

Wordt de soep wel zo heet gegeten als zij werd opgediend?

Op 1 januari 2013 is een nieuwe wettelijke bepaling ter zake van het bodem(voor)recht ingevoerd met als doel de verhaalsmogelijkheden van de ontvanger te verbeteren. In artikel 22bis Invorderingswet 1990 (hierna: IW 1990) is thans voor houders van pandrechten of overige derden die geheel of gedeeltelijk recht hebben op een bodemzaak een mededelingsplicht opgenomen voor de gevallen waarin zij voornemens zijn rechten uit te oefenen dan wel handelingen te verrichten, waardoor de zaak niet meer als bodemzaak kwalificeert.

In deze bijdrage bespreken wij deze nieuwe wettelijke bepaling. Wij zullen allereerst de aanleiding voor het invoeren van de mededelingsplicht uiteenzetten. Daarna volgt een toelichting op de mededelingsplicht waarbij ook het bodem(voor)recht van de Belastingdienst kort wordt weergegeven. Tevens komt hierbij de versoepeling die in de LIW 2008 is ingevoerd aan bod. Wij sluiten af met een aantal praktische opmerkingen.

INVORDERING

Invoering mededelingsplicht in artikel 22bis IW 1990

De mededelingsplicht is ingevoerd om constructies te bestrijden die worden toegepast om het bodem(voor)recht van de ontvanger te ontwijken. Vanuit diverse hoeken in de maatschappij is stevig protest gevoerd tegen de invoering van deze verplichting. Daaraan is de minister van Financiën voorbijgegaan. Wel heeft de staatssecretaris van Financiën door een wijziging van de Leidraad Invorderingswet 2008 (hierna: LIW 2008) sinds 1 april 2013 de mededelingsplicht versoepeld.

Mevr. mr. A.M.E. Nuyens en mevr. mr. A.J.C. Perdaems
fiscaal advocaten bij Hertoghs advocaten-belastingkundigen.
Eerstgenoemde is tevens werkzaam bij het Fiscaal Instituut van Tilburg University

Aanleiding invoering mededelingsplicht in artikel 22bis IW 1990

Om in het kader van de inning van belastingschulden zijn preferente positie te kunnen benutten, moet de ontvanger zijn bodem(voor)recht uitoefenen door middel van het leggen van beslag. Houders van een hypotheek- of pandrecht kunnen daarentegen de verhaalsobjecten rechtstreeks – dus zonder eerst beslag te moeten leggen – tot zich nemen. In de parlementaire geschiedenis is als aanleiding voor de invoering van de mededelingsplicht gesteld dat de effectiviteit van het leggen van beslag staat of valt met de timing ervan. Doordat kredietverleners vaak een bezitloos pandrecht (verpanding, waarbij roerende zaken niet buiten de macht van de pandgever worden gebracht) hebben op de bedrijfsmiddelen 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. Daarbij wordt erop gewezen dat de kredietverlener vaak meer behoefte heeft aan het draaiende houden van de onderneming dan aan een executoriale verkoop. Deze kredietverlener wil daarbij vaak wel zijn zekerheidsrecht veilig stellen.

In de parlementaire geschiedenis worden twee voorbeelden gegeven hoe 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 veilig stellen door er een vuistpand (verpanding waarbij roerende zaken buiten de macht van de pandgever en in de macht van de pandhouder worden gebracht) van te maken en de ontvanger heeft het nakijken. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 20 januari 1995 (Fida 19950461) in een situatie van bodemverhuur geoordeeld dat de ontvanger dien-



tengevolge geen bodembeslag meer kon leggen. 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 door bijvoorbeeld de kredietverlener verplaatst naar de bodem van een derde.

Het moment en de wijze waarop dit voorstel tot invoering van de mededelingsverplichting is ingediend, is ons inziens opmerkelijk. De discussie over het bodem(voor)recht wordt al geruime tijd in een veel breder perspectief gevoerd. Hierbij speelt vooral de rechtvaardiging voor dit verstrekende recht van de ontvanger een rol. Toch werd in het Belastingplan 2013 onverhoeds een voorstel opgenomen dat het bodem(voor)recht vergemakkelijkt. De Raad van State was kritisch over dit voorstel 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. Ondanks alle kritiek op het wetsvoorstel is artikel 22bis IW 1990 toch op 1 januari 2013 in werking getreden.

Mededelingsplicht

Het nieuwe artikel 22bis IW 1990 regelt de mededelingsplicht voor houders van pandrechten en overige derden die geheel of gedeeltelijk recht hebben op een bodemzaak; kort gezegd, ook genoemd 'mededelingsplichtige'. Hierna zullen wij aan de hand van een stappenplan de mededelingsplicht weergeven en nader toelichten.

Stap 1: Is sprake van recht op een bodemzaak in de zin van artikel 22, lid 3 IW 1990?

In artikel 22bis IW 1990 wordt voor de definitie van een bodemzaak aangesloten bij een zaak als bedoeld in artikel 22, lid 3 IW 1990.

In deze bepaling is de uitzonderlijke bevoegdheid van de ontvanger geregeld om ter inning van belastingschulden beslag te leggen op goederen van derden die zich tijdens de beslaglegging op de bodem van de belastingschuldige bevinden. Naast het leggen van beslag op de goederen van

de belastingschuldige heeft de ontvanger dus óók de bevoegdheid om beslag te leggen op goederen van derden. Hiervoor gelden de volgende voorwaarden:

1. Deze goederen van derden moeten zich op de bodem van de belastingschuldige bevinden.
2. 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.
3. Het bodembeslag moet zien op zakelijke belastingen, zoals de loonbelasting (in feite de loonheffingen) en de omzetbelasting.
4. Er mag geen sprake zijn van reëel eigendom van de derde. Als dat wel het geval is, wordt het eigendomsrecht van de derde ontzien. In artikel 22.8.10 LIW 2008 is bepaald 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.

Voor de volledigheid merken wij op dat de ontvanger naast de mogelijkheid om beslag te leggen op bodemzaken van derden die zich op de bodem van de belastingschuldige bevinden ook een voorrecht heeft ten aanzien van het beslag op deze bodemzaken. Op basis van artikel 21, lid 2 IW 1990 gaat het voorrecht van de ontvanger ook bij beslaglegging op zaken van derden boven het bezitloos pandrecht dat op deze bodemzaken rust.

Indien geen sprake is van een bodemzaak is artikel 22bis IW 1990 niet van toepassing.

Stap 2: Is een uitzondering aanwezig waardoor geen mededelingsplicht bestaat?

Als wel sprake is van een bodemzaak, dan is het uitgangspunt dat de mededelingsplichtige een mededeling moet doen aan de ontvanger indien hij voornemens is zijn rechten uit te oefenen dan wel handelingen te verrichten waardoor de zaak niet meer als bodemzaak kwalificeert. Hierop bestaat echter een aantal uitzonderingen. Er is geen mededelingsplicht als sprake is van de volgende gevallen:

1. De waarde van de bodemzaken is bij het aangaan van de overeenkomst tussen de belastingplichtige en de mededelingsplichtige lager dan € 10.000.
2. De handelingen, waardoor de zaak niet meer als bodemzaak kwalificeert, worden verricht in de normale uitoefening van het bedrijf of beroep van de belastingsschuldige.
3. Er is sprake van een situatie als bedoeld in artikel 22bis.1 LIW 2008.

Toelichting op situatie 2:

De vraag of een handeling is verricht in de normale uitoefening van het bedrijf of beroep kan discussie met de ontvanger opleveren. In artikel 22bis.3 LIW 2008 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 belastingsschuldige, zoals dat bedrijf ten tijde van die handeling wordt gevoerd. Hieraan is toegevoegd dat handelingen die plaatsvinden met het oogmerk zekerheid uit te winnen of te versterken niet plaatsvinden in de normale uitoefening van het bedrijf. In artikel 22bis IW 1990 is niets bepaald over de vraag wat de eigenaar van een bodemzaak kan doen als hij van mening is dat een handeling in de normale uitoefening van het bedrijf van de belastingsschuldige wordt uitgeoefend en de ontvanger van mening is dat dit niet het geval is. Als de ontvanger vaststelt dat een mededeling aan hem had moeten worden gedaan, is deze vaststelling, gelet op het gesloten stelsel van rechtsmiddelen, niet voor bezwaar en beroep vatbaar. Dit geschil kan dus niet aan de belastingrechter worden voorgelegd.

Toelichting op situatie 3:

De eerste situatie in artikel 22bis.1 LIW 2008 ziet op de situatie waarin een bodemzaak van de bodem van de belasting-

sschuldige wordt afgevoerd en deze bodemzaak in reële eigendom toebehoort aan de derde. Als een bodemzaak in reële eigendom toebehoort aan een derde is behoudens een aantal in de laatste alinea van artikel 22.8.10 LIW 2008 genoemde uitzonderingen de ontvanger niet bevoegd om beslag te leggen op deze zaken van de derde. Het opnemen van deze uitzondering in artikel 22bis.1 LIW 2008 lijkt dan ook overbodig. Aangezien geen beslag kan worden gelegd, is het vanzelfsprekend dat ook de mededelingsplicht niet van toepassing is.

De tweede situatie in artikel 22bis.1 LIW 2008 betreft een ontheffing van de mededelingsplicht voor zuivere vormen

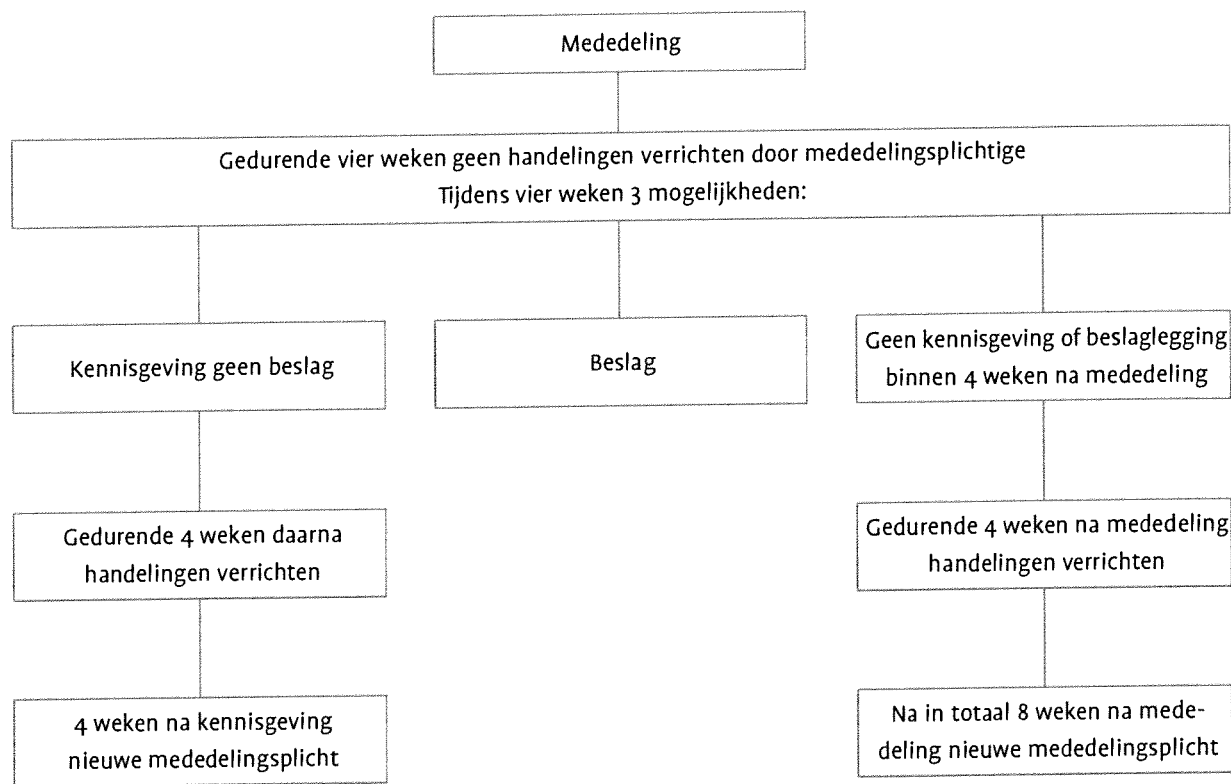
van aankoopfinanciering. Naar aanleiding van het commentaar op de mededelingsplicht door onder andere leasemaatschappijen is deze ontheffing ingevoerd. De versoepeling betreft bepaalde vormen van lease, eigendomsvoorbehoud en huurverkoop. Deze versoepeling houdt in dat aankoopfinanciers, dit zijn financiers die de bodemzaak vrijwel volledig gefinancierd hebben, zijn vrijgesteld van de mededelingsplicht. In artikel 22bis.1, lid 1 onder B LIW 2008 is hiervoor een

complexe regeling tot stand gekomen. Deze regeling is dermate ingewikkeld geworden, omdat is getracht de positie van de objectfinancier te onderscheiden van die van de subjectfinancier. De hoofdlijn is dat objectfinanciers, zoals leasemaatschappijen, behoudens uitzonderingen niet hoeven te melden en dat subjectfinanciers, zoals banken, wel een mededelingsplicht hebben.

Stap 3: Mededeling doen

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. Dit is geregeld in de Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990. Dit modelformulier is te vinden op de internetsite van de Belastingdienst. 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.

Geen bodemzaak als een derde het reëel eigendom van de zaak heeft



Stap 4: Gevolgen mededeling

Toelichting op mededeling:

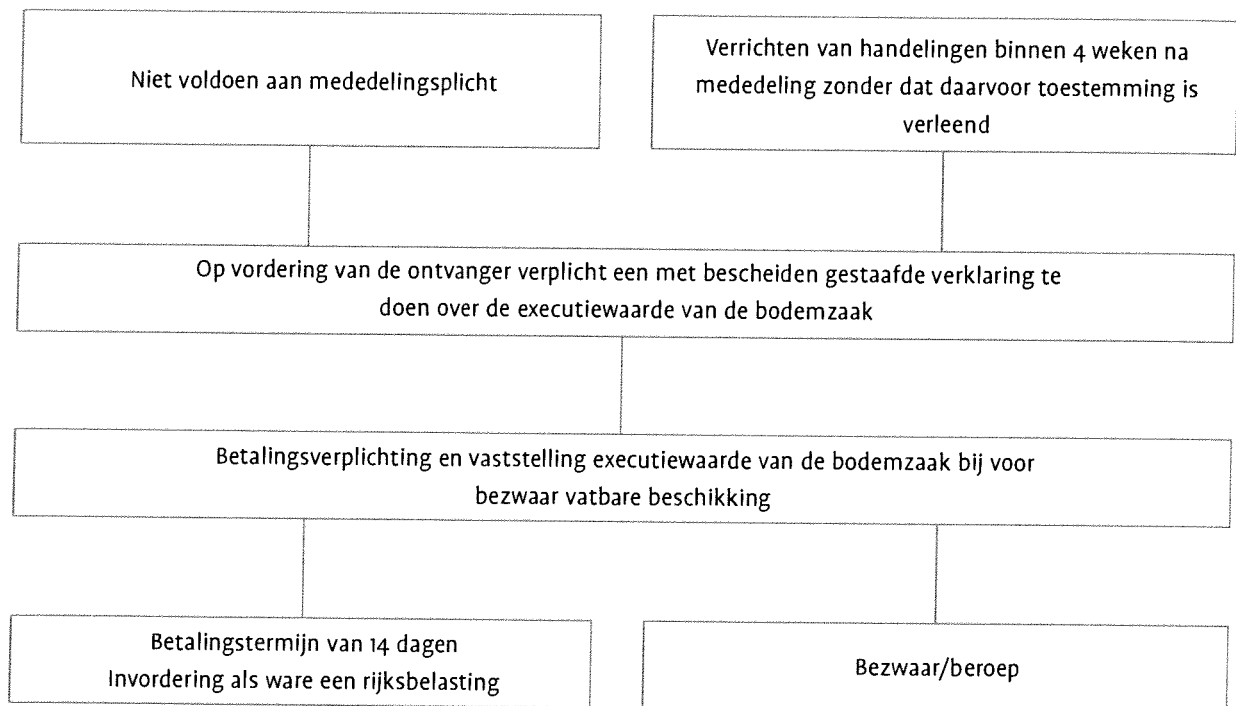
In artikel 22bis.5. (onder 1 tot en met 3) LIW 2008 is bepaald dat de mededelingsplichtige in overleg kan treden met de ontvanger om overeenstemming te bereiken over de afhandeling van de mededeling. In de LIW 2008 wordt een aantal uitgangspunten beschreven dat op de te bereiken overeenstemming van toepassing is. Zo kan de ontvanger bijvoorbeeld afzien van het leggen van beslag casu quo de vervolging van een naar aanleiding van de mededeling gelegd beslag op de betreffende bodemzaken indien dit noodzakelijk is voor de instandhouding van de onderneming.

Zo kan de ontvanger afzien van het leggen van beslag of de vervolging van een naar aanleiding van de mededeling gelegd beslag tegen betaling van een geldsom dan wel indien dit noodzakelijk is voor de instandhouding van de onderneming.

Stap 5: Gevolgen niet voldoen aan mededelingsplicht of binnen vier weken verboden handelingen verrichten

Toelichting op de betalingsverplichting:

De betalingsverplichting houdt in dat de mededelingsplichtige verplicht is tot betaling van een bedrag bestaande uit de executiewaarde van de bodemzaak tot een bedrag van maximaal het bedrag van de belastingschulden waarvoor op grond van artikel 22, lid 3 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. 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 dwanginvoer-



dering over te gaan, zoals het betekenen van een dwangbevel. In de parlementaire geschiedenis wordt verwezen naar hoofdstuk III 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. Op deze wijze kan de mededelingsplichtige trachten te voorkomen dat hij direct tot betaling over moet gaan, hangende de procedure. Uit de tekst van de wet noch uit de parlementaire geschiedenis kan dit evenwel expliciet worden afgeleid.

Inwerkingtreding en overgangstermijn

De mededelingsplicht 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 mededelingsplicht.

Handvatten voor de praktijk?

Inzicht in belastingschulden cliënten

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. De Hoge Raad bevestigde recent zijn jurisprudentie dat de Belastingdienst niet aan-

sprakelijk is voor eventuele nadelige gevolgen die voortvloeien uit het gebruik van de verklaring betalingsgedrag.

Verrichten handelingen die zien op bodemzaak

Voordat handelingen worden verricht waardoor de bodemzaak niet meer als zodanig zal fungeren, dient te worden nagegaan of voor deze handelingen een mededelingsplicht bestaat. Wanneer hier ten onrechte aan voorbij wordt gegaan, wordt het risico gelopen dat men 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. Als verweer kan – zoals vele schrijvers al hebben bepleit – worden gewezen op de onverbindendheid van de mededelingverplichting in verband met de horizonbepaling en schending van het eigendomsrecht.

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 uit gaat van een mededelingsplicht. De betalingsverplichting vloeit hier immers uit voort.

Kortom, waakzaamheid voor de mededelingsplichtige ter zake van financiële positie van de belastingschuldige is dus vereist, maar het lijkt erop dat de soep niet zo heet wordt gegeten als zij werd opgediend.

Geraadpleegd

- A.M.E. Nuyens en A.J.C. Perdaems, 'De race om bodemzaken, haastje-repje is voorbij', *Vakblad financiële planning*, april 2013, nr. 4 blz. 30 e.v.
- Kamerstukken II, 2012-2013, 33 402, nr. 3, blz. 16 e.v.; Fida 20125558
- HR 20 januari 1995, nr. 15590, V-N 1995, blz. 702, punt 32; Fida 19950461
- Kamerstukken II, 2012-2013, 33 402, nr. 3, blz. 18; Fida 20125558
- Kamerstukken II, 2012-2013, 33 402, nr. 4, blz. 3; Fida 20125559
- A.J. Tekstra, 'De geforceerde restyling van het bodemrecht', *Tijdschrift financiering, zekerheden en insolventiepraktijk*, blz. 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
- Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990, Hoofdstuk IAa, artikel 1ci
- Tweede reactie Nederlandse leasemaatschappijen (NVL) t.a.v. de door het ministerie van Financiën geformuleerde antwoorden op Kamervragen inzake Belastingplan 2013 – Nota nr. 33 402 – Document 2012D41306, Amsterdam, 7 november 2012
- S.F. van Immerseel en F.W. Linders, 'Het bodem(voor)recht om zeep geholpen', *WFR 2013/6983*
- HR 22 maart 2013, nr. 11/05644, V-N 2013/16.20; Fida 20131917