

Een einde aan de impasse rondom het bodemrecht van de fiscus

Daniël Stein*

De fiscus kan bij verhaal op een belastingschuldige soms verhaal nemen op zaken van anderen dan de belastingschuldige (het ‘fiscale bodemrecht’). Dit bodemrecht werd in 1990 als tijdelijk recht ingevoerd, door het te onderwerpen aan een ‘horizonbepaling’. Door een creatieve omgang met die bepaling is het bodemrecht nog niet komen te vervallen, ondanks soms felle kritiek. De auteur bespreekt het voorstel om de horizonbepaling te schrappen.

1 Inleiding

Zo’n tien jaar geleden schreef ik in dit blad een redactionele bijdrage over het bodemrecht van de fiscus.¹ De strekking van die bijdrage was dat de wetgever op kunstmatige wijze een weg had gevonden om het fiscale bodemrecht in stand te houden, terwijl dat recht bij de invoering van de huidige Invorderingswet in 1990 was geïntroduceerd als een *tijdelijk* recht. Artikel 70 Invorderingswet 1990 (hierna: Iw 1990) – ook wel aangeduid als ‘de horizonbepaling’ – bepaalt met zoveel woorden dat het bodemrecht op 1 januari 1993 zou komen te vervallen,

‘tenzij voordien een wetsvoorstel, houdende een definitieve regeling omtrent het fiscaal bodemrecht bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal is ingediend, dan wel een wetsvoorstel houdende een verlenging van de geldigheidsduur van voornoemde bepaling voor een tijd van niet langer dan een jaar’.

Ondanks deze horizonbepaling bestaat het fiscale bodemrecht nog steeds, in weerwil van soms felle kritiek. Begin dit jaar ver-

raste het kabinet vriend en vijand met het voornemen om de horizonbepaling te schrappen. In deze bijdrage ga ik in op deze ontwikkeling. Daartoe schets ik allereerst de verhaalspositie van de fiscus in verhouding tot andere schuldeisers (§ 2). Vervolgens ga ik in op de achtergrond van de invoering van het fiscale bodemrecht en de horizonbepaling, de bochten waarin de wetgever zich heeft gewrongen om het bodemrecht in stand te laten en de ophanden zijnde van de horizonbepaling (§ 3-5).

Het fiscale bodemrecht bestaat nog steeds, in weerwil van soms felle kritiek. Begin dit jaar verraste het kabinet vriend en vijand met het voornemen om de horizonbepaling te schrappen

* Mr.dr.s. D.F.H. Stein is promovendus en docent burgerlijk recht aan de Radboud Universiteit Nijmegen en is verbonden aan het Onderzoekcentrum Onderneming & Recht. Hij is tevens oud-redacteur van dit blad. Hij dankt Suzanne van Bergen en Emil Verheul voor hun opmerkingen bij een eerdere versie van deze bijdrage. De kopij van deze bijdrage is afgesloten op 1 oktober 2021.

1 D.F.H. Stein, ‘Het fiscaal bodemrecht: de impasse duurt voort’, AA 2011, afl. 6, p. 413 (AA20110413).

2 De fiscus als schuldeiser

2.1 *Recht hebben en recht halen*

Op grond van de wet is ‘de ontvanger’ – ook wel aangeduid als ‘de fiscus’ – belast met het innen van rijksbelastingen.² De fiscus is ten aanzien van een belastingschuldige dus een schuldeiser. Het bijzondere is dat de fiscus als schuldeiser een sterkere positie heeft dan de meeste andere schuldeisers.

Voor iedere schuldeiser die op grond van het materiële recht een aanspraak heeft op zijn schuldenaar, kan er verschil bestaan tussen het *hebben* van een recht en het *halen* van dat recht. Heeft een schuldeiser recht op betaling van een geldbedrag (bijv. op grond van de wet of een overeenkomst), dan zal hij in beginsel naar de rechter moeten om betaling af te dwingen (art. 3:296 BW). Zelfs indien hij het voor elkaar krijgt om een rechterlijke veroordeling van zijn schuldenaar te krijgen, vormt dit geen garantie dat de schuldenaar ook daadwerkelijk zal betalen. De schuldeiser zal dan, om voldaan te worden, zo nodig beslag moeten leggen op goederen van zijn schuldenaar. Hij kan zich in beginsel op alle goederen van de schuldenaar verhalen (art. 3:276 BW en art. 435 lid 1 Rv), tenzij uit de wet of uit een overeenkomst met zijn schuldenaar iets anders voortvloeit.³

Heeft een schuldeiser beslag gelegd én beschikt hij al over een ‘executoriale titel’, zoals een veroordeling door de rechter,⁴ dan mag de schuldeiser tot executie overgaan. De precieze wijze van executie verschilt per soort goed, maar komt er doorgaans op neer dat het goed waarop beslag is gelegd, wordt verkocht, waarna de beslaglegger zich kan verhalen op de opbrengst die resteert nadat de executiekosten daaruit zijn voldaan (de ‘netto-executieopbrengst’); een eventueel overschot – ‘surplus’ – wordt aan de beslagene/schuldenaar uitgekeerd.⁵ Heeft de beslaglegger nog geen executoriale titel, dan kan hij wel beslag laten leggen, maar slechts om zijn rechten veilig te stellen: ‘conservatoir beslag’. Omdat in dat geval nog niet in rechte is vastgesteld dat de schuldeiser daadwerkelijk een vordering heeft op de schuldenaar, heeft de schuldeiser voor het leggen van beslag toestemming nodig van de voorzieningenrechter.⁶ Heeft hij daartoe verlot verkregen en is het beslag gelegd, dan moet hij vervolgens nogmaals naar de rechter om in rechte te laten vaststellen dat hij inderdaad een vordering heeft op zijn beweerdelijk schuldenaar.⁷ Veroordeelt

de rechter de schuldenaar vervolgens tot betaling, dan levert die veroordeling een executoriale titel op en kan de schuldeiser tot executie overgaan.⁸

Ook voor de fiscus geldt dat hij slechts verhaal kan nemen op een goed van de schuldenaar (de belastingschuldige) indien hij daarop beslag legt.⁹ Anders dan andere schuldeisers kan de fiscus echter zijn eigen executoriale titel creëren door het uitvaardigen van een dwangbevel.¹⁰ Daarbij vindt geen voorafgaande rechterlijke toetsing plaats, al kan de schuldenaar wel achteraf bij de rechter opkomen tegen een dwangbevel.¹¹

Anders dan andere schuldeisers kan de fiscus echter zijn eigen executoriale titel creëren door het uitvaardigen van een dwangbevel. Daarbij vindt geen voorafgaande rechterlijke toetsing plaats

2.2 *Paritas creditorum en voorrang*

Indien meerdere schuldeisers verhaal willen nemen op een executieopbrengst, terwijl die opbrengst niet voldoende is om al die schuldeisers te voldoen, rijst de vraag hoe hun onderlinge rangorde ten aanzien van de opbrengst moet worden bepaald. Als uitgangspunt bestaat gelijkheid van schuldeisers (‘paritas creditorum’, art. 3:277 lid 1 BW). Indien twee schuldeisers met een vordering van 100 zich willen verhalen op een goed van hun schuldenaar dat slechts 80 aan netto-executieopbrengst oplevert, hebben zij dus allebei een even sterke aanspraak op de opbrengst; beide schuldeisers ontvangen daaruit een uitkering van 40.

In verschillende gevallen kent de wet aan een schuldeiser een sterkere positie toe.¹² Er is dan sprake van ‘voorrang’. De schuldeiser heeft voorrang ten opzichte van zijn medeschuldeisers indien hij (i) een recht van pand of hypotheek heeft verkregen, (ii) hij zich met succes kan beroepen op een voorrecht, of (iii) indien voorrang anderszins uit de wet voortvloeit (art. 3:278 BW).¹³ Voorrechten – zoals ook het hierna te bespreken voorrecht van de fiscus – leveren dus voorrang op. Indien twee schuldeisers een vordering van 100 hebben en zich beide willen verhalen op een goed dat slechts 80

2 Art. 3 lid 1 Iw 1990: ‘De ontvanger is belast met de invordering van de rijksbelastingen.’

3 Voorbeelden van wettelijke verhaalsverboden zijn onder meer te vinden in art. 447 e.v. Rv (goederen bestemd voor levensonderhoud), art. 475b e.v. Rv (beslagvrije voet), en art. 6:95 lid 2 BW (vordering tot vergoeding van immateriële schade). Een beding tussen schuldeiser en schuldenaar op grond waarvan geen verhaal kan worden genomen op bepaalde goederen, wordt wel aangeduid als ‘limited recourse’-beding. Zie onder meer N.B. Pannevis, *Achtergestelde vorderingen* (diss. Nijmegen), Deventer: Wolters Kluwer 2019/167.

4 Zie art. 430 Rv.

5 Art. 480 e.v. Rv.

6 Art. 700 lid 1 Rv.

7 Art. 700 lid 3 Rv.

8 Art. 704 lid 1 Rv.

9 Dit is onder meer relevant voor zijn positie tijdens faillissement (zie par. 2.5).

10 Art. 12 lid 1 Iw 1990. Zie A. Ste-
neker, *Mr. C. Assers Handlei-
ding tot de beoefening van het
Nederlands Burgerlijk Recht.
Procesrecht. 5. Beslag en execu-
tie*, Deventer: Wolters Kluwer
2019/545.

11 Art. 17 Iw 1990.

12 Ook voorziet de wet in de
mogelijkheid van een zwakkere
positie, de zogeheten ‘achterstel-
ling’. Die laat ik in deze bijdrage
buiten beschouwing. Zie over
achterstelling Pannevis 2019.

13 Denk bijvoorbeeld aan degene
die kosten tot behoud van een
goed heeft gemaakt, bijvoorbeeld
door het blussen van een brand
in een woning (art. 3:282 BW).
Ook degene die een zaak onder
zich mag houden omdat zijn
wederpartij niet betaalt, heeft
een dergelijke voorrang (art.
3:292 BW, in het kader van het
retentierecht).



aan netto-executieopbrengst oplevert, dan brengt voorrang van de ene schuldeiser mee dat hij recht heeft op de volledige netto-executieopbrengst; voor de schuldeiser zónder voorrang resteert dan niets.

2.3 Het fiscale voorrecht en het fiscale bodemrecht

De sterkere positie van de fiscus als schuldeiser houdt onder meer in dat aan de vorderingen van de fiscus een ‘voorrecht’ – en dus voorrang (art. 3:278 BW) – is verbonden ten aanzien van de opbrengst van alle goederen van de schuldenaar (het fiscale ‘voorrecht’, art. 21 lid 1 Iw 1990).¹⁴ Dit voorrecht brengt mee dat als naast de fiscus ook een andere schuldeiser beslag legt op een goed van de schuldenaar, de fiscus in principe voorgaat bij de verdeling van de opbrengst (tenzij die andere schuldeiser een recht van voorrang heeft dat sterker is dan dat van de fiscus).¹⁵ Heeft de fiscus een vordering van 100 op de schuldenaar, en heeft een andere schuldeiser een vordering van 100 waaraan géén voorrang is verbonden, dan vist die andere schuldeiser achter het net indien de netto-opbrengst van dat goed niet hoger is dan

100. Dit fiscale voorrecht is sterker dan de meeste andere voorrechten.¹⁶ Zo heeft degene die uit hoofde van een overeenkomst tot aanneming van werk¹⁷ aan een zaak heeft ‘gewerkt’, een voorrecht op de opbrengst van die zaak.¹⁸ Als ook de fiscus krachtens zijn algemene voorrecht verhaal wil nemen op de opbrengst van die zaak, gaat het voorrecht van de fiscus echter voor.¹⁹

Een tweede aspect van de sterke positie van de fiscus is dat de fiscus zich soms zelfs mag verhalen op bodemzaken die geen eigendom zijn van de belastingschuldige, maar van een derde

Een tweede aspect van de sterke positie van de fiscus is dat de fiscus zich soms zelfs mag verhalen op bodemzaken die geen eigendom zijn van de belastingschuldige, maar van een derde. Artikel 22 lid 3 Iw 1990 geeft aan wat bodemzaken zijn. Het gaat om speci-

¹⁴ Omdat het gaat om een voorrecht op alle goederen van de belastingschuldige, wordt ook wel gesproken van een ‘algemeen voorrecht’, zie art. 3:278 lid 2, tweede volzin BW.

¹⁵ Art. 3:278 lid 1 BW jo. art. 21 lid 1 Iw 1990.

¹⁶ Art. 21 lid 1, eerste volzin Iw 1990.

¹⁷ Zie art. 7:750 e.v. BW.

¹⁸ Art. 3:285 BW.

¹⁹ Art. 21 lid 1, eerste volzin Iw 1990.

fieke categorieën van zaken, zoals vruchten, ‘roerende zaken tot stoffering van huis of landhoef’ en landbouwmachines, mits deze zaken zich ten tijde van beslaglegging door de fiscus op de bodem van belastingschuldenaar bevinden. Hierbij moet bijvoorbeeld worden gedacht aan machines en andere inventaris; voorraden zijn in principe géén bodemzaken. Indien het bijvoorbeeld gaat om een machine die zich op de bodem van de belastingschuldige bevindt en die onder eigendomsvoorbehoud aan de belastingschuldige is overgedragen, is de belastingschuldige daarvan geen eigenaar. Schuld-eisers van de belastingschuldige kunnen daarop dan ook geen verhaal nemen, omdat het niet gaat om een goed van hun schuldenaar (art. 3:276 BW *a contrario*). De fiscus mag zich op grond van de wet soms echter wél verhalen op dergelijke bodemzaken. Dit wordt in artikel 22 lid 3 Iw 1990 uitgedrukt met de frase dat ‘derden nimmer verzet in rechte [kunnen] doen’ tegen beslaglegging door de fiscus op bodemzaken voor de in die bepaling genoemde belastingschulden. Het bodemrecht zoals dat in de Invorderingswet 1845 was opgenomen strekte er vooral toe te voorkomen dat de verhaalspositie van de fiscus negatief zou kunnen worden beïnvloed doordat de belastingschuldige een aan hem toebehorende zaak in eigendom overdroeg aan zijn financier.²⁰ Dit werd later versterkt door de aanvaarding van de eigendomsoverdracht tot zekerheid.²¹ Inmiddels is eigendomsoverdracht tot zekerheid in beginsel niet meer toegestaan²² en kan in plaats daarvan gebruik worden gemaakt van vuistloze verpanding (art. 3:237 BW),²³ maar bestaat het fiscale bodemrecht nog steeds. Het bodemrecht vormt een verregaande inbreuk op het eigendomsrecht van derden ten aanzien van bodemzaken, omdat zelfs die derde – de eigenaar – zich niet met succes kan verzetten tegen beslag op een aan hem toebehorende bodemzaak (zie par. 4.1). Wel heeft de fiscus, mede gelet op voornoemde historische achtergrond van het bodemrecht,²⁴ beleid ontwikkeld op grond waarvan ‘reële’ eigendom van derden wél wordt gerespecteerd.²⁵ Zo is een machine die de belastingschuldige aan een ander heeft overgedragen, maar die zich nog op zijn bodem bevindt, reële eigendom van de derde/verkrijger. Heeft de eigendom van de derde slechts een zekerheidsfunctie, dan is daarvan geen sprake. Het eigendomsrecht van de verkoper onder eigendomsvoorbehoud levert bijvoorbeeld geen reële

eigendom op. Ook is een machine die zich bij de belastingschuldige bevindt op grond van een overeenkomst van financial lease (doorgaans huurkoop) weliswaar eigendom van de leasegever, maar is vanwege het zekerheidskarakter daarvan geen sprake van reële eigendom.²⁶

Zoals hiervoor opgemerkt, is het vuistloze pandrecht in 1992 ingevoerd mede vanwege de afschaffing van de eigendoms-overdracht tot zekerheid. In lijn met de gedachte dat het bodemrecht er mede toe strekte te voorkomen dat de positie van de fiscus werd uitgehold ten voordele van financiers, bepaalt artikel 21 lid 2 Iw 1990 dat het voorrecht van de fiscus ‘boven pand [gaat], voor zover het pandrecht rust op een zaak als is bedoeld in artikel 22, derde lid, die zich op de bodem van de belastingschuldige bevindt’ (bodemzaken dus).²⁷ Aangezien het daarbij gaat om zaken die zich op de bodem van de belastingschuldige bevinden, bevinden die zaken zich niet in de macht van de pandhouder en gaat het dus om vuistloze pandrechten (art. 3:237 lid 1 BW). De fiscus heeft, kortom, als hij beslag heeft gelegd op een bodemzaak, een sterkere positie dan de schuldeiser met een vuistloos pandrecht op die zaak. Dit wordt het ‘bodemvoorrecht’ genoemd. Artikel 21 lid 1 jo. artikel 22 lid 3 Iw 1990 vormt voor vuistloos pandrecht op bodemzaken dus een uitzondering op de hoofdregel dat pand boven voorrecht gaat (art. 3:279 BW). Om te voorkomen dat de vuistloos pandhouder hiervan onnodig nadeel ondervindt, moet de fiscus zich wel eerst zoveel mogelijk voldoen uit de opbrengst van goederen die niet met een vuistloos pandrecht zijn bezwaard.²⁸

In het verleden zijn er door schuldeisers verschillende constructies bedacht om te ontkomen aan de sterke positie van de fiscus

2.4 De fiscale afkoelingsperiode

In het verleden zijn er door schuldeisers verschillende constructies bedacht om te ontkomen aan de sterke positie van de fiscus. Zo kan de vuistloos pandhouder op bodemzaken bij een dreigend beslag door de fiscus op die zaken die zaken in vuistpand nemen,²⁹ zodat de zaak zich niet meer op de bodem van de belastingplichtige bevindt en dus geen bodemzaak meer is. In dat geval

20 E.F. Verheul, *Eigendomsvoorbehoud* (diss. Groningen), Deventer: Wolters Kluwer 2018, p. 59 e.v.

21 HR 25 januari 1929, ECLI:NL:HR:1929:392, NJ 1929, p. 616 e.v., m.nt. P. Scholten (*Bierbrouwerij*).

22 Art. 3:84 lid 3 BW. Zie echter HR 19 mei 1995, ECLI:NL:HR:1995:ZC1735, NJ 1996/119, m.nt. W.M. Kleijn (*Sogelease*), r.o. 3.4.3, en art. 7:55 BW.

23 Zie uitgebreid A.I.M. van Mierlo, *Fiduciaire zekerheid, vuistloos en stil pand* (diss. Nijmegen), Deventer: Kluwer 1988.

24 Verheul 2018, p. 59-60.

25 Op grond van art. 22 lid 3 Iw 1990 zou de fiscus ook een sterkere positie hebben dan de reële eigenaar (zie de zinsnede ‘kunnen derden nimmer verzet in rechte doen tegen’), maar de fiscus heeft in de Leidraad Invordering 2008, art. 22.9, aangegeven dit recht niet uit te oefenen indien een derde de reële eigendom heeft van een bodemzaak.

26 Zie HR 9 november 2012, ECLI:NL:HR:2012:BX7851, NJ 2013/510; JOR 2013/29 (*ABN Amro Lease / Ontvanger*), r.o. 3.5.

27 *Kamerstukken II* 1987/88, 20588, nr. 3, p. 66-67.

28 HR 26 juni 1998, ECLI:NL:HR:1998:ZC2690, NJ 1998/745 (*Aerts q.q. / ABN Amro*), r.o. 4.1.3.

29 Art. 3:237 lid 3 BW.

heeft niet langer de fiscus,³⁰ maar de pandhouder een sterkere positie.³¹ Ook werd geregeld gebruik gemaakt van zogeheten ‘bodemverhuurconstructies’, waarbij bij dreigend beslag door de fiscus een huur-overeenkomst werd gesloten op grond waarvan de belastingschuldige zijn fabriekshal of ander terrein verhuurde (maar daar wel gewoon activiteiten bleef ontplooiën). Het doel van deze constructie was de bodem het karakter van ‘de bodem van de belastingschuldige’³² te ontnemen, door het de bodem van de *huurder* te laten worden. Ook dan zijn de zaken die zich daar bevinden niet langer bodemzaken. Voor een leasemaatschappij kan een dergelijke constructie worden gebruikt om te voorkomen dat de fiscus zich op grond van het bodemrecht (art. 22 lid 3 Iw 1990) op het leaseobject kan verhalen.

Met de invoering van artikel 22bis Iw 1990 op 1 januari 2013 is beoogd om dergelijke constructies tegen te gaan. Deze bepaling voorziet in een plicht voor partijen die een recht willen doen gelden op een bodemzaak – zoals vuistloos pandhouders of eigenaren – om ‘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’ (lid 2). Voor de belastingschuldige geldt een vergelijkbare verplichting (lid 3). Na een dergelijke mededeling mogen de door de rechthebbende en/of belastingschuldige voorgenomen handelingen gedurende een periode van vier weken niet worden verricht (lid 4). Tijdens deze periode kan de fiscus beslag leggen op de desbetreffende bodemzaken, zonder dat die in vuistpand kunnen worden genomen of anderszins hun karakter van bodemzaak kunnen verliezen.

2.5 De positie van de fiscus tijdens faillissement

Als de belastingschuldige failliet is verklaard, zullen de goederen van de schuldenaar door de curator worden verkocht om de opbrengst te kunnen verdelen onder de schuldeisers, volgens de aan de verschillende vorderingen toekomende rang.³³ De fiscus is weliswaar niet – zoals de pand- of hypotheekhouder – ‘separatist’,³⁴ maar de voorrang die de fiscus ontleent aan zijn algemene voorrecht geldt ook tijdens faillissement. De sterke positie van de fiscus draagt

eraan bij dat voor de schuldeisers zónder voorrang (de ‘concurrente schuldeisers’) doorgaans nauwelijks iets overblijft.³⁵

Indien de schuldenaar failliet is verklaard, is het voor de fiscus gemakkelijker om verhaal te nemen op de bodemzaken van derden dan op goederen van de schuldenaar zelf. Het fiscale bodemrecht heeft voor de fiscus dan een belangrijk voordeel, dat ten koste gaat van de positie van de eigenaar van de desbetreffende bodemzaak

Het faillissement wordt wel gezien als een ‘collectief beslag’ op het vermogen van de schuldenaar ten behoeve van zijn schuldeisers.³⁶ Vanaf het moment dat het faillissement intreedt, wordt individueel beslag op goederen die tot de faillissementsboedel behoren niet langer mogelijk geacht.³⁷ Omdat bodemzaken van *derden* niet tot de faillissementsboedel behoren, kan de fiscus ook tijdens faillissement van de schuldenaar beslag leggen op dergelijke bodemzaken. Hij kan zich dan na executie ‘buiten het faillissement om’ verhalen op de opbrengst van die zaken. Indien de schuldenaar failliet is verklaard, is het voor de fiscus dus gemakkelijker om verhaal te nemen op de bodemzaken van derden dan op goederen van de schuldenaar zelf. Het fiscale bodemrecht heeft voor de fiscus dan een belangrijk voordeel, dat ten koste gaat van de positie van de eigenaar van de desbetreffende bodemzaak.

3 Achtergrond en werking van de horizonbepaling (art. 70 Iw 1990)

3.1 Invoering van het fiscale voorrecht en het fiscale bodemrecht

Na deze beschrijving van de belangrijkste eigenschappen van de verhaalspositie van de fiscus, keer ik terug naar de *invoering* van het bodemrecht en het bodemvoorrecht. Zowel het huidige fiscale voorrecht als het fiscale bodemrecht is op 1 juni 1990 – en

30 Art. 21 lid 2 Iw 1990.

31 Art. 3:279 BW. Zie over deze constructie HR 21 juni 2013, ECLI:NL:HR:2013:BZ7199, NJ 2014/272; JOR 2013/320 (*Eringa q.q. / ABN AMRO Bank*), r.o. 4.1-4.2.

32 Art. 22 lid 3 Iw 1990.

33 Zie art. 68 e.v. Fw.

34 Zie art. 57 lid 1 Fw.

35 Zie het WODC-rapport *Faillissementen: oorzaken en schulden 2015*, p. 38, waar voor faillissementen die in 2015 werden beëindigd een gemiddeld uitkeringspercentage (*recovery rate*) van 4,8% wordt vastgesteld (te raadplegen via <https://repository.wodc.nl/handle/20.500.12832/2259>, laatstelijk geraadpleegd op 29 juli 2021).

36 S.C.J.J. Kortmann & N.E.D. Faber (red.), *Geschiedenis van de Faillissementswet. Heruitgave Van der Feltz, I* (Serie Onderneming en Recht 2-I), Deventer: Wolters Kluwer 2016, p. 7.

37 Zie art. 20 e.v. Fw en art. 33 Fw. Heeft de fiscus vóórdat het faillissement werd uitgesproken beslag gelegd op een bodemzaak van de inmiddels failliete schuldenaar, dan gaat dit beslag als het ware op in het faillissementsbeslag, en oefent de curator het beslag vervolgens uit ten behoeve van de gezamenlijke schuldeisers (zie art. 33 lid 2 Fw, zoals uitgelegd in HR 13 mei 1988, ECLI:NL:HR:1988:AC3064, NJ 1998/748 (*Banque de Suez / Bijkerk q.q.*), r.o. 3.1).

dus nog vóór de inwerkingtreding van het huidige BW – in werking getreden.³⁸ Beide rechten hebben een voorloper in de Invorderingswet 1845.³⁹ Bij de invoering van de Invorderingswet 1990 was de gedachte echter om de verhaalspositie van de fiscus te regelen in wat nu Titel 3.10 BW is, in het kader van de daarin geregelde voorrechten.⁴⁰ Zou dat niet lukken, zo was de gedachte, dan zou deze kwestie in een afzonderlijke wet worden geregeld. Om dit tijdelijke karakter tot uitdrukking te brengen, werd het huidige artikel 70 Iw 1990 ingevoerd. Die bepaling diende vooral voor het geval *beide* routes niet zouden worden gevolgd:⁴¹

‘Zou daarentegen in Boek 3 van het nieuw Burgerlijk Wetboek noch in andere wetgeving de materie op bevredigende wijze kunnen worden geregeld, dan dient, indien Boek 3 van het nieuw Burgerlijk Wetboek in werking treedt, de werking van artikel 22 en artikel 23, derde lid, [het gaat om de huidige art. 21 en 22 lid 3; DFHS] bij wet te worden verlengd, echter niet voor een langere termijn dan één jaar.’

De regelingen van het fiscale voorrecht en het fiscale bodemrecht waren op 1 juni 1990 aanvankelijk dus bedoeld als *tijdelijke* regelingen, die – indien de desbetreffende materie niet tijdig wettelijk zou zijn geregeld – bij wet zouden kunnen worden verlengd tot uiterlijk 1 januari 1993. In het oorspronkelijke voorstel van de horizonbepaling ging het daarbij om een horizon voor *beide* rechten.⁴²

‘Artikel 71
Artikel 22 en artikel 23, derde lid, vervallen op het tijdstip van het in werking treden van Boek 3 van het nieuw Burgerlijk Wetboek, tenzij voordien een wetsvoorstel, houdende een definitieve regeling omtrent de bevoorrechte vorderingen en het fiscaal bodemrecht bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal is ingediend, dan wel een wetsvoorstel houdende een verlenging van de geldigheidsduur van voornoemde bepalingen voor een tijd van niet langer dan een jaar.’

In het wetgevingstraject is deze bepaling echter aangepast bij amendement van de leden Kombrink en Vreugdenhil.⁴³ Dit amendement strekte ertoe de horizonbepaling zich slechts te laten uitstrekken tot het *bodemrecht*, maar de horizon voor het *voorrecht* te schrappen. De toelichting op het amendement is summier te noemen, maar dekt wel de lading:⁴⁴

‘Met deze amendementen wordt het voorrecht niet aan een horizonbepaling gekoppeld. Kosten: nihil.’

Dit amendement (van 13 december 1989) heeft ertoe geleid dat de horizonbepaling in het gewijzigde voorstel van wet dat aan de Eerste Kamer werd toegezonden (op 27 december 1989) zich nog slechts tot het bodemrecht uitstrekte.⁴⁵ De horizonbepaling kreeg toen haar definitieve vorm (art. 70 Iw 1990):

‘Artikel 22, derde lid, vervalt op 1 januari 1993, tenzij voordien een wetsvoorstel, houdende een definitieve regeling omtrent het fiscaal bodemrecht bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal is ingediend, dan wel een wetsvoorstel houdende een verlenging van de geldigheidsduur van voornoemde bepaling voor een tijd van niet langer dan een jaar.’

De horizonbepaling dreigde het bodemrecht van de fiscus te laten vervallen. Om dat te voorkomen werd op 30 november 1992 een wetsvoorstel aanhangig gemaakt om de positie van de fiscus wél in Titel 3.10 BW te verankeren

3.2 Verlegging van de horizon

Eind 1992 was het BW weliswaar ingevoerd, maar de positie van de fiscus was daarin niet geregeld. De horizonbepaling dreigde het bodemrecht van de fiscus dus te laten vervallen. Om dat te voorkomen werd op 30 november 1992 een wetsvoorstel aanhangig gemaakt om de positie van de fiscus wél in Titel 3.10 BW te verankeren (wetsvoorstel 22942).⁴⁶ Daarmee werd mede beoogd te voldoen aan het slot van de horizonbepaling, zodat het bodemrecht niet op 1 januari 1993 zou komen te vervallen.⁴⁷

Met uitzondering van enkele kleine ontwikkelingen in de periode vóór 1995, bleef het vervolgens ruim vijftien jaar stil op het wetgevingsfront. Al die tijd was strikt genomen voldaan aan het vereiste dat een wetsvoorstel ‘houdende een definitieve regeling omtrent het fiscaal bodemrecht’ bij de Tweede Kamer was ingediend. Op 25 oktober 2010 kondigde de toenmalige minister-president (Rutte) – in het kader van een ‘schoonmaak’ met het oog op de toen spelende kabinetsformatie – in een brief aan de Kamer aan dat wetsvoorstel 22942 zou worden ingetrokken.⁴⁸ De toenmalige minister van Veiligheid en Justitie (Opstel-

38 *Stb.* 1990, 221.

39 Zie art. 12 resp. 16 Invorderingswet 1845.

40 *Kamerstukken II* 1987/88, 20588, nr. 3 (MvT), p. 131.

41 *Kamerstukken II* 1987/88, 20588, nr. 3 (MvT), p. 131. In het voorstel destijds was de horizonbepaling opgenomen als art. 71.

42 *Kamerstukken II* 1989/90, 20588, nr. 2 (voorstel van wet), p. 21.

43 *Kamerstukken II* 1989/90, 20588, nr. 16 (amendement Kombrink en Vreugdenhil).

44 *Kamerstukken II* 1989/90, 20588, nr. 16 (amendement Kombrink en Vreugdenhil).

45 *Kamerstukken I* 1989/90, 20588, nr. 88 (gewijzigd voorstel van wet), p. 21.

46 *Kamerstukken II* 1992/93, 22942, nr. 1 e.v.

47 *Kamerstukken II* 1992/93, 22942, nr. 3 (MvT), p. 1 en 7.

48 *Kamerstukken II* 2010/11, 32417, nr. 47, p. 1.

ten) haastte zich vervolgens echter om aan te geven dat wetsvoorstel 22942 toch níet werd ingetrokken, '[v]anwege redenen van wetgevingstechnische aard'.⁴⁹ Die reden was uiteraard gelegen in de horizonbepaling.

Door deze Haagse wetgevingstruc is ook vandaag de dag nog sprake van een fiscaal bodemrecht dat in 1990 als tijdelijke regeling werd ingevoerd.

Het bleef ruim vijftien jaar stil op het wetgevingsfront. Al die tijd was strikt genomen voldaan aan het vereiste dat een wetsvoorstel 'houdende een definitieve regeling omtrent het fiscaal bodemrecht' bij de Tweede Kamer was ingediend

4 Kritiek op de positie van de fiscus in het algemeen en op het fiscale bodemrecht in het bijzonder

4.1 Inhoudelijke kritiek

Hoewel velen op zich weinig zullen hebben tegen een sterke verhaalspositie voor de fiscus (het gaat immers om de invordering van publiek geld), heeft de sterke positie van de fiscus als schuldeiser aanleiding gegeven tot de nodige inhoudelijke kritiek. Ten dele houdt die kritiek verband met de sterke positie die de fiscus heeft vanwege onder meer het zelf kunnen creëren van een executoriale titel,⁵⁰ vanwege het soms kunnen leggen van beslag terwijl andere schuldeisers dat niet kunnen,⁵¹ vanwege het algemene voorrecht in de verhouding tot andere schuldeisers⁵² en vanwege de inbreuk die het fiscale bodemrecht maakt op de rechten van derden.⁵³ Ik ga op die twee laatste punten iets dieper in.

De sterke positie van de fiscus gaat in die zin ten koste van andere schuldeisers, dat deze andere schuldeisers bij de verdeling van de opbrengst van een goed van hun schuldenaar de fiscus moeten laten voorgaan.⁵⁴ Mede tegen deze achtergrond werd in het Voorontwerp Insolventiewet (2007) bepleit dat zowel het fiscale voorrecht als het fiscale bodemrecht zou moeten worden geschrapt,⁵⁵ en dat uitkeringen aan schuldeisers met voorrang ('preferente schuldeisers') en schuldeisers zonder voorrang

('concurrente schuldeisers') in de verhouding 2:1 zouden moeten plaatsvinden.⁵⁶ Een dergelijke regel zou ook de fiscus treffen, omdat de fiscus als bevoorrechte schuldeiser voorrang heeft (art. 3:278 BW). De fiscus zou dan dus bij een vordering van 100 maximaal twee keer zoveel uitgekeerd krijgen dan een concurrente schuldeiser met een vordering van 100. Die wet is echter nooit tot stand gekomen.⁵⁷

Het fiscale bodemrecht maakt een vergaande inbreuk op het eigendomsrecht van derden. Vanuit de regeling van de verhaalsrechten (Titel 3.10 BW) bezien valt die inbreuk niet te verklaren

Zoals hiervoor reeds toegelicht, maakt het fiscale bodemrecht een vergaande inbreuk op het eigendomsrecht van derden.⁵⁸ Vanuit de regeling van de verhaalsrechten (Titel 3.10 BW) bezien valt die inbreuk niet te verklaren. Bovendien is het de vraag of, indien er géén sprake zou zijn van eigendomsvoorbehoud of financial lease, de fiscus als schuldeiser van de belastingschuldige beter af zou zijn. Het alternatief voor de belastingschuldige was waarschijnlijk niet dat hij dan wél eigenaar zou zijn geweest, maar dat hij de desbetreffende zaak helemaal niet had kunnen gebruiken (of hoogstens had kunnen huren), in welk geval de fiscus daarop ook geen verhaal had kunnen nemen.⁵⁹ Deze argumenten vormen een inhoudelijke reden voor afschaffing van het bodemrecht. Daar staat tegenover dat er ook argumenten vóór het fiscale bodemrecht zijn. Dat is in de eerste plaats het tegengaan van onttrekking aan verhaal. Daarnaast heeft ook indien het eigendomsrecht bij een derde berust, de belastingschuldige economisch profijt van de zaak. Enerzijds kan hij die zaak gebruiken om inkomen te genereren om zijn belastingschulden af te lossen, maar anderzijds leidt het gebruik van die zaak mogelijk tot het ontstaan van belastingschulden, waarvoor de fiscus het bodemrecht kan invoeren (zoals schulden uit hoofde van omzetbelasting). Economisch gezien plukt de belastingschuldige dan de vruchten van die zaak, en men zou daarin een rechtvaardiging kunnen vinden voor het kunnen nemen van verhaal op die zaak door de fiscus.

⁴⁹ *Kamerstukken II* 2010/11, 22942, nr. 10.

⁵⁰ Zie par. 2.1.

⁵¹ Zie bijv. L.P. Broekveldt, 'Beslagrechtelijk tekort. Een eerste verkenning van de grenzen van het beslag- en executierecht', in: N.E.D. Faber e.a. (red.), *Knelpunten bij beslag en executie*, Deventer: Kluwer 2009/3.9.2 (p. 43-45); C. Ruers & D.F.H. Stein, 'De fiscus in het rood', *AA* 2010, afl. 10, p. 229 (AA20100229); en J.C. van Apeldoorn, 'De paritas creditorum is dood, leve de paritas creditorum', in: N.E.D. Faber e.a. (red.), *Bancaire zekerheid*, Deventer: Kluwer 2010/3.3.2 (p. 32-33).

⁵² Zie par. 2.3 en voorts, met verdere verwijzingen, Van Apeldoorn 2010/3.3.1 (p. 28-32); M.H.M. van Oers, 'Vervallen van de horizonbepaling in de Invorderingswet 1990', *WFR* 2021/87, afl. 7380, p. 598-706 (in het bijzonder p. 602-607); en A.J. Tekstra, 'Het bodemrecht van de fiscus komt (mogelijk) te vervallen. Wat nu?', *FIP* 2021/45, afl. 3, p. 11-15.

⁵³ Zie par. 2.3 en K.W.C. Geurts, *Zekerheid voor leverancierskrediet* (diss. Nijmegen), Deventer: Wolters Kluwer 2019/6.3.1.2 (p. 164-167).

⁵⁴ Zie voor uitvoerige beschouwingen onder meer Van Oers 2021, p. 598-607 (in het bijzonder p. 602-607); Tekstra 2021, p. 11-15.

⁵⁵ Zie S.C.J.J. Kortmann & N.E.D. Faber (red.), *Geschiedenis van de Faillissementswet. Voorontwerp Insolventiewet* (Serie Onderneming en Recht, deel 2-IV), Deventer: Kluwer 2007, p. 152-153 en p. 160-162.

⁵⁶ Zie het voorgestelde art. 6.3.2 lid 1 Voorontwerp Insolventiewet, waarover Kortmann & Faber 2007, p. 152-153 en p. 160-162.

⁵⁷ Zie wel de aankondiging van het 'herijkingsprogramma' insolventierecht in *Aanhangsel Handelingen II* 2010/11, nr. 1014, p. 3.

⁵⁸ Vgl. S.F. van Immerseel & F.W. Linders, 'Het bodem(voor)recht om zeep geholpen', *WFR* 2013/36, par. 5, die betogen dat het fiscale bodemrecht in strijd is met art. 1 EP EVRM.

⁵⁹ Verheul 2018, p. 60.

4.2 Formele kritiek

Naast de inhoudelijke kritiek op de positie van de fiscus heeft de hiervoor beschreven wetgevingsconstructie eveneens aanleiding gegeven tot ‘formele’ kritiek, voor zover het het fiscale *bodemrecht* betreft.⁶⁰ Zo kan Verstijlen de wijze waarop wordt omgegaan met de horizonbepaling moeilijk anders zien ‘dan als een kras staaltje onbehoorlijke wetgeving’ en spreekt Tekstra van een ‘vreemde patstelling’.⁶¹ Zelf noemde ik de gehanteerde constructie eerder ‘kunstmatig’⁶² en ik meen dat dit nog steeds het geval is. De kritiek op de omgang met de horizonbepaling heeft sommigen zelfs ertoe gebracht te betogen dat het bodemrecht van de fiscus vanwege de werking van artikel 70 Iw 1990 is komen te vervallen.⁶³ Ook in juridische procedures is deze positie wel ingenomen, zij het – voor zover mij bekend – zonder succes.⁶⁴

Hoewel deze kritiek niet inhoudelijk van aard is, is mijn indruk dat de onvrede met de inhoud van de wettelijke regeling op de achtergrond wel bijdraagt aan de onvrede met de ‘wetgevingstruc’. Ook het gegeven dat de positie van de fiscus ondanks de aangevoerde kritieken met de jaren eerder sterker is geworden dan zwakker,⁶⁵ heeft die kritiek in ieder geval niet minder gemaakt.

5 Afschaffing van de horizonbepaling

Toegespitst op het fiscale bodemrecht kan men met de hiervoor besproken kritiek twee kanten op: men kan – de inhoudelijke kritiek indachtig – iets doen aan het fiscale bodemrecht als geheel (par. 4), of men kan – denkend aan slechts de formele kritiek – de horizonbepaling onder handen nemen (par. 3).⁶⁶

Het kabinet heeft begin dit jaar gekozen voor het tweede. Begin 2021 werd in het kader van de zogeheten ‘Fiscale verzamel-

wet 2022’ plotseling het einde aangekondigd van de horizonbepaling. De voorgestelde wettekst laat aan duidelijkheid weinig te wensen over:⁶⁷

‘Artikel 70 vervalt.’

Uit de toelichting op deze bepaling blijkt dat de wetgever wetsvoorstel 22942 niet langer als serieus wetsvoorstel ziet om het bodemrecht van de fiscus daadwerkelijk vorm te geven, maar tegelijkertijd wil voorkomen dat het bodemrecht zou komen te vervallen. Om die reden wordt voorgesteld om eerst de horizonbepaling te schrappen en vervolgens alsnog wetsvoorstel 22942 in te trekken.⁶⁸

Hoewel de voorgestelde afschaffing van de horizonbepaling de kritiek op het bodemrecht zelf uiteraard onverlet laat, valt het wat mij betreft toe te juichen dat de wetgever voornemens is om het wetsvoorstel 22942 niet langer kunstmatig aanhangig te houden

Het is de bedoeling dat deze bepaling op 1 januari 2022 in werking treedt.⁶⁹ Daarmee komt na zo’n dertig jaar een einde aan de wetgevingsimpasse rondom het fiscale bodemrecht.⁷⁰ Hoewel de voorgestelde afschaffing van de horizonbepaling de kritiek op het bodemrecht zelf uiteraard onverlet laat, valt het wat mij betreft toe te juichen dat de wetgever voornemens is om het wetsvoorstel 22942 niet langer kunstmatig aanhangig te houden.

⁶⁰ Zie onder meer Stein 2011, p. 413; F.M.J. Verstijlen, ‘Alles (te) rustig aan het wetgevingsfront’, *TvI* 2011/12, p. 62-63; A.J. Tekstra, *De fiscus in het privaatrecht*, Nijmegen: Ars Aequi Libri 2014, par. 7.4; A.J. Tekstra, ‘Het bodem(voor)recht van de fiscus bij faillissement: to be or not to be?’, *AA* 2019, afl. 11, p. 848-853 (AA20190848); Van Oers 2021, p. 600 e.v.; en Tekstra 2021, p. 11-15.

⁶¹ Zie Verstijlen 2011, p. 62-63; Tekstra 2021, p. 13.

⁶² Stein 2011, p. 413.

⁶³ Zie bijv. Van Immerseel & Linders 2013, par. 4, en vgl. A.J. Tekstra, ‘Het bodemrecht van de fiscus anno 2013’, *Ondernehmensrecht* 2013/51, par. 2.

⁶⁴ Zie bijv. hof Amsterdam 8 oktober 2013, ECLI:NL:GHAMS:2013:3258, r.o. 3.11, en Rb. Oost-Brabant 2 oktober 2016, ECLI:NL:RBOBR:2016:5600, *JOR* 2016/355, r.o. 5.5. e.v. Vgl. hof ‘s-Hertogenbosch 17 mei 2011, ECLI:NL:GHSHE:2011:BQ5273, r.o. 4.3.1.

⁶⁵ Zie par. 2.4, Tekstra 2013, en Tekstra 2019, p. 851, voetnoot 18.

⁶⁶ Niets doen is natuurlijk ook een optie.

⁶⁷ Art. V, onder C. *Kamerstukken II* 2020/21, 25708, nr. 2 (voorstel van wet), p. 3-4.

⁶⁸ *Kamerstukken II* 2020/21, 35708, 3 (MvT), p. 5-6.

⁶⁹ *Kamerstukken II* 2020/21, 35708, nr. 2 (voorstel van wet), p. 4.

⁷⁰ Zie voor een bespreking van de vragen waartoe een dergelijke afschaffing aanleiding geeft Tekstra 2019, p. 852-853; Van Oers 2021, p. 600 e.v.; en Tekstra 2021, p. 15.

De fiscus in het privaatrecht

De fiscus blijkt zich in toenemende mate te bedienen van privaatrechtelijke instrumenten. Valt dit positief te duiden of moeten er grenzen aan worden gesteld?

ISBN: 978-90-6916-525-7 | Prijs: € 21.50 | Pagina's: 118 | Auteur: A.J. Tekstra | Druk: 1e druk 2014

