

De race om bodemzaken

Mr. A.M.E. Nuyens Mr. A.J.C. Perdaems, actueel tot 01-04-2013

Actueel tot	01-04-2013
Auteur	Mr. A.M.E. Nuyens ^[1] Mr. A.J.C. Perdaems ^[2]
Vakgebied(en)	Financiële dienstverlening (V)

Met ingang van 1 januari 2013 is art. 22bis Invorderingswet 1990 (hierna: IW 1990) in werking getreden. Dit artikel is blijkens de parlementaire geschiedenis ingevoerd om constructies te bestrijden die worden toegepast om het bodem(voor)recht van de ontvanger te ontwijken.^[3] In art. 22bis IW 1990 is bepaald dat houders van pandrechten of overige derden die geheel of gedeeltelijk recht hebben op een bodemzaak een mededeling aan de ontvanger moeten doen als zij voornemens zijn hun rechten met betrekking tot deze bodemzaak uit te oefenen, dan wel enigerlei andere handeling te verrichten of te laten verrichten waardoor die zaak niet meer kwalificeert als bodemzaak. In dit artikel gaan wij uitgebreid op deze nieuwe wettelijk bepaling in. Daaraan voorafgaand zullen wij eerst in het kort toelichten wat het bodem(voor)recht van de ontvanger precies behelst. Vervolgens wordt de reden voor het invoeren van de mededelingsplicht besproken en de mededelingsplicht als such beschreven. In de paragrafen daarna komt het commentaar op de invoering van deze verplichting kort aan bod en wordt besproken wat onder de nieuwe regelgeving te doen. We sluiten af met een aantal afrondende opmerkingen.

Bodem(voor)recht

Bodemrecht

Op grond van art. 22, derde lid, IW 1990 heeft de ontvanger ter inning van belastingschulden de uitzonderlijke bevoegdheid om beslag te leggen op goederen van derden die zich tijdens de beslaglegging op de bodem van de belastingschuldige bevinden. Bij een beslaglegging heeft de ontvanger dus naast het leggen van beslag op de goederen van de belastingschuldige óók de bevoegdheid om beslag te leggen op goederen van derden. Hiervoor geldt een aantal voorwaarden. De eerste voorwaarde is dat deze goederen van derden zich op de bodem van de belastingschuldige bevinden. Ten tweede kan niet op alle goederen van derden beslag worden gelegd. De IW 1990 bepaalt dat het moet gaan om (nog niet) ingeogste of roerende zaken die dienen tot stoffering van een huis of landhoef of tot bebouwing of gebruik van het land. Deze zaken worden aangeduid als 'bodemzaken'. In de praktijk komt het erop neer dat het vooral om machines en inventaris gaat. Voorraden zijn geen bodemzaken omdat deze niet dienen ter duurzame stoffering van de bodem. De derde voorwaarde houdt in dat de ontvanger bodembeslag kan leggen op zaken van derden voor een aantal in de wet bepaalde belastingsoorten. Dit zijn de zakelijke belastingen zoals bijvoorbeeld de loonbelasting en de omzetbelasting. Ten slotte, is het vierde vereiste dat geen sprake moet zijn van reëel eigendom van de derde.

In de Leidraad Invorderingswet 2008 (hierna: LIW 2008) is bepaald dat het eigendomsrecht van de derde wordt ontzien als sprake is van reëel eigendom van de derde. Art. 22.8.10 LIW 2008 bepaalt dat onder reëel eigendom van de derde wordt verstaan de situatie waarin de zaken zowel juridisch eigendom zijn van de derde, als in economisch opzicht in overwegende mate aan hem toebehoren. Dit terughoudende beleid van de ontvanger geldt dus niet als de economische verhouding tussen de belastingschuldige en de zaken aanleiding geeft om deze als de zaken van de belastingschuldige aan te merken. In de LIW 2008 worden als voorbeelden hiervan genoemd:

- de gevallen waarin zaken zijn geleverd in huurkoop of onder eigendomsvoorbehoud;
- situaties waarin door middel van leasing of andere vormen van huur of bruikleen het economisch risico van waardevermindering van de zaken in overwegende mate bij de belastingschuldige ligt.

Hieruit volgt dus dat de ontvanger het bodemrecht niet succesvol kan uitoefenen als de derde over de juridische eigendom en in overwegende mate over de economische eigendom van de bodemzaak beschikt.

Voorrecht

Naast de mogelijkheid om beslag te leggen op bodemzaken van derden die zich op de bodem van de belastingschuldige bevinden, heeft de ontvanger ook een voorrecht ten aanzien van het beslag op deze bodemzaken. Op basis van art. 21, tweede lid, IW 1990 gaat het voorrecht van de ontvanger ook bij beslaglegging op zaken van derden boven het bezitloos pandrecht⁴ dat op deze bodemzaken rust.

Aanleiding invoering mededelingsplicht in art. 22bis IW 1990

De ontvanger kan zijn preferente positie voor het innen van de belastingschulden alleen uitoefenen door beslag te leggen. Alleen separatisten, dit zijn de houders van een hypotheek- of pandrecht, kunnen de verhaalsobjecten rechtstreeks - dus zonder eerst beslag te moeten leggen - tot zich nemen. In de parlementaire geschiedenis is vermeld dat de effectiviteit van het leggen van beslag staat of valt met de timing ervan. Doordat kredietverleners vaak een bezitloos pandrecht op de bedrijfsmiddelen hebben, kunnen zij de ontvanger te snel af zijn door vroegtijdig, dat wil zeggen voordat de belastingdeurwaarder beslag heeft gelegd, deze zaken tot zich te nemen. Toenmalig Minister van Financiën De Jager heeft voorts aangegeven dat de kredietverlener meer behoefte aan het draaiende houden van de onderneming heeft dan aan een executoriale verkoop. Als de kredietverlener de onderneming draaiende wil houden, wil hij daarbij wel zijn zekerheidsrecht veiligstellen.

In dit kader worden twee voorbeelden gegeven waarop de kredietverlener probeert zijn zekerheidsrecht veilig te stellen.

- 1 *De bodemverhuurconstructie.* De belastingschuldige verhuurt de bodem (de bedrijfsruimte) aan een derde, bijvoorbeeld aan de kredietverlener. Het gevolg hiervan is dat de belastingdienst geen bodembeslag meer kan leggen, aangezien de bodem op dat moment niet langer meer in gebruik is bij de belastingschuldige. De kredietverlener kan op deze manier zijn bezitloos pandrecht veiligstellen door er een vuistpand⁵ van te maken en de ontvanger heeft het nakijken. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 20 januari 1995 in een

situatie van bodemverhuur geoordeeld dat de ontvanger dientengevolge geen bodembeslag meer kon leggen.^[6] De 'constructie' werd dus geaccepteerd. De wetgever probeert nu dit oordeel van de Hoge Raad te omzeilen en ervoor te zorgen dat alsnog bodembeslag kan worden gelegd.

2 *Verplaatsen bedrijfsmiddelen.* De bedrijfsmiddelen van de belastingschuldige worden verplaatst naar de bodem van een derde.

Vervolgens wordt in de parlementaire geschiedenis opgemerkt dat deze 'al dan niet legitieme bodemconstructies' niet in alle gevallen werken.^[7] Voor de vraag van wie de bodem is, is namelijk het feitelijke gebruik van belang en niet de juridische verhoudingen. Er is sprake van feitelijk gebruik als onafhankelijk van anderen gebruik kan worden gemaakt van de bodem. Zolang de belastingschuldige na verhuur van de bodem deze blijft gebruiken, wordt de bodem nog aan hem toegerekend en zal de ontvanger van het bodem(voor)recht gebruik kunnen blijven maken. Ook wanneer geen reële huurprijs wordt overeengekomen die ook daadwerkelijk wordt betaald, zal de ontvanger van het bodem(voor)recht gebruik kunnen blijven maken.

De minister is van mening dat er desondanks voor kredietverleners genoeg mogelijkheden overblijven om het bodem(voor)recht van de belastingdienst te frustreren. In de praktijk leidt dit volgens hem tot een rat race tussen belastingdienst en kredietverleners waarbij het erom gaat wie als eerste de bodemzaken als verhaalsobject weet veilig te stellen. Hierdoor loopt de belastingdienst belastinggelden mis. Om dit te voorkomen, is in het Belastingplan 2013 de mededelingsplicht opgenomen waarmee wordt beoogd om constructies die plaatsvinden om goederen niet onder het bodem(voor)recht van de ontvanger te laten vallen, te bestrijden.

Opmerkelijk vinden wij het moment en de wijze waarop dit voorstel is ingediend. De discussie over het bodem(voor) recht wordt al geruime tijd in een veel breder perspectief gevoerd. Hierbij speelt vooral de rechtvaardiging voor dit verstrekkende recht van de ontvanger een rol. Toch werd in het Belastingplan 2013 onverhoeds een voorstel opgenomen dat het bodem(voor)recht uitbreidt. De Raad van State was kritisch hierover en heeft in haar advies gesteld dat een afzonderlijk wetsvoorstel gerechtvaardigd is waarbij zonder tijdsdruk en na consultatie van de relevante partijen een weloverwogen afweging van de voor- en nadelen van de voorgestelde maatregelen kan worden gemaakt.^[8] Ondanks alle kritiek op het wetsvoorstel is art. 22bis IW 1990 toch met ingang van 1 januari 2013 in werking getreden.^[9]

Inhoud art. 22bis IW 1990

Het nieuwe art. 22bis IW 1990 regelt de mededelingsplicht voor houders van pandrechten of overige derden die geheel of gedeeltelijk recht hebben op een bodemzaak (hierna ook - kort gezegd - 'mededelingsplichtige'). In art. 22bis IW 1990 wordt voor de definitie van een bodemzaak aangesloten bij een zaak als bedoeld in art. 22, derde lid, IW 1990. Op de vraag wat onder een bodemzaak moet worden verstaan, zijn wij hiervoor nader ingegaan. In art. 22bis, zeventiende lid, IW 1990 is bepaald dat dit artikel niet van toepassing is indien de waarde van de bodemzaken bij het aangaan van de overeenkomst tussen de belastingschuldige en de mededelingsplichtige lager is dan een bij ministeriële regeling vast te stellen drempel. In de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 is bepaald dat deze drempel € 10.000 bedraagt.^[10]

Mededelingsplicht

De nieuw ingevoerde mededelingsplicht voor de rechthebbende op een bodemzaak is geregeld in art. 22bis, lid 2, IW 1990. Deze bepaling luidt:

“2 Houders van pandrechten of overige derden die geheel of gedeeltelijk recht hebben op een bodemzaak, zijn gehouden de ontvanger mededeling te doen van het voornemen hun rechten met betrekking tot deze bodemzaak uit te oefenen, dan wel van het voornemen enigerlei andere handeling te verrichten of te laten verrichten waardoor die zaak niet meer kwalificeert als bodemzaak.”

De mededelingsplicht geldt dus voor houders van pandrechten of overige derden die geheel of gedeeltelijk recht hebben op een bodemzaak. Onder die overige derden worden verstaan degenen die de eigendom hebben voorbehouden, de huurverkopers^[11] en de *financial lessors*.^[12] In de bij besluit van 22 maart 2013^[13] gewijzigde LIW 2008 is in art. 22bis.1 en 22bis.2 een aantal situaties opgenomen waarin de mededelingsplicht niet van toepassing is.^[14] Dit besluit treedt met ingang van 1 april 2013 in werking.

Vervolgens wordt in het derde lid van art. 22bis IW 1990 bepaald dat handelingen die in de normale uitoefening van het bedrijf of beroep van de belastingschuldige worden verricht niet hoeven te worden gemeld. De vraag die hierbij opkomt, is wat onder dergelijke handelingen moet worden verstaan. In de artikelsgewijze toelichting wordt als voorbeeld genoemd een noodzakelijke vervanging van inventariszaken.^[15] Maar geldt de mededelingsplicht bijvoorbeeld ook als een machine die voor de bedrijfsuitoefening van het bedrijf niet meer wordt gebruikt, wordt verwijderd? Moet de eigenaar van de machine hiervan dan melding doen bij de ontvanger of valt dit onder de normale uitoefening van het bedrijf? Wij menen dat dit onder de normale uitoefening van het bedrijf valt. Dit volgt ook uit art. 22bis.3 LIW 2008^[16] waarin is bepaald dat onder dergelijke handelingen moet worden verstaan vervangingsinvesteringen of andere handelingen die nadrukkelijk in het teken staan van de continuïteit van het bedrijf van de belastingschuldige zoals dat bedrijf ten tijde van die handeling wordt gevoerd. Hier is aan toegevoegd dat handelingen die plaatsvinden met het oogmerk zekerheid uit te winnen of te versterken niet plaatsvinden in de normale uitoefening van het bedrijf. Als de ontvanger stelt dat de eigenaar van de machine een mededeling had moeten doen en de eigenaar van de machine van mening is dat dit niet nodig was omdat de handeling in de normale uitoefening van het bedrijf van de belastingschuldige wordt verricht, wat kan de eigenaar van de machine dan doen om hierover duidelijkheid te verkrijgen? Hierover is in art. 22bis IW 1990 niets bepaald. De vaststelling van de ontvanger dat iemand een mededeling aan hem had moeten doen, is gelet op het gesloten stelsel van rechtsmiddelen niet voor bezwaar en beroep vatbaar. Dit geschil kan dus niet aan de belastingrechter worden voorgelegd.

Over de wijze waarop aan de mededelingsplicht moet worden voldaan, is in het vierde lid van art. 22bis IW 1990 bepaald dat hiervoor bij ministeriële regeling regels kunnen worden gesteld. In de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990 is vastgelegd dat de mededeling geschiedt door het invullen van het daartoe langs elektronische weg ter beschikking gestelde modelformulier en het per post aan de ontvanger toezenden van het ingevulde modelformulier.^[17] Dit modelformulier is inmiddels te vinden op de internetsite van de belastingdienst.^[18] Hierin wordt onder andere gevraagd om een kopie van de akten mee te sturen waaruit volgt wanneer het bezitloos pandrecht is gevestigd en de bodemzaken zijn geleverd. Voorts wordt gevraagd naar de waarde van de bodemzaken op het moment van het aangaan van de overeenkomst en op het moment van het doen van de mededeling.

Wanneer een mededelingsplichtige handelingen aan deze bodemzaak wil verrichten waardoor deze bodemzaak niet meer als zodanig zal fungeren, levert dit dus - als geen sprake is van handelingen die worden verricht in de normale uitoefening van het bedrijf of beroep van degene die de bodemzaak gebruikt - een vergaande verplichting op. Gelet op de informatie die bij de mededeling moet worden verstrekt, brengt dit een behoorlijke administratieve lastenverzwaring met zich.

Gevolgen mededeling

Nadat de mededelingsplichtige de mededeling heeft gedaan, mag hij gedurende vier weken zijn rechten op de bodemzaak niet uitoefenen alsmede geen andere handeling verrichten of laten verrichten waardoor de ontvanger beperkt wordt in zijn recht met betrekking tot de bodemzaak. In de parlementaire geschiedenis is opgemerkt dat de termijn van vier weken mede de functie heeft van overlegperiode waarin de mogelijkheden voor continuering van een onderneming door kredietverleners en de ontvanger kunnen worden besproken.^[19] Er wordt voorts opgemerkt dat de termijn van vier weken een maximale termijn is en dat de ontvanger zich ten behoeve van de rechtszekerheid zal inspannen om zo snel mogelijk duidelijkheid te verschaffen omtrent zijn positie ten opzichte van de betreffende bodemzaak.

Naar aanleiding van de mededeling overweegt de ontvanger dus of hij bodembeslag gaat leggen. De volgende situaties kunnen vervolgens ontstaan.

- 1 Als hij besluit geen beslag te leggen omdat er bijvoorbeeld geen belastingschuld bestaat, zendt hij degene die de mededeling heeft gedaan daarvan zo spoedig mogelijk een kennisgeving. Vervolgens mag degene die de mededeling heeft gedaan ex art. 22bis, zesde lid, IW 1990 gedurende vier weken na de dagtekening van de kennisgeving zijn rechten met betrekking tot die bodemzaak niet uitoefenen, noch enigerlei handeling (laten) verrichten waardoor de zaak niet meer als bodemzaak kwalificeert. Na verloop van deze vier weken geldt weer een nieuwe mededelingsplicht als bedoeld in art. 22bis, tweede lid, IW 1990.
- 2 Voor het geval de ontvanger besluit beslag te leggen, is niet bepaald dat de ontvanger daarvan zo spoedig mogelijk kennisgeving doet. Het lijkt er dan ook op dat de ontvanger naar aanleiding van de mededeling van de mededelingsplichtige zonder kennisgeving zoals bedoeld in art. 22bis IW 1990 aan de mededelingsplichtige tot beslaglegging over kan gaan.^[20]
- 3 Voorts kan de situatie zich voordoen dat de ontvanger binnen de termijn van vier weken niet door middel van een kennisgeving of een beslaglegging reageert.^[21] In dit geval geldt acht weken nadat de mededeling is gedaan weer een nieuwe mededelingsplicht. In de eerste vier weken mogen geen handelingen worden verricht waardoor de ontvanger beperkt wordt in zijn recht met betrekking tot de bodemzaak. In de tweede vier weken mag dit wel.

Gevolgen niet voldoen aan mededelingsplicht

Als de mededelingsplichtige niet aan de mededelingsplicht voldoet of binnen vier weken na de mededeling zonder daarvoor door middel van een kennisgeving toestemming van de ontvanger te hebben gekregen toch handelingen verricht waardoor de ontvanger beperkt wordt in zijn recht met betrekking tot de bodemzaak, is deze mededelingsplichtige ingevolge art. 22bis, zevende lid, IW 1990 op vordering van de ontvanger verplicht een met bescheiden gestaafde verklaring te doen omtrent de executiewaarde van de bodemzaak. Deze verklaring moet worden afgelegd binnen veertien dagen na de dagtekening van de brief van de ontvanger waarin om deze verklaring wordt verzocht.

De mededelingsplichtige is dan vervolgens verplicht tot betaling van een bedrag bestaande uit de executiewaarde van de bodemzaak tot een beloop van maximaal het bedrag van de belastingschulden waarvoor op grond van art. 22, derde lid, IW 1990 bodembeslag had kunnen worden gelegd, voor zover deze belastingschulden zijn ontstaan in de periode voorafgaande aan het tijdstip waarop de zaak niet meer als bodemzaak kwalificeert. Het gaat daarbij om zowel door middel van een aanslag geformaliseerde als om nog niet geformaliseerde materiële belastingschulden. Het lijkt ons niet eenvoudig om op dat moment te bepalen wat de hoogte van de niet geformaliseerde schulden is.

De ontvanger stelt de hoogte van de betalingsverplichting vast in een voor bezwaar vatbare beschikking. In deze beschikking stelt de ontvanger ook de executiewaarde van de bodemzaak vast. Er geldt een betalingstermijn van veertien dagen na de dagtekening van de beschikking. Indien de mededelingsplichtige dit bedrag niet binnen de gestelde termijn betaalt, vordert de ontvanger dat bedrag in, als ware dat bedrag een reguliere rijksbelasting. Nu de betalingsverplichting wordt vastgesteld in een voor bezwaar vatbare beschikking kan de mededelingsplichtige hiertegen bezwaar en beroep instellen. De vordering van de ontvanger vormt de titel om indien nodig tot dwanginvordering over te gaan, zoals het betekenen van een dwangbevel. Aangezien de invordering plaatsvindt als ware het bedrag een rijksbelasting zou het voor de hand liggen dat de ontvanger in verband met het ingestelde bezwaar en beroep uitstel van betaling kan verlenen. Op deze wijze kan de mededelingsplichtige trachten te voorkomen dat hij direct tot betaling over moet gaan, hangende de procedure. In de parlementaire geschiedenis wordt verwezen naar hoofdstuk III van de IW 1990. Wij menen dat door de bepaling dat de invordering plaatsvindt als ware het bedrag een rijksbelasting ook de LIW 2008 van toepassing is. Hier is geregeld dat de ontvanger in verband met het ingestelde bezwaar en beroep uitstel van betaling kan verlenen. Uit de tekst van de wet noch uit de parlementaire geschiedenis kan dit evenwel expliciet worden afgeleid.

Als de mededelingsplichtige heeft nagelaten mededeling te doen dan is hij op vordering van de ontvanger verplicht een met bescheiden gestaafde verklaring te doen omtrent de executiewaarde van de bodemzaak. Als de zaak niet meer als bodemzaak fungeert, kan de ontvanger wanneer niet aan de mededelingsplicht is voldaan, zijn bevoegdheden om in te vorderen bij de mededelingsplichtige op grond van art. 22bis, veertiende lid, IW 1990 nog één jaar uitoefenen. Deze termijn begint te lopen op het tijdstip dat de zaak niet meer als bodemzaak fungeert. Wanneer de ontvanger binnen dat jaar van de mededelingsplichtige een met bescheiden gestaafde verklaring heeft gevorderd omtrent de executiewaarde van de zaak, geldt de verjaringstermijn van één jaar niet.

De betalingen die door de mededelingsplichtige worden gedaan, komen in mindering op de belastingschulden van de belastingschuldige wiens bodemzaak het betrof. Als de mededelingsplichtige tijdig heeft verklaard en tijdig heeft betaald, heeft hij op grond van art. 22bis, zestiende lid, IW 1990 voor het bedrag dat hij aan de ontvanger heeft betaald verhaal op de belastingschuldige.

Inwerkingtreding en overgangstermijn

De meldingsplicht is per 1 januari 2013 in werking getreden en geldt alleen voor belastingschulden die zijn ontstaan na 31 december 2012 en nieuw te vestigen zekerheidsrechten. Voor bestaande zekerheidsrechten geldt een overgangstermijn tot 1 april 2013, zodat de mededelingsplichtigen hun positie zo nodig kunnen aanpassen aan de nieuwe meldplicht.

Commentaar

Direct na de presentatie van het Belastingplan 2013, waarin deze wetswijziging was vervat, is er een stroom van kritiek op gang gekomen. Ook na de invoering per 1 januari jongstleden zijn pennen in beweging gebleven. Uit commentaar op de nieuwe regeling blijkt met name dat wordt gevreesd voor de negatieve gevolgen ter zake van de kredietverlening en financiering van ondernemingen. In deze tijden van economisch zwaar weer staat de kredietverlening toch al onder druk.^[22] De verslechterde positie van de financier, leverancier en pandhouder zal daaraan geen goed doen.

Ook de leasewereld is fel tegenstander van de nieuwe regeling. Omdat leasemaatschappijen doorgaans een nauwe band met het object hebben, houden zij goed zicht op ontwikkelingen bij de lessee en wordt in geval van (dreigende) insolventie het object teruggehaald. Dat gebeurt in veel gevallen met instemming van de lessee, die hierin een kans ziet om de lasten te verlichten teneinde het bedrijf te redden. Dit kan onder de nieuwe wettelijke bepaling niet meer, aangezien de leasemaatschappij haar voornemen tot terughalen nu dus kenbaar moet maken en vervolgens vier weken moet afwachten en uiteindelijk dus slechts een achtergestelde aanspraak op het gefinancierde object heeft. Naar het oordeel van de Nederlandse Vereniging Leasemaatschappijen is een ondernemer met een dergelijke vertraging zeker niet geholpen.^[23]

VNO-NCW en MKB-Nederland hebben uitdrukkelijk hun bezorgdheid geuit ten aanzien van de verwachting dat de meldingsplicht tot gevolg zal hebben dat de financiering van bedrijfsmiddelen voor ondernemingen duurder zal worden, dan wel dat meer zekerheid zal moeten worden geboden.^[24]

De minister heeft zich uiteindelijk van alle kritiek niets aangetrokken en heeft de invoering van de meldingsverplichting doorgezet. Aan het einde van de parlementaire behandeling van het wetsvoorstel heeft hij opgemerkt dat niet 'luchthartig' over de geopperde bezwaren is heengestapt, maar dat hij het op goede gronden niet eens is met de commentaren.^[25]

Wat te doen?

Informatievergaring

De nieuwe regeling heeft tot gevolg dat het voor kredietverleners belangrijker wordt om zicht te hebben in de belastingschulden van cliënten. Zodra sprake is van onbetaalde belastingschulden zullen zij immers de ontvanger voor hen moeten dulden. Het ligt dan ook voor de hand dat de kredietverlener vaker zal vragen naar een zogenoemde verklaring omtrent betalingsgedrag van de belastingschuldige. Een dergelijke verklaring kan een ondernemer opvragen bij de fiscus. Daarin is informatie vervat omtrent de op een bepaald moment openstaande belastingschulden. Overigens moet hierbij worden opgemerkt dat een dergelijke verklaring in de praktijk niet heel veel waarde heeft, aangezien de fiscus daarbij de nodige voorbehouden pleegt te maken. Deze verklaring ziet daarbij tevens alleen op de formeel vastgestelde belastingschulden en niet op de belastingschulden die nog niet in een aanslag zijn geformaliseerd.

Verweer voeren

Onverbindendheid in verband met de horizonbepaling^[26]

Gelet op de voor derden vergaande gevolgen van het bodem(voor)recht dat de ontvanger heeft, is dit - zoals aangegeven - niet onomstreden. Dit is ook reeds erkend bij de totstandkoming van de IW 1990. Als uitkomst op de vraag van destijds of het bodemrecht al dan niet moest worden gehandhaafd, is toen in art. 70 IW 1990 een zogenoemde horizonbepaling ingevoerd. Een horizonbepaling strekt ertoe de geldigheidsduur van een bepaalde, in de wet neergelegde, rechtsregel te beperken dan wel aan een vaste termijn te binden. De bepaling van art. 70 IW 1990 strekte er aanvankelijk toe dat het fiscale voorrecht en het fiscale bodemrecht in de huidige vorm zou vervallen indien niet in beginsel voor 1 januari 1993 een wetsvoorstel ter bezinning ten principale zou worden ingediend dan wel een wetsvoorstel ter verlenging van deze periode met één jaar zou worden ingediend. Art. 70 staat nog steeds in de IW 1990 en het uiteindelijk voor 1 januari 1993 ingediende wetsvoorstel (22 942) ligt al jaren op de plank. Dit wetsvoorstel zal naar thans blijkt nimmer wet worden. Het is zeker verdedigbaar dat het in art. 70 IW 1990 bedoelde wetsvoorstel binnen redelijke termijn aangenomen had moeten worden en dat nu dit niet is gebeurd het fiscale bodemrecht eigenlijk al als vervallen moet worden verklaard.

Schending eigendomsrecht^[27]

Art. 1 Eerste protocol bij het Europese Verdrag voor de Rechten van de Mens (hierna: 'EVRM') beschermt kort gezegd het eigendomsrecht. Uit jurisprudentie van het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: 'EHRM') volgt dat de uitoefening van het bodemrecht kan worden aangemerkt als inbreuk op het eigendomsrecht. Het EHRM heeft evenwel geoordeeld dat deze inbreuk aanvaardbaar was. Van Immerseel en Linders geven aan dat de argumenten op grond waarvan het EHRM heeft beslist dat de inbreuk aanvaardbaar was, lang niet allemaal gelden voor art. 22bis IW 1990. Dit in samenhang met het lange verstrijken van de tijd met betrekking tot de hiervoor genoemde horizonbepaling menen zij dat er aanleiding zou kunnen zijn om tot disproportionaliteit te kunnen concluderen. Dit heeft dan tot gevolg dat de nieuwe bepaling geen werking heeft.

Overwogen zou dus kunnen worden de nieuwe meldingsverplichting principieel te bestrijden met de stelling dat deze nieuwe regeling in strijd is met doel en strekking van de horizonbepaling van art. 70 IW 1990 en met de stelling dat deze in strijd is met het eigendomsrecht dat is geregeld in art. 1 Eerste protocol bij het EVRM.

Afrondende opmerkingen

In deze bijdrage hebben wij de per 1 januari 2013 ingevoerde mededelingsplicht voor houders van pandrechten of overige derden die geheel of gedeeltelijk recht hebben op een bodemzaak onder de loep genomen. Vanuit de praktijk is er stevig protest gevoerd tegen de invoering daarvan. De Raad van State heeft verzocht deze wetswijziging uit het Belastingplan 2013 te halen en in breder verband de wenselijkheid van het in stand laten van het bodem(voorrecht) te bediscussiëren. Daaraan is de Minister van Financiën dus voorbijgegaan.

Dat betekent dat mededelingsplichtigen dus aan de nieuwe verplichting dienen te voldoen. Dat brengt een lastenverzwaring met zich mee. Formulieren moeten worden ingevuld en termijnen dienen in acht te worden genomen. De gevolgen van het niet voldoen aan de mededelingsplicht zijn verstrekkend. De mededelingsplichtige kan worden verplicht tot betaling van een bedrag bestaande uit de executiewaarde van de bodemzaak tot maximaal het bedrag van de belastingschulden waarvoor bodembeslag kan

worden gelegd.

Bij discussie met de ontvanger staan niet in alle gevallen rechtsmiddelen open. De vaststelling van de ontvanger dat iemand een mededeling aan hem had moeten doen, kan gelet op het gesloten stelsel van rechtsmiddelen niet aan de belastingrechter worden voorgelegd. De betalingsverplichting is wel voor bezwaar en beroep vatbaar. Ons inziens moet in deze procedure ook de vraag aan de orde kunnen komen of de ontvanger terecht uitgaat van een mededelingsplicht. De betalingsverplichting vloeit hier immers uit voort.

Kortom, waakzaamheid voor de mededelingsplichtige ter zake van de financiële positie van de belastingschuldige is dus vereist, maar *haastje-repje* bodemzaken opeisen, is niet langer aan de orde.

Informatie: Nuyens@hertoghsadvocaten.nl of Perdaems@hertoghsadvocaten.nl

Voetnoten

[1]

is fiscaal advocaat bij Hertoghs advocaten-belastingkundigen en werkzaam bij het Fiscaal Instituut van Tilburg University.

[2]

is fiscaal advocaat bij Hertoghs advocaten-belastingkundigen.

[3]

Kamerstukken II, vergaderjaar 2012/13, 33402, nr. 3, blz. 16 e.v.

[4]

Bij bezitloos pandrecht is sprake van verpanding waarbij roerende zaken niet buiten de macht van de pandgever worden gebracht. Een authentieke of geregistreerde onderhandse akte is een vereiste.

[5]

Bij vuistpandrecht is sprake van verpanding waarbij roerende zaken buiten de macht van pandgever en in de macht van de pandhouder worden gebracht.

[6]

HR 20 januari 1995, nr. 15590, *V-N* 1995/702.32.

[7]

Kamerstukken II, vergaderjaar 2012/13, 33402, nr. 3, blz. 18.

[8]

Advies Raad van State en nader rapport, vergaderjaar 2012/13, 33402, nr. 4, blz. 3.

[9]

Zie o.a. A.J. Tekstra, 'De geforceerde restyling van het bodemrecht', Tijdschrift financiering, zekerheden en insolventiepraktijk, p. 228-236, J.D. Schouten, 'Versterking van het fiscale bodemrecht, ho ho ho!', *TFB* nr. 8, december 2012, blz. 28, Commentaar VNO-NCW en MKB-Nederland op het Belastingplan 2013 c.a., Den Haag, 9 oktober 2012.

[10]

Hoofdstuk IAa, art. 1cj Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990.

[11]

De intentie van huurverkoop is de eigendomsoverdracht van een goed. De kredietverstrekker stelt een duurzaam goed, voor een bepaalde periode ter beschikking van een kredietnemer, tegen betaling van een periodieke vergoeding, de huur. Die huur wordt berekend op zodanige wijze dat aan het einde van de periode de koop doorgaat.

[12]

De 'operational lessor' heeft deze mededelingsplicht derhalve niet. Bij operationele leasing behoudt de lessor een deel van de economische eigendom door zelf in te staan voor het onderhoud van het voorwerp. Er is dan sprake van reëel eigendom van de derde waardoor dit eigendomsrecht wordt ontzien.

[13]

Besluit van 22 maart 2013, nr. BLKB2013/553M, Stcrt. 2013, nr. 8366. Dit Besluit treedt in werking met ingang van 1 april 2013.

[14]

Het nader uitwerken van deze situaties valt buiten het bereik van dit artikel.

[15]

Kamerstukken II, vergaderjaar 2012/13, 33402, nr. 3, blz. 41.

[16]

Zie noot 11.

[17]

Hoofdstuk IAa, art. 1ci, Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990.

[18]

http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/themaoverstijgend/programmas_en_formulieren/melding_art._22bis_invorderingswet_1990.

[19]

Kamerstukken II, vergaderjaar 2012/13, 33402, nr. 3, blz. 18.

[20]

Bij beslaglegging volgt wel een mededeling in het kader van de beslaglegging.

[21]

Kamerstukken II, vergaderjaar 2012/13, 33402, nr. 3, blz. 41.

[22]

O.a. J.D. Schouten, 'Versterking van het fiscale bodemrecht, ho ho ho!', *TFB* nr. 8, december 2012, blz. 28.

[23]

Tweede reactie Nederlandse leasemaatschappijen (NVL) t.a.v. de door het Ministerie van Financiën geformuleerde antwoorden op Kamervragen inzake Belastingplan 2013 – Nota nr. 33402 – Document 2012D41306, Amsterdam, 7 november 2012.

[24]

Commentaar VNO-NCW en MKB-Nederland op het Belastingplan 2013 c.a., Den Haag, 9 oktober 2012.

[25]

Kamerstukken I, vergaderjaar 2012/13, 33402, nr. D, blz. 17.

[26]

Zie meer uitgebreid: A.J. Tekstra, 'De geforceerde restyling van het bodemrecht', *Tijdschrift financiering, zekerheden en insolventiepraktijk*, p. 228-236.

[27]

Zie meer uitgebreid: S.F. van Immerseel en F.W. Linders, 'Het bodem(voor) recht om zeep geholpen', *WFR* 2013/6983.