

commentaar op	Hoge Raad 15-12-2017, ECLI:NL:HR:2017:3149, (Roeffen q.q./Ontvanger)
datum	31-01-2018
auteur	F.A.M. Nowee en M.M. Eveleens

Hoge Raad 15-12-2017, ECLI:NL:HR:2017:3149, (Roeffen q.q./Ontvanger)

Annotatie bij HR 15 december 2017, ECLI:NL:HR:2017:3149, Roeffen q.q./Ontvanger

1. Het toenemende aantal retailfaillissementen heeft voor vele discussies gezorgd over de btw-afdracht bij executieverkopen vanuit een faillissementssituatie. Het arrest van de Hoge Raad van 15 december 2017 vormt daarom een belangwekkende uitspraak die een aanzienlijke impact zal hebben op de faillissementspraktijk. De Hoge Raad beantwoordt in dit arrest een drietal prejudiciële vragen naar aanleiding van een proefprocedure die door de curator van Geddes & Gillmore aanhangig werd gemaakt.

2. De prejudiciële vragen hebben betrekking op het *Rentekas*-arrest (HR 6 mei 1983, *NJ* 1984/228) waarin de Hoge Raad overwoog dat een hypotheekhouder zich bij de uitwinning van zijn zekerheidsrechten ook mag verhalen op de omzetbelasting die onderdeel uitmaakt van de verkoopopbrengst. De verhaalsmogelijkheden van de fiscus dreigden daarmee destijds illusoir te worden. Ter voorkoming van het 'weglekken' van omzetbelasting als gevolg van dit arrest voerde de wetgever de verleggingsregeling voor de omzetbelasting in. Op grond van deze verleggingsregeling dient de ondernemer – indien btw-plichtig – aan wie de verhypothekerde of verpande goederen bij een executoriale verkoop zijn geleverd de omzetbelasting af te dragen en niet de verkoper.

3. De feiten in de onderhavige proefprocedure zijn weinig anders dan in menig ander retailfaillissement. Rabobank had een pandrecht op (onder meer) de kledingvoorraden van Geddes & Gilmore en was zowel voor als na faillissement (toen met de curator) een afwijkende wijze van verkoop overeengekomen in de zin van artikel 3:251 lid 2 BW. De afspraak met de curator hield in dat de voorraden vanuit de winkels werden verkocht waarbij de opbrengst aan de bank toekwam. De bank betaalde aan de boedel een bijdrage ter dekking van de exploitatiekosten van de winkels. Op grond van eerdere jurisprudentie van de Hoge Raad (zie bijvoorbeeld HR 14 februari 2014, *NJ* 2014/264) kwalificeert een dergelijke onderhandse verkoop ex artikel 3:251 lid 2 BW als het uitoefenen van het recht van parate executie in de zin van artikel 57 Fw.

4. Omdat de kledingvoorraden rechtstreeks aan niet btw-plichtige particulieren werden verkocht, was de verleggingsregeling niet van toepassing. De kopers betaalden de koopsom op de bij de bank aangehouden bankrekening en de bank verhaalde zich onder verwijzing naar het *Rentekas*-arrest ook op de btw-component van de verkoopopbrengst. De fiscus viste hierdoor achter het net en legde aan de boedel naheffingsaanslagen voor de 'ontvangen' omzetbelasting op. Indien deze aanslagen als boedelschuld kwalificeren, blijft er minder (of geen) geld over om te verdelen onder de preferente en concurrente crediteuren. Bij de Rechtbank Amsterdam vorderde de curator daarom voor recht te verklaren dat de betreffende omzetbelasting geen boedelschuld oplevert.

Vragen aan de Hoge Raad

5. De rechtbank heeft vervolgens de volgende prejudiciële vragen aan de Hoge Raad gesteld (r.o. 3.2):

(1) Moet de omzetbelastingsschuld die ontstaat doordat de pandhouder op de voet van art. 3:251 BW na faillissement van de pandgever overgaat tot de onderhandse verkoop aan particulieren als boedelschuld worden aangemerkt? Zo ja, valt deze in één van de drie door het *Koot Beheer/Tideman*-arrest (HR 19 april 2013, *NJ* 2013/291) genoemde categorieën boedelschulden?

(2) Maakt het voor de beantwoording van vraag 1 verschil of de verkoop plaatsvindt (i) krachtens een vóór faillissement met de pandgever gemaakte afspraak als bedoeld in art. 3:251 lid 2 BW, (ii) krachtens een na faillissement met de curator gemaakte afspraak als bedoeld in artikel 3:251 lid 2 BW (iii) na een door de voorzieningenrechter verleende toestemming op de voet van artikel 3:251 lid 1 of (iv) doordat de curator betrokken is bij de verkoop door de winkels van de gefailleerde open te stellen, personeel beschikbaar te stellen en de betalingen via de bankrekening van de boedel te laten verlopen?

(3) In hoeverre is van belang of sprake is van een voortzetting van bedrijf als bedoeld in artikel 98 Fw of artikel 173a Fw?

Geén boedelschuld bij parate executie

6. Het antwoord van de Hoge Raad op de eerste vraag luidt dat de omzetbelastingsschuld die ontstaat als gevolg van parate executie door de pandhouder géén boedelschuld oplevert (r.o. 3.4.3). Nu er geen wettelijke bepaling bestaat die ertoe strekt dat de omzetbelasting een boedelschuld zou zijn en de curator evenmin in strijd handelt met een op hem rustende verplichting, zou de boedelschuld op grond van het *Koot Beheer/Tideman*-arrest alleen dan nog kunnen ontstaan wanneer de curator deze verplichting middels een daartoe strekkende rechtshandeling aangaat. Volgens de Hoge Raad is van dit laatste geen sprake. De verkoop en

levering vindt immers steeds plaats als gevolg van parate executie door de pandhouder en betreft geen rechtshandeling van de curator waaraan de verschuldigdheid van omzetbelasting is verbonden.

Medewerking van de curator

7. Dat de curator meewerkt aan de executieverkoop ten behoeve van de pandhouder doet aan het voorafgaande niet af, aldus de Hoge Raad. De Hoge Raad wijkt daarmee af van de conclusie van de advocaat-generaal (ECLI:NL:PHR:2017:1257). De A-G is de mening toegedaan dat er onderscheid zou moeten worden gemaakt tussen de gevallen waarbij de executieverkoop geheel zonder betrokkenheid van de curator plaatsvindt en gevallen waarbij de curator een overeenkomst ex artikel 3:251 lid 2 BW aangaat of gestand doet dan wel toestemming vraagt aan de voorzieningenrechter. In die laatste gevallen valt er namelijk veel voor te zeggen om te oordelen dat de curator wel een rechtshandeling verricht waarbij hij een boedelschuld aangaat. Volgens de A-G zou de omzetbelastingsschuld alleen dan geen boedelschuld vormen, wanneer de onderhandse verkoop plaatsvindt na toestemming van de voorzieningenrechter op verzoek van de pandhouder (art. 3:251 lid 1 BW). De Hoge Raad wil dit onderscheid echter niet maken. Omdat er bij iedere afwijkende wijze van verkoop ex artikel 3:251 BW sprake is van parate executie, oordeelt de Hoge Raad dat in geen van die gevallen een boedelschuld ontstaat ten aanzien van de omzetbelasting. De tweede vraag wordt dus ook ontkennend beantwoord.

8. In het kader van de derde vraag overweegt de Hoge Raad dat bij een voortzetting ingevolge artikel 98 en artikel 178 Fw in het algemeen wel boedelschulden kunnen ontstaan wanneer de curator deze zelf in het kader van de voortzetting aangaat (r.o. 3.4.5). Dat geldt dan ook voor de omzetbelasting die verschuldigd wordt in het kader van de verkopen die tijdens de voortzetting plaatsvinden. Maar als de leveringen van de betreffende goederen aan de kopers in een door de curator voortgezet bedrijf het gevolg zijn van een executorialer verkoop op grond van parate executie door de pand- of hypotheekhouder levert de omzetbelasting toch weer geen boedelschuld op.

Nieuwe wetgeving

9. De Hoge Raad heeft tot slot geanticipeerd op een destijds toekomstig wetsvoorstel, namelijk het Belastingplan 2018 (*Kamerstukken II 2017/18, 34 785*) en het daarin opgenomen artikel 42d Invorderingswet 1990 (r.o. 3.5). Deze wetwijziging is op 1 januari 2018 in werking getreden. Onder het nieuwe wetsartikel zijn de pand- en hypotheekhouder en de executant die zich verhalen op het door de koper betaalde bedrag dat betrekking heeft op de verschuldigde omzetbelasting, hoofdelijk aansprakelijk voor de betaling van deze omzetbelasting aan de fiscus. In geval van faillissement zal de fiscus in de regel bij de pand- of hypotheekhouder aankloppen, omdat de omzetbelastingsschuld (zoals uit dit arrest volgt) niet verifieerbaar is. Door betaling door de pand- of hypotheekhouder wordt volgens de Hoge Raad geen boedelvordering (uit hoofde van regres) verkregen op de gefailleerde. Wel kan het na uitwinning van de zekerheden onvoldaan gebleven deel van de vordering als concurrente vordering worden ingediend (art. 59 Fw).

Juridisch onjuist

10. De Hoge Raad heeft met dit arrest een heldere en eenduidige oplossing geboden voor de btw-problematiek in (met name) retailfaillissementen. Het enige 'open eind' dat in het arrest wordt gelaten is wat het onderscheid is tussen een executieverkoop en een 'gewone' voortzetting in de zin van artikel 98 Fw. In dat laatste geval leidt de omzetbelasting immers tot een boedelschuld terwijl dat bij een executorialer verkoop tijdens de voortzetting niet het geval is (r.o. 3.4.5). Wij gaan ervan uit dat de omzetbelasting alleen dan tot een boedelschuld leidt wanneer de aan niet btw-plichtige particulieren verkochte zaken onbezwaard zijn of door de curator zijn gelost (art. 58 lid 2 Fw). Zodra de zekerheidsgerechtigde en de curator echter afspraken maken over afdracht van de verkoopopbrengst (oneigenlijke lossing, zie hierover *ING/Hielkema q.q.*, HR 25 februari 2011, *NJ 2012/74*) geldt de verkoop als executorialer verkoop en kwalificeert de omzetbelasting niet als boedelschuld.

11. Indien de Hoge Raad in het onderhavige arrest de rederneerlijn van de A-G had gevolgd, was het antwoord op de vraag of een omzetbelastingsschuld in een concreet geval kwalificeert als boedelschuld minder voorspelbaar geworden. Dan zou immers veelal aan de hand van de feiten en omstandigheden moeten worden beoordeeld of er sprake is van een handeling van de curator waaruit zijn wil tot verkoop blijkt. Maar hoewel wij de praktische benadering van de Hoge Raad toejuichen, achten wij de lijn juridisch niet juist. Het is namelijk onbegrijpelijk dat een overeenkomst die de curator met de zekerheidsgerechtigde sluit over het faciliteren van een executieverkoop, niet beschouwd wordt als een rechtshandeling waarmee de curator een boedelschuld aangaat in de zin van het *Koot Beheer/Tideman*-arrest. Ons inziens is het verschuldigd worden van omzetbelasting door het leveren van goederen aan kopers een direct gevolg van deze overeenkomst, omdat de gefailleerde nog steeds als ondernemer geldt waarvan omzetbelasting moet worden geheven (art. 12 lid 1 Wet OB).

12. Daarnaast leidt het arrest (wanneer het nieuwe art. 42d Invorderingswet 1990 wordt weggedacht) tot het onwenselijke gevolg dat de fiscus de tijdens een executieverkoop na faillissement door niet btw-plichtige particulieren betaalde omzetbelasting op geen enkele partij kan verhalen. Het gaat daarbij om gemeenschapsgeld dat wordt misgelopen (in het geval van Geddes & Gilmore betrof dit ruim € 157.000). Ondanks dat ten tijde van het wijzen van het arrest nog niet zeker was of artikel 42d Invorderingswet 1990 in werking zou treden, heeft de Hoge Raad deze situatie aanvaard. Gelukkig voor de fiscus weten we inmiddels dat het gecreëerde

gat aan verhaalsmogelijkheden is gerepareerd.

Toekomst

13. Voor toekomstige retailfaillissementen heeft dit arrest tot gevolg dat curatoren geen risico meer lopen ten aanzien van de verschuldigde omzetbelasting en op dat vlak geen vrijwaring meer van de zekerheidsgerechtigde hoeven te verlangen. Ook kunnen curatoren, zoals ook wel werd overeengekomen, geen afdracht meer vorderen van de btw-component van de verkoopopbrengst in verband met de (mogelijke) boedelschuld aan de fiscus. Voor de pand- of hypotheekhouder is van belang dat de Hoge Raad heeft bevestigd dat de rechtsregel uit het *Rentekas*-arrest uit 1983 nog steeds geldt. Een zekerheidsgerechtigde mag zich dus verhalen op de in de verkoopprijs begrepen omzetbelasting (indien de verleggingsregeling niet van toepassing is). Door de invoering van artikel 42d Invorderingswet 1990 is het voordeel van deze regel echter weggenomen, omdat de pand- en hypotheekhouder nu hoofdelijk aansprakelijk is voor de (door)betaling van de vanwege de executieverkoop ontvangen omzetbelasting.

mr. F.A.M. Nowee en mr. drs. M.M. Eveleens januari 2018