

*Rapportage mogelijke consequenties
meerouderschap, meeroudergezag en
draagmoederschap voor fiscaliteit en toeslagen*

Ministerie van Financiën, juni 2019

Inhoudsopgave

INLEIDING	1
Aanleiding en achtergrond	1
Opzet rapportage	1
Leeswijzer	3
HOOFDSTUK 1 Gehanteerd begrippenkader	4
HOOFDSTUK 2 Thematische behandeling fiscale doorwerking en gevolgen toeslagen	6
2.1. Meerouderschap	6
2.1.1. Fiscaal partners – Algemeen	6
2.1.2. Risico's creëren extra ouderschap na de geboorte – Algemeen	8
2.1.3. Heffingskortingen – Wet IB 2001	8
2.1.4. Box 2 – Wet IB 2001	10
2.1.5. Winstsfeer – Wet IB 2001	11
2.1.6. Box 3 – Wet IB 2001	11
2.1.7. Schenk- en erfbelasting – Successiewet 1956	13
2.1.8. Vennootschapsbelasting – Wet Vpb 1969	14
2.1.9. Toeslagen – AWIR	14
2.2. Meeroudergezag	17
2.3. Draagmoederschap	19
HOOFDSTUK 3 Conclusies	21
3.1. Meerouderschap	21
3.2. Meeroudergezag	23
3.3. Draagmoederschap	24

INLEIDING

Aanleiding en achtergrond

De Staatscommissie Herijking ouderschap (hierna: Staatscommissie) heeft in haar rapport Kind en ouders in de 21ste eeuw¹ geadviseerd onder bepaalde voorwaarden juridisch meerouderschap en juridisch meeroudergezag mogelijk te maken alsmede een regeling voor draagmoederschap in te voeren. De Staatscommissie heeft de voorstellen voor meerouderschap, meeroudergezag en draagmoederschap op hoofdlijnen uitgewerkt voor wat betreft de bepalingen in het Burgerlijk Wetboek (BW) die hierdoor worden geraakt. De beschrijving van de doorwerking naar andere rechtsgebieden heeft niet plaatsgevonden. De Staatscommissie heeft wel benoemd op welke terreinen er mogelijke doorwerking te verwachten is.

In het regeerakkoord is afgesproken en bij brief van de minister van Rechtsbescherming van 22 maart 2018² is toegezegd dat naar aanleiding van het rapport van de Staatscommissie ook de fiscale consequenties in beeld worden gebracht waarbij de gevolgen voor toeslagen en de uitvoeringsconsequenties worden betrokken.

Opzet rapportage

Onderstaand wordt een gevolg gegeven aan het regeerakkoord en bovenstaande toezegging. Het rapport is thematisch opgebouwd, hetgeen wil zeggen dat achtereenvolgend de mogelijke fiscale consequenties van meerouderschap, meeroudergezag en draagmoederschap worden beschreven, waarbij ook wordt ingegaan op de uitvoeringsaspecten. Daarbij komen ook de gevolgen voor toeslagen aan de orde.

Relatie met co-ouderschap

De Staatscommissie geeft in haar rapport aan dat in de fiscaliteit aansluiting kan worden gezocht bij de huidige regelingen voor co-ouderschap.³ Co-ouderschap speelt in de fiscaliteit een rol bij de inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK). Verder speelt dit een rol bij toeslagen. In de rapportage wordt bij deze onderwerpen dan ook een vergelijking gemaakt met de wijze waarop co-ouderschap is geregeld.

Co-ouderschap ziet op de situatie dat een kind tegelijkertijd tot het huishouden van beide, niet samenwonende, co-ouders behoort en afwisselend bij de ene en de andere ouder verblijft. Bij meerouderschap kan een vorm van co-ouderschap aan de orde zijn als er sprake is van twee huishoudens waartoe het kind behoort en afwisselend verblijft. Dit is ook het uitgangspunt van de Staatscommissie: maximaal vier ouders verdeeld over maximaal twee huishoudens. Er zijn echter meer varianten mogelijk, bijvoorbeeld dat een kind één huishouden vormt met meer dan twee ouders. De situatie zou zich kunnen voordoen dat drie of vier ouders op hetzelfde adres wonen en gezamenlijk het kind opvoeden en verzorgen.

Daarnaast is het denkbaar dat het aantal huishoudens zich in de praktijk niet zal (blijven) beperken tot twee. De voorwaarden van meerouderschap, zoals de Staatscommissie deze voorstelt, houden in dat op het moment van het aangaan van de meerouderschapsovereenkomst – en dit is op een moment vóór conceptie van het kind – er sprake is van maximaal vier meerouders verdeeld over maximaal twee huishoudens. Tussen het moment van aangaan van de overeenkomst en de geboorte van het kind kan echter geruime tijd verstrijken, waardoor die situatie niet per definitie meer aan de orde hoeft te zijn op het moment dat het kind geboren wordt. Partners kunnen in de tussentijd uit elkaar gegaan zijn, waarbij er meer dan twee huishoudens kunnen zijn ontstaan.

¹ www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2016/12/07/rapport-van-de-staatscommissie-herijking-ouderschap-kind-en-ouders-in-de-21ste-eeuw.

² Kamerstukken II 2017/18, 33836, nr. 24.

³ Staatscommissie Herijking ouderschap, Kind en ouders in de 21ste eeuw, p. 484.

Ook kunnen zich in de periode nadat het kind geboren is wijzigingen voordoen in de huishoudsituatie van de meerouders, dat wil zeggen dat partners uit elkaar kunnen gaan. De regeling voor meerouderschap zou volgens de Staatscommissie toegankelijk moeten zijn voor de geboortemoeder, de genetische ouders en de levensgezellen van deze personen.⁴ Statistisch gezien is de kans reëel dat (een deel van) de relaties die deze personen onderling hebben voor of tijdens het leven van het kind geen stand houden en dat een meerouder al dan niet met een nieuwe partner een afzonderlijk huishouden gaat vormen.⁵ Zo kan de situatie ontstaan dat de maximaal vier meerouders zich in de loop van de tijd zullen uitstrekken over maximaal vier huishoudens. In die gevallen zal een regeling van co-ouderschap zich niet onverkort laten inpassen. Het is dan de vraag of het verdelen van het verblijf van een kind over drie of vier huishoudens nog van voldoende omvang is om aan te nemen dat het kind tot elk huishouden behoort met de daarbij behorende fiscale of financiële regelingen.

Reikwijdte van het rapport

In diverse bepalingen in de fiscaliteit speelt de ouder-kindrelatie een rol. Om fiscale consequenties van meerouderschap en meeroudergezag in kaart te kunnen brengen moet duidelijk zijn hoe de regelingen in het BW zouden moeten doorwerken op de fiscale en financiële positie van de betrokken ouders. Daarvoor is onder meer inzicht nodig in alle bepalingen in de fiscaliteit die worden geraakt en in de aanpassingen die daarin vervolgens nodig zijn om meerouderschap en meeroudergezag in volle omvang in te voeren. Dat zou gezien de veelheid aan fiscale regels een omvangrijke wetgevingsanalyse vergen. Pas als de wijzigingen in fiscale regelgeving volledig zouden zijn uitgewerkt, zou de Belastingdienst via een uitvoeringstoets de uitvoeringsconsequenties kunnen bezien, de kosten en gevolgen voor de burger in beeld kunnen brengen en een oordeel kunnen geven over de toename van complexiteit van het fiscale stelsel. Gelet op de beperkte wetgevingscapaciteit en de beperkte toetscapaciteit binnen de Belastingdienst is ervoor gekozen om vooral die regelingen te bezien waarvan op voorhand duidelijk is dat een gewijzigde ouder-kindrelatie van invloed kan zijn.

Punt van aandacht hierbij is dat er vooraf geen politieke en beleidsmatige keuzes zijn gemaakt op welke wijze meerouderschap en meeroudergezag zouden moeten doorwerken in de diverse fiscale regelingen en toeslagen. Niet duidelijk is bijvoorbeeld of de begrippen fiscaal partnerschap, verbonden personen en huishouden anders zouden moeten worden ingevuld en of de arbeidseis en de inkomenstoets in kindregelingen zich uit zouden moeten strekken tot maximaal vier ouders. Opgemerkt wordt dat de fiscale gevolgen in samenhang zouden moeten worden bezien met de gevolgen van niet-fiscale regelingen die zich richten op ouders en kinderen, zoals de kindregelingen op het terrein van het ministerie van Sociale Zaken en Werkgelegenheid (SZW). Dit komt in deze rapportage slechts deels aan de orde vanwege de opdracht om ook – vanwege de uitvoering door de Belastingdienst – in te gaan op toeslagen. Maar ook bijvoorbeeld de gevolgen op het terrein van uitkeringen en pensioenen zouden in beeld moeten zijn om de gevolgen op financieel terrein, – zowel fiscaal als niet-fiscaal – integraal te kunnen bezien. Een soortgelijke analyse vanuit bijvoorbeeld SZW is echter geen onderdeel van de toegezegde rapporten en heeft dan ook niet plaatsgevonden.

Het bovenstaande maakt dat ervoor is gekozen om in deze rapportage op hoofdlijnen een beeld te schetsen van hoe de voorstellen van de Staatscommissie de fiscaliteit zullen raken. Het betreft nadrukkelijk geen limitatieve opsomming van alle mogelijke consequenties binnen de fiscaliteit. Dit gelet op de omvang van de fiscale regelgeving, maar ook vanwege het feit dat niet alle gevolgen voorzienbaar zijn of op voorhand op uitvoerbaarheid kunnen worden getoetst. Een definitief oordeel over uitvoerbaarheid van (deel)voorstellen is alleen mogelijk wanneer een uitvoeringstoets op een fiscaal uitgewerkt voorstel wordt gedaan.

⁴ Dit zijn maximaal zes personen waarvan er maximaal vier meerouder kunnen worden.

⁵ Het echtscheidingspercentage bedroeg in 2017 38,8 procent, bron CBS.

Leeswijzer

In hoofdstuk 1 is het gehanteerde begrippenkader opgenomen. In hoofdstuk 2 is de thematische behandeling van de fiscale doorwerking opgenomen, waarbij ook toeslagen aan de orde komen. Per thema meerouderschap (paragraaf 2.1), meeroudergezag (paragraaf 2.2) en draagmoederschap (paragraaf 2.3) wordt op een aantal fiscale deelterreinen en op het gebied van toeslagen een inschatting gegeven van de consequenties die invoering van meerouderschap, meeroudergezag en draagmoederschap naar verwachting hebben. In hoofdstuk 3 zijn de conclusies opgenomen.

HOOFDSTUK 1

Gehanteerd begrippenkader

Om de fiscale consequenties in beeld te kunnen brengen is uitgegaan van de volgende uit het BW volgende definities van ouderschap en gezag.

(Juridisch) ouderschap

(Juridisch) ouderschap heeft rechtsgevolgen. Juridisch ouderschap is in beginsel onveranderlijk. Het eindigt door adoptie van het kind door een ander, of door vernietiging van de erkenning/het automatisch ontstane ouderschap. Vernietiging is alleen mogelijk indien er geen genetische band bestaat tussen ouder en kind. De belangrijkste rechtsgevolgen van ouderschap liggen op het terrein van erfrecht, nationaliteit, naamrecht, onderhoudsverplichting en gezag.

Gezag

Alle minderjarigen staan onder gezag. Gezag is veranderlijk, het eindigt in ieder geval als het kind 18 jaar wordt, maar kan ook voor die tijd overgaan op een ander dan de ouder (voogdij). Gezag heeft betrekking op een drietal aspecten, te weten: (1) de persoon van het kind, (2) het bewind over het vermogen van het kind en (3) zijn vertegenwoordiging in burgerlijke handelingen, zowel in als buiten rechte. De drager van het gezag heeft zeggenschap binnen de grenzen die de wet daaraan stelt.

Aanbevelingen Staatscommissie

Voor wat betreft de definities van onder meer meerouderschap, meeroudergezag en draagmoederschap is aangesloten bij de invulling die de Staatscommissie daaraan heeft gegeven.

Meerouderschap

Het voorstel van de Staatscommissie beoogt volledig juridisch meerouderschap mogelijk te maken. Alle hiervoor beschreven gevolgen van juridisch ouderschap zouden daarmee gelden voor meerouderschap. Bij meerouderschap is meeroudergezag het uitgangspunt. Meerouderschap dient voorafgaande aan de conceptie van het kind overeengekomen te worden en dient aan de rechter te worden voorgelegd. De meerouderschapsovereenkomst bevat ook de afspraken over het gezag. Het meerouderschap en het meeroudergezag ontstaan bij de geboorte van het kind.

Meeroudergezag

Het voorstel van de Staatscommissie ziet er tevens op om meerpersoonsgezag mogelijk te maken. Zowel in geval van meerouderschap als in gevallen waarin het ouderschap, zoals in het huidige systeem, bij één of twee ouders ligt. Het juridisch gezag omvat in die gevallen alle van de hiervoor onder gezag beschreven aspecten.

Kring van betrokkenen meerouderschap en meeroudergezag

De Staatscommissie hanteert als uitgangspunt voor meerouderschap en meeroudergezag dat maximaal vier personen ouder van een kind kunnen worden of het gezag over een kind kunnen krijgen verdeeld over maximaal twee huishoudens.

De regeling van meerouderschap is toegankelijk voor de geboortemoeder, de genetische ouders en de levensgezellen van deze personen. Bij het ontstaan van meeroudergezag gelijk met het ontstaan van meerouderschap, geldt dit ook voor meeroudergezag.

Voor het ontstaan van meeroudergezag zonder dat sprake is van meerouderschap geldt dat de regeling na geboorte van het kind toegankelijk is voor de ouders en anderen die het kind meer dan één jaar voorafgaand aan het verzoek hebben verzorgd en opgevoed.

Eenvoudige adoptie

Om mogelijk te maken dat ook na de geboorte meerouderschap kan ontstaan, adviseert de Staatscommissie eenvoudige adoptie (ook wel zwakke adoptie genoemd) mogelijk te maken. Dit

houdt in dat de juridische band met de oorspronkelijke ouders niet wordt doorgesneden en het kind een juridische band met de adoptieouder(s) en familie erbij krijgt. Eenvoudige adoptie heeft alle van de hiervoor onder (juridisch) ouderschap beschreven gevolgen.

Verwantschap

Gelet op het feit dat naar het oordeel van de Staatscommissie naast de genetische band met een kind ook andere grondslagen een prominente rol moeten hebben binnen het afstammingsrecht, stelt de Staatscommissie voor om de term bloedverwantschap te laten vervallen en enkel nog de term verwantschap te hanteren. Ook adviseert de Staatscommissie om niet meer te spreken over het erkennen van een kind, maar over het aanvaarden van ouderschap.

Draagmoeder

De vrouw die zwanger is geworden met het voornemen een kind te dragen en te baren ten behoeve van wensouders.

Betaald draagmoederschap

Een arrangement waarbij de wensouder(s) de draagmoeder een financiële of anderszins op geld waardeerbare vergoeding geeft (geven), die de daadwerkelijke kosten te boven gaat, die voor de draagmoeder zijn of zullen zijn verbonden aan het dragen en baren van het kind.

HOOFDSTUK 2

Thematische behandeling fiscale doorwerking en gevolgen toeslagen

2.1. Meerouderschap

2.1.1. Fiscaal partners – Algemeen

Fiscaal partnerschap is in de huidige regelgeving voorbehouden aan twee personen. Het zijn van elkaars fiscaal partner heeft op veel terreinen fiscale doorwerking, zoals het verdelen van vermogens- en inkomensposten, het recht op en de hoogte van vrijstellingen en het heffingvrije vermogen, drempels bij aftrekposten et cetera. Zo komt alleen al in de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) het begrip "partner" in meer dan 50 artikelen voor.

Het fiscaal partnerschap ziet vooral op de relatie die de partners tot elkaar hebben en niet zozeer op de relatie tussen ouder en kind. Wel wordt het aanmerken van twee personen als fiscaal partner in sommige gevallen bepaald door het hebben van een gezamenlijke relatie tot een kind.

Op grond van artikel 5a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) zijn gehuwden en ongehuwd meerderjarige personen die een samenlevingscontract zijn aangegaan en op hetzelfde woonadres staan ingeschreven fiscale partners. In artikel 1.2 Wet IB 2001 is opgenomen dat in aanvulling op het fiscaal partnerbegrip van artikel 5a AWR voor de Wet IB 2001 onder fiscaal partner onder meer wordt verstaan degene die op hetzelfde woonadres staat ingeschreven en:

- uit wiens relatie met de belastingplichtige een kind is geboren;
- die een kind van de belastingplichtige heeft erkend;
- van wie een kind door de belastingplichtige is erkend; of
- die evenals de belastingplichtige meerderjarig is en op het woonadres tevens een minderjarig kind van ten minste een van beiden staat ingeschreven, behoudens indien blijkt dat een van de meerderjarigen de woning op grond van een zakelijke huurovereenkomst bewoont.

De omstandigheid van het gezamenlijk hebben van een relatie tot een kind kan door de voorstellen van de Staatscommissie leiden tot een grotere kring van personen. Dit kan betekenen dat de kring van mogelijke fiscaal partners zich uitbreidt. Bovenstaand criterium wordt gebruikt om, als er meerdere personen tegelijk fiscaal partner kunnen zijn, te bepalen wie het meest kwalificeert. Door het voorstel van de Staatscommissie verliest het criterium exclusiviteit: meerdere personen kunnen een ouderrelatie tot een kind hebben waardoor het samen ouder zijn van een kind niet meer per definitie een onderscheidend criterium is. Andere nader vast te stellen criteria zijn dan nodig om het fiscaal partnerschap vast te stellen. Het zijn van juridische meerouder zou als aanvullend criterium opgenomen kunnen worden, maar ook dit zal niet altijd doorslaggevend zijn, bijvoorbeeld in de situatie dat drie of vier ouders in één huishouden samenwonen.

Een andere mogelijke consequentie van de uitbreiding van de kring van personen als gevolg van de voorstellen van de Staatscommissie, is het loslaten van het principe dat maximaal twee personen elkaars fiscaal partner kunnen zijn. De vraag komt op of in de situatie dat meerdere personen samenwonen en gezamenlijk een relatie hebben tot een kind, zij dan ook gezamenlijk fiscaal partner moeten kunnen zijn: drie of vier personen als fiscaal partners.

Dit vraagstuk is overigens niet voorbehouden aan meerouderschap. In andere situaties waarin er sprake is van meerdere personen die een huishouden vormen en die elkaars fiscale partner zouden kunnen zijn – zoals bij het sluiten van een samenlevingsovereenkomst tussen meer dan twee personen – is er reeds uitdrukkelijk voor gekozen het principe van maximaal twee personen als fiscaal partner niet los te laten (artikel 5a, vijfde lid, AWR).

Aangezien het begrip fiscaal partner op veel terreinen fiscale doorwerking heeft, zou de keuze om het principe van maximaal twee personen als fiscaal partners los te laten een zeer grote impact hebben en raken aan de fundamenteën van het fiscale stelsel. Niet alleen beleidsmatig maar ook uitvoeringstechnisch zou een uitbreiding naar meer dan twee personen een vergaande impact

hebben op producten, werkwijzen en systemen. Dit zou bij meerdere belastingmiddelen tot fundamentele aanpassingen leiden, ook van aangifteformulieren en systeemkoppelingen. Dit vereist naar verwachting een groot beslag op de beperkte ICT-capaciteit en een lange inwerkingtredingstermijn. Daarnaast leidt dit in de voorkomende gevallen, maar ook in alle producten tot grotere complexiteit. Ook burgers die zelf geen of één fiscaal partner hebben krijgen met veranderde aangifteproducten te maken.

In deze rapportage is er daarom voor gekozen om de bestaande fiscale partnerregeling met maximaal twee personen als fiscaal partner als uitgangspunt te nemen. Dit sluit aan bij de hiervoor genoemde eerder gemaakte keuzes en ligt ook verder voor de hand omdat het hebben van meer dan één fiscaal partner niet beperkt zou kunnen blijven tot de groep ouders met kinderen, maar ook zou moeten gelden voor belastingplichtigen zonder kinderen. Hierdoor zou het bereik van fiscaal partnerschap veel verder worden opgerekt dan op basis van de voorstellen van de Staatscommissie zou worden beoogd. Daarnaast past het handhaven van maximaal twee personen als fiscaal partner in de situatie van meerouderschap ook het beste bij het uitgangspunt van het huidige fiscaal partnerschap waarbij vooral de relatie tussen de partners van belang is en niet zozeer de relatie tussen ouder en kind.

Uitvoeringsaspecten gevolgen voor fiscaal partnerschap en de uitvraag van familierelaties

Bij het blijven hanteren van maximaal twee personen als fiscaal partner is er bij diverse fiscale regelingen sprake van impact voor de uitvoering bij het bepalen van welke twee personen fiscaal partner zijn. In de aangifteproducten moet worden uitgevraagd wie de fiscaal partners zijn in het geval er meer dan twee ouders zijn. Het in bepaalde gevallen wegvallen van het criterium ouderschap bij het bepalen van partnerschap kan in individuele gevallen tot onduidelijkheid leiden waaruit extra klantcontact volgt en eventueel aanvullende behandeling nodig is, zoals bezwaar en beroep. Dit vergt dat hiervoor een standaard handelwijze wordt ingericht, die ook in producten en systemen van de Belastingdienst wordt ingebouwd.

De uitvoeringsgevolgen met betrekking tot het uitvragen van familierelaties strekken zich breder uit dan alleen voor de groep personen bij wie meerouderschap ontstaat. De vragen waarmee de familierechtelijke relaties in kaart worden gebracht zijn bij alle belastingplichtigen relevant. De verwachting is dat dit tot een toename van complexiteit van deze producten leidt. Welke personen als ouders, fiscaal partner en kinderen kwalificeren speelt een rol bij elk van de hierna behandelde regelingen. Aangezien deze relaties vergaande fiscale gevolgen met zich mee kunnen brengen is hierop ook aanvullend toezicht nodig.

Bij meerouders moet daarnaast worden uitgevraagd of en zo ja wie naast de belastingplichtige(n) die (samen) aangifte doen de (overige) meerouders van een in de aangifte vermeld kind zijn. Op deze manier ontstaat een beeld van de samenhangende familierechtelijke relaties dat zich uitstrekt over meerdere aangiften.

Als voorbeeld om dit te verduidelijken kan gedacht worden aan het toerekenen van vermogen van een kind aan de ouders. Dit is bij meerouderschap bij meer dan twee ouders aan de orde. De technische inrichting van en de uitvraag in de aangiften inkomstenbelasting moeten dan toelaten dat uit de aangiften van meerdere belastingplichtigen en/of fiscale partnerschappen blijkt dat deze vermogensbestanddelen voor 100% zijn aangegeven. Dit is complex omdat de aangiften van alle meerouders niet op hetzelfde moment worden ingediend, en iedere aangever alleen voor de juistheid van zijn eigen aangifte instaat.

Uitgangspunt vervolg rapportage

Zoals hiervoor bij de inhoudelijke beoordeling van de gevolgen voor partnerschap is aangegeven, is ervoor gekozen om de bestaande fiscale partnerregeling met maximaal twee personen als fiscaal partner als uitgangspunt te nemen. Dit uitgangspunt heeft uiteraard een relatie met de overige fiscale regelingen die hierna aan de orde komen. Daarbij wordt steeds dit uitgangspunt gehanteerd en wordt er dus van uitgegaan dat het huidige fiscale partnerbegrip van toepassing is. In het

verlengde daarvan geldt deze keuze ook voor toeslagpartners. Dat wordt in paragraaf 2.1.9. nader toegelicht.

Voordat de diverse regelingen aan de orde komen, wordt allereerst ingegaan op een risico van het na de geboorte kunnen creëren van extra ouderschap aangezien dit voor meerdere regelingen relevant is.

2.1.2. Risico's creëren extra ouderschap na de geboorte – Algemeen

Door middel van eenvoudige adoptie zou het ook mogelijk zijn om na de geboorte van het kind extra ouderschap te creëren. Dit zal doorwerken in diverse fiscale regelingen in de schenk- en erfbelasting en de inkomstenbelasting. De vrijstellingen en tarieven in de schenk- en erfbelasting en de faciliteiten in de inkomstenbelasting kennen een dusdanig voordeel voor kinderen dat het creëren van aanvullend ouderschap om fiscale overwegingen aantrekkelijk kan zijn.

Het voorstel van de Staatscommissie is dat eenvoudige adoptie tot stand kan komen via rechterlijke toetsing. Ervan uitgaande dat de civiele rechter in zijn overwegingen eventuele fiscale motieven niet mee zal wegen, levert dit een risico op oneigenlijk gebruik op. Dit kan niet via fiscaal toezicht worden ondervangen. De Belastingdienst zal immers uit moeten gaan van de rechterlijke erkenning van het juridische ouderschap.

2.1.3. Heffingskortingen – Wet IB 2001

Een heffingskorting betreft een vermindering van het te betalen bedrag aan inkomstenbelasting en premies volksverzekeringen. In de voorwaarden van een aantal heffingskortingen wordt specifiek verwezen naar het fiscale partner- en kindbegrip. Bij de uiteenzetting van de mogelijke gevolgen van meerouderschap op de toekenning en systematiek van heffingskortingen wordt aandacht geschonken aan de inkomensafhankelijke combinatiekorting (IACK), omdat dit een kindregeling betreft waarop het meerouderschap directe gevolgen kan hebben.

De IACK is gericht op het bevorderen van de combinatie van arbeid en zorg voor kinderen. Om meer werken voor alleenstaanden en minstverdienende partners aantrekkelijker te maken, is deze heffingskorting inkomensafhankelijk gemaakt. Om in aanmerking te komen voor de IACK dient de belastingplichtige (A) een arbeidsinkomen te hebben dat meer bedraagt dan € 4.993 én (B) in het kalenderjaar gedurende ten minste zes maanden samen met een kind dat bij de aanvang van het kalenderjaar de leeftijd van 12 jaar niet heeft bereikt op hetzelfde woonadres als de belastingplichtige staat ingeschreven in de basisregistratie personen. Daarnaast (C) moet de belastingplichtige alleenstaande zijn of als minstverdienende partner zijn aan te merken.

Omdat voor de IACK wordt aangesloten bij het fiscale partnerbegrip lijken de gevolgen voor de IACK in beginsel beperkt te zijn. De vraag komt echter op of als gevolg van meerouderschap voor de toepassing van de IACK niet alleen het fiscaal partnerschap, maar ook het voeren van een gezamenlijke huishouding door de (meer)ouders van het kind bepalend zou moeten zijn. De IACK is immers een arbeidsparticipatiebevorderende maatregel waarvoor de combinatie van arbeid en zorg binnen een huishouden bepalend is. Een huishouden kan als gevolg van meerouderschap uit meer dan twee ouders bestaan. Hoewel dat mogelijk niet de meest voorkomende situatie zal zijn, zal de fiscaliteit zich ook op deze situatie moeten richten. Een fiscale regeling moet immers in alle situaties toepasbaar zijn.

De vraag is of bij toepassing van de IACK naast het inkomen van de fiscaal partner (die niet per definitie een meerouder hoeft te zijn) ook het inkomen van overige meerouders die behoren tot het huishouden mee moeten tellen. Dit wordt aan de hand van enkele voorbeelden geïllustreerd.

Voorbeeld

Er is sprake van een kind dat de leeftijd van twaalf jaar nog niet heeft bereikt en van meerouderschap waarbij drie personen ouders zijn van het eerdergenoemde kind. De drie ouders vormen samen met het kind een huishouden.

Situatie 1:

Alle drie de ouders werken en voldoen aan de inkomenseis. Ouder 1 en 2 zijn elkaars fiscaal partner (waarbij ouder 2 de minstverdienende ouder is).

Bestaande toepassing IACK:

Zowel ouder 2 als ouder 3 heeft recht op IACK.

Toepassing bij regeling op huishoudniveau:

Ouder 2 heeft recht op IACK.

Situatie 2:

Ouder 1 en 2 werken en voldoen aan de inkomenseis (waarbij ouder 2 de minstverdienende ouder is). Ouder 3 zorgt voor het kind. Ouder 1 en 2 zijn elkaars fiscaal partner.

Bestaande toepassing IACK:

Ouder 2 heeft recht op IACK.

Toepassing bij regeling op huishoudniveau:

Er bestaat geen recht op IACK.

Een toepassing op huishoudniveau sluit beter aan bij de doelstelling van de IACK en sluit ook aan op de situatie waarin het huishouden uit maximaal twee personen (excl. kinderen) bestaat. In situatie 1 hebben deze ouders ook slechts eenmaal recht op IACK en in situatie 2 hebben ook deze ouders geen recht op IACK.

In de situatie dat de meerouders over meerdere huishoudens verdeeld zijn, zou in beginsel kunnen worden aangesloten bij de bestaande regeling voor co-ouderschap. Er wordt dan per huishouden getoetst of aan de voorwaarden wordt voldaan, waarbij de inschrijvingseis onder voorwaarden niet van toepassing is. Zoals echter hiervoor is aangegeven onder co-ouderschap, rijst de vraag of het verdelen van het verblijf van een kind over drie of vier huishoudens nog van voldoende omvang is om aan te nemen dat het kind tot elk huishouden behoort, hetgeen voorwaarde is om te kunnen spreken van co-ouderschap.

De inschrijvingseis houdt in dat het kind in de basisadministratie persoonsgegevens op het woonadres van de ouder moet zijn ingeschreven. Inschrijving is echter slechts mogelijk op het woonadres van een van beide ouders. Bij co-ouderschap zou een van de ouders geen recht hebben op de IACK omdat deze niet aan de inschrijvingseis kan voldoen. In artikel 44b van de Uitvoeringsregeling inkomstenbelasting 2001 is daarom bepaald dat bij deze ouder gedurende de periode dat het kind tegelijkertijd tot het huishouden van beide, niet samenwonende, co-ouders heeft behoord, niet aan de inschrijvingseis hoeft te worden voldaan. In de slotzin van voornoemd artikel is opgenomen wanneer een kind tegelijkertijd tot het huishouden van beide ouders behoort.

Uitvoeringsaspecten heffingskortingen

In de systemen en producten van de Belastingdienst moeten, afhankelijk van de beleidsmatige keuzes, eenmalige aanpassingen worden aangebracht. Deze zijn in het geval een beoordeling op basis van gegevens van meer dan twee ouders moet worden aangebracht ingrijpend. Daarnaast kan het, afhankelijk van de gekozen vormgeving, nodig zijn vaker feitelijk te toetsen of aan de voorwaarden van co-ouderschap wordt voldaan – waaronder een toets op de feitelijke verblijfplaats van kinderen – hetgeen bij belastingplichtigen en bij de Belastingdienst tot extra werk leidt.

2.1.4. Box 2 – Wet IB 2001

De aandeelhouder die – kort gezegd – al dan niet tezamen met zijn partner een (aandelen)belang van 5% of meer in een vennootschap (bijvoorbeeld een bv of nv) houdt, wordt voor de inkomstenbelasting aangemerkt als aanmerkelijkbelanghouder en valt in het regime van box 2.

Als gevolg van de voorstellen van de Staatscommissie wordt de kring van verwanten in rechte lijn groter. Dit heeft in de aanmerkelijkbelangregeling voornamelijk gevolgen door vergroting van de potentiële kring van personen die bepalend is voor het ontstaan van een aanmerkelijk belang en voor de situaties waarin een gefaciliteerde bedrijfsopvolging mogelijk is.

Voor het ontstaan van een aanmerkelijk belang als gevolg van de zogenoemde meetrekregeling (artikel 4.10 Wet IB 2001) is sprake wanneer een belastingplichtige aandelen houdt in een vennootschap waarin hij geen, maar zijn partner of een van de bloed- of aanverwanten in de rechte lijn van de belastingplichtige of zijn partner wel een aanmerkelijk belang heeft. Als gevolg van meerouderschap zou een kind meer verwanten in rechte lijn kunnen krijgen dan nu het geval is, waardoor in meer gevallen dan thans het geval is een aanmerkelijk belang kan ontstaan.

Voorbeeld

Een kind met twee ouders heeft op basis van de huidige wet- en regelgeving in ieder geval twee bloed- of aanverwanten in rechte lijn.⁶ Indien een van deze twee ouders een aanmerkelijk belang heeft en het kind ook aandelen houdt in deze vennootschap, is sprake van een aanmerkelijk belang voor dit kind door toepassing van de meetrekregeling. Door meerouderschap heeft een kind niet minstens twee bloed- of aanverwanten, maar minstens drie of vier verwanten waardoor een aanmerkelijk belang kan ontstaan op basis van de meetrekregeling.⁷

In de situatie dat een vennootschap met een actieve onderneming wordt overgedragen zou moeten worden afgerekend over het aanmerkelijk belang. Op dat moment zijn niet altijd geldelijke middelen beschikbaar om de verschuldigde belasting te betalen. Daarom wordt onder bepaalde voorwaarden een faciliteit verleend waardoor geen belastbaar voordeel ontstaat (de opgebouwde belastingclaim wordt 'doorgeschoven' naar de volgende generatie). Aangezien de Staatscommissie pleit voor een uitbreiding van het mogelijke aantal familierechtelijke betrekkingen, hetgeen ook doorwerkt in het erfrecht (specifiek de wettelijke verdeling), heeft het meerouderschap effect op de toepassing van de bedrijfsopvolgingsregelingen voor zover het een overgang krachtens erfrecht betreft.

Voorbeeld

Door de voorgestelde uitbreiding van het aantal familierechtelijke betrekkingen neemt het aantal wettelijke erflaters voor een kind toe. Waar nu doorgaans sprake is van een tweetal nalatende ouders, wordt dit aantal uitgebreid naar mogelijk vier. Indien geen testament wordt opgesteld of in het testament is gekozen voor de wettelijke verdeling, wordt de kring van mogelijke (wettelijke) erflaters van het kind vergroot van twee naar maximaal vier. Met andere woorden, het kind heeft straks mogelijk vier ouders van wie het een aanmerkelijk belang kan erven met gebruikmaking van de doorschuif faciliteiten.

Uitvoeringsgevolgen box 2

Door de constatering dat de kring van personen toeneemt, neemt het volume van het aantal potentieel te behandelen gevallen voor de Belastingdienst toe. Daarnaast speelt de in paragraaf 2.1.1. beschreven extra complexiteit in de uitvraag van familierelaties een rol.

⁶ Op basis van artikel 4.10 Wet IB 2001 worden alle bloed- en aanverwanten in rechte lijn meegenomen. Het artikel beperkt zich dus niet tot een bepaalde graad van (bloed-)verwantschap.

⁷ Naast het verwantschap van de ouder geldt dus dat alle verwantschappen in rechte lijn hierin worden meegenomen. De (groot-)ouders van de ouders binnen het meerouderschap zijn dus ook verwanten in de rechte lijn van het kind voor de toepassing van artikel 4.10 Wet IB 2001.

2.1.5. Winstsfeer – Wet IB 2001

De Wet IB 2001 kent in de winstsfeer vele bepalingen waarbij de begrippen fiscaal partners, huishouden, verbonden persoon, verbonden lichaam en verbonden een rol spelen. Het gaat daarbij met name om situaties van potentiële kringvergroting met in het algemeen niet echt bijzondere consequenties. De voorstellen voor meerouderschap kunnen, met name in situaties waarin geen testament aanwezig is, invloed hebben op wie iets krachtens erfrecht verkrijgt en daarmee op wie een beroep kan doen op een bepaling in de Wet IB 2001 waarin het erfrecht een rol speelt, zoals de mogelijkheid een beroep te doen op een fiscaal geruisloze doorschuiving van een onderneming door degene die de onderneming (mede) voortzet (en die de betreffende bestanddelen van het vermogen van de onderneming krachtens erfrecht heeft verkregen).

Voorbeeld

Voor de toepassing van het artikel inzake het urencriterium⁸ (waaraan voor het verkrijgen van bepaalde ondernemersfaciliteiten moet worden voldaan) wordt onder met de belastingplichtige verbonden personen verstaan:

- a. personen die behoren tot het huishouden van de belastingplichtige en
- b. bloed- of aanverwanten in de rechte lijn of personen die behoren tot hun huishouden.

Op grond van de voorstellen van de Staatscommissie valt mogelijk een grotere kring personen onder het begrip “met de belastingplichtige verbonden personen”. Voor zover meerouders in de huidige situatie al zouden behoren tot het huishouden van de belastingplichtige zou er in zoverre (gezien onderdeel a) geen uitbreiding van de kring zijn, maar de uitbreiding van het verwantschap met personen die niet tot het betreffende huishouden behoren, zoals ouders van meerouders, kan wel tot kringvergroting leiden. Het begrip “met de belastingplichtige verbonden personen” wordt in het kader van het urencriterium met name in antimisbruikverband gebruikt, waardoor dus mogelijk een grotere kring van personen met een antimisbruikbepaling wordt geconfronteerd.

Ook binnen de aan de winstbepalingen gerelateerde regeling van resultaat uit overige werkzaamheden waar ook de zogenoemde terbeschikkingstellingsregeling onderdeel van uitmaakt speelt de verbondenheid tussen personen een rol. Meerouderschap zou ook daarbij kunnen leiden tot een vergroting van de kring van personen.

Uitvoeringsgevolgen winstsfeer

Doordat de kring van personen toeneemt, neemt het volume van het aantal potentieel te behandelen gevallen voor de Belastingdienst toe. Daarnaast speelt de in paragraaf 2.1.1. beschreven extra complexiteit in de uitvraag van familierelaties een rol.

2.1.6. Box 3 – Wet IB 2001

In box 3 wordt het inkomen uit sparen en beleggen via een vermogensrendementsheffing belast. Is de rendementsgrondslag op de peildatum 1 januari van het kalenderjaar hoger dan het heffingvrije vermogen⁹ dan wordt over het meerdere (de grondslag sparen en beleggen) op forfaitaire wijze¹⁰ het inkomen uit sparen en beleggen bepaald. De omvang van het vermogen is via het verzamelinkomen van belang voor het bepalen van het recht op inkomensafhankelijke regelingen en via de hoogte van de rendementsgrondslag voor regelingen waar een vermogenstoets voor geldt, zoals bijvoorbeeld toeslagen.

Onder de huidige regelgeving moet de ouder die het gezag over een minderjarig kind uitoefent belasting betalen over het vermogen van dat kind. De rendementsgrondslag van een minderjarig kind wordt daarom toegerekend aan de ouder die het gezag over het kind uitoefent. Het wettelijk vruchtgenot van het vermogen van een minderjarig kind wordt (om dubbele heffing te voorkomen) buiten beschouwing gelaten in de inkomstenbelasting.

⁸ Artikel 3.6 Wet IB 2001.

⁹ In 2019 bedraagt het heffingvrije vermogen € 30.360 per persoon en € 60.720 voor fiscale partners.

¹⁰ Het voordeel uit sparen en beleggen (forfaitair rendement) is hoger naarmate de grondslag sparen en beleggen hoger is. Voor 2019 is het forfaitaire rendement: 1,94% (schijf 1 tot € 71.650), 4,450% (schijf 2, van € 71.650 tot € 989.736) of 5,60% (schijf 3 vanaf € 989.736).

In de meeste gevallen zal sprake zijn van kinderen waarvan beide ouders het gezag toekomt. Wanneer deze ouders tot hetzelfde huishouden behoren, zullen zij meestal ook elkaars fiscale partner zijn. Indien het gezag over het kind aan meer dan één ouder toekomt, wordt de rendementsgrondslag in gelijke delen aan ieder van hen toegerekend. De toerekening van vermogensbestanddelen van een minderjarig kind aan de ouders die het gezag uitoefenen is mede ingegeven door de wens om te voorkomen dat ouders een oneigenlijk belastingvoordeel kunnen behalen door vermogen over te hevelen aan hun minderjarige kinderen. Ouders hebben over het algemeen het wettelijk vruchtgenot van het vermogen van het kind. Indien zij geen vruchtgenot hebben is in de inkomstenbelasting geregeld dat (kort samengevat) de ouder verhaal heeft op het kind voor de betaalde belasting.

Fiscale partners moeten vervolgens hun gezamenlijke rendementsgrondslag sparen en beleggen (inclusief die van het kind), voor zover die meer bedraagt dan het gezamenlijke heffingvrije vermogen van €60.720 (2019), aangegeven in de onderlinge verhouding die zij bij het doen van aangifte kiezen. Indien het gezag over het kind aan één ouder toekomt, wordt de rendementsgrondslag sparen en beleggen (inclusief die van het kind), voor zover die meer bedraagt dan het heffingvrije vermogen € 30.360 (2019), aangegeven door die ouder.

Ook bij co-ouderschap komt meestal aan beide ouders het gezag toe, waardoor toerekening van het vermogen van het kind in gelijke delen aan de co-ouders plaatsvindt. Bij beide ouders wordt het voor die ouder geldende heffingvrije vermogen in aanmerking genomen.

Meerouderschap waarbij de ouders ook het gezag over het kind hebben, heeft gevolgen voor het betalen van belasting over het vermogen van kinderen. Indien het gezag over het kind aan drie of vier ouders toekomt, zou op basis van de huidige regelgeving voor de verdeling tussen ouders de rendementsgrondslag in gelijke delen aan ieder van hen worden toegerekend. Omdat meerouderschap kan gelden voor maximaal vier ouders, kan er op basis van de huidige regelgeving drie- tot viermaal een heffingvrij vermogen (van een ouder) in aanmerking worden genomen alvorens belastingheffing over het vermogen van het kind aan de orde komt. Dit kan via doorwerking van het vermogen op het verzamelinkomen of via de hoogte van het vermogen voor de vermogenstoets ook gevolgen hebben voor het recht op toeslagen voor een ouder. Naast vermogen worden op grond van artikel 2.15 Wet IB 2001 ook het belastbare resultaat uit overige werkzaamheden, de belastbare inkomsten uit eigen woning, het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang, en de op grond van artikel 9.2 Wet IB 2001 ter zake als voorheffing in aanmerking te nemen geheven dividendbelasting, van een minderjarig kind aan de ouder toegerekend die het gezag over het kind uitoefent. Wanneer meerdere ouders het gezag over een kind hebben worden deze inkomensbestanddelen en de geheven dividendbelasting in gelijke delen aan ieder van de ouders toegerekend.

Binnen box 3 wordt rekening gehouden met bepaalde verkrijgingen krachtens erfrecht, bijvoorbeeld een niet-opeisbare geldvordering die voortkomt uit het overlijden van één van de ouders van het kind. Het kind kan namelijk een vordering krijgen op de langstlevende echtgenoot van de overledene. De vordering is voor wat betreft de toepassing van box 3 buiten de fiscaliteit gehouden (gedefiscaliseerd). Een dergelijke vordering kan zich bij meerouderschap in meer gevallen voor gaan doen, namelijk bij het overlijden van de eerste drie van de maximaal vier ouders.

Uitvoeringsgevolgen voor box 3 en de toerekening op grond van artikel 2.15 Wet IB 2001

In de gevallen waarin zoals hierboven beschreven toerekening plaatsvindt aan de ouder(s) die het gezag uitoefen(t)(en) is er impact, die met name speelt in box 3. Zonder nadere regeling die ingrijpt in de wijze van toerekening van de inkomens- en vermogensbestanddelen van het kind aan de ouders en zonder wijzigingen in het in aanmerking nemen van het heffingvrije vermogen in box 3 zijn de gevolgen voor systemen en processen in de inkomstenbelasting op dit punt beperkt. Dit geldt echter niet voor wat betreft de technische inrichting van en de uitvraag in de aangiften inkomstenbelasting die moeten toelaten dat uit de aangiften van meerdere belastingplichtigen en/of fiscale partnerschappen blijkt dat deze vermogensbestanddelen voor 100% zijn aangegeven.

Dit is complex omdat de aangiften van alle meerouders niet op hetzelfde moment worden ingediend, en iedere aangever alleen voor de juistheid van zijn eigen aangifte instaat.

Daarnaast zijn er ook andere gevolgen voor de complexiteit. Er is in voorkomende gevallen te verwachten dat burgers meer klantcontact nodig zullen hebben en eerder fouten zullen maken, waardoor meer toezicht nodig is. Dit is met name het geval waarin de toerekening van inkomens- en vermogensbestanddelen aan de verschillende ouders met meerouderschap (inclusief het gezag) speelt. Deze complexiteit werkt door naar burgers bij wie geen meerouderschap of meeroudergezag aan de orde is, door de aangepaste producten van de Belastingdienst.

2.1.7. Schenk- en erfbelasting – Successiewet 1956

Schenk- en erfbelasting, geregeld in de Successiewet 1956 (SW 1956), worden geheven over de waarde van wat iemand verkrijgt. De hoogte van de te betalen belasting is, naast de mate van verwantschap (partner, (klein)kinderen) tussen de schenker of erflater en de verkrijger, ook afhankelijk van de omvang van de verkrijging en de hoogte van de eventuele vrijstellingen. Een kind heeft bij een verkrijging van ouder(s) recht op een vrijstelling van € 5.428 per jaar voor de schenkbelasting en € 20.616 voor de erfbelasting alsmede het lagere tarief van 10%/20%.¹¹

De SW 1956 kent vele bepalingen waarbij de begrippen ouder, partner, kinderen, bloed- en aanverwantschap (en de mate daarvan) een rol spelen. De SW 1956 kent een aantal fictiebepalingen. Het betreft onder meer verkrijgingen die niet krachtens schenking of erfrecht plaatsvinden, maar die economisch daarmee vergelijkbaar zijn. Die verkrijgingen worden in de heffing van schenk- respectievelijk erfbelasting betrokken, waarbij de verwantschap een rol kan spelen, bijvoorbeeld het zijn van een kind.

Andere fictiebepalingen houden in dat voor de schenk- en erfbelasting stiefkinderen en pleegkinderen met kinderen worden gelijkgesteld.¹² Ook geldt een fictieve gelijkstelling als ouder voor de voogd van het kind en degene die naast de ouder het ouderlijke gezag uitoefent. Zie voor een nadere beschrijving paragraaf 2.2.

Aangezien de persoon met meeroudergezag voor de toepassing van de schenk- en erfbelasting gelijkgesteld wordt met de juridische ouder en daarmee ook met de meerouder zijn de gevolgen van meerouderschap en meeroudergezag voor de schenk- en erfbelasting grotendeels gelijk. Hierna worden de gevolgen van meerouderschap weergegeven. De gevolgen van meeroudergezag komen aan de orde in paragraaf 2.2.

Het juridische ouderschap heeft tot gevolg dat het kind automatisch erft bij overlijden van de juridische ouder. Dat geldt dus ook bij overlijden van een meerouder. Als een kind erft van een meerouder zijn de kindvrijstelling en het lagere tarief van toepassing. Omdat een kind als gevolg van meerouderschap vier juridische ouders kan hebben, neemt het bereik van deze faciliteiten dus toe.

Op grond van de samentelbepaling¹³ worden schenkingen in een kalenderjaar van één of beide ouders – ook als zij geen gezamenlijke huishouding vormen – aangemerkt als één schenking van de ouders. Dat geldt ook voor de schenkingsvrijstelling en de verhoogde schenkingsvrijstellingen.¹⁴ De verhoogde schenkingsvrijstellingen zijn eenmalige vrijstellingen. De hoofdregel is dat de verkrijger per schenker (waarbij de ouders als één schenker worden beschouwd) eenmaal in zijn leven van één van de verhoogde vrijstellingen, bijvoorbeeld voor een eigen woning, gebruik kan maken. Bij meerouderschap zal voornoemde samentelbepaling dus gezamenlijk gelden voor alle meerouders.

¹¹ Kortgezegd staan op grond van artikel 1:197 BW een kind, zijn ouders en hun bloedverwanten tot elkaar in familierechtelijke betrekking. Een familierechtelijke betrekking ontstaat ook door adoptie, erkenning van een kind door de vader of door de gerechtelijke vaststelling van het vaderschap.

¹² Mits is voldaan aan de voorwaarden in artikel 19, tweede lid, SW 1956, zoals dat gedurende vijf jaar het kind door de pleegouder moet zijn onderhouden en zijn opgevoed als een eigen kind, voordat het pleegkind 21 jaar wordt.

¹³ Artikel 28 SW 1956.

¹⁴ Artikel 33 SW 1956.

Gevolg van meerouderschap is dat een kind van vier juridische ouders en van het dubbele aantal (acht) grootouders schenkingen en erfenissen kan ontvangen met een hogere vrijstelling en een lager tarief. Dat geldt ook als meerouderschap ontstaat via eenvoudige adoptie. Zie voor de risico's van oneigenlijk gebruik ook paragraaf 2.1.2.

Uitvoeringsgevolgen schenk- en erfbelasting

In de schenk- en erfbelasting is het juist in beeld brengen van de familierelaties van cruciaal belang, vanwege de daaraan gekoppelde gevolgen voor tarieven en vrijstellingen, de samentelbepaling en de eenmalige faciliteiten. Hierbij speelt dus prominent het in paragraaf 2.1.1. beschreven gevolg voor de uitvraag en het toezicht daarop. Daarnaast is hier sprake van een toename van complexiteit die samenhangt met de doorwerking vanuit het erfrecht waardoor zich meer familierechtelijke erfenissen en schenkingen kunnen voordoen.

2.1.8. Vennootschapsbelasting – Wet Vpb 1969

De Wet op de vennootschapsbelasting 1969 hanteert in verschillende bepalingen de begrippen “verbonden lichaam” en “verbonden natuurlijk persoon”, waarbij de voorstellen van de Staatscommissie mogelijk tot een kringvergroting leiden.

Zo wordt onder andere¹⁵ als een met de belastingplichtige verbonden lichaam aangemerkt een lichaam waarin een derde voor ten minste een derde gedeelte belang heeft, terwijl deze derde tevens voor ten minste een derde gedeelte belang heeft in de belastingplichtige, waarbij een belang dat wordt gehouden door de partner of een minderjarig kind van een natuurlijk persoon aan die persoon wordt toegerekend, waarbij onder een kind mede wordt verstaan een kind van een partner alsmede een pleegkind.

Op grond van de voorstellen van de Staatscommissie valt derhalve een grotere kring lichamen onder het begrip “met de belastingplichtige verbonden lichaam”. Het begrip “met de belastingplichtige verbonden lichaam” wordt met name in antimisbruikverband gebruikt, waardoor dus mogelijk een grotere kring van lichamen met een antimisbruikbepaling wordt geconfronteerd. De voorstellen voor meerouderschap kunnen, met name in situaties waarin geen testament aanwezig is, invloed hebben op wie iets krachtens erfrecht verkrijgt en daarmee op bepalingen waarin het erfrecht een rol speelt.¹⁶ Denk daarbij aan antimisbruikbepalingen die de handel in zogenoemde herinvesteringsreserve- en verlieslichamen tegengaan, welke bepalingen niet van toepassing zijn voor zover de wijziging in het uiteindelijke belang in de belastingplichtige (het herinvesteringsreserve- of verlieslichaam) voortvloeit uit een overgang krachtens erfrecht.

Uitvoeringsgevolgen vennootschapsbelasting

Doordat de kring van personen toeneemt, neemt het volume van het aantal potentieel te behandelen gevallen voor de Belastingdienst toe. Daarnaast speelt de in paragraaf 2.1.1. beschreven extra complexiteit in de uitvraag van familierelaties een rol.

2.1.9. Toeslagen – AWIR

Het recht op toeslagen is afhankelijk van het inkomen van het huishouden. Onder het begrip huishouden wordt op grond van de Algemene wet inkomensafhankelijke regelingen (Awir) verstaan de aanvrager van de toeslag en, als die er is, zijn partner. Alleen voor de huurtoeslag wordt het begrip huishouden breder toegepast en wordt naast het inkomen van de aanvrager en zijn eventuele partner ook het inkomen van medebewoners in aanmerking genomen.

Partnerschap voor toeslagen is net als in de fiscaliteit voorbehouden aan twee personen. Er kan dus maar één persoon toeslagpartner zijn van de aanvrager van een toeslag. De criteria die gelden voor toeslagpartnerschap zijn dezelfde als die voor partnerschap voor de inkomstenbelasting. Dat betekent dat, zoals hiervoor onder fiscaal partnerschap is beschreven, samenwonende personen die een gezamenlijke relatie tot een kind hebben als elkaars toeslagpartner kunnen kwalificeren. Juridisch meerouderschap zou als aanvullend criterium kunnen gaan gelden en zou ertoe kunnen leiden dat meer dan twee personen die samenwonen op hetzelfde adres als toeslagpartner van

¹⁵ In artikel 10a, vierde lid, onderdeel c, Wet Vpb 1969.

¹⁶ Zoals in artikel 12a, tweede lid, onderdeel a, en artikel 20a Wet Vpb 1969 (handel in herinvesteringsreserve- en verlieslichamen).

elkaar zouden kunnen kwalificeren. Dat zal, net zoals bij de fiscaliteit, de vraag kunnen oproepen of het principe dat maximaal twee personen elkaars toeslagpartner kunnen zijn moet worden losgelaten. Voor de toeslagen geldt echter het principiële uitgangspunt dat voor wat betreft het partnerbegrip wordt aangesloten bij het partnerbegrip zoals dat voor de inkomstenbelasting wordt gehanteerd. Het gehanteerde uitgangspunt in deze rapportage om voor de inkomstenbelasting uit te (blijven) gaan van maximaal twee personen die fiscaal partner van elkaar kunnen zijn, moet daarmee ook onverkort voor toeslagen gelden.

Voor toeslagen geldt dus ook dat maximaal twee personen als toeslagpartner kunnen kwalificeren. Dit leidt ertoe dat het inkomen van slechts die twee personen in aanmerking wordt genomen: dat van de toeslagaanvrager en de (als zodanig aangewezen) partner. Alleen voor hen geldt bijvoorbeeld ook de arbeidseis in het kader van de kinderopvangtoeslag. Van andere personen die samen met de toeslagaanvrager en diens partner op hetzelfde adres wonen (zoals grootouders) blijft het inkomen buiten beschouwing en geldt ook de arbeidseis niet. Dat geldt in beginsel ook voor meerouders.

De vraag komt echter op of als gevolg van meerouderschap voor de toepassing van de kindregelingen in de sfeer van toeslagen niet alleen het toeslagpartnerschap, maar ook het voeren van een gezamenlijke huishouding door de (meer)ouders van het kind bepalend zou moeten zijn. Een huishouden kan als gevolg van meerouderschap uit meer dan twee ouders bestaan. Het is voorstelbaar dat voor de toepassing van de kindregelingen (en dus in afwijking van de Awir) het huishoudbegrip wordt opgerekt en het recht op kinderopvangtoeslag en kindgebonden budget afhankelijk wordt gesteld van het inkomen van alle meerouders. In het verlengde daarvan zou voor het recht op kinderopvangtoeslag tevens de arbeidseis verplicht kunnen worden gesteld voor alle meerouders. Dat zou een beleidskeuze vergen waar met name ook de beleidsverantwoordelijke toeslagdepartementen bij betrokken moeten zijn.

Het voorgaande wordt aan de hand van enkele voorbeelden geïllustreerd. Daarbij wordt beschreven hoe meerouderschap in de huidige situatie uit zou werken en wordt de situatie geschetst wanneer kinderopvangtoeslag (KOT) of kindgebonden budget (KGB) op huishoudniveau zou worden toegekend.

Voorbeeld

Er is sprake van een jong kind en van meerouderschap waarbij drie personen ouders zijn van het eerdergenoemde kind. De drie ouders vormen samen met het kind een huishouden.

Situatie 1:

Alle drie de ouders werken en hebben een inkomen. Ouder 1 en 2 zijn elkaars toeslagpartner. Ouder 1 heeft een inkomen van € 30.000, ouder 2 heeft een inkomen van € 25.000 en ouder 3 heeft een inkomen van € 50.000. Voor het kind wordt gebruikgemaakt van professionele kinderopvang.

Bestaande toepassing KOT:

Zowel ouders 1 en 2 als ouder 3 kunnen recht hebben op KOT voor (kosten van) professionele kinderopvang. Indien ouders 1 en 2 voor dit doel een contract hebben afgesloten met een kinderopvanginstelling krijgen zij KOT op basis van een gezamenlijk inkomen van € 55.000. Indien ouder 3 het contract afsluit, krijgt hij KOT op basis van zijn eigen inkomen van € 50.000.

Bestaande toepassing KGB:

De gevolgen voor KGB zijn afhankelijk van de vraag welke ouder kinderbijslag voor het kind aanvraagt.

Als ouder 1 of 2 kinderbijslag krijgt, dan kunnen zij ook in aanmerking komen voor KGB op basis van hun gezamenlijke inkomens (en vermogen). Ouder 3 heeft dan geen recht op KGB.

Als ouder 3 de kinderbijslag aanvraagt voor het kind kan deze ouder voor KGB in aanmerking komen op basis van alleen zijn eigen inkomen (en vermogen). Ouder 3 komt dan bovendien in

aanmerking voor de zogenoemde alleenstaande ouderkop KGB. Ouders 1 en 2 hebben dan geen recht op KGB.

Toepassing bij regeling op huishoudniveau:

Ouders 1, 2 en 3 hebben een gezamenlijk recht op KOT op basis van een inkomen van € 105.000. Zij hebben ook een gezamenlijk recht op KGB op basis van dit inkomen. Er is geen recht op de alleenstaande ouderkop voor één van de ouders.

Situatie 2:

Ouder 1 en 2 werken en hebben een inkomen. Ouder 3 werkt niet. Ouders 1 en 2 zijn elkaars toeslagpartner. Voor het kind wordt gebruikgemaakt van professionele kinderopvang.

Bestaande toepassing KOT:

Ouders 1 en 2 hebben recht op KOT op basis van hun gezamenlijke inkomen. Ouder 3 heeft geen eigen recht op KOT.

Bestaande toepassing KGB:

De gevolgen voor KGB zijn afhankelijk van de vraag welke ouder kinderbijslag voor het kind aanvraagt. Als ouder 1 of 2 kinderbijslag krijgt, dan kunnen zij ook in aanmerking komen voor KGB op basis van hun gezamenlijke inkomens (en vermogen). Ouder 3 heeft dan geen recht op KGB.

Als ouder 3 de kinderbijslag aanvraagt voor het kind, kan deze ouder wel voor KGB in aanmerking komen op basis van alleen zijn eigen inkomen (en vermogen). Ouder 3 komt dan bovendien in aanmerking voor de alleenstaande ouderkop KGB. Ouders 1 en 2 hebben dan geen recht op KGB.

Toepassing bij regeling op huishoudniveau:

Er bestaat geen recht op KOT omdat één van de ouders niet voldoet aan de arbeidseis. Er bestaat wel recht op KGB op basis van de gezamenlijke inkomens van alle ouders. Er is geen recht op de alleenstaande ouderkop voor één van de ouders.

Toepassing van meerouderschap op huishoudniveau houdt beter rekening met de feitelijke situatie waarin ouders verkeren en doet daardoor meer recht aan de doelstelling van arbeidsparticipatie van de KOT. Daarnaast sluit het beter aan op de doelstelling om toeslagen te verstrekken op basis van de feitelijke draagkracht van ouders. Er wordt voor wat betreft het recht op KOT en KGB rekening gehouden met alle inkomens. Dat een van de ouders voor wat betreft het KGB niet meer als alleenstaand wordt beschouwd, doet daarnaast ook beter recht aan de feitelijke situatie.

Bij meerouderschap kan zich ook de situatie voordoen dat de juridische ouders twee (of meer) aparte huishoudens vormen waarin het betreffende kind verblijft gedurende een aantal dagen per week. Bij twee huishoudens komen beiden dan voor kinderopvangtoeslag in aanmerking voor de kosten van kinderopvang die zij afzonderlijk maken als het kind ten minste drie dagen per week bij hen verblijft. Kindgebonden budget kan echter slechts door één van beide huishoudens worden verkregen en niet worden verdeeld of gesplitst worden uitbetaald, omdat alleen de ouder wiens recht op kinderbijslag wordt verzilverd recht heeft op kindgebonden budget. Voor het kindgebonden budget is dus ook van belang welke gevolgen meerouderschap voor kinderbijslag zou hebben.

Uitvoeringsgevolgen toeslagen

Voor de gevolgen van het aanwijzen van meer dan twee personen als toeslagpartner wordt verwezen naar de tekst in paragraaf 2.1.1. Datzelfde geldt voor de gevolgen bij het handhaven van een maximum van twee personen als toeslagpartner.

De in die paragraaf beschreven gevolgen gelden in grote lijnen ook voor toeslagpartners. Zo moet ook bij toeslagen bepaald worden wie de toeslagpartners zijn als meerouderschap aan de orde is.

Ook is van belang de uitvraag van familierechtelijke relaties uit te breiden.

Aanvullend daarop zijn aanpassingen in systemen nodig als meer personen worden betrokken in de draagkrachtmeting en de koppeling met de kinderbijslag moet worden aangepast. Daarnaast kan aanvullend toezicht nodig zijn op de feitelijke verblijfplaats van kinderen.

2.2. Meeroudergezag

De doorwerking van meeroudergezag in de fiscaliteit is beperkter dan de doorwerking van meerouderschap en lijkt vooral aan de orde in de inkomstenbelasting en in de schenk- en erfbelasting. Meeroudergezag lijkt geen doorwerking te hebben naar toeslagen.

Wet IB 2001

Zoals reeds is aangegeven bij meerouderschap heeft meeroudergezag gevolgen voor het betalen van belasting over het vermogen van kinderen. Indien het gezag over het kind aan drie of vier ouders toekomt, zou op basis van de huidige regelgeving voor de verdeling tussen ouders de rendementsgrondslag in gelijke delen aan ieder van hen worden toegerekend. Omdat meerouderschap kan gelden voor maximaal vier ouders kan er op basis van de huidige regelgeving drie- tot viermaal een heffingvrij vermogen in aanmerking worden genomen alvorens belastingheffing over het vermogen van het kind aan de orde komt. Dit kan via doorwerking van het vermogen op het verzamelinkomen of via de hoogte van het vermogen voor de vermogenstoets ook gevolgen hebben voor het recht op toeslagen.

Naast vermogen worden op grond van artikel 2.15 Wet IB 2001 ook het belastbare resultaat uit overige werkzaamheden, de belastbare inkomsten uit eigen woning, het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang, en de op grond van artikel 9.2 Wet IB 2001 ter zake als voorheffing in aanmerking te nemen geheven dividendbelasting, van een minderjarig kind toegerekend aan de ouder die het gezag over het kind uitoefent. Wanneer meerdere ouders het gezag over een kind hebben worden deze inkomensbestanddelen en de geheven dividendbelasting in gelijke delen aan ieder van de ouders toegerekend.

Uitvoeringsgevolgen Wet IB 2001

De gevolgen van het ontstaan van meeroudergezag is in de inkomstenbelasting minder ingrijpend dan bij het ontstaan van meerouderschap. Wel zijn wijzigingen in producten en systemen nodig en leidt dit tot een toename van complexiteit bij zowel degenen bij wie meeroudergezag zich voordoet als bij de andere gebruikers van de producten.

In de gevallen waarin zoals hierboven beschreven toerekening plaatsvindt aan de ouder(s) die het gezag uitoefen(t)(en) is er impact, die met name speelt in box 3. Zonder nadere regeling die ingrijpt in de wijze van toerekening van de inkomens- en vermogensbestanddelen van het kind aan de ouders en zonder wijzigingen in het aanmerking nemen van het heffingvrije vermogen in box 3 zijn de gevolgen voor systemen en processen in de inkomstenbelasting op dit punt beperkt. Dit geldt echter niet voor wat betreft de technische inrichting van en de uitvraag in de aangiften inkomstenbelasting die moeten toelaten dat uit de aangiften van meerdere belastingplichtigen en/of fiscale partnerschappen blijkt dat deze vermogensbestanddelen voor 100% zijn aangegeven. Dit is complex omdat de aangiften van alle meerouders niet op hetzelfde moment worden ingediend, en iedere aangever alleen voor de juistheid van zijn eigen aangifte instaat. Daarnaast zijn er ook andere gevolgen voor de complexiteit. Er is in voorkomende gevallen te verwachten dat burgers hierin meer klantcontact nodig zullen hebben en eerder fouten zullen maken, waardoor meer toezicht nodig is. Dit is met name het geval waarin de toerekening van inkomens- en vermogensbestanddelen aan de verschillende ouders met meeroudergezag speelt. Deze complexiteit werkt door naar burgers bij wie geen meerouderschap of meeroudergezag aan de orde is, door de aangepaste producten van de Belastingdienst.

Schenk- en erfbelasting – Successiewet 1956

Zoals in paragraaf 2.1.7. onder schenk- en erfbelasting is opgemerkt zijn de gevolgen van meerouderschap en meeroudergezag voor de schenk- en erfbelasting grotendeels gelijk. Dit

aangezien de persoon met meeroudergezag voor de toepassing van de schenk- en erfbelasting gelijkgesteld wordt met de juridische ouder en daarmee ook met de meerouder.

In paragraaf 2.1.7. is een beschrijving gegeven van de belastingheffing van schenk- en erfbelasting en de faciliteiten die gelden voor kinderen. Voor de schenk- en erfbelasting geldt zoals aangegeven een fictieve gelijkstelling als ouder voor de voogd van het kind en degene die naast de ouder het ouderlijke gezag uitoefent. Op grond van het BW¹⁷ kan laatstgenoemde persoon alleen in bepaalde gevallen het ouderlijk gezag krijgen (soms van rechtswege en soms via rechterlijke toetsing). Bij rechterlijke toetsing geldt dat indien er slechts één met het gezag belaste ouder is degene die het gezag wil verkrijgen in een nauwe persoonlijke betrekking tot het kind moet staan. Indien er naast de met het gezag belaste ouder (waarbij die situatie tenminste drie jaar moet gelden) een andere ouder is waarmee het kind in familierechtelijke betrekking staat, moet degene die het gezag wil verkrijgen samen met de met het gezag belaste ouder gedurende tenminste een jaar de zorg voor het kind hebben gehad.

De Staatscommissie stelt voor om meeroudergezag zonder dat sprake is van meerouderschap na geboorte van het kind toegankelijk te maken voor de ouders en anderen die het kind meer dan één jaar voorafgaand aan het verzoek hebben verzorgd en opgevoed. Aangezien dit vergelijkbaar lijkt met de huidige eisen die gelden voor het verkrijgen van gezag en daarmee het kunnen aanmerken van degene met ouderlijk gezag als ouder in de zin van de schenk- en erfbelasting, zou in lijn daarmee ook degene met meeroudergezag als ouder in de zin van de schenk- en erfbelasting kunnen worden aangemerkt. Wel betekent dit dat meeroudergezag – voor zover niet tegelijkertijd ook sprake is van meerouderschap – tot uitbreiding van de kring van betrokken leidt en daarmee tot een groter beroep op de eerder genoemde faciliteiten.

De uitbreiding van het aantal personen dat belast kan zijn met gezag kan ook aanleiding zijn om voornoemde fictiebepaling te herzien. De mogelijkheid om gezag te creëren wordt immers groter en de drempel om daartoe over te gaan wordt mogelijk kleiner. Dit aangezien het niet langer gaat om overheveling van bestaand gezag (niet meer dan twee personen), maar om een aanvulling op bestaand gezag (naast twee personen een derde en vierde persoon). Bij herziening zou bijvoorbeeld kunnen worden overwogen om aanvullende voorwaarden te stellen om de fictie toe te kunnen passen, bijvoorbeeld vergelijkbaar met die nu al gelden voor pleegouders.¹⁸

Het juridische ouderschap heeft tot gevolg dat het kind automatisch erft bij overlijden van de juridische ouder. Hoewel dat bij meeroudergezag niet het geval is, geldt vanwege voornoemde gelijkstelling wel dat als een kind erft van een persoon met meeroudergezag, ook in dat geval de kindvrijstelling en het lagere tarief van toepassing zijn.

Vanwege de fictieve gelijkstelling als ouder bij meeroudergezag, zal de bestaande samentelbepaling¹⁹ gezamenlijk gelden voor alle meerouders. Zie voor een nadere beschrijving van de samentelbepaling paragraaf 2.1.7. Kort gezegd worden schenkingen van de ouders – ook als zij geen gezamenlijke huishouding vormen – aangemerkt als schenking. Dit werkt door naar de van toepassing zijnde vrijstellingen.

Gevolg van meeroudergezag is dat een kind van vier personen die juridisch ouder of personen met gezag zijn schenkingen en erfenissen kan ontvangen met een hogere vrijstelling en een lager tarief.

In paragraaf 2.1.2. is opgemerkt dat de mogelijkheid van eenvoudige adoptie kan leiden tot fiscale risico's tot oneigenlijk gebruik inzake het creëren van extra ouderschap bij leven. Ditzelfde geldt voor de schenk- en erfbelasting voor wat betreft het aangaan van meeroudergezag. Dit vanwege de binnen de schenk- en erfbelasting geldende gelijkstelling van ouderlijk gezag met ouderschap.

¹⁷ Artikelen 1:253sa en 1:253t BW.

¹⁸ Als pleegkinderen worden aangemerkt zij, die vóór het tijdstip waarop zij de leeftijd van 21 jaar hebben bereikt dan wel het tijdstip waarop zij vóór die leeftijd in het huwelijk zijn getreden, gedurende ten minste vijf jaren uitsluitend door de pleegouder - dan wel uitsluitend door hem en zijn echtgenoot tezamen - als een eigen kind zijn onderhouden en opgevoed..

¹⁹ Artikel 28 SW 1956.

Net als bij eenvoudige adoptie geldt dat meeroudergezag tot stand kan komen via rechterlijke toetsing. Ervan uitgaande dat de civiele rechter in zijn overwegingen eventuele fiscale motieven niet mee zal wegen, levert dit een risico op oneigenlijk gebruik op. Dit kan niet via fiscaal toezicht worden ondervangen. De Belastingdienst zal immers uit moeten gaan van de rechterlijke erkenning van het juridische meeroudergezag. De civielrechtelijke toets bij meeroudergezag zal mogelijk marginaler zijn dan bij eenvoudige adoptie, waardoor het risico op oneigenlijk gebruik bij meeroudergezag mogelijk groter is. Dit risico zou (deels) kunnen worden ondervangen door de hiervoor genoemde herziening van de fictiebepaling tot gelijkstelling met een ouder.

Uitvoeringsgevolgen schenk- en erfbelasting

De gevolgen van meeroudergezag in de uitvoering van de schenk- en erfbelasting komen overeen met de in paragraaf 2.1.7. benoemde gevolgen voor meerouderschap. Hierbij is het juist in beeld brengen van de familierelaties van cruciaal belang, vanwege de daaraan gekoppelde gevolgen voor tarieven en vrijstellingen, de samentelbepaling en de eenmalige faciliteiten. Hierbij speelt dus prominent het in paragraaf 2.1.1. beschreven gevolg voor de uitvraag en het toezicht daarop.

2.3. Draagmoederschap

De Staatscommissie stelt voor een regeling in te voeren voor betaald draagmoederschap. Hieronder wordt zoals aangegeven door de Staatscommissie verstaan: 'een arrangement waarbij de wensouder(s) de draagmoeder een financiële of anderszins op geld waardeerbare vergoeding geeft (geven), die de daadwerkelijke kosten te boven gaat, die voor de draagmoeder zijn of zullen zijn verbonden aan het dragen en baren van het kind.'

De Staatscommissie noemt in haar rapport eerst enkele vergoedbare kosten die in internationaal verband worden genoemd en sluit zich hier grotendeels bij aan.²⁰ Naast medische en andere zorgkosten en juridische kosten noemt de Staatscommissie reiskosten, kleedgeld, de kosten voor een arbeidsongeschiktheidsverzekering en een levensverzekering voor de draagmoeder en aantoonbaar en daadwerkelijk gedeerde inkomsten.

De Staatscommissie vindt dat daarnaast ruimte moet bestaan voor een betaling van een beperkte tegemoetkoming voor het dragen van het kind en/of als compensatie voor het ongemak, de pijn en inspanningen tijdens en na de zwangerschap en de bevalling, eveneens te betalen door de wensouders. De Staatscommissie acht een betaling van een vaste algemene vergoeding van € 500 per maand, met een maximum van € 6000 per draagmoederschap, redelijk. Het bedrag van maximaal € 6000 per draagmoederschap moet door de rechter worden goedgekeurd en in zijn geheel voorafgaand aan de zwangerschap of in maandelijkse termijnen voorafgaand aan de zwangerschap, gedurende de zwangerschap en gedurende zes weken na die periode worden uitgekeerd. De Staatscommissie merkt op dat een deel van deze vergoeding waarschijnlijk fiscaal zal worden belast, waardoor de draagmoeder uiteindelijk maar een deel van dit bedrag zal overhouden.

Zoals de Staatscommissie zelf al aangeeft, kunnen er fiscale gevolgen verbonden zijn aan een vergoeding voor draagmoederschap. Bij de fiscale belastbaarheid is de bronvraag aan de orde en moet dus worden beoordeeld of sprake is van deelname aan het economische verkeer, of een voordeel is beoogd en of een voordeel ook redelijkerwijs is te verwachten. Hieraan zal in ieder geval bij het overeenkomen van de door de Staatscommissie voorgestelde algemene vergoeding veelal worden voldaan.

De inkomsten (inclusief de kostenvergoedingen) kunnen afhankelijk van de mate waarin de wensouders (dwingende) aanwijzingen kunnen geven, bijvoorbeeld omtrent het leefgedrag van de draagmoeder voor en tijdens de zwangerschap – als loon uit dienstbetrekking worden aangemerkt, onder toepassing van de gebruikelijke regels voor het onbelast vergoeden van kosten. Dan wel als resultaat uit overige werkzaamheden, waarbij ook de gebruikelijke regels voor de aftrek van kosten

²⁰ Staatscommissie Herijking ouderschap, Kind en ouders in de 21ste eeuw, pag. 125,126 en 464,465.

van toepassing zijn. Het in aanmerking nemen van een financiële vergoeding voor de draagmoeder als belastbaar inkomen heeft eveneens gevolgen voor het recht op toeslagen.

Uitvoeringsaspecten

Over het inkomen dat een draagmoeder ontvangt is in het algemeen, zoals hierboven beschreven, belasting verschuldigd. Dat betekent dat de Belastingdienst met betrekking tot de betalingen over contra-informatie zal willen beschikken. Hiervoor zal van de bestaande infrastructuur gebruik worden gemaakt.

HOOFDSTUK 3

Conclusies

In dit rapport is op hoofdlijnen een beeld geschetst van hoe de voorstellen van de Staatscommissie om meerouderschap, meeroudergezag en draagmoederschap juridisch mogelijk te maken, de fiscaliteit en toeslagen zullen raken. Zoals in de inleiding al is aangegeven zijn de belangrijkste gevolgen in beeld gebracht, maar bevat het rapport nadrukkelijk niet een limitatieve beschrijving.

Uiteraard zal het wijzigen van civielrechtelijke uitgangspunten gevolgen hebben voor allerlei rechtsterreinen waaronder het fiscale recht. Juist waar het gaat om fiscale en financiële gevolgen van de voorstellen van de Staatscommissie kan het nodig zijn deze in onderlinge samenhang te bezien. Zoals in de inleiding is opgemerkt is een dergelijke analyse op bijvoorbeeld het terrein van de sociale zekerheid niet voorhanden.

Het rapport focust zich op de fiscale gevolgen en – vanwege de uitvoering door de Belastingdienst – op de gevolgen voor toeslagen. Een gewijzigde civielrechtelijke werkelijkheid kan echter aanleiding geven om bijvoorbeeld ouder-kindregelingen opnieuw tegen het licht te houden. Beleidsmatig zou moeten worden bezien of en op welke wijze huishoudens van nu gefaciliteerd moeten en kunnen worden bijvoorbeeld om arbeid en zorg voor kinderen te kunnen combineren of om inkomensondersteuning te bieden.

De keuze om het civiele recht te wijzigen ten einde meerouderschap, meeroudergezag en draagmoederschap mogelijk te maken is een politieke overweging. Daarbij spelen vanuit fiscaal perspectief ook nog andere overwegingen een rol. Zo wordt vanuit de fiscale beleidsagenda aandacht gevraagd voor eenvoud, uitvoerbaarheid en handhaafbaarheid van het belastingstelsel.²¹ Beoogd is waar mogelijk vereenvoudigende maatregelen door te voeren. Als insteek bij nieuwe wetgeving ligt de keuze in beginsel bij de meest uitvoerbare en minst complicerende variant. Deze uitgangspunten kunnen soms botsen met beleidsvoornemens zoals beleid dat is gericht op maatwerk voor specifieke doelgroepen. De voorstellen van de Staatscommissie betreffen dergelijke beleidsvoornemens.

Daarmee is niet gezegd dat de fiscaliteit reden moet zijn om op voorhand bepaalde voorstellen niet in te voeren. Wel geeft dit aan dat er weloverwogen beleidskeuzes moeten worden gemaakt omtrent de beoogde en gewenste fiscale doorwerking van beleidsvoorstellen. Ook kan er aanleiding zijn om beleidsmatig opnieuw naar bepaalde faciliteiten te kijken en in algemene zin te bezien of een faciliteit gezien de complexe doorwerking die daarbij aan de orde kan zijn nog wel thuishoort in de fiscaliteit. Mogelijk dat bij bepaalde faciliteiten via een andere aanvliegroute tot een eenvoudiger stelsel gekomen kan worden, zonder dat afbreuk wordt gedaan aan de doelstelling van de faciliteit en de wens om bepaalde groepen in de samenleving tegemoet te komen. In dat kader wordt aanbevolen om bij invoering van vormen van meerouderschap en meeroudergezag in ieder geval het stelsel van kindregelingen (dus ook buiten de fiscaliteit) in breder perspectief opnieuw te bezien. Dit zal in samenspraak moeten gebeuren met de verantwoordelijke beleidsdepartementen.

Onderstaand wordt per deelonderwerp de geconstateerde doorwerking beschreven. Het uitgangspunt daarbij is in beginsel onverkorte doorwerking van de voorstellen van de Staatscommissie. Waar dit tot nader vast te stellen beleidskeuzes leidt, is dit aangegeven. Tot slot komen de uitvoeringsgevolgen voor de Belastingdienst aan de orde.

3.1. Meerouderschap

Uit een eerste inschatting van de (fiscale) terreinen waar meerouderschap een rol zal spelen, komt naar voren dat meerouderschap in ieder geval doorwerkt in de inkomstenbelasting, de schenk- en

²¹ Fiscale beleidsagenda 2019, Kamerstukken II 2018/19, 32140, nr. 51.

erfbelasting, de vennootschapsbelasting en in inkomensafhankelijke regelingen zoals het kindgebonden budget en de kinderopvangtoeslag.

Binnen de inkomstenbelasting raakt dit meerdere onderwerpen zoals de fiscale partnerregeling, de winstsfeer (waaronder bedrijfsopvolgingsregelingen), box 2, box 3 en heffingskortingen.

De fiscale partnerregeling is een belangrijke spil in het fiscale stelsel. De vraag die aan de orde komt is of meerouderschap tot gevolg zou moeten hebben dat meer dan twee personen elkaars fiscaal partner moeten kunnen zijn. Het eventueel loslaten van het maximum van twee fiscaal partners wordt als problematisch gezien, vanwege het feit dat het raakt aan de fundamenteën van het fiscale stelsel. Daarbij komt dat een dergelijke stap zich niet alleen zou kunnen beperken tot belastingplichtigen met kinderen, maar zich ook zou uitstrekken tot belastingplichtigen zonder kinderen. Daarmee zou een dergelijke regeling een veel groter bereik krijgen dan de voorstellen van de Staatscommissie beogen. Daarom wordt aanbevolen de fiscale partnerregeling onveranderd te laten. Daarbij zal wel nader bezien moeten worden hoe en in welke gevallen het zijn van (meer)ouder zou moeten leiden tot de kwalificatie van fiscaal partner.

Omdat het begrip toeslagpartner binnen toeslagen is gekoppeld aan het fiscale partnerbegrip, wordt daarbij op eenzelfde wijze aanbevolen het huidige bereik van het begrip toeslagpartner te handhaven. Nadere kwalificatie van het aanmerken van (meer)ouders als toeslagpartner is ook daarbij ook op gelijke wijze aan de orde.

Bij de mogelijkheid van eenvoudige adoptie – waarbij het mogelijk wordt om ook na de geboorte van het kind extra ouderschap te creëren – wordt een risico op oneigenlijk gebruik gesignaleerd. De vrijstellingen en tarieven in de schenk- en erfbelasting en de faciliteiten in de inkomstenbelasting kennen een dusdanig voordeel voor kinderen dat het creëren van aanvullend ouderschap om fiscale overwegingen aantrekkelijk kan zijn. Het voorstel van de Staatscommissie is dat eenvoudige adoptie tot stand kan komen via rechterlijke toetsing. Ervan uitgaande dat de civiele rechter in zijn overwegingen eventuele fiscale motieven niet mee zal wegen, levert dit een risico op oneigenlijk gebruik op. Dit kan niet via fiscaal toezicht worden ondervangen. De Belastingdienst zal immers uit moeten gaan van de rechterlijke erkenning van het juridische ouderschap.

Bij de IACK is inzichtelijk gemaakt dat het enkel blijven toepassen van het fiscale partnerbegrip om in aanmerking te komen voor deze faciliteit in de uitwerking tot ongewenste en niet bij de doelstelling aansluitende uitkomsten kan leiden. Een oplossingsrichting zou kunnen zijn om de vormgeving van de regeling te herijken en de faciliteit te koppelen aan de samenstelling van het huishouden in plaats van aan het fiscale partnerschap. Ditzelfde geldt voor de kinderopvangtoeslag en het kindgebonden budget ten aanzien van het koppelen aan de samenstelling van het huishouden in plaats van aan het toeslagpartnerschap. Bij toeslagen geldt overigens dat de verantwoordelijkheid voor wijzigingen in het staand beleid belegd is bij de betreffende beleidsdepartementen (in dit geval SZW).

De gevolgen van meerouderschap voor box 2, de winstsfeer (waaronder het resultaat uit overige werkzaamheden) en de vennootschapsbelasting liggen vooral op het ontstaan van een groter bereik voor het aanmerken van een (fictief) aanmerkelijk belang, het gebruik kunnen maken van bedrijfsopvolgingsregelingen of het vallen onder een antimisbruikbepaling vanwege de grotere kring van personen die ontstaat als gevolg van meerouderschap. Dit kan positief dan wel negatief zijn voor de betrokkenen, maar is inherent aan het laten ontstaan van omvangrijkere familierechtelijke betrekkingen.

Dat laatste geldt ook voor de gevolgen in box 3. Omdat het vermogen van een kind bij meerouderschap over meerdere ouders verdeeld wordt, kan er drie- tot viermaal een heffingvrij vermogen (van een ouder) in aanmerking worden genomen alvorens belastingheffing over het vermogen van het kind aan de orde komt.

Naast de rendementsgrondslag voor het belastbare inkomen uit sparen en beleggen (box 3) worden ook het belastbare resultaat uit overige werkzaamheden, de belastbare inkomsten uit eigen woning, het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang en de ter zake als voorheffing in aanmerking te nemen geheven dividendbelasting van een minderjarig kind toegerekend aan de ouder die het gezag over het kind uitoefent (en dus aan de meerouder vanwege het uitgangspunt dat meerouderschap ook meeroudergezag omvat). Wanneer meerdere ouders het gezag over een kind hebben worden voornoemde inkomens- en vermogensbestanddelen en de geheven dividendbelasting in gelijke delen aan ieder van de ouders toegerekend. Dit kan via doorwerking van het inkomen of vermogen op het verzamelinkomen of via de hoogte van het vermogen voor de vermogenstoets ook gevolgen hebben voor het recht op toeslagen voor een ouder.

Voor de schenk- en erfbelasting betekent het meerouderschap dat het bereik van de faciliteiten die gelden voor ouders en kinderen zoals de kindvrijstellingen en een lager tarief toeneemt. Een kind heeft als gevolg van meerouderschap immers meer juridische ouders en grootouders waarvan het kind fiscaalvriendelijk schenkingen en erfenissen kan ontvangen dan in de huidige situatie mogelijk is. Dit geldt ook als meerouderschap ontstaat als gevolg van eenvoudige adoptie. Het toenemende bereik wordt binnen de schenkbelasting deels gemitigeerd als gevolg van de bestaande samentelbepaling waarbij schenkingen van ouders – ook als zij geen gezamenlijke huishouding vormen – worden aangemerkt als één schenking.

Uitvoeringsaspecten

Het is de verwachting dat het aantal gevallen van meerouderschap in de praktijk gering zal zijn. Dit betekent voor de capaciteitsinzet van de Belastingdienst daar waar het gaat om voorlichting, handhaving en handmatige aanpassingen, dat het beslag daarop naar verwachting niet groot zal zijn.

Voor het aanpassen van systemen daarentegen gaat deze redenatie niet op. Ook bij geringe aantallen leidt meerouderschap tot ingrijpende aanpassingen in producten en systemen. De verandercapaciteit is echter beperkt en moet gedeeld worden met andere wijzigingen die grote groepen betrokkenen raken. De aan te passen producten en systemen en veranderende beoordeling van familierechtelijke betrekkingen leiden daarnaast voor de hele groep belastingplichtigen en toeslaggerechtigden tot een toename in complexiteit en in bepaalde gevallen tot een toenemende behoefte aan toezicht. De implementatie van meerouderschap in de fiscaliteit en toeslagen vergt een belangenafweging tegenover voornoemde impact. Hierbij dient het moment van implementatie en de daarin te maken keuzes onder meer over de mate van doorwerking in de fiscaliteit en toeslagen te worden afgewogen.

3.2. Meeroudergezag

De doorwerking van meeroudergezag in de fiscaliteit is beperkter dan de doorwerking van meerouderschap en lijkt vooral aan de orde in de inkomstenbelasting en in de schenk- en erfbelasting. Meeroudergezag lijkt geen doorwerking te hebben naar toeslagen.

Voor de inkomstenbelasting geldt dat het belastbare resultaat uit overige werkzaamheden, de belastbare inkomsten uit eigen woning, het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang, de rendementsgrondslag voor het belastbare inkomen uit sparen en beleggen (box 3) en de ter zake als voorheffing in aanmerking te nemen geheven dividendbelasting van een minderjarig kind worden toegerekend aan de ouder die het gezag over het kind uitoefent. Meeroudergezag heeft voor box 3 tot gevolg dat drie- tot viermaal een heffingvrij vermogen (van een ouder) in aanmerking kan worden genomen alvorens belastingheffing over het vermogen van het kind aan de orde komt.

Wanneer meerdere ouders het gezag over een kind hebben worden voornoemde inkomens- en vermogensbestanddelen en de geheven dividendbelasting in gelijke delen aan ieder van de ouders toegerekend. Dit kan via doorwerking van het inkomen of vermogen op het verzamelinkomen of via de hoogte van het vermogen voor de vermogenstoets ook gevolgen hebben voor het recht op toeslagen voor een ouder.

Voor de schenk- en erfbelasting zijn de gevolgen van meeroudergezag grotendeels gelijk aan de gevolgen van meerouderschap. Dit aangezien de persoon met meeroudergezag voor de toepassing van de schenk- en erfbelasting gelijkgesteld wordt met de juridische ouder en daarmee ook met de meerouder. Dit betekent dat meeroudergezag – voor zover niet tegelijkertijd ook sprake is van meerouderschap – tot uitbreiding van de kring van betrokken leidt en daarmee tot een groter beroep op de faciliteiten die gelden voor ouders en kinderen zoals de kindvrijstellingen en een lager tarief. Een kind heeft als gevolg van meeroudergezag immers meer personen die fiscaal als ouder worden gezien waarvan het kind fiscaalvriendelijk schenkingen en erfenissen kan ontvangen dan in de huidige situatie mogelijk is. De uitbreiding rekt zich in tegenstelling tot meerouderschap niet uit tot grootouders, omdat de familierechtelijke betrekkingen zich bij meeroudergezag niet uitbreiden. Het toenemende bereik wordt binnen de schenkbelasting deels gemitigeerd als gevolg van de bestaande samentelbepaling waarbij schenkingen van ouders – ook als zij geen gezamenlijke huishouding vormen – worden aangemerkt als één schenking.

De uitbreiding van het aantal personen dat belast kan zijn met gezag kan aanleiding zijn om voornoemde fictiebepaling te herzien. De mogelijkheid om gezag te creëren wordt immers groter en de drempel om daartoe over te gaan wordt mogelijk kleiner. Dit aangezien het niet langer gaat om overheveling van bestaand gezag (niet meer dan twee personen), maar om een aanvulling op bestaand gezag (naast twee personen een derde en vierde persoon). Bij herziening zou bijvoorbeeld kunnen worden overwogen om aanvullende voorwaarden te stellen om de fictie toe te kunnen passen, bijvoorbeeld vergelijkbaar met die nu al gelden voor pleegouders.²²

Bij de mogelijkheid van meeroudergezag – waarbij het ook mogelijk wordt om na de geboorte van het kind extra gezag te creëren – wordt een risico op oneigenlijk gebruik gesignaleerd. De vrijstellingen en tarieven in de schenk- en erfbelasting kennen een dusdanig voordeel voor kinderen dat het creëren van aanvullend gezag om fiscale overwegingen aantrekkelijk kan zijn. Dit is aan de orde vanwege voornoemde fictiebepaling waarbij een persoon met gezag voor de schenk- en erfbelasting gelijkgesteld wordt met een ouder. Meeroudergezag kan tot stand kan komen via rechterlijke toetsing. Ervan uitgaande dat de civiele rechter in zijn overwegingen eventuele fiscale motieven niet mee zal wegen, levert dit een risico op oneigenlijk gebruik op. Dit kan niet via fiscaal toezicht worden ondervangen. De Belastingdienst zal immers uit moeten gaan van de rechterlijke erkenning van het juridische meeroudergezag. De civielrechtelijke toets bij meeroudergezag zal mogelijk marginaler zijn dan bij eenvoudige adoptie. Het hiervoor ook bij eenvoudige adoptie benoemde risico op oneigenlijk gebruik is daardoor bij meeroudergezag mogelijk groter. Dit risico zou (deels) kunnen worden ondervangen door de hiervoor genoemde herziening van de fictiebepaling tot gelijkstelling met een ouder.

Uitvoeringsaspecten

In de inkomstenbelasting zijn wijzigingen in producten en systemen nodig en leidt meeroudergezag tot een toename van complexiteit bij zowel degenen bij wie de uitbreiding zich voordoet als bij de andere gebruikers van de producten. De gevolgen van meeroudergezag in de uitvoering van de schenk- en erfbelasting komen overeen met de gevolgen voor meerouderschap.

3.3. Draagmoederschap

De doorwerking van de voorgestelde regeling inzake draagmoederschap – waarbij als uitgangspunt wordt genomen dat de wensouders vanaf de geboorte de juridische ouders van het kind zijn – lijkt voornamelijk beperkt. Dit kan anders zijn wanneer er vanaf de geboorte onduidelijkheid bestaat over wie vanaf welk moment als juridische ouders van het kind worden aangemerkt.

²² Als pleegkinderen worden aangemerkt zij, die vóór het tijdstip waarop zij de leeftijd van 21 jaar hebben bereikt dan wel het tijdstip waarop zij vóór die leeftijd in het huwelijk zijn getreden, gedurende ten minste vijf jaren uitsluitend door de pleegouder - dan wel uitsluitend door hem en zijn echtgenoot tezamen - als een eigen kind zijn onderhouden en opgevoed.

Daarnaast zal de door de Staatscommissie voorgestelde vergoeding voor de draagmoeder doorgaans fiscaal belast zijn. Dit heeft ook gevolgen voor het recht op toeslagen.

Uitvoeringsaspecten

Het is wenselijk om over contra-informatie te beschikken over de door de draagmoeder ontvangen vergoeding. Hiervoor zal van de bestaande infrastructuur gebruik worden gemaakt.