

171. Is de boedelbijdrage niet meer vrij van btw?

MR. DR. A.J. TEKSTRA

In een 'bindend advies' van 26 maart 2014 heeft de Kennisgroep Omzetbelasting Algemeen van de Belastingdienst het standpunt ingenomen dat over een boedelbijdrage in faillissement door de curator btw in rekening moet worden gebracht. Dit advies vormt een breuk met de bestaande praktijk, waarin de curator een boedelbijdrage vrij van btw behandelt. In dit artikel wordt het advies van de kennisgroep besproken en van commentaar voorzien en wordt onderzocht hoe hiermee in de insolventiepraktijk moet worden omgegaan.

1. Het advies van de kennisgroep omzetbelasting

Recentelijk kreeg ik de beschikking over een zogenoemd bindend advies van de Kennisgroep Omzetbelasting Algemeen van de Belastingdienst. Het advies betreft de vraag of over een boedelbijdrage in faillissement al dan niet btw moet worden berekend. Het is al sinds jaar en dag staande praktijk dat een curator over een boedelbijdrage geen btw in rekening brengt. Het advies van de kennisgroep luidt als volgt:

Kennisgroep Omzetbelasting Algemeen

Bindend advies van 26 maart 2014, nr.kg. 13-209-0016

Feiten

Casus I

ABC was een grote speler op de Nederlandse vastgoedmarkt. Een bank heeft een grote lening verstrekt voor diverse vastgoedprojecten van ABC. Als zekerheidstelling voor deze lening van de bank aan ABC zijn op de vastgoedprojecten hypotheek gevestigd. Recentelijk is ABC failliet verklaard. In verband met het faillissement is een curator aangesteld. De curator en de bank sluiten een overeenkomst waarin een constructie wordt opgezet waarbij de bank het beheer en de exploitatie van het vastgoed op zich neemt. De curator heeft een weinig actieve rol, terwijl de bank de verantwoordelijkheid krijgt voor overgedragen objecten binnen de nieuwe structuur.

Als tegenprestatie voor de medewerking van curatoren aan de overdracht van het vastgoed en het vrijgeven van de vorderingen van de door de bank gefinancierde objecten van ABC, betaalt de bank aan de curatoren (d.w.z. aan de boedel) een boedelvergoeding (boedelbijdrage) van € 4 miljoen.

Casus II

In een ander faillissement behartigt de curator actief de belangen van een separatist. Het kan zijn dat hij actief op zoek gaat naar kopers voor een onroerende zaak om een zo hoog mogelijke opbrengst te verkrijgen. Voor zijn werkzaamheden berekent de curator als beheerder van de boedel een boedelbijdrage aan de separatist. Naar mag worden aangenomen factureert de curator voor zijn werkzaamheden zijn salaris aan de boedel. Voorsnog is niet duidelijk of daarin een scheiding wordt aangebracht, zodat inzichtelijk is hoeveel uur betrekking heeft op de actieve werkzaamheden ten behoeve van de separatisten.

In het besluit van de Staatssecretaris van Financiën d.d. 18 januari 1982, nr. 281-18065, BTW-66 (verder: BTW-66) is onder punt 3 het volgende opgenomen: 'In een aantal gevallen voldoet de hypothecair crediteur of de fiduciaire eigenaar een aandeel in de kosten van het faillissement indien hij is overeengekomen dat laatstgenoemde met toestemming van de rechter-commissaris zijn medewerking zal verlenen aan de onderhandse verkoop van het onroerend goed, resp. van het in fiduciair eigendom overgedragen goed. Voor de toepassing van de wettelijke bepalingen inzake de omzetbelasting kan dit aandeel in de kosten van het faillissement niet worden gezien als vergoeding voor een door de curator aan de hypothecair crediteur of fiduciair eigenaar verrichte prestatie.'

Dit besluit is ingetrokken bij besluit van 14 juli 2009, CPP2008/137M.

Vraag

1. Is de boedelbijdrage een vergoeding voor een belastbare prestatie van de boedel nu BTW-66 is ingetrokken?
2. Maakt het voor de beantwoording van vraag 1 uit of daarbij sprake is van een passief meewerken van de curator of van een meer actief opereren, zoals in casus 2?

3. Indien het antwoord op de eerste vraag nee luidt, heeft dit dan gevolgen voor de aftrekpositie van de boedel?

Antwoord

1. Ja, de boedelbijdrage is een vergoeding voor een belastbare prestatie van de boedel nu BTW-66 is ingetrokken.

2. Nee, het maakt voor de beantwoording van vraag 1 niet uit of daarbij sprake is van een passief meewerken van de curator of van een meer actief opereren, zoals in casus 2.

3. Deze vraag behoeft geen beantwoording meer.

2. Kanttekeningen bij het advies en de status daarvan

Al sinds het besluit van 18 januari 1982 wordt een boedelbijdrage in een faillissement vrij van btw behandeld. Ondanks het intrekken van het besluit in 2009 (zie *Stcrt.* 2009, 11140) heeft er van de zijde van de fiscus bij mijn weten geen wijziging van dit beleid plaatsgevonden. De separatistenregeling uit 2009, als onderdeel van de Recofa-richtlijnen, gaat er eveneens nog van uit dat over een boedelbijdrage geen btw verschuldigd is. Het besluit van 1982 is in 2009 ingetrokken omdat het was verouderd. Niet duidelijk is of dat te maken had met een formele of materiële ‘veroudering’. Het lijkt er op dat sprake was van een formele veroudering, omdat het besluit uit 1982 bijvoorbeeld nog uitging van de figuur van de fiduciaire eigendom. Het onderhavige advies van de kennisgroep is uitsluitend gegrond op de vaststelling dat het besluit van 1982 is ingetrokken. Het advies geeft niet blijk van een materiële beoordeling.

Wat is nu de status van dit advies? Kennelijk is het de bedoeling dat de Belastingdienst intern is gebonden aan dit advies van de kennisgroep. Maar verwacht mag worden dat, om dit ook extern effect te geven, er eerst volgens de bestaande regels een beleidsbesluit wordt genomen, waarin onder meer duidelijk wordt gemaakt wat de ingangsdatum van dit beleid wordt. In het Besluit Fiscaal Bestuursrecht van 18 december 2013 (*Stcrt.* 2013, 35879, hierna: ‘het Besluit’) is in paragraaf 2 een procedure opgenomen voor het nemen van beleidsbesluiten naar aanleiding van de beantwoording van een rechtsvraag. Uitgangspunt van het Besluit is dat de uitleg van het recht naar aanleiding van een rechtsvraag wordt vastgelegd in een beleidsbesluit met generieke werking. Wordt een inspecteur of ontvanger geconfronteerd met een rechtsvraag, dan legt hij deze vraag voor aan een kennisgroep op het gebied van de rechtstoepassing. De inspecteur of ontvanger neemt het standpunt van de kennisgroep over. De generieke vastlegging van de via het advies/standpunt van de kennisgroep gegeven uitleg van het recht dient volgens het Besluit plaats te vinden in de vorm van een conceptbeleidsbesluit dat (in beginsel) binnen zes weken wordt opgesteld. Dit conceptbesluit moet, behoudens bijzondere omstandigheden, door de

Belastingdienst worden voorgelegd aan vertegenwoordigers van belastingadviseurs en het bedrijfsleven. Over de hierbij te volgen procedure zijn met deze partijen afspraken gemaakt, aldus het Besluit. Het is voor mij op dit moment onduidelijk of het onderhavige advies inderdaad via deze regeling van het Besluit tot extern beleid zal worden gemaakt, zodat sprake is van een beleidsregel in de zin van art. 1:3 lid 4 Awb. Dat zou wel de koninklijke weg zijn.

3. Wat moet de insolventiepraktijk nu met dit ‘bindend advies’?

In feite komt dit bindend advies van de Kennisgroep Omzetbelasting zomaar uit de lucht vallen. Het is blijkbaar bindend voor alle inspecteurs, dus die dienen het standpunt te gaan innemen dat over een boedelbijdrage btw in rekening dient te worden gebracht. Los van de constatering dat het

Bedacht moet worden dat een intern standpunt bij de fiscus niet automatisch betekent dat het ministerie van Financiën, bij monde van de staatssecretaris, dit standpunt/advies ook tot extern beleid verheft

bindend advies geen materiële beoordeling geeft, maar slechts vaststelt dat het besluit uit 1982 is ingetrokken, is moeilijk voorstelbaar dat dit (nieuwe) standpunt ‘zomaar’ bij de afwikkeling van faillissementen door de fiscus kan worden ingenomen. Beleidsmatig zou dat eigenaardig zijn. Het zou bijvoorbeeld kunnen betekenen dat de fiscus voor een boedelbijdrage uit 2010 jaren later gaat aangeven dat er alsnog btw door de curator in rekening moet worden gebracht, met alle gevolgen van dien. Mocht een curator dit overkomen, dan kan hij/zij waarschijnlijk met succes een beroep doen op het gelijkheidsbeginsel, indien aantoonbaar is dat in andere (reeds afgewikkelde faillissementen) uit die periode geen bezwaar is gemaakt door de fiscus tegen een btw-loze boedelbijdrage.

In het kader van zorgvuldig overheidshandelen, rekening houdend met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, mag worden verwacht dat dit interne standpunt van de kennisgroep pas tot extern handelen van de fiscus gaat leiden vanaf het moment dat daarvoor een beleidsbesluit is genomen. Het Besluit Fiscaal Bestuursrecht dient daarvoor als richtsnoer. Het ligt verder voor de hand dat een conceptbeleidsbesluit over dit onderwerp mede ter beoordeling wordt voorgelegd aan de organisaties die als directbetrokkenen kunnen worden aangemerkt, zoals Recofa, INSOLAD, NVB, NVL e.d. Bedacht moet worden dat een intern standpunt bij de fiscus niet automatisch betekent dat het ministerie van Financiën, bij monde van de staatssecretaris, dit standpunt/advies ook tot extern beleid verheft. Daarbij zal normaal gesproken een andere afweging worden gemaakt dan de toetsing aan een concrete casus zoals een kennisgroep die pleegt te doen. Het zou in

ieder geval ongerijmd zijn dat met een intern advies van een kennisgroep binnen de Belastingdienst, naar aanleiding van twee specifieke gevallen, een bestendig beleid sinds 1982 van de zijde van de overheid/fiscus zou worden doorbroken, zonder overleg met de betrokken partijen en zonder dat duidelijk is wat de ingangsdatum is.

Over de auteur

Mr. dr. A.J. Tekstra is advocaat en fiscalist bij Blauw Tekstra Uding te Amsterdam en redacteur van dit tijdschrift.

