

Huwelijks- en partneraansprakelijkheid voor belastingschulden

Publicatie: Fiscaal Tijdschrift Vermogen

Aflevering: 2014/6

Vindplaats: 2014/34

Publicatiedatum: 01 juni 2014

Auteurs: Mr. G.H. Ulrich, Professional Support Lawyer bij Hertoghs advocaten-belastingkundigen

“Die den man of vrouw trouwt, trouwt ook den schulden.”¹ Deze stelling van Martini uit 1840 gaat heden ten dagen toch niet helemaal op. Indien iemand is gehuwd, betekent dit niet automatisch dat deze persoon aansprakelijk kan worden gesteld voor alle belastingschulden van de huwelijkspartner. Het huwen in gemeenschap van goederen brengt hierin geen verandering. Op grond van artikel 44 lid 2 Invorderingswet 1990 (hierna: IW 1990) kan een ‘derde’ aansprakelijk worden gesteld voor inkomensbestanddelen van een belastingschuldige. Deze aansprakelijkheid strekt zich echter slechts uit tot een gedeelte van de verschuldigde inkomstenbelasting. Onder de ‘derden’ vallen niet alleen huwelijkspartners, maar ook andere partners, zoals samenwonenden of ex-partners.

In het onderhavige artikel ga ik eerst in op de civielrechtelijke mogelijkheden van de ontvanger van de Belastingdienst (hierna: ontvanger) om (huwelijks) partners aansprakelijk te stellen. Vervolgens behandel ik de reikwijdte en uitwerking van aansprakelijkheidsbepalingen zoals vervat in artikel 44 lid 2 IW 1990. Ik sluit af met een conclusie.

1. Civielrechtelijke aansprakelijkheid

1.1. Gemeenschap van goederen versus huwelijkse voorwaarden

Door het aangaan van een huwelijk worden de vermogensbestanddelen en de schulden van de gehuwden één geheel indien wordt gehuwd in gemeenschap van goederen. Er ontstaat een zogenoemde ‘gemeenschap van goederen’. Dit betreft derhalve ook vermogen en schulden die zich vóór het huwelijk hebben gevormd. Privévermogen en privéschulden vallen niet in de gemeenschap van goederen. Dit betreffen onder meer erfenissen of schenkingen waarbij de erflater in de uiterste wilsbeschikking of de schenker bij de schenking kenbaar heeft gemaakt dat de erfenis of schenking niet in de gemeenschap valt. Daarnaast kunnen vermogensbestanddelen of schulden zodanig zijn verknocht aan een van de partners, dat het betreffende vermogen of de betreffende schuld buiten de gemeenschap valt en daarmee als privévermogen of privéschuld kwalificeert.² Ingeval wordt gehuwd onder huwelijkse voorwaarden, is in beginsel geen sprake van een gemeenschap van goederen. Het is alsdan afhankelijk van de overeengekomen voorwaarden of, en zo ja in hoeverre sprake is van gemeenschappelijk vermogen. In november 2013 is bekend geworden dat door de Tweede Kamerleden Magda Bernds en (D66), Jeroen Recourt (PvdA) en Foort van Oosten (VVD) wordt gewerkt aan een wetsvoorstel tot invoering van een beperkte gemeenschap van goederen. De Kamerleden beogen erfenissen, giften en voorhuwelijks vermogen niet meer van rechtswege als gemeenschappelijk aan te merken als men huwt zonder huwelijkse voorwaarden. Naar verwachting wordt dit wetsvoorstel in de loop van 2014 bij de Raad van State ingediend.

Op grond van artikel 1:80b Burgerlijk Wetboek (hierna: BW) zijn de titels 6, 7 en 8 van het BW van overeenkomstige toepassing op het geregistreerd partnerschap. De regelgeving voor de aansprakelijkheid van echtgenoten krachtens huwelijksgoederenrecht is daarmee ook van toepassing op geregistreerde partners. Ik zal eenvoudigheidshalve de termen ‘gehuwden’ en ‘echtgenoten’ gebruiken, met dien verstande dat daar ook geregistreerde partners onder worden verstaan.

1.2. Verhaalbaarheid van belastingschulden

Is sprake van een huwelijk in gemeenschap van goederen, dan kunnen belastingschulden op grond van artikel 1:96 lid 1 BW worden verhaald op het privévermogen van de belastingschuldige en de gemeenschapsgoederen. Ten aanzien van privéschulden kan de echtgenoot privévermogen van de belastingschuldige aanwijzen waarop de ontvanger zich

kan verhalen. De ontvanger is verplicht om hier gehoor aan te geven. Het privévermogen van de echtgenoot van de belastingschuldige blijft uiteraard ongemoeid. Op basis van artikel 32 IW 1990 beletten de aansprakelijkheidsbepalingen in de Invorderingswet het de ontvanger niet om op grond van andere wettelijke regelingen over te gaan tot aansprakelijkstelling.³

Uit artikel 1:85 BW volgt dat gehuwden aansprakelijk zijn voor schulden die zijn ontstaan door het aangaan van 'huishoudelijke verbintenissen'. Belastingsschulden behoren niet tot deze huishoudelijke schulden.⁴ De ontvanger kan zich derhalve niet via deze bepaling verhalen op het privévermogen van de andere echtgenoot.

1.3. Ontbinding van de huwelijksgemeenschap

Zoals reeds geconstateerd, kan de ontvanger zich met betrekking tot belastingsschulden niet verhalen op het privévermogen van de echtgenoot van de belastingschuldige. Op basis van artikel 1:102 BW blijft ieder van de echtgenoten na ontbinding⁵ van het huwelijk geheel aansprakelijk voor gemeenschapsschulden waarvoor hij voordien aansprakelijk was. Voor andere gemeenschapsschulden is ieder van de echtgenoten eveneens hoofdelijk (100%) aansprakelijk, met dien verstande dat slechts kan worden verhaald op hetgeen die echtgenoot bij de verdeling van de gemeenschap heeft verkregen. Voor zover tijdens het huwelijk belastingsschulden zijn ontstaan die als gemeenschapsschulden kwalificeren, is de ex-echtgenoot hier derhalve voor aansprakelijk. Tot 1 januari 2012⁶ kon de ontvanger de ex-echtgenoot voor maximaal 50% aansprakelijk stellen. Daar stond tegenover dat de ontvanger zich ook kon verhalen op het vermogen van de ex-echtgenoot dat voor ontbinding van de huwelijksgemeenschap nog als privévermogen kwalificeerde. Dit privévermogen is met ingang van 1 januari 2012 afgeschermd, waardoor dit vermogen op grond van artikel 1:102 BW niet meer kan worden aangesproken. Thans geldt dus een aansprakelijkheid van 100%, maar slechts hetgeen de echtgenoot uit hoofde van de verdeling van de gemeenschap heeft verkregen, kan daartoe verhaal bieden.

Hierbij is het van belang te constateren dat deze aansprakelijkheid slechts geldt voor belastingsschulden die als gemeenschapsschulden kwalificeren.⁷ Belastingsschulden die als privéschulden⁸ kwalificeren van de ene echtgenoot kunnen zowel voor als na de huwelijksverbinding niet bij de andere (ex-)echtgenoot worden verhaald. Uit artikel 1:94 lid 5 BW volgt dat privéschulden schulden zijn die betrekking hebben op de van de gemeenschap uitgezonderde goederen (privévermogen). Belastingsschulden die als privéschulden kwalificeren, zijn bijvoorbeeld de verschuldigde erfbelasting en onroerendezaakbelasting over een geschonken woning indien bij de schenking is bepaald dat de woning niet in de gemeenschap valt.

In situaties waarin de ontvanger feitelijk de keuze heeft tussen de toepassing van een aansprakelijkheidsbepaling uit de Invorderingswet 1990 en een aansprakelijkheidsbepaling uit het civiele recht, is hij vrij in zijn keuze.⁹ Hij dient hierbij wel een belangenafweging te maken tussen aan de ene kant het belang van invordering en aan de andere kant de belangen van de belastingschuldige en eventuele derden.

2. Fiscaalrechtelijke aansprakelijkheid

Zoals zojuist uiteengezet, kunnen belastingsschulden die kwalificeren als gemeenschapsschulden civielrechtelijk worden verhaald op het gemeenschappelijke vermogen en het privévermogen van de belastingschuldige. Het privévermogen van de echtgenoot blijft civielrechtelijk buiten schot. Op grond van het fiscale recht maakt artikel 44 lid 2 IW 1990 inbreuk op deze regel. De ontvanger kan de partner van de belastingschuldige aansprakelijk stellen voor een deel van de verschuldigde inkomstenbelasting.¹⁰ Ook het privévermogen van de echtgenoot van de belastingschuldige kan daarbij worden aangewend.

Het civiele recht kent daarnaast slechts als vormen van partnerschap het huwelijk (art. 1:30 BW) en het geregistreerde partnerschap (art. 1:80a BW). In vergelijking met dit civiele recht wordt in het fiscale recht een veel ruimere uitleg gegeven aan het partnerbegrip.

2.1. Het partnerbegrip¹¹

Op grond van artikel 44 lid 2 IW 1990 kan een 'derde' aansprakelijk worden gesteld voor inkomstenbelasting van een

belastingsschuldige. In de tekst van dit artikel wordt verwezen naar art. 2.17 Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001):

“Indien op grond van artikel 2.17, tweede tot en met zesde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 belastbare inkomsten (...) van een derde geacht worden bij de belastingsschuldige op te komen, te zijn opgekomen of tot zijn bezit te behoren dan wel te hebben behoord, is die derde aansprakelijk voor een gedeelte van de verschuldigde inkomstenbelasting.”

Waar artikel 44 IW 1990 nog spreekt over ‘derde’, is in artikel 2.17 Wet IB 2001 slechts de term ‘partner’ terug te vinden. Voor de toepassing van de Wet IB 2001 wordt in artikel 1.2 Wet IB 2001 een algemeen begrippenkader gegeven. Hier wordt onder meer uitleg gegeven aan het begrip ‘partner’. Dit artikel vermeldt echter: “In aanvulling op artikel 5a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt voor de toepassing van deze wet (...) onder partner verstaan (...)”. En zo start het onderzoek naar de uitleg en reikwijdte van het begrip ‘derde’ uit artikel 44 IW 1990 bij artikel 5a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR).

2.2. De AWR

Ingevolge artikel 5a AWR worden echtgenoten en meerderjarigen met een notarieel samenlevingscontract primair aangemerkt als partners. Deze belastingplichtigen dienen wel op hetzelfde woonadres te zijn ingeschreven. Via artikel 2 lid 6 AWR worden, evenals in het civiele recht, onder echtgenoten ook geregistreerde partners verstaan.

Belastingplichtigen die in de loop van een kalenderjaar trouwen, scheiden of een samenlevingscontract aangaan dan wel notarieel verbreken, kunnen langer als partners worden gekwalificeerd. De perioden in het jaar dat de partners al op hetzelfde woonadres staan ingeschreven dan wel nog ingeschreven blijven staan, worden zij ook als partners gekwalificeerd. Belastingplichtigen die zich derhalve op 1 januari van jaar X op hetzelfde woonadres inschrijven en (nog) geen huwelijk aangaan of notarieel samenlevingscontract hebben gesloten, zijn op dat moment geen partners in de zin van artikel 5a AWR. Pas wanneer zij bijvoorbeeld een huwelijk aangaan, worden zij aangemerkt als partners. Stel dat dit op 1 mei in jaar X gebeurt, dan worden zij vanaf 1 januari van jaar X als partners aangemerkt. Hetzelfde geldt voor partners die gaan scheiden of een notarieel samenlevingscontract verbreken. Tot het moment dat de partners het verzoek tot echtscheiding hebben ingediend¹² of het samenlevingscontract notarieel is ontbonden, bestaat een partnerschap. Dit partnerschap blijft bestaan zolang zij op hetzelfde woonadres staan ingeschreven. Het gevaar van aansprakelijkheid voor belastingsschulden van de ex-partner is derhalve niet uit de lucht indien men weliswaar is gescheiden maar nog wel staat ingeschreven op hetzelfde woonadres. Belastingplichtigen die van tafel en bed zijn gescheiden of een verzoek hiertoe hebben gedaan,¹³ worden aangemerkt als ongehuwd. Hierbij geldt dat zolang men op hetzelfde woonadres blijft ingeschreven, het partnerschap blijft bestaan. Het duurzaam (van tafel en bed) gescheiden leven is voor het verbreken van het partnerschap derhalve niet doorslaggevend. Ondanks dat scheiding van tafel en bed iets wezenlijk anders is dan een echtscheiding, men blijft immers gehuwd, worden deze scheidingen dit in fiscale context met elkaar gelijk getrokken.

Indien inschrijving op hetzelfde woonadres niet langer mogelijk is als gevolg van opname in een verpleeghuis of verzorgingshuis vanwege medische redenen of ouderdom, geldt een uitzondering. Deze belastingplichtigen zullen in dat geval partners blijven zolang ten aanzien van geen van beiden een derde als partner wordt aangemerkt.

Belastingplichtigen kunnen slechts één partner hebben. Indien een belastingplichtige meerdere samenlevingscontracten aangaat, zal alleen de belastingplichtige met wie het oudste samenlevingscontract is aangegaan als partner worden aangemerkt.

2.3. De Wet IB 2001

Artikel 5a AWR geeft een basisuitleg aan het begrip ‘partner’. Artikel 1.2 Wet IB 2001 geeft, zoals zojuist besproken, aanvullingen op deze basisuitleg. De Wet op de inkomstenbelasting 1964 kende geen algemeen partnerbegrip. In de afzonderlijke wetsbepalingen werd uiteengezet in hoeverre en op welke wijze rekening werd gehouden met welke soorten partners. Bij invoering van de Wet IB 2001 werd de partnerregeling ingevoerd. Het doel van deze regeling was de behandeling van niet duurzaam gescheiden levende gehuwden en ongehuwd samenwonenden meer op een lijn te

brengen door invoering van het begrip partner.¹⁴ Gehuwden werden verplicht elkaars partner. Ongehuwd samenlevenden die aan bepaalde in de wet gestelde voorwaarden voldeden, konden kiezen of zij wel of niet als fiscale partner wilden kwalificeren.¹⁵ In november 2005 is het rapport *Breder, lager, eenvoudiger? Een evaluatie van de belastingherziening 2001* aan de Tweede Kamer aangeboden. In dit rapport is de invoering van de Wet IB 2001 geëvalueerd en kwam naar voren dat aan de keuzemogelijkheid voor ongehuwd samenwonenden een aantal haken en ogen zat. Zo werd gesignaleerd dat partners zonder enige fiscale kennis diverse partnerfaciliteiten konden mislopen.¹⁶ Ook bracht de keuzemogelijkheid zowel voor burgers als voor de Belastingdienst een administratieve last met zich.¹⁷ Ondanks deze argumenten werd de conclusie getrokken dat de vrije keuzemogelijkheid voor kwalificatie als partner voor ongehuwd samenwonenden moest worden gehandhaafd. Bij brief van 15 april 2009 heeft toenmalig Staatssecretaris van Financiën De Jager een brief aan de Tweede Kamer gezonden met daarin zijn plannen voor een meer uniform partnerbegrip in de fiscaliteit.¹⁸ In die brief is aangekondigd dat de keuzevrijheid voor ongehuwd samenwonenden in de Wet IB 2001 zou komen te vervallen. Daarmee zou tevens de behandeling van gehuwden en ongehuwd samenwonenden in de inkomstenbelasting op één lijn worden gebracht en meer 'leefvormneutraal' worden gemaakt. Dit leidde op 1 januari 2011 tot een verplicht partnerschap en een uniform partnerbegrip.¹⁹

Artikel 1.2 Wet IB 2001 bevat aanvullingen op artikel 5a AWR. Zo worden partners die op hetzelfde woonadres staan ingeschreven en samen een kind hebben ook als partners gekwalificeerd. Erkenning van een kind van de ander wordt als eenzelfde situatie aangemerkt. Uit de wettekst volgt dat het kind dient te zijn geboren bij ten minste een van de partners. Adoptie- en pleegkinderen vallen hier derhalve niet onder. Op grond van artikel 1.2 lid 1 onderdeel e Wet IB 2001 kunnen de adoptie- of pleegouders echter wel als partners worden aangemerkt. Dit geldt dan zolang het adoptie- of pleegkind minderjarig is en staat ingeschreven op hetzelfde woonadres als de adoptie- of pleegouders.

Ongehuwde belastingplichtigen die op hetzelfde woonadres staan ingeschreven en een gezamenlijke eigen woning of een gezamenlijke pensioenregeling hebben, worden ook als partners aangemerkt.

Naast aanvullingen kent artikel 1.2 Wet IB 2001 ook beperkingen op artikel 5a AWR. Zo worden in artikel 1.2 Wet IB 2001 niet als partner aangemerkt een bloedverwant in de eerste graad van de belastingplichtige, tenzij beiden bij de aanvang van het kalenderjaar de leeftijd van 27 jaar hebben bereikt. Ook een persoon die geen inwoner is van Nederland en niet kiest voor behandeling als binnenlandse belastingplichtige kan niet als partner kwalificeren.

2.4. Materiële aansprakelijkstelling

Bij de invoering van de Wet IB 2001 heeft de Raad van State geadviseerd om artikel 44 lid 2 IW 1990 te schrappen.²⁰ Uitgangspunt voor de Wet IB 2001 is een geïndividualiseerde he?ng. In een geïndividualiseerde he?ng past volgens de Raad van State geen aansprakelijkstelling voor de belastingschuld van de partner. Voor schrapping van het artikelid werd echter geen aanleiding gezien.

Op grond van artikel 44 lid 2 IW 1990 is een beperkt aantal inkomensbestanddelen voor aansprakelijkstelling vatbaar. Het betreffen de belastbare inkomsten uit eigen woning, inkomen uit aanmerkelijk belang (vóór vermindering van de persoonsgebonden aftrek) en de bestanddelen van de rendementsgrondslag van de derde. Indien deze inkomensbestanddelen van een derde aan de belastingschuldige zijn toegerekend, kan de derde voor een gedeelte van de verschuldigde belasting aansprakelijk worden gesteld. In artikel 2.17 Wet IB 2001 is bepaald hoe inkomensbestanddelen tussen partners worden toegerekend.

Inkomensbestanddelen van de belastingplichtige en zijn partner worden in beginsel in aanmerking genomen bij degene door wie de inkomensbestanddelen zijn genoten of op wie deze drukken. Bestanddelen van de rendementsgrondslag van de belastingplichtige en zijn partner worden in beginsel in aanmerking genomen bij degene tot wiens bezit die bestanddelen behoren. Gemeenschappelijke inkomensbestanddelen²¹ en de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen van de belastingplichtige en zijn partner worden geacht bij hen op te komen en tot hun bezit te behoren, in de onderlinge verhouding die zij daarvoor ieder jaar bij het doen van aangifte kiezen. Dit keuzerecht bestaat slechts indien het partnerschap het gehele jaar bestaat met dezelfde partner. Indien geen onderlinge verhouding wordt gekozen, wordt een gemeenschappelijk inkomensbestanddeel geacht bij de belastingplichtige en zijn partner ieder voor de helft op te komen. De gezamenlijke grondslag van sparen en beleggen wordt in dat geval geacht bij de belastingplichtige en zijn partner voor de helft tot hun bezit te behoren. De onderlinge verhouding kan worden gewijzigd tot het moment

waarop de aanslag, navorderingsaanslag, conserverende aanslag of conserverende navorderingsaanslag van de belastingplichtige en zijn partner onherroepelijk vaststaat.

Voorbeeld 1

Stel A is gehuwd met B. A heeft een inkomen uit arbeid van € 30.000, B heeft een inkomen uit arbeid van € 10.000. Samen hebben zij een totaal aan spaargeld van € 80.000. Het inkomen uit arbeid van beide partners betreft geen inkomen waarvoor A en B een 'onderlinge verhouding' in hun aangifte mogen kiezen. Deze bestanddelen worden derhalve toegerekend aan degene die het inkomen heeft genoten. Ten aanzien van het spaargeld mogen A en B wel een 'onderlinge verhouding' kiezen. Indien zij geen keuze maken, wordt aan zowel A als B € 40.000 box 3-vermogen toegerekend. Dit bedrag wordt dan geacht tot hun bezit te behoren.

De aansprakelijkstelling heeft slechts betrekking op een gedeelte van de belastingschulden over de toegerekende inkomensbestanddelen en wordt op grond van artikel 44 lid 2 IW 1990 evenredig bepaald. Zo wordt gekeken naar de verhouding waarin de belastbare inkomsten van de derde, die bij de vaststelling van de belastingschuld in aanmerking is genomen, staan tot het inkomen dat tot de belastingschuld heeft geleid. Eventuele verliesverrekening speelt hierbij geen rol. Als uitgangspunt worden de inkomensbestanddelen vóór verliesverrekening genomen.

Voorbeeld 2

Stel A en B uit het voorgaande voorbeeld hebben geen onderlinge verhouding gekozen. Aan zowel A als B wordt € 40.000 aan box 3-vermogen toegerekend. Stel dat dit vermogen van A en B uiteenvalt in € 55.000 van A en € 25.000 van B. Indien het he?ngsvrije vermogen gemakshalve buiten beschouwing wordt gelaten, is de belastbare som € 80.000. De verschuldigde belasting voor A en B bedraagt in dat geval voor ieder € 480. Indien de ontvanger A aansprakelijk wil stellen voor deze belastingschuld van B, kan dit slechts voor een gedeelte van deze € 480. Hiervoor moet worden gekeken naar de inkomsten van A die bij het vaststellen van de belastingschuld bij B in aanmerking zijn genomen. Van de € 40.000 die aan B is toegerekend, is € 15.000 feitelijk van A afkomstig. De verhouding tussen deze € 15.000 en de € 40.000 die tot de belastingschuld heeft geleid, is doorslaggevend bij het bepalen van de hoogte van de aansprakelijkstelling. De ontvanger zal A uiteindelijk voor $((15.000/40.000) \times 480) = € 180$ aansprakelijk kunnen stellen.²² B dient dan uiteraard wel in gebreke te zijn met de betaling van de belastingschuld op grond van artikel 49 lid 1 IW 1990.

In theorie is dit een duidelijk voorbeeld. In praktijk werkt dit echter veel lastiger uit. Veel partners hebben immers een gezamenlijke spaarrekening, waarbij het vermogen door de jaren heen gezamenlijk is opgebouwd. Het is veelal niet te herleiden welk deel van het opgebouwde vermogen is toe te rekenen aan welke partner. Door gebrek aan rechtspraak op dit punt is het mij niet duidelijk hoe hier in de praktijk mee wordt omgegaan. Het meest waarschijnlijke scenario is dat de ontvanger ieder van de partners voor de helft aansprakelijk stelt. Ik betwijfel echter zeer of dit gerechtvaardigd is. Mijns inziens zou bijvoorbeeld ook moeten worden gekeken naar de hoogte van het inkomen bij de opbouw van het vermogen.

2.5. Formaliteiten aansprakelijkstelling

De aansprakelijkstelling vindt plaats bij voor bezwaar vatbare beschikking door de ontvanger.²³ Deze aansprakelijkstelling mag niet plaatsvinden voordat de belastingschuldige in gebreke is met de betaling van de belastingschuld. De beschikking dient de hoogte van de aansprakelijkheid te bevatten en de termijn waarbinnen dient te worden betaald. De ontvanger moet de aansprakelijkstelling op grond van artikel 49 lid 3 IW 1990 aangetekend versturen.

Tegen de beschikking kan bezwaar worden gemaakt en vervolgens beroep, hoger beroep en beroep in cassatie worden ingesteld.

2.6. Bestuurlijke boeten, invorderingsrente en belastingrente

Op grond van artikel 32 lid 2 IW 1990 kan aansprakelijkstelling ook volgen voor verschuldigde bedragen die verband

houden met de belasting waarvoor de aansprakelijkheid geldt. De aansprakelijkheid strekt zich derhalve niet alleen uit tot de belastingschuld, maar ook tot eventuele bestuurlijke boeten, invorderingsrente en belastingrente.²⁴ Dit geldt echter slechts voor zover het belopen daarvan aan de aansprakelijkgestelde is te wijten. De bewijslast hiertoe ligt bij de ontvanger.²⁵ Volgens de Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders²⁶ is hiervan bijvoorbeeld sprake indien een bestuurlijke boete in verband met een nahe?ngsaanslag omzetbelasting wordt opgelegd die het gevolg is van kennelijk onbehoorlijk bestuur van de aansprakelijkgestelde, waardoor aanvankelijk onterecht geen of te weinig omzetbelasting is geheven.

Op grond van artikel 49 lid 1 AWR is bij de aansprakelijkstelling voor een bestuurlijke boete hoofdstuk VIIIA afdeling 2 AWR van overeenkomstige toepassing. De ontvanger dient zich derhalve bij het aansprakelijk stellen van een derde voor een bestuurlijke boete te houden aan de bepalingen die gelden voor het opleggen van een bestuurlijke boete. Een van deze bepalingen schrijft voor dat een bestuurlijke boete wordt opgelegd bij een voor bezwaar vatbare beschikking. Aangezien de beschikking aansprakelijkstelling op grond van artikel 49 lid 1 IW 1990 een voor bezwaar vatbare beschikking is, hoeft de aansprakelijkstelling voor een bestuurlijke boete niet bij een afzonderlijke beschikking plaats te vinden.²⁷ De ontvanger kan de aansprakelijkstelling voor de bestuurlijke boete in dezelfde beschikking opnemen, waarbij hij de derde aansprakelijk stelt voor de belastingschuld.

3. Conclusie

“Die den man of vrouw trouwt, trouwt ook den schulden.” Civielrechtelijk is deze stelling van Martini ten dele te verdedigen. Slechts ten dele, omdat het privévermogen van de echtgenoot voor de ontvanger niet aantastbaar is. Op het moment dat het huwelijk (in gemeenschap van goederen) wordt aangegaan, vindt wel een samensmelting plaats van vermogen en schulden. Het gemeenschappelijk vermogen is daarmee aantastbaar geworden. De echtgenoot kan echter privévermogen van de belastingschuldige aanwijzen waarop de ontvanger zich kan verhalen.

Het partnerbegrip in het civiele recht is veel beperkter dan in het fiscale recht. Een scala aan vormen van samenleving kwalificeert in het fiscale recht als partnerschap. In het fiscale recht kan de partner van de belastingschuldige slechts aansprakelijk worden gesteld voor een deel van de verschuldigde inkomstenbelasting. De hoogte van de aansprakelijkstelling hangt af van de gekozen onderlinge verhouding van de inkomensbestanddelen. Dit brengt met zich dat de stelling van Martini zeker niet opgaat in het belastingrecht.

1) M.G.J. de Martini, *De Nederlandsche wetgeving*, Amsterdam: Elix & Co. Drukkers en Uitgevers 1840, p. 221.

2) Het feit dat sprake is van een belastingschuld van de echtgenoot betekent naar het oordeel van de Hoge Raad niet automatisch dat de schuld verknocht is (HR 25 juni 1993, *NJ* 1994/31).

3) Dit vloeit tevens voort uit het in art. 4:124 Algemene wet bestuursrecht vervatte open systeem.

4) HR 21 mei 2010, nr. 09/01929, *BNB* 2010/233c.

5) Zie voor de gronden van ontbinding art. 1:99 BW.

6) Gewijzigd bij invoering van de ‘Wet aanpassing wettelijke gemeenschap van goederen’, *Stb.* 2011, 205.

7) Indien een van de echtgenoten een onderneming drijft, is het afhankelijk van de ondernemingsvorm of het vermogen en de schulden van de onderneming zijn afgezonderd van de huwelijksgemeenschap. In deze bijdrage wordt hier niet nader op ingegaan.

8) Art. 1:94 lid 4 BW.

9) Art. 32.1 jo. 3.1 Leidraad Invordering 2008.

10) Zie par. 2.4 van deze bijdrage.

- 11) Buitenlands belastingplichtigen kunnen onder voorwaarden worden aangemerkt als partner. Op dit aspect wordt in deze bijdrage niet ingegaan.
- 12) Art. 1:150 jo. 1:169 BW.
- 13) Dit verzoek dient via een advocaat te worden ingediend bij de rechtbank.
- 14) *Kamerstukken II* 2005-2006, 30375, nr. 1-2, p. 17.
- 15) Ouder dan 18 jaar, langer dan zes maanden onafgebroken een gezamenlijke huishouding voeren en gedurende die periode ingeschreven staan op hetzelfde adres.
- 16) *Kamerstukken II* 2005-2006, 30375, nr. 1-2, p. 18.
- 17) *Kamerstukken II* 2005-2006, 30375, nr. 1-2, p.
- 18) 18 *Kamerstukken II* 2008-2009, 27789, nr. 18.
- 19) *Stb.* 2010, 873.
- 20) *Kamerstukken II* 1998-1999, 26728, nr. A, p. 34.
- 21) De gemeenschappelijke inkomensbestanddelen vallen uiteen in de belastbare inkomsten uit eigen woning, het inkomen uit aanmerkelijk belang vóór vermindering met de persoonsgebonden aftrek en de persoonsgebonden aftrek.
- 22) Let wel, na ontbinding van het huwelijk zal de ontvanger A op grond van art. 1:120 BW voor 50% van de belastingschuld aansprakelijk kunnen stellen.
- 23) De Hoge Raad heeft op 26 februari 2010 (*BNB* 2010/139) geoordeeld dat ook de civielrechtelijke aansprakelijkheid onder het bereik van art. 49 IW 1990 valt. De ontvanger kan de civielrechtelijke aansprakelijkstelling derhalve formaliseren door middel van een voor bezwaar vatbare beschikking.
- 24) Tot 1 januari 2013 heffingsrente.
- 25) HR 8 juni 2012, *BNB* 2012/221 en HR 28 februari 2014, *BNB* 2014/100.
- 26) Par. 31.1.8.
- 27) Par. 31.1.8 Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders.
-