

KG:206:2022:3 Definitieve aanslag inkomstenbelasting in het jaar van overlijden

Publicatiedatum 20-12-2022 | Standpunt

Aanleiding

Belastingplichtige is op 1 maart 2021 overleden. Aan de erfgenamen van belastingplichtige is ten behoeve van de aangifte inkomstenbelasting 2021 een papieren F-Biljet uitgereikt. Dat biljet wordt op 1 juli 2021 ingestuurd naar de Belastingdienst. Kort daarna verzoeken de erfgenamen aan de inspecteur om zo spoedig mogelijk de definitieve aanslag inkomstenbelasting 2021 op te leggen.

Vraag

Kan de definitieve aanslag inkomstenbelasting 2021 na overlijden van belastingplichtige in dat jaar worden vastgesteld in 2021?

Antwoord

Ja, ingeval van overlijden van belastingplichtige is het mogelijk om de definitieve aanslag inkomstenbelasting over het overlijdensjaar vast te stellen voor het einde van dat jaar.

Het bestaan van deze mogelijkheid betekent echter niet dat de inspecteur verplicht is om voor afloop van het jaar van overlijden de definitieve aanslag op te leggen. De inspecteur kan ook ervoor kiezen om een voorlopige aanslag inkomstenbelasting vast te stellen, bijvoorbeeld wanneer de definitieve omvang van de materiële belastingschuld over het overlijdensjaar nog niet duidelijk is.

Beschouwing

1. Wettelijk kader

Ingevolge artikel 2.3 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: Wet IB 2001) wordt de inkomstenbelasting geheven over het door de belastingplichtige in het kalenderjaar genoten belastbare inkomen uit werk en woning, belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang en belastbare inkomen uit sparen en beleggen.

Indien de belastingplichtige een fiscale partner heeft, is in artikel 2.17 Wet IB 2001 de toerekening van inkomensbestanddelen en vermogensbestanddelen tussen de belastingplichtige en zijn fiscale partner geregeld.

"1. Inkomensbestanddelen van de belastingplichtige en zijn partner worden in aanmerking genomen bij degene door wie de inkomensbestanddelen zijn genoten of op wie deze drukken. Bestanddelen van de rendementsgrondslag van de belastingplichtige en zijn partner worden in aanmerking genomen bij degene tot wiens bezit die bestanddelen behoren.

2. Gemeenschappelijke inkomensbestanddelen, de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen, bedoeld in artikel 5.2, tweede lid, en de op grond van artikel 9.2 als voorheffing in aanmerking te nemen geheven dividendbelasting, van de belastingplichtige en zijn partner worden geacht bij hen op te komen, tot hun bezit te behoren onderscheidenlijk als voorheffing in aanmerking te worden genomen, in de onderlinge verhouding die zij daarvoor ieder jaar bij het doen van aangifte kiezen.

(...)

7. Indien de belastingplichtige gedurende een deel van het kalenderjaar een partner heeft wordt hij voor de toepassing van dit artikel geacht het gehele kalenderjaar die partner te hebben gehad indien hij daarvoor samen met die partner kiest."

Artikel 11 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) luidt, voor zover van toepassing, als volgt:

"3. De bevoegdheid tot het vaststellen van de aanslag vervalt door verloop van drie jaren na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan. Indien voor het doen van aangifte uitstel verleend, wordt deze termijn met de duur van dit uitstel verlengd. Indien binnen zes maanden voor het einde van de termijn, bedoeld in de eerste zin, een verzoek als bedoeld in artikel 6, tweede of derde lid, wordt gedaan of gegevens als bedoeld in artikel 9, vierde lid, worden verstrekt, wordt die termijn met zes maanden verlengd.

4. Voor de toepassing van het derde lid wordt belastingschuld, waarvan de grootte eerst kan worden vastgesteld na afloop van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven, geacht te zijn ontstaan op het tijdstip waarop dat tijdvak eindigt."

Over het ontstaan van de belastingschuld bepaalt artikel 2 Uitvoeringsregeling AWR 1994:

"1. Met betrekking tot belastingen welke bij wege van aanslag worden geheven, is de belastingplichtige die niet binnen zes maanden na het tijdstip waarop de belastingschuld is ontstaan is uitgenodigd tot het doen van aangifte, gehouden de inspecteur om uitnodiging tot het doen van aangifte te verzoeken.

(...)

5. Voor de toepassing van het eerste lid wordt een belastingschuld waarvan de grootte eerst kan worden vastgesteld na afloop van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven, geacht te zijn ontstaan op het tijdstip waarop dat tijdvak of de belastingplicht eindigt."

2. Wetsgeschiedenis

Uit de tekst van artikel 11, vierde lid, AWR volgt dat het vierde lid alleen geldt voor de toepassing van het derde lid. In de Memorie van Toelichting (Kamerstukken II 1954/55, 4080, nr. 3, p. 15) staat daarover het volgende:

"Om in gevallen waarin de grootte van de belastingschuld bepaald wordt of mede bepaald wordt door feiten die zich in de loop van een tijdvak voordoen (zoals bij de inkomstenbelasting in haar tegenwoordige vorm en bij de vennootschapsbelasting het geval is) iedere twijfel omtrent de vraag, wanneer die schuld ontstaat, uit te sluiten, is de bepaling van het vierde lid opgenomen. Die bepaling heeft een beperkte strekking; zij geldt alleen voor de toepassing van artikel 11, derde lid, en artikel 16, derde lid."

De inkomstenbelasting hanteert als uitgangspunt een individuele benadering van de belastingplichtige. Ook als sprake is van gemeenschappelijke inkomsten en aftrekposten blijft individualisering het uitgangspunt. In de Memorie van Toelichting bij de Wet IB 2001 (Belastingherziening 2001), Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 87 is het volgende opgenomen met betrekking tot (het huidige) artikel 2.17 Wet IB 2001:

"Het eerste lid geeft het uitgangspunt van de verdeling van inkomsten en aftrekposten tussen partners weer: de belastingheffing wordt zoveel mogelijk geïndividualiseerd."

De invoering van een nieuwe tariefstructuur, in het bijzonder de introductie van een individuele heffingskorting en een vast tarief voor inkomsten uit vermogen, biedt mogelijkheden voor een verdergaande individualisering van inkomen en aftrekposten."

Het systeem van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 was te karakteriseren als een mengvorm van een systeem gebaseerd op individuele heffing en een systeem gebaseerd op gezinsheffing. De gezinsbenadering bleek onder meer uit de toerekeningsregel van artikel 5 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964."

Individualiseren op het terrein van de inkomenstoerekening betekent dat bij partners inkomsten worden belast bij de partner die geniet van de inkomsten. Aftrekbare uitgaven komen dan in aanmerking bij de partner die de uitgaven (verschuldigd) betaalt c.q. op wie de uitgaven 'drukken'. Individualisering kan voor een belangrijk deel worden bereikt door de toerekeningsregels van artikel 5, eerste tot en met vierde lid, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 te laten vervallen."

Ten aanzien van de mogelijkheid om gemeenschappelijke inkomensbestanddelen te verdelen in het geval er niet het gehele jaar sprake is van partnerschap door overlijden, is in de Memorie van Toelichting bij de Wet IB 2001 (Belastingherziening 2001), Kamerstukken II 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 90 het volgende opgemerkt:

"Op grond van het zesde lid (thans zevende lid, toevoeging kennisgroep) kunnen de belastingplichtige en zijn partner in een jaar waarin een huwelijk, een (echt)scheiding of overlijden plaats heeft (zogenoemde deeljaren) ervoor kiezen gedurende het gehele jaar als partner van elkaar te worden aangemerkt. Het gevolg hiervan is dat ook voor hen het regime

van artikel 2.4.4, tweede tot en met vierde lid ter zake de vrije toerekening van gemeenschappelijke inkomensbestanddelen openstaat."

Indien er niet voor wordt gekozen om het gehele jaar als fiscaal partner aangemerkt te worden, zijn de toerekeningsregels van artikel 2.17 Wet IB 2001 niet van toepassing. In de Memorie van Toelichting bij de Veegwet Wet IB 2001, Kamerstukken II 2000/01, 27 746, nr. 3, p. 4 is hierover opgemerkt:

"Bij partnerschap gedurende een deel van het jaar geldt dan het zesde lid (thans zevende lid, toevoeging kennisgroep) dat aangeeft dat gekozen kan worden om behandeld te worden alsof de belastingplichtige het gehele jaar die partner heeft gehad. Indien partners niet daarvoor kiezen in geval van deeljaarproblematiek ontstond onder de nog niet gewijzigde wettekst het probleem dat geen van de toerekeningsregels van artikel 2.17 van toepassing is. Bij de inkomensbestanddelen geldt dan het eerste lid dat zegt dat inkomensbestanddelen van de belastingplichtige en zijn partner in aanmerking worden genomen bij degene door wie die bestanddelen zijn genoten of op wie deze drukken. Voor bestanddelen van de rendementsgrondslag is dat niet geregeld. Daarom is voor die bestanddelen thans opgenomen dat die in aanmerking worden genomen bij degene tot wiens bezit die bestanddelen behoren."

Bij de invoering van één peildatum voor de grondslag sparen en beleggen is in de Nota van Wijziging bij de Fiscale vereenvoudigingswet 2010, Kamerstukken II 2009/10, 32 130, nr. 8, p. 7 en 8 het volgende aangegeven:

"Artikel III, onderdeel EA (artikel 2.17 van de Wet inkomstenbelasting 2001)

In verband met de invoering van één peildatum wordt het forfaitair rendement bij overlijden niet meer naar tijdsgelang herleid (artikel III, onderdeel R). Het forfaitair rendement wordt voor het hele jaar bij de erflater in aanmerking genomen. Bij de erfgenamen is er in dat jaar geen peildatum en wordt pas het daaropvolgende jaar forfaitair rendement in aanmerking genomen. In dat kader zijn er geen bezwaren meer tegen dat partners in een overlijdensjaar de gezamenlijke grondslag sparen en beleggen aan elkaar toerekenen. De onderhavige wijziging strekt daartoe. Bij deze wijziging wordt uitgegaan van de wettekst zoals die luidt na inwerkingtreding van het Wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2010."

3. Materiële belastingschuld

3.1. Ontstaan materiële belastingschuld

Bij tijdvakbelastingen doen zich gedurende een vooraf vastgestelde periode, het tijdvak, doorlopend belastbare feiten voor. In de loop van het tijdvak ontstaan dan voortdurend materiële belastingschulden. De materiële belastingschuld ontstaat dus niet pas op het einde of na afloop van het tijdvak (zie De Werd in *Cursus Belastingrecht FBR 1.2.0.C*).

A-G Moltmaker schrijft in onderdeel 7.2.3.1 van zijn conclusie die voorafging aan het arrest HR 1 mei 1985, nr. 22 680, ECLI:NL:HR:1985:AW8290, BNB 1985/204:

"(...) voor alle belastingen geldt (...) dat de belastingschuld rechtstreeks uit de wet ontstaat en niet eerst door het vaststellen van een aanslag. (...) Een van de daaraan verbonden gevolgen is, dat een betaling van die schuld voordat een aanslag is vastgesteld niet onverschuldigd is."

In HR 2 november 1994, ECLI:NL:HR:1994:AA2989, BNB 1995/12 oordeelde de Hoge Raad:

"3.2. In het systeem van de artikelen 11 tot en met 15 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen kan ingeval de grootte van de belastingschuld eerst kan worden vastgesteld na afloop van het tijdvak waarover de belasting wordt geheven - en de belastingplicht niet in de loop van het tijdvak eindigt - een definitieve aanslag pas na afloop van dat heffingstijdvak worden opgelegd."

Bevestiging voor deze visie kan ook worden gevonden in HR 2 maart 2007, ECLI:NL:HR:2007:AU6474, BNB 2007/239. De belastingplichtige maakte zonder dat daar een (voorlopige) aanslag aan ten grondslag lag op 24 december 2001 een bedrag van f 450 000 over op een rekening van de Belastingdienst onder vermelding van 'schatting IB-schuld 2001'. De Hoge Raad die moest oordelen over het karakter van de betaling sprak in dit verband over:

"een 'spontane' storting ter zake van een materiële, doch nog niet formeel (bij belastingaanslag) vastgestelde, fiscale verplichting."

3.2. De termijn waarbinnen een aanslag moet worden opgelegd

Uit de jurisprudentie van de Hoge Raad kan worden afgeleid dat er in de loop van een tijdvak reeds materiële belastingschulden kunnen ontstaan. Artikel 11, vierde lid, AWR, waarin is bepaald dat de belastingschuld bij een tijdvakbelasting pas geacht wordt te zijn ontstaan op het tijdstip waarop het tijdvak eindigt, doet hieraan niet af. Op grond van de tekst van die bepaling geldt artikel 11, vierde lid, AWR alleen 'voor toepassing van het derde lid', dat gaat over de termijn waarbinnen een aanslag moet worden opgelegd.

Ten aanzien van artikel 11, vierde lid, AWR oordeelde het hof in zijn uitspraak die ten grondslag lag aan het arrest van de Hoge Raad van 2 maart 2007, ECLI:NL:HR:2007:AU6474, BNB 2007/239 als volgt:

"5.3. Het beroep van belanghebbende op artikel 11, vierde lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) en artikel 2, vijfde lid, van de Uitvoeringsregeling Awr, faalt. Het eerst genoemde artikel heeft uitsluitend betrekking op het tijdstip waarop de termijn als bedoeld in artikel 11, derde lid, van de AWR aanvangt en bepaalt niet wanneer de materiële inkomstenbelasting ontstaat."

De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 20 mei 1981, ECLI:NL:HR:1981:AW9627, BNB 1981/228 het volgende overwogen met betrekking tot het einde van de belastingplicht gedurende het belastingjaar wegens emigratie:

"(...) dat ingevolge artikel 3 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 ten aanzien van een binnenlandse belastingplichtige inkomstenbelasting wordt geheven naar het in een kalenderjaar genoten inkomen verminderd met de op de voet van hoofdstuk IV van die wet te verrekenen verliezen, onverschillig of de binnenlandse belastingplicht het gehele kalenderjaar dan wel slechts gedurende een gedeelte van het kalenderjaar heeft bestaan;

dat zulks voor de toepassing van artikel 16, lid 3, in verbinding met artikel 11, lid 4, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen medebrengt, dat de op een bepaald kalenderjaar betrekking hebbende inkomstenbelastingsschuld, ook indien de binnenlandse belastingplicht slechts gedurende een gedeelte van het jaar heeft bestaan, geacht wordt te zijn ontstaan op het tijdstip waarop het desbetreffende kalenderjaar eindigt ; (...)"

Ten aanzien van het einde van belastingplicht gedurende het belastingjaar wegens overlijden heeft de Hoge Raad in zijn arrest van 27 april 1983, ECLI:NL:HR:1983:AW8896, BNB 1983/232 overeenkomstig geoordeeld:

"dat ingevolge artikel 3 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 ten aanzien van een binnenlandse belastingplichtige inkomstenbelasting wordt geheven naar het in een kalenderjaar genoten inkomen verminderd met de op de voet van hoofdstuk IV van die wet te verrekenen verliezen, onverschillig of de binnenlandse belastingplicht het gehele kalenderjaar dan wel slechts gedurende een gedeelte van het kalenderjaar heeft bestaan;

dat zulks voor de toepassing van artikel 11, lid 3, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, in verbinding met lid 4 van dat artikel, meebrengt dat de op een bepaald kalenderjaar betrekking hebbende inkomstenbelastingsschuld, ook indien de binnenlandse belastingplicht slechts gedurende een gedeelte van het jaar heeft bestaan, geacht wordt te zijn ontstaan op het tijdstip waarop het kalenderjaar eindigt;

dat het laatste, anders dan in het middel wordt betoogd, niet alleen geldt indien de binnenlandse belastingplicht eindigt door emigratie doch evenzeer indien die belastingplicht eindigt door overlijden;"

Advocaat-Generaal Van Soest nam in zijn conclusie bij dit arrest het standpunt in dat ingeval van overlijden zowel de navorderingstermijn als de aanslagtermijn begint te lopen bij het overlijden. Hij baseert zijn mening mede hierop dat, anders dan ingeval van emigratie, in het geval van overlijden daarna geen gebeurtenissen meer kunnen plaats vinden die de grootte van de belastingsschuld over het lopende kalenderjaar beïnvloeden. Zou men, aldus de A-G, de term "tijdvak waarover de belasting wordt geheven" in artikel 11, vierde lid, AWR, in verband met artikel 3, tweede lid, Wet IB 1964 opvatten als het kalenderjaar dan zou artikel 11, vierde lid, AWR naar zijn letter niet van toepassing zijn, aangezien ingeval van overlijden de belastingsschuld kan worden vastgesteld voor de afloop van het jaar.

De Hoge Raad volgde de conclusie van de A-G niet en besliste, in gelijkkluidende bewoordingen als hij in zijn arrest van 20 mei 1981, BNB 1981/228, ten aanzien van de navorderingstermijn voor het geval van emigratie deed, dat ingeval van einde van de

belastingplicht door overlijden de termijn voor het opleggen van de primitieve aanslag begint te lopen bij het einde van het kalenderjaar.

3.3. Beoordeling

De uiterste termijn waarbinnen een definitieve aanslag opgelegd moet worden, volgt uit artikel 11, derde lid, AWR. Bij fictie is in artikel 11, vierde lid, AWR bepaald dat de belastingschuld geacht wordt te zijn ontstaan op het tijdstip dat het tijdvak eindigt. De reikwijdte van het vierde lid ziet echter enkel op de uiterste termijn waarbinnen de aanslag opgelegd moet worden. Artikel 11 AWR geeft enkel regels voor de uiterste termijn voor het opleggen van een aanslag.

Door het overlijden is de belastingplicht hier voor het einde van het kalenderjaar geëindigd. De belastbare feiten die zich tot en met het overlijden hebben voorgedaan bepalen in beginsel de materiële belastingschuld voor het betreffende tijdvak. Door middel van het vaststellen van de aanslag wordt de materiële belastingschuld geformaliseerd. Deze formalisering kan naar het oordeel van de kennisgroep ook voor afloop van het kalenderjaar van overlijden plaatsvinden. Uit onder andere HR 2 november 1994, ECLI:NL:HR:1994:AA2989, BNB 1995/12 en HR 2 maart 2007, ECLI:NL:HR:2007:AU6474, BNB 2007/239 kan worden opgemaakt dat een definitieve aanslag pas na afloop van het tijdvak kan worden opgelegd, tenzij de belastingplicht in de loop van het tijdvak eindigt.

Op grond van artikel 2.17 Wet IB 2001 kan de fiscale partner voor het jaar waarin de belastingplichtige overlijdt ervoor kiezen om het gehele jaar als fiscale partner aangemerkt te worden. Hierdoor blijft voor de fiscale partner de mogelijkheid bestaan om gemeenschappelijke inkomensbestanddelen vrijelijk toe te rekenen. Deze keuzemogelijkheid laat naar het oordeel van de kennisgroep onverlet dat voor de overleden partner een definitieve aanslag gedurende het (kalender)jaar van overlijden opgelegd kan worden. De keuze kan namelijk worden herzien tot het moment dat de belastingaanslagen van beide partners onherroepelijk vast staan.

Tot slot wordt opgemerkt dat het bestaan van de mogelijkheid om de aanslag gedurende het kalenderjaar op te leggen niet betekent dat de inspecteur verplicht is om voor afloop van het kalenderjaar van overlijden de definitieve aanslag op te leggen. De inspecteur kan ook ervoor kiezen om een voorlopige aanslag inkomstenbelasting vast te stellen, bijvoorbeeld wanneer de definitieve omvang van de materiële belastingschuld over het overlijdensjaar nog niet duidelijk is.