

HOGE RAAD 6 december 2019 (Nr. 19/00788)

(Mrs. De Groot, Overgaauw, Fierstra, Beukers-van Dooren, Cools; A-G Niessen)

28^{c*}

m.nt. G.T.K. Meussen

Art. 6.40 Wet IB 2001

ECLI:NL:HR:2019:1905

Aftrek specifieke zorgkosten die worden betaald na overlijden belastingplichtige

De moeder van belanghebbenden is in 2015 overleden. In de laatste weken van haar leven zijn zorgkosten gemaakt die belanghebbenden na haar overlijden uit de onverdeelde boedel hebben betaald. Voor het Hof was in geschil of die kosten aftrekbaar zijn op het inkomen van erflaatster. Het Hof heeft die vraag bevestigend beantwoord.

HR: Er is sprake van specifieke zorgkosten als bedoeld in de wet. Het moment van betalen – na overlijden – is een beletsel om die kosten op het inkomen van de overledene in aftrek te brengen. De kosten zijn na het overlijden van de erflaatster door belanghebbenden betaald. Die kosten kunnen alleen bij de erfgenamen als specifieke zorgkosten in aanmerking worden genomen met inachtneming van de voor die erfgenamen geldende drempel. Door het overlijden veranderen die kosten niet van aard.

De Hoge Raad doet zelf de zaak af.

ARREST

in de zaak van

de Staatssecretaris van Financiën

tegen

de Erfgenamen van [X] te [Z] (hierna: belanghebbenden)

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof Den Haag van 4 januari 2019, nr. BK-18/00732, op het hoger beroep van de Inspecteur tegen een uitspraak van de Rechtbank Den Haag (nr. SGR 18/9) betreffende een voor het jaar 2015 opgelegde aanslag in de inkomstenbelasting/premie volksverzekeringen. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

1 Geding in cassatie

De Staatssecretaris heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

Belanghebbenden hebben een verweerschrift ingediend.

De Advocaat-Generaal R.E.C.M. Niessen heeft op 8 oktober 2019 geconcludeerd tot grondverklaring van het beroep in cassatie (ECLI:NL:PHR:2019:1027).

Belanghebbenden hebben schriftelijk op de conclusie gereageerd.

2 Beoordeling van het middel

2.1 In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan. Op 2 augustus 2015 is de moeder van belanghebbenden overleden (hierna: erflaatster). In de laatste weken van haar leven zijn zorgkosten gemaakt die belanghebbenden na haar overlijden uit de onverdeelde boedel hebben betaald.

2.2 Voor het Hof was in geschil of die zorgkosten als specifieke zorgkosten in aftrek kunnen komen op het inkomen van erflaatster over 2015. Het Hof heeft net als de Rechtbank geoordeeld dat de kosten in het stelsel van de Wet IB 2001 worden geacht op erflaatster te drukken en daarom nog op haar inkomen in aftrek kunnen worden gebracht.

2.3 Het middel betoogt dat het Hof een onjuiste uitleg heeft gegeven aan artikel 6.40, lid 1, letter a, Wet IB 2001. De kosten zijn betaald na het overlijden van erflaatster. Daarom kunnen ze volgens het middel niet op haar inkomen in aftrek worden gebracht.

2.4.1 In deze zaak is niet in geschil dat de kosten die belanghebbenden op het inkomen van erflaatster in aftrek willen brengen, op zich specifieke zorgkosten als bedoeld in de Wet IB 2001 zijn. Hoewel het bij zulke kosten in de laatste weken van het leven voor de hand ligt dat zij pas na het overlijden worden betaald, is dat moment van betalen volgens de Wet IB 2001 een beletsel om die kosten op haar inkomen in aftrek te brengen. Artikel 6.40 Wet IB 2001 bepaalt namelijk, voor zover hier van belang, dat het tijd-

stip waarop aftrekbare uitgaven voor aftrek in aanmerking komen, het tijdstip van betaling is. In dit geval zijn de kosten na het overlijden van erflaatster door belanghebbenden betaald. Die na het overlijden door een erfgenaam betaalde zorgkosten kunnen alleen bij hemzelf als specifieke zorgkosten in aanmerking worden genomen met inachtneming van de voor die erfgenaam geldende drempel. Door het overlijden veranderen die kosten namelijk niet van aard. Dat was ook al zo onder de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (HR 15 juli 1986, ECLI:NL:HR:1986:BH4992 en ECLI:NL:HR:1986:AW7915). Belanghebbenden hebben erop gewezen dat deze uitspraken van de Hoge Raad uit 1986 nog niet op rechtspraak.nl zijn te vinden. Uitspraken van de Hoge Raad van voor 2000 staan inderdaad nog niet allemaal op rechtspraak.nl. Met de publicatie van het arrest in deze zaak zullen deze uitspraken uit 1986 alsnog op rechtspraak.nl worden gepubliceerd.

2.4.2 Op grond van het voorgaande slaagt het middel. De Hoge Raad kan de zaak afdoen. De uitspraak op bezwaar houdt in dat aftrek bij erflaatster niet mogelijk is. Die uitspraak zal de Hoge Raad bevestigen.

3 *Proceskosten*

De Hoge Raad ziet geen aanleiding voor een veroordeling in de proceskosten.

4 *Beslissing*

De Hoge Raad:

- verklaart het beroep in cassatie gegrond,
- vernietigt de uitspraak van het Hof en de uitspraak van de Rechtbank, en
- bevestigt de uitspraak van de Inspecteur.

HOF Den Haag, Meerv. belastingk., 4 januari 2019 (Nr. 18/0732)

Uitspraak

in het geding enz.;

op het hoger beroep van de Inspecteur tegen de uitspraak van de Rechtbank Den Haag van 30 mei 2018, nr. SGR 18/9.

1. (...)

7. De Rechtbank heeft overwogen:

“(…)

Geschil

4. In geschil is of de na het overlijden betaalde uitgaven voor gezinshulp en apotheekkosten van in totaal € 5.381 als specifieke zorgkosten aftrekbaar zijn bij erflaatster.

5. [Belanghebbenden] stellen zich op het standpunt dat de aftrek van de uitgaven voor specifieke zorgkosten in de aangifte van erflaatster kunnen worden begrepen. Hiertoe voeren [belanghebbenden] aan dat ten onrechte geen symmetrie bestaat in de systematiek van heffing, nu door erflaatster na haar overlijden ontvangen inkomsten van pensioen en AOW-uitkering wel tot haar inkomen wordt gerekend en ook voor de vermogensrendementsheffing wordt uitgegaan van een jaar, en na het overlijden betaalde zorgkosten niet tot het inkomen van erflaatster mogen worden gerekend.

6. [De Inspecteur] stelt zich op het standpunt dat de na het overlijden van erflaatster betaalde zorgkosten niet op erflaatsters inkomen in aftrek kunnen worden gebracht. [De Inspecteur] voert hiertoe aan dat de kosten, gelet op het tijdstip van betaling, niet op erflaatster drukken nu haar belastingplicht is geëindigd bij haar overlijden. Voorts voert [de Inspecteur] aan dat postuum ontvangen loon en pensioen tot het inkomen kan worden gerekend op grond van een goedkeuring van de Staatssecretaris van Financiën. Tot slot voert [de Inspecteur] aan dat tijdsevenredige heffing van vermogensrendementsheffing door de wetgever uitdrukkelijk is uitgezonderd in artikel 5.2, derde lid, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001).

Beoordeling van het geschil

7. Ingevolge artikel 6.1, eerste lid, van de Wet IB 2001 (tekst 2015) is de persoonsgebonden aftrek

het gezamenlijk bedrag van de in het kalenderjaar op de belastingplichtige drukkende persoonsgebonden aftrekposten en het gedeelte van de persoonsgebonden aftrek van voorgaande jaren dat niet eerder in aanmerking is genomen. Ingevolge artikel 6.1, tweede lid, onderdeel d, van de Wet IB 2001 vormen uitgaven voor specifieke zorgkosten een persoonsgebonden aftrekpost.

8. Ingevolge artikel 6.17, eerste lid, aanhef en onderdelen c en e, van de Wet IB 2001 worden als uitgaven voor specifieke zorgkosten aangemerkt de uitgaven die wegens ziekte of invaliditeit zijn gedaan voor farmaceutische hulpmiddelen verstrekt op voorschrift van een arts en extra gezinshulp.

9. Anders dan in de door [de Inspecteur] genoemde uitspraak van Hof Amsterdam van 12 november 2009, ECLI:NL:GHAMS:2009:BK7011, waar het ging om aftrekbaarheid van begrafeniskosten, zijn de onderhavige kosten opgekomen tijdens het leven van erflaatster. De kosten zijn uit de onverdeelde boedel betaald. Het betreft persoonlijke verzorgingskosten die zien op de periode vóór het overlijden, die niet door de zorgverzekeraar zijn vergoed en die niet bij de erfgenamen in aftrek kunnen worden gebracht. Naar het oordeel van de rechtbank worden deze kosten gelet op de wetssystematiek geacht op erflaatster te drukken en kunnen deze kosten op het inkomen van erflaatster in aftrek worden gebracht.

10. Gelet op wat hiervoor onder [9] is overwogen, dient het beroep gegrond te worden verklaard.

Proceskosten

11. Voor een proceskostenveroordeling bestaat geen aanleiding nu van voor vergoeding in aanmerking komende proceskosten niet is gebleken.
(...)"

8. In hoger beroep is hetzelfde geschil als bij de Rechtbank aan de orde.

9. De Rechtbank heeft naar 's Hofs oordeel terecht en op goede gronden geoordeeld dat de in geding zijnde uitgaven voor gezinshulp en apotheekkosten als specifieke zorgkosten bij erflaatster van het inkomen aftrekbaar zijn. Met zijn andersluidende stelling geeft de Inspecteur niet blijk van een juiste toepassing van het recht, in het bijzonder artikel 6.40 van de Wet inkomstenbelasting 2001.

10. Het hoger beroep is ongegrond.

11. Net als de Rechtbank ziet het Hof geen reden voor een proceskostenveroordeling.

12. Omdat de uitspraak van de Rechtbank in stand blijft, wordt van de Inspecteur wegens het door hem ingestelde hoger beroep een griffierecht geheven van € 508.

Beslissing

Het Gerechtshof:

- bevestigt de uitspraak van de Rechtbank, en
- verstaat dat de griffier van de Inspecteur € 508 aan griffierecht heft.

Uit het beroepschrift in cassatie van de staatssecretaris:

Middel

Als middel van cassatie draag ik voor:

Schending van het recht, met name van de artikelen 6.1, lid 2, onderdeel d en 6.17, lid 1, aanhef en onderdelen c en e, juncto artikel 6.40, lid 1, onderdeel a, van de Wet inkomstenbelasting 2001 (de Wet) en artikel 8:77 van de Algemene wet bestuursrecht, doordat het Hof heeft geoordeeld dat de na het overlijden gedane uitgaven bij erflaatster van het inkomen aftrekbaar zijn, zulks in verband met het hierna volgende ten onrechte althans op gronden die deze beslissing niet kunnen dragen.

Toelichting

Het in aanmerking nemen van postume zorguitgaven

Artikel 6.1, lid 1, van de Wet, bepaalt dat de persoonsgebonden aftrek is: de op de belastingplichtige drukkende persoonsgebonden aftrekposten (van dat jaar en van voorafgaande jaren). Ingevolge de artikelen 6.1, lid 2, onderdeel d en 6.17, lid 1, van de Wet, zijn bepaalde uitgaven voor specifieke zorgkosten een

persoonsgebonden aftrekpost. In het onderhavige geval gaat het om de uitgaven die wegens ziekte zijn gedaan voor voorgeschreven farmaceutische hulpmiddelen (artikel 6.17, lid 1, onderdeel c, van de Wet) en om uitgaven die wegens ziekte zijn gedaan voor extra gezinshulp (artikel 6.17, lid 1, onderdeel e, van de Wet).

Het gaat dus om uitgaven ter zake van persoonsgebonden aftrekposten. Dienaangaande bepaalt artikel 6.40, lid 1, onderdeel a, van de Wet:

“Voorzover in deze wet niet anders is bepaald, komen uitgaven ter zake van persoonsgebonden aftrekposten voor aftrek in aanmerking op het tijdstip waarop zij zijn: betaald [...]”

De onderhavige uitgaven komen derhalve voor aftrek in aanmerking op het tijdstip waarop zij zijn betaald. Nu het tijdstip van betaling gelegen is na het overlijden van de erflaatster, kunnen deze uitgaven niet bij haar in aftrek komen.

- Zolang zij leefde, waren er immers geen uitgaven om in aanmerking te nemen. Uitgaven worden voor de persoonlijke aftrekken in de inkomstenbelasting, zoals zojuist uiteengezet, pas in aanmerking genomen (‘fiscaal relevant’) op het moment dat zij worden betaald.
- Na haar overlijden zijn de uitgaven weliswaar betaald, maar erflaatster is voor de inkomstenbelasting op dat moment niet meer belastingplichtig. Belastingplichtig voor de inkomstenbelasting zijn ingevolge artikel 2.1, lid 1, van de Wet, immers uitsluitend natuurlijke personen, en dat is een overledene niet meer. Overledenen kunnen ook geen drager zijn van rechten en (belasting)plichten.

Met het overlijden gaan de rechten en plichten van de overledene onder algemene titel over op de erfgenamen. Het zijn dan ook de erfgenamen die na het overlijden van een persoon ontvangen inkomen genieten en op wie na het overlijden betaalde uitgaven drukken.

De uitspraak van het Hof berust derhalve op een verkeerde rechtsopvatting.

De uitspraak van het Hof

Het Hof maakt het oordeel van de Rechtbank dat de uitgaven bij erflaatster van het inkomen aftrekbaar zijn tot het zijne. Het Hof voegt daaraan toe dat de Inspecteur met zijn andersluidende stelling niet blijkt geeft van een juiste toepassing van het recht, in het bijzonder artikel 6.40 van de Wet.

Deze redenering kan ik niet volgen. Artikel 6.40 van de Wet bepaalt nou juist dat uitgaven pas in aanmerking kunnen komen op het tijdstip waarop zij zijn betaald. Dit is precies wat de Inspecteur betoogt. De Inspecteur betoogt dat de uitgaven pas in aftrek kunnen komen op het moment dat zij zijn betaald, dat dit na het overlijden van erflaatster gebeurd is en dat de uitgaven daarom enkel bij de erfgenamen in aftrek kunnen komen.

Het rechtsoordeel van het Hof dat de stelling van de Inspecteur niet met artikel 6.40 van de Wet te rijmen is, acht ik daarom niet alleen onjuist, maar ook innerlijk tegenstrijdig.

Het Hof sluit zich tevens aan bij de uitspraak van de Rechtbank. De Rechtbank heeft onder meer geoordeeld dat de onderhavige kosten zijn opgekomen tijdens het leven van de erflaatster (onderdeel 9 van de uitspraak van de Rechtbank).

In zoverre de Rechtbank met haar oordeel bedoeld heeft dat het moment van ‘opkomen van kosten’ bepalend is voor de aftrek, dan acht ik dat oordeel rechtens onjuist.

Zorgkosten zijn voor de inkomstenbelasting pas in aanmerking te nemen, indien zij voldoen aan een van de voorwaarden van artikel 6.40 van de Wet. Het opkomen van kosten is in dat artikel niet genoemd als fiscaal relevante omstandigheid.

Het criterium van het opkomen van kosten wordt wel gebezigd wanneer het gaat om de vraag wat de *oorsprong* is van bepaalde kosten, bijvoorbeeld in het kader van een navordering (de kosten komen op uit het buitenland), of in het kader van de bronvraag (opkomen uit effectenbezit). De oorsprong van de kosten is echter geen relevant criterium in de onderhavige zaak.

Als de kosten dan toch bij iemand zouden moeten opkomen, dan gebeurt dat bij de erfgenamen, omdat zij na het overlijden de enigen zijn die drager kunnen zijn van rechten en plichten van de overledene. De door de overledene tijdens het leven opgeroepen kosten, die na het overlijden gefactureerd worden, kunnen alleen maar door de erfgenamen worden betaald. De kosten kunnen dan ook uitsluitend bij de erfgenamen in aanmerking komen.

De Rechtbank heeft voorts geoordeeld dat de onderhavige kosten, gelet op de wetssystematiek, geacht worden op erflaatster te drukken (onderdeel 9 van de uitspraak van de Rechtbank).

Zonder nadere motivering is mij niet duidelijk op welke wetssystematiek de Rechtbank hier het oog

heeft. Ik leid uit de wetssystematiek juist af dat de uitgaven niet in aanmerking kunnen komen bij erflaatster. Ik kan ook niet goed verklaren waarom de Rechtbank oordeelt dat de kosten vanwege de wetssystematiek geacht worden op erflaatster te drukken. Het drukken van kosten op een belastingplichtige is inderdaad noodzakelijk, willen deze voor aftrek in aanmerking komen. Dat houdt ten aanzien van zorgkosten mijns inziens in dat er geen specifieke vergoeding tegenover deze kosten mag staan. Maar waarom de wetssystematiek dan zou veroorzaken dat deze kosten op erflaatster drukken ontgaat mij.

HR 15 juli 1986, nr. 23.800, ECLI:NL:HR:1986:AW7915

Aan het arrest van de Hoge Raad van 15 juli 1986, ontleen ik steun voor mijn standpunt. Uit dit arrest volgt dat de kosten van de laatste ziekte en begrafenis kosten bij de erfgenaam in aanmerking komen op het tijdstip als bedoeld in de artikelen 33 en 38 van de Wet IB 1964. Artikel 33 en 38 van de Wet IB 1964 stemmen overeen met de per 2001 ingevoerde artikelen 3.146 respectievelijk 3.147 en 6.40 van de Wet. Het arrest heeft zijn betekenis derhalve behouden¹. De relevante overweging 4.2 van dat arrest luidt:

“Voorts brengt meerbedoeld stelsel mede dat rechten en verplichtingen betreffende naar hun aard belastbare inkomsten en aftrekbare uitgaven die door de werking van de artikelen 33 en 38 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 ten tijde van het overlijden van de erflater nog niet door hem waren genoten onderscheidenlijk nog niet bij hem in aanmerking konden worden genomen, in het algemeen bij de overgang op de erfgenaam niet van aard veranderen en derhalve op de in de artikelen 33 en 38 bedoelde tijdstippen bij deze laatste als positieve respectievelijk negatieve inkomensbestanddelen in aanmerking worden genomen.”

Goedkeuring ten aanzien van postuum loon

Belanghebbende heeft in deze procedure aangevoerd dat het hem onrechtvaardig voorkomt dat bepaalde inkomsten na het overlijden nog wel tot het inkomen van de overledene kunnen worden gerekend, maar dat dit niet opgaat voor uitgaven als de onderhavige.

Graag wil ik dit nader toelichten. Er is geen sprake van dat postume positieve inkomsten en postume negatieve inkomsten in het algemeen asymmetrisch worden behandeld. Zowel na het overlijden ontvangen inkomsten als na het overlijden betaalde uitgaven komen enkel in aanmerking bij de erfgenamen van een overledene (zie ook de artikelen 3.146 en 3.147, van de Wet).

Wel geldt een specifieke goedkeuring voor postuum loon. Deze goedkeuring is opgenomen in onderdeel 2.1 van het Besluit van 17 december 2014, nr. BLKB2014/1894M, *Stcrt.* 2014, nr. 36871. De goedkeuring is in wezen gericht op de werkgever van de overledene. In deze goedkeuring is vermeld dat deze tegemoetkoming is ingegeven door praktische problemen die kunnen ontstaan in een situatie van loon dat nog betaald moet worden ten aanzien van een overleden werknemer. De werkgever zou dan moeten weten wie de erfgenamen zijn en deze werkgever zou het loon van de overledene aan de erfgenamen moeten betalen als loon uit vroegere dienstbetrekking van een ander met alle administratieve verplichtingen van dien. Dit legt een – veelal eenmalige – administratieve last bij de werkgever en kan tot praktische problemen leiden. Daarom is goedgekeurd dat de werkgever het loon nog mag uitbetalen als ware het loon van de overledene en het als zodanig administratief kan blijven verwerken. Indien de werkgever dit doet, dan kan deze goedkeuring eenvoudshalve ook voor de inkomstenbelasting gevolgd worden door de erfgenamen.

Er is dus niet sprake van een verschillende fiscale behandeling van positieve en negatieve inkomsten in het algemeen. Er is sprake van een beredeneerde, specifieke goedkeuring voor een bijzondere situatie. De goedkeuring voorkomt onevenredige extra lasten en praktische problemen bij werkgevers en kan daarom niet op een lijn worden gesteld met de behandeling van andere positieve of negatieve inkomsten, zoals in belanghebbendes geval.

Conclusie

De uitspraak van het Hof kan niet in stand blijven.

Conclusie Advocaat-Generaal mr. Niessen:

Het geschil in cassatie betreft de vraag of in de aanslag IB/PVV van erflaatster over haar overlijdensjaar als uitgaven voor specifieke zorgkosten in aanmerking kunnen worden genomen kosten die betrekking hebben op de periode over overlijden, maar die zijn betaald na overlijden.

¹ Zo vindt ook het Gerechtshof Arnhem in zijn uitspraak van 31 augustus 2010, nr. 09-00257, ECLI:NL:GHARN:2010:BN8218, onderdeel 4.12 van de uitspraak.

1 Procesverloop

1.1 Aan [X] (hierna: erflaatster) is een aanslag IB/PVV 2015 opgelegd, berekend naar een belastbaar inkomen uit werk en woning¹ van € 35.549 en een belastbaar inkomen uit sparen en beleggen² van € 14.846.

1.2 De Inspecteur heeft de aanslag, na daartegen gemaakt bezwaar, gehandhaafd.

1.3 De erfgenamen van erflaatster (hierna: belanghebbenden) hebben beroep tegen de uitspraak op bezwaar ingesteld bij de Rechtbank³. De Rechtbank heeft het beroep gegrond verklaard, de uitspraak op bezwaar vernietigd, de aanslag verminderd tot een bedrag berekend naar een box 1-inkomen van € 31.445 en een box 3-inkomen van € 14.846.⁴

1.4 De Inspecteur heeft hoger beroep tegen de uitspraak van de Rechtbank ingesteld bij het Hof⁵. Op het hoger beroep van belanghebbenden tegen de uitspraak van de Rechtbank bevestigde het Hof die uitspraak.⁶

1.5 De Staatssecretaris⁷ heeft tijdig en ook overigens op regelmatige wijze beroep in cassatie ingesteld. Belanghebbenden hebben een verweerschrift ingediend. De Staatssecretaris heeft afgezien van een conclusie van repliek.

2 De feiten en het geschil

De feiten

2.1 De door het Hof vastgestelde feiten luiden als volgt:

“5. Op 2 augustus 2015 is erflaatster overleden. [A] heeft als vertegenwoordiger van belanghebbenden voor erflaatster aangifte IB/PVV voor het jaar 2015 gedaan, in welke aangifte € 4.104 wegens uitgaven voor specifieke zorgkosten, na toepassing van de drempel, in aanmerking is genomen, resulterend in een belastbaar inkomen uit werk en woning van € 31.445. De uitgaven voor specifieke zorgkosten betreffen onder meer (afgerond) € 5.337 aan kosten voor extra gezinshulp en (afgerond) € 44 aan apotheekkosten. Tot de stukken van het geding behoren twee nota's voor persoonlijke verzorging. De ene nota, groot € 4.725,25, is van 18 augustus 2015 en betreft de periode 1 tot en met 31 juli 2015 en de andere nota, groot € 610,83, is van 15 september 2015 en betreft de periode 1 tot en met 31 augustus 2015. De nota's zien op de persoonlijke verzorging van erflaatster van 1 juli 2015 tot aan de dag van haar overlijden. De nota van de apotheek is van 21 september 2015 en betreft medicatie ten behoeve van palliatieve sedatie. Belanghebbenden hebben de bedragen aangemerkt als een schuld van de nalatenschap. Vanuit de (onverdeelde) boedel zijn de bedragen voldaan.

6. Bij de regeling van de aanslag heeft de Inspecteur de uitgaven voor gezinshulp en de apotheekkosten, in totaal € 5.381, niet in aftrek toegestaan, omdat de desbetreffende bedragen zijn betaald na het overlijden van de erflaatster. Omdat de uitgaven voor zorgkosten om die reden onder de drempel komen, is de gehele aftrek van zorgkosten van € 4.104 gecorrigeerd.”

De Rechtbank

2.2 De Rechtbank overweegt dat nu de kosten voor extra gezinshulp en de apotheekkosten zijn opgekomen tijdens het leven van erflaatster, deze kosten bij erflaatster als uitgaven voor specifieke zorgkosten in aanmerking kunnen worden genomen:

“9. Anders dan in de door verweerder genoemde uitspraak van Hof Amsterdam van 12 november 2009, ECLI:NL:GHAMS:2009:BK7011, waar het ging om de aftrekbaarheid van begrafeniskosten, zijn de onderhavige kosten opgekomen tijdens het leven van erflaatster. De kosten zijn uit de onverdeelde

1 Hierna: box 1 – inkomen.

2 Hierna: box 3 – inkomen.

3 Rechtbank Den Haag.

4 Rechtbank Den Haag 30 mei 2018, nr. SGR 18/9 (niet gepubliceerd.)

5 Gerechtshof Den Haag.

6 Gerechtshof Den Haag 4 januari 2019, nr. BK-18/00732 (niet gepubliceerd.)

7 De Staatssecretaris van Financiën.

boedel betaald. Het betreft persoonlijke verzorgingskosten die zien op de periode vóór het overlijden, die niet door de zorgverzekeraar zijn vergoed en die niet bij de erfgenamen in aftrek kunnen worden gebracht. Naar het oordeel van de rechtbank worden deze kosten gelet op de wetssystematiek geacht op erflaatster te drukken en kunnen deze kosten op het inkomen van erflaatster in aftrek worden gebracht.”

Het Hof

2.3 Het Hof neemt het oordeel en de daaraan ten grondslag liggende overwegingen van de Rechtbank over en maakt deze tot de zijne. In aanvulling daarop overweegt het Hof dat de Inspecteur blijk heeft gegeven van een onjuiste toepassing van het recht, in het bijzonder van artikel 6.40 Wet IB 2001.⁸

Het cassatieberoep

2.4 De Staatssecretaris heeft één middel van cassatie voorgesteld. Het houdt in dat het Hof ten onrechte heeft geoordeeld dat de na het overlijden van erflaatster gedane uitgaven op het inkomen van erflaatster aftrekbaar zijn. De Staatssecretaris betoogt dat:

“In zoverre de Rechtbank met haar oordeel bedoeld heeft dat het moment van ‘opkomen van kosten’ bepalend is voor de aftrek, dan acht ik dat oordeel rechtens onjuist. Zorgkosten zijn voor de inkomstenbelasting pas in aanmerking te nemen, indien zij voldoen aan een van de voorwaarden van artikel 6.40 van de Wet.”

De Staatssecretaris stelt zich eveneens op het standpunt dat de uitgaven niet op erflaatster hebben gedrukt.⁹

3 De behandeling van het beroep in cassatie

Inleiding

3.1 Erflaatster is op 2 augustus 2015 overleden. Na overlijden van erflaatster zijn drie nota's – respectievelijk voor persoonlijke verzorging en apotheekkosten van erflaatster – ontvangen. Deze kosten zijn uit de onverdeelde boedel voldaan. In de aangifte IB/PVV over het overlijdensjaar van erflaatster is in haar aangifte een bedrag van € 4.104, na toepassing van de drempel, opgevoerd als uitgaven voor specifieke zorgkosten.

3.2 In artikel 6.1, lid 1, Wet IB 2001 is bepaald dat persoonsgebonden aftrek het gezamenlijke bedrag van de in het kalenderjaar op de belastingplichtige drukkende¹⁰ persoonsgebonden aftrekposten omvat alsook het gedeelte van de persoonsgebonden aftrek dat in voorgaande jaren niet in aanmerking is genomen. Als persoonsgebonden aftrekposten worden onder meer aangemerkt uitgaven voor specifieke zorgkosten.¹¹

3.3 Tussen partijen is niet geschil dat de kosten voor persoonlijke verzorging en medicijnen uitgaven voor specifieke zorgkosten betreffen in de zin van artikel 6.17, lid 1, sub c en e Wet IB 2001. Derhalve komen de uitgaven voor extra gezinshulp en farmaceutische hulpmiddelen in beginsel voor aftrek in aanmerking.

3.4 In het onderhavige geval is in essentie de vraag of de genoemde specifieke zorgkosten kunnen worden beschouwd als op erflaatster drukkende persoonsgebonden aftrekposten. Indien deze vraag bevestigend wordt beantwoord, is voorts de vraag aan de orde of deze kosten op grond van artikel 6.40

⁸ Wet inkomstenbelasting 2001.

⁹ De Staatssecretaris heeft in het beroepschrift in cassatie tevens opgemerkt dat postuum loon om praktische redenen bij de overledene in aanmerking wordt genomen. Zie onderdeel 2.1 van het Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 17 december 2014, nr. BLKB2014/1894M, *Strct.* 2014, nr. 36871.

¹⁰ Deze voorwaarde werd ook gesteld bij de voorgangers van de specifieke zorgkostenregeling. Zie artikel 51, lid 1, Besluit op de inkomstenbelasting 1941, artikel 46, aanhef en eerste lid, Wet IB 1964 en artikel 6.1, lid 1, onderdeel a, Wet IB 2001 (tekst 2001).

¹¹ Artikel 6.1, lid 2, onderdeel d, Wet IB 2001.

Wet IB 2001 in de aanslag van erflaatster over haar overlijdensjaar in aanmerking kunnen worden genomen.¹²

Drukken-criterium bij overlijden

3.5 Tijdens de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001 is medegedeeld dat het begrip 'drukken' inhoudt dat uitgaven uit eigen middelen moeten worden voldaan, zonder verhaalsmogelijkheid.¹³ Dat roept de vraag op of in het onderhavige geval de kosten op erflaatster hebben gedrukt, nu de uitgaven zijn voldaan uit de nalatenschap.

3.6 Enerzijds kan worden betoogd dat de uitgaven voor specifieke zorgkosten op erflaatster hebben gedrukt, daar de uitgaven voor specifieke zorgkosten zijn opgekomen tijdens het leven van erflaatster.¹⁴ De schuld, groot het bedrag van de specifieke zorgkosten, rustte voorafgaand aan het overlijden op erflaatster. Nadat erflaatster is overleden, viel de schuld in de boedel. Deze kosten zijn uiteindelijk ook uit de nalatenschap – en derhalve in essentie uit de middelen van erflaatster – voldaan.

3.7 Anderzijds kan het standpunt worden ingenomen dat de uitgaven op de erfgenamen drukken. Nadat erflaatster is overleden, vallen de op haar rustende rechten en verplichtingen in de onverdeelde boedel die ten goede komt aan de erfgenamen.¹⁵ De verplichtingen verkleinen de boedel en daarmee ook het vermogen dat de erfgenamen ten deel valt. Het is derhalve niet ondenkbaar dat de erfgenamen de kosten eveneens als op hen drukkend ervaren.

3.8 Omtrent de problematiek ten aanzien van het drukken-criterium bij overlijdenskwesaties heeft de Hoge Raad al meermalen arrest gewezen. Op deze jurisprudentie wil ik hierna ingaan.

Jurisprudentie Wet IB 1964

3.9 De bewindsman heeft tijdens de parlementaire behandeling van de Wet IB 2001 betoogd dat de uitvoeringspraktijk en gewezen jurisprudentie onder de Wet IB '64¹⁶ ten aanzien van het drukken-criterium ook onder de Wet IB 2001 hun gelding behouden.¹⁷ Deze rechtspraak is daarom ook relevant bij de behandeling van de onderhavige rechtsvraag.

3.10 Het Hof en de Rechtbank hebben klaarblijkelijk aansluiting gezocht bij rechtspraak over de – inmiddels vervallen – aftrekmogelijkheid voor uitgaven ter zake van overlijden.¹⁸ Daarbij is de vraag of bij een

12 Volledigheidshalve merk ik op dat aan een overledene na afloop van het kalenderjaar waarin deze is overleden, een aanslag IB/PVV kan worden opgelegd. Alhoewel de binnenlandse belastingplicht slechts een gedeelte van het jaar bestaat, wordt de op de overledene rustende inkomstenbelastingsschuld geacht te zijn ontstaan op het tijdstip waarop het kalenderjaar eindigt. Zie: HR 27 april 1983, nr. 21 516, ECLI:NL:HR:1983:AW8896, (Concl. A-G Van Soest), BNB 1983/232, *Kamerstukken II 1999/2000*, 26 727, nr. 7, p. 234 en L.G.M. Stevens, *Inkomstenbelasting 2001* (Fiscale Hand- en studieboeken nr. 2), Deventer: Kluwer 2014, p. 36. Zie ook artikel 2.1, lid 1, Wet IB 2001.

13 *Kamerstukken II 1999/2000*, 26 727, nr. 7, p. 96. Zie voorts over de invulling van het drukken-criterium: HR 10 februari 1954, nr. 11 629, ECLI:NL:HR:1954:AY2807, BNB 1954/105, m.nt. M.J.H. Smeets, en HR 28 april 1954, nr. 11 744 ECLI:NL:HR:1954:AY2874, BNB 1954/189, m.nt. H.J. Hellemans. Zie onderdeel 2.3 Concl. A-G Van Ballegooijen, ECLI:NL:PHR:2004:AO3075, bij HR 17 september 2004, nr. 39 418, ECLI:NL:HR:2004:AO3075, BNB 2005/3 met annotatie van J. van Soest, V-N 2004/48.6 met annotatie van Redactie, *FutD* 2004-1668 met annotatie van Fiscaal up to Date alsook *Fiscale Encyclopedie de Vakstudie (deel IB '64)*, commentaar bij artikel 46 Wet op de inkomstenbelasting 1964, aantekening 8 (Buitengewone lasten moeten drukken), bijgewerkt tot 14 januari 2007 en Hof Amsterdam 25 november 2010, nr. 09/00244, NTFR 2011/311, D.A. Albregtse, *Cursus Belastingrecht (deel inkomstenbelasting)*, IB.6.1.1.A (online, bijgewerkt tot en met 7 maart 2019) en *Kamerstukken II 1998/99*, 26 727, nr. A, p. 14.

14 Zie in dat verband de onderdelen 3.9 tot en met 3.13.

15 Vooropgesteld dat zij de boedel niet verwerpen; zie artikel 4:190 BW.

16 Wet IB 1964.

17 *Kamerstukken II 1999/2000*, 26 727, nr. 7, p. 70: "Het wetsvoorstel staat niet geheel los van de Wet op de inkomstenbelasting 1964. Veel bepalingen en begrippen uit die wet hebben in de praktijk hun functie bewezen en hebben in de jurisprudentie een werkbare invulling gekregen. Sprekende voorbeelden zijn begrippen als «goed koopmansgebruik», «genieten» en «drukken». Dergelijke begrippen worden ook in het wetsvoorstel voor de Wet inkomstenbelasting 2001 gehanteerd. Deze begrippen houden in beginsel dezelfde betekenis, zodat de jurisprudentie en uitvoeringspraktijk met betrekking tot deze begrippen, zoals die tot ontwikkeling zijn gekomen onder het regime van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, van belang blijven voor de Wet inkomstenbelasting 2001."

18 Dit betreft onder meer uitgaven ter zake van overlijden, begrafenissen of crematies. Zie artikel 46, lid 1, onderdeel b, Wet IB '64 alsook de artikelen 6.16, onderdeel b, jo. 6.19 Wet IB 2001. Deze laatste bepalingen zijn geïntroduceerd met de inwerkingtreding van de Wet IB 2001. Zie daarvoor in het bijzonder *Kamerstukken II 1999/2000*, 26 727, nr. 3, p. 257-258. De aftrekmogelijkheid van deze kosten is per 1 januari 2009 vervallen.

overledene buitengewone lasten¹⁹ ter zake van overlijden in aftrek kunnen worden gebracht, reeds aan de orde gekomen. In een uitspraak van 4 mei 2000 oordeelde Hof Den Haag:

“5.1 Artikel 46, lid 1, onderdeel b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964, bepaalt – voorzover te dezen van belang – dat buitengewone lasten zijn de op de belastingplichtige drukkende uitgaven ter zake van overlijden. Nu de onderhavige kosten eerst zijn opgekomen na het overlijden van erflater drukken deze kosten niet op haar doch op de erfgenamen. Daarbij is niet van belang of erflater ten behoeve van die uitgaven een bepaald bedrag heeft afgezonderd of bestemd. Evenmin is daarbij van belang de omstandigheid dat de postume inkomsten wel bij erflater in aanmerking zijn genomen.”²⁰

3.11 De Hoge Raad heeft dit oordeel met toepassing van artikel 101a RO (thans: artikel 81 RO) in stand gelaten.²¹ Onder de Wet IB 2001 zijn gelijklopende uitspraken gedaan.²²

3.12 Uit deze beslissingen is niet eenduidig op te maken of ook ten aanzien van andere persoonsgebonden aftrekposten dan uitgaven ter zake van overlijden moet worden aangesloten bij het moment waarop de kosten zijn ‘opgekomen’.

3.13 Voorts merk ik op dat uit de genoemde uitspraken niet duidelijk wordt of de term ‘opgekomen na overlijden’ aldus moet worden verstaan dat de aanleiding tot het maken van de kosten ontstaat na overlijden, of dat daarmee wordt bedoeld op de omstandigheid dat de betaling noodzakelijkerwijs plaats zal vinden na overlijden.²³ Gelet op deze onduidelijkheid en de omstandigheid dat overlijdenskosten naar hun aard niet ontstaan bij leven – in tegenstelling tot uitgaven voor specifieke zorgkosten – lijken deze uitspraken mij in het onderhavige geval niet leidend.

Drukken en tijdstip van aftrek

3.14 Voor het onderhavige geschil zijn de arresten HR BNB 1986/298 en BNB 1986/299 van doorslaggevende betekenis. Evenals bij erflater ging het in die arresten om aftrek van – onder meer – uitgaven ter zake van laatste ziekte²⁴ van de overledene die uit de nalatenschap waren bestreden.

3.15 Anders dan in het voorliggende geval hadden in die zaken de erfgenamen de uitgaven ter zake van laatste ziekte in hun eigen aangifte opgenomen. Dat riep de vraag op of sprake was van op de erfgenamen drukkende uitgaven, nu de kosten uit de nalatenschap waren voldaan. De Hoge Raad overwoog:

“1. In dit geding gaat het primair om de vraag of kosten van de laatste ziekte en begrafeniskosten, die redelijkerwijs uit de nalatenschap van de overledene kunnen worden voldaan, nog in de zin van art. 46, eerste lid, aanhef en letter b, van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 als uitgaven ter zake van ziekte, onderscheidenlijk overlijden, drukken op de belastingplichtige, ten laste van wiens erfdeel het met zijn erfdeel overeenkomende gedeelte van die kosten is gekomen.
(...)

4.2. De Hoge Raad vindt redenen om van (...) [opmerking A-G: de sinds de arresten van de Hoge Raad van 28 december 1951, B 9132, en 23 januari 1952, B 9154²⁵, gevestigde rechtspraak] thans terug te komen, zulks omdat deze rechtspraak, die van de aanvang af slechts ten dele door de belastingadministratie is gevolgd, niet past in het hier aan de orde zijnde wettelijke stelsel inzake de heffing van

19 De buitengewone lastenregeling is de voorloper van de buitengewone uitgavenregeling. De buitengewone uitgavenregeling is op haar beurt weer de voorganger van de regeling voor specifieke zorgkosten.

20 Hof Den Haag, 4 mei 2000, nr. 95/02460, ECLI:NL:GHSGR:2000:BG7728, FED 2000/296.

21 HR 26 juni 2001, nr. 36 212, ECLI:NL:HR:2001:AB3040, BNB 2002/318.

22 Gerechtshof 's-Hertogenbosch van 28 februari 2008, nr. 06/00207, ECLI:NL:GHSHE:2008:BC7263, V-N 2008/56.2.4. Het tegen deze uitspraak ingestelde cassatieberoep is met toepassing van artikel 81 RO afgedaan: HR 10 juli 2009, nr. 08/01166, ECLI:NL:HR:2009:BJ2025, Gerechtshof Amsterdam, 12 november 2009, nr. 09/00220, ECLI:NL:GHAMS:2009:BK7011, NTFR 2010/63, V-N 2010/8.2.4, Vp-bulletin 2008/23. Het tegen de laatste uitspraak ingestelde cassatieberoep is eveneens afgedaan met toepassing van artikel 81 RO: HR 9 juli 2010, nr. 09/04777, ECLI:NL:HR:2010:BN0680.

23 Zie in dat verband onderdeel 4 van J.P. Boer, R.M. Freudenthal, ‘Het draagkrachtbeginsel ten grave gedragen?’, WFR 2003/325 en *Fiscale Encyclopedie de Vakstudie (deel IB 2001)*, commentaar bij artikel 6.19 Wet IB 2001, aantekening 2.1 (Belastingplichtige, partner en kinderen jonger dan 27 jaar), bijgewerkt tot 13 september 2019.

24 Deze aftrekmogelijkheid maakte onderdeel uit van de buitengewone lastenregeling.

25 Voetnoot A-G: Aanvankelijk werd aangenomen dat ingeval de begrafeniskosten en kosten van laatste ziekte uit de nalatenschap konden worden bestreden, zij niet voor aftrek in aanmerking kwamen omdat deze kosten niet persoonlijk op de erfgenamen drukten.

inkomstenbelasting en in de wijze waarop dat stelsel sedert 1951 in de rechtspraak is uitgekristalliseerd. Bedoeld stelsel brengt immers mede dat voor aftrek van uitgaven als buitengewone lasten – behoudens in geval van bijzondere vergoedingen ter dekking van zodanige uitgaven – niet van belang is uit welke middelen de belastingplichtige voor het doen van die uitgaven kan putten. De omstandigheid dat een schuld bij voorrang boven vele andere schulden op de boedel kan worden verhaald rechtvaardigt niet het maken van een uitzondering op deze regel. Die omstandigheid laat onverlet dat de aansprakelijkheid van een erfgenaam voor zijn aandeel in de desbetreffende kosten – afgezien van een eventueel daardoor bewerkstelligde vermindering van het verschuldigde successierecht – een even grote verkleining van zijn aandeel in de nalatenschap, derhalve van zijn vermogen, tot gevolg heeft.

Voorts brengt meerbedoeld stelsel mede dat rechten en verplichtingen betreffende naar hun aard belastbare inkomsten en aftrekbare uitgaven die door de werking van de artikelen 33 en 38 van de Wet op de inkomstenbelasting 1964 ten tijde van het overlijden van de erflater nog niet door hem waren genoten onderscheidenlijk nog niet bij hem in aanmerking konden worden genomen, in het algemeen bij de overgang op de erfgenaam niet van aard veranderen en derhalve op de in de artikelen 33 en 38 bedoelde tijdstippen bij deze laatste als positieve respectievelijk negatieve inkomensbestanddelen in aanmerking worden genomen. Ook daarmee is niet in overeenstemming de aftrek van door erfgenamen gedane uitgaven als buitengewone lasten afhankelijk te stellen van de omvang van het nagelaten vermogen.

4.3. Gelet op het onder 4.2 overwogene kan de omstandigheid dat hier een schuld van de overledene ten laste van haar nalatenschap is voldaan, op zich zelf geen beletsel vormen voor aftrek bij belanghebbende als uitgave ter zake van ziekte in de bovenvermelde zin.²⁶

3.16 Voor wat betreft het 'drukken' van uitgaven als de genoemde lijken twee benaderingen denkbaar, zoals al opgemerkt in de onderdelen 3.6 en 3.7. De ene knoopt aan bij het gegeven dat ter zake van die uitgaven op het moment van overlijden een schuld bestaat die deel uitmaakt van het vermogen van de overledene en als deel van de nalatenschap overgaat op de erfgenamen. De andere sluit aan bij het gegeven dat de overledene de aftrekpost niet kon effectueren en dat deze als recht tegenover de staat overgaat op de erfgenamen.

3.17 Het 'drukken-criterium' is daarmee naar mij voorkomt, hier niet volstrekt eenduidig. In HR *BNB* 1986/298 en 1986/299 heeft de Hoge Raad de kwestie echter beslist en gekozen voor de tweede benadering.

3.18 Deze benadering sluit aan bij het door de Staatssecretaris gereleveerde 'kasstelsel' van artikel 6.40 Wet IB 2001 dat in de weg staat aan aftrek na overlijden.

3.19 Artikel 6.40 Wet IB 2001, voor zover in cassatie van belang, luidt:

- "1. Voorzover in deze wet niet anders is bepaald, komen uitgaven ter zake van persoonsgebonden aftrekposten voor aftrek in aanmerking op het tijdstip waarop zij zijn:
- a. betaald;
 - b. verrekend;
 - c. ter beschikking gesteld of
 - d. rentedragend geworden."

3.20 Artikel 6.40 Wet IB 2001 is – mede – gebaseerd op artikel 38 Wet IB '64, evenals de artikelen 3.147 en 4.44 Wet IB 2001.²⁷

26 HR 15 juli 1986, nr. 23 800, ECLI:NL:HR:1986:AW7915, *BNB* 1986/299, m.nt. Van Dijck, *FED* 1986/1337, HR 15 juli 1986, nr. 23 413, ECLI:NL:HR:1986:BH4992, (Concl. A-G Van Soest), *BNB* 1986/298. Zie ook: *Fiscale Encyclopedie de Vakstudie (deel IB 2001)*, commentaar bij artikel 3.146 Wet IB 2001, aantekening 3.4 (Postume inkomsten), bijgewerkt tot 1 september 2019 alsook *Fiscale Encyclopedie de Vakstudie (deel IB 2001)*, commentaar bij artikel 3.147 Wet IB 2001, aantekening 2.7 (Postume uitgaven), bijgewerkt tot 1 september 2019. Zie ook: Resolutie van 1 juli 1987, nr. 286-12856, *BNB* 1987/256, gewijzigd bij Besluit van 19 december 2000 (Nr. CPP2000/2963M), *BNB* 2001/221.

27 *Kamerstukken II* 1999/2000, 26 727, nr. 3, p. 269: "Deze bepaling is ontleend aan artikel 45b, eerste lid, aanhef, en artikel 46, veertiende lid, eerste volzin, in samenhang met artikel 38, eerste lid, Wet op de inkomstenbelasting 1964. Met de gewijzigde formulering is geen inhoudelijke wijziging beoogd." Zie ook: L.G.M. Stevens, *Inkomstenbelasting 2001 (Fiscale Hand- en studieboeken nr. 2)*, Deventer: Kluwer 2014, p. 1307 en *Fiscale Encyclopedie de Vakstudie (deel IB '64)*, commentaar bij artikel 38 Wet op de inkomstenbelasting 1964, aantekening 4 (doel en strekking), bijgewerkt tot 9 februari 2012.

3.21 De aard van het kasstelsel brengt volgens mij met zich dat bij een overledene geen kosten dan wel inkomsten meer in aanmerking kunnen worden genomen wanneer na het moment van overlijden nog inkomsten dan wel kosten opkomen.²⁸

3.22 Uit de arresten HR *BNB* 1986/298 en 1986/299 maak ik op dat bij overledenen niet wordt afgeweken van het tijdstip van aftrek. Ook in die gevallen is het tijdstip van aftrek het moment waarop de uitgaven ter zake van persoonsgebonden aftrekposten zijn betaald, verrekend, rentedragend dan wel ter beschikking gesteld. Ingeval dat moment zich bij leven heeft voorgedaan, kunnen de kosten bij de overledene in aanmerking worden genomen.

3.23 In zoverre kan worden aangenomen dat belastingplichtigen gewoonlijk het moment van betalen zullen ervaren als dat waarop een uitgave een last vormt, kan deze benadering ook worden geacht het meest in overeenstemming met de ratio van de persoonsgebonden aftrek en regeling van uitgaven voor specifieke zorgkosten in het bijzonder – als voorziening voor bijzondere uitgaven – te zijn.²⁹

3.24 In het onderhavige geval zijn de uitgaven voor persoonlijke verzorging en medicijnen van erflaatster na haar overlijden betaald.³⁰ Gesteld noch gebleken is dat de uitgaven zijn verrekend, ter beschikking gesteld of rentedragend geworden in de zin van artikel 6.40 Wet IB 2001 tijdens het leven van erflaatster. Derhalve komen de uitgaven voor specifieke zorgkosten niet bij haar voor aftrek in aanmerking.

3.25 Het middel is derhalve gegrond.

Ten overvloede: aftrek bij erfgenamen

3.26 Ten overvloede merk ik op dat uit de arresten van de Hoge Raad *BNB* 1986/298 en 1986/299 volgt dat de uitgaven voor specifieke zorgkosten van een overledene na overgang op de erfgenamen niet van aard veranderen. Indien en voor zover de rechten en verplichtingen onder algemene titel op de erfgenamen overgaan, gaat mijns inziens ook het recht op persoonsgebonden aftrek over. De erfgenaam treedt in het recht op aftrek van de overledene op dezelfde wijze als ten aanzien van uitgaven voor specifieke zorgkosten van de erfgenaam zelf.³¹ In tegenstelling tot hetgeen belanghebbenden hebben betoogd, beperkt artikel 6.16 Wet IB 2001 derhalve het aftrekrecht van de erfgenamen niet.

3.27 De omstandigheid dat het aftrekrecht onder algemene titel overgaat op de erfgenamen, heeft wel tot gevolg dat dat recht verwatert naarmate er meer erfgenamen zijn. Bij iedere erfgenaam moet de drempel van artikel 6.20 Wet IB 2001 worden toegepast om te bepalen in hoeverre het aftrekrecht voor hem of haar leidt tot vermindering van de verschuldigde inkomstenbelasting. Dat kan onder omstandigheden zelfs ertoe leiden dat het genoemde recht bij een of meer erfgenamen in feite niet tot een daadwerkelijke aftrek leidt.

4 Conclusie

De conclusie strekt ertoe dat het beroep in cassatie van Staatssecretaris van Financiën gegrond dient te worden verklaard.

Noot

1. Een procedure met een voorspelbare uitkomst, maar die toch wel weer aanleiding zal geven tot Kamervragen en politieke commotie. En daarenboven een procedure over een wrange situatie die zich met enige regelmaat voordoet en uiteindelijk voor belanghebbende (en belanghebbenden in vergelijkbare gevallen) tot een onbevredigende uitkomst leidt.

2. Erflaatster is op 2 augustus 2015 overleden. Voorafgaand aan haar overlijden werd zij persoonlijk verzorgd en is aan haar medicatie ten behoeve van palliatieve sedatie verstrekt. Na haar overlijden zijn door de erfgenamen drie nota's ontvangen waarbij kosten in rekening zijn gebracht ter zake van de gezinshulp en de medicatie. De kosten zijn vanuit de onverdeelde boedel voldaan en zijn aangemerkt als schuld van de nalatenschap.

²⁸ Zie: J.E.A.M. van Dijk, I.J.F.A. van Vijfeijken, Het kasstelsel in de Wet IB 2001 (FED fiscale brochures), Deventer: FED 2006, p. 54.

²⁹ *Kamerstukken II* 2008/09, 31 706, nr. 3, p. 1. Zie ook: *Kamerstukken II* 2003/04, 28 607, nr. 65, p.7, *Kamerstukken II* 2000/01, 27 431, nr. 7, p. 45, *Kamerstukken II* 1998/99, 26 727, nr. 3, p. 53-54 en p. 255.

³⁰ Zie onderdeel 2.1.

³¹ Volledigheidshalve merk ik op dat ook bij de erfgenamen de persoonsgebonden aftrek pas in aanmerking kan worden genomen wanneer zich een tijdstip als bedoeld in artikel 6.40 Wet IB 2001 heeft voorgedaan.

tenschap. De erfgenamen hebben de kosten opgenomen als uitgaven voor specifieke zorgkosten in de aangifte inkomstenbelasting van erflater over het overlijdensjaar. Niet in geschil is dat de desbetreffende kosten op zichzelf kwalificeren als specifieke zorgkosten. In geschil is of er recht op aftrek bestaat bij erflater gezien het gestelde in art. 6.40 Wet IB 2001. Erflater heeft de kosten tijdens leven immers niet betaald.

3. Zowel Rechtbank Den Haag als het Hof Den Haag honoreert het recht op aftrek met de redenering dat de desbetreffende kosten tijdens leven bij erflater zijn opgekomen. Daarbij overwegen beide rechterlijke colleges (het Hof volgt op dit punt het oordeel van de Rechtbank) als volgt: "Naar het oordeel van de rechtbank worden deze kosten gelet op de wetssystematiek geacht op erflater te drukken en kunnen deze kosten op het inkomen van erflater in aftrek worden gebracht." Wat in dit verband nu precies onder de wetssystematiek moet worden verstaan, wordt door de Rechtbank en het Hof niet geëxpliciteerd. Maar men kan de door beide rechterlijke colleges toegepaste benadering wel invoelen. Het mag voor het recht op aftrek niet uitmaken of de zorgkosten van een belanghebbende nog tijdens diens leven of na diens overlijden zijn betaald. Het gaat er om dat de kosten bij belanghebbende zijn opgekomen, ofwel zijn opgeroepen door belanghebbendes ziekte.

4. In de visie van A-G Niessen en naar het oordeel van de Hoge Raad heeft zowel de Rechtbank als het Hof art. 6.40 Wet IB 2001 onjuist uitgelegd en toegepast. Erflater heeft de in geding zijnde kosten tijdens leven simpelweg niet betaald en uit dien hoofde komen deze kosten niet in aftrek op haar inkomen. Daarnaast is ook aan de overige aftrekcriteriën 'verrekend', 'ter beschikking gesteld' of 'rentedragend geworden' niet voldaan.

5. Aftrek kan in beginsel wél plaats vinden bij de erfgenamen, mits bij hen op individuele basis de aftrekdrempel wordt overschreden. Dit volgt uit de arresten HR 15 juli 1986, nr. 23 413 en 23 800, *BNB 1986/298** en *BNB 1986/299** waarin de Hoge Raad oordeelde dat het aftrekrecht van de erflater onder algemene titel overgaat op de erfgenamen. Dit is uiteraard geen onderwerp van deze procedure. Bij meerdere erfgenamen heeft dit overigens wel tot gevolg dat het aftrekrecht verwatert naarmate er meer erfgenamen zijn. Bij iedere erfgenaam moet immers de drempel van art. 6.20 Wet IB 2001 worden toegepast om te bepalen in hoeverre het aftrekrecht voor hem of haar leidt tot een vermindering van de verschuldigde inkomstenbelasting. Onder omstandigheden kan dit derhalve tot gevolg hebben dat het aftrekrecht van een erfgenaam verloren gaat, bijvoorbeeld wanneer er geen eigen substantiële ziektekosten zijn gemaakt.

6. Het vorenstaande heeft betrekking op de situatie dat er ziektekosten door de erfgenamen worden betaald na overlijden van de erflater. Deze situatie dient te worden onderscheiden van de situatie dat tijdens leven van bijvoorbeeld een ouder door een kind ziektekosten van die ouder worden betaald. In een dergelijke situatie doemt de kring van personen op waarvan specifieke zorgkosten in aanmerking worden genomen als bedoeld in art. 6.16 Wet IB 2001. In dat wetsartikel wordt onder meer gesproken over de bij de belastingplichtige inwonende zorgafhankelijke ouders. Voor een nog zelfstandig wonende ouder bestaat voor een kind derhalve tijdens leven van die ouder geen aftrekrecht.

7. Uiteindelijk bestaat er een aanmerkelijke kans dat de in het geding zijnde zorgkosten bij niemand aftrekbaar zijn, niet bij erflater omdat zij de zorgkosten niet heeft betaald en niet bij de erfgenamen omdat op individueel niveau de aftrekdrempel van art. 6.20 Wet IB 2001 niet wordt overschreden. Een hoogst onbevredigende uitkomst die ook geen recht doet aan hetgeen maatschappelijk gewenst is en door de overheid wordt gepropageerd. Namelijk dat ouderen zo lang mogelijk zelfstandig blijven wonen terwijl het natuurlijk in de praktijk regelmatig voorkomt dat in de periode van de laatste levensfase, bij een persoon die terminaal ziek is, na het overlijden door de erfgenamen nog zorgkosten van de erflater worden betaald, al dan niet uit de nalatenschap.

8. Het zou de Staatssecretaris van Financiën mijns inziens dan ook sieren om tegemoetkomend beleid te formuleren, waarbij in afwijking van de letterlijke tekst van art. 6.40 Wet IB 2001, aftrek van zorgkosten in aftrek bij erflater wordt toegestaan voor zover de kosten door de erfgenamen al dan niet uit de nalatenschap worden voldaan, en voor zover betaling binnen 1 jaar¹ na overlijden plaatsvindt. Dat bespaart in dit verband ook een discussie over het 'drukken-criterium' (zie conclusie A-G Niessen) omdat fiscaal gehandeld wordt als zouden de kosten nog tijdens leven door erflater zelf zijn betaald.

G.T.K. Meussen

1 Een periode van 1 jaar lijkt mij in dit verband een alleszins redelijke termijn. Gedurende die periode mag men toch gevoeglijk aannemen dat de erfgenamen alsdan alle openstaande rekeningen van erflater hebben betaald.