

**JIN 2017/199, Hoge Raad 13-10-2017, ECLI:NL:HR:2017:2627, 17/01773
(met annotatie van G.G. Boeve) Insolventierecht, Prejudiciële beslissing**

Wetsbepaling(en):

[FW artikel 53](#), [IW artikel 24](#), [RV artikel 392](#), [RV artikel 392](#)

Ook gepubliceerd in:

[ECLI:NL:HR:2017:2627](#), [FutD 2017/2521](#), [INS-Updates.nl 2017-0320](#), [NTFR 2017/2696](#), [Belastingadvies 2017/24.7](#), [NJ 2017/454](#), [NJB 2017/2041](#), [RI 2017/98](#), [RvdW 2017/1096](#), [V-N 2017/51.17](#), [V-N Vandaag 2017/2407](#)

**JIN 2017/199, Hoge Raad, 13-10-2017, ECLI:NL:HR:2017:2627,
ECLI:NL:PHR:2017:1056, 17/01773 (annotatie)**

Inhoudsindicatie

Insolventierecht, Prejudiciële beslissing

Ga direct naar

- [Samenvatting](#)
- [Uitspraak](#)
- [Noot](#)

Gegevens

Instantie	Hoge Raad
Datum uitspraak	13-10-2017, 31-07-2017
Publicatie	JIN 2017/199 (Sdu Jurisprudentie in Nederland), aflevering 10, 2017
Annotator	<ul style="list-style-type: none">• G.G. Boeve
ECLI	ECLI:NL:HR:2017:2627, ECLI:NL:PHR:2017:1056
Zaaknummer	17/01773, 17/01773
Overige publicaties	<ul style="list-style-type: none">• ECLI:NL:HR:2017:2627• NTFR 2017/2696mr. R.B.H. Beune annotatie in• Veditax (FutD), 13-10-2017• FutD 2017-2521 met annotatie van Fiscaal up to Date• NLF 2017/2487 met annotatie van Joost Vetter• INS-Updates.nl 2017-0320• ECLI:NL:PHR:2017:1056
Rechtsgebied	Algemeen
Rubriek	Civiel recht
Rechters	<ul style="list-style-type: none">• mr. Numann• mr. Snijders• mr. De Groot• mr. Polak• mr. Tanja-van den Broek

- Partijen**
1. Mr. Paul Frederik Schepel,
 2. Mr. Pieter Miedema RA, elk in hun hoedanigheid van curator in de faillissementen van
Eurocommerce Holding B.V.,
Eurocommerce Recreatie B.V.,
Eurocommerce Projectontwikkeling B.V.,
alle gevestigd te Deventer,
eisers in eerste aanleg,
advocaten in de prejudiciële procedure: mrs. D.M. de Knijff en voorheen C.J.A. Seinen,
tegen
de Ontvanger van de Belastingdienst (Grote Ondernemingen),
mede-kantoorhoudende te Almelo,
verweerder in eerste aanleg,
advocaat in de prejudiciële procedure: mr. J.W.H. van Wijk.
- Partijen zullen hierna ook worden aangeduid als de Curatoren en de Ontvanger.
- Regelgeving**
- Fw - 53 lid 1
 - Iw 1990 - 24 lid 1
 - Rv - 392

Samenvatting

Prejudiciële vragen (art. 392 Rv). Belastingrecht. Faillissementsrecht. Bevoegdheid Ontvanger tot verrekening op grond van art. 24 lid 1 Invorderingswet 1990 in faillissement fiscale eenheid. Toepasselijkheid en toepassing van art. 53 lid 1 Fw.

De rechtbank heeft aan de Hoge Raad de volgende prejudiciële vragen gesteld.

“I. Kan een aan de belastingschuldige als bedoeld in art. 24 lid 1, vierde volzin, Iw 1990 uit te betalen bedrag ter zake van omzetbelasting dat materieel verschuldigd is geworden nadat deze belastingschuldige in staat van faillissement is verklaard, door de Ontvanger worden verrekend met een van deze belastingschuldige of van een andere maatschappij als bedoeld in art. 24 lid 1, vierde volzin, Iw 1990, te innen bedrag ter zake van rijksbelastingen dat materieel voor faillissement verschuldigd is geworden?”

II. Kan een aan een belastingschuldige verleende teruggaaf omzetbelasting ex art. 29 lid 1 Wet OB die materieel is ontstaan nadat deze belastingschuldige in staat van faillissement is verklaard, door de Ontvanger op grond van artikel 53 lid 1 Fw worden verrekend met een belastingschuld van deze belastingschuldige die materieel is ontstaan voor faillissement?”

De eerste prejudiciële vraag heeft betrekking op het in 3.1 onder (iii) genoemde geval dat de boedel recht heeft op teruggave van omzetbelasting ter zake van door de boedel betaalde facturen voor aan de boedel door derden geleverde goederen en diensten. In dat geval is niet voldaan aan de in 3.3.2 genoemde eis van art. 53 lid 1 Fw dat sprake is van een schuld aan de boedel die is ontstaan vóór de faillietverklaring dan wel voortvloeit uit een vóór de faillietverklaring bestaande rechtsverhouding met de gefailleerde. Verrekening van die schuld op de voet van art. 53 lid 1 Fw met een vóór de faillietverklaring ontstane vordering op de gefailleerde, zoals de vordering van de Ontvanger waarop de prejudiciële vraag ziet, is daarom niet mogelijk. De prejudiciële vraag stelt aan de orde of dit anders is op grond van het in art. 24 lid 1 Iw 1990 bepaalde.

Bij de beantwoording van die vraag gaat het om de betekenis van de hiervoor in 3.3.3 aangehaalde derde tot en met vijfde volzin van art. 24 lid 1 Iw 1990. Op grond van art. 24 lid 1, derde volzin, Iw 1990 is, voor zover hier van belang, art. 53 Fw van toepassing bij de verrekening op grond van art. 24 Iw 1990.

Art. 24 lid 1, vierde volzin, Iw 1990 behelst, kort gezegd, dat de verrekening op grond van art. 24 lid 1 Iw 1990 ook mogelijk is met vorderingen en schulden van maatschappijen die in het betrokken tijdvak tezamen met de belastingplichtige deel uitmaken van een fiscale eenheid als bedoeld in die volzin. Art. 24 lid 1, vijfde volzin, Iw 1990 stelt tot slot buiten twijfel dat dit laatste óók geldt in geval van onder meer faillissement van de belastingschuldige of van de andere maatschappijen die tot de fiscale eenheid behoren.

Zoals volgt uit de tekst van art. 24 lid 1, vierde en vijfde volzin, Iw 1990 heeft het daar bepaalde uitsluitend betrekking op de voor verrekening geldende eis dat partijen wederkerig elkaars schuldenaar zijn; het bevat een uitzondering op die eis. Het behelst geen uitzondering op de hiervoor in 3.3.2 en 3.4.1 genoemde eis van art. 53 lid 1 Fw dat vordering en schuld beide zijn ontstaan vóór de faillietverklaring of voortvloeien uit een vóór de faillietverklaring bestaande rechtsverhouding met de gefailleerde. De parlementaire geschiedenis van art. 24 lid 1 Iw 1990 biedt geen steun voor de gedachte dat die uitzondering wel zou zijn beoogd (vgl. 5.16 en 5.20-5.29 van de conclusie van de Advocaat-Generaal). Genoemde eis van art. 53 lid 1 Fw geldt dus onverkort bij de verrekening op grond van art. 24 lid 1, vierde en vijfde volzin, Iw 1990.

De eerste prejudiciële vraag moet dus ontkennend worden beantwoord.

De tweede prejudiciële vraag heeft betrekking op het in 3.1 onder (iv) genoemde geval dat de boedel op grond van art. 29 lid 1 Wet OB recht heeft op teruggaaf van (aan de fiscus afgedragen) omzetbelasting wegens de na het faillissement gebleken oninbaarheid van facturen die de vennootschappen reeds vóór het faillissement aan derden hebben uitgereikt. Deze prejudiciële vraag stelt aldus aan de orde of de hiermee corresponderende schuld van de Ontvanger is ontstaan uit een vóór de faillietverklaring bestaande rechtsverhouding met de gefailleerde als bedoeld in art. 53 lid 1 Fw en daarom op grond van art. 24 lid 1, derde tot en met vijfde volzin, Iw 1990 door de Ontvanger verrekend kan worden met een vóór de faillietverklaring ontstane vordering op de gefailleerde dan wel op een maatschappij die een fiscale eenheid met de gefailleerde vormde.

Indien een ondernemer in de zin van art. 7 Wet OB de omzetbelasting die hij ter zake van een tegen vergoeding verrichte levering of dienst heeft gefactureerd, op aangifte voldoet, ontstaat een rechtsverhouding met de Ontvanger die ingevolge art. 29 lid 1 Wet OB meebrengt dat als nadien blijkt dat de vergoeding niet zal worden ontvangen, recht bestaat op teruggaaf van de voldane omzetbelasting. Indien vóór de faillietverklaring ter zake van een door de ondernemer gefactureerde vergoeding omzetbelasting is gefactureerd en ter zake daarvan omzetbelasting op aangifte is voldaan, en deze vergoeding ná de faillietverklaring oninbaar blijkt, vloeit de daaruit ingevolge art. 29 lid 1 Wet OB resulterende schuld van de Ontvanger derhalve voort uit een vóór de faillietverklaring bestaande rechtsverhouding met de gefailleerde als bedoeld in art. 53 lid 1 Fw. Deze schuld kan dus op grond van art. 24 lid 1, derde tot en met vijfde volzin, Iw 1990 door de Ontvanger worden verrekend met een vóór de faillietverklaring ontstane vordering op de gefailleerde dan wel op een maatschappij die een fiscale eenheid met de gefailleerde vormde.

Het antwoord op de tweede prejudiciële vraag luidt dus bevestigend.

Uitspraak

Hoge Raad:

1 Het geding in feitelijke instantie

Voor het verloop van het geding in feitelijke instantie verwijst de Hoge Raad naar het vonnis in de zaak C/08/183667/HA ZA 16-107 van de rechtbank Overijssel van 5 april 2017.

Het vonnis van de rechtbank is aan deze beslissing gehecht.

2 De prejudiciële procedure

Bij het hiervoor genoemde vonnis heeft de rechtbank de Hoge Raad op de voet van art. 392 Rv de hierna in 3.2 te vermelden vragen gesteld.

Beide partijen hebben schriftelijke opmerkingen als bedoeld in art. 393 lid Rv ingediend. Na daartoe desgevraagd in de gelegenheid te zijn gesteld, hebben mrs. R.R. Verkerk, T.T. van Zanten en R.J. van Galen, advocaten bij de Hoge Raad, namens de Vereniging Insolventierecht Advocaten INSOLAD op de voet van art. 393 lid 2 Rv schriftelijke opmerkingen ingediend.

De advocaat van de Ontvanger heeft op de schriftelijke opmerkingen zijdens INSOLAD gereageerd.

De conclusie van de Advocaat-Generaal P.J. Wattel geeft de Hoge Raad in overweging de eerste prejudiciële vraag ontkennend en de tweede bevestigend te beantwoorden.

De advocaten van de Curatoren hebben bij brief van 28 augustus 2017 op die conclusie gereageerd.

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) Eurocommerce Holding B.V., Eurocommerce Recreatie B.V. en Eurocommerce Projectontwikkeling B.V. (hierna: de vennootschappen) zijn in 2012 in staat van faillissement verklaard, met benoeming van de Curatoren als zodanig.

(ii) De vennootschappen maakten deel uit van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting.

(iii) De vennootschappen hebben elk recht op teruggave van omzetbelasting over tijdvakken na de faillissementsdatum ter zake van door de boedel betaalde facturen voor aan de boedel door derden geleverde goederen en diensten (zie nader de conclusie van de Advocaat-Generaal onder 2.3).

(iv) De Curatoren hebben voorts op de voet van art. 29 lid 1 Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: Wet OB) teruggaaf verzocht van omzetbelasting wegens de na faillissement gebleken oninbaarheid van facturen die de vennootschappen reeds vóór het faillissement aan derden hebben uitgereikt (zie nader de conclusie van de Advocaat-Generaal onder 2.4).

(v) De Ontvanger heeft geweigerd de hiervoor onder (iii) en (iv) genoemde teruggaven uit te betalen. Hij heeft zich daartoe erop beroepen dat hij ingevolge art. 24 Invorderingswet 1990 (hierna: Iw 1990) bevoegd is om de belastingschulden van de fiscale eenheid waartoe de vennootschappen behoren – welke schulden dateren van vóór het faillissement van de vennootschappen –, te verrekenen met de teruggaven.

3.2 De Curatoren vorderen in dit geding een verklaring voor recht dat de Ontvanger niet bevoegd is tot de hiervoor in 3.1 onder (v) genoemde verrekening. De rechtbank heeft aan de Hoge Raad de volgende prejudiciële vragen gesteld.

“I. Kan een aan de belastingschuldige als bedoeld in art. 24 lid 1, vierde volzin, Iw 1990 uit te betalen bedrag ter zake van omzetbelasting dat materieel verschuldigd is geworden nadat deze belastingschuldige in staat van faillissement is verklaard, door de Ontvanger worden verrekend met een van deze belastingschuldige of van een andere maatschappij als bedoeld in art. 24 lid 1, vierde volzin, Iw 1990, te innen bedrag ter zake van rijksbelastingen dat materieel voor faillissement verschuldigd is geworden?

II. Kan een aan een belastingschuldige verleende teruggaaf omzetbelasting ex art. 29 lid 1 Wet OB die materieel is ontstaan nadat deze belastingschuldige in staat van faillissement is verklaard, door de Ontvanger op grond van artikel 53 lid 1 Fw worden verrekend met een belastingschuld van deze belastingschuldige die materieel is ontstaan voor faillissement?”

3.3.1 Bij de beantwoording van deze vragen wordt het volgende vooropgesteld.

3.3.2 Art. 53 lid 1 Fw verklaart degene die zowel schuldenaar als schuldeiser van de gefailleerde is, bevoegd om zijn schuld met zijn vordering op de gefailleerde te verrekenen, indien beide zijn ontstaan vóór de faillietverklaring of voortvloeien uit handelingen, vóór de faillietverklaring met de gefailleerde verricht. Voor dit laatste volstaat dat de vordering of schuld voortvloeit uit een vóór de faillietverklaring bestaande rechtsverhouding met de gefailleerde (zie onder meer HR 26 maart 1976, ECLI:NL:HR:1976:AD8095, NJ 1977/612, en HR 16 oktober 2015, ECLI:NL:HR:2015:3023, NJ 2016/48, rov. 3.3.1).

3.3.3 Ingevolge art. 4:93 lid 1 Awb geschiedt verrekening van bestuursrechtelijke vorderingen en schulden slechts voor zover in de bevoegdheid daartoe bij wettelijk voorschrift is voorzien. Art. 24 lid 1 Iw 1990 geeft de Ontvanger bij de invordering van onder meer rijksbelastingen de bevoegdheid om te betalen en te innen bedragen met elkaar te verrekenen. Art. 24 lid 1, derde tot en met vijfde volzin, Iw 1990 bepaalt met betrekking tot deze verrekening:

“De artikelen 53 tot en met 55, 234, 235 en 307 van de Faillissementswet zijn van overeenkomstige toepassing. Met betrekking tot door de ontvanger uit te betalen en te innen bedragen welke verschuldigdheid materieel is ontstaan over dan wel in een tijdvak waarin de belastingschuldige deel uitmaakt of uitmaakte van een fiscale eenheid als bedoeld in artikel 15, eerste of tweede lid, of artikel 15a, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, kunnen aan die belastingschuldige uit te betalen bedragen, behalve met van deze te innen bedragen, worden verrekend met te innen bedragen van een andere maatschappij die in dat tijdvak deel uitmaakt of uitmaakte van vorenbedoelde fiscale eenheid. De vorige volzin vindt toepassing, ongeacht het in staat van surseance van betaling of van faillissement geraken van de in die volzin bedoelde belastingschuldige of andere maatschappij.”

Beantwoording van de eerste prejudiciële vraag

3.4.1 De eerste prejudiciële vraag heeft betrekking op het hiervoor in 3.1 onder (iii) genoemde geval dat de boedel recht heeft op teruggave van omzetbelasting ter zake van door de boedel betaalde facturen voor aan de boedel door derden geleverde goederen en diensten. In dat geval is niet voldaan aan de hiervoor in 3.3.2 genoemde eis van art. 53 lid 1 Fw dat sprake is van een schuld aan de boedel die is ontstaan vóór de faillietverklaring dan wel voortvloeit uit een vóór de faillietverklaring bestaande rechtsverhouding met de gefailleerde. Verrekening van die schuld op de voet van art. 53 lid 1 Fw met een vóór de faillietverklaring ontstane vordering op de gefailleerde, zoals de vordering van de Ontvanger waarop de prejudiciële vraag ziet, is daarom niet mogelijk. De prejudiciële vraag stelt aan de orde of dit anders is op grond van het in art. 24 lid 1 Iw 1990 bepaalde.

3.4.2 Bij de beantwoording van die vraag gaat het om de betekenis van de hiervoor in 3.3.3 aangehaalde derde tot en met vijfde volzin van art. 24 lid 1 Iw 1990. Op grond van art. 24 lid 1, derde volzin, Iw 1990 is, voor zover hier van belang, art. 53 Fw van toepassing bij de verrekening op grond van art. 24 Iw 1990. Art. 24 lid 1, vierde volzin, Iw 1990 behelst, kort gezegd, dat de verrekening op grond van art. 24 lid 1 Iw 1990 ook mogelijk is met vorderingen en schulden van maatschappijen die in het betrokken tijdvak tezamen met de belastingplichtige deel uitmaken van een fiscale eenheid als bedoeld in die volzin. Art. 24 lid 1, vijfde volzin, Iw 1990 stelt tot slot buiten twijfel dat dit laatste óók geldt in geval van onder meer faillissement van de belastingschuldige of van de andere maatschappijen die tot de fiscale eenheid behoren.

3.4.3 Zoals volgt uit de tekst van art. 24 lid 1, vierde en vijfde volzin, Iw 1990 heeft het daar bepaalde uitsluitend betrekking op de voor verrekening geldende eis dat partijen wederkerig elkaars schuldenaar

zijn; het bevat een uitzondering op die eis. Het behelst geen uitzondering op de hiervoor in 3.3.2 en 3.4.1 genoemde eis van art. 53 lid 1 Fw dat vordering en schuld beide zijn ontstaan vóór de faillietverklaring of voortvloeien uit een vóór de faillietverklaring bestaande rechtsverhouding met de gefailleerde. De parlementaire geschiedenis van art. 24 lid 1 Iw 1990 biedt geen steun voor de gedachte dat die uitzondering wel zou zijn beoogd (vgl. 5.16 en 5.20-5.29 van de conclusie van de Advocaat-Generaal). Genoemde eis van art. 53 lid 1 Fw geldt dus onverkort bij de verrekening op grond van art. 24 lid 1, vierde en vijfde volzin, Iw 1990.

3.4.4 De eerste prejudiciële vraag moet dus ontkennend worden beantwoord.

Beantwoording van de tweede prejudiciële vraag

3.5.1 De tweede prejudiciële vraag heeft betrekking op het hiervoor in 3.1 onder (iv) genoemde geval dat de boedel op grond van art. 29 lid 1 Wet OB recht heeft op teruggaaf van (aan de fiscus afgedragen) omzetbelasting wegens de na het faillissement gebleken oninbaarheid van facturen die de vennootschappen reeds vóór het faillissement aan derden hebben uitgereikt. Deze prejudiciële vraag stelt aldus aan de orde of de hiermee corresponderende schuld van de Ontvanger is ontstaan uit een vóór de faillietverklaring bestaande rechtsverhouding met de gefailleerde als bedoeld in art. 53 lid 1 Fw en daarom op grond van art. 24 lid 1, derde tot en met vijfde volzin, Iw 1990 door de Ontvanger verrekend kan worden met een vóór de faillietverklaring ontstane vordering op de gefailleerde dan wel op een maatschappij die een fiscale eenheid met de gefailleerde vormde.

3.5.2 Indien een ondernemer in de zin van art. 7 Wet OB de omzetbelasting die hij ter zake van een tegen vergoeding verrichte levering of dienst heeft gefactureerd, op aangifte voldoet, ontstaat een rechtsverhouding met de Ontvanger die ingevolge art. 29 lid 1 Wet OB meebrengt dat als nadien blijkt dat de vergoeding niet zal worden ontvangen, recht bestaat op teruggaaf van de voldane omzetbelasting. Indien vóór de faillietverklaring ter zake van een door de ondernemer gefactureerde vergoeding omzetbelasting is gefactureerd en ter zake daarvan omzetbelasting op aangifte is voldaan, en deze vergoeding ná de faillietverklaring oninbaar blijkt, vloeit de daaruit ingevolge art. 29 lid 1 Wet OB resulterende schuld van de Ontvanger derhalve voort uit een vóór de faillietverklaring bestaande rechtsverhouding met de gefailleerde als bedoeld in art. 53 lid 1 Fw. Deze schuld kan dus op grond van art. 24 lid 1, derde tot en met vijfde volzin, Iw 1990 door de Ontvanger worden verrekend met een vóór de faillietverklaring ontstane vordering op de gefailleerde dan wel op een maatschappij die een fiscale eenheid met de gefailleerde vormde.

3.5.3 Het antwoord op de tweede prejudiciële vraag luidt dus bevestigend.

4 Beslissing

De Hoge Raad:

beantwoordt de prejudiciële vragen als hiervoor vermeld in 3.4.4 en 3.5.3;

begroot de kosten van deze procedure op de voet van art. 393 lid 10 Rv op € 1800,= aan de zijde van de Curatoren en op € 1800,= aan de zijde van de Ontvanger.

Conclusie van de Advocaat-Generaal:

Deze prejudiciële zaak gaat over de vragen of de ontvanger, als de belastingschuldige opgenomen is in een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting, in afwijking van art. 53 Faillissementswet: (i) aftrek/teruggaaf van input-btw en (ii) teruggaaf van output-btw, waarop aanspraak is ontstaan ná het faillissement van de belastingschuldige, op basis van art. 24 Invorderingswet kan verrekenen met

belastingsschulden van die belastingsschuldige of andere in de eenheid gevoegde vennootschappen van vóór het faillissement.

1 Overzicht

1.1 Drie vennootschappen behorende tot de Eurocommerce-groep zijn in 2012 na surséances van betaling failliet verklaard. Zij maakten vanaf 2004 deel uit van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. Ook de moedermaatschappij van de eenheid en nog vijf andere fiscaal gevoegde vennootschappen zijn in 2012 failliet verklaard. De fiscale eenheid is door of na deze surséances en faillissementen niet verbroken.

1.2 De drie vennootschappen hebben elk recht op teruggave van omzetbelasting over tijdvakken na faillissementsdatum ter zake van door de boedel betaalde facturen voor aan de boedel door derden geleverde goederen en diensten (*input*-BTW).

1.3 Daarnaast hebben de curatoren teruggaaf van omzetbelasting verzocht wegens na faillissement gebleken oninbaarheid van de omzetbelasting op de facturen die de failliete vennootschappen vóór faillissement aan derden hadden uitgereikt (*output*-BTW) (zie art. 29(1) Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB)).

1.4 De ontvanger heeft geen van de genoemde teruggaven uitbetaald, maar hen met een beroep op art. 24 Invorderingswet 1990 (Inv.) verrekend met belastingsschulden van de fiscale eenheid c.q. van de gevoegde vennootschappen ontstaan vóór hun faillissement.

1.5 De curatoren achten de ontvanger niet bevoegd om de genoemde teruggaaf van *input*-BTW en van *output*-btw te verrekenen met belastingsschulden van vóór het faillissement en hebben de Rechtbank Overijssel verzocht om dat voor recht te verklaren.

1.6 De Rechtbank heeft op gezamenlijk initiatief van de partijen bij tussenvonnis van 5 april 2017 de volgende prejudiciële vragen aan u voorgelegd:

“1. Kan een aan de belastingsschuldige als bedoeld in art. 24(1), vierde volzin, Iw uit te betalen bedrag ter zake van omzetbelasting dat materieel verschuldigd is geworden nadat deze belastingsschuldige in staat van faillissement is verklaard, door de Ontvanger worden verrekend met een van deze belastingsschuldige of van een andere maatschappij als bedoeld in art. 24(1), vierde volzin, Iw, te innen bedrag ter zake van rijksbelastingen dat materieel voor faillissement verschuldigd is geworden?”

2. Kan een aan een belastingsschuldige verleende teruggaaf omzetbelasting ex artikel 29(1) Wet OB die materieel is ontstaan nadat deze belastingsschuldige in staat van faillissement is verklaard, door de Ontvanger op grond van artikel 53(1) Faillissementswet worden verrekend met belastingsschuld van deze belastingsschuldige die materieel is ontstaan voor faillissement?”

1.7 Ik meen dat de eerste vraag ontkennend moet worden beantwoord. Uit art. 24(1)(3e volzin) Inv. blijkt dat in faillissement de verrekening door de ontvanger in beginsel niet wordt geregeld door art. 24 Inv. maar door art. 53 Faillissementswet (Fw), dat verrekening alleen toestaat als (i) wederkerig schuldenaarschap bestaat en (ii) vordering en schuld beide zijn ontstaan vóór faillissement of voortvloeien uit handelingen vóór faillissement met de gefailleerde verricht. Vereiste (i) geldt niet voor de ontvanger bij bestaan van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting: art. 24(1)(4e volzin) Inv. maakt hem bevoegd de aan een fiscaal gevoegde vennootschap uit te betalen bedragen te verrekenen met van een andere fiscaal gevoegde vennootschap te innen bedragen. Art. 24(1)(5e volzin) Inv. verklaart vervolgens die ruimere verrekeningsbevoegdheid van toepassing ongeacht surséance of faillissement van één of meer van de gevoegde vennootschappen. De parlementaire geschiedenis wijst er echter niet op dat de wetgever met die vijfde volzin niet alleen het wederkerigheidsvereiste ex art. 53 Fw wilde uitschakelen bij samenloop van faillissement en fiscale eenheid, maar heel art. 53 Fw, dus ook vereiste (ii). Het valt, integendeel, niet in te zien waarom de ontvanger bij faillissement van een of meer

gevoegde vennootschappen in een fiscale eenheid een verrekeningsbevoegdheid over het faillissementstijdstip heen zou moeten hebben die hij niet heeft bij faillissement van een enkele entiteit. De fiscale eenheid strekt er fiscaalrechtelijk juist toe om te doen alsof er een enkele entiteit is en dat idee (één entiteit) heeft de Invorderingswetgever willen uitbreiden tot alle belastingen en heffingen die zien op enig onderdeel van die entiteit. Ik acht niet aannemelijk dat de wetgever faillissementskosten en boedelcrediteuren impliciet, terloops en zonder toelichting, laat staan belangenafweging, wilde achterstellen bij de faillissementsvorderingen van de weliswaar preferente ontvanger voor zover na faillissement recht op belastingrestitutie ontstaat.

1.8 De tweede vraag daarentegen moet mijns inziens bevestigend worden beantwoord. Weliswaar laten zich ‘handelingen met de gefailleerde verricht’ moeilijk voorstellen bij een *self assessment* belasting zoals de omzetbelasting, nu de rechtsbetrekking die met de fiscus bestaat, voortvloeit uit de Wet OB en die wet geen ‘handeling’ is die door de fiscus ‘met de gefailleerde verricht’ is. Daar staat tegenover (i) dat uw rechtspraak, met name HR NJ 1977/612 (*Stichtse Olie- en Lijnkoeken Coop*) en de literatuur ervan uitgaan dat dergelijke ‘handelingen’ er niet hoeven te zijn als het restitutierecht voortvloeit uit de afwikkeling van een vóór faillissement tussen de gefailleerde(n) en de ontvanger ontstane rechtsbetrekking, en (ii) dat de vordering van de boedel op de ontvanger ex art. 29(1) Wet OB lijkt op een vordering na intreden van een ontbindende voorwaarde: de failliet heeft vóór faillissement omzetbelasting voldaan in de verwachting dat de afnemers aan wie hij die omzetbelasting in rekening had gebracht, zijn facturen zouden betalen. Doordat zij dat na faillissement niet blijken te doen, treedt een (soort van) wettelijke ‘ontbindende voorwaarde’ in werking (art. 29(1) Wet OB) waardoor de prefaillissementsvoldoening achteraf onverschuldigd blijkt te zijn. De vóór faillissement geschiede facturering en voldoening van de gefactureerde omzetbelasting, die ná faillissement oninbaar blijkt, heeft daarom mijns inziens vóór faillissement een rechtsbetrekking doen ontstaan die ná faillissement tot afwikkeling komt in de zin van HR NJ 1977/612.

1.9 Ik geef u daarom in overweging de eerste prejudiciële vraag ontkennend en de tweede bevestigend te beantwoorden.

2 Feiten en procesverloop

2.1 Bij vonnis van de Rechtbank Zwolle-Lelystad van 12 juni 2012 zijn diverse tot de Euro-commerce-Groep behorende vennootschappen failliet verklaard, waaronder Eurocommerce Holding BV (Holding), Eurocommerce Recreatie BV (Recreatie) en Eurocommerce Projectontwikkeling BV (Projectontwikkeling). Mr. A.A.M. Splet¹, mr. P.F. Schepel en P. Miedema RA zijn benoemd tot curatoren. Aan deze faillissementen zijn surséances van betaling voorafgegaan vanaf 21 mei 2012.

2.2 De gefailleerden maakten vanaf 2004 deel uit van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting met [A] Holding BV ([A] Holding) als moedermaatschappij. Ook [A] Holding en nog vijf andere tot de fiscale eenheid behorende vennootschappen zijn op 12 juli 2012 failliet verklaard; nadien zijn nog meer fiscaal gevoegde vennootschappen failliet verklaard. De fiscale eenheid is door of na deze surséances en faillissementen niet verbroken.

2.3 Holding, Recreatie en Projectontwikkeling hebben elk recht op teruggave van omzetbelasting over tijdvakken na faillissementsdatum wegens door de boedel betaalde facturen voor aan de boedel door derden geleverde goederen en diensten (*input*-BTW). Het gaat om de volgende (door de ontvanger niet uitbetaalde, maar verrekende) bedragen:

– bij Holding: (i) € 25.453,= (teruggaafbeschikking 7 november 2014, 3e kwartaal 2014), en (ii) € 2022,= (teruggaafbeschikking 9 mei 2015, 1e kwartaal 2015);

– bij Projectontwikkeling: (i) € 60.514,= (teruggaafbeschikking 23 mei 2015, 1e kwartaal 2015), en (ii) € 341.879,= (teruggaafbeschikking 21 augustus 2015, 2e kwartaal 2015);

– bij Recreatie: (i) € 140,= (teruggaafbeschikking 14 november 2014, 3e kwartaal 2014, (ii) € 2149,= (teruggaafbeschikking 16 mei 2015 1e kwartaal 2015), en (iii) € 977,= (teruggaafbeschikking 14 augustus 2015, 2e kwartaal 2015).

De in de dagvaarding onder 2.4 bij Recreatie vermelde teruggaafbeschikking van 23 mei 2014 ad € 2857,= is uitbetaald en daarom niet (meer) van belang.

2.4 De curatoren hebben bovendien teruggaaf van omzetbelasting verzocht wegens na faillissement gebleken oninbaarheid van facturen die de failliete vennootschappen (kennelijk vóór faillissement) aan derden hadden uitgereikt (*output*-BTW). De gefailleerden hadden de door hen op die facturen aan derden in rekening gebrachte omzetbelasting vóór faillissement al voldaan aan de fiscus (ingevolge het declaratiestelsel van de omzetbelasting: verschuldigd zodra gefactureerd (*output*); aftrekbaar zodra in rekening gebracht (*input*)). Art. 29(1) wet OB geeft aanspraak op teruggave van gefactureerde en reeds voldane omzetbelasting zodra blijkt dat zij niet door de afnemer betaald zal worden. Het gaat om (in elk geval) € 308.065,=². Op die verzoeken hebben de curatoren nog geen teruggaafbeschikkingen ontvangen.

2.5 De ontvanger heeft geen van de genoemde teruggaven uitbetaald aan de boedel, maar hen met een beroep op art. 24 Inv. verrekend met openstaande belastingschulden van de eenheid c.q. van de gevoegde vennootschappen die betrekking hebben op perioden vóór hun faillissement. Volgens de Conclusie van Antwoord namens de ontvanger (par. 1.9) gaat het om loonbelasting-, vennootschapsbelasting- en omzetbelastingsschulden.

2.6 De curatoren hebben voor de vennootschapsbelasting 2012 (van de eenheid, neem ik aan) een verlies ad circa € 120 miljoen aangegeven en verzocht dat verlies te verrekenen met de winst 2013. Het verlies 2012 bestaat vooral uit afwaardering van de kantoorgebouwen per einde boekjaar, en daarmee volgens de Rechtbank tijdens faillissement.

2.7 De curatoren menen dat de ontvanger niet bevoegd is om aftrek/teruggaaf van *input*-BTW c.q. teruggaaf van *output*-BTW ex art. 29(1) Wet OB te verrekenen met belastingschulden van vóór het faillissement. Bij dagvaarding van 22 februari 2016 hebben de curatoren daarom de Rechtbank Overijssel verzocht om bij vonnis:

“(i) voor recht te verklaren dat de Ontvanger niet bevoegd is de (...) gespecificeerde teruggaven omzetbelasting [zie 2.3 hierboven; PJW] aan Eurocommerce Holding B.V., Eurocommerce Recreatie B.V., respectievelijk aan Eurocommerce Projectontwikkeling B.V. te verrekenen met de aanspraak van de curatoren op teruggaven omzetbelasting wegens in aftrek gebrachte boedelkosten, te verrekenen met belastingschulden van (een of meer van) deze vennootschappen vóór faillissementsdatum;

(ii) voor recht te verklaren dat de Ontvanger niet bevoegd is de hiervoor sub 2.5 [bedoelt zal zijn sub 2.6; zie 2.4 hierboven; PJW] gevorderde teruggaven als bedoeld in art. 29 lid 1 onder a wet OB te verrekenen met belastingschulden van (een of meer van) bedoelde vennootschappen vóór faillissementsdatum; en

(iii) de Ontvanger, uitvoerbaar bij voorbaat, te veroordelen in de kosten van dit geding, op voorhand te begroten na salaris en de in artikel 119 van Boek 6 BW bedoelde rente over de proceskosten vanaf 14 dagen na het vonnis daaronder begrepen.”

2.8 De curatoren vragen slechts om een verklaring voor recht omdat het hen niet te doen is om een titel voor uitbetaling (hoewel zij – zie 2.4 – op hun verzoeken om teruggaaf ex. art. 29(1) Wet OB geen teruggavebeschikkingen hebben ontvangen), maar om een principiële uitspraak over het voornemen van de Ontvanger om ook de teruggaven ex. art. 29(1) wet OB te verrekenen met belastingschulden van vóór faillissementsdatum.

2.9 De ontvanger heeft voor antwoord geconcludeerd en de partijen hebben elkaar van re- en dupliek gediend.

2.10 De Rechtbank heeft overwogen dat de geschillen gaan over de reikwijdte van art. 24 Inv., dat een “eigen stelsel” van verrekeningsregels bevat. Sinds 1 juli 2009 verklaart art. 24(1)(3e volzin) Inv. de artt. 53 t/m 55 Fw van overeenkomstige toepassing. De rechtbank onderschrijft het standpunt van de partijen dat beoordeling van de geschillen noopt tot het stellen van prejudiciële vragen. De Rechtbank heeft daarom bij tussenvonnis van 5 april 2017³ haar beslissing aangehouden en ex art. 392(1) Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering (Rv.) de volgende prejudiciële vragen aan u voorgelegd:

“1. Kan een aan de belastingschuldige als bedoeld in art. 24(1), vierde volzin, Iw, uit te betalen bedrag ter zake van omzetbelasting dat materieel verschuldigd is geworden nadat deze belastingschuldige in staat van faillissement is verklaard, door de Ontvanger worden verrekend met een van deze belastingschuldige of van een andere maatschappij als bedoeld in art. 24(1), vierde volzin, Iw, te innen bedrag ter zake van rijksbelastingen dat materieel voor faillissement verschuldigd is geworden?”

2. Kan een aan een belastingschuldige verleende teruggaaf omzetbelasting ex artikel 29(1) Wet OB die materieel is ontstaan nadat deze belastingschuldige in staat van faillissement is verklaard, door de Ontvanger op grond van artikel 53(1) Faillissementswet worden verrekend met belastingschuld van deze belastingschuldige die materieel is ontstaan voor faillissement?”

Het blijkt niet uit de vraag, maar de Rechtbank heeft bij vraag 2 kennelijk het oog op omzetbelasting die vóór faillissement door de faillieten aan afnemers in rekening is gebracht, die door de faillieten ook reeds vóór faillissement is voldaan aan de ontvanger, en waarvan de oninbaarheid pas ná faillissement is gebleken.

2.11 Zowel de curatoren als de ontvanger hebben schriftelijke opmerkingen doen indienen.

2.12 U heeft de Vereniging insolventierecht-advocaten (Insolad) op haar verzoek toegestaan schriftelijke opmerkingen in te dienen. Zij heeft dat gedaan op 7 juli 2017 en daarbij de resultaten van een enquête onder haar leden overgelegd.

2.13 De ontvanger heeft op 21 juli 2017 schriftelijk gereageerd op de schriftelijke opmerkingen van Insolad.

3 De standpunten van de partijen en van Insolad

3.1 De curatoren menen primair dat het vereiste van art. 53 Fw dat schuld en vordering beide vóór faillietverklaring moeten zijn ontstaan nog steeds geldt en dat aan dat vereiste niet is voldaan, noch ter zake van de teruggaafbeschikkingen, noch ter zake van de teruggaverechten ex art. 29(1) Wet OB. Uit de parlementaire geschiedenis van art. 24 Inv. blijkt niet dat de wetgever heeft bedoeld art. 53 Fw geheel buiten werking te stellen voor de ontvanger. Zou de ontvanger in casu wel kunnen verrekenen, dan zou hij zichzelf superseparatist kunnen maken; een dergelijk verstrekkende eenzijdige bevoegdheid zou duidelijk uit de wettekst moeten blijken.

3.2 Subsidiair menen zij dat de teruggavevorderingen en de belastingschulden in van elkaar gescheiden vermogens vallen en dat dit in casu aan verrekening in de weg staat.

3.3 Meest subsidiair menen zij dat verrekening ex art. 53 Fw niet mogelijk is ten aanzien van de teruggaafverzoeken ex art. 29(1) Wet OB, nu deze niet voortvloeien uit handelingen die door de ontvanger vóór hun faillissement met de gevoegde vennootschappen zijn verricht, maar ontstaan zijn door het gedrag van derden ná faillissement (niet-betalen van facturen door debiteuren van de vennootschappen).

3.4 De ontvanger meent primair dat art. 24 Inv. hem bevoegd maakt beide soorten omzetbelastingrestitutie te verrekenen, nu uit de parlementaire behandeling en de tekst van art. 24 Inv. blijkt dat de wetgever een vergaande verrekeningsbevoegdheid wenste. De curatoren hebben de fiscale eenheid voortgezet, waardoor zij pre- en post-faillissementswinsten en -verliezen van de

vennootschappen voor de heffing van de vennootschapsbelasting met elkaar konden verrekenen. Deze voordelen van de fiscale eenheid hebben als keerzijde een ruime verrekeningsbevoegdheid van de ontvanger.

3.5 Subsidiair meent de ontvanger dat de teruggave van voldane omzetbelasting op oninbaar gebleken facturen verrekend kan worden omdat die voortvloeit uit handelingen vóór faillissement met de vennootschappen verricht, nl. hun vóór faillissement gedane aangiften omzetbelasting en hun voldoening van de daarin vermelde saldi van *output*- en *input*-btw.

3.6 Insolad is niet ingegaan op de juridische aspecten van de zaak, maar wil u voorzien van feitelijke informatie over mogelijke gevolgen voor een groot aantal faillissementen van het ene dan wel het andere antwoord op de gestelde vragen. Zij heeft naar aanleiding van deze prejudiciële procedure een enquête voorgelegd aan haar 700 leden, die door 97 curatoren is ingevuld. Insolad vat haar duiding van de respons als volgt samen (ik laat voetnoten weg):

“– De fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting komt veelvuldig voor. Ongeveer een kwart van de gefailleerde vennootschappen maakt of maakte onderdeel uit van een dergelijke fiscale eenheid.

– Curatoren doen vrijwel in alle faillissementen één of meerdere malen een btw-aangifte.

– In de overgrote meerderheid van de faillissementen ontvangen curatoren die een btw-aangifte doen een btw-teruggave in verband met voorafrek van aan de boedel in rekening gebrachte btw. Het gaat hierbij om btw die is vervat in facturen die zien op de werkzaamheden die door o.m. curatoren, taxateurs en dienstverleners ten behoeve van de boedel zijn verricht.

– In een minderheid van de faillissementen ontvangen curatoren die een btw-aangifte doen een btw-teruggave op de voet van artikel 29 lid 1 Wet OB.

– De Ontvanger voldoet aan een aanspraak op teruggave omzetbelasting op dit moment over het algemeen door betaling op de boedelrekening. Enkele curatoren merken op dat hier een kentering zichtbaar is en in toenemende mate wordt verrekend, althans, wordt aangekondigd dat wordt overgegaan tot verrekening.”

3.7 Net als de curatoren merkt Insolad op dat in de overgrote meerderheid van de faillissementen het boedelactief onvoldoende is om de boedelkosten te dekken en dat in 70% van de faillissementen het actief zelfs onvoldoende is om benodigde werkzaamheden van de curator te betalen. Honorering van het standpunt van de ontvanger zal daarom haars inziens in een substantieel aantal faillissementen leiden tot vergroting van het lege-boedelprobleem en tot een andere verdeling van het actief, met name, in de regel, tot nog eens 21% minder salaris voor de curator. Weliswaar kan verrekening door de ontvanger voorkomen worden door de fiscale eenheid te verbreken, maar dat kan ook andere, al dan niet voorzienbare gevolgen hebben, mogelijk ook voor derden, en aangenomen moet worden dat curatoren – juist in die gevallen waarin het boedelactief ontoereikend is – niet staan te springen om de daarvoor vereiste werkzaamheden onbezoldigd uit te voeren.

3.8 Volgens Insolad hebben veel toonaangevende advocatenkantoren de (curator)benoemingenpraktijk afgestoten en valt te vrezen dat honorering van het standpunt van de ontvanger ertoe leidt dat steeds meer curatoren dat voorbeeld zullen volgen, hetgeen haars inziens niet in het belang is van de bij de afwikkeling van faillissementen betrokken partijen, onder wie ook de belastingdienst en de maatschappij als geheel.

3.9 De ontvanger stelt in reactie op de opmerkingen van Insolad dat er geen (voorgenomen) beleidswijziging is. De litigieuze verrekeningsbevoegdheid vloeit uit de wet voort en er zijn geen beleidsregels over de uitoefening ervan. Wel wordt in hoofdstuk 12.7.7 van de Instructie Invordering en Belastingdeurwaarders “sinds begin 2015 expliciet de mogelijkheid genoemd om belastingteruggaven ex art. 29 lid 1 Wet OB die materieel zijn ontstaan na de faillietverklaring te verrekenen met

belastingenschuld van vóór de faillietverklaring.” De ontvanger heeft nooit het standpunt ingenomen of de schijn gewekt dat de litigieuze verrekeningsbevoegdheid niet zou bestaan.

3.10 Volgens de ontvanger moet de lege-boedelproblematiek, indien die aanpak zou behoeven, door de wetgever aangepakt worden; niet door hem wettelijke verrekeningsbevoegdheden te onthouden.

3.11 Insolad (en de curatoren) willen volgens de ontvanger wel de voordelen van de fiscale eenheid genieten (verliesverrekening tussen groepsvennootschappen), maar niet de nadelen, zoals de litigieuze verrekening. Verrekening had voorkomen kunnen worden door de eenheid te verbreken. De daarvoor vereiste werkzaamheden houden niet meer in dan een eenvoudig schriftelijk verzoek aan de inspecteur, aldus de ontvanger.

3.12 De ontvanger meent dat aan Insolad’s enquête onder haar leden geen conclusies kunnen worden verbonden over de gevolgen van positieve beantwoording van de prejudiciële vragen voor de faillissementspraktijk, onder meer niet als gevolg van onjuiste weging van antwoorden en van verwarrende of onjuiste vraagstellingen.

4 Verrekening volgens het BW en de Faillissementswet

4.1 Art. 4:124 Algemene wet bestuursrecht (Awb) bepaalt dat bestuursorganen – zoals de ontvanger – bij de invordering van bestuurlijke geldschulden naast hun bevoegdheden op basis van het bestuursrecht (in casu: de Invorderingswet 1990) ook alle bevoegdheden van een gewone schuldeiser hebben, waaronder dus de bevoegdheid tot verrekening die een gewone schuldeiser heeft op basis van afdeling 6.1.12 Burgerlijk Wetboek (BW). De wetgever heeft echter met art. 24 Inv. de verrekeningsmogelijkheden van de ontvanger exclusief en ruimer geregeld, met name in geval van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting die – uitsluitend voor de heffing van de vennootschapsbelasting – als één belastingplichtige wordt gezien. Op die exclusiviteit van de fiscale verrekeningsregels is echter weer een inbreuk gemaakt door de van toepassingverklaring van onder meer art. 53 Fw in art. 24(1)(3e volzin) Inv. En daarop is vervolgens in art. 24(1)(5e volzin) Inv. weer een uitzondering gemaakt die (geheel of deels; dat is de vraag) terugkeert naar de verruimde verrekeningsmogelijkheden bij samenloop van faillissement en fiscale eenheid. Ik vat eerst de civiele verrekeningsregels in en buiten faillissement samen.

4.2 Art. 6:127 BW bepaalt de voorwaarden voor verrekening buiten faillissement:

“1 Wanneer een schuldenaar die de bevoegdheid tot verrekening heeft, aan zijn schuldeiser verklaart dat hij zijn schuld met een vordering verrekent, gaan beide verbintenissen tot hun gemeenschappelijk beloop teniet.

2 Een schuldenaar heeft de bevoegdheid tot verrekening, wanneer hij een prestatie te vorderen heeft die beantwoordt aan zijn schuld jegens dezelfde wederpartij en hij bevoegd is zowel tot betaling van de schuld als tot het afdwingen van de betaling van de vordering.

3 De bevoegdheid tot verrekening bestaat niet ten aanzien van een vordering en een schuld die in van elkaar gescheiden vermogens vallen.”

Hieruit volgen vier vereisten: (i) wederkerig schuldenaarschap; (ii) vordering en schuld moeten gelijksoortig zijn;⁴ (iii) bevoegdheid tot betaling van de schuld en (iv) afdwingbaarheid van de vordering.⁵ Is aan deze vereisten voldaan, dan is verrekening desondanks niet mogelijk als schuld en vordering bij één van de betrokken partijen niet in hetzelfde vermogen vallen, bijvoorbeeld in geval van onder bewind staand vermogen, vermogen dat valt in een bijzondere gemeenschap zoals die van een vennootschap onder firma, en in geval van faillissementsbeslag (de failliet kan nieuwe schulden ná faillissement maken).⁶ Het vereiste in het derde lid (geen gescheiden vermogens) is een aanscherping van het vereiste dat de partijen elkaars schuldenaren zijn. De literatuur en de rechtspraak zien wederkerigheid van schuldenaarschap als het basisvereiste voor verrekening.⁷

4.3 Art. 53(1) Fw verruimt de verrekeningsmogelijkheden van de schuldeiser van een failliet ten opzichte van het gewone verrekeningsregime van afdeling 6.1.12 BW⁸ tot gevallen waarin zijn vordering op de failliet nog niet afdwingbaar is, maar wel is ontstaan vóór faillissement of voortvloeit uit handelingen met de failliet vóór faillissement verricht.⁹

“1 Hij die zowel schuldenaar als schuldeiser van de gefailleerde is, kan zijn schuld met zijn vordering op de gefailleerde verrekenen, indien beide zijn ontstaan vóór de faillietverklaring of voortvloeien uit handelingen, vóór de faillietverklaring met de gefailleerde verricht.

2 De vordering op de gefailleerde wordt zo nodig berekend naar de regels in de artikelen 130 en 131 gesteld.

3 De curator kan geen beroep doen op artikel 136 van Boek 6 van het Burgerlijk Wetboek.”

De wetgever wenste deze afwijking van de paritas creditorum – die feitelijk voorrang geeft aan de overigens concurrente schuldeiser die zich tijdens faillissement op verrekening kan beroepen – omdat zijns inziens elke schuldeiser van een failliet zijn schuld aan de failliet als onderpand mag beschouwen voor zijn vordering op de failliet. De wetgever achtte het onbillijk dat een schuldeiser van de failliet gedwongen zou kunnen worden om te betalen aan een boedel waarop hij een vordering heeft die hoogstwaarschijnlijk (vrijwel) waardeloos zal blijken te zijn.¹⁰ De Memorie van Toelichting¹¹ bij de Faillissementswet zegt over art. 53:

“(…). Daarbij behoort voor alles in het oog gehouden te worden, dat, naar het in het Ontwerp (artikel 131) omtrent de verificatie aangenomen stelsel, alle vorderingen met tijdsbepaling, of waarvan het tijdstip der opeischbaarheid onzeker is, of welke recht geven op periodieke uitkeeringen, geverifieerd worden en ter uitdeeling uit den boedel concurreeren voor hunne contante waarde op het oogenblik der faillietverklaring. (...) Feitelijk en rechtens worden dus de houders van de hierbedoelde vorderingen behandeld als schuldeischers van eene opeisbare schuld, ten bedrage van de tegenwoordige waarde hunner vordering op het tijdstip der faillietverklaring. Gaat men hiermede te rade, dan is het niet meer dan rationeel hun ook het recht toe te kennen, die contante of opeisbare waarde hunner vordering in vergelijking te brengen met hetgeen zij den boedel schuldig mochten zijn. Omgekeerd kan het recht zich op compensatie te beroepen niet onthouden worden aan den schuldeischer, die schuldenaar is onder tijdsbepaling, (...).

De uitbreiding dus aan het compensatierecht gegeven, steunt op de overweging, dat de billijkheid medebrengt, dat ieder schuldeischer van den boedel, dus ook de voorwaardelijke, zijn schuld aan den boedel, ook al is zij voorwaardelijk, als een onderpand mag beschouwen voor de richtige betaling zijner vordering; de schuldvergelijking is het middel, dat hem wordt gegeven, om zijne vordering op dit onderpand te verhalen.”

4.4 Art. 53 Fw gaat alleen over gevallen waarin de met elkaar te verrekenen schuld en vordering beide zijn ontstaan vóór faillissement of voortvloeien uit handelingen vóór faillissement met de failliet verricht. Boedelschulden en schulden aan de boedel komen dus niet in aanmerking voor verrekening op basis van art. 53 Fw,¹² maar kunnen wel verrekend worden als voldaan wordt aan de vereisten van art. 6:127 e.v. BW.¹³

4.5 Boedelschulden zijn met name de schulden die tijdens faillissement worden gemaakt ten behoeve van (de afwikkeling van) de boedel, zoals de kosten van de curator en taxateurs of voortvloeiend uit de voortzetting van de onderneming van de failliet door de curator. Uit die voortzetting kunnen ook schulden *aan* de boedel ontstaan. Voorbeelden daarvan zijn de belastingrestituties die de inzet van deze prejudiciële procedure zijn. Uit de baten van het faillissement worden de boedelschulden voldaan vóór betaling van welke al dan niet preferente faillissementsschuld dan ook, dus ook vóór betaling van de hoogpreferente ontvanger ter zake van alle belastingschulden die geen boedelschulden zijn. Boedelcrediteuren hebben onmiddellijk en rechtstreeks aanspraak jegens de boedel. Hun vorderingen op de boedel hoeven niet ter verificatie in het faillissement te worden ingediend bij de curator. Zij kunnen

het faillissement negeren en desnoods beslag leggen op boedelonderdelen, maar zij zijn geen separatist zoals de hypotheekhouder of de pandhouder.

5 Verrekening door de ontvanger; de eerste prejudiciële vraag

Algemeen

5.1 De crediteursbevoegdheden van de ontvanger zijn geregeld in de Invorderingswet 1990 en in titel 4.4 Awb (bestuursrechtelijke geldschulden), die onder meer omvat art. 4:93 Awb (voorwaarden voor verrekening) en art. 4:124 Awb (open systeem: toekenning civielrechtelijke crediteursbevoegdheden aan bestuursorganen).

5.2 Art. 24 Inv. regelt de verrekeningsbevoegdheid van de ontvanger bij de invordering van rijksbelastingen en daarmee gelijk gestelde bedragen. In afwijking van het open stelsel van crediteursbevoegdheden van het bestuur (thans art. 4:124 Awb) sloot die bepaling tot 1 juli 2009 verrekening op basis van afdeling 6.1.12 BW expliciet uit en gaf zij (dus) een exclusieve eigen regeling (tekst tot 2003):

“1. Met betrekking tot rijksbelastingen en andere belastingen en heffingen voor zover de invordering daarvan aan de ontvanger is opgedragen, is verrekening op de voet van afdeling 12 van Titel 1 van Boek 6 van het Burgerlijk Wetboek niet mogelijk.

2. De ontvanger is ten aanzien van de belastingschuldige bevoegd aan hem uit te betalen en van hem te innen bedragen ter zake van de in het eerste lid bedoelde rijksbelastingen en andere belastingen en heffingen met elkaar te verrekenen.

Indien de belastingschuldige een dochtermaatschappij onderscheidenlijk een moedermaatschappij is met betrekking tot welke vennootschapsbelasting wordt geheven met toepassing van artikel 15 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, kunnen aan de belastingschuldige uit te betalen bedragen behalve met de van deze te innen bedragen worden verrekend met te innen bedragen van de moedermaatschappij dan wel van een andere dochtermaatschappij die voor de heffing van de vennootschapsbelasting in deze is opgegaan, onderscheidenlijk met te innen bedragen van een dochtermaatschappij.

(...).”

5.3 Uit de parlementaire geschiedenis van art. 24 Inv. blijkt dat de wetgever meende dat de civielrechtelijke verrekeningsregels te knellend waren voor de ontvanger en in de weg zouden staan aan efficiënt invorderingsbeleid. Het algemene deel van de MvT bij de Invorderingswet 1990 licht de uitsluiting van civielrechtelijke verrekening als volgt toe:¹⁴

“Artikel 25 [thans 24; PJW] bevat een regeling die het de ontvanger mogelijk maakt rijksbelastingen en andere belastingen en heffingen waarmee hij bemoeienis heeft met elkaar te verrekenen. Deze regeling stelt de compensatieregeling op de voet van de artikelen 1461 t/m 1471 van het Burgerlijk Wetboek terzijde. De vereisten die op grond van het burgerlijk recht aan verrekening worden gesteld, met name het vereiste dat de vordering en de schuld in hetzelfde vermogen moeten vallen staat een efficiënt invorderingsbeleid in de weg.

(...).

Artikel 25 [thans 24; PJW] stelt de compensatieregeling uit het Burgerlijk Wetboek ter zijde en geeft de ontvanger een specifieke bevoegdheid bepaalde uit te betalen en te innen bedragen te verrekenen. Zoals reeds in het algemene gedeelte van deze algemene memorie is opgemerkt is uit efficiency-overwegingen de onderhavige verrekeningsbepaling opgenomen, aangezien de vereisten die het Burgerlijk Wetboek stelt om tot schuldvergelijking over te gaan – met name het vereiste dat partijen over een weer elkaars

schuldeiser en schuldenaar moeten zijn in die zin dat vordering en schuld in hetzelfde vermogen vallen – in de situatie van de ontvanger vaak als te knellend wordt ervaren.”

5.4 Art. 24 Inv. wijkt dus af van de regel van art. 6:127(3) BW dat schuld en vordering in hetzelfde vermogen moeten vallen en gaat voorbij aan het wederkerigheidsvereiste, met name om belastingteruggaven te kunnen verrekenen met belastingen en heffingen van andere overheden dan het Rijk¹⁵ en om restituties aan een fiscaal gevoegde vennootschap te kunnen verrekenen met vorderingen op een andere in dezelfde fiscale eenheid gevoegde vennootschap. Het wijkt ook af van de regel van art. 6:127 BW dat een te verrekenen vordering opeisbaar moet zijn: de ontvanger kan een door hem uit te betalen bedrag ook verrekenen met een aanslag waarvan de betalingstermijn nog niet is verstreken. En in tegenstelling tot art. 6:127 BW, waarop beide partijen zich kunnen beroepen, is alleen de ontvanger bevoegd te verrekenen, niet de belastingschuldige. Op verzoek van de belastingschuldige is de ontvanger overigens in beginsel wel verplicht te verrekenen (art. 24(1)(6e volzin) Inv.).

5.5 Op 1 januari 2003 is de tweede volzin van art. 24(2) Inv. (oud) (zie 5.2) vervangen door de volgende twee volzinnen, om de verrekeningsmogelijkheden van de ontvanger bij samenloop van faillissement en fiscale eenheid verder te verruimen; dit naar aanleiding van uw arrest Wilderink q.q./Ontvanger (zie 5.18 en 5.19 hieronder). Het eerste lid en de eerste volzin van het tweede lid bleven ongewijzigd. De nieuwe tweede en derde volzin van lid 2 kwamen te luiden:

“2. (...).

Met betrekking tot door de ontvanger uit te betalen en te innen bedragen aan belasting welke verschuldigdheid materieel is ontstaan over dan wel in een tijdvak waarin de belastingschuldige deel uitmaakt of uitmaakte van een fiscale eenheid als bedoeld in artikel 15, eerste lid, of artikel 15a, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, kunnen aan die belastingschuldige uit te betalen bedragen, behalve met van deze te innen bedragen, worden verrekend met te innen bedragen van een andere maatschappij die in dat tijdvak deel uitmaakt of uitmaakte van vorenbedoelde fiscale eenheid.

De vorige volzin vindt toepassing, voor zoveel nodig in afwijking van hetgeen voortvloeit uit het eerste lid, ongeacht het in staat van surseance van betaling of van faillissement geraken van de in die volzin bedoelde belastingschuldige of andere maatschappij.”

5.6 Op 1 juli 2009 is titel 4.4 Awb (bestuursrechtelijke geldschulden) ingevoerd. Sindsdien luidt art. 24(1) Inv., voor zover van belang, als volgt (ik alineëer de vijf volzinnen van lid 1):¹⁶

“1. De ontvanger is ten aanzien van de belastingschuldige bevoegd:

a. aan de belastingschuldige uit te betalen en van de belastingschuldige te innen bedragen ter zake van rijksbelastingen en andere belastingen en heffingen voor zover de invordering daarvan aan de ontvanger is opgedragen met elkaar te verrekenen;

b. aan de belastingschuldige uit te betalen bedragen ter zake van met de in onderdeel a bedoelde rijksbelastingen en andere belastingen en heffingen verband houdende vorderingen op de Staat of de ontvanger te verrekenen met van de belastingschuldige te innen bedragen ter zake van rijksbelastingen en andere belastingen en heffingen voor zover de invordering daarvan aan de ontvanger is opgedragen.

[de volgende volzin is in 2011 toegevoegd; PJW] Verrekening op grond van de onderdelen a en b is eveneens mogelijk wanneer op een aan de belastingschuldige uit te betalen bedrag beslag is gelegd.

De artikelen 53 tot en met 55, 234, 235 en 307 van de Faillissementswet zijn van overeenkomstige toepassing.

Met betrekking tot door de ontvanger uit te betalen en te innen bedragen welke verschuldigdheid materieel is ontstaan over dan wel in een tijdvak waarin de belastingschuldige deel uitmaakt of

uitmaakte van een fiscale eenheid als bedoeld in artikel 15, eerste of tweede lid, of artikel 15a, eerste lid, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, kunnen aan die belastingschuldige uit te betalen bedragen, behalve met van deze te innen bedragen, worden verrekend met te innen bedragen van een andere maatschappij die in dat tijdvak deel uitmaakt of uitmaakte van vorenbedoelde fiscale eenheid.

De vorige volzin vindt toepassing, ongeacht het in staat van surseance van betaling of van faillissement geraken van de in die volzin bedoelde belastingschuldige of andere maatschappij.

(...).

2 t/m 9 (...).”

5.7 Art. 24(1) Inv. bepaalt sinds 1 juli 2009 dus niet meer dat afdeling 6.1.12 BW buiten toepassing blijft. Daarvoor in de plaats is toen gekomen art. 4:93(1) Awb:

“Verrekening van een geldschuld met een bestaande vordering geschiedt slechts voor zover in de bevoegdheid daartoe bij wettelijk voorschrift is voorzien.”

Art. 24 Inv. is een dergelijk wettelijk voorschrift. Uit de toelichting bij de vierde tranche Awb en het systeem van Titel 4.4. Awb volgt dat afdeling 6.1.12 BW nog steeds is uitgesloten bij bestuursrechtelijke vorderingen en schulden.¹⁷ Het verwijderen van het eerste lid van art. 24 Inv. (oud) is in de Memorie van Toelichting bij de Aanpassingswet vierde tranche Awb als volgt toegelicht:¹⁸

“In artikel 24, eerste lid, van de Invorderingswet 1990 is de verrekeningsbevoegdheid, geregeld in afdeling 6.1.12 BW, uitgesloten bij onder meer rijksbelastingen. Afdeling 6.1.12 BW bevat voorschriften omtrent verrekening met privaatrechtelijke geldschulden. (...) In het algemene deel van de toelichting bij het wetsvoorstel vierde tranche Awb is al opgemerkt dat het BW in beginsel niet van toepassing is op bestuursrechtelijke geldschulden. Dit is slechts anders indien in de Awb de bepalingen van het BW van (overeenkomstige) toepassing zijn verklaard. Hieruit volgt dat artikel 4.4.1.9 [het huidige art. 4:93 Awb; PJW] exclusief geldt voor bestuursrechtelijke geldschulden. Bepalingen die de toepasselijkheid van afdeling 6.1.12 BW expliciet uitsluiten, vervallen dan ook.”

5.8 Art. 24 Inv. is niet alleen een *specialis*; het is volgens u ook een exclusieve *specialis*: de uitsluiting van de civielrechtelijke verrekeningsregels geldt ook voor gevallen waarop art. 24 Inv. niet ziet. In de zaak *Ontvanger/Van Kampen I*¹⁹ wilde de ontvanger zijn civielrechtelijke schuld wegens een onverschuldigd aan hem betaalde belastingaanslag aan de belastingplichtige op basis van art 6:127 BW verrekenen met een belastingvordering op die belastingplichtige. U stond dat niet toe omdat de Invorderingswet 1990 niet de mogelijkheid bood om andere vorderingen dan belastingvorderingen en -schulden en daarmee gelijkgestelde schulden en vorderingen te verrekenen. U overwoog:

“3.4.3 Uit dit een en ander [de parlementaire behandeling van de Invorderingswet 1990; PJW] moet worden afgeleid dat in de Invorderingswet 1990 in tegenstelling tot het voor maatregelen van invordering geldende open stelsel, met betrekking tot de verrekeningsbevoegdheid van de ontvanger – in afwijking van hetgeen voordien gold – is gekozen voor een stelsel waarin verrekening slechts is toegestaan voor zover de Invorderingswet 1990 daarvoor een grondslag biedt. Enerzijds is het de bedoeling geweest de bevoegdheid van de ontvanger tot verrekening uit te breiden, waartoe in art. 24 een afzonderlijke regeling voor verrekening ten behoeve van de ontvanger is opgenomen in de plaats van de regeling in het BW, maar anderzijds is de, wegens ‘het specifieke karakter van de belastingvorderingen’ in de wet opgenomen, bijzondere verrekeningsbevoegdheid van de ontvanger blijkens de formulering van art. 24 beperkt tot belastingaanslagen en andere heffingen waarmee de ontvanger bemoeienis heeft. Een dergelijke beperkte formulering ligt ook voor de hand, nu de – op het specifieke karakter van de belastingvorderingen gebaseerde – verrekening veelal in het nadeel van de belastingschuldigen zal werken. De parlementaire geschiedenis biedt geen aanknopingspunten voor de veronderstelling dat naast de verruiming van de bevoegdheid van de ontvanger tot verrekening met betrekking tot andere belastingen dan rijksbelastingen en andere heffingen waarmee de ontvanger bemoeienis heeft, ook een verruiming in die zin is beoogd dat tevens verrekening door de ontvanger met vorderingen van

belastingsschuldigen van andere aard is beoogd, laat staan dat een daarop toegesneden redactie van art. 24 is overwogen. Ook heeft de op zichzelf duidelijke, beperkte omschrijving van de voor verrekening in aanmerking komende vorderingen en schulden in art. 24 geen aanleiding gegeven tot de vraag of die omschrijving niet te beperkt is. De duidelijkheid met betrekking tot de verhouding tussen de aan het BW te ontleen verrekeningsmogelijkheden en art. 24, die de wetgever nastreefde door de verrekeningsregeling uit het BW uitdrukkelijk uit te sluiten, zou voorts niet worden gediend met een uitleg van art. 24 die telkens wanneer de ontvanger een te innen bedrag wenst te verrekenen met een vordering van de belastingsschuldige, ertoe zou nopen te onderzoeken of die vordering geheel of ten dele in enigerlei voldoende te achten verband staat met de belastingheffing.

(...)

3.6. Anders dan de Ontvanger (...) tot uitgangspunt neemt, brengt zulks niet mee dat dan moet worden aanvaard dat de verrekeningsregels van het BW van toepassing zijn omdat art. 24 lid 1 W. 1990 de verrekening op de voet van art. 6:127 e.v. BW slechts zou uitsluiten indien en voor zover de bijzondere regels voor verrekening van art. 24 lid 2 e.v. IW 1990 van toepassing zijn. Niet slechts de wettekst, maar ook de parlementaire geschiedenis, zoals deze hiervóór en in de conclusie van de Advocaat-Generaal onder 2.14 is weergegeven, wijst erop dat met betrekking tot de verrekeningsbevoegdheid van de ontvanger de bepalingen van art. 6:127 e.v. BW door de bijzondere regeling van art. 24 IW 1990 geheel zijn terzijdegesteld. Hieraan doet niet af dat, zoals (...) op zichzelf terecht wordt aangevoerd, de wetgever heeft beoogd de mogelijkheden voor de ontvanger tot verrekening met betrekking tot belastingen en andere heffingen te verruimen. Zoals hiervóór in 3.4.3 overwogen, moet worden aangenomen dat de wegens het specifieke karakter van de belastingvorderingen in de wet opgenomen bijzondere verrekeningsmogelijkheid is beperkt tot die, ruim omschreven belastingvorderingen.”

5.9 Dit arrest is in 2004 geweest, dus er kan niet met zekerheid uit afgeleid worden dat art. 24 Inv. ook na 2009 (invoering 4e tranche Awb; verval van art. 24(1) Inv. (oud) in verband met de invoering van art. 4:93(1) Awb) nog steeds een exclusieve *specialis* is ten opzichte van afdeling 6.1.12 BW, maar gezien de in 5.7 geciteerde MvT zie ik niet in waarom u er thans anders over zou denken.

5.10 Naar aanleiding van dit arrest is art. 24 Inv. overigens opnieuw gewijzigd om een dergelijke verrekening met vorderingen die verband houden met belastingsschulden wél mogelijk te maken (zie lid 1, onderdeel b, van art. 24); dit om te voorkomen dat de ontvanger omslachtig beslag onder zichzelf zou moeten leggen om hetzelfde effect te bereiken.²⁰

Geen uitsluiting van faillissementsverrekening

5.11 De verrekeningsregels van afdeling 6.1.12 BW mogen dan uitgesloten zijn, maar niet de verrekeningsregels van de Faillissementswet. Dat blijkt zowel uit de tekst van art. 24 Inv. (thans lid 1, derde volzin) als uit de wetsgeschiedenis. De wetgever vond afwijking van de verrekeningsregels van de Faillissementswet “te ver” gaan.²¹

“De regeling met betrekking tot compensatie zoals die geldt onder de Faillissementswet blijft wat betreft die bepaalde belastingen en heffingen echter onverkort gehandhaafd. Een afwijking van die regeling op grond van efficiency-overwegingen zou te ver gaan.”

5.12 Ongeclausuleerde invoering van art. 4:93 Awb per 1 juli 2009 (zie 5.7) zou tot gevolg hebben gehad dat de verrekeningsbevoegdheid in de Faillissementswet voor de invordering van belastingsschulden zou vervallen.²² Dat achtte de wetgever niet wenselijk.²³ Daarom bepaalt art. 24(1)(3e volzin) Inv. sinds 1 januari 2009 uitdrukkelijk (zie 5.6) dat de art. 53 t/m 55, 234, 235 en 307 Fw van overeenkomstige toepassing zijn. Dit betekent dat in faillissement en surséance de verrekeningsregels van de Faillissementswet op hun beurt die van de Invorderingswet 1990 opzij zetten.²⁴ Daarmee keren overigens de regels van afdeling 6.1.12 BW deels terug in het invorderingsrecht, nl. voor zover de Faillissementswet daarvan niet afwijkt. Volgens Tekstra²⁵ heeft de voorrang van art. 53 Fw boven art. 24 Inv. tot gevolg dat in faillissement niet alleen de fiscus kan verrekenen, maar ook de belastingsschuldige.

In faillissement vervalt voorts de mogelijkheid voor de ontvanger om bedragen in verband met belastingen en heffingen van andere overheden dan het Rijk te verrekenen, nu immers in die gevallen niet wordt voldaan aan het wederkerigheidsvereiste.²⁶ Ook kan de ontvanger een belastingvordering op een failliet slechts met aan de failliet te restitueren bedragen verrekenen als “beide zijn ontstaan vóór de faillietverklaring of voortvloeien uit handelingen, vóór de faillietverklaring met de gefailleerde verricht” (art. 53 Fw). De ontvanger kan dus niet een belastingrestitutie die na faillietverklaring is ontstaan en niet voortvloeit uit handelingen vóór de faillietverklaring met de gefailleerde verricht, verrekenen met een faillissementsvordering die de ontvanger op de gefailleerde heeft (zie ook 4.4 hierboven).

Verrekening door de ontvanger bij bestaan van een fiscale eenheid, met name in faillissement

5.13 Bij bestaan van een fiscale eenheid wordt weer een uitzondering gemaakt op de verrekeningsregels van de Faillissementswet. Wij hebben dan inmiddels te maken met een uitzondering (uitsluiting van art. 53 Fw. bij samenloop van faillissement en fiscale eenheid) op een uitzondering (uitsluiting van art. 24 Inv. door de Fw.) op een uitzondering (uitsluiting van afdeling 6.1.12 Awb door art. 24 Inv.) op de hoofdregel (afdeling 6.1.12 BW). Dat had mijns inziens overzichtelijker gekund.

5.14 Als een belastingplichtige voor de vennootschapsbelasting (de moedermaatschappij) (i) ten volle juridisch en economisch gerechtigd is tot ten minste 95% van de aandelen in het nominaal gestorte kapitaal van een andere belastingplichtige (dochtermaatschappij) en (ii) deze gerechtigdheid ten minste 95% van de statutaire stemrechten in de dochter vertegenwoordigt en recht geeft op ten minste 95% van de winst en 95% van het vermogen van de dochter, wordt op verzoek van beide belastingplichtigen de belasting van hen geheven alsof er één belastingplichtige is (fiscale eenheid; zie art. 15 Wet op de vennootschapsbelasting (Wet Vpb)). De resultaten en het vermogen van de dochter worden dan (uitsluitend voor de heffing van de vennootschapsbelasting) toegerekend aan de moeder. Drie belangrijke voordelen van de fiscale eenheid zijn dat verliezen van de ene gevoegde vennootschap meteen (in hetzelfde belastingjaar: ‘horizontaal’) kunnen worden verrekend met winsten van een andere in de eenheid gevoegde vennootschap, dat onderlinge transacties binnen de eenheid fiscaal kunnen worden genegeerd (zodat er fiscaal geen winst op hoeft te worden genomen) en dat met één gezamenlijke aangifte vennootschapsbelasting door de moedermaatschappij kan worden volstaan. De gevoegde dochter houdt niet op te bestaan, ook fiscaalrechtelijk niet (anders zou zij niet gerechtigd zijn tot voordelen van een belastingverdrag met een andere Staat), maar is niet meer zelfstandig belastingplichtig voor de vennootschapsbelasting. Een fiscale eenheid eindigt onder meer op gezamenlijk verzoek van moeder en dochter(s) (art. 15(6)(d) Wet Vpb). Een fiscale eenheid eindigt niet door het faillissement van één of meer van de gevoegde vennootschappen.

5.15 Een fiscale eenheid heeft ook nadelen, zoals de hoofdelijke aansprakelijkheid van de betrokken vennootschappen voor de vennootschapsbelastingsschulden van de fiscale eenheid (art. 39 Inv.) en de litigieuze bevoegdheid van de ontvanger ex art. 24(1) Inv. om restituties (ook niet-vennootschapsbelastingrestituties) aan de ene gevoegde vennootschap te verrekenen met belastingvorderingen op andere gevoegde vennootschappen.

5.16 De ruime verrekeningsbevoegdheid van de ontvanger bij een fiscale eenheid is bij amendementen in de Invorderingswet 1990 gekomen op initiatief van de toenmalige Kamerleden Vreugdenhil en Kombrink en is als volgt toegelicht:²⁷

“De amendementen strekken ertoe de positie van de belastingdienst te versterken door de bevoegdheid op te nemen dat binnen de fiscale eenheid alle belastingschulden en teruggaven met elkaar verrekend kunnen worden. Dit voorkomt dat bij het failleren van een dochter eventuele belastingschulden verloren gaan omdat ze (in het oorspronkelijke voorstel) niet verrekend kunnen worden met belastingteruggaven aan de moeder.”

Tijdens de mondelinge behandeling op 13 december 1989 gaf initiatienemer Kombrink de volgende toelichting:²⁸

“Het heeft ons bevreemd dat er geen verrekeningsmogelijkheid is opgenomen voor alle soorten bedragen binnen de zogenaamde fiscale eenheid. Naar onze mening kan het alleen maar praktisch zijn, als die in de wet zou worden opgenomen. Een amendement van die strekking van collega Vreugdenhil hebben wij dan ook medeondertekend.”

Initiatiefnemer Vreugdenhil merkte bij die gelegenheid op:²⁹

“(…) Ook bij andere gelegenheden heeft mijn fractie zich reeds gekeerd tegen de misbruik van vennootschapsbelasting dat bij een fiscale eenheid mogelijk is. De holding kan fiscaal gebaat zijn bij een faillissement van een dochterwerkmaatschappij via bijvoorbeeld carry back, een belastingteruggave. De loonbelasting moet dan ons inziens toch verrekend kunnen worden via een dergelijke carry back. Hierover heb ik een amendement ingediend, dat door de heer Kombrink is medeondertekend.”

Tijdens de mondelinge behandeling op 14 december 1989 merkte initiatiefnemer Vreugdenhil op:³⁰

“Wij hebben een amendement ingediend om de verrekening doorgang te doen vinden bij de fiscale eenheid. De staatssecretaris heeft gezegd dat dit een doorkruising van de rechtspersoonlijkheid betekent. In zekere zin is dat inderdaad het geval. Ik wijs erop, dat dit juist het geval is door de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting, die veelal gecombineerd wordt met de fiscale eenheid voor de omzetbelasting, omdat het zo gemakkelijk is. Stel dat de dochtermaatschappij failliet gaat. Zo iets kan de holding een leuk voordeeltje geven, namelijk verlies dat via carry-back geïncasseerd kan worden. Het lijkt mij alleszins gerechtvaardigd, op dit punt de rechtspersoonlijkheid te doorkruisen.”

De indieners voerden zus zowel ‘praktische’ redenen aan als de wens om ‘misbruik’ te bestrijden voor het civielrechtelijke voorbijgaan aan de rechtspersoonlijkheid van de gevoegde vennootschappen hoewel fiscaalrechtelijk alleen bij de heffing van de vennootschapsbelasting voorbijgegaan wordt aan de rechtspersoonlijkheid van uitsluitend de gevoegde dochtermaatschappijen. Uit een ‘praktische’ overweging valt weinig op te maken voor de beantwoording van de prejudiciële vragen. Een antimisbruikbepaling moet teleologisch in haar reikwijdte beperkt worden tot misbruikgevallen. In casu is misbruik gesteld noch gebleken.

5.17 De literatuur is kritisch over de afwijking van het civielrechtelijke verrekeningsregime bij bestaan van een fiscale eenheid. Die kritiek komt erop neer dat de fiscale eenheid ex art. 15 Wet Vpb., die alleen voor de heffing van de vennootschapsbelasting geldt, dan ook alleen gevolgen behoort te hebben voor de invordering van de vennootschapsbelasting van de gevoegde vennootschappen en niet voor de invordering van andere belastingen en heffingen, nu daarvoor fiscaalrechtelijk geen van de civiele rechtspersoonlijkheid afwijkende eenheid bestaat. Onder meer Boer³¹ en Tekstra³² menen dat de verrekeningsmogelijkheden van de ontvanger bij een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting ten onrechte zijn uitgebreid tot de invordering van andere heffingen dan de vennootschapsbelasting.

5.18 De afwijking van art. 53 Fw ten gunste van de ontvanger voor het geval van samenloop van faillissement en fiscale eenheid is in de Invorderingswet opgenomen naar aanleiding van uw arrest *Wilderink q.q./Ontvanger*.³³ In die zaak had de Ontvanger een restitutie van vennootschapsbelasting (wegens achterwaartse verliesverrekening) aan een failliete fiscale-eenheidsmoeder niet uitbetaald, maar verrekend met loon- en omzetbelastingsschulden van twee fiscale-eenheidsdochters, beiden eveneens gefailleerd. Op 29 september 1993 was de fiscale eenheid met terugwerkende kracht tot 1 januari 1993 verbroken. De moeder was op 20 januari 1993 failliet verklaard en de dochters op 12 augustus 1992 resp. 20 januari 1993. De desbetreffende vorderingen en schulden waren alle materieel vóór de faillissementen ontstaan en de fiscale eenheid werd (met terugwerkende kracht) verbroken vóór de faillissementen. De curator meende dat art. 53 Fw, met name het wederkerigheidsvereiste, aan verrekening ex art. 24(2) Inv. (oud) in de weg stond. Uit de parlementaire behandeling (zie 5.16) bleek volgens hem dat art. 24(2) Inv. onder meer bedoeld was om belastingsschulden van een failliete *dochter* te verrekenen met belastingteruggaven aan de moeder, maar uit niets bleek dat verrekening zonder wederkerigheid ook mogelijk zou zijn in het faillissement van de *moeder* (de *schuldeiser* van de ontvanger). De Rechtbank oordeelde op grond van de ratio van art. 24(2) Inv. echter dat de verruimde verrekeningsbevoegdheid ook gold als één of meer van de betrokken vennootschappen failliet is. Dat

ook de schuldeiser van de ontvanger failliet was, deed daar volgens haar niet aan af, nu de ratio van de verruiming volgens de Rechtbank juist was om de positie van de ontvanger te versterken en om te voorkomen dat hij achter het net vist bij failliete schuldenaren.³⁴

5.19 De curator stelde met succes sprongcassatie in. U achtte de ontvanger niet bevoegd tot de door hem gewenste verrekening:

“3.5 Aan de omstandigheid dat het wetsvoorstel, zoals reeds vermeld, uitging van onverkorte handhaving van de onder de Faillissementswet geldende regeling met betrekking tot verrekening, en dat daarom welbewust uitsluitend de bepalingen van het Burgerlijk Wetboek omtrent verrekening buiten toepassing zijn verklaard, is bij de (verdere) parlementaire behandeling van het wetsvoorstel geen aandacht besteed. Uit de in 3.4 aangehaalde, door de indieners van het amendement op art. 24 lid 2 gegeven toelichtingen blijkt niet dat zij de verruimde verrekeningsmogelijkheid ook bedoelden voor een geval als het onderhavige, waarin niet alleen een tot een fiscale eenheid als vorenbedoeld behorende dochtervennootschap met een belastingschuld, maar ook een tot die fiscale eenheid behorende moedermaatschappij met een vordering op de fiscus in staat van faillissement verkeert. De vraag rijst derhalve of desondanks art. 24 lid 2, tweede volzin, aldus moet worden uitgelegd dat de ontvanger ook in zulk een geval bevoegd is de belastingschuld van de dochter te verrekenen met de vordering van de moeder.

3.6 Die vraag moet ontkennend worden beantwoord. Weliswaar verzetten de bewoordingen van de bedoelde volzin op zichzelf, naar de letter beschouwd, zich niet tegen een zodanige uitleg, maar daartegen pleit vooreerst dat art. 53 e.v. F. in art. 24 lid 1 welbewust niet buiten toepassing zijn verklaard en dat het ten gunste van de fiscus, als schuldenaar van de failliet verklaarde moedermaatschappij, terzijde stellen van het in art. 53 F. neergelegde, essentiële vereiste dat de schuldenaar tevens schuldeiser van de gefailleerde moet zijn om zich op verrekening te kunnen beroepen, ten koste zou gaan van de gerechtvaardigde belangen van de schuldeisers van de gefailleerde moedermaatschappij. Bovendien staat een uitleg als door de Rechtbank aanvaard op gespannen voet met de eis van rechtszekerheid, nu uit de wetstekst zelf niet blijkt dat voor het bedoelde geval het bepaalde in art. 53 F. terzijde zou zijn gesteld.

Het vorenoverwogene leidt tot de slotsom dat de ontvanger in het onderhavige geval niet bevoegd is tot verrekening van de (...) vordering van [de moeder; PJW] uit hoofde van teruggaven vennootschapsbelasting, met de (...) belastingschulden van [de dochters; PJW].”

5.20 Om aan dit door hem onjuist geachte arrest zijn werking te ontnemen, heeft de wetgever per 1 januari 2003 de boven (5.5) geciteerde derde volzin in art. 24, lid 2, Inv. opgenomen (thans de vijfde volzin van lid 1; zie 5.6). Dit heeft hij in de MvT bij het wetsvoorstel Wijziging van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (herziening regime fiscale eenheid) als volgt toegelicht:³⁵

“(…). Het derde aspect betreft het al dan niet kunnen toepassen door de ontvanger van de in artikel 24, tweede lid, tweede volzin, IW vervatte bevoegdheid in het geval waarin het tot de fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting behorende lichaam waaraan in beginsel een bedrag aan belasting uitbetaald dient te worden, in staat van surseance van betaling of van faillissement is geraakt. Hoewel de schriftelijke en mondelinge toelichting op genoemde volzin – die indertijd bij de behandeling in de Tweede Kamer is aangebracht bij amendement (Kamerstukken II 1989/90, 20 588, nr. 19) – betrekkelijk summier waren, is dezerzijds altijd aangenomen dat de strekking van die volzin een vèrgaande was en een bevoegdheid inhield waaraan door het intreden van surseance van betaling of van faillissement geen afbreuk kon worden gedaan; ook in de toelichting op genoemd amendement komt, in ieder geval wat betreft een eventueel faillissement van een dochtermaatschappij, dat aspect aan de orde. In zijn arrest van 15 januari 1999, nr. 16 763 (FED 1999/493, blz. 1997) waar het geval aan de orde was dat (ook) de moedermaatschappij (waaraan een belastingbedrag diende te worden uitbetaald, terwijl een dochtermaatschappij nog een bedrag aan belasting schuldig was aan de fiscus) in staat van faillissement was geraakt, heeft de Hoge Raad geoordeeld dat de ontvanger in dat geval geen gebruik kon maken van de in artikel 24, tweede lid, tweede volzin, IW omschreven verrekeningsbevoegdheid. Ik acht dat arrest onjuist en de opvatting van de rechtbank te Almelo, welker vonnis in het vermelde arrest is gecasseerd, de juiste. Om aan genoemd arrest zijn werking te ontnemen wordt daarom na de (aangepaste) tweede

volzin een derde volzin ingevoegd in artikel 24, tweede lid, IW. Daarin wordt met zoveel woorden tot uitdrukking gebracht dat de ontvanger zijn in de tweede volzin neergelegde bevoegdheid ook na het intreden van surseance van betaling of van faillissement van het lichaam waaraan een bedrag aan belasting moet worden uitbetaald, nog kan uitoefenen. Voorts wordt in die derde volzin, door de zinsnede «voor zoveel nodig in afwijking van hetgeen voortvloeit uit het eerste lid», bewerkstelligd dat het argument dat primair aan het oordeel van de Hoge Raad ten grondslag heeft gelegen – in het eerste lid van artikel 24 IW wordt slechts gewag gemaakt van de uitsluiting van de verrekening op de voet van afdeling 12 van Titel 1 van Boek 6 van het Burgerlijk Wetboek en niet van de verrekeningsbepalingen uit de Faillissementswet (artikelen 53, 54 en 55, alsmede 234 en 235) – niet langer van betekenis is. Met de voorgestelde tekst wordt tevens voldaan aan de door de Hoge Raad aangeduide eis van rechtszekerheid die in casu betrekking heeft op het uit de wettekst zelf kennen van de vèrgaande bevoegdheid van de ontvanger krachtens artikel 24, tweede lid, tweede en derde volzin, IW.”

5.21 Naar aanleiding van het op dit punt kritische advies van de Raad van State heeft de regering in het Nader Rapport onder meer het volgende gesteld:³⁶

“Op zichzelf juist is de constatering van de Raad dat de reikwijdte van die bepaling niet beperkt is tot vennootschapsbelasting maar ook belastingmiddelen omvat ter zake waarvan de betrokken maatschappijen onderling geen aansprakelijkheid kennen – behoudens althans, zo teken ik hierbij aan, het element van aansprakelijkheid dat men in artikel 24, tweede lid, tweede volzin, IW kan onderkennen – en dat zulks niet uit het fiscale-eenheidsregime Tweede Kamer, vergaderjaar 1999-2000, 26 854, A 11 voortvloeit. Voor mij staat vast dat de (ruime) reikwijdte van die bepaling waar de Raad op wijst, juist door de wetgever is beoogd. Omdat genoemde bepaling zijn huidige inhoud heeft gekregen ingevolge een daartoe door de Tweede Kamer aangenomen amendement (kamerstukken II 1989/90, 20 588, nr. 19) en de toelichting daarop summier was, evenals hetgeen tijdens de mondelinge behandeling terzake naar voren is gebracht, is de rechtvaardiging van die ruime reikwijdte kennelijk – zie het hierna vermelde arrest – op een niet voor ieder duidelijke wijze geformuleerd. Deze rechtvaardiging kan echter geen andere zijn dan de opvatting dat de in een fiscale eenheid verbonden maatschappijen in het algemeen zodanig nauw met elkaar zijn verbonden dat zij tezamen maatschappelijk en economisch gezien in wezen één onderneming vormen en dat die materiële verbondenheid ook op het punt van verrekening van te innen en terug te geven belastingbedragen en dergelijke dient te prevaleren boven het feit dat het formeel gaat om van elkaar te onderscheiden rechtssubjecten.

Dezerzijds bestond van meet af aan de overtuiging dat de indertijd in artikel 24, tweede lid, IW aangebrachte tweede volzin een vèrgaande strekking had en een bevoegdheid inhield waarin door het intreden van faillissement geen afbreuk kon worden gedaan. In zijn arrest van 15 januari 1999, nr. 16 763 (FED 1999/493, blz. 1997) [*Wilderink q.q./Ontvanger*; PJW] heeft de Hoge Raad voor het desbetreffende geval anders geoordeeld. Ik acht dat arrest onjuist en de opvatting van de rechtbank te Almelo, welke vonnis in het vermelde arrest werd gecasseerd, de juiste. Om aan genoemd arrest zijn werking te ontnemen heb ik genoemde tweede volzin opnieuw geredigeerd en een nieuwe derde volzin toegevoegd, teneinde te bereiken dat uit de tekst van de wet zelf duidelijk te kennen is dat de ruime verrekeningsbevoegdheid, neergelegd in genoemd tweede lid, niet wijkt voor faillissement, noch in een vergelijkbare situatie voor surseance van betaling.”

Wat wilde de wetgever?

5.22 Het bovenstaande maakt duidelijk dat de wetgever bij een fiscale eenheid ook in geval van faillissement wilde afwijken van het wederkerigheidsvereiste van art. 53 Fw, om “praktische” en “misbruik”-bestrijdingsredenen, alsmede dat hij uw arrest *Wilderink q.q./Ontvanger* wilde uitschakelen, maar het beantwoordt niet de vraag die nu aan u wordt voorgelegd, nl. of de wetgever art. 53 Fw bij een fiscale eenheid helemaal wilde uitschakelen, dus ook (i) het vereiste dat schuld en vordering beide zijn ontstaan vóór faillissement of voortvloeien uit handelingen vóór faillissement met de gefailleerde verricht, en (ii) het wederkerigheidsvereiste in gevallen waarin de ene overheid iets te vorderen heeft van de failliet en de andere iets uit te betalen heeft aan de failliet.

5.23 Ad (ii) (verrekening van vorderingen van andere overheden) meent Tekstra dat uit de (thans) vijfde volzin van art. 24(1) Inv. niet volgt dat de wetgever bij samenloop van fiscale eenheid en faillissement ook verrekening met vorderingen van andere overheden door de ontvanger mogelijk wilde maken en ook in dat opzicht art. 53 Fw wilde uitschakelen. Hij ziet geen aanwijzingen voor de wens de verrekeningsbevoegdheid bij bestaan van een vennootschapsbelastingeenheid zo ver op te rekken, mede gezien de onbillijkheid van een zo ver gaande bevoegdheid.³⁷

5.24 Ad (i) (uitschakeling van het prefaillissementsvereiste?) heb ik geen opvattingen of argumenten in de literatuur kunnen vinden. De parlementaire geschiedenis biedt mijns inziens weinig steun voor de opvatting dat de wetgever de ontvanger de bevoegdheid wilde geven om bij bestaan van een fiscale eenheid een prefaillissementsvordering te verrekenen met een postfaillissementsschuld aan de boedel, zulks ten koste van boedelredding, curatorsalaris en boedelcrediteuren. Weliswaar verzet de tekst van art. 24 Inv. zich er niet tegen, en weliswaar vermeldt de MvT (zie 5.20):

“Voorts wordt in die derde volzin, door de zinsnede «voor zoveel nodig in afwijking van hetgeen voortvloeit uit het eerste lid», bewerkstelligd dat het argument dat primair aan het oordeel van de Hoge Raad ten grondslag heeft gelegen – in het eerste lid van artikel 24 IW wordt slechts gewag gemaakt van de uitsluiting van de verrekening op de voet van afdeling 12 van Titel 1 van Boek 6 van het Burgerlijk Wetboek en niet van de verrekeningsbepalingen uit de Faillissementswet (artikelen 53, 54 en 55, alsmede 234 en 235) – niet langer van betekenis is.”

Maar uit de verdere parlementaire behandeling volgt dat de wetgever met de derde volzin van art. 24(2) (oud) Inv. (thans de vijfde volzin van art. 24(1)) slechts het arrest *Wilderink q.q./Ontvanger* wilde ontkrachten. De vraag of de fiscus een postfaillissementsrestitutie aan de ene gevoegde vennootschap kan verrekenen met een prefaillissementsvordering op een andere gevoegde vennootschap was in dat arrest niet aan de orde en kon ook niet aan de orde zijn: de betrokken belastingschuld en restitutie waren beide vóór faillissement ontstaan en de fiscale eenheid bestond juridisch al niet meer ten tijde van het faillissement.

5.25 Bovendien rechtvaardigde de regering na het kritische commentaar van de Raad van State (zie 5.21) de invoering van de (thans) vijfde volzin van art. 24(1) Inv. met de overweging

‘(...) dat de in een fiscale eenheid verbonden maatschappijen in het algemeen zodanig nauw met elkaar zijn verbonden dat zij tezamen maatschappelijk en economische gezien in wezen één onderneming vormen en dat die materiële verbondenheid ook op het punt van verrekening van te innen en terug te geven belastingbedragen en dergelijke dient te prevaleren boven het feit dat het formeel gaat om van elkaar te onderscheiden rechtssubjecten’.

5.26 Ook dit duidt op een wens om bij faillissement van fiscaal gevoegde vennootschappen alleen voorbij te gaan aan het wederkerigheidsvereiste, niet mede op een wens om ook voorbij te gaan aan het pre- of postfaillissement-ontstaansmoment van vorderingen en schulden. Het houdt slechts de wens in om voor verrekening in geval van faillissement van één of meer fiscaal gevoegde vennootschappen alle gevoegde vennootschappen voor de invordering van belastingen als één rechtssubject te kunnen beschouwen óók voor andere rijksbelastingen dan de vennootschapsbelasting, dus als één ‘verrekeningseenheid’. Om dat doel te bereiken, is het geenszins nodig om voorbij te gaan aan de eis dat het restitutierecht van de failliete voegeling waarmee de ontvanger zijn prefaillissementsvordering op die voegeling of enige andere voegeling wil verrekenen, vóór het faillissement is ontstaan of voortvloeit uit handelingen van de ontvanger met die failliete voegeling vóór dier faillissement.

5.27 Ik zie ook niet in waarom de ontvanger in geval van faillissement van een of meer vennootschappen in een fiscale eenheid een verrekeningsbevoegdheid over het faillissementstijdstip heen zou moeten hebben die hij niet heeft bij faillissement van een enkele rechtspersoon. De fiscale eenheid strekt er fiscaalrechtelijk juist toe om te doen alsof er één enkel rechtssubject is en bij één enkel rechtssubject kan de ontvanger niet over het faillissementstijdstip heen verrekenen.

5.28 Het voorbijgaan aan het – bij zelfstandig belastingplichtigen cruciale – verschil in ontstaansmoment van belastingschuld en restitutierecht kan mijns inziens niet gerechtvaardigd worden met de observatie dat de fiscale eenheid voordelen heeft. Uiteraard heeft de fiscale eenheid voordelen. De bedoeling van de fiscale eenheid is doen alsof er één belastingplichtige is (zie art. 15(1) Wet Vpb) c.q. één ‘verrekeningseenheid’ (zie art. 24(1)(4e volzin) Inv). Die assimilatie van een fiscale eenheid met één enkele belastingplichtige/-schuldige (verrekeningseenheid) duidt er mijns inziens juist op dat de ontvanger het faillissement niet kan negeren. Bij een enkelvoudige gefailleerde persoon kan hij de faillissementsdatum niet negeren en kan hij zich geen voorrang boven faillissementskosten en boedelcrediteuren verschaffen om zichzelf tot quasi-separatist te verheffen.

5.29 Ik acht onaannemelijk dat de wetgever een achterstelling van faillissementskosten en boedelcrediteuren bij faillissementsvorderingen van de – weliswaar preferente (art. 21(1) Inv.) – ontvanger impliciet, terloops en zonder enige toelichting, laat staan belangenafweging, zou hebben willen invoeren voor zover na faillissement recht op belastingrestitutie ontstaat. Een dergelijke quasi-separatistenpositie zou de wetgever benoemd en toegelicht moeten hebben en kan mijns inziens niet zonder duidelijk steun in de wetsgeschiedenis verondersteld worden in afwijking van gemeenrechtelijke beginselen zoals rechtspersoonlijkheid en wederkerig schuldenaarschap.

De eerste prejudiciële vraag; het ontstaansmoment van het recht op restitutie van input-btw

5.30 Mijns inziens moet dus vastgesteld worden of de restitutierechten van de failliete voegelingen ontstaan zijn vóór faillissement of voortvloeien uit handelingen die door de ontvanger vóór faillissement zijn aangegaan met de failliete voegelingen.

5.31 Niet in geschil is, althans de eerste vraag van de verwijzende rechter gaat ervan uit, dat het recht op aftrek/restitutie van de *input*-btw die de faillieten in het kader van ná hun faillissement door de curatoren voortgezette bedrijvigheid aan derden hebben betaald, pas ná faillissement is ontstaan en niet voortvloeit uit handelingen vóór faillissement met hen verricht. Dat uitgangspunt verraadt mijns inziens geen onjuist rechtsinzicht. Voor zover dat na faillissement ontstane recht op aftrek van *input*-btw leidt tot teruggaaf, kan de ontvanger die teruggaaf mijns inziens dus niet verrekenen met enige vóór faillissement ontstane belastingvordering van de ontvanger op enige gevoegde vennootschap.

5.32 Ik meen daarom dat het antwoord op de eerste prejudiciële vraag ontkennend luidt.

6 “Voortvloeien uit handelingen vóór de faillietverklaring met de gefailleerde verricht”

6.1 Dan resteert de vraag of het recht op restitutie van *output*-btw van Projectontwikkeling wegens niet-betaling (ná faillissement) van de door haar aan derden (vóór faillissement) uitgeschreven facturen vóór haar faillissement is ontstaan of voortvloeit uit handelingen vóór faillissement met haar verricht.

6.2 Niet in geschil is, althans de verwijzende rechter gaat ervan uit, dat dit recht op teruggaaf ex art. 29(2) Wet OB is ontstaan ná faillissement doordat pas toen redelijkerwijs kon worden aangenomen dat de facturen van Projectontwikkeling oninbaar zouden blijven.³⁸ Verrekening met deze teruggaaf is dus alleen mogelijk indien zij voortvloeit uit handelingen vóór de faillietverklaring met Projectontwikkeling verricht.

6.3 Uit onder meer het *Postgiro*-arrest³⁹ volgt dat voor verrekening ex art. 53 Fw niet voldoende is dat een na faillissement ontstane schuld enig verband houdt met een vóór faillissement gesloten overeenkomst. Met name biedt art. 53 Fw geen basis voor verrekening als de rechtstreekse oorzaak van het ontstaan van de schuld ligt in een na de faillietverklaring verrichte rechtshandeling van een derde die zelf geen verband houdt met de vóór faillissement gesloten overeenkomst waarop de vordering is gegrond.

6.4 ‘Enig verband’ moge niet voldoende zijn, de rechtspraak laat wel een vrij ruime benadering zien.⁴⁰ HR NJ 1983/479 (*Hijmans q.q./Nationale Nederlanden*)⁴¹ betref een failliete verzekeringstussenpersoon met een premie-afdrachtschuld aan een verzekeraar die vóór het faillissement was ontstaan. Ná het faillissement van de tussenpersoon kocht de verzekeraar de provisieafpraak met hem af en moest daarom een afkoopsom aan de boedel betalen. U oordeelde dat de afkoopsom voortvloeide uit een vóór het faillissement tussen verzekeraar en tussenpersoon gesloten overeenkomst en daarom verrekend kon worden met de door de tussenpersoon af te dragen premie.

6.5 De zaak *Buijsrogge q.q./Ontvanger*⁴² betref een BV die eind 2003 failliet ging. In 2005 stelde de inspecteur vast dat zij recht had op teruggaaf van vennootschapsbelasting 2000 en 2001 wegens terugwenteling van het verlies van 2003. De vraag was of de ontvanger die teruggave kon verrekenen met omzet- en loonbelastingsschulden die materieel en formeel vóór faillissement waren ontstaan. Omdat de belastingschuldige failliet was en niet gevoegd was in enige fiscale eenheid, was verrekening slechts mogelijk binnen de grenzen van art. 53 Fw. Het Gerechtshof ’s-Hertogenbosch oordeelde als volgt:

“(…) Voor de toepassing van artikel 53 lid 1 Fw is voldoende dat tussen de schuldeiser/schuldenaar en de gefailleerde per faillissementsdatum reeds een rechtsverhouding bestond, waaruit de betreffende vordering of schuld naderhand is verkregen (HR 26 maart 1976, NJ 1977, 612). In het onderhavige geval is sprake van een schuld die voortvloeit uit de afwikkeling van een reeds vóór het faillissement bestaande rechtsverhouding tussen de fiscus en Ibaso. Het voorgaande leidt tot de slotsom dat de Ontvanger gerechtigd was zijn vorderingen met zijn schuld te verrekenen.”

6.6 Volgens Van Eijdsden (commentaar in TvI 2009/35) en de anonieme redacteur van V-N 2009/49.28 valt er wel wat af te dingen op ’s Hofs oordeel dat zich de volgens art. 53 Fw vereiste ‘handelingen’ hebben voorgedaan in 2001 en 2002. Tekstra (annotatie in JOR 2010/32) daarentegen acht het evident dat de *carry back* restituteschuld van de fiscus aan de BV rechtstreeks voortvloeit uit handelingen die tussen fiscus en BV vóór de faillietverklaring zijn verricht:

“3. Van Eijdsden meent (...) dat het hof (...) het begrip ‘handelingen’ uit art. 53 lid 1 Fw ten onrechte vervangt door het (in zijn ogen te ruime) begrip ‘rechtsverhouding’. Hij vraagt zich in dat verband af wat in deze zaak die handelingen nu precies zijn geweest. Erg ingewikkeld komt deze kwestie mij niet voor. Het gaat hier om de toepassing van het verruimde verrekeningscriterium van art. 53 lid 1, tweede deel, Fw. Op grond daarvan kan de fiscus in casu zijn faillissementsvordering verrekenen met de *carry back* schuld, indien blijkt dat die schuld voortvloeit uit handelingen vóór de faillietverklaring met de gefailleerde verricht. Mij lijkt evident dat hier niet alleen al vóór faillissement een rechtsverhouding was tussen de fiscus en de gefailleerde, maar ook dat de *carry back* schuld van de fiscus (rechtstreeks) voortvloeit uit handelingen tussen deze beide partijen. De later gefailleerde deed immers over de jaren 2000 en 2001 aangifte bij de fiscus en diende op basis daarvan vennootschapsbelasting te betalen. Vervolgens legde de fiscus over die jaren, naar aanleiding van die gedane aangiften, aanslagen vennootschapsbelasting op. Die werden door de later gefailleerde betaald. Deze aangiften, aanslagen en betalingen zijn – concrete handelingen – die de (latente) mogelijkheid in het leven riepen dat de belastingplichtige, na een verliesjaar, gebruik zou kunnen maken van de mogelijkheid van achterwaarts verliescompensatie (*carry back*). Aldus is aan de criteria voor de verruimde verrekening van art. 53 lid 1 Fw voldaan, ook als het begrip ‘handelingen’ beperkt zou worden opgevat.”

6.7 Tekstra⁴³ is dezelfde opvatting toegedaan ter zake van vorderingen van de latere failliet tot teruggaaf van eerder voldane *output*-btw op uitgestuurde facturen waarvan later vast komt te staan dat zij niet aan de failliet betaald zullen worden (ik laat voetnoten weg):

“Daartegenover staat een vordering van de curator uit hoofde van teruggaaf van omzetbelasting over oninbare facturen. Voor zover deze vorderingen zijn ontstaan vóór de faillietverklaring, doordat zij toen reeds oninbaar waren, is evident dat zij kunnen worden verrekend met de fiscale schuld per faillissementsdatum. Voor zover de vorderingen ontstaan na de datum van de faillietverklaring, doordat zij nadien oninbaar worden, vallen zij onder het verruimde verrekeningscriterium van artikel 53 lid 1, tweede deel, Fw. De teruggaafvordering van de curator vloeit immers onmiddellijk voort uit een vóór de faillietverklaring bestaande rechtsverhouding, dan wel vloeit voort uit handelingen vóór de

faillietverklaring met de gefailleerde verricht. Die handelingen betreffen de aangifte en afdracht van de omzetbelasting ten aanzien van de genoemde debiteuren die inmiddels zijn gefailleerd.”

6.8 De desbetreffende bewerker van de Vakstudie Invorderingswet daarentegen schrijft dat als een belastingschuldige failliet gaat en daarna ex art. 29(1) Wet OB recht krijgt op btw-teruggave, de ontvanger deze teruggaaf niet kan verrekenen met een faillissementsschuld.⁴⁴ De bewerker licht dit standpunt niet toe.

6.9 De term “handelingen (...) met de gefailleerde verricht” lijkt te impliceren dat de verrekenaar handelingen met de gefailleerde moet hebben verricht, althans een rechtsbetrekking met hem moet zijn aangegaan. Faber⁴⁵ meent dat niet vereist is dat de partijen handelingen *met elkaar* hebben verricht. Het gaat zijns inziens om het bestaan van een rechtsverhouding, die ook het gevolg kan zijn van handelingen van alleen de schuldeiser of alleen de gefailleerde; de vereiste rechtsverhouding kan volgens hem ook ontstaan zonder handelingen tussen degenen die uiteindelijk als crediteur en debiteur tegenover elkaar komen te staan.

6.10 Uw rechtspraak lijkt daar inderdaad van uit te gaan. Ik wijs op het boven (6.4) genoemde arrest HR NJ 1983, 479 (*Hijmans q.q./Nationale Nederlanden*; zie met name r.o. 3.2.) en op HR NJ 1977/612⁴⁶ (*Stichtse Olie- en Lijnkoeken Coöp*). In die laatste zaak was de ene coöp, die een vordering uit koop had op een andere, later faillerende coöp, lidmaat van die later faillerende coöp. Zij kon haar tekortbijdrageplicht als lidmaat jegens de failliete coöp (die pas ontstond door het faillissement) compenseren met haar vordering uit koop op de failliete coöp omdat de ruime verrekeningsbevoegdheid ex art. 53 Fw volgens u bedoeld is “voor het geval de schuldeiser van de boedel aan deze een schuld heeft die, hoewel zij niet voor de faillietverklaring is ontstaan, uit de afwikkeling van een voor de faillietverklaring tot stand gekomen rechtsbetrekking voortvloeit.”

6.11 Beslissend in onze zaak is dus kennelijk of de ná het faillissement van Projectontwikkeling ontstane plicht van de ontvanger om art. 29-BTW aan Projectontwikkeling te restitueren, voortvloeit uit een vóór het faillissement tot stand gekomen rechtsbetrekking tussen de fiscus en Projectontwikkeling, volgens de wettekst een rechtsbetrekking uit ‘handelingen’ die de fiscus met Projectontwikkelingen heeft verricht.

6.12 ‘Handelingen met de gefailleerde’ laten zich moeilijk construeren bij een voldoeningsbelasting zoals de omzetbelasting. Bij voldoeningsbelastingen (zie art. 19 AWR: heffing bij wege van voldoening op aangifte) doet de fiscus in beginsel niets dan ontvangen en (hopelijk) zo nu en dan controleren. Voldoeningsbelastingen zijn net als afdrachtsbelastingen *self assessment* belastingen (‘doe-het-zelf’-belastingen): de fiscus legt geen aanslag op en verricht ook overigens in beginsel geen handelingen jegens de omzetbelastingplichtige, die zelf zijn belastingschuld (*output-btw* minus *input-btw*) moet uitrekenen, aangeven en voldoen. De fiscus reikt zelfs geen aangifteformulieren uit: omzetbelastingplichtigen moeten digitaal aangifte doen en betalen. De rechtsbetrekking die een omzetbelastingplichtige met de fiscus heeft, vloeit voort uit de Wet op de omzetbelasting die ondernemers omzetbelastingplichtig verklaart en daarmee aangifte- en voldoeningsplichtig. Die formele wet lijkt mij niet een ‘handeling’ die met de ondernemer ‘verricht’ is, te minder nu een formele wet in elk geval staatsrechtelijk geen handeling van de Executieve maar van de wetgever is.

6.13 Maar, zoals boven bleek, uw rechtspraak en de literatuur achten kennelijk voldoende dat de ná het faillissement van Projectontwikkeling ontstane plicht van de ontvanger om art. 29-BTW aan Projectontwikkeling te restitueren, voortvloeit uit de afwikkeling van een vóór het faillissement tot stand gekomen rechtsbetrekking tussen de fiscus en Projectontwikkeling. Die rechtsbetrekking is er, als gevolg van handelingen niet *met*, maar *door* Projectontwikkeling verricht. Dat die rechtsbetrekking geen privaatrechtelijke is, zoals in de genoemde zaken HR NJ 1983, 479 (*Hijmans q.q./Nationale Nederlanden*) en HR NJ 1977/612 (*Stichtse Olie- en Lijnkoeken Coöp*), maar een publiekrechtelijke, lijkt mij geen verschil te maken voor de reikwijdte van die arresten.

6.14 De vordering van de boedel op de ontvanger ex art. 29(1) Wet OB lijkt bovendien op een vordering na het intreden van een ontbindende voorwaarde of op een vordering uit achteraf onverschuldigd blijvende betaling. De failliet heeft vóór faillissement omzetbelasting voldaan in de verwachting dat de

afnemers aan wie hij die omzetbelasting in rekening had gebracht, hem zouden betalen. Doordat zij dat na faillissement niet blijken te doen, treedt een (soort van) wettelijke ‘ontbindende voorwaarde’ in werking (art. 29(1) Wet OB) waardoor de prefaillissementsvoldoening aan de ontvanger van aan derden gefactureerde omzetbelasting achteraf onverschuldigd blijkt te zijn.

6.15 De vóór faillissement geschiede facturering aan derden en de aangifte en voldoening aan de ontvanger van de gefactureerde omzetbelasting, die ná faillissement oninbaar blijkt, lijkt mij aldus vóór faillissement een rechtsbetrekking te hebben doen ontstaan die ná faillissement tot afwikkeling komt in de zin van uw boven (6.10) geciteerde arrest HR NJ 1977/612 (*Stichtse Olie- en Lijnkoeken Coöp*). Dat ook een handeling (althans een nalaten) van een derde vereist is voordat het art. 29-restitutierecht ontstaat (de niet-betaling door de afnemer van de failliet), neemt niet weg dat de desbetreffende rechtsverhouding tussen ontvanger en toekomstige failliet is ontstaan vóór faillissement en dat de restitutie voortvloeit uit de afwikkeling van die vóór faillissement ontstane publiekrechtelijke rechtsverhouding.

6.16 Ik meen daarom dat er meer te zeggen valt voor bevestigende dan voor ontkennende beantwoording van de tweede prejudiciële vraag: gezien met name *Stichtse Olie- en Lijnkoeken Coöp* en *Hijmans q.q./Nationale Nederlanden* hoeft de wettelijke term ‘handelingen met de gefailleerde verricht’ niet erg letterlijk te worden genomen.

7 Conclusie

Ik geef u in overweging de eerste prejudiciële vraag ontkennend en de tweede bevestigend te beantwoorden.

Noot

1. Op een aantal onderdelen is dit een relevante uitspraak voor de praktijk. Ik bespreek achtereenvolgens kort de twee belangrijkste beslissingen (nrs. 2 en 3), het vereiste van art. 53 Fw dat dat vordering en schuld zijn ontstaan vóór de faillietverklaring of voortvloeien uit handelingen, vóór de faillietverklaring met de gefailleerde verricht (nr. 5) en contractuele uitbreiding van verrekeningsbevoegdheid en art. 53 Fw (nr. 6).

2. Allereerst beslist de Hoge Raad dat de Ontvanger de door de boedel terug te ontvangen BTW ter zake van door de boedel betaalde facturen voor aan de boedel door derden geleverde goederen en diensten, niet mag verrekenen met nog door de failliet te betalen BTW die vóór faillissement verschuldigd is geraakt. Uit art. 24 lid 1 Iw 1990 volgt niet een ruimere bevoegdheid ter zake voor de Ontvanger zoals hij had betoogd onder verwijzing naar de parlementaire geschiedenis bij art. 24 lid 1 Iw 1990. Art 24 lid 1 Iw 1990 biedt alleen een ruimere verrekeningsmogelijkheid als niet is voldaan aan het vereiste van wederkerigheid bij een fiscale eenheid. Ook voor de Ontvanger geldt gewoon dat hij zijn schuld aan de boedel niet kan verrekenen met een pre-faillissementsvordering op de belastingplichtige als zijn schuld niet is ontstaan vóór de faillietverklaring of voortvloeit uit handelingen, vóór de faillietverklaring met de belastingplichtige verricht. De eis van art. 53 lid 1 Fw dat vordering en schuld beide zijn ontstaan vóór de faillietverklaring of voortvloeien uit een vóór de faillietverklaring bestaande rechtsverhouding met de gefailleerde geldt dus onverkort bij verrekening op grond van art. 24 lid 1 Iw 1990.

3. Daarnaast beslist de Hoge Raad dat de Ontvanger de teruggaaf BTW ex art. 29 lid 1 Wet OB (teruggaaf vanwege oninbare debiteuren) die materieel (ook) is ontstaan nadat de belastingschuldige failliet is verklaard, wel mag verrekenen met een materieel voor de faillietverklaring ontstane belastingschuld van de gefailleerde, dan wel van een maatschappij die een fiscale eenheid met de gefailleerde vormde. Die teruggaaf is volgens de Hoge Raad (wel) te beschouwen als een verplichting die voortvloeit uit een vóór faillissement reeds bestaande verplichting als bedoeld in art 53 Fw.

4. De eerste beslissing is een welkome voor curatoren. Na een aantal negatieve ontwikkelingen met uitholling van de boedel tot gevolg (ik bedoel bijvoorbeeld de praktijk van de verzamelplandakte, zie HR

3 februari 2012, *Dix q.q./ING*, «JOR» 2012/200 en G.G. Boeve, ‘Pandrecht op vorderingen op naam: verzamelde ontwikkelingen, *FIP*, 2012/3) en uitbreiding van zijn takenpakket (onder meer fraudebestrijding, zoals dat volgt uit het nieuwe art. 68 lid 2 Fw, zie uitgebreid W.J.B. van Nielen, ‘De Wet versterking positie curator: financiering, het fraudesprekkuur en nemo tenetur beginsel!’, *FIP* 2017/168), resteert hem in ieder geval nog de terug te ontvangen BTW over de boedelperiode. De tweede beslissing pakt niet in het voordeel van de curator uit. Om aan de negatieve gevolgen van verrekening door de Ontvanger binnen een fiscale eenheid te ontkomen kan de curator echter eenvoudig de fiscale eenheid verbreken (zie nader A. van Eijdsen, ‘Lege boedels vullen met niet-geïnde belastingen’, *TvI* 2017/28).

5. Art. 53 Fw bepaalt, voor zover hier relevant, dat verrekening is toegestaan indien vordering en schuld zijn ontstaan vóór de faillietverklaring of voortvloeien uit handelingen, vóór de faillietverklaring met de gefailleerde verricht. Het is niet altijd eenvoudig om vast te stellen of een vordering in een van deze twee categorieën valt. Het ontstaansmoment van vorderingen is soms onduidelijk en het is niet gelukt om harde regels te signaleren aan de hand waarvan kan worden vastgesteld op welk moment een vordering is ontstaan (zie verder G.G. Boeve, ‘Reactie op bijdrage Vermaire in *FIP* (2015/1/60): de vordering tot uitkering van participatiereserves; bestaand of toekomstig?’, *FIP*, 2015/169). Ook de tweede categorie, vorderingen en schulden die voortvloeien uit handelingen vóór de faillietverklaring met de gefailleerde verricht, geeft ruimte voor discussie, getuige de hoeveelheid jurisprudentie daarover (zie voor voorbeelden *T&C Insolventierecht* bij art. 53 Fw). Thans kan dus geen discussie meer bestaan over de vraag of de terugbetaling van BTW ex art. 29 lid 1 Wet OB in categorie twee valt.

6. Tot slot nog een aantal opmerkingen over verruiming van verrekeningsbevoegdheid en art. 53 Fw. De Hoge Raad bevestigt dat de Ontvanger op grond van art. 24 lid 1 Iw 1990 bij een fiscale eenheid een ruimere verrekeningsmogelijkheid heeft. Deze strandt niet op art. 53 Fw, dat voor zover hier relevant bepaalt dat hij die zowel schuldenaar als schuldeiser van de gefailleerde is, zijn schuld met zijn vordering op de gefailleerde kan verrekenen (eis van wederkerigheid). Voor zover de wet niet toestaat dat van die eis van wederkerigheid wordt afgeweken, zoals art. 24 lid 1 Iw 1990 dat bijvoorbeeld doet, is het de vraag of partijen daar zelf andersluidende afspraken over mogen maken, welke afspraken dan ook standhouden tijdens een onvoorzien faillissement van de schuldenaar. Over dit onderwerp (contractuele verruiming van verrekening of concernverrekening) is wel geschreven, maar niet veel. De heersende leer lijkt te zijn dat art. 53 Fw zich niet verzet tegen een contractuele verruiming van verrekeningsbevoegdheid. Zie in die zin Faber (*Verrekening*, nr. 479), Verstijlen (*T&C Insolventierecht* bij art. 53 Fw) en, enigszins genuanceerd, Wibier (*RM Themis* 2012, afl. 5, p. 246), allen onder verwijzing naar lagere rechtspraak. Zie anders Wessels (*Insolventierecht: Gevolgen van faillietverklaring* (2), 3389), eveneens onder verwijzing naar lagere rechtspraak. In mijn ogen legitimeert het karakter van regelend recht van art. 53 Fw en de zekerheidsfunctie van verrekening, een overeengekomen ruimere verrekeningsbevoegdheid tijdens faillissement (zie voor de gedachte van ‘onderpand’ MvT, *Van der Feltz I*, p. 461/462). Er daarbij van uitgaande dat deze afspraak niet is gemaakt op een moment waarop het faillissement en een tekort daarin met een redelijke mate van waarschijnlijkheid was te voorzien (in de zin van HR 22 december 2009, *ABN/Van Dooren q.q. III*, «JOR» 2011/19) of de afspraak niet anderszins vernietigbaar of nietig is. De Hoge Raad heeft zich hier evenwel nog niet over uitgelaten.

G.G. Boeve, Recoup advocaten

Voetnoten

¹ mr. Spliet is bij beschikking van de Rechtbank van 23 december 2016 op diens verzoek per die datum uit die hoedanigheden ontslagen wegens – kort gezegd – het neerleggen van zijn praktijk. Voor hem in de plaats is geen nieuwe curator benoemd.

² zie bijlage 2 van de dagvaarding.

³ Rechtbank Overijssel, 5 april 2017, nr. C/08/183667, ECLI:NL:RBOVE:2017:1824.

4

Bij verbintenissen met geldsommen tot voorwerp zal in beginsel steeds aan dit criterium zijn voldaan. Zie Asser/Hartkamp&Sieburgh 6-II 2013/226.

5

Een vordering is niet afdwingbaar bijvoorbeeld indien zij is onderworpen aan een voorwaarde of een tijdbepaling of een opschortingsrecht van de debiteur, of indien het een natuurlijke verbintenis betreft.

6

Zie N.E.D. Faber, 'Verrekening', diss, Deventer : Kluwer 2005, hfst 2.6.

7

Zie o.m. Asser/Hartkamp & Sieburgh 6-II, p. 189 en A.J. Tekstra, 'Verrekening door de fiscus', diss, Deventer : Kluwer 2011, p.7 en HR 15 januari 1999, *Wilderink q.q./Ontvanger*, nr. 16763, ECLI:NL:HR:1999:ZC2820, na conclusie Langemeijer, NJ 2000,49, m.nt. Zwemmer, FED 1999/493, m.nt. Vetter.

8

B. Wessels, Insolventierecht III, 'Gevolgen van faillietverklaring (2)', Deventer, 2013 (hierna: Wessels Insolventierecht III); 2013/3365 en 2013/3378.

9

Naast art. 53 Fw, zien ook de artt. 54, 55, 234, 235 en 307 Fw op verrekening. Deze zijn in casu niet van belang en ik laat ze daarom buiten beschouwing.

10

HR 18 november 2005, nr. C04/268HR, na conclusie Strikwerda, NJ 2006,190, JOR 2006/28, m.nt. Vermunt. Zie ook Wessels Insolventierecht III 2013/3370.

11

Zie Kortmann/Faber, 'Geschiedenis van de Faillissementswet I', heruitgave Van der Feltz, I, Deventer, 2016, p. 473-475.

12

Zie HR 27 mei 1988 (*AMRO/Den Hollander q.q.*), ECLI:NL:HR:1988:AD0343, NJ 1988, 964, m.nt. W.C.L. van der Grinten. Zie ook Wessels Insolventierecht III 2013/3378

13

HR 9 oktober 2009 (*Bovast/Rosenberg Polak q.q.*), ECLI:NL:HR:2009:BI7129, NJ 2009, 596, m.nt. P. van Schilfgaarde, JOR 2009, 286, m.nt. A.F.J.A. Leijten.

14

Handelingen II 1987-1988, 20 588, nr. 3 (MvT), p. 12.

15

Aangenomen wordt dat publiek- en privaatrechtelijke vorderingen van de Staat of een ander openbaar lichaam, als zij betrekking hebben op verschillenden overheidsdiensten, in beginsel tot van elkaar gescheiden vermogens behoren in de zin van art. 6:127(3) BW. Zie Tekstra, t.a.p., p. 51.

16

De tweede volzin stond op 1 januari 2009 nog niet in art. 24, maar is ingevoegd op 1 januari 2011.

17

Tekstra, t.a.p., p. 67 en Kamerstukken II 2003/2004, 29 702, nr. 3 (MvT), p. 11 en 41.

18

Kamerstukken II, 2006/2007, 31 124, nr. 3 (MvT), p.11.

19

HR 29 oktober 2004, nr. C03/002HR, ECLI:NL:HR:2004:AP1359, na conclusie Langemeijer, NJ 2005,90, m.nt. Zwemmer, V-N 2004/63.25.

20

Kamerstukken II 2006/2007, 30 943, nr. 3 (mvT), p.10.

21

Kamerstukken II 1987/1988, 20 588, nr. 3 (MvT), p. 69. In de zaak *Wilderink q.q./Ontvanger* (zie 5.18 en 5,19) heeft u bevestigd dat de Fw van toepassing bleef.

22

Aldus de MvT bij de Aanpassingswet vierde tranche Awb, Kamerstukken II, 2006/2007, 31 124, nr. 3, p. 69-70. De Faillissementswet is dus kennelijk niet een 'wettelijk voorschrift' in de zin van art. 4:93 Awb.

23

Kamerstukken II 2006-2007, 31 124, nr. 3, p. 70. Waarom de wetgever dat niet wenselijk achtte is niet toegelicht. De redacteur van V-N (2007/45.3, p. 59) merkte bij het voorstel Aanpassingswet vierde tranche Awb op: "Op grond van de wetsgeschiedenis van de Invorderingswet 1990 moet ervan worden uitgegaan dat art. 24 slechts werkt buiten faillissement. Met andere woorden: in de bevoegdheid van

verrekening tijdens faillissement, surceance of schuldsanering moet nog worden voorzien. Dit gebeurt door de verschillende verrekeningsbepalingen uit de Faillissementswet van overeenkomstige toepassing te verklaren.”

24

Zie Tekstra, t.a.p., p. 221.

25

Tekstra, t.a.p., p. 228.

26

Zie Tekstra, t.a.p., p. 228.

27

Kamerstukken II 1989/90, 20 588, nr. 19.

28

Handelingen II 13 december 1989, 20 588, p. 22.

29

Handelingen II 13 december 1989, 20 588, p. 22.

30

Handelingen II 14 december 1989, 20 588, p. 23.

31

M.J. Boer, ‘De fiscale eenheid vennootschapsbelasting en insolventie’, Sdu, Amersfoort 2009, p. 213

32

Tekstra, t.a.p., p. 70.

33

HR 15 januari 1999, *Wilderink q.q./Ontvanger*, nr. 16763, ECLI:NL:HR:1999:ZC2820, na conclusie Langemeijer, NJ 2000,49, m.nt. Zwemmer, FED 1999/493, m.nt. Vetter.

34

Rechtbank Almelo, 4 juni 1997, ECLI:NL:RBALM:1997:AV9526, V-N 1997/2325, 21, m.nt van de redactie.

35

Kamerstukken II 1999-2000, 26 854, nr. 3 (MvT), p. 52.

36

Kamerstukken II 1999-2000, 26 854, A (Advies Raad van State en Nader Rapport), p. 12.

37

Tekstra, t.a.p., p. 135 en 235.

38

Ingevolge art. 29(2) Wet OB ontstaat het recht op teruggaaf op het moment waarop de gehele of gedeeltelijke niet-betaling komt vast te staan.

39

HR 10 januari 1975, ECLI:NL:HR:1975:AB4313, NJ 1977/249, na conclusie Oosten, m.nt. Wachter. Zie ook HR 15 april 1994 (*Verhagen q.q./INB*), nr. 15296, ECLI:NL:HR:1994:ZC1335, na conclusie Strikwerda, NJ 1994/607, m. nt. Schilfgaarde en HR 29 augustus 2013 (*ABN Amro Commercial Finance N.V./Schreurs q.q. en Brouns q.q.*), nr. 11/05509, ECLI:NL:HR:2013:BZ5663, na conclusie De Vries Lentsch-Kostense, JOR 2013/264, m.nt. Faber.

40

Aldus Wessels Insolventierecht III 2013/3403.

41

HR 8 oktober 1982, nr. 11918, ECLI:NL:HR:1982:AG4453, na conclusie Biegman Hartogh, NJ 1983/479, m. nt. Mijnsen.

42

Gerechtshof 's-Hertogenbosch 9 september 2009, V-N 2009/49.28, JOR 2010/32, m.nt. Tekstra, TvI 2009/35, m. nt. van Eijdsen.

43

Tekstra, t.a.p., p. 232.

44

Vakstudie Invorderingswet, art. 24 Invorderingswet 1990, aant. 2.10.4.

45

Faber, diss., par. 451.

46

HR 26 maart 1976, ECLI:NL:HR:1976:AD8095, na conclusie Berger, NJ 1977, 612, m.nt. Wachter.