

**JOR 2018/159, Hoge Raad, 15-12-2017, ECLI:NL:HR:2017:3149,
ECLI:NL:PHR:2017:1257, 17/03203 (annotatie)**

Instantie: Hoge Raad
Datum uitspraak: 15-12-2017, 10-11-2017
Publicatie: JOR 2018/159 (Sdu Jurisprudentie Onderneming & Recht), aflevering 6, 2018
Annotator: <ul style="list-style-type: none"> • prof. mr. N.E.D. Faber
ECLI: ECLI:NL:HR:2017:3149 , ECLI:NL:PHR:2017:1257
Zaaknummer: 17/03203, 17/03203
Overige publicaties: <ul style="list-style-type: none"> • ECLI:NL:HR:2017:3149 • NTRF 2018/276 met annotatie van A.E.H. van der Voort Maarschalk, mr. R.R. Verkerk • NLF 2018/0327 met annotatie van Joost Vetter • V-N Vandaag 2017/2980 • AR 2017/6576 • RvdW 2018/31 • V-N 2018/3.25 met annotatie van Redactie • NJB 2018/71 • RI 2018/11 • Belastingadvies 2018/5.10 • NJ 2018/194 met annotatie van F.M.J. Verstijlen • Veditax (FutD), 18-12-2017 • FutD 2018-0012 • Tvl 2018/38 met annotatie van R.M. Leeuwenburgh, J. Bijloo • NTHR 2018, afl. 1, p. 73 • INS-Updates.nl 2018-0021 met annotatie van F.A.M. Nowee • ECLI:NL:PHR:2017:1257
Rechtsgebied: Insolventierecht
Rubriek: Financiering, zekerheden en insolventie
Rechters: <ul style="list-style-type: none"> • mr. Streefkerk • mr. Heisterkamp • mr. Snijders • mr. Du Perron • mr. Kroeze
Partijen: Mr. R.G. Roeffen te 's-Hertogenbosch, in zijn hoedanigheid van curator in de faillissementen van Geddes & Gilmore Retail BV en Geddes & Gilmore Wholesale BV, eiser in eerste aanleg, advocaat in de prejudiciële procedure: mr. T.T. van Zanten, tegen de Ontvanger van de Belastingdienst (Midden- en Kleinbedrijf) Amsterdam te Amsterdam, gedaagde in eerste aanleg, advocaat in de prejudiciële procedure: mr. J.W.H. van Wijk.
Regelgeving: <ul style="list-style-type: none"> • BW Boek 3 - 33, 3:35, 3:250, 3:251 • Fw - art. 57, 98, 173a • Wet OB 1968 - art. 3, 12 • Uitv. Besl. OB 1968 - art. 24ba • Iw 1990 - art. 42d (ontwerp)

Inhoudsindicatie

Status van omzetbelastingsschuld die het gevolg is van onderhandse verkoop van verpande voorraden aan particulieren door pandhouder tijdens faillissement van pandgever, Prejudiciële beslissing, Omzetbelastingsschuld is geen boedelschuld, ongeacht of sprake is van voortzetting van het bedrijf door de curator, Hoofdelijke aansprakelijkheid voor verschuldigde omzetbelasting pand- en hypotheekhouder en executant ex art. 42d Iw 1990, Verwijzing naar HR 6 mei 1983, NJ 1984/228 (Rentekas); HR 15 juli 1985, NJ 1986/193; HR 13 maart 1987, NJ 1988/556; HR 23 juni 1999, BNB 1999/330; HR 25 februari 2011, «JOR» 2014/271, m.nt. NEDF en Vermunt (ING/Hielkema q.q.); HR 19 april 2013, «JOR» 2013/224, m.nt. Boekraad (Koot Beheer/Tideman q.q.) en HR 14 februari 2014, «JOR» 2014/118, m.nt. Schuijling en NEDF (Feenstra q.q./ING)., Vervolg op Rb. Amsterdam 5 juli 2017, «JOR» 2017/280, m.nt. Boekraad

Ga direct naar

- [Samenvatting](#)
- [Uitspraak](#)
- [Beslissing/besluit](#)
- [Noot](#)

Samenvatting

Op grond van art. 3:248 lid 1 BW is de pandhouder bevoegd het verpande goed te verkopen en het hem verschuldigde op de opbrengst te verhalen, als de pandgever in verzuim is met de voldoening van hetgeen waartoe de zekerheid van het pand dient. Op de voet van art. 3:250 BW geschiedt deze verkoop in het openbaar, maar ingevolge art. 3:251 BW is ook verkoop op andere wijze mogelijk. In al deze gevallen oefent de pandhouder het recht van parate executie uit als bedoeld in art. 3:248 lid 1 BW. Daaronder valt dus ook het geval dat de pandhouder en de pandgever op de voet van art. 3:251 lid 2 BW onderhandse verkoop door de pandgever zijn overeengekomen. Ook in dat geval geschiedt de verkoop van het verpande ten behoeve van de pandhouder en kan deze zich als separatist verhalen op de opbrengst daarvan. Dit is niet anders in faillissement bij verkoop door de curator krachtens overeenstemming tussen hem en de pandhouder (zogenoemde oneigenlijke lossing). Deze verkoop valt daarom binnen het toepassingsbereik van art. 57 Fw en moet worden beschouwd als (een vorm van) uitoefening van het recht van parate executie van de pandhouder (zie HR 25 februari 2011, «JOR» 2014/271, m.nt. NEDF en Vermunt (ING/Hielkema q.q.) en HR 14 februari 2014, «JOR» 2014/118, m.nt. Schuijling en NEDF (Feenstra q.q./ING)). De verplichting tot afdracht van omzetbelasting rust in beginsel op de ondernemer die de levering of de dienst verricht (art. 12 lid 1 Wet OB 1968). Dat geldt ook indien de pand- of hypotheekhouder het aan hem door de ondernemer verpande of verhypothekerde goed krachtens het recht van parate executie verkoopt (vgl. HR 23 juni 1999, BNB 1999/330). De verplichting tot afdracht van omzetbelasting rust (dus) niet op de pand- of hypotheekhouder. Indien de pand- of hypotheekhouder op grond van art. 57 lid 1 Fw zijn recht als separatist uitoefent, is hij evenmin gehouden om de in de verkoopprijs begrepen omzetbelasting af te dragen aan de boedel, maar kan hij zich mede op dat deel van de verkoopprijs verhalen (zie met betrekking tot de hypotheekhouder HR 6 mei 1983, NJ 1984/228 (Rentekas), alsmede HR 15 juli 1985, NJ 1986/193 en HR 13 maart 1987, NJ 1988/556). Op de hiervoor vermelde regel dat de verplichting tot afdracht van omzetbelasting rust op de ondernemer, bestaat een uitzondering indien de verkoop plaatsvindt op een veiling. In dat geval rust die verplichting op de houder van de veiling (art. 3 lid 5 Wet OB 1968). Voorts bestaat een uitzondering op die regel indien op grond van art. 12 lid 5 Wet OB 1968 een verleggingsregeling van toepassing is, in welk geval de verplichting tot afdracht van omzetbelasting rust op degene aan wie de levering wordt verricht. Een dergelijke regeling is, voor zover hier van belang, onder meer in het leven geroepen voor het geval dat een in zekerheid gegeven roerende of onroerende zaak wordt geleverd aan een ondernemer tot executie van die zekerheid (art. 24ba lid 1, aanhef en onder d, Uitv.besl. OB 1968). Boedelschulden zijn slechts die schulden die een onmiddellijke aanspraak geven jegens de faillissementsboedel hetzij ingevolge de wet, hetzij omdat zij door de curator in zijn hoedanigheid zijn aangegaan, hetzij omdat zij een gevolg zijn van een handelen van de curator in strijd met een door hem in zijn hoedanigheid na te leven verbintenis of verplichting. Onder het aangaan van een schuld door de curator in deze zin is te verstaan dat de curator deze schuld op zich neemt bij een rechtshandeling, doordat zijn wil daarop is gericht (art. 3:33 en 3:35 BW) (HR 19 april 2013, «JOR» 2013/224, m.nt. Boekraad (Koot Beheer/Tideman q.q.)).

De Hoge Raad verstaat de prejudiciële vragen aldus, dat deze betrekking hebben op alle gevallen waarin krachtens art. 3:251 BW een van art. 3:250 BW afwijkende wijze van verkoop heeft plaatsgevonden, dus ook indien dat berust op een overeenkomst met de curator – of op een voor de faillietverklaring met de pandhouder aangegane overeenkomst –

en de verkoop plaatsvindt op een wijze als in deze zaak aan de orde, door verkoop vanuit de tot de boedel behorende winkels door personeel van de gefailleerde. De Hoge Raad verstaat de prejudiciële vragen voorts aldus dat het daarbij gaat om verkoop aan particulieren, waarbij dus geen sprake is van verlegging als bedoeld in het hiervoor genoemde art. 24ba lid 1, aanhef en onder d, Uitv.besl. OB 1968. Zoals volgt uit de hiervoor genoemde arresten, is in de hiervoor vermelde gevallen steeds sprake van verkoop en levering als gevolg van parate executie door de pandhouder.

De prejudiciële vragen stellen aan de orde of in deze gevallen de over de levering verschuldigde omzetbelasting een boedelschuld oplevert. Bij gebreke van een daartoe strekkende bepaling is in deze gevallen geen sprake van een boedelschuld op grond van de wet. Evenmin is daarin sprake van een handelen van de curator in strijd met een verplichting als hiervoor bedoeld. De vraag is derhalve of deze schuld door de curator in zijn hoedanigheid wordt aangegaan. Die vraag moet ontkennend worden beantwoord. Omdat in de hiervoor vermelde gevallen steeds sprake is van verkoop en levering als gevolg van parate executie door de pandhouder, kan niet worden gezegd dat sprake is van een rechtshandeling van de curator waaraan de verschuldigdheid van omzetbelasting is verbonden. Dit wordt niet anders indien de curator op enigerlei wijze zijn medewerking aan die verkoop verleent. Uit het vorenstaande volgt dat de eerste twee vragen in hun geheel ontkennend moeten worden beantwoord.

Indien de curator het bedrijf van de gefailleerde voortzet als bedoeld in art. 98 Fw of art. 173a Fw, zijn de kosten en andere schulden die uit die voortzetting voortvloeien, in het algemeen aan te merken als boedelschulden, omdat ze door de curator in zijn hoedanigheid zijn aangegaan als hiervoor bedoeld. Dat geldt (dus) ook voor omzetbelastingsschulden die ontstaan door leveringen op grond van door de curator in het kader van de voortzetting van het bedrijf verrichte verkopen. Indien en voor zover de leveringen echter het gevolg zijn van een executoriale verkoop op grond van parate executie door de pand- of hypotheekhouder, ligt daaraan, zoals hiervoor is overwogen, geen rechtshandeling van de curator ten grondslag waaraan de verschuldigdheid van omzetbelasting is verbonden. Dit geldt ook als die executoriale verkoop met medewerking van de curator plaatsvindt vanuit (of met de faciliteiten van) het door de curator voortgezette bedrijf. De derde vraag moet derhalve aldus worden beantwoord dat het voor de beantwoording van de eerste twee vragen niet van belang is of sprake is van voortzetting van het bedrijf als bedoeld in art. 98 Fw of art. 173a Fw.

Indien het van het thans aanhangige Belastingplan 2018 deel uitmakende nieuwe art. 42d Iw 1990 wordt aangenomen en ingevoerd, worden de pand- en hypotheekhouder en de executant die zich hebben verhaald op het door de executiekoper betaalde bedrag, hoofdelijk aansprakelijk voor de omzetbelasting die verschuldigd is ter zake van de levering. Opmerking verdient dat uit het vorenstaande volgt dat de pand- en hypotheekhouder dan ter zake geen regresvordering zullen hebben die een boedelschuld oplevert. Wel zijn hun met pand of hypotheek versterkte vorderingen dan eventueel in zoverre onvoldaan gebleven, zodat deze op de voet van art. 59 Fw kunnen worden ingediend in het faillissement.

Uitspraak

Conclusie Advocaat-Generaal

(mr. Hartlief)

In deze zaak heeft de rechtbank Amsterdam prejudiciële vragen gesteld in een geschil dat in de kern gaat over het volgende: moet als boedelschuld worden aangemerkt een omzetbelastingsschuld die ontstaat door parate executie van verpande zaken na faillissement van de pandgever door een onderhandse verkoop en levering aan particulieren (art. 3:251 BW) waarbij de pandhouder zich mede verhaalt op de in de opbrengst begrepen omzetbelasting. Hierbij is van belang dat Uw Raad in het arrest Koot /Tideman q.q.¹ kort gezegd heeft overwogen dat op grond van de Faillissementswet boedelschulden slechts die schulden zijn die een onmiddellijke aanspraak geven jegens de faillissementsboedel hetzij ingevolge de wet, hetzij omdat zij door de curator in zijn hoedanigheid zijn aangegaan, hetzij omdat zij een gevolg zijn van een handelen van de curator in strijd met een door hem in zijn hoedanigheid na te leven verbintenis of verplichting. De reikwijdte van het begrip boedelschuld en de uitleg van genoemd arrest zijn ook aan de orde in een aantal andere prejudiciële vragen die thans bij Uw Raad in behandeling zijn (zaaknummers 17/01157 en

17/01478). Verder is een prejudiciële procedure aanhangig over de verifieerbaarheid van een rente-vordering waarbij het genoemde arrest ook een rol speelt (zaaknummer 17/01480).²

1. Inleiding en vraagstelling

1.1. Op grond van art. 392 Rv kan de rechter op verzoek van partijen of ambtshalve de Hoge Raad een rechtsvraag stellen ter beantwoording bij wijze van prejudiciële beslissing indien een antwoord op de vraag nodig is om op de eis of het verzoek te beslissen en dit antwoord rechtstreeks van belang is (a) voor een veelheid aan vorderingsrechten die gegrond zijn op dezelfde of soortgelijke feiten en uit dezelfde of soortgelijke samenhangende oorzaken voortkomen of (b) voor de beslechting of beëindiging van talrijke andere uit soortgelijke feiten voortvloeiende geschillen waarin dezelfde vraag zich voordoet.

1.2. De onderhavige zaak gaat over de uitwinning van het pandrecht van de Rabobank op de (kleding-)voorraden van G&G door onderhandse verkoop aan particulieren. Deze onderhandse verkoop geschiedde op grond van afspraken tussen de Rabobank en de curator als bedoeld in art. 3:251 lid 2 BW en op grond van een beschikking van de voorzieningenrechter op de voet van art. 3:251 lid 1 BW. Het is de zekerheidsgerechtigde op grond van het arrest Rentekas van Uw Raad toegestaan zich bij uitwinning te verhalen op de opbrengst inclusief het omzetbelastinggedeelte (hierna randnummers 4.17-4.18). Bij uitwinning door een onderhandse verkoop aan particulieren gelden geen bijzondere regels voor de heffing van de omzetbelasting (hierna ook: 'belasting toegevoegde waarde' of 'btw'). Dit betekent dat de omzetbelasting in beginsel wordt geheven van de ondernemer die de levering verricht, in het algemeen de pandgever (hierna randnummers 4.19-4.27). De parate executie kan ook geschieden wanneer de pandgever failliet is verklaard. Dit doet de – hier voorgelegde – vraag rijzen op welke wijze de omzetbelastingsschuld dan in het faillissement van de pandgever dient te worden gekwalificeerd.

1.3. De voorgelegde prejudiciële vragen zijn maatschappelijk van betekenis. In de afgelopen jaren was sprake van een groot aantal faillissementen in de detailhandel.³ Het ging hierbij ook om een aantal zeer bekende en omvangrijke winkelketens.⁴ Bij een faillissement van een detailhandelsbedrijf kan het in de rede liggen dat de verpande voorraden ten behoeve van de zekerheidsgerechtigde worden uitgewonnen door onderhandse verkoop op de voet van art. 3:251 BW aan particulieren (bijvoorbeeld in een opheffingsuitverkoop). Voor de rechtspraak is van belang of de daaruit voortvloeiende omzetbelastingsschuld als boedelschuld kwalificeert. In het geval geen sprake is van een boedelschuld, zal de vordering van de fiscus in de praktijk niet inbaar zijn. Het zou dan namelijk gaan om een verbintenis die is ontstaan na de faillietverklaring en waardoor de boedel niet is gebaat. Bij de afwikkeling van het faillissement komen zodanige vorderingen in het geheel niet aan bod (vgl. art. 24 Fw) (hierna randnummers 4.35-4.36). In het geval wel sprake is van een boedelschuld, dan moet de Ontvanger uit de baten worden voldaan vóór de uitkeringen aan schuldeisers met vorderingen die dateren van voor de faillissementsdatum (*verifieerbare schulden*) (hierna ook randnummers 4.35-4.36). Dit zou betekenen dat dan in beginsel minder actief beschikbaar is voor de voldoening van de geverifieerde schulden. Daarbij verdient opmerking dat de curator bij verkoop op basis van een overeenkomst met de pandhouder kan trachten dit gevolg te ondervangen door te bedingen dat de pandhouder de boedel vrijwaart van de omzetbelastingsschuld (hierna randnummers 4.47-4.48 en 4.52).

1.4. Beide partijen hebben het belang van de prejudiciële vragen onderschreven.⁵ Verder hebben beide partijen verzocht om herformulering van de prejudiciële vragen.⁶ Art. 393 lid 7 Rv bepaalt dat Uw Raad de vraag kan herformuleren en dat Uw Raad partijen dan in de gelegenheid stelt om binnen een door Uw Raad te bepalen termijn hierover schriftelijke opmerkingen te maken, tenzij de herformulering van ondergeschikte betekenis is. Het betreft een bevoegdheid van Uw Raad;⁷ de wet stelt niet de eis dat de herformulering door (één van) partijen is verzocht. In de memorie van toelichting wordt opgemerkt dat Uw Raad door het herformuleren van prejudiciële vragen zo nodig een adequater antwoord kan formuleren op een rechtsvraag die ook in talrijke andere feitelijk vergelijkbare zaken en procedures beantwoording behoeft.⁸

1.5. Bij vonnis van 5 juli 2017 heeft de rechtbank Amsterdam ter beantwoording bij wijze van prejudiciële beslissing de volgende vragen voorgelegd:

“Vraag 1

Moet als boedelschuld worden aangemerkt de omzetbelastingenschuld die ontstaat doordat de pandhouder op de voet van artikel 3:251 BW na faillissement van de pandgever overgaat tot onderhandse verkoop en levering aan particulieren en doordat de pandhouder zich (ingevolge het arrest HR 6 mei 1983, NJ 1984/228 (Rentekas)) mede verhaalt op de in de opbrengst begrepen omzetbelasting? Zo ja, valt deze in één van de drie door de Hoge Raad in r.o. 3.7.1 van het arrest van 19 april 2013 (Koot /Tideman) genoemde categorieën boedelschulden?

Vraag 2

Maakt het voor de beantwoording van vraag 1 verschil of

- a. verkoop plaatsvindt krachtens vóór faillissement met de pandgever gemaakte afspraak als bedoeld in artikel 3:251 lid 2 BW?
- b. verkoop plaatsvindt krachtens na faillissement met de curator gemaakte afspraak als bedoeld in artikel 3:251 lid 2 BW?
- c. verkoop plaatsvindt na door de voorzieningenrechter op verzoek van de pandhouder of de curator op de voet van artikel 3:251 lid 1 BW verleende toestemming voor een van artikel 3:250 BW afwijkende wijze van verkoop?
- d. de curator betrokken is bij de verkoop bijvoorbeeld door al of niet tegen betaling de winkels van de gefailleerde open te stellen, personeel beschikbaar te stellen of betalingen te laten verlopen via de bankrekening van de boedel?

Vraag 3

In hoeverre is van belang of sprake is van een voortzetting van het bedrijf als bedoeld in artikel 98 Fw of artikel 173a Fw?"

1.6. De curator heeft verzocht om het tweede gedeelte van de eerste vraag, dat juist betrekking heeft op de categorisering in de zin van Koot /Tideman q.q., te schrappen.⁹ Daartoe heeft de curator aangedragen dat met een bevestigend antwoord op het eerste gedeelte van de vraag is gegeven dat de omzetbelastingenschuld in één van de drie in het arrest Koot /Tideman q.q. genoemde categorieën valt. Althans zou die categorisering voor de beantwoording van de onderhavige prejudiciële vragen niet van betekenis zijn.

1.7. Mij lijkt het voor de rechtspraak echter wel degelijk van belang hoe een eventuele bevestigende beantwoording van het eerste gedeelte van de eerste vraag zich verhoudt tot (de categorisering in) het arrest Koot /Tideman q.q. Dat arrest is geen rustig bezit. In de literatuur is ingegaan op de vraag hoe (in het bijzonder de tweede categorie van) het arrest Koot/Tideman q.q. moet worden gelezen en geduid (hierna randnummer 4.42). Het is voor de rechtspraak dus van belang hoe de beantwoording van de onderhavige prejudiciële vragen zich verhoudt tot het arrest Koot /Tideman q.q. De curator heeft voor zijn standpunt dat de omzetbelastingenschuld niet kwalificeert als boedelschuld ook juist aansluiting gezocht bij dat arrest.¹⁰ Een herformulering van vraag 1 op dit punt acht ik daarom niet geïndiceerd.

1.8. De curator heeft verder verzocht vraag 2 sub d te verduidelijken.¹¹ In de eerste plaats dienen volgens de curator achter de zinsnede "de curator betrokken is bij de verkoop" te worden ingevoegd de woorden "op een wijze als bedoeld in sub a, b of c hiervoor". In de tweede plaats heeft de curator opgemerkt dat de situatie waarin de betaling via de boedel verloopt als voorbeeld uit de vraagstelling dient te worden geschrapt aangezien deze situatie zich in casu niet zou voordoen en zich normaal gesproken in de praktijk ook niet zal voordoen.¹² In de derde plaats heeft de curator gevraagd voor het geval van bevestigende beantwoording ook op te nemen voor welke mate van betrokkenheid dit dan geldt.

1.9. Naar mijn mening behoeft ook vraag 2 (d) geen herformulering. Uit de aanhef van vraag 2 is duidelijk dat het gaat om een verkoop op de voet van art. 3:251 BW op de in vraag 1 beschreven wijze. De betaling via de bankrekening van de boedel is wat mij betreft een voorstelbaar voorbeeld van betrokkenheid van de curator; niet vereist is dat deze situatie zich hier feitelijk heeft voorgedaan (hetgeen de Ontvanger stelt en de curator betwist). Bij de beantwoording van een prejudiciële vraag is Uw Raad immers niet gebonden aan de feiten die zijn vastgesteld door de rechter die de

vraag heeft gesteld.¹³ In de voorgelegde vraag ligt voldoende besloten dat de vereiste mate van betrokkenheid wordt vermeld wanneer dit voor het antwoord op de vraag van belang mocht zijn.

1.10. De Ontvanger verzoekt herformulering van vraag 1.¹⁴ De Ontvanger voert daartoe aan dat in deze vraag tot uitgangspunt wordt genomen dat de pandhouder overgaat tot verkoop en levering. In deze zaak is volgens de Ontvanger echter tussen partijen in debat of de voorraden door de pandhouder danwel de curator van de pandgever zijn verkocht. Van de zijde van de curator is hierop gereageerd. De curator heeft aangegeven er geen bezwaar tegen te maken dat dit element uit de vraagstelling wordt geschrapt. Het gaat (ook) naar de mening van de curator hierom dat de vraagstelling betrekking heeft op een executie van het pandrecht op een van art. 3:250 BW afwijkende wijze.¹⁵

1.11. Mijns inziens verdient deze ruimere vraagstelling inderdaad de voorkeur. In deze zaak zou immers (gezien het standpunt van de Ontvanger¹⁶) kunnen worden geoordeeld dat de voorraden door de curator van de pandgever zijn verkocht. De gevolgen van een verkoop door de curator voor de kwalificatie van de omzetbelastingsschuld kunnen ook in dergelijke gevallen van belang zijn.

1.12. De Ontvanger heeft tot slot aangetekend dat het uitgangspunt van de rechtbank dat de pandhouder zich “ingevolge het arrest HR 6 mei 1983, NJ 1984/228 (Rentekas)” mede verhaalt op de in de opbrengst begrepen omzetbelasting, in die zin ongelukkig is dat de verwijzing naar dat arrest zou kunnen impliceren dat het de pandhouder is die in het onderhavige geval de voorraden verkoopt.¹⁷ Deze gevolgtrekking kan aan de huidige vraagstelling naar mijn mening echter niet worden verbonden. De passage over het arrest Rentekas ziet immers louter op het verhaal op de opbrengst inclusief omzetbelasting.

1.13. Ik adviseer daarom van de voorgelegde vragen (uitsluitend) het eerste gedeelte van de eerste vraag te herformuleren op de hierna te noemen wijze:

“Moet als boedelschuld worden aangemerkt de omzetbelastingsschuld die ontstaat doordat na faillissement van de pandgever een onderhandse verkoop en levering aan particulieren op de voet van art. 3:251 BW plaatsvindt en doordat de pandhouder zich (ingevolge het arrest HR 6 mei 1983, NJ 1984/228 (Rentekas)) mede verhaalt op de in de opbrengst begrepen omzetbelasting?”

1.14. Het betreft hier een herformulering van ondergeschikte aard. De curator heeft reeds in zijn Uittaling in de zin van art. 3.3.9.3 procesreglement gereageerd op het voorstel van de Ontvanger om het element van “verkoop en levering door de pandhouder” uit de vraagstelling te verwijderen. Hij heeft aangegeven daarmee te kunnen instemmen. Een nadere schriftelijke ronde over de herformulering van de vraag lijkt mij daarom niet geïndiceerd.

2. Feiten

2.1. In cassatie kan worden uitgegaan van de volgende feiten.¹⁸

2.2. G&G hield zich bezig met de verkoop van kleding vanuit verschillende winkellocaties.

2.3. Coöperatieve Rabobank U.A. (hierna: Rabobank) had een pandrecht op de kledingvoorraden van G&G.

2.4. Op 9 april 2015 hebben onder andere G&G enerzijds en Rabobank anderzijds een “Overeenkomst tot afwijkende verkoop in de zin van artikel 3:251 lid 2 BW tevens akte tot vestiging van pandrecht op geld” gesloten.

2.5. Op 14 april 2015 is G&G failliet verklaard met benoeming van de curator als zodanig. Ten tijde van de faillietverklaring bevonden zich in de winkels van G&G kledingvoorraden. De winkels waren op 14 april 2015 al gesloten. Op 21 danwel 22 april 2015 hebben Rabobank en de curator afspraken gemaakt over de uitwinning van haar pandrecht door Rabobank op een van artikel 3:250 BW afwijkende wijze, als bedoeld in artikel 3:251 lid 2 BW.

2.6. In dat verband is namens de curator per e-mail van 21 april 2015 geschreven, voor zover hier van belang:¹⁹

“Afwijkende wijze van verkoop van de voorraad

Het NTAB²⁰ verzorgt *in samenwerking met de curator* en de bestuurder (...) het operationele gedeelte van de verkoop. Uiteraard. Wij gaan er echter vanuit dat het zwaartepunt bij de NTAB ligt aangezien de bank in feite als pandhouder uitverkoopt, maar daar waar nodig zal uiteraard afstemming met de boedel plaatsvinden. (...)

Afspraken boedel

1. Rabobank zal *deze week* een bedrag ter grootte van € 125K aan de boedel voldoen ter vergoeding van:

b. De inzet van het (winkel)personeel (...)

(...)

d. De operationele kosten (...)

2. Rabobank vrijwaart de boedel c.q. de curator voor een mogelijke aanspraak van de fiscus in verband met een eventuele btw-aanslag (...)"

2.7. Bij faxbrief van 22 april 2015 heeft de curator aan de rechter-commissaris van de rechtbank Oost-Brabant bericht, voor zover hier van belang:

"Rabobank is pandhouder ten aanzien van de aanwezige voorraad, inventaris en debiteuren. Ik heb met Rabobank overleg gevoerd over de uitwinning van haar zekerheden, met name de uitwinning van het pandrecht van Rabobank op de voorraad van de gefailleerde vennootschappen.

Reeds vóór datum faillissement is Rabobank met de inmiddels gefailleerde vennootschappen een afwijkende wijze van verkoop (ex. art. 3:251 lid 2 BW) overeengekomen, ter uitwinning van haar pandrecht op de voorraad.

(...)

In het kader van het voortzetten van de uitverkoop vanuit de winkellocaties zijn met Rabobank de navolgende afspraken gemaakt. Voor deze afspraken met Rabobank heeft u telefonisch toestemming verleend (...).

1. Rabobank voldoet een bedrag ad € 125K aan de boedel. Dit bedrag heeft betrekking op een vergoeding voor de huur voor de verschillende winkelpanden, de inzet van het winkelpersoneel gedurende een periode van maximaal vijf weken (...), de uitstaande vorderingen van dwangcrediteuren en de operationele kosten voor een periode van zes weken.

(...)

Het bedrag ad 125K ziet eveneens op de eventuele btw-betalingen die met de kosten of vergoeding aan de boedel samenvallen. (...)

2. Rabobank heeft zich op het standpunt gesteld dat nu het hier om een executieverkoop aan consumenten gaat, de btw niet behoeft te worden verlegd en Rabobank als pandhouder bevoegd is om zich te verhalen op de opbrengst van de verpande zaken inclusief btw. Rabobank vrijwaart de boedel in dat kader voor een mogelijke aanspraak van de fiscus in verband met een eventuele btw aanslag, alsmede voor alle eventuele bijkomende kosten.

Iedere vorm van verrekening in dit kader is uitgesloten.

(...)"

2.8. Op 23 april 2015 zijn de winkels heropend.

2.9. Bij verzoekschrift van 24 april 2015 heeft Rabobank bij de voorzieningenrechter van de rechtbank Oost-Brabant op de voet van artikel 3:251 lid 1 BW verzocht de verpande zaken op een van openbare verkoop afwijkende wijze te

mogen verkopen. Bij beschikking van dezelfde dag heeft de voorzieningenrechter van genoemde rechtbank bepaald dat de aan de Rabobank verpande voorraden van de winkelpanden van G&G onderhands mochten worden verkocht.

2.10. De onderhandse verkoop vanuit de winkels van G&G en door het personeel van G&G, waarbij alleen aan particulieren werd verkocht en waarbij verkoopbonnen werden uitgereikt op naam van G&G en met vermelding van 21% omzetbelasting, heeft in totaal € 930.866,24, inclusief € 157.836 omzetbelasting, opgeleverd. De gehele opbrengst is aan Rabobank toegekomen.

2.11. Op 15 maart 2016 zijn naheffingsaanslagen omzetbelasting opgelegd aan de curator.²¹

2.12. Op 13 april 2016 heeft de Ontvanger de desbetreffende btw-vorderingen aangemeld ter verificatie.

2.13. Op 20 april 2016 is namens de curator bezwaar gemaakt tegen de naheffingsaanslagen.

3. Het procesverloop

3.1. Het procesverloop kan worden weergegeven als volgt.

3.2. De curator vordert – samengevat – te verklaren voor recht dat de omzetbelasting die tijdens de onderhandse verkoop van de voorraden in de faillissementen van G&G aan de pandhouder is toegekomen, geen boedelschuld oplevert in deze faillissementen, met veroordeling van de Ontvanger in de proceskosten.

3.3. Daartoe stelt de curator het volgende.

3.4. Voor de vaststelling van de status van de onderhavige omzetbelastingsschulden in de faillissementen van G&G dient te worden getoetst aan de criteria van het arrest van de Hoge Raad van 19 april 2013 (**ECLI:NL:HR:2013:BY6108**, NJ 2013/291 (Koot/Tideman q.q.)). In dat arrest is uitgemaakt dat uit de Faillissementswet volgt dat boedelschulden slechts die schulden zijn die een onmiddellijke aanspraak geven jegens de faillissementsboedel, (1) hetzij ingevolge de wet, (2) hetzij omdat zij door de curator in zijn hoedanigheid zijn aangegaan, (3) hetzij omdat zij een gevolg zijn van een handelen van de curator in strijd met een door hem in zijn hoedanigheid na te leven verbintenis of verplichting.

3.5. De onderhavige omzetbelastingsschulden vallen volgens de curator in geen van de in dat arrest genoemde drie categorieën boedelschulden. Er was geen sprake van een voortzetting van de onderneming (bedoeld wordt: het bedrijf) van de gefailleerde als bedoeld in art. 98 Faillissementswet (hierna: Fw), de verkoop heeft steeds plaatsgevonden ten titel van executie door de pandhouder, Rabobank. De executie was namelijk bij aanvang van het faillissement al begonnen. Vóór de datum van het faillissement waren afspraken gemaakt tussen G&G en Rabobank om tot executoriale onderhandse verkoop over te gaan.

3.6. De door de particuliere kopers betaalde btw is, aldus nog steeds de curator, niet door de boedel ontvangen. Dit is van belang, omdat art. 24 Fw als criterium voor het ontstaan van boedelschulden vermeldt dat de boedel moet zijn gebaat. De btw kan niet worden aangemerkt als één van de in de wet in de art. 24, 39 en 40 Fw genoemde boedelschulden en het is evenmin een kostenpost, met name niet als de verkoop niet door de curator heeft plaatsgevonden.

3.7. Er heeft ten slotte geen levering door de gefailleerde vennootschappen plaatsgevonden, de handelsvoorraden zijn buiten de curator om uit het vermogen van G&G geraakt.

3.8. De Ontvanger heeft als verweer het volgende aangevoerd.

3.9. De onderhavige omzetbelastingsschulden vallen zowel in categorie 1 (boedelschulden ingevolge de wet) als in categorie 2 (boedelschulden door de curator in zijn hoedanigheid aangegaan) van de drie in het arrest van de Hoge Raad in de zaak Koot /Tideman q.q. genoemde categorieën.

3.10. Volgens de Ontvanger heeft de curator het bedrijf van G&G voortgezet en vond de verkoop van de verpande voorraden plaats in het kader daarvan. Uit de wetsgeschiedenis volgt dat de kosten die het gevolg zijn van deze

voortzetting boedelschulden zijn en dat geldt dus ook voor de omzetbelasting. Dat de btw niet door de boedel is ontvangen, maakt dat niet anders. Er is geen uitspraak of wet waarin een dergelijk criterium is vermeld voor het ontstaan van een boedelschuld. Ook geldt dat de curator, toen hij besloot om het bedrijf van de gefailleerde voort te zetten, wist dat een btw-schuld zou ontstaan.

3.11. Daarnaast geldt volgens de Ontvanger dat de curator de btw-schuld op zich heeft genomen, doordat hij de overeenkomst met Rabobank tot een afwijkende verkoop als bedoeld in art. 3:251 lid 2 BW heeft gesloten. De beschikking van de voorzieningenrechter van 24 april 2015, waarbij is bepaald dat de voorraden door Rabobank onderhands mochten worden verkocht, maakt niet dat bij de verkoop niet met de instemming van de curator is gehandeld. Daar komt bij dat de curator heeft meegewerkt aan de verkoop, doordat hij ermee heeft ingestemd dat het kassa- en betaalsysteem van G&G werd gebruikt en kassabonnen van G&G werden verstrekt waarop de btw was vermeld.

3.12. Relevant is volgens de Ontvanger verder dat de btw geen verifieerbare faillissementsschuld vormt aangezien zij niet ten tijde van de faillietverklaring al bestond, en evenmin voortvloeit uit een reeds ten tijde van de faillietverklaring bestaande rechtsverhouding.

3.13. Dat niet in civielrechtelijke zin is geleverd door G&G, althans door de boedel, staat er niet aan in de weg dat een btw-schuld voor de boedel is ontstaan. Fiscaaltechnisch heeft G&G geleverd, wat ertoe leidt dat zij volgens de Ontvanger belastingplichtig is.

3.14. Bij vonnis van 5 juli 2017 heeft de rechtbank Amsterdam ter beantwoording bij wijze van prejudiciële beslissing de vragen voorgelegd die zijn geciteerd in randnummer 1.5 van deze conclusie.²²

3.15. De curator en de Ontvanger hebben schriftelijke opmerkingen ingediend en hebben zich voorts uitgelaten over de schriftelijke opmerkingen van de ander.

4. Algemeen kader

4.1. Voor het beantwoorden van de prejudiciële vragen zijn drie algemene thema's van belang. Het betreft (1) de parate executie van een pandrecht, (2) de aspecten van omzetbelasting bij verkoop op de voet van art. 3:251 BW van de verpande zaak en (3) de faillissementsrechtelijke duiding van een omzetbelastingsschuld bij verkoop op de voet van art. 3:251 BW van een verpande zaak na een faillissement van de pandgever. Hierna ga ik op deze drie thema's in.

(1) Parate executie van een pandrecht

4.2. Op grond van art. 3:248 BW is de pandhouder bevoegd het verpande goed te verkopen en het hem verschuldigde op de opbrengst te verhalen wanneer de schuldenaar in verzuim is met de voldoening van hetgeen waarvoor het pand als waarborg strekt. Een pandhouder dient, voor zover dit voor hem redelijkerwijs mogelijk is, uiterlijk drie dagen tevoren de voorgenomen verkoop met vermelding van tijd en plaats mee te delen aan de pandgever, schuldenaar en eventuele andere beperkt gerechtigden en beslagleggers (art. 3:249 BW).

4.3. In de literatuur is duiding gegeven aan het *civielrechtelijke karakter* van een executoriale verkoop. Bij een executoriale verkoop door de pandhouder is het de pandhouder die het goed aan de executiekoper levert. De pandhouder doet dat krachtens een eigen recht dat hij heeft verkregen van de pandgever. Wel wordt de pandgever door deze executoriale verkoop in zijn vermogen geraakt in die zin dat het goed uit zijn vermogen geraakt en overgaat naar het vermogen van de executiekoper.²³

4.4. Verder is van belang dat de pandhouder zijn rechten in een faillissement kan uitoefenen alsof er geen faillissement was (art. 57 Fw). De pandhouder wordt daarom wel aangeduid als separatist. Dit betekent dat de pandhouder zijn vordering buiten het faillissement om en buiten de *concurfus* van schuldeisers kan verhalen.²⁴ Ook blijft de pandhouder, wanneer hij conform art. 57 Fw executeert, buiten de omslag van algemene faillissementskosten (art. 182

Fw).²⁵ Wel kan een boedelbijdrage worden verlangd voor onder meer het behoud van de zaak, de verkoophandeling en de toetsing van de voorgestelde transactie.²⁶

4.5. Tot het tijdstip van verkoop kan executie worden voorkomen door *lossing* (art. 3:249 lid 2 BW en art. 58 lid 2 Fw).²⁷ Van *lossing* is sprake als (de curator van) de pandgever of een derde de schuld waarvoor het pandrecht geldt (alsmede de eventueel reeds gemaakte kosten van executie) aan de pandhouder voldoet teneinde uitwinning van het verpande goed door de pandhouder te voorkomen.²⁸

4.6. De wettelijke hoofdregel is dat executoriale verkoop van een verpande zaak geschiedt in het openbaar naar de plaatselijke gewoonten en gebruiken (art. 3:250 BW). Deze wijze van verkoop is echter in de praktijk uitzonderlijk. Door middel van een onderhandse verkoop zal doorgaans een hogere opbrengst verkregen kunnen worden.²⁹ De wet voorziet in drie algemene³⁰ mogelijkheden voor een afwijkende wijze van uitwinning:³¹

4.7. (i) *Toestemming voorzieningenrechter voor een andere wijze van verkoop*. Op verzoek van de pandhouder of de pandgever kan de voorzieningenrechter bepalen dat het pand zal worden verkocht op een van art. 3:250 BW afwijkende wijze (art. 3:251 lid 1 BW). Het gaat hierbij meestal om onderhandse verkoop.

4.8. (ii) *Toestemming voorzieningenrechter voor toedeling aan pandhouder tegen een vastgesteld bedrag*. Ook kan de voorzieningenrechter op verzoek van de pandhouder vaststellen dat het pand voor een door de voorzieningenrechter vast te stellen bedrag aan de pandhouder als koper zal verblijven (art. 3:251 lid 1 BW).

4.9. (iii) *Afwijkende wijze van verkoop krachtens overeenkomst tussen pandhouder en pandgever*. Tot slot kunnen pandhouder en pandgever, nadat de pandhouder bevoegd is geworden tot verkoop over te gaan, een van art. 3:250 BW afwijkende wijze van verkoop overeenkomen (art. 3:251 lid 2 BW). Als op het verpande goed een ander beperkt recht of een beslag rust, is de medewerking van deze beperkt gerechtigde of beslaglegger vereist (art. 3:251 lid 2 BW). Deze wijze van verkoop wordt ook wel aangeduid als *oneigenlijke lossing*.

4.10. In de zaken ING/Hielkema q.q.³² en Feenstra q.q./ING³³ lagen bij Uw Raad vragen voor met betrekking tot een overeenkomst tussen de pandhouder en (de curator van) de pandgever over een afwijkende wijze van verkoop op de voet van art. 3:251 lid 2 BW.³⁴ In deze beide arresten staat centraal of verkoop op basis van deze overeenkomst op de voet van art. 3:251 lid 2 BW kwalificeert als executie van een zekerheidsrecht.

4.11. De zaak ING/Hielkema q.q. gaat over een overeenstemming tussen de curator van de pandgever en de pandhouder over onderhandse verkoop van verpande trucks aan een ondernemer. De kernvraag is of toepassing kan worden gegeven aan de btw-verleggingsregeling, waarbij de omzetbelasting niet wordt geheven van degene die levert, maar van degene aan wie geleverd wordt (hierover uitgebreider randnummers 4.24 e.v.). Voor de toepasselijkheid van deze verleggingsregeling is nodig dat sprake is van een executie van een zekerheidsrecht. Uw Raad heeft geoordeeld dat een oneigenlijke *lossing* als executie van zekerheid is aan te merken.

4.12. Uw Raad overweegt in dit verband dat deze verkoop binnen het bereik valt van art. 57 Fw en kan worden aangemerkt als een vorm van parate executie en dat er geen grond is om op deze rechtsregel een uitzondering aan te nemen als de pandhouder en de pandgever zijn overeengekomen dat deze onderhandse verkoop door de pandgever zal geschieden. Ook in dat geval geschiedt de verkoop van het verpande immers, zo vervolgt Uw Raad, ten behoeve van de pandhouder en kan deze zich als separatist verhalen op de opbrengst daarvan.

4.13. In de zaak Feenstra q.q./ING gaat het om een winkelier (in het arrest aangeduid als R.) die een kredietovereenkomst met ING heeft, waarvoor hij onder meer zijn voorraden heeft verpand. De kredietovereenkomst wordt opgezegd en R. wordt in de gelegenheid gesteld om een opheffingsverkoop te houden onder de voorwaarde van afdracht van de opbrengsten aan ING. Bij de opheffingsverkoop worden de opbrengsten bijgeschreven op de bankrekening van R. ING verrekent de opbrengsten met de lening. Een week nadien wordt het faillissement van R. uitgesproken. De curator acht de verrekening in strijd met art. 54 Fw. Dat artikel houdt in dat degene die een schuld aan de gefailleerde of een vordering op de gefailleerde voor de faillietverklaring van een derde heeft overgenomen, niet bevoegd is tot verrekening indien hij bij de overneming niet te goeder trouw heeft gehandeld. De curator heeft daarbij onder meer verwezen naar de arresten van Uw Raad inzake Wollie³⁵ en ING/Gunning q.q.³⁶ Uw Raad heeft het

betoog van de curator verworpen en heeft daartoe kort gezegd en onder verwijzing naar het arrest in de zaak ING/Hielkema q.q. overwogen dat in de onderhavige zaak sprake was van een executoriale verkoop, zodat geen sprake is van een verboden verrekening.

4.14. De slotsom is dat een verkoop ter uitwinning van een pandrecht op grond van een overeenkomst als bedoeld in art. 3:251 lid 2 BW (*oneigenlijke lossing*) – net als een executoriale verkoop in het openbaar en een onderhandse verkoop met toestemming van de voorzieningenrechter – kwalificeert als een vorm van parate executie.

(2) Aspecten van omzetbelasting bij parate executie

4.15. Op grond van art. 1 aanhef onder a van de Wet op de Omzetbelasting³⁷ (hierna: Wet OB) wordt omzetbelasting geheven ter zake van leveringen van goederen en diensten, welke in Nederland door een als zodanig handelende ondernemer onder bezwarende titel worden verricht.

4.16. De heffing van omzetbelasting leidt in het geval van parate executie tot twee belangrijke vragen: (a) mag de zekerheidsgerechtigde zich verhalen op de omzetbelastingcomponent van de verkoopopbrengst en (b) op welke partij rust de verplichting tot afdracht van de omzetbelasting (de omzetbelastingsschuld)?

Ad (a) Mag de zekerheidsgerechtigde zich verhalen op de omzetbelasting?

4.17. In 1983 lag bij Uw Raad de vraag voor of de zekerheidsgerechtigde zich bij parate executie mag verhalen op de omzetbelastingcomponent van de opbrengst. Uw Raad beantwoordde die vraag in het Rentekas-arrest bevestigend.³⁸

“3.3 (...) Blijkens art. 59 Fw beperkt de verantwoordingsplicht van de hypothecaire schuldeiser jegens de faillissementscurator zich tot de opbrengst van het verbonden goed. Daarmee strookt het, aan te nemen dat onder ‘opbrengst’ is te verstaan het volle bedrag dat de koper uit hoofde van de koopovereenkomst voor het aan hem verkochte goed moet betalen, dus met inbegrip van het bedrag van de te zijnen laste gebrachte, op de levering verschuldigde omzetbelasting. (...)

Dat de hypothecaire crediteur, door verhaal te nemen op het deel van het door de koper betaalde bedrag dat betrekking heeft op de ter zake van de levering verschuldigde omzetbelasting, ongegrond verrijkt zou worden ten koste van de failliete boedel kan niet worden gezegd, waar hij immers niet anders dan zijn vordering voldaan krijgt uit het bedrag dat de koper bereid is gebleken te betalen ter verkrijging van het door de hypotheekhouder krachtens het beding van art. 1223 tweede lid BW verkochte goed.”

4.18. Uit de rechtspraak van Uw Raad volgt voorts dat ook in het geval van een overeenkomst die naar haar aard is te beschouwen als een overeenkomst waarbij toepassing wordt gegeven aan art. 58 lid 2 Fw (*oneigenlijke lossing*; hiervoor randnummer 4.9) de zekerheidsgerechtigde zich op de koopprijs inclusief btw kan verhalen.³⁹

Ad (b) Op welke partij rust de verplichting tot afdracht?

4.19. Ingevolge art. 3 lid 1 sub a Wet OB wordt onder een levering onder meer verstaan de overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over het goed te beschikken. De belasting wordt geheven van de ondernemer die de levering of de dienst verricht (art. 12 lid 1 Wet OB). Dit samenstel van bepalingen kan de slotsom dragen dat het in het geval van een parate executie de pandgever is die de levering in de zin van de Wet OB verricht. De eigendom van de verpande zaak gaat over van zijn vermogen naar het vermogen van de executiekoper.

4.20. Uw Raad oordeelde in een fiscale uitspraak uit 1999 in die zin:⁴⁰

“3.3.1. Door het uitoefenen door de bank van haar recht van parate executie heeft belanghebbende de goederen aan de kopers geleverd. De tegenprestatie voor deze levering bestaat erin dat de door de kopers betaalde kooppenningen die door de bank zijn geïncasseerd, de vordering van de bank op de gefailleerde met het door de bank geïncasseerde bedrag hebben verminderd. Derhalve is – naar redelijkerwijs niet voor twijfel vatbaar is – sprake van een levering van

goederen onder bezwarende titel als bedoeld in artikel 2 lid 1, van de Zesde richtlijn. (...)"

4.21. Het uitgangspunt dat de omzetbelasting wordt geheven bij de ondernemer die de levering verricht, leidt ertoe dat de inning van de omzetbelasting voor de fiscus bij een parate executie na faillissement in veel gevallen illusoir is. De zekerheidsgerechtigde heeft immers op grond van het Rentekas-arrest verhaal op de omzetbelastingcomponent van de verkoopprijs (hiervoor randnummers 4.17-4.18), terwijl de fiscus zich voor wat betreft de omzetbelastingsschuld tot de (curator van de) failliete pandgever dient te wenden.

4.22. Dit uitgangspunt geldt niet in alle gevallen. In het kader van deze prejudiciële vragen verdienen twee specifieke regelingen vermelding.

4.23. In de eerste plaats geldt een specifieke regel voor verkoop via een veiling. Art. 3 lid 5 van de Wet OB bepaalt dat goederen welke over een veiling worden verhandeld, worden geacht aan en vervolgens door de houder van de veiling te zijn geleverd. Voor de Wet OB geschiedt de levering aan de veilingkoper dus door het veilinghuis.⁴¹

4.24. In de tweede plaats voorzien art. 24b, 24ba en 24bb van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 in een thans relevante regeling voor de verlegging van omzetbelasting.⁴² Een verleggingsregeling houdt in dat de omzetbelasting van de leverancier naar de afnemer wordt verlegd. De bevoegdheid tot het invoeren van deze regeling is gebaseerd op art. 12 lid 5 Wet OB. Voor de onderhavige prejudiciële vragen is van belang de verleggingsregeling die geldt bij een levering van een roerende zaak aan een ondernemer tot executie van een zekerheidsrecht.

4.25. Deze verleggingsregeling is ingevoerd om de gevolgen van het Rentekas-arrest te beperken. De Nota van Toelichting vermeldt hierover het volgende:⁴³

"De Belastingdienst wordt regelmatig geconfronteerd met de situatie waarin inning van verschuldigde omzetbelasting niet mogelijk is ingeval goederen zijn geleverd in verband met een op die goederen gevestigd zekerheidsrecht of in verband met een daarop gevestigd executoriaal beslag terwijl deze omzetbelasting wel kan worden afgetrokken door de afnemer. Een en ander vloeit voort uit het zogenaamde Rentekas-arrest (HR 6 mei 1983, nr. 12 130, BNB 1984/85). In dat arrest heeft de Hoge Raad geoordeeld dat in geval van verkoop van een met hypotheek bezwaarde zaak, de opbrengst van de bezwaarde zaak mede omvat het gedeelte van het door de koper betaalde bedrag dat betrekking heeft op de door de verkoper verschuldigde omzetbelasting, zodat de hypotheekhouder zich ook op dat deel kan verhalen. (...) Een goed middel om het weglekken van omzetbelasting te voorkomen is de invoering van een verleggingsregeling."

4.26. Uit de Nota van Toelichting blijkt voorts waarom de verleggingsregeling is beperkt tot leveringen aan ondernemers. Daarover wordt opgemerkt:⁴⁴

"Mede om praktische redenen wordt er vooralsnog van afgezien in gevallen waarbij particulieren en andere niet-ondernemers vanwege de verlegging in de heffing te betrekken. Naar verwachting is met de regeling zoals deze thans is vormgegeven de in het algemeen deel van de toelichting geschetste problematiek feitelijk ondervangen. Dit voorkomt tevens dat particulieren en niet-ondernemers, onbekend met de ter zake geldende procedures en verplichtingen, incidenteel aangifte omzetbelasting moeten doen en dat van de belastingdienst ter zake onevenredige controle-inspanningen worden gevraagd."

4.27. Dit betekent dat voor leveringen van roerende zaken in het kader van executie van een zekerheidsrecht aan niet-ondernemers (vaak: particulieren) naar huidig recht het in randnummer 4.19 genoemde uitgangspunt blijft gelden dat de belasting wordt geheven bij de ondernemer die de levering verricht (art. 12 lid 1 Wet OB). Dit brengt mee dat de pandhouder zich bij de parate executie kan verhalen op de omzetbelasting-component, terwijl de fiscus zich tot de (curator van de failliete) pandgever dient te wenden.

4.28. Het Belastingplan 2018 bevat in dat verband het voorstel om aan de Invorderingswet⁴⁵ als art. 42d de volgende bepaling toe te voegen:⁴⁶

"Hoofdelijk aansprakelijk is voor de omzetbelasting die verschuldigd is ter zake van de levering van een zaak: de

pandhouder, de hypotheekhouder of de executant die zich heeft verhaald op het door de koper betaalde bedrag, voor zover dat betrekking heeft op de ter zake van de levering verschuldigde omzetbelasting.”

4.29. In de Memorie van Toelichting bij het Belastingplan 2018 wordt ter toelichting onder meer het volgende opgemerkt over de voorgestelde nieuwe bepaling:⁴⁷

“Probleem (...)

De opbrengst van een verkochte zaak omvat echter ook het gedeelte van het door de koper betaalde bedrag dat betrekking heeft op de ter zake van de levering verschuldigde omzetbelasting. In de praktijk betekent dit dat de Belastingdienst doorgaans achterblijft met een onverhaalbare omzetbelastingsschuld bij de ondernemer wiens zaak wordt geleverd, aangezien de ondernemer die ófwel al failliet is, ófwel in betalingsproblemen verkeert, meestal niet in staat is de verschuldigde omzetbelasting te betalen. Juist de afgelopen jaren is dit bij een aantal grotere faillissementen het geval gebleken. Uit een analyse van de belastingjaren 2014–2016 blijkt dat voor leveringen binnen faillissementssituaties het gemiddelde bedrag aan misgelopen omzetbelasting op jaarbasis ongeveer € 10 miljoen betreft. Voor deze analyse is een selectie gemaakt op de branches groot- en detailhandel, aangezien met name in die branches sprake kan zijn van liquidatieverkopen van winkelvoorraden. (...)

Voorgestelde maatregel

De voorgestelde aansprakelijkheidsbepaling bepaalt dat de pandhouder, de hypotheekhouder en de executant die zich verhalen op de opbrengst van een zaak, aansprakelijk zijn voor het bedrag dat ter zake van de levering van die zaak aan omzetbelasting verschuldigd is. De plicht tot het betalen van de omzetbelasting blijft rusten op de belastingschuldige wiens zaken worden geleverd. In het geval dat de belastingschuldige niet betaalt mag de Belastingdienst echter voortaan de pand- of hypotheekhouder of executant die zich heeft verhaald op het door de koper betaalde bedrag aansprakelijk stellen voor het bedrag aan niet-betaalde omzetbelasting. (...)

Gevolgen voorgestelde maatregel

De nieuwe aansprakelijkheidsbepaling zorgt ervoor dat pand- en hypotheekhouders en executanten die zich hebben verhaald op het gedeelte van de opbrengst dat betrekking heeft op de omzetbelasting dat gedeelte voortaan moeten afstaan aan de Belastingdienst ingeval die belastingschuldige niet zelf de omzetbelasting betaalt. De maatregel leidt voor de Belastingdienst tot een hogere inningsopbrengst.”

4.30. In de onderhavige procedure hebben partijen gedebatteerd over de vraag of deze nieuwe regeling mede is ingegeven door de mogelijkheid dat de omzetbelastingsschuld naar huidig recht niet als boedelschuld kwalificeert.⁴⁸ In de parlementaire geschiedenis vond ik daarvoor geen aanwijzingen. Het hangt wel van de uitkomst van deze procedure af in welke mate de Ontvanger bij invoering van deze bepaling in de toekomst gebruik zal (moeten) maken van de hoofdelijke aansprakelijkheid van de zekerheidsgerechtigde.

4.31. Bovendien verdient vermelding dat de Staten-Generaal nog niet hebben ingestemd met het Belastingplan 2018. Het Belastingplan 2018 voorziet niet in terugwerkende kracht en geldt dus in ieder geval niet voor leveringen die vóór de invoering daarvan hebben plaatsgevonden.

4.32. G.A.J. Boekraad merkt in zijn annotatie bij het vonnis van de rechtbank Amsterdam in de onderhavige zaak het volgende op over de gevolgen van het Belastingplan:⁴⁹

“Zou dit voorstel kracht van wet krijgen – de beoogde datum van inwerkingtreding is 1 januari 2018 – dan zou het overstijgende belang van de in deze zaak gestelde prejudiciële vragen wel eens een stuk beperkter kunnen worden. Voor de fiscus zou de discussie over de vraag of de btw-schuld in de geschetste situatie een boedelschuld of een niet-verifieerbare schuld is, niet veel meer uitmaken. Hij krijgt de btw dan sowieso geïncasseerd: is het niet bij de failliete schuldenaar, dan wel bij de executerende pandhouder. In het laatste geval subrogeert de pandhouder in de vordering van de fiscus op de failliet met het daaraan verbonden voorrecht van art. 21 IW 1990 (vgl. art. 6:12 BW en art. 57 IW 1990). Zou die vordering van de fiscus een niet-verifieerbare vordering zijn, dan zou de pandhouder aan die

subrogatie niet veel hebben. In theorie zou dat anders kunnen zijn als het gaat om een boedelschuld. Echter, zoals hierna nog nader zal blijken, kan de vraag of de btw-schuld in de geschetste situatie een boedelvordering is, hooguit aan de orde zijn als het gaat om een onderhandse winkelverkoop waaraan de curator heeft meegewerkt. Het ligt voor de hand dat een curator als voorwaarde voor die medewerking onder meer zal bedingen (i) dat de pandhouder de boedel vrijwaart voor de btw-schuld (zoals de curator dat ook in onderhavige zaak heeft gedaan, zie hierna) en (ii) dat de pandhouder tevens, indien hij onder het nieuwe art. 42d IW 1990 door de fiscus wordt aangesproken, zal afzien van regres op de boedel. Schat ik dat juist in, dan valt te verwachten dat het specifieke geschilpunt dat in deze zaak aan de orde is, zich niet veel meer zal voordoen als het wetsvoorstel kracht van wet krijgt.”

Ter verduidelijking merk ik het volgende op. Art. 21 van de Invorderingswet 1990⁵⁰ ('IW') houdt kort gezegd in dat de Ontvanger een voorrecht heeft op alle goederen van de belastingschuldige (lid 1) en dat dit voorrecht uitgaat boven alle andere voorrechten met uitzondering van die van art. 3:287 BW en van art. 3:288 onder a BW alsmede dat van art. 3:284 BW voor zover de kosten zijn gemaakt na de dagtekening van het aanslagbiljet (lid 2). Art. 57 IW bepaalt onder meer dat de aansprakelijke die in de belasting heeft bijgedragen bij zijn verhaal op de belastingschuldige of de medeaansprakelijke (uitsluitend) is gesubrogeerd in het voorrecht van 's Rijks schatkist overeenkomstig art. 21 IW.

4.33. De slotsom van deze paragraaf luidt dus als volgt:

- (1) de zekerheidsgerechtigde mag zich bij executie van het zekerheidsrecht verhalen op de omzetbelastingcomponent van de verkoopopbrengst;
- (2) het uitgangspunt van de Wet OB is dat de omzetbelasting wordt geheven van de ondernemer die de levering in de zin van die wet verricht, zijnde de pandgever;
- (3) bij een levering van een roerende zaak aan een ondernemer in het kader van executie van een zekerheidsrecht valt de omzetbelasting op grond van de verleggingsregeling bij de afnemer;
- (4) bij een levering van een roerende zaak aan een particulier in het kader van de executie van een zekerheidsrecht gelden geen bijzondere regels, zodat de omzetbelasting overeenkomstig het genoemde uitgangspunt bij de pandgever wordt geheven; en
- (5) Het Belastingplan 2018 voorziet, voor zover hier van belang, kort gezegd in een hoofdelijke aansprakelijkheid van de pandhouder voor de omzetbelasting van de pandgever ter zake van de levering van de betreffende zaak. Het Belastingplan 2018 kent echter geen terugwerkende kracht en geldt dus in ieder geval niet voor leveringen die vóór de invoering daarvan hebben plaatsgevonden.

(3) Faillissementsrechtelijke duiding omzetbelastingenschuld bij parate executie

4.34. Tot slot is van belang hoe de omzetbelastingenschuld bij parate executie in het faillissement van de pandgever kan worden geduid. Daarover het volgende.

4.35. In een faillissement bestaan drie hoofdcategorieën⁵¹ van schulden: (i) schulden die hun grondslag vinden in een rechtsverhouding die is ontstaan door of na het uitspreken van het faillissement en een onmiddellijke aanspraak geven jegens de faillissementsboedel⁵² (*boedelschulden*) (art. 25 lid 1 Fw), (ii) schulden die hun grondslag vinden in een rechtsverhouding die ten tijde van het faillissement bestond⁵³ (*faillissementsschulden of verifieerbare schulden*⁵⁴) (art. 26 en 110 e.v. Fw) en (iii) schulden die ten tijde van het faillissement nog niet bestonden en geen aanspraak geven op de boedel (*niet verifieerbare schulden*). Daarmee corresponderen drie types vorderingen: boedelvorderingen, faillissementsvorderingen (ook wel verifieerbare vorderingen genoemd) en niet-verifieerbare vorderingen.

4.36. Het belang van dit onderscheid is groot:

(i) de *boedelschulden* worden zo spoedig mogelijk uit de baten betaald, voordat uitkering aan de geverifieerde schuldeisers plaatsvindt;⁵⁵

(ii) daarna worden overeenkomstig de uitdelingslijst de *geverifieerde schulden*, doorgaans: niet volledig of zelfs maar voor een gering gedeelte, voldaan;

(iii) verbintenissen die zijn ontstaan na de faillietverklaring en waardoor de boedel niet is gebaat (art. 24 Fw) zijn *niet-verifieerbaar* en vallen geheel buiten het faillissement. Voor deze schulden is de gefailleerde uitsluitend aansprakelijk met zijn buiten het faillissementsbeslag gebleven vermogen. In de praktijk zal dan – zeker bij een rechtspersoon – helemaal geen verhaal plaatsvinden.⁵⁶

4.37. In deze prejudiciële procedure is categorie (ii) *verifieerbare schulden* niet aan de orde. Immers gaat het om de verkoop en levering van roerende zaken op de voet van art. 3:251 BW na het faillissement. De omzetbelastingsschulden – die door de levering ontstaan – vinden dus niet hun grondslag in een rechtsverhouding die reeds ten tijde van het faillissement aanwezig was.⁵⁷ Dit betekent dat er hetzij sprake is van een vordering die een onmiddellijke aanspraak geeft op de faillissementsboedel (boedelvordering, hiervoor (i)) hetzij van een vordering die helemaal buiten het faillissementsbeslag valt (niet-verifieerbare vordering, hiervoor (iii)). Het belang van de beantwoording van de vragen zowel voor de Ontvanger als voor de curator is daarmee evident.

4.38. In het arrest Koot /Tideman q.q.⁵⁸ uit 2013 heeft Uw Raad geoordeeld dat boedelschulden slechts die schulden zijn die een onmiddellijke aanspraak geven jegens de faillissementsboedel (a) hetzij ingevolge de wet, (b) hetzij omdat zij door de curator in zijn hoedanigheid zijn aangegaan, (c) hetzij omdat zij een gevolg zijn van een handelen van de curator in strijd met een door hem in zijn hoedanigheid na te leven verbintenis of verplichting. Onder de tweede categorie is volgens Uw Raad te verstaan dat de curator deze schuld op zich neemt bij een rechtshandeling doordat zijn wil daarop was gericht. Uw Raad overwoog:

“3.7.1 Deze uitkomst strookt ook met hetgeen volgt uit de Faillissementswet met betrekking tot boedelschulden. Op grond van die wet zijn boedelschulden slechts die schulden die een onmiddellijke aanspraak geven jegens de faillissementsboedel hetzij ingevolge de wet, hetzij omdat zij door de curator in zijn hoedanigheid zijn aangegaan, hetzij omdat zij een gevolg zijn van een handelen van de curator in strijd met een door hem in zijn hoedanigheid na te leven verbintenis of verplichting. Onder het aangaan van een schuld door de curator in deze zin is te verstaan dat de curator deze schuld op zich neemt bij een rechtshandeling, doordat zijn wil daarop is gericht (art. 3:33 en 35 BW).”

4.39. Uw Raad is daarmee expliciet teruggekomen van het voordien in de arresten Circle Plastics, Frima q.q./Blankers en De Ranitz q.q./Ontvanger gehanteerde toedoen-criterium.⁵⁹ Het toedoen-criterium komt erop neer dat schulden die ontstaan door een (rechts-)handeling van de curator ten behoeve van de boedel een boedelschuld opleveren, ook als deze verplichtingen mede hun grondslag vinden in een rechtsverhouding die al voor de faillietverklaring bestond. Op grond van het toedoen-criterium waren onder meer alle nevengevolgen van de opzegging van een overeenkomst door de curator als boedelschulden te kwalificeren. In het arrest Circle Plastics ging het om een verplichting tot het verwijderen van afval na het opzeggen van een huurovereenkomst, in het arrest Frima q.q./Blankers om een verplichting tot ‘affinanciering’ van een pensioen bij het einde van een dienstverband en in het arrest De Ranitz q.q./Ontvanger om de verplichting tot terugbetaling van een investeringssubsidie.

4.40. Het toedoen-criterium is in de literatuur kritisch besproken.⁶⁰ De kern van de kritiek kan als volgt worden samengevat. Als boedelschulden moeten in het bijzonder worden gekwalificeerd de schulden die in de Faillissementswet als zodanig zijn aangemerkt en schulden die tijdens het faillissement zijn gemaakt ten behoeve van de afwikkeling van de boedel (zoals de kosten van de curator, de kosten van taxateurs of kosten die gemoeid zijn met de voortzetting van het bedrijf door de curator).⁶¹ Toepassing van het toedoen-criterium leidt ertoe dat schulden als boedelschuld worden aangemerkt die – zo luidt de kritiek – gezien de strekking van het begrip boedelschuld niet werkelijk als zodanig zouden moeten worden gekwalificeerd. Daardoor zouden er in het Nederlands faillissementsrecht teveel boedelschulden zijn, waardoor schuldeisers met een faillissementsvordering (c.q. verifieerbare vorderingen) met lege handen achterblijven.

4.41. Ingevolge het arrest Koot /Tideman q.q. leveren (neven-)verplichtingen die ontstaan door een (rechts-)handeling

van de curator ten behoeve van de boedel niet zonder meer een boedelschuld op. De verplichtingen moeten om als boedelschuld te kwalificeren namelijk – als zij niet in de wet als boedelschuld zijn aangemerkt (categorie sub a) – *hetzij* zijn aangegaan door de curator (categorie sub b) *hetzij* het gevolg zijn van een handelen van de curator in strijd met een door hem in zijn hoedanigheid na te leven verbintenis of verplichting (categorie sub c). Een belangrijke reden voor de koerswijziging van Uw Raad lijkt te zijn geweest dat vorderingen die voortvloeien uit de opzegging door de curator van een overeenkomst die door de schuldenaar is aangegaan niet als boedelvorderingen behoren te worden aangemerkt. Die koerswijziging heeft echter aanleiding gegeven tot tal van nieuwe vragen, zoals onder meer blijkt uit de drie aanhangige prejudiciële procedures (zie hiervoor de inleiding en voetnoot 2 van deze conclusie).

4.42. De koerswijziging is dus niet onopgemerkt gebleven: het arrest Koot /Tideman q.q. heeft vele pennen in beweging gebracht.⁶² De voor deze prejudiciële procedure meest wezenlijke observatie is dat het wilsvereiste in de tweede categorie (schulden die door de curator zijn aangegaan) niet te letterlijk en evenmin te beperkt moet worden opgevat. Diverse schrijvers nemen aan dat doorslaggevend is of de schuld het gevolg is van een keuze van de curator.⁶³ M.E.C. Lok schrijft over deze ruime lezing van het wilsvereiste in de tweede categorie het volgende:⁶⁴

“Dat de curator een op het aangaan van een schuld gerichte wil moet hebben, lijkt echter op een fictie te berusten. Uiteraard zal de *wil* van de curator nooit echt zijn gericht op het aangaan van op het aangaan van een schuld. De curator zal de door hem ingeschakelde accountant niet *willen* betalen, net zo min als hij de desinvesteringsbetaling zal willen voldoen. Hij zal er niet op uit zijn om de kosten te dragen; het is meer een noodzakelijk kwaad. Als hij de accountant inschakelt of als hij een overeenkomst gestand doet, neemt hij voor lief dat daar bepaalde kosten aan zijn gebonden [lees: verbonden]. Dit zal hij bij zijn belangenafweging voorafgaand aan zijn keuze omtrent zijn handelswijze al hebben meegenomen.”

Toepassing van Koot /Tideman q.q. in deze prejudiciële procedure

4.43. Het arrest Koot /Tideman q.q. geeft niet direct antwoord op de vraag of als boedelschuld moet worden aangemerkt een omzetbelastingsschuld die ontstaat door parate executie van verpande zaken na faillissement van de pandgever. Vóór het wijzen van het arrest Koot /Tideman q.q. werd in de literatuur vrij algemeen aangenomen dat de omzetbelastingsschuld in een zodanig geval een boedelschuld vormde.⁶⁵ Dit standpunt werd in het bijzonder gebaseerd op een uitspraak van het Hof Arnhem uit 1979⁶⁶ en een Resolutie van de Staatssecretaris van Financiën uit 1996.⁶⁷ Het arrest Koot/Tideman q.q. heeft echter nieuwe vragen doen rijzen over de duiding in het faillissement van de pandgever van een omzetbelastingsschuld die ontstaat door parate executie door de pandhouder.⁶⁸

4.44. De curator meent dat de omzetbelastingsschuld die ontstaat bij een oneigenlijke lossing in het licht van het arrest Koot/Tideman q.q. nimmer als boedelschuld kwalificeert.⁶⁹ Dit standpunt van de curator is erop gebaseerd dat een oneigenlijke lossing (ook bij verkoop door de curator) een executieverkoop ten behoeve van de pandhouder is, dat de transactie buiten de boedel om plaats zou vinden en dat het daarom niet in de rede zou liggen om de omzetbelastingsschuld als boedelschuld aan te merken. De curator beroept zich in dat verband onder meer op de volgende passage uit een artikel van Abendroth en Oosthout:

“Ook vanuit economisch perspectief is voor dat standpunt [dat bij een oneigenlijke lossing geen boedelverplichting terzake van de omzetbelasting ontstaat, A-G] veel te zeggen. De transactie vindt immers geheel buiten de boedel om plaats en de opbrengst kan niet tot de boedel worden gerekend. De curator verricht hier een dienst – ten behoeve van de separatist als zodanig – buiten de boedel om. Niet valt in te zien waarom de omzetbelasting die eventueel over de transactie verschuldigd zou zijn, anders dan in het geval waarin de separatist zelf zou verkopen, bij dergelijke bemoeienis van de curator ineens wél als bedoelschuld zou moeten worden aangemerkt.”⁷⁰

Naar mijn mening treft deze redenering geen doel. De bereidheid van de curator om mee te werken aan een oneigenlijke lossing zal in de regel mede worden ingegeven door een belang van de boedel. Deze onderhandse verkoop resulteert namelijk doorgaans in een hogere opbrengst dan een openbare verkoop. Naarmate de opbrengst van de executieverkoop hoger is, zal de restvordering van de pandhouder (en daarmee de schuldenlast van de boedel) lager zijn, terwijl de curator bij het aangaan van de overeenkomst voor eventuele risico's voor de boedel (zoals een

belastingenschuld) een vrijwaring van de pandhouder kan bedingen (hierna randnummers 4.47-4.48 en 4.52). De oneigenlijke lossing is dus niet alleen in het belang van de separatist, maar ook in het belang van de boedel.

4.45. In dat licht meen ik dat de vraag of de omzetbelastingenschuld bij oneigenlijke lossing als boedelschuld kwalificeert, ook gezien het arrest Koot /Tideman q.q. niet zonder meer ontkennend moet worden beantwoord. In dit verband lijkt nadere rechtsvinding op basis van gevalsvergelijking nuttig. In deze gevalsvergelijking zullen vijf verschillende situaties worden besproken: (1) onderhandse verkoop op grond van art. 3:251 lid 2 BW waarbij *de curator* als verkoper optreedt, (2) onderhandse verkoop op grond van art. 3:251 lid 2 BW waarbij *de pandhouder* als verkoper optreedt, (3) onderhandse verkoop op grond van een overeenkomst die voor het faillissement is aangegaan, (4) onderhandse verkoop op grond van art. 3:251 lid 1 BW met toestemming van de voorzieningenrechter op verzoek van *de curator* en (5) onderhandse verkoop op grond van art. 3:251 lid 1 BW met toestemming van de voorzieningenrechter op verzoek van *de pandhouder*. Daarna zal ik ingaan op de rechtsgevolgen van andere betrokkenheid van de curator bij de verkoop (vraag 2d) en de invloed van een voortzetting van het bedrijf ex art. 98 en 173a Fw (vraag 3).

Ad (1) Onderhandse verkoop ex art. 3:251 lid 2 BW met curator als verkoper

4.46. Voor deze gevalsvergelijking is allereerst van belang dat (ook) na het arrest Koot /Tideman q.q. wordt aangenomen dat als boedelschulden kunnen worden aangemerkt verplichtingen uit hoofde van een overeenkomst die de curator is aangegaan.⁷¹ Deze verplichtingen vallen immers onder het bereik van categorie (ii), zijnde de faillissementsschulden of verifieerbare schulden (hiervoor 4.35). Eveneens wordt, meer specifiek, aangenomen dat een omzetbelastingenschuld als gevolg van een verkoop en levering door de curator een boedelschuld vormt.⁷²

4.47. Hieruit leid ik af dat de omzetbelastingenschuld in ieder geval als boedelschuld kan worden aangeduid wanneer sprake is van een parate executie op grond van art. 3:251 lid 2 BW waarbij de curator als verkoper optreedt. Dat sluit aan bij de overweging in het arrest Koot/Tideman q.q. dat onder het aangaan van een schuld door de curator in deze zin 'is te verstaan dat de curator deze schuld op zich neemt bij een rechtshandeling, doordat zijn wil daarop is gericht.' De curator verplicht zich met de verkoop immers tot levering en uit die levering vloeit de omzetbelastingenschuld rechtstreeks voort. Het aannemen van een boedelschuld behoeft in een zodanig geval ook niet ten koste te gaan van de andere crediteuren. De verkoop berust immers op overeenstemming tussen de curator en de pandhouder ex art. 3:251 lid 2 BW en het staat de curator dan ook vrij te bedingen dat de pandhouder de boedel vrijwaart voor de omzetbelastingenschuld (zoals in de onderhavige zaak ook is gebeurd⁷³).

4.48. Over de mogelijkheid om een contractuele vrijwaring te bedingen kan verder het volgende worden opgemerkt. Vooropstelling verdient dat de curator zijn beslissing op een verzoek van een separatist tot bewilliging in een onderhandse verkoop behoort te laten afhangen van de vraag of die wijze van verkoop tot de hoogst mogelijke opbrengst zal leiden, in het bijzonder tot een hogere opbrengst dan bij openbare verkoop.⁷⁴ De curator mag geen voorwaarden stellen die het wettelijk systeem doorkruisen. Zo oordeelde Uw Raad dat de curator geen bijdrage in de algemene faillissementskosten van de pandhouder mag bedingen, aangezien de zekerheidsgerechtigden ingevolge art. 57 Fw buiten deze kosten blijven.⁷⁵ Een vrijwaring voor de omzetbelastingenschuld vormt naar mijn mening echter geen doorkruising van het faillissementsrecht.⁷⁶

Ad (2) Onderhandse verkoop ex art. 3:251 lid 2 BW; pandhouder als verkoper

4.49. Het komt mij voor dat de omzetbelastingenschuld eveneens als boedelschuld kan worden aangeduid wanneer sprake is van een parate executie op grond van art. 3:251 lid 2 BW waarbij de pandhouder als verkoper optreedt. Ik licht dat toe.

4.50. In de eerste plaats ligt het niet in de rede onderscheid te maken tussen het geval dat de curator optreedt als verkoper en het geval dat het juist de pandhouder is die als zodanig optreedt. A prima vista lijkt dat een wezenlijk verschil, omdat in het eerste geval de curator een overeenkomst met de executiekoper aangaat en die overeenkomst in

het tweede geval door de pandhouder wordt gesloten. In de praktijk is dit onderscheid echter moeilijk te maken, omdat de pandhouder en de curator eenvoudig kunnen afstemmen welke partij als verkoper optreedt. Een eventueel onderscheid zou daarom (schijn)constructies in de hand kunnen werken. Er zou bijvoorbeeld op borden in de winkel en/of op de kassabon vermeld kunnen worden dat de koopovereenkomst wordt gesloten met de pandhouder. Ook zou de pandhouder mobiele pinapparaten kunnen plaatsen, zodat de verkoopopbrengst op diens bankrekening wordt bijgeschreven.

4.51. In de tweede plaats is de zojuist genoemde uitleg, waarbij niet van belang is of de curator van de pandgever of de pandhouder als verkoper optreedt, inpasbaar in de overweging uit het arrest Koot /Tideman q.q. over het aangaan van een schuld door de curator. De curator sluit immers een overeenkomst met de pandhouder op de voet van art. 3:251 lid 2 BW en de verkoop en levering aan de executiekoper zijn een uitvloeisel van die overeenkomst. Daarmee zou worden aangesloten bij de in de literatuur verdedigde ruime uitleg van het arrest Koot /Tideman q.q., waarbij doorslaggevend is of de schuld het gevolg is van een keuze van de curator (hiervoor randnummer 4.42). Daaraan ligt de redenering ten grondslag dat uit de overeenkomst tussen de curator en de pandhouder blijkt dat de wil van de curator was gericht op de onderhandse verkoop aan de executiekoper.

4.52. Opmerking verdient dat het aannemen van een boedelschuld ook in dit geval niet ten koste behoeft te gaan van de andere crediteuren, aangezien de curator in de overeenkomst met de pandhouder op de voet van art. 3:251 lid 2 BW kan bedingen dat de pandhouder de boedel vrijwaart voor de omzetbelastingsschuld.⁷⁷ Dit betekent dat het aanmerken van de omzetbelastingsschuld als boedelschuld niet (zonder meer) meebrengt dat er minder actief beschikbaar is voor het voldoen van de geverifieerde schulden.

Ad (3) Onderhandse verkoop krachtens een vóór faillissement gesloten overeenkomst

4.53. De vraag rijst vervolgens wat rechtens is wanneer de pandhouder en de pandgever de overeenkomst tot onderhandse verkoop op de voet van art. 3:251 lid 2 BW reeds voor de faillietverklaring hebben gesloten. Het belangrijkste verschil met de hiervoor geschetste situaties is dat in dit geval aan de verkoop geen overeenkomst tussen de curator en de pandhouder ten grondslag ligt.

4.54. Voor de beantwoording van die vraag acht ik van belang dat de curator niet gehouden is de overeenkomst gestand te doen (art. 37 Fw) en de hieruit voortvloeiende verplichtingen na te komen.⁷⁸ Als de curator de overeenkomst gestand doet, blijkt daaruit evenzeer dat de wil van de curator was gericht op de onderhandse verkoop aan de executiekoper. De curator neemt, enigszins huiselijk gezegd, voor lief dat daaraan verplichtingen (zoals de btw-schuld) verbonden zijn. Ik meen om die reden dat de omzetbelastingsschuld ook in een dergelijk geval een boedelschuld is en sluit me dus aan bij de in de literatuur verdedigde ruime uitleg van de tweede categorie uit het arrest Koot/Tideman q.q.

4.55. Hierbij verdient vermelding dat de curator aan het gestand doen van de overeenkomst de voorwaarde kan verbinden dat de pandhouder de boedel vrijwaart voor de omzetbelastingsschuld. Dit betekent dat het kwalificeren van de omzetbelastingsschuld als boedelschuld ook in dit geval niet steeds meebrengt dat er minder actief is voor het voldoen van de geverifieerde schulden.

Ad (4) Onderhandse verkoop op grond van art. 3:251 lid 1 BW met toestemming van de voorzieningenrechter op verzoek van de curator

4.56. Op grond van art. 3:251 lid 1 BW kan de voorzieningenrechter op verzoek van de pandhouder of (de curator van) de pandgever bepalen dat het pand mag worden verkocht op een van art. 3:250 BW (openbare verkoop) afwijkende wijze.

4.57. De curator kan dus toestemming aan de voorzieningenrechter vragen voor een onderhandse verkoop. Nadat de

curator de toestemming heeft verkregen, kan tot verkoop worden overgegaan. De curator kan hierbij als verkoper optreden. Verder is denkbaar dat op basis van de toestemming van de voorzieningenrechter of een nadere afspraak de pandhouder (of een derde) als verkoper optreedt. Deze gevallen hebben met elkaar gemeen dat aan de verkoop telkens een vrije keuze van de curator (het vragen van toestemming aan de voorzieningenrechter) ten grondslag ligt. De wil van de curator is dus ook in die gevallen gericht op de onderhandse verkoop. Gezien de in de literatuur verdedigde ruime uitleg van het arrest Koot /Tideman q.q. is doorslaggevend of de schuld het gevolg is van een keuze van de curator. Mijns inziens dient daarom op grond van de hiervoor weergegeven gedachtegang te worden aangenomen dat de omzetbelastingsschuld ook in dit geval een boedelschuld is.

4.58. Hierbij verdient opmerking dat aan een onderhandse verkoop met toestemming van de voorzieningenrechter op verzoek van de curator geen overeenkomst met de pandhouder ten grondslag behoeft te liggen. De curator kan in dat geval ook geen vrijwaring van de pandhouder bedingen voor de omzetbelastingsschuld. Deze omstandigheid brengt mij niet tot een andere afweging, nu het indienen van het genoemde verzoek op een vrije keuze van de curator berust.

Ad (5) Onderhandse verkoop op grond van art. 3:251 lid 1 BW met toestemming van de voorzieningenrechter op verzoek van de pandhouder

4.59. De hiervoor genoemde gevallen van verkoop op de voet van art. 3:251 lid 2 BW en een onderhandse verkoop met toestemming van de voorzieningenrechter op verzoek van de curator dienen naar mijn mening wel te worden onderscheiden van een verkoop door de pandhouder in het openbaar (art. 3:250 BW) en een onderhandse verkoop door de pandhouder op grond van (uitsluitend) toestemming van de voorzieningenrechter op verzoek van de pandhouder (art. 3:251 lid 1 BW). In die twee laatstgenoemde gevallen ligt aan de verkoop en levering geen overeenkomst ten grondslag die door de curator is aangegaan en berusten verkoop en levering ook anderszins niet op een beslissing of keuze (en daarmee de wil) van de curator. Deze situaties zijn dan ook niet in te passen in de overweging uit het arrest Koot /Tideman q.q. over het aangaan van een schuld door de curator. Er is dan (behalve bij andere relevante betrokkenheid van de curator; hierna randnummers 4.61-4.62) dus geen sprake van een boedelschuld. Ik merk op dat de curator in de genoemde gevallen ook niet de mogelijkheid heeft om een vrijwaring te bedingen van de pandhouder voor de omzetbelastingsschuld.

4.60. Over de mogelijke consequenties van deze opvatting teken ik het volgende aan. De vraag is of deze opvatting een reëel risico met zich brengt dat vaker voor de route van een openbare verkoop (art. 3:250 BW) of voor een onderhandse verkoop met toestemming van de voorzieningenrechter op verzoek van de pandhouder (art. 3:251 lid 1 BW) zal worden gekozen. Naar mijn inschatting is dit risico beperkt. Een openbare verkoop levert dikwijls minder op dan een onderhandse verkoop. Voor het verkrijgen van toestemming van de voorzieningenrechter zullen (advocaat)kosten gemaakt moeten worden. Verder zal overeenstemming met de curator de verkoop in de regel vereenvoudigen. Bovendien is het thans al vrij gangbaar dat de pandhouder de boedel vrijwaart van omzetbelastingvorderingen.

Andere betrokkenheid van de curator

4.61. Voor de beantwoording van de prejudiciële vragen is voorts van belang of andere betrokkenheid van de curator tot het oordeel zou kunnen leiden dat de omzetbelastingsschuld als boedelschuld is aan te merken. In mijn opvatting komt de vraag over het belang van andere betrokkenheid van de curator slechts aan de orde bij een onderhandse verkoop door de pandhouder met toestemming van de voorzieningenrechter op verzoek van de pandhouder (art. 3:251 lid 1 BW) en bij openbare verkoop op de voet van art. 3:250 BW. In die gevallen kwalificeert de omzetbelastingsschuld naar mijn mening namelijk – anders dan bij de andere vormen van verkoop – in principe niet als boedelschuld.

4.62. In de hiervoor aangeduide gevallen kan betrokkenheid van de curator bij de verkoop ertoe leiden dat de omzetbelastingsschuld (alsnog) als boedelschuld is aan te merken. Ook in dat verband is beslissend of blijkt dat de wil van de curator gericht was op de verkoop aan de executiekoper. De in de vraagstelling genoemde voorbeelden – het

(al dan niet tegen betaling) openstellen van de winkels van de gefailleerde voor de verkoop, het beschikbaar stellen van personeel of het laten verlopen van de betaling via de bankrekening van de boedel – zouden die gevolgtrekking kunnen dragen. Het zal daarbij aankomen op een beoordeling van de feiten en omstandigheden van het geval. De keuze (en daarmee de wil) van de curator kan in deze gevallen niet uit een overeenkomst worden afgeleid. Enige terughoudendheid lijkt dus geboden.

Involed voortzetting bedrijf ex art. 98 of 173a Fw

4.63. Tot slot is voor de beantwoording van de prejudiciële vragen van belang wat de invloed is van de voortzetting van het gefailleerde bedrijf door de curator op de voet van art. 98 of 173a Fw. Die omstandigheid is naar mijn mening inderdaad relevant voor de beantwoording van de vraag of de btw-schuld een boedelschuld vormt. Ik licht dat toe.

4.64. In het geval de verkoop in het kader van de executie geschiedt bij of door het op de voet van art. 98 of 173a Fw door de curator voortgezette bedrijf, zal de omzetbelastingsschuld in het algemeen een boedelschuld vormen. Uit de parlementaire geschiedenis volgt immers dat de kosten van een bedrijfsvoortzetting als boedelschulden zijn aan te merken.⁷⁹ Dit betekent dat de omzetbelastingsschuld hetzij valt in de eerste categorie uit het arrest Koot /Tideman q.q. (boedelschulden ingevolge de wet) hetzij binnen de tweede categorie (verplichtingen die door de curator in hoedanigheid zijn aangegaan).⁸⁰

4.65. Dit betekent echter niet (a contrario) dat de omzetbelastingsschuld geen boedelschuld zou kunnen vormen wanneer er geen sprake is van een voortzetting van het bedrijf. Het antwoord op de vraag of sprake is van een voortzetting van het bedrijf is immers in het systeem van de Wet OB niet relevant voor het ontstaan van de omzetbelastingsschuld en is in het licht van de rechtsregels uit (met name) het arrest Koot /Tideman q.q. evenmin beslissend voor de beoordeling of sprake is van een boedelschuld. Daarbij komt dat een eventuele beslissende betekenis van het criterium 'voortzetting van het bedrijf' zou leiden tot de nodige afbakeningsproblematiek.⁸¹

4.66. In de situatie dat de verkoop in het kader van de executie niet geschiedt bij of door een op de voet van art. 98 of 173a Fw door de curator voortgezet bedrijf, moet dus aan de hand van de eerder genoemde maatstaf worden getoetst of de omzetbelastingsschuld als boedelschuld kwalificeert. Dit betekent dat moet worden beoordeeld of de verkoop berust op een overeenkomst tussen de curator en de executiekoper, een overeenkomst tussen de curator en de pandhouder danwel sprake is van een andere handeling waaruit blijkt dat de verkoop op een keuze van de curator berust.

Afronding

4.67. Tot besluit van deze conclusie merk ik het volgende op over de ratio van de voorgestelde beantwoording van de prejudiciële vragen. De gevalsvergelijking leidt in twee situaties direct tot een eenduidige uitkomst. (i) Naar mijn mening lijkt het geen twijfel dat de omzetbelastingsschuld als boedelschuld kwalificeert wanneer de overeenkomst met de executiekoper is aangegaan door de curator. In deze situatie valt de omzetbelastingsschuld onder de omschrijving van de tweede categorie van boedelschulden in het arrest Koot /Tideman q.q.: de btw-schuld vloeit dan immers rechtstreeks voort uit de levering waartoe de curator zich in de koopovereenkomst heeft verplicht. (ii) Evenzeer helder is dat de omzetbelastingsschuld geen boedelschuld vormt als de curator op geen enkele wijze betrokken is bij de verkoop. In dat geval kan de btw-schuld niet onder de reikwijdte worden gebracht van de definitie van boedelschulden in het arrest Koot /Tideman q.q. Over de tussenliggende situaties is verschil van inzicht mogelijk. Zij vertonen wat mij betreft meer gelijkenis met de onder (i) genoemde situatie dan met het onder (ii) bedoelde geval. Daarbij is voor mij doorslaggevend dat de curator in alle andere gevallen dan het onder (ii) genoemde geval de keuze heeft om al dan niet aan de verkoop mee te werken en dus de afweging te maken of de boedel daarbij belang heeft.

5. Beantwoording van de prejudiciële vragen

5.1. Ik stel voor om de door de rechtbank gestelde prejudiciële vragen (na herformulering van het eerste gedeelte van de eerste vraag in de in randnummer 1.13 van deze conclusie bedoelde zin) te beantwoorden als volgt:

1) De omzetbelastingsschuld die ontstaat doordat na faillissement van de pandgever een onderhandse verkoop en levering op de voet van art. 3:251 BW plaatsvindt en doordat de pandhouder zich (ingevolge het arrest HR 6 mei 1983, **ECLI:NL:HR:1983:AW8883**, NJ 1984/228 (Rentekas)) mede verhaalt op de in de opbrengst begrepen omzetbelasting, moet als boedelschuld worden aangemerkt wanneer deze verkoop berust op een overeenkomst tussen de curator en de executiekoper, een overeenkomst tussen de curator en de pandhouder of sprake is van een andere handeling waaruit blijkt dat de verkoop op een keuze (de wil) van de curator berust.

Met betrekking tot het tweede gedeelte van de eerste vraag over de categorisering uit het arrest Koot /Tideman q.q. geldt het volgende. In de hiervoor genoemde gevallen valt de omzetbelastingsschuld in de tweede van de door de Hoge Raad in zijn arrest van 19 april 2013 genoemde categorieën boedelschulden. Daarvan is sprake in de situaties die zijn beschreven in de vragen 2a en 2b, het in vraag 2c genoemde geval van verkoop na een door de voorzieningenrechter op verzoek van de curator verleende toestemming voor een afwijkende wijze van verkoop en het in vraag 2d genoemde geval van betrokkenheid van de curator bij de verkoop, mits uit die betrokkenheid blijkt van een keuze (en daarmee van een wil) van de curator die op de verkoop is gericht. Wanneer de verkoop geschiedt bij of door een op de voet van art. 98 of 173a Fw door de curator voortgezet bedrijf, valt de omzetbelastingsschuld tevens in de eerste categorie boedelschulden.

2) a. In het geval de verkoop plaatsvindt krachtens een vóór faillissement met de pandgever gemaakte afspraak als bedoeld in art. 3:251 lid 2 BW, die de curator gestand doet, is de omzetbelastingsschuld te kwalificeren als boedelschuld.

b. In het geval de verkoop plaatsvindt krachtens een na faillissement met de curator gemaakte afspraak als bedoeld in art. 3:251 lid 2 BW, is de omzetbelastingsschuld te kwalificeren als boedelschuld.

c. In het geval de verkoop plaatsvindt na een door de voorzieningenrechter op verzoek van *de curator* verleende toestemming voor een van art. 3:250 BW afwijkende wijze van verkoop, is de omzetbelastingsschuld als boedelschuld te kwalificeren. In het geval de verkoop plaatsvindt na een door de voorzieningenrechter op verzoek van *de pandhouder* verleende toestemming voor een van art. 3:250 BW afwijkende wijze van verkoop, is de omzetbelastingsschuld *niet* als boedelschuld aan te merken, tenzij de verkoop (naast de door de pandhouder verkregen toestemming) mede berust op een overeenkomst tussen de curator en de executiekoper, een overeenkomst tussen de curator en de pandhouder of sprake is van een andere handeling van de curator waaruit blijkt dat de verkoop op een keuze van de curator berust.

d. In het genoemde geval van onderhandse verkoop door de pandhouder op grond van toestemming van de voorzieningenrechter op verzoek van de pandhouder (art. 3:251 lid 1 BW) kan betrokkenheid van de curator bij de verkoop ertoe leiden dat de omzetbelastingsschuld (alsnog) als boedelschuld is aan te merken. Dit is het geval indien uit deze betrokkenheid blijkt dat de wil van de curator op de verkoop was gericht. De in de vraag genoemde voorbeelden – het (al dan niet tegen betaling) openstellen van de winkels van de gefailleerde voor de verkoop, het beschikbaar stellen van personeel of het laten verlopen van de betaling via de bankrekening van de boedel – zouden (afhankelijk van de omstandigheden van het geval) die gevolgtrekking kunnen dragen.

3) Voor de beantwoording van de prejudiciële vragen kan relevant zijn of sprake is van een voortzetting van het bedrijf van de gefailleerde in de zin van art. 98 Fw of art. 173a Fw. In het geval de verkoop in het kader van de executie geschiedt bij of door een op de voet van art. 98 of 173a Fw door de curator voortgezet bedrijf, zal de omzetbelastingsschuld een boedelschuld vormen. In de situatie dat de verkoop in het kader van de executie niet geschiedt bij of door een op de voet van art. 98 of 173a Fw door de curator voortgezet bedrijf, zal de omzetbelastingsschuld (gezien de beantwoording van de vragen 1 en 2) (slechts) een boedelschuld vormen wanneer de verkoop berust op een overeenkomst tussen de curator en de executiekoper, een overeenkomst tussen de curator en de pandhouder danwel sprake is van een andere handeling waaruit blijkt dat de verkoop op de wil van de curator berust.

6. Conclusie

De conclusie strekt tot beantwoording van de prejudiciële vragen zoals voorgesteld in randnummer 5.1.

Hoge Raad

(...; red.)

3. Beantwoording van de prejudiciële vragen

3.1. Bij de beantwoording van de prejudiciële vragen gaat de Hoge Raad uit van de volgende feiten.

(i) Geddes & Gilmore Retail B.V. en Geddes & Gilmore Wholesale B.V. (hierna tezamen in enkelvoud: G&G) hielden zich bezig met de verkoop van kleding vanuit verschillende winkellocaties. Coöperatieve Rabobank U.A. (hierna: Rabobank) had een pandrecht op de kledingvoorraden van G&G. Op 9 april 2015 hebben onder andere G&G enerzijds en Rabobank anderzijds een 'Overeenkomst tot afwijkende verkoop in de zin van artikel 3:251 lid 2 BW tevens akte tot vestiging van pandrecht op geld' gesloten.

(ii) Op 14 april 2015 is G&G failliet verklaard met benoeming van de Curator als zodanig. Ten tijde van de faillietverklaring bevonden zich in de winkels van G&G kledingvoorraden. De winkels waren op 14 april 2015 al gesloten.

(iii) Op 21 dan wel 22 april 2015 hebben Rabobank en de Curator afspraken gemaakt over de uitwinning van het pandrecht door Rabobank op een van art. 3:250 BW afwijkende wijze, als bedoeld in art. 3:251 lid 2 BW.

(iv) Bij faxbrief van 22 april 2015 heeft de Curator aan de rechter-commissaris in de faillissementen van G&G bericht, voor zover hier van belang:

“Rabobank is pandhouder ten aanzien van de aanwezige voorraad, inventaris en debiteuren. Ik heb met Rabobank overleg gevoerd over de uitwinning van haar zekerheden, met name de uitwinning van het pandrecht van Rabobank op de voorraad van de gefailleerde vennootschappen.

Reeds vóór datum faillissement is Rabobank met de inmiddels gefailleerde vennootschappen een afwijkende wijze van verkoop (ex art. 3:251 lid 2 BW) overeengekomen, ter uitwinning van haar pandrecht op de voorraad.

(...)

In het kader van het voortzetten van de uitverkoop vanuit de winkellocaties zijn met Rabobank de navolgende afspraken gemaakt. Voor deze afspraken met Rabobank heeft u telefonisch toestemming verleend (...).

1. Rabobank voldoet een bedrag ad € 125K aan de boedel. Dit bedrag heeft betrekking op een vergoeding voor de huur voor de verschillende winkelpanden, de inzet van het winkelpersoneel gedurende een periode van maximaal vijf weken (...), de uitstaande vorderingen van dwangcrediteuren en de operationele kosten voor een periode van zes weken.

(...)

Het bedrag ad 125K ziet eveneens op de eventuele btw-betalingen die met de kosten of vergoeding aan de boedel samenvallen. (...)

2. Rabobank heeft zich op het standpunt gesteld dat nu het hier om een executieverkoop aan consumenten gaat, de btw niet hoeft te worden verlegd en Rabobank als pandhouder bevoegd is om zich te verhalen op de opbrengst van de verpande zaken inclusief btw. Rabobank vrijwaart de boedel in dat kader voor een mogelijke aanspraak van de fiscus in verband met een eventuele btw aanslag, alsmede voor alle eventuele bijkomende kosten.

Iedere vorm van verrekening in dit kader is uitgesloten.

(...)"

(v) Op 23 april 2015 zijn de winkels heropend.

(vi) Bij verzoekschrift van 24 april 2015 heeft Rabobank aan de voorzieningenrechter op de voet van art. 3:251 lid 1 BW verzocht de verpande zaken op een van openbare verkoop afwijkende wijze te mogen verkopen.

Bij beschikking van dezelfde dag heeft de voorzieningenrechter bepaald dat de aan Rabobank verpande voorraden van de winkelpanden van G&G onderhands mochten worden verkocht.

(vii) Bij de onderhandse verkoop vanuit de winkels van G&G en door het personeel van G&G is alleen aan particulieren verkocht en zijn verkoopbonnen uitgereikt op naam van G&G met vermelding van 21% omzetbelasting. Deze verkoop heeft in totaal € 930.866,24, inclusief € 157.836,= omzetbelasting, opgeleverd. De gehele opbrengst is aan Rabobank toegekomen.

(viii) Op 15 maart 2016 zijn naheffingsaanslagen omzetbelasting opgelegd aan de Curator. Op 20 april 2016 is namens de Curator bezwaar gemaakt tegen de naheffingsaanslagen.

3.2. De Curator vordert in dit geding voor recht te verklaren dat de omzetbelasting die tijdens de onderhandse verkoop van de voorraden in de faillissementen van G&G aan de pandhouder is toegekomen, in deze faillissementen geen boedelschuld oplevert. De rechtbank heeft aan de Hoge Raad de volgende prejudiciële vragen gesteld.

“Vraag 1

Moet als boedelschuld worden aangemerkt de omzetbelastingsschuld die ontstaat doordat de pandhouder op de voet van art. 3:251 BW na faillissement van de pandgever overgaat tot onderhandse verkoop en levering aan particulieren en doordat de pandhouder zich (ingevolge het arrest HR 6 mei 1983, NJ 1984/228 (Rentekas)) mede verhaalt op de in de opbrengst begrepen omzetbelasting? Zo ja, valt deze in één van de drie door de Hoge Raad in rov. 3.7.1 van het arrest van 19 april 2013, NJ 2013/291 (Koot /Tideman) genoemde categorieën boedelschulden?

Vraag 2

Maakt het voor de beantwoording van vraag 1 verschil of

- a. verkoop plaatsvindt krachtens vóór faillissement met de pandgever gemaakte afspraak als bedoeld in art. 3:251 lid 2 BW?
- b. verkoop plaatsvindt krachtens na faillissement met de curator gemaakte afspraak als bedoeld in art. 3:251 lid 2 BW?
- c. verkoop plaatsvindt na door de voorzieningenrechter op verzoek van de pandhouder of de curator op de voet van art. 3:251 lid 1 BW verleende toestemming voor een van art. 3:250 BW afwijkende wijze van verkoop?
- d. de curator betrokken is bij de verkoop bijvoorbeeld door al of niet tegen betaling de winkels van de gefailleerde open te stellen, personeel beschikbaar te stellen of betalingen te laten verlopen via de bankrekening van de boedel?

Vraag 3

In hoeverre is van belang of sprake is van een voortzetting van het bedrijf als bedoeld in art. 98 Fw of art. 173a Fw?"

3.3.1. Bij de beantwoording van deze vragen strekt tot uitgangspunt hetgeen hierna in 3.3.2-3.3.5 wordt overwogen.

3.3.2. Op grond van art. 3:248 lid 1 BW is de pandhouder bevoegd het verpande goed te verkopen en het hem verschuldigde op de opbrengst te verhalen, als de pandgever in verzuim is met de voldoening van hetgeen waartoe de zekerheid van het pand dient. Op de voet van art. 3:250 BW geschiedt deze verkoop in het openbaar, maar ingevolge art. 3:251 BW is ook verkoop op andere wijze mogelijk.

In al deze gevallen oefent de pandhouder het recht van parate executie uit als bedoeld in art. 3:248 lid 1 BW. Daaronder valt dus ook het geval dat de pandhouder en de pandgever op de voet van art. 3:251 lid 2 BW onderhandse verkoop door de pandgever zijn overeengekomen. Ook in dat geval geschiedt de verkoop van het verpande ten behoeve van de pandhouder en kan deze zich als separatist verhalen op de opbrengst daarvan. Dit is niet anders in faillissement bij verkoop door de curator krachtens overeenstemming tussen hem en de pandhouder (zogenoemde oneigenlijke lossing). Deze verkoop valt daarom binnen het toepassingsbereik van art. 57 Fw en moet worden beschouwd als (een vorm van) uitoefening van het recht van parate executie van de pandhouder. (Zie voor een en ander HR 25 februari 2011, [ECLI:NL:HR:2011:BO7109](#), NJ 2012/74 («**JOR**» 2014/271, m.nt. NEDF en Vermunt; *red.*) (ING/Hielkema q.q.) en HR 14 februari 2014, [ECLI:NL:HR:2014:319](#), NJ 2014/264 («**JOR**» 2014/118, m.nt. Schuijling en NEDF; *red.*) (Feenstra q.q./ING))

3.3.3. De verplichting tot afdracht van omzetbelasting rust in beginsel op de ondernemer die de levering of de dienst verricht (art. 12 lid 1 Wet op de omzetbelasting 1968; hierna: Wet OB). Dat geldt ook indien de pand- of hypotheekhouder het aan hem door de ondernemer verpande of verhypothekerde goed krachtens het recht van parate executie verkoopt (vgl. HR 23 juni 1999, [ECLI:NL:HR:1999:AA2784](#), BNB 1999/330). De verplichting tot afdracht van omzetbelasting rust (dus) niet op de pand- of hypotheekhouder. Indien de pand- of hypotheekhouder op grond van art. 57 lid 1 Fw zijn recht als separatist uitoefent, is hij evenmin gehouden om de in de verkoopprijs begrepen omzetbelasting af te dragen aan de boedel, maar kan hij zich mede op dat deel van de verkoopprijs verhalen (zie met betrekking tot de hypotheekhouder HR 6 mei 1983, [ECLI:NL:HR:1983:AW8883](#), NJ 1984/228 (Rentekas), alsmede HR 15 juli 1985, [ECLI:NL:HR:1985:AC4253](#), NJ 1986/193, en HR 13 maart 1987, [ECLI:NL:HR:1987:AG5557](#), NJ 1988/556).

3.3.4. Op de hiervoor in 3.3.3 vermelde regel dat de verplichting tot afdracht van omzetbelasting rust op de ondernemer, bestaat een uitzondering indien de verkoop plaatsvindt op een veiling. In dat geval rust die verplichting op de houder van de veiling (art. 3 lid 5 Wet OB).

Voorts bestaat een uitzondering op die regel indien op grond van art. 12 lid 5 Wet OB een verleggingsregeling van toepassing is, in welk geval de verplichting tot afdracht van omzetbelasting rust op degene aan wie de levering wordt verricht. Een dergelijke regeling is, voor zover hier van belang, onder meer in het leven geroepen voor het geval dat een in zekerheid gegeven roerende of onroerende zaak wordt geleverd aan een ondernemer tot executie van die zekerheid (art. 24ba lid 1, aanhef en onder d, Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968).

3.3.5. Boedelschulden zijn slechts die schulden die een onmiddellijke aanspraak geven jegens de faillissementsboedel hetzij ingevolge de wet, hetzij omdat zij door de curator in zijn hoedanigheid zijn aangegaan, hetzij omdat zij een gevolg zijn van een handelen van de curator in strijd met een door hem in zijn hoedanigheid na te leven verbintenis of verplichting. Onder het aangaan van een schuld door de curator in deze zin is te verstaan dat de curator deze schuld op zich neemt bij een rechtshandeling, doordat zijn wil daarop is gericht (art. 3:33 en 3:35 BW). (HR 19 april 2013, [ECLI:NL:HR:2013:BY6108](#), NJ 2013/291 («**JOR**» 2013/224, m.nt. Boekraad; *red.*) (Koot /Tideman q.q.), rov. 3.7.1)

3.4.1. De Hoge Raad verstaat de prejudiciële vragen aldus, dat deze betrekking hebben op alle gevallen waarin krachtens art. 3:251 BW een van art. 3:250 BW afwijkende wijze van verkoop heeft plaatsgevonden, dus ook indien dat berust op een overeenkomst met de curator – of op een voor de faillietverklaring met de pandhouder aangegane overeenkomst – en de verkoop plaatsvindt op een wijze als in deze zaak aan de orde, door verkoop vanuit de tot de boedel behorende winkels door personeel van de gefailleerde. De Hoge Raad verstaat de prejudiciële vragen voorts aldus dat het daarbij gaat om verkoop aan particulieren, waarbij dus geen sprake is van verlegging als bedoeld in het hiervoor in 3.3.4 genoemde art. 24ba lid 1, aanhef en onder d, Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

3.4.2. Zoals volgt uit de hiervoor in 3.3.2 genoemde arresten, is in de hiervoor in 3.4.1 vermelde gevallen steeds sprake van verkoop en levering als gevolg van parate executie door de pandhouder. De prejudiciële vragen stellen aan de orde of in deze gevallen de over de levering verschuldigde omzetbelasting een boedelschuld oplevert.

3.4.3. Bij gebreke van een daartoe strekkende bepaling is in deze gevallen geen sprake van een boedelschuld op grond van de wet. Evenmin is daarin sprake van een handelen van de curator in strijd met een verplichting als hiervoor in 3.3.5 bedoeld. De vraag is derhalve of deze schuld door de curator in zijn hoedanigheid wordt aangegaan, zoals

hiervoor bedoeld in 3.3.5. Die vraag moet ontkennend worden beantwoord. Omdat in de hiervoor in 3.4.1 vermelde gevallen steeds sprake is van verkoop en levering als gevolg van parate executie door de pandhouder, kan niet worden gezegd dat sprake is van een rechtshandeling van de curator waaraan de verschuldigdheid van omzetbelasting is verbonden. Dit wordt niet anders indien de curator op enigerlei wijze zijn medewerking aan die verkoop verleent.

3.4.4. Uit het vorenstaande volgt dat de eerste twee vragen in hun geheel ontkennend moeten worden beantwoord.

3.4.5. Indien de curator het bedrijf van de gefailleerde voortzet als bedoeld in art. 98 Fw of art. 173a Fw, zijn de kosten en andere schulden die uit die voortzetting voortvloeien, in het algemeen aan te merken als boedelschulden, omdat ze door de curator in zijn hoedanigheid zijn aangegaan als hiervoor bedoeld in 3.3.5. Dat geldt (dus) ook voor omzetbelastingsschulden die ontstaan door leveringen op grond van door de curator in het kader van de voortzetting van het bedrijf verrichte verkopen.

Indien en voor zover de leveringen echter het gevolg zijn van een executoriale verkoop op grond van parate executie door de pand- of hypotheekhouder, ligt daaraan, zoals hiervoor in 3.4.3 is overwogen, geen rechtshandeling van de curator ten grondslag waaraan de verschuldigdheid van omzetbelasting is verbonden. Dit geldt ook als die executoriale verkoop met medewerking van de curator plaatsvindt vanuit (of met de faciliteiten van) het door de curator voortgezette bedrijf.

3.4.6. De derde vraag moet derhalve aldus worden beantwoord dat het voor de beantwoording van de eerste twee vragen niet van belang is of sprake is van voortzetting van het bedrijf als bedoeld in art. 98 Fw of art. 173a Fw.

3.5. Indien het van het thans aanhangige Belastingplan 2018 (Kamerstukken II 2017-2018, 34 785) deel uitmakende nieuwe art. 42d Invorderingswet 1990 wordt aangenomen en ingevoerd, worden de pand- en hypotheekhouder en de executant die zich hebben verhaald op het door de executiekoper betaalde bedrag, hoofdelijk aansprakelijk voor de omzetbelasting die verschuldigd is ter zake van de levering. Opmerking verdient dat uit het vorenstaande volgt dat de pand- en hypotheekhouder dan terzake geen regresvordering zullen hebben die een boedelschuld oplevert. Wel zijn hun met pand of hypotheek versterkte vorderingen dan eventueel in zoverre onvoldaan gebleven, zodat deze dan op de voet van art. 59 Fw kunnen worden ingediend in het faillissement.

4. Beslissing

De Hoge Raad:

beantwoordt de prejudiciële vragen op de wijze als hiervoor in 3.4.4 en 3.4.6 vermeld;

begroot de kosten van deze procedure (...; *red.*).

Noot

1. Deze faillissementsrechtelijke zaak, waarin op de voet van art. 392 Rv een aantal prejudiciële vragen aan de Hoge Raad is voorgelegd, betreft – kort gezegd – de status van een na datum faillissement ontstane schuld van de pandgever ter zake van de omzetbelasting die is verschuldigd over de levering van ten gunste van de bank met pand bezwaarde zaken. Moet die schuld – tegen de achtergrond van het arrest Koot Beheer/Tideman q.q. (HR 19 april 2013, **«JOR» 2013/224**, m.nt. Boekraad) – worden aangemerkt als een boedelschuld of is zij te beschouwen als een niet-verifieerbare schuld? Verschillende situaties moeten hierbij worden onderscheiden. Daarop ga ik in het navolgende meer uitvoerig in (zie nrs. 5 t/m 8). Voor een goed begrip van de materie schets ik eerst in het kort het fiscale kader tegen de achtergrond waarvan de kwestie moet worden beoordeeld (zie nrs. 2 t/m 4). Het bekende Rentekas-arrest (HR 6 mei 1983, *NJ* 1984/228) is daarbij nog steeds het uitgangspunt.

2. In het Rentekas-arrest heeft de Hoge Raad aangegeven dat een hypotheekhouder zich bij executie mag verhalen op “het volle bedrag dat de koper uit hoofde van de koopovereenkomst voor het aan hem verkochte goed moet betalen, dus met inbegrip van het bedrag van de te zijnen laste gebrachte, op de levering verschuldigde omzetbelasting”. Zulks geldt niet alleen wanneer de hypotheekhouder *zelf* tot uitwinning is overgegaan en derhalve zijn recht van parate executie heeft uitgeoefend, maar ook indien de hypotheekhouder de executie heeft overgelaten aan de curator in het faillissement van de hypotheekgever, met de afspraak dat de hypotheekhouder uit die opbrengst als separatist zal worden voldaan (dat wil zeggen zonder dat hij meedeelt in de omslag van de algemene faillissementskosten en zonder dat hij op een uitdelingslijst behoeft te wachten). Dit laatste geval betreft een zogenaamde oneigenlijke of contractuele lossing. Bijzonder was – en is – een en ander niet. Het uitgangspunt van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) is nu eenmaal dat bij een levering waarover omzetbelasting is verschuldigd, die omzetbelasting wordt geheven van, c.q. op aangifte moet worden voldaan door, de belastingplichtige ondernemer die de levering heeft verricht. Vgl. art. 12 lid 1 Wet OB. Dat is – voorzover hier van belang – de eigenaar wiens activa worden verkocht, ook indien die activa met een pand- of hypotheekrecht zijn bezwaard en krachtens het recht van parate executie worden verkocht (ongeacht wie daarbij als verkopende partij optreedt). Vgl. HR 23 juni 1999, *BNB* 1999/330, waarnaar de Hoge Raad in het onderhavige arrest verwijst (zie r.o. 3.3.3). De belastingplichtige ondernemer is – afgezien van enkele in de wet geregelde bijzonderheden – waarover hierna meer – de pand- of hypotheekgever als eigenaar van de desbetreffende zaken, niet de pand- of hypotheekhouder of de koper van die zaken. Bij de verkoop wordt aan de koper een vergoeding in rekening gebracht voor de omzetbelasting die de belastingplichtige ondernemer aan de ontvanger dient af te dragen. De omzetbelasting wordt aldus doorberekend aan de executiekoper, maar dat laat onverlet dat de omzetbelastingsschuld een schuld is van de pand- of hypotheekgever en dat de pand- of hypotheekhouder bij de uitwinning van de zaak verhaal kan nemen op de gehele verkoopopbrengst, dat wil zeggen de koopprijs inclusief de aan de koper doorberekende omzetbelasting. De pand- of hypotheekhouder heeft ter zake van die doorberekende omzetbelasting geen afdrachtverplichting jegens de failliete boedel, noch (behoudens de werking van het hierna nog te noemen art. 42d Invorderingswet 1990 (hierna: Iw)) jegens de ontvanger. De ontvanger moet ter zake van de over de levering verschuldigde omzetbelasting (in beginsel) genoeg nemen met een vordering op de pand- of hypotheekgever, ook indien deze in staat van faillissement verkeert. Zie in dezelfde zin als het Rentekas-arrest HR 15 juli 1985, *NJ* 1986/193 (*Stuyt q.q./Ontvanger*) en HR 13 maart 1987, *NJ* 1988/556 (*Ontvanger/Spruijt q.q.*). Zie ook Hof Leeuwarden 29 mei 2002, **«JOR» 2002/181**, m.nt. NEDF (*Ontvanger/Overes q.q.*).

3. Van het hiervóór besproken uitgangspunt wordt in de wet op verschillende plaatsen afgeweken. Ik beperk mij hier tot twee regelingen die relevant zijn voor de levering van met pand bezwaarde zaken. Op de eerste plaats wijs ik op het bepaalde in art. 3 lid 5 van de Wet OB. Vindt de verkoop van de zaken plaats via een veiling (met inbegrip van een executieveiling), dan brengt deze bepaling met zich dat de zaken worden geacht aan en vervolgens door de houder van de veiling te zijn geleverd. De aan de uiteindelijke veilingkoper doorberekende omzetbelasting wordt derhalve verschuldigd door de houder van de veiling. Op de tweede plaats wijs ik op de verleggingsregeling van art. 24*ba* lid 1, aanhef en onder *d*, van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968. Wordt een in zekerheid gegeven roerende zaak (in casu een met pand bezwaarde zaak) geleverd aan een ondernemer “tot executie van die zekerheid”, dan brengt deze regeling met zich dat de omzetbelasting wordt verlegd van de ondernemer wiens zaak is uitgewonnen (de pandgever), naar de ondernemer aan wie de zaak is geleverd (de executiekoper). Van de opbrengst die de pandhouder in handen krijgt, maakt de aan de koper doorberekende omzetbelasting in dit geval derhalve geen deel uit. In dit verband verdient opmerking dat de Hoge Raad ervan uitgaat dat ook een oneigenlijke of contractuele lossing van een met pand bezwaarde zaak onder de reikwijdte van de verleggingsregeling valt. Vgl. HR 25 februari 2011, **«JOR» 2014/271**, m.nt. NEDF en Vermunt (*ING/Hielkema q.q.*); HR 14 februari 2014, **«JOR» 2014/118**, m.nt. Schuijling en NEDF (*Feenstra q.q./ING*), alsmede r.o. 3.3.2 (slot) van het onderhavige arrest. Zie over dit laatste kritisch Faber en Vermunt, noot onder het arrest *ING/Hielkema q.q.*, **«JOR» 2014/271**, en *idem*, ‘Eigenlijke (wettelijke) en oneigenlijke (contractuele) lossing’, *MvV* 2015, p. 235-238. Anders dan voorheen beschouwt de Hoge Raad een oneigenlijke of contractuele lossing van een met pand of hypotheek bezwaard goed thans als een executoriale verkoop op grond van parate executie door de pand- of hypotheekhouder. Zij leidt derhalve tot uitwinning van het pand- of hypotheekrecht en is begrepen onder het bepaalde in art. 57 jo. art. 182 Fw. Met “lossing” heeft dat niets van doen.

4. De verleggingsregeling blijft beperkt tot gevallen waarin de koper een *ondernemer* is. Mede om praktische redenen is ervan afgezien ook niet-ondernemers in de heffing van de omzetbelasting te betrekken. Zij zouden dan immers, onbekend met de ter zake geldende procedures en verplichtingen, incidenteel aangifte omzetbelasting moeten doen en

van de kant van de belastingdienst zouden ter zake (extra) controle-inspanningen worden gevraagd. Vgl. Nota van Toelichting, Besluit van 20 december 2007, *Stb.* 2007, 573, p. 15. Waar de verleggingsregeling toepassing mist, blijven het eerder besproken uitgangspunt van de Wet OB en het Rentekas-arrest gelden. De wetgever heeft de positie van de ontvanger echter inmiddels langs een andere weg versterkt. Op 1 januari 2018 is art. 42d IW ingevoerd, dat voor een geval als hier aan de orde met zich brengt dat de pandhouder die zich heeft verhaald op het door de executiekoper betaalde bedrag, voor zover dat betrekking heeft op de aan hem doorberekende omzetbelasting, hoofdelijk aansprakelijk is voor de door de pandgever ter zake van de levering verschuldigde omzetbelasting. Deze hoofdelijke aansprakelijkheid geldt niet ingeval de pandhouder niet wist of behoorde te weten dat de omzetbelasting niet of niet volledig door de pandgever is of zou worden voldaan.

Boedelschuld of niet-verifieerbare schuld?

5. Wat is de status van de vordering van de ontvanger ter zake van de verschuldigde omzetbelasting, wanneer de eigenaar van de zaak (de pandgever) ten tijde van de uitwinning van die zaak in staat van faillissement verkeert en de levering heeft plaatsgevonden aan een niet-ondernemer, zodat de verleggingsregeling toepassing mist? Is in dit geval sprake van een boedelschuld of van een niet-verifieerbare schuld? Bij de beantwoording van deze vraag is het eerder genoemde arrest Koot Beheer/Tideman q.q. leidend. De Hoge Raad heeft in dit arrest een einde gemaakt aan zijn tot dan toe ruime benadering van het begrip boedelschuld, in het bijzonder door het eerder door hem ontwikkelde "toedoen-criterium" te laten varen. In de nieuwe benadering van de Hoge Raad zijn boedelschulden nog slechts die schulden die een onmiddellijke aanspraak geven jegens de failliete boedel, hetzij ingevolge de wet, hetzij omdat zij door de curator in zijn hoedanigheid zijn aangegaan, hetzij omdat zij een gevolg zijn van een handelen van de curator in strijd met een door hem in zijn hoedanigheid na te leven verbintenis of verplichting. Onder het aangaan van een schuld door de curator in de hier bedoelde zin is volgens de Hoge Raad te verstaan dat de curator de schuld op zich neemt bij een rechtshandeling doordat zijn wil daarop is gericht (art. 3:33 en 3:35 BW). In deze zin ook r.o. 3.3.5 van het onderhavige arrest. Dat een schuld door "toedoen" van de curator is ontstaan, is op zichzelf niet meer voldoende om de schuld als een boedelschuld te kwalificeren.

6. Voor de hiervóór bedoelde omzetbelastingsschuld van de gefailleerde brengt het arrest Koot Beheer/Tideman q.q. volgens de Hoge Raad met zich dat die schuld geen boedelschuld vormt in alle gevallen waarin sprake is van een verkoop en levering van de zaak als gevolg van parate executie door de pandhouder. Zie r.o. 3.4.3 van het onderhavige arrest. Dat is het geval bij iedere openbare executoriale verkoop door de pandhouder op de voet van art. 3:250 BW. Dat is voorts het geval bij iedere daarvan afwijkende wijze van verkoop op de voet van art. 3:251 lid 1 BW, derhalve met toestemming van de voorzieningenrechter, en ongeacht door wie het verzoek daartoe is gedaan. Dat is tevens het geval bij iedere afwijkende wijze van verkoop op de voet van art. 3:251 lid 2 BW, derhalve krachtens een overeenkomst tussen de (curator in het faillissement van de) pandgever en de pandhouder, en wel ongeacht of die overeenkomst vóór of na datum faillissement is gesloten en ongeacht wie bij de uitwinning als verkopende partij is opgetreden (met inbegrip van het geval van een oneigenlijke of contractuele lossing). Zie r.o. 3.3.2, 3.4.1 en 3.4.2 van het onderhavige arrest. Vgl. ook de reeds genoemde arresten ING/Hielkema q.q. en Feenstra q.q./ING. Dat de uitwinning plaatsvindt vanuit een tot de failliete boedel behorende winkel door personeel van de gefailleerde, of dat de curator op enigerlei wijze zijn medewerking aan de verkoop verleent, maakt het voorafgaande niet anders. Doorslaggevend is in elk van de hier bedoelde gevallen dat sprake is van een verkoop en levering als gevolg van parate executie door de pandhouder. Om die reden kan volgens de Hoge Raad niet worden gezegd dat sprake is van een rechtshandeling van de curator waaraan de verschuldigdheid van omzetbelasting is verbonden. Ik acht dit oordeel van de Hoge Raad juist.

7. Wat nu, indien de aan de omzetbelasting onderworpen levering plaatsvindt terwijl de curator het bedrijf van de gefailleerde voortzet als bedoeld in art. 98 of art. 173a Fw? Hier moet worden onderscheiden. Alleen indien de omzetbelastingsschuld ontstaat door een levering op grond van een door de curator in het kader van de voortzetting van het bedrijf van de gefailleerde verrichte verkoop en levering, kan die schuld volgens de Hoge Raad – evenals de kosten en andere schulden die uit die voortzetting voortvloeien – als een boedelschuld worden aangemerkt, omdat zij door de curator in zijn hoedanigheid is aangegaan (de tweede in het arrest Koot Beheer/Tideman q.q. genoemde categorie van boedelschulden). Zie r.o. 3.4.5 van het onderhavige arrest. Is de levering daarentegen het gevolg van enigerlei executoriale verkoop op grond van parate executie door de pandhouder (of in voorkomend geval door de hypotheekhouder), dan ligt daaraan – zoals de Hoge Raad in r.o. 3.4.3 reeds heeft overwogen – geen rechtshandeling

van de curator ten grondslag waaraan de verschuldigdheid van omzetbelasting is verbonden. Van een boedelschuld is in dat geval geen sprake. Dit geldt ook indien de executoriala verkoop met medewerking van de curator heeft plaatsgevonden vanuit (of met de faciliteiten van) het door de curator voortgezette bedrijf. Ook dit oordeel van de Hoge Raad acht ik juist. Nu de omzetbelastingsschuld in het voorliggende geval na datum faillissement is ontstaan, niet voortvloeit uit een reeds bestaande rechtsverhouding en geen boedelschuld oplevert, is zij aan te merken als een niet-verifieerbare schuld.

8. Aan het slot van zijn arrest (zie r.o. 3.5) refereert de Hoge Raad aan het eerder genoemde art. 42d IW, dat bij het wijzen van het arrest nog niet was ingevoerd. Voor zover een pandhouder thans op de voet van dit artikel hoofdelijk aansprakelijk is voor de door de gefailleerde verschuldigde omzetbelasting, wordt de pandhouder na de voldoening van de schuld gesubrogeerd in de vordering van de ontvanger. Aan die vordering is de voorrang verbonden van art. 21 lid 1 Iw, maar dat baat de pandhouder niet, nu deze vordering (evenals een regresvordering die aan de pandhouder uit eigen hoofde toekomt) geen boedelvordering is en evenmin voor verificatie in het faillissement van de pandgever in aanmerking komt. Wel kan de pandhouder – zoals de Hoge Raad terecht overweegt – voor zijn oorspronkelijke vordering op de pandgever, voor zover deze als gevolg van de werking van art. 42d IW onvoldaan is gebleven (en bij gebreke van andere zekerheidsrechten die voor die vordering kunnen worden uitgewonnen), op de voet van art. 59 Fw in het faillissement opkomen. Ik laat een bespreking van art. 42d IW hier verder buiten beschouwing, maar merk nog op dat het artikel niet alleen betrekking heeft op een pandhouder, maar ook op een hypotheekhouder en een executant/beslaglegger die zich op het door de executiekoper betaalde bedrag (met inbegrip van de doorberekende omzetbelasting) hebben verhaald, en dat het artikel ook toepassing kan vinden in een geval waarin de belastingplichtige ondernemer niet in staat van faillissement verkeert.

prof. mr. N.E.D. Faber

Voetnoten

1

HR 19 april 2013, **ECLI:NL:HR:2013:BY6108**, NJ 2013/291 m.nt. F.M.J. Verstijlen.

2

De zaak met nummer 17/01157 gaat kort gezegd over de vraag of de aanspraak op uitkering in geld van niet-genoten vakantiedagen een boedelschuld vormt. In deze zaak concludeerde mijn ambtgenoot mr. Rank-Berenschot op 6 oktober 2017. De zaak met nummer 17/01478 betreft kort gezegd de vraag of vorderingen van schuldeisers die gedurende surseance en/of faillissement ontstaan en die voortvloeien uit een voordien reeds bestaande overeenkomst in faillissement kunnen worden erkend. In deze zaak concludeerde mijn ambtgenoot mr. Timmerman op 13 oktober 2017. De zaak met nummer 17/01480 is een prejudiciële procedure over de vraag of een rentevordering vanaf de datum van surseance van betaling tot aan de datum van een opvolgend faillissement, over een vordering ten aanzien waarvan de surseance van betaling werkt, voor verificatie in aanmerking komt in het aansluitende faillissement. In die zaak heeft mr. Timmerman op 22 september 2017 geconcludeerd.

3

Op het hoogtepunt, in het vierde kwartaal van 2013, werden in drie maanden tijd 246 bedrijven failliet verklaard. Zie <https://www.cbs.nl/nl-nl/achtergrond/2017/36/kwartaalmonitor-detailhandel-tweede-kwartaal-2017>.

4

De curator wijst in zijn schriftelijke opmerkingen op de faillissementen van V&D, Macintosh, USG, McGregor, Miss Etam, Mexx, Schoenenreus, Bas Groep, Impact Retail (IT's), Free Record Shop, Schoenenreus, Halfords, Icentre, The Phonehouse, Polare, Henk.nl, Siebel, Sabon, Mandemakers Shoe, La Ligna, DA Retail Groep, Telstar Megastores en MS Mode (schriftelijke opmerkingen, voetnoot 25). Zie over de afwikkeling van deze faillissementen en de verschillende rechtsvragen die hierbij opkomen uitvoerig F.B. Bosvelt en M.E. ten Brinke, 'Retailfaillissementen', Tv 2017/29, p. 181-188.

5

Schriftelijke opmerkingen van de curator, randnummers 4.1-4.5 en schriftelijke opmerkingen van de Ontvanger, randnummer 1.1. De Ontvanger heeft zijn aanvankelijke verzet tegen het stellen van prejudiciële vragen reeds bij de comparitie na antwoord laten varen. Zie in dat verband het proces-verbaal van 2 februari 2017, p. 4, eerste alinea, laatste zin. In de literatuur zijn ook relativerende opmerkingen gemaakt over het belang van deze vragen. Zie bijvoorbeeld J. Wind, 'Een paar opmerkingen naar aanleiding van het vonnis van de rechtbank Amsterdam van 5 juli 2017', TvCu 2017/4, p. 131-134.

6

Schriftelijke opmerkingen van de curator, randnummers 2.1-2.5 en schriftelijke opmerkingen van de Ontvanger, randnummers 3.1-3.9.

7

Kamerstukken II 2010-2011, 32 612, nr. 3, p. 20 (Memorie van Toelichting bij de Wet prejudiciële vragen aan de Hoge Raad).

8

Kamerstukken II 2010-2011, 32 612, nr. 3, p. 20 (Memorie van Toelichting bij de Wet prejudiciële vragen aan de Hoge Raad).

9

Schriftelijke opmerkingen van de curator, randnummer 2.3.

10

Dagvaarding, randnummer 6 en schriftelijke opmerkingen, randnummers 5.27-5.33.

11

Schriftelijke opmerkingen van de curator, randnummer 2.4.

12

Een nadere toelichting over de normale gang van zaken wordt overigens niet gegeven.

13

HR 8 februari 2013, [ECLI:NL:HR:2013:BY4889](#), NJ 2013/123 m.nt. H.J. Snijders (Rabobank/ [...] c.s.).

14

Schriftelijke opmerkingen van de Ontvanger, randnummers 3.4-3.6.

15

Uitlating in de zin van art. 3.3.9.3 procesreglement, randnummer 3.2.

16

De Ontvanger heeft in randnummers 4.16 e.v. van zijn conclusie van antwoord betoogd dat de curator de verpande zaken heeft verkocht. Het is aan de feitenrechter om te beoordelen of de zaken door de pandhouder of juist door de curator zijn verkocht. In deze conclusie laat ik die vraag rusten.

17

Schriftelijke opmerkingen van de Ontvanger, randnummer 3.7.

18

De feiten zijn ontleend aan de vaststellingen in rechtsoverwegingen 2.1. tot en met 2.12. van het vonnis van 5 juli 2017.

19

Het vonnis vermeldt dat deze e-mail aan de Ontvanger is gezonden (rov. 2.5.). Ook de Ontvanger gaat daar in zijn schriftelijke opmerkingen vanuit (randnummer 2.6). De curator merkt (onder verwijzing naar productie 7 bij akte van 1 maart 2017) op dat de betreffende e-mail aan de Rabobank is gestuurd (schriftelijke opmerkingen, voetnoot 8 en uitlating in de zin van art. 3.3.9.3 procesreglement, randnummer 2.3). Het is aan de feitenrechter om hierover te beslissen. In deze conclusie laat ik daarom in het midden aan wie deze e-mail is gericht.

20

De afkorting NTAB staat voor Nederlands Taxatie en Adviesbureau. De mate van betrokkenheid van NTAB bij de verkoop is tussen partijen overigens in geschil. Zie inleidende dagvaarding, randnummer 2 en conclusie van antwoord, randnummers 4.22-4.24.

21

Het vonnis vermeldt dat deze naheffingsaanslagen zijn opgelegd door de Ontvanger. De Ontvanger merkt op dat de aanslagen door de Inspecteur zijn opgelegd (schriftelijke opmerkingen van de Ontvanger, randnummer 2.11 en voetnoot 3). In deze conclusie kan in het midden blijven of de naheffingsaanslagen door de Ontvanger of de Inspecteur zijn opgelegd.

22

Rb. Amsterdam 5 juli 2017, [ECLI:NL:RBAMS:2017:4726](#), [«JOR» 2017/280](#) m.nt. G.A.J. Boekraad en RI 2017/83. Hierover voorts J. Wind, 'Een paar opmerkingen naar aanleiding van het vonnis van de rechtbank Amsterdam van 5 juli 2017', TvCu 2017/4, p. 131-134 en A.J. Tekstra, 'Prejudiciële vragen in het insolventierecht: de stand van zaken', Tijdschrift Financiering, Zekerheden en Insolventierechtpraktijk (FIP) 2017(7)/380.

23

F.M.J. Verstijlen, Algemene bepalingen van pand en hypotheek, Mon.BW B11, Deventer: Kluwer 2013, nr. 22 en L. Groefsema, Bevoegd beschikken over andermans recht, diss., Deventer: Kluwer 1993, p. 85. Zie over de vraag of sprake is van een volmacht tot verkoop in het kader van de verhaalsuitoefening tevens D.J. van der Kwaak, Het rechtskarakter van het beslagrecht, diss., Deventer: Kluwer 1990, p. 67-97 en L. Groefsema, Bevoegd beschikken over andermans recht, diss., Deventer: Kluwer 1993, p. 82-83.

24

M. Pannevis en N.J. Polak, Insolventierecht, Deventer: Wolters Kluwer 2017, nr. 6.1.2, F.J.L. Kaptein, Pandrecht, diss., Den Haag: Bju 2016, p. 166, B. Wessels, Wessels Insolventierecht III: Gevolgen van faillietverklaring (2), Deventer: Kluwer 2013, nrs. 3441 en 3442 en Groene Serie Faillissementsrecht, art. 57 Fw (R.J. van Galen), aant. 2.

25

HR 8 april 1983, [ECLI:NL:HR:1983:AG4561](#), NJ 1984/434 m.nt. B. Wachter (Van Gend en Loos/Lips q.q.), B. Wessels, Wessels Insolventierecht III: Gevolgen van faillietverklaring (2), Deventer: Kluwer 2013, nr. 3455 en Groene Serie Faillissementsrecht, art. 57 Fw (R.J. van Galen), aant. 4. Executeert de pandhouder op een andere wijze dan deelt hij wel mee in de algemene faillissementskosten. Zie in dat verband HR 3 december 1993,

[ECLI:NL:HR:1993:ZC1172](#), NJ 1994/176 (Glebbeek/Dijkstra q.q.).

26

M. Pannevis en N.J. Polak, Insolventierecht, Deventer: Wolters Kluwer 2017, nr. 6.1.3.1 en B. Wessels, Wessels Insolventierecht III: Gevolgen van faillietverklaring (2), Deventer: Kluwer 2013, nr. 3457b onder verwijzing naar art. 5 van de Separatistenregeling 2005. De separatistenregeling is onderdeel van de Recofa-richtlijn. De Recofa-richtlijn bevat regels van de rechtbanken over de behandeling van faillissementen en surseances van betaling en is te vinden via de link <https://www.rechtspraak.nl/SiteCollectionDocuments/Recofa-richtlijnen-voor-faillissementen-en-surseances-van-betaling.pdf>.

27

F.J.L. Kaptein, Pandrecht, diss., Den Haag: Bju 2016, p. 206, A. Steneker, Pandrecht, Mon.BW nr. B12a, Deventer: Kluwer 2012, nr. 30, en S.E. Bartels en V. Tweehuysen, 'Het lossingsrecht', WPNR 6864 (2010), p. 829-839.

28

Groene Serie Vermogensrecht, art. 3:249 BW (P.A. Stein), aant. 4.1, B. Wessels, Wessels Insolventierecht III: Gevolgen van faillietverklaring (2), Deventer: Kluwer 2013, nrs. 3477-3481 en Groene Serie Faillissementswet, art. 58 (F.J.L. Kaptein), aant. 3.2.3.

29

F.J.L. Kaptein, Pandrecht, diss., Den Haag: Bju 2016, p. 195 met verwijzing naar onder meer R.M. Wibier, Alternatieven voor zekerheid op bankrekeningen, diss., Deventer: Kluwer 2007, p. 152 en A.M.J. van Buchem-Spavens & Th.A. Pouw, Faillissement, surseance van betaling en schuldsanering, Monografieën Privaatrecht nr. 2, Deventer: Kluwer 2013, p. 64.

30

Voor de uitwinning van verpande roerende zaken die bestemd zijn om een onroerende zaak duurzaam te dienen en voor executie van verpand geld gelden specifieke regelingen (art. 3:254 en 3:255 BW). Deze bepalingen zijn voor de onderhavige prejudiciële vragen niet van belang.

31

Zie F.J.L. Kaptein, Pandrecht, diss., Den Haag: Bju 2016, p. 194-196 en A. Steneker, Pandrecht, Mon.BW nr. B12a, Deventer: Kluwer 2012, nr. 43.

32

HR 25 februari 2011, **ECLI:NL:HR:2011:BO7109**, NJ 2012/74 m.nt. F.M.J. Verstijnen.

33

HR 14 februari 2014, **ECLI:NL:HR:2014:319**, NJ 2014/264 m.nt. F.M.J. Verstijnen.

34

Hierover uitvoerig F.J.L. Kaptein, Pandrecht, diss., Den Haag: Bju 2016, p. 205-208, Asser/A.I.M. van Mierlo, Zekerheidsrechten, deel 3-VI, Deventer: Wolters Kluwer 2016, nr. 446, F.E.J. Beekhoven van den Boezem en G.J.L. Bergervoet, 'Onderhandse verkoop, executie en verrekening', in F.E.J. Beekhoven van den Boezem, G. Bergervoet & F. Verstijnen (red.), Groninger zekerheid (Reehuis-bundel), Deventer: Wolters Kluwer 2014, paragraaf 2.2, R. Chetouani, 'Over het executoriale karakter van een (impliciet) overeengekomen uitverkoop van bedrijfsvoorraden door de pandgever en de toepasselijkheid van art. 54 Fw', Bb 2014/78, p. 256-259 en S.J.L.M. van Bergen, 'Oneigenlijke lossing als vorm van parate executie (?!)', WPNR 7033 (2014), p. 918-926. Kritisch zijn N.E.D. Faber & N.S.G.J. Vermunt, 'Eigenlijke (wettelijke) en oneigenlijke (contractuele) lossing', MvV 2015, p. 235-238.

35

HR 23 april 1999, **ECLI:NL:HR:1999:ZC2940**, NJ 2000/158 m.nt. W.M. Kleijn (Wollie).

36

HR 19 november 2004, **ECLI:NL:HR:2004:AR3137**, NJ 2005/199 m.nt. P. van Schilfgaarde (ING/Gunning q.q.).

37

Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens een stelsel van toegevoegde waarde, Stb. 1968/329.

38

HR 6 mei 1983, **ECLI:NL:HR:1983:AW8883**, NJ 1984/228 m.nt. W.M. Kleijn (Rentekas).

39

Conclusie A-G Keus voor HR 25 februari 2011, **ECLI:NL:HR:2011:BO7109**, NJ 2012/74 m.nt. F.M.J. Verstijnen (ING/Hielkema q.q.), randnummer 2.8 onder verwijzing naar HR 13 maart 1987, **ECLI:NL:HR:1987:AG5557**, NJ 1988/556 m.nt. W.M. Kleijn (Ontvanger/Spruijt q.q.). Voorts J. Wind, 'Rentekas-BTW en de oneigenlijke/contractuele lossing', TvCu 2017/1, p. 16-21, N.E.D. Faber & N.S.G.J. Vermunt, 'Eigenlijke (wettelijke) en oneigenlijke (contractuele) lossing', MvV 2015, p. 237 en A. van Eijnsden, 'Oneigenlijke lossing van roerende zaken en de consequenties daarvan voor de heffing en inning van omzetbelasting', Tvl 2011/19, p. 98-103.

40

HR 23 juni 1999, **ECLI:NL:HR:1999:AA2784**, BNB 1999/330 m.nt. M.E. van Hilten.

41

Zie daarover A.J. Tekstra, 'Vraag- en aandachtspunten bij de nieuwe BTW-verleggingsregeling', Tvl 2008/49, p. 303-313 en P.W. van den Brink, 'De btw-verleggingsregeling bij executieverkopen nader ingevuld', Tvl 2011/27, p. 170-174.

42

Hierover uitvoerig J.J. Vetter en A.J. Tekstra, Invordering van belastingen, Deventer: Wolters Kluwer 2016, p. 231-233, R.N.G. van der Paardt, 'BTW-verlegging bij levering onroerende en roerende zaken bij executieverkopen', BR 2008, p. 236-239, D.J. Bos, 'Verleggingsregeling omzetbelasting: einde gevolgen Rentekas-arrest', Tvl 2008/21, p.

142 en A.J. Tekstra, 'Vraag- en aandachtspunten bij de nieuwe BTW-verleggingsregeling', Tvl 2008/49, p. 303-313.

43

Besluit van 20 december 2007 tot wijziging van enige fiscale Uitvoeringsbesluiten, Stb. 2007/573, nota van toelichting, p. 8.

44

Besluit van 20 december 2007 tot wijziging van enige fiscale Uitvoeringsbesluiten, Stb. 2007/573, nota van toelichting, p. 15.

45

Wet van 30 mei 1990, Stb. 1990/221.

46

Kamerstukken II, 2017-2018, 34 785, nr. 2 (Voorstel van Wet Belastingplan 2018).

47

Kamerstukken II 2017-2018, 34 785, nr. 3 (Memorie van Toelichting Belastingplan 2018), p. 24-26.

48

De curator verdedigt in randnummer 1.3 van zijn schriftelijke toelichting dat deze vraag bevestigend moet worden beantwoord. Dat standpunt wordt bestreden in randnummers 1.2 en 1.3 van de schriftelijke reactie van de Ontvanger.

49

Annotatie G.A.J. Boekraad bij Rb. Amsterdam 5 juli 2017, [ECLI:NL:RBAMS:2017:4726](#), [«JOR» 2017/280](#), punt 5.

50

Wet van 30 mei 1990, inzake invordering van rijksbelastingen, andere dan invoerrechten en accijnzen, Stb. 1990/221.

51

Conclusie A-G Wissink vóór HR 19 april 2013, [ECLI:NL:HR:2013:BY6108](#), NJ 2013/291 m.nt. F.M.J. Verstijlen, randnummer 2.2 en R.J. van Galen, 'Drie typen schulden bij faillissement (I en II)', WPNR 6225 en 6226 (1996), p. 393 e.v. en 413 e.v.

52

HR 27 mei 1988, [ECLI:NL:HR:1988:AD0343](#), NJ 1988/964 m.nt. W.C.L. van der Grinten (Amro/Den Hollander q.q.), HR 14 juni 1991, [ECLI:NL:HR:1991:ZC0285](#), NJ 1991/630 (Jurgens q.q./P.), S.C.J.J. Kortmann en N.E.D. Faber (red.), Geschiedenis van de faillissementswet (1), heruitgave Van der Feltz, Deventer: Wolters Kluwer 2016, p. 384 en B. Wessels, Wessels Insolventierecht VII: Vereffening van de boedel, Deventer: Kluwer 2014, nr. 7081.

53

B. Wessels, Wessels Insolventierecht V: Verificatie van schuldvorderingen, Deventer: Kluwer 2014, nr. 5016.

54

Zij het dat fiscale vorderingen strikt genomen niet behoeven te worden geverifieerd. Indien een belastingschuldige failliet wordt verklaard, zijn de directe belastingen terstond en tot het volle bedrag invorderbaar (art. 10 lid 1 sub a IW). Art. 19.2 van de Leidraad Invordering schrijft echter wel voor dat de Ontvanger zijn vorderingen ter verificatie indient. Zie N.J. Polak en M. Pannevis, Insolventierecht, Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 333.

55

N.J. Polak en M. Pannevis, Insolventierecht, Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 365. Zie voor een overzicht van de rangorde tussen boedelschulden onderling G.A.J. Boekraad, Afwikkeling van de faillissementsboedel, diss, Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink 1997, p. 231.

56

Zie bijvoorbeeld R.J. Abendroth en H.B. Oosthout, 'Omzetbelasting verschuldigd door executie van zekerheden tijdens faillissement – boedelschuld?', Tvl 1999/2, p. 38.

57

Ter verduidelijking: de vestiging van het pandrecht dateert weliswaar van vóór het faillissement, maar de omzetbelastingsschuld vloeit voort uit de levering in het kader van de uitwinning van het pandrecht.

58

HR 19 april 2013, [ECLI:NL:HR:2013:BY6108](#), NJ 2013/291 m.nt. F.M.J. Verstijlen.

59

HR 18 juni 2004, [ECLI:NL:HR:2004:AN8170](#), NJ 2004/617 m.nt. P. van Schilfgaarde (Circle Plastics), HR 12 november 1993, [ECLI:NL:HR:1993:ZC1136](#), NJ 1994/229 m.nt. W.M. Kleijn (Frima q.q./Blankers-van Gennip) en HR 28 september 1990, [ECLI:NL:HR:1990:AD1243](#), NJ 1991/305 m.nt. P. van Schilfgaarde (De Ranitz q.q./Ontvanger).

60

Conclusie A-G Wissink vóór HR 19 april 2013, [ECLI:NL:HR:2013:BY6108](#), NJ 2013/291 m.nt. F.M.J. Verstijlen, randnummers 2.10.1-2.10.6, onder verwijzing naar annotatie G.A.J. Boekraad bij HR 18 juni 2004, [ECLI:NL:HR:2004:AN8170](#), [«JOR» 2004/221](#), H.W. Vogels, 'Ontruimingsverplichting boedelschuld door toedoen curator', Tvl 2004/64, p. 326 e.v., A.I.M. van Mierlo, 'Van Galen q.q./Circle Vastgoed', Ars Aequi 2004, p. 786-787, A.I.M. van Mierlo, 'Boedelschulden. Mag het ietsje minder zijn?', Tvl 2004/55, p. 274-278, T.T. van Zanten, De overeenkomst in het insolventierecht, diss., Deventer: Kluwer 2012, p. 202 en 276, T.T. van Zanten, 'Het recht van de curator op wanprestatie', Tvl 2007/9, p. 40-51, W.J.M. van Andel, 'Ontruimingsverplichting na opzegging van een huurovereenkomst door de curator op de voet van art. 39 Fw gekwalificeerd als boedelschuld', Ondernemingsrecht 2004/264, p. 691-692. Zie tevens conclusie A-G Keus voor HR 18 juni 2004, [ECLI:NL:HR:2004:AN8170](#), NJ 2004/617 m.nt. P. van Schilfgaarde (Circle Plastics) onder verwijzing naar L.J. van Eeghen, 'Boedelverontreiniging', Tvl 1999/9, p. 194-204, E.W.J.H. de Liagre Böhl, 'Mr. G.A.J. Boekraad, Afwikkeling van de faillissementsboedel', RM Themis

1998, p. 374–377, G.A.J. Boekraad, *Afwikkeling van de faillissementsboedel*, diss., Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink 1997, p. 17 e.v. en p. 52–54, W.J.M. van Andel, 'Jurisprudentie inzake boedelschulden: wanneer keert de wal het schip?', «JOR»plus 2003, p. 34-44 en A. van Hees, 'Ontruimingsverplichting bij de opzegging van een huurovereenkomst door de curator van een failliete huurder boedelschuld?', Nieuwsbrief BW 1994/4, p. 38-40.

61

Als boedelschulden zijn bijvoorbeeld ook aan te merken door de curator verschuldigde proceskosten. Zie G.A.J. Boekraad, *Afwikkeling van de faillissementsboedel*, diss., Deventer: W.E.J. Tjeenk Willink 1997, p. 231 en recentelijk over de proceskosten van een Ondernemingsraad HR 2 juni 2017, [ECLI:NL:HR:2017:982](#), RvdW 2017/629, «JOR» [2017/248](#) m.nt. S.C.J.J. Kortmann (OR DA/DA Retail).

62

Zie onder meer M.E.C. Lok, 'Het toedoen ten onder (I)', WPNR 7004 (2014), p. 106-115, T. van Hees, 'Omwervingen van de Hoge Raad omtrent boedelvorderingen', Tvl 2014/28, p. 139-143 en J.J. Vetter, 'Koot Beheer/ Tideman qq: mogelijke gevolgen voor de kwalificaties van boedelschulden in faillissement', TFB 2014/4, p. 23-25.

63

Annotatie G.A.J. Boekraad bij Rb. Amsterdam 5 juli 2017, [ECLI:NL:RBAMS:2017:4726](#), «JOR» [2017/280](#), punt 8 met verwijzing naar annotatie F.M.J. Verstijlen bij HR 19 april 2013, [ECLI:NL:HR:2013:BY6108](#), NJ 2013/291, punt 9, W.J.M. van Andel en T.T. van Zanten, 'Over wederkerige overeenkomsten en boedelschulden', Tvl 2013, p. 147-148 en M.E.C. Lok, 'Het toedoen ten onder (I)', WPNR 7004 (2014), p. 110-111.

64

M.E.C. Lok, 'Het toedoen ten onder (I)', WPNR 7004 (2014), p. 110-111.

65

J.J. Vetter en P.J. Wattel, *Hoofdzaken invordering*, Deventer: FED 1996 (oude druk), p. 166, A.J. Tekstra, *Fiscale aspecten van insolventies*, Lelystad: Koninklijke Vermande 1999, p. 267, E.W.J.H. de Liagre Böhl, *Sanering en faillissement naar huidig en nieuw recht, Vademecum Ondernemingsrecht*, Deventer: Kluwer 1991, p. 197, conclusie A-G Van Soest vóór HR 6 mei 1983, [ECLI:NL:HR:1983:AW8883](#), NJ 1984/228 m.nt. W.M. Kleijn (Rentekas), punt I, S. Land, 'Notitie inzake omzetbelasting-aspekten ter zake van de te gelde making van met hypotheek bezwaard onroerend goed tijdens faillissement', WPNR 5599 (1982), p. 152-154, S.T.M. Beelen, 'Omzetbelasting behoort tot de opbrengst', WPNR 5663 (1983), p. 537-539 en H.C.F. Schoordijk, 'Heeft de hypotheekhouder recht op de BTW-component van de executie-opbrengst?', WFR 5562 (1982), p. 1136-1138. Dit overzicht is deels ontleend aan R. Abendroth en H.B. Oosthout, 'Omzetbelasting verschuldigd door executie van zekerheden tijdens faillissement – boedelschuld?', Tvl 1999/2, p. 31-38. Abendroth en Oosthout nemen overigens zelf het standpunt in dat van een boedelschuld geen sprake is.

66

Hof Arnhem 23 oktober 1979, [ECLI:NL:GHARN:1979:AX0105](#), BNB 1981/164.

67

Besluit Staatssecretaris van Financiën d.d. 10 september 1996, nr. AFZ96/3164M, V-N 1996, p. 4319-4320 en daarover E.W.J.H. de Liagre Böhl, 'Omzetbelasting en bijzondere faillissementskosten. Een onbegrijpelijke proefprocedure', Tvl 1997/4, p. 107-110.

68

Bijvoorbeeld A.J. Tekstra, *Handboek fiscaal insolventierecht*, Den Haag: Sdu 2017, p. 361.

69

Schriftelijke opmerkingen curator, randnummers 5.18-5.20 en 5.37.

70

R.J. Abendroth en H.B. Oosthout, 'Omzetbelasting verschuldigd door executie van zekerheden tijdens faillissement – boedelschuld?', Tvl 1999/2, p. 37.

71

N.J. Polak en M. Pannevis, *Insolventierecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, p. 367.

72

Annotatie F.M.J. Verstijlen bij HR 19 april 2013, [ECLI:NL:HR:2013:BY6108](#), NJ 2013/291 (Koot/Tideman q.q.), onder 9, annotatie G.A.J. Boekraad bij Rb. Amsterdam 5 juli 2017, [ECLI:NL:RBAMS:2017:4726](#), «JOR» [2017/280](#), punt 8, F.M.J. Verstijlen, 'Contract en boedelschuld tussen partijautonomie en paritas', NJB 2013, p. 2130-2137, J.J. Vetter, 'Koot Beheer/Tideman qq: mogelijke gevolgen voor kwalificaties van belastingschulden in faillissement', Tijdschrift voor Formeel Belastingrecht 2014/4, p. 23-25, T. van Hees, 'Omwervingen van de Hoge Raad omtrent boedelvorderingen', Tvl 2014/28, p. 139-143 en W.J.M. van Andel en T.T. van Zanten, 'Over wederkerige overeenkomsten en boedelschulden', Tvl 2013, p. 147-148.

73

Zie in dat verband de in randnummer 2.6 geciteerde e-mail met de volgende passage: "2. Rabobank vrijwaart de boedel c.q. de curator voor een mogelijke aanspraak van de fiscus in verband met een eventuele btw-aanslag."

74

N.J. Polak en M. Pannevis, *Insolventierecht*, Deventer: Wolters Kluwer 2017, nr. 6.1.3.4.

75

HR 8 april 1983, [ECLI:NL:HR:1983:AG4561](#), NJ 1984/434 m.nt. B. Wachter (Van Gend en Loos/Lips q.q.).

76

Uit zijn annotatie maak ik op dat ook G.A.J. Boekraad een vrijwaring voor de btw-schuld toelaatbaar acht (hiervoor

randnummer 4.32).

77

Het ligt ook in de rede om een dergelijke vrijwaring te bedingen. Zie annotatie G.A.J. Boekraad bij Rb. Amsterdam 5 juli 2017, **ECLI:NL:RBAMS:2017:4726**, **«JOR» 2017/280**, punt 5.

78

HR 3 november 2006, **ECLI:NL:HR:2006:AX8838**, NJ 2007/155 m.nt. P van Schilfgaarde en **«JOR» 2007/76** m.nt. S.C.J.J. Kortmann en S.E. Bartels (Nebula) en HR 11 juli 2014, **ECLI:NL:HR:2014:1681**, NJ 2014/407 m.nt. F.M.J. Verstijlen en **«JOR» 2015/175** m.nt. N.E.D. Faber en N.S.G.J. Vermunt (ABN Amro/Berzona).

79

S.C.J.J. Kortmann, N.E.D. Faber en G.W. van der Feltz, Geschiedenis van de faillissementswet (III), wetswijzigingen, Zwolle: W.E.J. Tjeenk Willink 1995, p. 289.

80

Annotatie G.A.J. Boekraad bij Rb. Amsterdam 5 juli 2017, **ECLI:NL:RBAMS:2017:4726**, **«JOR» 2017/280**, punt 8, voor wat betreft de eerste categorie onder verwijzing naar A. Steneker & A.J. Tekstra, 'De boedelschuldenlijst (II)', FIP 2015/368, p. 20-21.

81

Vergelijk in dat laatste verband mijn conclusie voor HR 2 juni 2017, **ECLI:NL:HR:2017:982**, RvdW 2017/629, **«JOR» 2017/248**, m.nt. S.C.J.J. Kortmann (OR DA/DA Retail), randnummers 4.28-4.41.
