

Weekblad *fiscaal recht*



Mr. R.A. de Boer en mr. M.F. Nouwen (blz. 34)

Europees geschut tegen belastingparadijzen en agressieve fiscale planning

Mr. S.F. van Immerseel en mr. F.W. Linders (blz. 36)

Het bodem(voor)recht om zeep geholpen

Mr. G.J. van Slooten (blz. 43)

Over Sopropé en het horen in de Awb als regeling van aanvullend recht

Prof. dr. H. Vermeulen (blz. 53)

Fiscale implementatiewetgeving AIFMD

Mr. C.S. Wetemans LL.M. en mevr. S. Goldewijk LL.B. (blz. 59)

Verslag YIN-seminar 'De mismatch voorbij'



HET BODEM (VOOR) RECHT OM ZEEP GEHOLPEN

MR. S.F. VAN IMMENSEL EN MR. F.W. LINDERS¹

1 Inleiding

Met ingang van 1 januari 2013 kent de Invorderingswet 1990 (hierna: IW 1990) een nieuw ingevoegd artikel: art. 22bis. De wetgever beoogt met dit artikel de uitholling van het bodemrecht als gevolg van zogenoemde *verijdelingsconstructies* tegen te gaan.² In dit artikel onderzoeken wij hoe de voorgestelde regeling zich verhoudt tot het Europese recht, meer specifiek art. 1 Eerste protocol bij het Europees Verdrag tot bescherming van de Rechten van de Mens (hierna: Eerste protocol EVRM), als ook de verhouding tot de horizonbepaling (art. 70 IW 1990). Onze conclusie luidt dat het bodem(voor)recht niet meer bestaat.

2 Het bodem(voor)recht van de fiscus

2.1 Algemeen

Wij veronderstellen het karakter en doelstelling van het bodem(voor)recht als bekend. Daarom volstaan wij met een zeer sumiere samenvatting om zodoende de focus te kunnen leggen op ons onderzoek.

2.2 Bodemrecht

Het bodemrecht van de fiscus houdt in essentie in dat een derde die een eigendomsrecht heeft op roerende zaken die zich op de bodem van de belastingschuldige bevinden en door de ontvanger in beslag zijn genomen, daartegen niet in verzet kan komen indien:

1. het beslag is gelegd ten behoeve van de inning van met name genoemde (zakelijke) belastingen,³ en
2. het zogenoemde bodemzaken betreft.

Bodemzaken zijn ingeogste of nog niet ingeogste vruchten, of roerende zaken tot stoffering van een huis of landhoef danwel tot bebouwing of gebruik van het land. Deze gedateerde termen moeten ruim worden uitgelegd. Als sprake is van een duurzaam gebruik ten behoeve van een onroerende zaak overeenkomstig de bestemming, dan is al snel sprake van een bodemzaak.⁴ Feitelijk betekent dit dat de ontvanger zich voor de hiervoor genoemde belastingschulden van de belastingplichtige mag verhalen op bodemzaken waarvan vast staat dat deze civielrechtelijk eigendom zijn van derden. Deze, ook wel als *legale-diefstalregeling* betitelde wetgeving,⁵ wordt in art. 22 lid 3 IW 1990 zelf gemiti-geerd doordat de ontvanger wel de eigendom van de derde moet respecteren als hij deze door (vrij vertaald) diefstal is kwijtgeraakt. Daarnaast worden in de Leidraad Invordering 2008 bij art. 22 IW 1990 nog wat scherpe kantjes van de regeling afgevlind namelijk in gevallen dat de derde de reële eigendom heeft.⁶

2.3 Bodemvoorrecht

Het bodemrecht dient niet verward te worden met het bodemvoorrecht. Het bodemvoorrecht houdt in dat de ontvanger zich voor de hiervoor genoemde belastingschulden op de bodemzaken van de belastingplichtige zelf (dus niet de derde zoals bij het bodemrecht) mag verhalen boven alle anderen.⁷ Zelfs komt de ontvanger in rang vóór de crediteur die een stil pandrecht heeft op de bodemzaken ten tijde van een faillissement⁸ of een voordien gelegd bodembeslag. Dit is een opmerkelijke eend in

¹ S.F. van Immerseel en F.W. Linders zijn respectievelijk als advocaat-belastingkundige en advocaat-curator verbonden aan VDB Advocaten en Notarissen

² Kamerstukken II 2012/13, nr. 2, p. 13, uitgebreid bij NvW, Kamerstukken II 2012/13, 8, p. 9 en 10.

³ Welke belastingen dat zijn, staat opgesomd in art. 22 lid 3 IW 1990.

⁴ Zie onder meer J.J. Vetter, P.J. Wattel & M.H.M. van Oers, *Invordering van belastingen*, Deventer 2009 (zevende druk), p. 276-280.

⁵ Zie bijvoorbeeld J.J. Vetter, P.J. Wattel & M.H.M. van Oers, *Invordering van belastingen*, Deventer 2009 (zevende druk), p. 283.

⁶ Zie met name art. 22 par. 4 Leidraad Invordering 2008.

⁷ Voor uitzonderingen, zie art. 21 lid 2 eerste zin.

⁸ Waartoe geen afzonderlijk beslag meer hoeft of kan worden gelegd (art. 21 lid 2 IW 1990 en art. 33 lid 2 Fw).

de civielrechtelijke bijt. Immers, de algemene preferentie van de belastingdienst ex 21 lid 1 IW 1990 komt volgens art. 3:279 BW in rang ná die van de pandhouder. Daarop maakt art. 22 lid 2 IW 1990 dus een uitzondering zoals hiervoor vermeld. Zo wordt het stuivertje wisselen en kruipt de fiscus weer vóór de stille pandhouder.

2.4 Rechtsmiddelen

Indien de derde wil opkomen tegen het door de ontvanger ingeroepen bodem(voor)recht kan hij:

- administratief beroep instellen (art. 22 lid 1 IW 1990);
- verzet instellen (art. 435 lid 3, 438 of 456 Rv);
- bij de civiele rechter een claim op grond van onrechtmatige daad (art. 6:162 BW) instellen.

Deze acties kunnen tegelijkertijd worden ingesteld.⁹

2.5 Bodemconstructies

De consequentie van het bodem(voor)recht is dat de derde onder omstandigheden zijn rechten verloren ziet gaan enkel en alleen omdat de bodemzaak zich op het beslissende moment op de bodem van de belastingplichtige bevindt. Daarmee is ook gezegd dat het er voor de derde om gaat om vóór dat beslissende moment bodemzaken van de bodem te hebben gehaald. Daarmee betreden we het terrein van de *constructies*. In de praktijk wordt het meeste een beroep gedaan op het feitelijk van de bodem halen van de zaken dan wel door de fiscale bodem juridisch onder de zaken uit te halen. Deze laatste variant wordt de (bodem)verhuurconstructie genoemd.¹⁰ De ontvanger daarentegen probeert uiteraard op zijn manier op dat beslissende moment zijn rechten te hebben veiliggesteld. Hiermee ontstaat een ratrace.

⁹ Zie onder meer J.J. Vetter, P.J. Wattel & M.H.M. van Oers, *Invordering van belastingen*, Deventer 2009 (zevende druk), p. 293-300. Ook in art. 22 Leidraad *Invordering 2008* worden deze wegen beschreven.

¹⁰ Zie J.J. Vetter, P.J. Wattel & M.H.M. van Oers, *Invordering van belastingen*, Deventer 2009 (zevende druk), p. 286-289. *De Belastingdienst Eindhoven hanteert daarbij een zeer strikt beleid. Verhuurconstructies worden alleen gehonoreerd als zich op dat moment alleen maar bodemzaken van die derde(n) die de constructie uitvoeren in de constructie worden betrokken. Indien daarenboven andere zaken op de bodem worden aangetroffen, wordt een gemeenschappelijke bodem aanwezig geacht en de verhuurconstructie als onrechtmatig gekwalificeerd. Dit achten wij onjuist. Zo ook A.J. Tekstra in zijn noot onder JOR 2012, 29 nr. 2.*

2.6 De discussie over het bodem(voor)recht

Deze ratrace was het Ministerie van Financiën al jaren een doorn in het oog. De ontvanger kwam namelijk voortdurend te laat ondanks dat hij via de aangiften en melding betalingsonmacht ex art. 36 IW 1990 veelal als eerste van de onmogelijkheid tot betaling op de hoogte is en ook als enige de dwangmiddelen heeft van hoofdstuk III IW 1990. Daarmee werd ook een deel van de frustratie van de derden verklaard die op hun beurt ageerden tegen het bestaan van het bodem(voor)recht voor de situatie dat zij zelf achter het net visten. Zo ontstonden pleitbezorgers voor de afschaffing van het bodem(voor)recht terwijl de ontvanger zijn positie juist verder wilde versterken. In het kader van die discussie over het bodemrecht is daarom de horizonbepaling van art. 70 IW 1990 in de wet van 1990 gekomen. Daarin staat dat art. 22 lid 3 IW 1990 op 1 januari 1993 zou vervallen tenzij voordien een wetsvoorstel houdende een definitieve regeling omtrent het fiscaal bodemrecht bij de Tweede Kamer zou zijn ingediend, dan wel een wetsvoorstel houdende een verlenging van de geldigheidsduur van deze bepaling voor maximaal een jaar. Dat voorstel is tijdig ingediend.¹¹ Het wetsvoorstel leidt al die jaren een sluimerend bestaan. Nu is dan onverwachts art. 22bis gelanceerd.

3 Voorgestelde regeling

3.1 Kern van de voorgestelde regeling

De kern van de regeling van art. 22bis is te vinden in het tweede lid: "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 kwalificeert als bodemzaak."

De meldplicht geldt niet voor handelingen die worden verricht in de normale uitoefening van het bedrijf of beroep van de belastingschuldige.¹² Gedurende vier weken na de mededeling van de voorgenomen handelingen mogen deze niet worden verricht, noch mogen er andere handelingen worden verricht ter uitoefening van de rechten.¹³ Gedurende deze vier weken kan de ontvanger beslag leggen op de bodemzaken. Het niet voldoen aan de meldingsplicht, of het tijdens de periode van vier weken verrichten van handelingen waardoor de bodemzaak niet langer als zodanig kwalificeert, maakt de

¹¹ Op 30 november 1992, Kamerstukken II 1992/93, 22 942.

¹² Lid 3. Als voorbeeld wordt genoemd de noodzakelijke vervanging van inventariszaken (Kamerstukken II 2012/13, 33 402, nr. 3, p. 46).

¹³ Lid 5.

pandhouder of overige derde schadeplichtig jegens de ontvanger tot het bedrag van de (geschatte) executiewaarde van de bodemzaak.¹⁴ Deze schadeplichtigheid verjaart na één jaar.¹⁵ Onder overige derden in de zin van art. 22bis worden verstaan degenen die de eigendom hebben voorbehouden, de huurverkopers en de financier lessors.¹⁶ Overigens is de regeling niet van toepassing als de waarde van de bodemzaak bij het aangaan van de overeenkomst tussen de belastingschuldige en de derde onder de door het ministerie vast te stellen drempel (thans vastgesteld op € 10.000) blijft. Voor bijvoorbeeld financial-leasebedrijven van printers en andere relatief goedkope apparaten zou de wetgeving wel eens buiten toepassing kunnen blijven. Het gevaar voor deze maatschappijen blijft echter dan nog bestaan dat het drempelbedrag bij koninklijk besluit zo weer kan zijn aangepast en de maatschappij te laat is. In de Leidraad Invordering 2008 zullen nadere regels worden opgenomen. De maatregel is met ingang van 1 januari 2013 in werking getreden voor nieuwe belastingschulden en voor nieuw te vestigen zekerheidsrechten. Voor bestaande zekerheidsrechten geldt een overgangstermijn van drie maanden.¹⁷

3.2 Rechtsmiddelen volgens de voorgestelde regeling

Het voorgestelde art. 22bis vermeldt dat de te vergoeden executiewaarde bij voor bezwaar vatbare beschikking wordt vastgesteld en dat de regels van bezwaar en beroep van de AWR daarop van toepassing zijn.¹⁸ Het artikel bevat voor het overige geen bepalingen over de aanwending van rechtsmiddelen. De reactie van de ontvanger op de melding is dus niet vatbaar voor fiscaal bezwaar of beroep.

3.3 Bezwaren tegen de voorgestelde regeling

De discussie over de nieuwe regeling is inmiddels losgebarsten. Vooral tegenstanders hebben zich gemeld. Hun voornamelijke bezwaar schuilt er in dat de regeling ondoordacht is en daarom onnodig veel vragen oproept, maar vooral dat het de positie van de derden ontoelaatbaar aantast. Als schrikreactie zullen deze derden de fi-

nancieringspraktijk danig aan banden leggen.¹⁹ Echter, ook voorstanders hebben zich gemeld met als argument dat het voorstel recht zou doen aan de wettelijke voorrangpositie.²⁰ Deze discussie focust zich vooral op de wenselijkheid van de regeling in het licht van de maatschappelijke belangen. In dit artikel willen wij daarentegen het accent leggen op de vraag of de regeling wel rechtmatig is. Daarbij gaan wij in op:

- de hiervoor al genoemde horizonbepaling; en
- art. 1 Eerste protocol EVRM.

4 De horizonbepaling

4.1 Algemeen

Hiervoor werd de horizonbepaling aangestipt. Als politieke uitkomst van de discussie over het al dan niet handhaven van het bodemrecht is art. 70 IW 1990 opgenomen. Daar staat: "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." In de Leidraad Invordering 1990 staat bij dit artikel:²¹ "Artikel 70 van de wet komt erop neer dat het bodemrecht zou vervallen als voor 1 januari 1993 met betrekking tot deze problematiek geen wetsvoorstel zou zijn ingediend dat of het bodemrecht zou regelen of het tijdstip van 1 januari 1993 met 1 jaar zou verlengen. Op 30 november 1992 werd bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal een wetsvoorstel ingediend inhoudende een definitieve regeling van het fiscale bodemrecht (*kamerstukken II 1992/93, 22942*). Artikel 70 heeft aldus zijn belang verloren: het huidige bodemrecht blijft lopende het aanhangige wetsvoorstel gehandhaafd." Dat is wel heel erg grote stappen snel thuis. Toen de Invorderingswet in 1990 tot stand kwam was de wetgever nota bene zelf van oordeel dat het bodemrecht²² niet meer in de Invorderingswet thuis hoorde. Via art. 70

¹⁴ Lid 7.

¹⁵ *Kamerstukken II 2012/13, 33 402, nr. 3, p. 47. Het is niet duidelijk op welk moment dit dan aanvangt. Wij denken dat is bedoeld het tijdstip waarop lid 7 de zaak de zaak niet meer als bodemzaak kwalificeert. Zo ook A.J. Tekstra, 'De geforceerde restyling van het bodemrecht', FIB 2012/7, p. 232.*

¹⁶ *Kamerstukken II 2012/13, 33 402, nr. 3, p. 46.*

¹⁷ *Kamerstukken II 2012/13, 33 402, nr. 3, p. 20.*

¹⁸ Lid 9 resp. 15.

¹⁹ Zie onder meer A.J. Tekstra, 'De geforceerde resyling van het bodemrecht', FIP 2012/7, p. 228 e.v.; A.J. Tekstra, 'Het nieuwe bodemrecht (vervolg): het gaat van kwaad tot erger', FIP 2012/8, p. 284 e.v.; F.E.J. Beekhoven van den Boozem, 'Wetsvoorstel wijziging bodem(voor)recht: Overheid, bezint eer ge begint!', *Insolventierecht 2012/6*, p. 127 e.v. en open brief van de Nederlandse Vereniging van Leasemaatschappijen van 27 september 2012.

²⁰ T. van Hees, 'Wetsvoorstel wijziging bodem(voor)recht: een te billijken aanpassing', *Insolventierecht 2012/6*, p. 130 e.v.

²¹ In de Leidraad Invordering 2008 is slechts vermeld dat er geen beleid is ten aanzien van art. 70.

²² Het bodemrecht stamt uit 1845 (art. 16 IW 1845).

werd vastgelegd dat de wetgever kon opteren voor het indienen van een wetsvoorstel in het Burgerlijk Wetboek en wel vóór 1 januari 1993 dan wel als dat onhaalbaar was een verlenging tot maximaal 1 januari 1994. Het wetsvoorstel behelst een afschaffing van het fiscaal voorrecht en de vervanging van het bodemrecht door een bijzonder verhaalsrecht. De parlementaire behandeling hiervan is vastgelopen en zo zijn we terug bij de invoering in 1990.²³

4.2 Verval van art. 22 IW 1990

Waar toe leidt ons deze blik naar de geschiedenis? Wij achten de volgende drietrapsrakket goed verdedigbaar welke alle drie tot consequentie hebben dat art. 22 lid 3 IW 1990 niet meer geldt.

Volgens de wetgeschiedenis had het wetsvoorstel, zoals ingediend op 30 november 1992, vóór het verstrijken van de in art. 70 IW 1990 genoemde termijn van één jaar in werking moeten treden. Dat betekent dat per 1 januari 1994 art. 22 lid 3 IW 1990 is komen te vervallen.

In ieder geval lijkt ons verdedigbaar dat het in art. 70 bedoeld wetsvoorstel binnen een redelijke termijn aangenomen had moeten worden en deze termijn, hoe lang deze ook had mogen zijn, ruimschoots is verstreken. Ten slotte zou met het inwerkingtreden van art. 22bis art. 22 lid 3 IW 1990 in ieder geval niet meer gelden vanaf dat moment als vervallen moet worden beschouwd. Tekstra²⁴ kaart dit aspect zijdelings aan waar hij schrijft dat intrekking van het – nimmer meer in te voeren – voorstel 22 942 het bodemrecht in gevaar zou kunnen brengen. Wat ons betreft gaat het aldus veel verder.

4.3 Waar toe leidt het verval van het bodemrecht?

Verval zou betekenen dat per het moment van verval er geen bodemrecht bestond c.q. bestaat. Alsdan is er geen grondslag voor het verhaal op de bodemzaken van derden. Het door de ontvanger verkregene, en in geval van faillissement het door de curator op grond van art. 57 lid 3 Fw, ontvangene, kan dan worden terug gevorderd. (Behoudens in de gevallen waarin dit door een vaststellingsovereenkomst als bedoeld in art. 7:900 BW of door een onherroepelijke rechterlijke uitspraak wordt geblokkeerd.) De grondslag daarvoor lijkt ons gebaseerd te kunnen worden op een onverschuldigde betaling (art. 6:203 BW), ongerechtvaardigde verrijking (art. 6:212 BW) dan wel onrechtmatige daad (art. 6:162 BW). De verjaringstermijn daarvoor bedraagt bij onverschuldigde

betaling als ook een schadevergoeding wegens onrechtvaardigde verrijking vijf jaar na de aanvang van de dag, volgend op die waarop de schuldeiser zowel met het bestaan van zijn vordering als met de persoon van de ontvanger bekend is geworden en in ieder geval twintig jaren nadat de vordering is ontstaan (art. 3:309 BW).²⁵ Het komt ons voor dat dit het moment is waarop de ontvanger c.q. de curator het bedrag heeft ontvangen. In geval van een onrechtmatige daad geldt een vergelijkbare regeling (art. 3:310 BW).

4.4 Wat betekent deze conclusie voor het bodem(voor)recht?

Er aldus van uitgaande dat art. 22 lid 3 IW 1990 is komen te vervallen hangt het bodemvoorrecht als verwoord in art. 21 lid 2 ook in de lucht. Want kijkend naar de tekst van dat artikel is het gekoppeld aan het bestaan van dat art. 22 lid 3. Juist dat lid is komen te vervallen. Dat bepleit het standpunt dat ook het bodemvoorrecht is komen te vervallen op het moment dat ook het bodemrecht is vervallen. Voor het overige geldt het hetzelfde als voor het bodemrecht.

Daartegen zou nog als argument kunnen worden aangevoerd dat het art. 70 alleen het bodemrecht onder tijdsdruk is gezet. Niet is bedoeld ook het bodemvoorrecht te laten vervallen als niet aan de voorwaarden van dat artikel is voldaan. Dat tegenargument is juist. Het neemt echter naar onze mening niet weg dat de wetgever dan maar beter zijn huiswerk had moeten doen. Onduidelijke wetgeving dient niet in zijn voordeel te worden uitgelegd. Wat ons betreft is aldus ook het bodemvoorrecht komen te vervallen.

5 Art. 1 Eerste protocol EVRM

5.1 Algemeen

Er is nog een tweede grond waarop mogelijk een beroep kan worden gedaan door de bewuste derde jegens de ontvanger.

De Nederlandse tekst van art. 1 Eerste protocol EVRM luidt namelijk: "1. Iedere natuurlijke of rechtspersoon heeft recht op het ongestoord genot van zijn eigendom. Aan niemand zal zijn eigendom worden ontnomen behalve in het algemeen belang en onder voorwaarden voorzien in de wet en in de algemene beginselen van internationaal recht.

²³ A.M.J. Buchem-Spapens & Th.A. Pouw, *Faillissement, surseance van betaling en schuldsanering*, p. 64.

²⁴ A.J. Tekstra, *'De geforceerde restyling van het bodemrecht'*, *FIP* 2012/7, p. 229

²⁵ Dit art. 3:310 regelt ook de gevallen van schadevergoeding uit hoofde van ongerechtvaardigde verrijking. Zie J.H. Nieuwenhuis, *Vermogensrecht: tekst & commentaar: de tekst van de Boeken 3, 5, 6*.

2. De voorgaande bepalingen tasten echter op geen enkele wijze het recht aan, dat een Staat heeft om die wetten toe te passen, die hij noodzakelijk oordeelt om het gebruik van eigendom te reguleren in overeenstemming met het algemeen belang of om de betaling van belastingen of andere heffingen te verzekeren."

5.2 Oordeel van het Europese Hof voor de Rechten van de Mens over het bodemrecht

De voorganger van art. 22 IW 1990, art. 16 IW 1845, is reeds in 1995 bij het Europese Hof voor de Rechten van de Mens (hierna: EHRM) aan de orde geweest.²⁶ In die casus had de Duitse Gasus Dosier- und Fordertechnik GmbH een betonmixer aan de Nederlandse Atlas Junior Beton B.V. geleverd onder het voorbehoud van de eigendom tot de volledige betaling van het geleverde. De ontvanger legde bodembeslag en won (onder andere) de betonmixer uit.

Het EHRM oordeelde in de eerste plaats dat het begrip *eigendom* in het Eerste protocol een autonome betekenis heeft²⁷ en zeker niet is beperkt tot de eigendom van lichamelijke zaken, zodat het ook andere rechten en tevens andere vormen van belang kan omvatten. Het EHRM oordeelde²⁸ tevens dat de uitoefening van het bodemrecht kan worden aangemerkt als inbreuk op het ongestoord genot van een eigendom in de zin van art. 1 lid 1 Eerste protocol EVRM.

"Art. 22bis maakt nog een verdere inbreuk op de rechten van derden"

De geconstateerde inbreuk werd door het EHRM echter aanvaardbaar geacht op grond van het tweede lid van art. 1. Beslaglegging op en uitwinning van goederen/zaken van derden ten behoeve van de invordering van belastingen hoeft volgens het EHRM niet per se disproportioneel te zijn. Bij het beoordelen van de proportionaliteit van de maatregel is (onder meer?) het volgende van belang:

- De staat mag onderscheid maken tussen eigendom die

tot zekerheid is voorbehouden en andere vormen van eigendom.²⁹

- De leverancier die onder eigendomsvoorbehoud levert, creëert bewust een risico en kan dit risico ook vermijden door van de verkoop af te zien, door alleen tegen directe betaling te leveren of door aanvullende zekerheid³⁰ te verlangen.³¹
- De leverancier die aanvaardt dat een door hem geleverde zaak als bodemzaak wordt gebruikt, draagt daardoor bij aan het oproepen van een schijn van kredietwaardigheid.³²
- De ontvanger heeft, in vergelijking met commerciële partijen, minder mogelijkheden om zich in te dekken tegen risico's van slecht betalende debiteuren en tegen de verstrekking van zakelijke zekerheden op bodemgoederen van de belastingschuldige.³³
- De regeling is beperkt tot bodemzaken en deze beperking heeft een wettelijke basis en is in overeenstemming met de uitvoeringspraktijk.³⁴
- Er is sprake van een behoorlijke rechterlijke toetsing.³⁵

Feteris merkt in zijn noot bij *BNB* 1995/262 op dat het begrip *eigendom* ook rechten als een klantenbestand of een huurrecht omvat, alsmede het bezitloos pandrecht. Daarmee ziet het Eerste protocol zowel op het bodemrecht als het bodemvoorrecht al betrof de vraag die het EHRM voorgelegd kreeg alleen het bodemrecht. Ook art. 22bis, dat zowel het bodemvoorrecht als het bodemrecht bestrijkt, kan aldus aan de criteria van dit arrest worden getoetst.

5.3 Toetsing van het voorgestelde art. 22bis aan art. 1 Eerste protocol EVRM

Wij zullen hierna art. 22bis IW 1990 toetsen aan de hiervoor geformuleerde criteria zoals geformuleerd in het Gasus-arrest. Voorop stellen wij daarbij dat het naar onze mening niet voor betwisting vatbaar is dat art. 22bis een nog verdere inbreuk maakt op de rechten van derden dan art. 22 lid 3 (en art. 21 lid 2 IW 1990) al deed. Konden op grond van deze artikelen de (eigendoms)rechten door middel van beslaglegging en uitwinning al worden ontnomen, onder art. 22bis is het straks niet eens meer mogelijk om te voorkomen dat beslag-

29 Par. 68.

30 Het EHRM noemt hier als voorbeeld een bankgarantie.

31 Par. 70.

32 Par. 70.

33 Par. 71.

34 Par. 72.

35 Par. 73. Het EHRM baseerde zich daarbij op het oordeel Hoge Raad in deze zaak (HR 13 januari 1989, nr. 13 366, NJ 1990/211; BNB 1989/129).

26 EHRM 23 februari 1995, nr. 43/1993/438/517, LJN AV7914; V-N 1995, p. 985, nr. 32; BNB 1995/262.

27 Het nationale recht van de verdragsstaten is dus niet bepalend.

28 Par. 53.

legging en uitwinning plaatsvindt op de zaken waarop de rechten zien. Sterker nog, er is sprake van een verplichting een melding te doen, die door de ontvanger ongetwijfeld zal worden gebruikt als waarschuwingssignaal dat hij in aktie moet komen. Wij achten het goed verdedigbaar dat het EHRM thans art. 22 bis om deze reden in strijd zal achten met het Eerste protocol.

5.3.1 Onderscheid vormen van eigendom

Het EHRM achtte het maken van verschil in vormen van eigendom geoorloofd vanwege de verschillen die bestaan tussen degene die goederen verkoopt onder eigendomsvoorbehoud en een gewone eigenaar. De eerstgenoemde is, aldus het EHRM, in principe helemaal niet geïnteresseerd in het behoud van zijn eigendom, hij wil slechts de verkoopprijs van het goed ontvangen.³⁶ Zoals hiervoor al aangegeven, lijkt datzelfde te gelden voor stil verpande zaken (lees: het bodemvoorrecht). Daarin komt met art. 22bis IW 1990 geen verandering. Aldus zal naar ons oordeel het EVRM art. 22bis IW 1990 niet ongeldig achten vanwege een ontoelaatbaar onderscheid in de vormen van eigendom.

“Niet alle argumenten uit het Gasus-arrest kunnen art. 22 bis sanctioneren”

5.3.2 Risicoaanvaarding en schijn van kredietwaardigheid

In de hiervoor gegeven samenvatting van het oordeel van het EHRM is in onderdeel 2 en 3, kort samengevat, gezegd dat degene die onder eigendomsvoorbehoud goederen levert daarmee bewust een risico aanvaardt en bovendien de schijn van kredietwaardigheid helpt wekken. Bovendien hebben leveranciers de keuzemogelijkheid om niet te leveren of om andere zekerheden te verlangen.

Dit argument is volledig toegespitst op situaties als in de Gasus-casus, namelijk het reeds bij de verkoop overeenkomen van een eigendomsvoorbehoud. Afgezien van de vraag of het in economisch barre tijden voor een leverancier wel een reëel alternatief is om dan maar niet te leveren, heeft de leverancier inderdaad die keuze. Er zijn echter zeer wel ook andere situaties denkbaar waarin dit argument niet opgaat. Wat bijvoorbeeld te denken van de adviseur die de facturen voor zijn diensten door onvoorziene financiële problemen bij zijn cliënt onbetaald ziet blijven en

daarvoor zekerheid vraagt in de vorm van een pandrecht? Als de cliënt niet kan betalen, zal deze meestal ook geen bankgarantie kunnen stellen. Naar onze mening kan in dit voorbeeld de adviseur/pandhouder ook niet worden verweten dat hij een schijn van kredietwaardigheid heeft gecreëerd.

Met andere woorden, wij zijn er geenszins van overtuigd dat deze argumenten uit het Gasus-arrest in alle gevallen waarin toepassing van het bodemrecht aan de orde is, een sanctionering van het bodemrecht kunnen dragen. Voor de toepassing van art. 22bis lijkt dat nog sterker het geval. Het artikel blokkeert immers de uitoefening van rechten en het veiligstellen van eigendommen en stille pandrechten op bodemzaken. In dat verband denken wij dat ook de overgangstermijn van drie maanden voor bestaande gevallen veel te kort is. Er zullen bij de belastingschuldige contractspartner die in economisch zwaar weer verkeert meestal geen mogelijkheden voorhanden zijn om de bestaande situatie aan te passen.

5.3.3 Vergelijking ontvanger en commerciële partijen

In het Gasus-arrest overwoog het EHRM ten aanzien van belastingautoriteiten dat zij “do not have the same means at their disposal as commercial creditors for protecting themselves against the consequences of their debtors’ financial problems. Nor have they any other means of protecting themselves against their debtors’ attempts to solve such problems by vesting the title to his “furnishings” in another party as a device of borrowing against security.”

Opnieuw lijkt deze overweging te zijn toegespitst op situaties waarin, net als Gasus, de rechthebbende derde een verkoopovereenkomst aangaat waarbij het eigendomsvoorbehoud onderdeel uitmaakt van de leveringsvoorwaarden. De zakelijke crediteur die later, vanwege niet voorziene betalingsproblemen bij zijn afnemer, alsnog wenst over te gaan tot het vestigen van een pandrecht, verkeert helemaal niet in een betere positie dan de fiscus. Immers, ook de fiscus bedient zich in het kader van betalingsregelingen van zekerheidsrechten als pand en hypotheek. Maar, daarnaast beschikt de fiscus over het instrumentarium om, zonder rechterlijke tussenkomst, (bodem)beslag te leggen. In die situaties bevindt de fiscus zich dus juist in een betere positie. Met art. 22bis wordt die ongelijkheid alleen maar vergroot doordat de pandhouder, niet zijnde de fiscus, ook aan zijn pandrecht de facto niets meer heeft.

5.3.4 Beperking tot bodemzaken, wettelijke basis, bestaande praktijk en rechterlijke toetsing

Het EHRM achtte de toepassing van het bodemrecht mede niet in strijd met het Eerste protocol EVRM omdat het beperkt was tot bodemzaken, een wettelijke basis had, in overeenstemming was met de bestaande uitvoe-

ringspraktijk en sprake was van een behoorlijke rechterlijke toetsing. Hiervoor is bij de horizonbepaling aangegeven dat deze naar onze mening uiteindelijk leidt tot het verval van art. 22 lid 3 (bodembrecht) en daarmee tot dat van het bodemvoorrecht ex art. 21 lid 2 IW 1990. Naar onze mening is er dus geen sprake (meer) van een wettelijke basis.

Verder is, die nieuwe regeling art. 22bis niet conform de bestaande uitvoeringspraktijk maar breekt daar juist expliciet mee.

5.4 Conclusie toetsing art. 1 Eerste protocol EVRM

Naar onze mening dient zowel het bodembrecht als het bodemvoorrecht aan dit artikel te worden getoetst. Art. 22 bis IW 1990 leidt in onze ogen tot inbreuk op de eigendomsrechten in de brede zin van het woord. De vraag luidt dan of dit onaanvaardbaar is. De in het Gasus-arrest genoemde argumenten gelden niet, althans lang niet allemaal, voor art. 22bis. Het lange verstrijken van de tijd als hiervoor verwoord met betrekking tot de horizonbepaling zou thans ook nog een argument kunnen zijn die voor het EHRM afdoende is om tot disproportionaliteit te concluderen.

5.5 Waartoe leidt deze conclusie?

Dit betekent naar onze mening dat art. 22 bis IW 1990 geen werking heeft. De situatie van vóór de beoogde inwerkingtreding blijft dan bestaan tenzij het in de vorige alinea beschreven tijdsverloop al tot een ontoelaatbaarheid leidt. De vraag doemt dan ook hier op vanaf wanneer dit dan het geval is.

Wat betekent deze conclusie voor het bodem(voor)recht? De conclusies zijn identiek aan die zoals hiervoor verwoord ten aanzien van de horizonbepaling.

6 Concluderend

Het bodem(voor)recht staat te trillen op zijn benen. Naar onze mening is het al lang vervallen op grond van overschrijding van de termijn als genoemd in de horizonbepaling en leidt het er in ieder geval toe dat per het moment van inwerkingtreding het komt te vervallen. Evenmin kan art. 22 bis IW 1990 de toets van het Eerste protocol EVRM doorstaan. Indien dit geldend recht mocht zijn, is daarmee gezegd dat de ontvanger met dit voorstel in zijn eigen mes is gevallen. Een kwestie van zijn huiswerk doen.