Het fiscale bodem(voor)recht; leuker kunnen we het niet maken, en ook niet makkelijker

Op 20 november 2012 heeft de Tweede Kamer een wetsvoorstel aangenomen waardoor de positie van de fiscus met betrekking tot het fiscale bodem(voor) recht aanzienlijk zal worden verbeterd. Dit gaat echter ten koste van diverse zekerheidshouders, zoals de bezitloos pandhouder, de financial lessor, de huurkoper en de leverancier die levert onder eigendomsvoorbehoud.

Het fiscale bodem(voor)recht anno nu

Het fiscale bodem(voor)recht is thans geregeld in artikel 21 en 22 van de Invorderingswet 1990 (hierna: 'Iw 1990') en bestaat uit twee onderdelen: het bodemrecht en het bodemvoorrecht.

Bodemrecht

Kort gezegd is het bodemrecht het recht van de fiscus om beslag te leggen op bepaalde zaken die zich op de bodem van de belastingschuldige bevinden om zich te verhalen voor openstaande belastingvorderingen. Volgens jurisprudentie van de Hoge Raad dient onder 'bodem' te worden verstaan het perceel dat feitelijk in gebruik is bij de belastingschuldige en waarover hij onafhankelijk van anderen de beschikking heeft.[1] In de praktijk is de bodem van de belastingschuldige meestal het bedrijfspand waarin zijn onderneming is gevestigd.

Beslaglegging is alleen mogelijk op zogenoemde bodemzaken. Hoewel de wet geen definitie van bodemzaken bevat, worden in artikel 22 lid 3 van de Iw 1990 drie categorieën bodemzaken genoemd:
1) ingeoogste of nog niet geoogste vruchten, 2) roerende zaken tot stoffering van een huis of landhoef en
3) roerende zaken tot bebouwing of gebruik van het land.
Deze omschrijving is sinds de invoering van het bodemrecht in 1845 niet meer gewijzigd, hetgeen de ouderwetse woordkeuze verklaart. In modern taalgebruik komt het begrip bodemzaken kort gezegd neer op inventariszaken. Handelsvoorraden zijn geen bodemzaken. Eind 2011 is door de Hoge Raad [2] geoordeeld dat showroommodellen evenmin bodemzaken zijn. Deze zijn doorgaans als voorraden binnen gekomen en dat verandert niet omdat zij in een showroom zijn geplaatst. Ook bedrijfsauto's zijn meestal geen bodemzaken in de zin van artikel 22 lid 3 van de Iw 1990. Deze worden immers niet op de *bodem* van de belastingplichtige, maar op de openbare weg gebruikt.

Op grond van het bodemrecht kan de fiscus voor verhaal van haar vordering op de belastingschuldige, zelfs beslag leggen op bodemzaken die eigendom zijn van een derde. Zo kan de fiscus beslag leggen op een onder eigendomsvoorbehoud geleverd kopieerapparaat als de koper bepaalde belastingvorderingen onbetaald laat. Hierbij dient wel te worden opgemerkt dat de fiscus op grond van beleidsregels, de Leidraad Invordering 2008, reëel eigendom zal respecteren. Dat wil zeggen dat indien de derde aantoont dat de beslagen bodemzaak zowel juridisch als in grote mate economisch aan hem toebehoort, de fiscus zijn eigendom zal respecteren en het beslag op die bodemzaak zal opheffen.

De fiscus kan het bodemrecht niet voor alle soorten verschuldigde belastingen inroepen. Het bodemrecht is beperkt tot aangiftebelastingen in de bedrijfsmatige sfeer zoals de Loonheffingen en BTW-schulden. Het bodemrecht kan dus niet worden toegepast voor persoonlijke belastingen, zoals Inkomstenbelasting.

Bodemvoorrecht

Het bodemvoorrecht hangt nauw samen met het bodemrecht. Het bodemvoorrecht, geregeld in artikel 21 lid 2 Iw 1990, is een fiscaal voorrecht op alle bodemzaken en gaat in rang boven het bezitloos pandrecht.

1 Hoge Raad 18 oktober 1991, NJ 1992/298
2 Hoge Raad 9 december 2011, LJN: BT2700 (Quint q.q./ING Bank N.V.)



Kortom, het bodemrecht en het bodemvoorrecht verschaffen de fiscus een sterke verhaalspositie ten opzichte van bezitloze pandhouders en andere zekerheidshouders.

Het bodemrecht en het bodemvoorrecht zijn communicerende vaten, hetgeen duidelijk wordt als sprake is van een faillissement. Op grond van het algemene faillissementsbeslag van artikel 33 van de Faillissementswet kan na faillissement geen enkele crediteur, dus ook de fiscus niet, beslag leggen op zaken die eigendom zijn van de, alsdan failliete, belastingschuldige. Als een ondernemer een pandrecht heeft gevestigd op zijn inventaris en hij gaat daarna failliet, dan kan de fiscus geen gebruik meer maken van zijn bodemrecht. Beslagleggen kan immers niet meer. De fiscus kan tegenover de pandhouder echter nog wel een beroep doen op het bodemvoorrecht, dat de fiscus een hogere rang verschaft dan de bezitloos pandhouder. De opbrengst van de inventaris komt dus in eerste instantie aan de fiscus toe.

Na faillissement van de belastingschuldige heeft de fiscus dus weinig aan haar bodemrecht waar het gaat om bodemzaken die eigendom zijn van de belastingschuldige, omdat daarop geen beslag meer kan worden gelegd. Maar de fiscus kan op grond van het bodemrecht wel beslag leggen op bodemzaken die geen eigendom van de failliete ondernemer zijn. Indien zich op de bodem dus bodemzaken bevinden die onder eigendomsvoorbehoud[3] aan de belastingschuldige zijn geleverd, is beslaglegging nog wel mogelijk. Het faillissement betreft immers alleen het vermogen van de ondernemer en niet van derden. Indien de ondernemer openstaande belastingschulden heeft, kan de fiscus op grond van het bodemrecht dan ook beslag leggen op de onder eigendomsvoorbehoud geleverde bodemzaken, ook indien de ondernemer in staat van faillissement verkeert.

Kortom, het bodemrecht en het bodemvoorrecht verschaffen de fiscus een sterke verhaalspositie ten opzichte van bezitloze pandhouders en andere zekerheidshouders.

Ontwijkingsconstructies

In de praktijk zijn diverse constructies ontwikkeld om aan de werking van het bodem(voor)recht te ontkomen. De eerste methode is het feitelijk weghalen van de bodemzaken, ofwel de afvoerconstructie. In de praktijk zal het wegvoeren van de bodemzaken niet altijd wenselijk zijn omdat het logistiek niet mogelijk is om de bodemzaken op te halen danwel de daaraan verbonden kosten te hoog zijn. In dergelijke gevallen wordt ervoor gekozen om de zogenoemde bodemverhuurconstructie toe te passen. Deze bodemverhuurconstructie zorgt ervoor dat de bodemzaken niet meer als zodanig kunnen worden gekwalificeerd, omdat de bodem van de belastingschuldige wordt overgedragen aan een derde. De (voormalige) bodemzaken bevinden zich dan niet meer op de bodem van de belastingschuldige waardoor het ook geen bodemzaken meer zijn.

De bodemverhuurconstructie werkt als volgt. Ingeval de belastingschuldige zijn bedrijfspand huurt, kan hij – voor zover nodig met de medewerking van de verhuurder – een (onder)huurovereenkomst sluiten met de eigenaar of bezitloze pandhouder van de desbetreffende bodemzaken. Alsdan bevinden de bodemzaken zich niet meer op de bodem van de belastingschuldige, maar op de bodem van de (onder)huurder. Om volledig aan de werking van het bodemrecht te kunnen ontkomen, is het van belang dat de belastingschuldige ook daadwerkelijk geen toegang meer heeft tot de (onder)verhuurde bedrijfsruimte; het is immers zijn bodem niet meer.

De rechtsgeldigheid van de bodemverhuurconstructie is voor een lange periode onderwerp van geschil geweest in de rechtspraak. Relatief recentelijk is echter in de jurisprudentie bevestigd dat het toepassen van de bodemverhuurconstructie niet als paulianeus wordt aangemerkt.

3 De leverancier die onder eigendomsvoorbehoud heeft geleverd, blijft eigenaar van de geleverde bodemzaken totdat de ondernemer de koopsom heeft voldaan.

Gedurende deze wachtperiode kan de zekerheidshouder niets anders doen, dan toekijken hoe de fiscus zijn bodem(voor)recht uitoefent.

Desalniettemin lijkt er nu toch een einde te zijn gekomen aan het toepassen van de bodemverhuurconstructie als het aan de wetgever ligt.

Het nieuwe wetsvoorstel

Afgelopen Prinsjesdag heeft het (demissionair) kabinet zijn fiscale wetsvoorstellen voor 2013 gepresenteerd in het Belastingplan 2013. Onderdeel van het Belastingplan 2013 is versterking van de positie van de fiscus met betrekking tot het bodem(voor)recht.

Het kabinet acht een aanpassing van de Iw 1990 noodzakelijk omdat door 'verijdelingsconstructies' het bodemrecht en het bodemvoorrecht steeds meer een tandeloze tijger dreigen te worden. Derhalve heeft het kabinet voorgesteld om een extra artikel in de Iw 1990 op te nemen, artikel 22bis.

Op grond van dit nieuwe artikel wordt aan houders van zekerheidsrechten op bodemzaken (zoals bezitloze pandhouders en financial lessors) een mededelingsplicht opgelegd. Deze zekerheidshouders van bodemzaken zijn wettelijk verplicht de fiscus te informeren voordat zij hun rechten op deze zaken uitoefenen of andere handelingen verrichten waardoor de zaken niet meer als bodemzaken kwalificeren. Handelingen die worden verricht in de normale bedrijfsuitoefening van de belastingschuldige, zoals noodzakelijke vervanging van inventariszaken, hoeven niet te worden gemeld.

Vanaf de melding door de zekerheidshouder mag gedurende een periode van vier weken geen enkele handeling worden verricht die ertoe leidt dat de bodemzaak waarop door de fiscus beslag kan worden gelegd, niet meer kwalificeert als bodemzaak. Gedurende deze wachtperiode kan de zekerheidshouder niets anders doen, dan toekijken hoe de fiscus zijn bodem(voor)recht uitoefent.

Niet in alle gevallen dient een periode van vier weken te worden gewacht alvorens de zekerheidshouder tot uitoefening van zijn rechten kan overgaan. Indien de fiscus besluit geen beslag te leggen, dan is hij gehouden om daarover zo snel mogelijk duidelijkheid te verschaffen. Uit de memorie van toelichting blijkt dat hierbij bijvoorbeeld gedacht kan worden aan de situatie dat er geen belastingschuld bestaat.

Vanaf de dagtekening van de kennisgeving door de fiscus dat geen beslag zal worden gelegd, vervalt de resterende periode van vier weken. Echter ook hierna is de zekerheidshouder aan een tijdslimiet gebonden om zijn rechten uit te oefenen. Na ontvangst van het bericht van de fiscus dat hij afziet van beslag, heeft de zekerheidshouder een periode van vier weken om zijn rechten uit te oefenen. Dit geldt ook ingeval de fiscus niet (tijdig) reageert naar aanleiding van de melding van de zekerheidshouder. Hiermee wordt voorkomen dat een eenmaal gedane kennisgeving of het uitblijven van een (tijdige) reactie door de fiscus tot gevolg zou hebben dat de zekerheidshouder tot in lengte der dagen zijn rechten kan uitoefenen.

Indien zekerheidshouders hun meldingsplicht hebben geschonden, zijn zij verplicht om uit de executiewaarde het bedrag van de openstaande belastingschuld ten tijde van de voortijdige of niet gemelde handeling aan de fiscus af te dragen.

Teneinde te voorkomen dat voor activa met een geringe waarde de mededelingsplicht eveneens geldt, zal bij ministeriele regeling een grensbedrag worden aangegeven. Tijdens de behandeling van het wetsvoorstel is door de staatssecretaris van Financiën een drempelbedrag van € 10.000 genoemd.

Ontvangst van het wetsvoorstel

Niet alleen de inhoud, maar ook de wijze waarop het wetsvoorstel tot stand is gekomen, heeft tot veel kritiek geleid. Het kabinet lijkt vastbesloten om invoering per 1 januari 2013 te bewerkstelligen en in alle stappen van het wetgevingsproces wordt opmerkelijk tempo gemaakt.



Doordat het voorstel is opgenomen in het Belastingplan 2013 zal de behandeling tegelijk moeten plaatsvinden met andere ingrijpende wijzingen zoals die van de hypotheekrenteaftrek. De Raad van State heeft daarom geadviseerd om het wetsvoorstel uit het Belastingplan 2013 te halen en separaat te behandelen.

Belangenorganisaties uit de financieringspraktijk, zoals de Nederlandse Vereniging van Leasemaatschappijen en de Nederlandse Vereniging van Banken en MKB Nederland, hebben ernstige bezwaren geuit tegen het omstreden wetsvoorstel, waarbij het grootste bezwaar was dat kredietverstrekkers door deze aantasting van hun zekerhedenpositie de hand op de knip zullen moeten houden.

Ondanks alle kritiek en het advies van de Raad van State heeft de Tweede Kamer op 20 november 2012 toch het wetsvoorstel goedgekeurd. Op 17 en 18 december 2012 zal de Eerste Kamer over het wetsvoorstel vergaderen. De verwachting is dat de Eerste Kamer nog voor het einde van dit jaar zal stemmen over het wetsvoorstel.

Tot slot

Het wetsvoorstel heeft grote gevolgen voor zekerheidshouders en voor de financieringspraktijk. Desalniettemin heeft het kabinet – en de Tweede Kamer – het niet nodig geacht dit omstreden wetsvoorstel separaat te behandelen om nadere consultatierondes te kunnen houden. Blijkens de wetgevingsoverlegverslagen acht het kabinet een separate behandeling niet nodig omdat het wetsvoorstel alleen de in de praktijk ontwikkelde ontwijkingsconstructies tegengaat waardoor het bodem(voor)recht weer tot zijn recht komt zoals door de wetgever destijds is bedoeld.

Hoewel met dit wetsvoorstel een aanzienlijk budgettair belang is gemoeid, is het vooralsnog onduidelijk welke maatschappelijke kosten dit wetsvoorstel met zich meebrengt. Kredietverleners zullen meer terughoudend zijn met kredietverstrekking als gevolg van de aanpassing van het bodem(voorrecht). Hoewel de Staatssecretaris van Financiën van mening is dat het bodemrecht bij de kredietbeoordeling nauwelijks een rol van betekenis speelt, zijn ook voor hem de totale gevolgen voor de kredietverlening moeilijk in te schatten. Wel zullen de effecten worden meegenomen bij de monitoring die in het kader van de bankenbelasting is afgesproken en zal de tijd leren welke gevolgen het wetsvoorstel heeft.

Na jarenlange discussie over de afschaffing dan wel vereenvoudiging van het bodem(voor)recht, kan er naar aanleiding van het wetsvoorstel dan ook maar één conclusie worden getrokken; leuker maken kunnen we het niet, en ook niet makkelijker.



Marlous de Groot
Advocaat
T +31 20 3016 452
E marlous.degroot@cms-dsb.com