenlijke inkomensbestanddeel of van het vermogensbestanddeel in de heffing worden betrokken.*"¹⁵

¹⁴ Kamerstukken II, 2007/08, 31 404, nr. 3.

¹⁵ Kamerstukken II, 2007/08, 31 404, nr. 3.

De verjaringstermijn van vijf jaar is bovendien niet van toepassing voor zover navordering plaatsvindt met toepassing van artikel 2.17, vierde lid, van de Wet IB 2001.¹⁶

2010

Met ingang van 2010 wordt niet langer gesproken van *'bestanddelen van de rendementsgrondslag'*, maar van *'de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen, bedoeld in artikel 5.2, tweede lid'*. Deze wijziging is het resultaat van de fiscale vereenvoudigingswet 2010, die, onder andere, ook geleid heeft tot 1 peildatum voor box 3 en de stroomlijning van het partnerbegrip.

De aanpassing van artikel 2.17 van de Wet IB 2001 is nadrukkelijk in het kader van de vereenvoudiging van box 3 geplaatst. In de memorie van toelichting staat: "3.3. Vereenvoudiging box 3

Het kabinet vereenvoudigt box 3 op verschillende punten. Het betreft de volgende wijzigingen:

- a. de invoering van één peildatum in box 3 per 2011;*
- b. de toerekening van de grondslag in box 3 tussen partners;*
- c. waardering op basis van de WOZ-waarde van woningen in box 3, en*
- d. de invoering van een vrijstelling voor contant geld en vergelijkbare vermogensrechten.*¹⁷

En wordt als volgt toegelicht:

"Op basis van de huidige wettekst kunnen partners voor box 3 per vermogensbestanddeel een keuze maken in de onderlinge verdeling daarvan. Het kabinet stelt voor om de verdeling voortaan alleen mogelijk te maken voor de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen. Hieronder wordt verstaan de gemiddelde rendementsgrondslag van de belastingplichtige en zijn partner, verminderd met het heffingvrije vermogen van de belastingplichtige en zijn partner. Hiermee wordt een belangrijke vereenvoudiging bereikt. Het is immers niet langer nodig om bijvoorbeeld vrijstellingen in box 3 over te dragen aan de partner om een gunstige verdeling mogelijk te maken. Ook wordt voorinvulling van box 3 bij partners makkelijker. Bovendien wordt de toerekening in box 3 hiermee in lijn gebracht met de toerekening van gemeenschappelijke inkomensbestanddelen. Daarbij kan ook alleen het saldo van de verschillende onderdelen tussen de partners worden verdeeld. Voor de met box 3 samenhangende heffingskortingen, de korting voor maatschappelijke beleggingen en de korting voor directe beleggingen in durfkapitaal en culturele beleggingen, blijft gelden dat de kortingen in aanmerking worden genomen bij de belastingplichtige tot wiens bezit de desbetreffende maatschappelijke beleggingen, de directe beleggingen in durfkapitaal en culturele beleggingen behoren."¹⁸

De wijziging van 2010 heeft dus tot gevolg dat niet langer iedere bankrekening afzonderlijk kan worden toegerekend. Bij de behandeling van de fiscale onderhoudswet 2004 heeft de staatssecretaris echter aangegeven dat vermogensbestanddelen gesplitst kunnen worden in een deel waarvoor wel een onderlinge verhouding tot stand gekomen is en een deel waarvoor geen onderlinge verhouding tot stand is gekomen. Het deel van de grondslag sparen en beleggen waarvoor geen verhouding tot stand is gekomen is gelijk aan de

¹⁶ Artikel 16, derde lid, AWR.

¹⁷ Kamerstukken II, 2009/10, 32 130, nr. 3.

¹⁸ Kamerstukken II, 2009/10, 32 130, nr. 3.

bankrekening die wordt nagevorderd, zodat het effect bij navordering ongewijzigd is.

De wetswijziging heeft dus geen gevolgen voor de werking van artikel 2.17 van de Wet IB 2001 bij navordering.