

Consultatiedocument herijking van het fiscale bodem(voor)recht

Dit consultatiedocument is als volgt opgebouwd. Uit hoofdstuk 1 volgt een inleiding over het onderwerp. Hierna zal in hoofdstuk 2 worden ingegaan op de redenen waarom het kabinet een consultatie start over de herijking van het fiscale bodem(voor)recht. Vervolgens wordt in hoofdstuk 3 het fiscale bodem(voor)recht op hoofdlijnen toegelicht, gevolgd door beschrijving van het belang van het fiscale bodem(voor)recht in hoofdstuk 4. Vervolgens zullen in hoofdstuk 5 knelpunten worden benoemd en in hoofdstuk 6 de uitgangspunten die bij een herijking van het fiscale bodem(voor)recht in acht worden genomen. In hoofdstuk 7 wordt nader ingegaan op de keuze voor de drie beleidsrichtingen en worden deze op hoofdlijnen toegelicht. Hierna worden in de hoofdstukken 8 tot en met 10 de beleidsrichtingen toegelicht. In de bijlage staan een aantal (algemene en specifieke) vragen over de beleidsrichtingen waarop u – indien deze vragen voor u relevant dan wel te beantwoorden zijn – kunt reageren.

1. Inleiding

Schuldeisers kunnen in beginsel hun vordering verhalen op het volledige vermogen van de schuldenaar¹, waarbij schuldeisers onderling in beginsel gelijk zijn en schulden naar evenredigheid worden voldaan.² Dit uitgangspunt van gelijkheid van schuldeisers wordt doorbroken wanneer een schuldeiser zich kan beroepen op een gevestigd zekerheidsrecht of voorrecht dat voortvloeit uit de wet. In dat geval kan die schuldeiser met voorrang zijn vordering verhalen op het vermogen van de schuldenaar.³ Bij de inning van belastingschulden geniet de Belastingdienst een bijzondere positie, die in de eerste plaats voortkomt uit een wettelijk voorrecht, het zogenaamde **fiscale voorrecht**.⁴ In beginsel komt dit fiscale voorrecht na het hypotheek- en pandrecht, tenzij de wet anders bepaalt. Indien sprake is van een bezitloos pandrecht dat door een andere schuldeiser is gevestigd op een zogenaamde bodemzaak, dan gaat het fiscale voorrecht boven dat pandrecht (het **bodemvoorrecht**). Een tweede reden waaraan de Belastingdienst een bijzondere positie ontleent bij het nemen van verhaal is de mogelijkheid in de Invorderingswet 1990 (hierna: IW 1990) om onder voorwaarden verhaal te nemen op zaken die zich op de bodem van de belastingschuldige bevinden, maar eigendom zijn van een derde (het **bodemrecht**). In dit consultatiedocument wordt met het **fiscale bodem(voor)recht** bedoeld op zowel het bodemvoorrecht als het bodemrecht.

Het fiscale bodem(voor)recht is een oud invorderingsinstrument. Al ver voor de invoering van het huidige Burgerlijk Wetboek en de IW 1990, kende ons recht in de Code Napoleon al een bepaling die kan worden gezien als de voorloper van het huidige fiscale bodem(fiscale)recht. Bij het ontwerp van de Invorderingswet 1845 (hierna: IW 1845) werd gekozen voor een bepaling in soortgelijke bewoordingen.

¹ Artikel 3:276 van het Burgerlijk Wetboek.

² Artikel 3:277 van het Burgerlijk Wetboek.

³ Artikel 3:278, eerste lid, van het Burgerlijk Wetboek.

⁴ Artikel 21 van de Invorderingswet 1990.

Bij de invoering van de IW 1990 is een eventuele herwaardering van het fiscale bodem(voor)recht benoemd. Het toenmalige kabinet was van mening dat het fiscale bodem(voor)recht ten principale diende te worden herzien in het kader van de totstandkoming van een nieuw Burgerlijk Wetboek (hierna NBW). De invoering van het NBW liep vertraging op, waardoor tijdens de parlementaire behandeling van de IW 1990 nog een herwaardering van voorrechten van de ontvanger moest plaatsvinden en nog niet duidelijk was welke rangorde van voorrang van privaatrechtelijke en publiekrechtelijke vorderingen zou moeten gelden. De bepaling uit de IW 1845 ging daarom zonder heroverweging over naar de IW 1990. De Tweede Kamer had bij de behandeling van het wetsvoorstel IW 1990 bezwaren tegen het niet herwaarderen van het fiscale bodem(voor)recht. Uiteindelijk is besloten om in de IW 1990 een horizonbepaling op te nemen. Door het opnemen van een horizonbepaling in artikel 70 IW 1990 werd voorkomen dat het fiscale bodem(voor)recht in de huidige vorm zonder meer gehandhaafd zou blijven zonder een discussie over herwaardering. Eind 1992 is het wetsvoorstel Voorrang van vorderingen en vereenvoudigde afwikkeling faillissement (wetsvoorstel 22 942) ingediend met hierin onder andere een definitieve regeling omtrent het fiscale bodem(voor)recht.

De genoemde handelingen hebben tot op heden echter niet geleid tot een herijking van het fiscale bodem(voor)recht. Op 27 juni 2022 heeft de minister voor Rechtsbescherming de Tweede Kamer geïnformeerd over de intrekking van wetsvoorstel 22 942.⁵ Het wetsvoorstel is ingetrokken, omdat de inhoud daarvan achterhaald was. De intrekking van wetsvoorstel 22 942 laat onverlet dat het onderzoek naar de werking van en eventuele alternatieven voor het fiscale bodem(voor)recht wordt gecontinueerd. In dat kader zijn drie beleidsrichtingen opgesteld, die in dit consultatiedocument uiteen worden gezet.

2. Waarom consulteert het kabinet

Het fiscale bodem(voor)recht is niet enkel voor de Belastingdienst van belang en relevant. Eventuele wijzigingen in het fiscale bodem(voor)recht kunnen (aanzienlijke) gevolgen hebben voor onder meer ondernemers, financieringsmaatschappijen, leasemaatschappijen en curatoren. Gelet daarop acht het kabinet het van belang om alle betrokken partijen in een vroeg stadium bij deze materie te betrekken.

In het verleden hebben het ministerie van Financiën, het ministerie van Justitie en Veiligheid en de Belastingdienst meermaals met verschillende stakeholders gesproken over het herijken van het fiscale bodem(voor)recht. Deze gesprekken zijn als zeer nuttig ervaren en hebben geleid tot interessante inzichten. Gezien deze eerdere positieve ervaringen betreft het kabinet deze stakeholders en andere partijen voor wie dit vraagstuk relevant kan zijn graag ook actief bij de nadere uitwerking van één (of meerdere) beleidsrichting(en) die in dit consultatiedocument zijn opgenomen. Op die manier kan het kabinet een zorgvuldige afweging maken bij de keuze voor het nader uitwerken van een beleidsrichting. Daarnaast acht het kabinet het wenselijk stakeholders juist te betrekken bij de keuzes die omtrent het onderliggende vraagstuk kunnen worden gemaakt. De beleidsrichtingen die in dit consultatiedocument zijn opgenomen zijn niet tot in detail

⁵ Kamerstukken II 2021/22, 22942, nr. 11.

uitgewerkt, maar op hoofdlijnen. Op die manier krijgen stakeholders de ruimte om zich uit te laten over de keuzes die nog kunnen worden gemaakt. Voorts acht het kabinet het wenselijk om alle belangstellenden de ruimte te geven om te reageren met inachtneming van de uitgangspunten die in hoofdstuk 6 worden genoemd.

3. Het huidige fiscale bodem(voor)recht

In de inleiding is reeds opgemerkt dat de Belastingdienst bij de inning van belastingschulden een voorrecht geniet (het fiscale voorrecht). Voor dit fiscale voorrecht geldt dat het een hogere rangorde heeft dan het pandrecht wanneer het een pandrecht betreft dat is gevestigd op een bodemzaak dat in de macht blijft van de belastingschuldige (het bodemvoorrecht). Het gaat hier om zaken die zich tijdens de beslaglegging of op het moment waarop de belastingschuldige faillieert bevinden op de bodem van de belastingschuldige. Het bodemvoorrecht gaat echter niet voor op een pandrecht op vorderingen of voorraden. Het bodemvoorrecht kan voorts alleen door de Belastingdienst worden ingeroepen bij belastingen die in het derde lid van artikel 22 IW 1990 worden genoemd.⁶ Het gaat hierbij om zogenaamde aangiftebelastingen alsmede de eventueel daarbij opgelegde boetes.

Naast het fiscale voorrecht heeft de Belastingdienst dankzij het eveneens in de IW 1990 geregelde fiscale bodem(voor)recht de mogelijkheid om verhaal te halen op zaken die zich op de bodem van de belastingschuldige bevinden, maar eigendom zijn van een derde. De Belastingdienst heeft hierbij de intentie om zogeheten reëel eigendom te respecteren.⁷ Om die reden voorziet het beleid dat is opgenomen in de Leidraad Invordering 2008 (LI 2008) erin dat huur, bruikleen en operational lease in beginsel door de Belastingdienst worden ontzien.

De Belastingdienst kan derhalve alleen een beroep doen op het fiscale bodem(voor)recht ten aanzien van zaken die zich op de bodem van de belastingschuldige bevinden.⁸ In de praktijk gaat het bij bodemzaken doorgaans om de inventaris van een bedrijf. Handelsvoorraden en showroommodellen zijn geen bodemzaken. In beginsel zijn ook voertuigen, bijvoorbeeld bedrijfsauto's, geen bodemzaken.

Bij een faillissement komen in beginsel alle op de zaken van de belastingschuldige gelegde beslagen te vervallen.⁹ Die zaken vallen vanaf dat moment onder het algehele faillissementsbeslag. Dit betekent dat een door de Belastingdienst gelegd bodembeslag op bodemzaken van de belastingschuldige (bodemvoorrecht) komt te vervallen, zodra het

⁶ Het gaat hierbij bijvoorbeeld om de loonbelasting die ten laste komt van inhoudingsplichtigen of de omzetbelasting.

⁷ Beleidsmatig is nader uitgewerkt wanneer geen sprake zal zijn van terughoudend beleid. Bij eigendomsvoorbehoud, leverancierskrediet, huurkoop en financial lease is volgens de Leidraad Invordering 2008 geen sprake van reëel eigendom. In die situaties is de economische verhouding tussen de belastingschuldige en de bodemzaken namelijk veelal van dien aard dat de bodemzaken zijn aan te merken als eigendom van de belastingschuldige.

⁸ Bij bodemzaken gaat het om: ingeogste of nog niet ingeogste vruchten (bijvoorbeeld geogste aardappelen die zich op de bodem van de belastingschuldige bevinden), roerende zaken die dienen tot stoffering van een huis of landhoeft en roerende zaken tot bebouwing of gebruik van het land (zie artikel 22, derde lid, van de Invorderingswet 1990).

⁹ Artikel 33, tweede lid, van de Faillissementswet.

faillissement van die belastingschuldige wordt uitgesproken. Een bodembeslag op bodemzaken die toebehoren aan een ander dan de gefailleerde belastingschuldige (bodemrecht) vervalt daarentegen niet bij een faillissement van de belastingschuldige. Die bodemzaken behoren immers niet toe aan de gefailleerde en vallen buiten het algehele faillissementsbeslag.

In een faillissement blijft de buiten het faillissement bestaande rangorde in stand. Het bodemvoorrecht van de Belastingdienst gaat dus nog steeds boven een bezitloos pandrecht. De curator behartigt de belangen van bevoorrechte schuldeisers, waaronder die van de Belastingdienst.¹⁰ Dit betekent dat als sprake is van uitwinning van bodemzaken door of namens de pandhouder, de opbrengst via de boedel naar de Belastingdienst gaat. Doordat de opbrengst via de boedel loopt, wordt met de opbrengst eerst bijgedragen aan de algemene faillissementskosten. Als er na het voldoen van de algemene faillissementskosten nog een bedrag resteert, dan zal de curator dat bedrag uitkeren aan de Belastingdienst.

4. Belang van het fiscale bodem(voor)recht

Het fiscale voorrecht – en in het verlengde daarvan het fiscale bodem(voor)recht – zorgt voor een sterke(re) positie van de Belastingdienst bij de inning van belastinggelden. Deze sterke positie voor de Belastingdienst is naar de mening van het kabinet gerechtvaardigd. De Belastingdienst is immers geen 'gewone' schuldeiser.

In de memorie van toelichting bij invoering van de IW 1990 worden meerdere argumenten genoemd waarom de Belastingdienst bij belastingschulden een voorrecht is toegekend en op grond waarvan volgens het kabinet onverkort een bevoorrechte positie gerechtvaardigd is.¹¹ Een belangrijk argument voor de bevoorrechte positie is dat de Belastingdienst niet zijn eigen debiteuren kan uitkiezen en dus ook geen debiteuren kan weigeren. Tevens kan de Belastingdienst vooraf geen zekerheid bedingen. Dit terwijl de overheid met zekerheid moet kunnen rekenen op de inkomsten die worden gegeneerd via de belastingheffing en waarbij eventuele niet-ontvangen inkomsten niet ten laste mogen komen van belastingschuldigen die wel tijdig en volledig aan hun belastingverplichtingen voldoen. Zonder het fiscale voorrecht zou de Belastingdienst een achtergestelde positie innemen ten aanzien van andere schuldeisers.

Met een voorrecht als het fiscale bodem(voor)recht heeft de Belastingdienst meer zekerheid dat een openstaande belastingschuld (gedeeltelijk) wordt voldaan. Voorts biedt het fiscale bodem(voor)recht de Belastingdienst de mogelijkheid om meer ruimte te nemen in het invorderingsbeleid. Door de sterkere positie kan de Belastingdienst de belastingschuldige namelijk meer ruimte geven om tijdelijke liquiditeitsproblemen op te lossen. Wanneer de betaling uitblijft, kan de Belastingdienst pogen verhaal te halen op de bodemzaken. Daarentegen voorziet het fiscale bodem(voor)recht de Belastingdienst in een middel om een belastingschuldige te bewegen tot betaling van een openstaande belastingschuld. Het is aannemelijk dat zonder het fiscale bodem(voor)recht de Belastingdienst een invorderingspolitiek moet voeren die minder ruimte kan

¹⁰ Artikel 57, derde lid, van de Faillissementswet.

¹¹ Kamerstukken II 1887/88, 20588, nr. 3, p. 62.

geven aan (levensvatbare) ondernemingen om tijdelijke liquiditeitsproblemen te boven komen. Een invorderingspolitiek die voorbij gaat aan de individuele omstandigheden in een concreet geval staat haaks staan op de uitgangspunten van en de maatregelen die volgen uit herijking van de invorderingsstrategie van de Belastingdienst. In de kabinetsreactie op het POK-rapport¹² heeft het kabinet toegezegd dat de invorderingsstrategieën van zowel de Belastingdienst als Toeslagen worden herijkt, in het bijzonder voor burgers die langdurig te maken hebben met hoge schulden.¹³

Bovendien dient het budgettaire belang bij het fiscale bodem(voor)recht in de beschouwing te worden betrokken. Het CPB heeft in 2004 in samenwerking met onderzoeks- en adviesbureau ECORYS-NEI onderzoek gedaan naar de werking van fiscale voorrechten, waaronder het fiscale bodem(voor)recht.¹⁴ Het CPB heeft daarbij geanalyseerd wat de opbrengst van fiscale voorrechten is. Voorts is in kaart gebracht wat de financiële gevolgen voor de Belastingdienst zijn als fiscale voorrechten, zoals het fiscale bodem(voor)recht, worden afgeschaft. Volgens dit rapport zou het budgettaire belang van het fiscale bodem(voor)recht tussen de 462 en 611 miljoen euro bedragen. Aangezien deze schatting na 2004 niet meer is geactualiseerd, wordt op dit moment in samenwerking met de Belastingdienst opnieuw onderzoek gedaan naar het budgettaire belang van het fiscale bodem(voor)recht voor de Belastingdienst. Het in kaart brengen van het budgettaire effect is een tijdrovend en secuur proces, nu niet zonder meer uit de systemen van de Belastingdienst kan worden herleid dat bepaalde gelden zijn ontvangen als gevolg van het fiscale bodem(voor)recht. Enkel op dossierniveau kan worden vastgesteld of gelden zijn ontvangen als gevolg van de toepassing van het bodem(voor)recht. Voorts maakt de omstandigheid dat het reguliere invorderingsproces als gevolg van de coronapandemie de afgelopen jaren is onderbroken, het onderzoek naar het budgettaire effect van het fiscale bodem(voor)recht nog complexer. De eerste resultaten van het onderzoek naar het budgettaire effect worden op zijn vroegst begin 2025 verwacht. Gelet daarop kunnen in dit consultatiedocument geen resultaten worden meegenomen. De resultaten zullen te zijner tijd onderdeel uitmaken van de nadere uitwerking van één of meerdere beleidsrichtingen.

Het fiscale bodem(voor)recht speelt daarnaast een rol in het vraagstuk rond de financiering van de afwikkeling van faillissementen door de curator. Al sinds enige tijd is de klacht dat het salaris van curatoren (deels) onbetaald blijft, onder meer in gevallen waarin een groot deel van de goederen van de gefailleerde zijn belast met een pand- of hypotheekrecht (de zogenaamde lege boedelproblematiek). Pand- of hypotheekhouders kunnen zich buiten de boedel om verhalen op de goederen waarop het zekerheidsrecht rust, waardoor zij niet bijdragen in de algemene faillissementskosten (waaronder het salaris van de curator). Zoals hiervoor in hoofdstuk 3 is behandeld geldt dat bij de aanwezigheid van bodemzaken de curator de belangen van de Belastingdienst in verband met het bodemvoorrecht behartigt. Bij uitwinning van bodemzaken in faillissement gaat de opbrengst daarom wel via de boedel naar de Belastingdienst. Dit betekent

¹² Kamerstukken II 2020/21, 35510, nr. 4, p. 11.

¹³ De herijking richt zich primair op (invordering bij) natuurlijke personen, zowel burgers als ondernemers. Wel wordt er rekening gehouden met de eventuele impact van de ambities in deze strategie op rechtspersonen en personenvennootschappen.

¹⁴ CPB i.s.m. ECORYS-NEI, Afschaffen of niet? Analyse van fiscale verhaalsrechten bij faillissement, februari 2004.

dat met deze opbrengst wel wordt bijgedragen aan de algemene faillissementskosten. Wijzigingen ten aanzien van het bodemvoorrecht hebben dus gevolgen voor de bekostiging van de afhandeling van faillissementen. Als bijvoorbeeld het fiscale bodem(voor)recht wordt afgeschaft of wordt vervangen door een rechtstreekse afdracht door de pandhouder dan bestaat het risico dat de lege boedelproblematiek wordt vergroot.

5. Knelpunten bij het fiscale bodem(voor)recht

De afgelopen decennia zijn er verscheidene rapporten uitgebracht over de werking van en een alternatief voor het fiscale bodem(voor)recht. Vanuit meerdere kanten zijn er kanttekeningen geplaatst op het fiscale bodem(voor)recht. Het fiscale bodem(voor)recht zou onder meer te complex zijn en resulteren in (aanzienlijke) administratieve en financiële lasten voor pandhouders, derden en belastingschuldigen. Daarenboven kan het fiscale bodem(voor)recht leiden tot (complexe) juridische vraagstukken – bijvoorbeeld of een bepaalde zaak onder het fiscale bodem(voor)recht valt – met als gevolg dat het uitwinnen van bodemzaken aanzienlijke vertraging kan oplopen en kan resulteren in extra kosten, terwijl een dergelijke vertraging bij insolventieprocedures onwenselijk is.

In het verlengde hiervan wordt er aandacht gevraagd voor verminderde *efficiency* en economische verstoringen als gevolg van het fiscale bodem(voor)recht. In dat verband wordt er opgemerkt dat door het fiscale bodem(voor)recht pandhouders en derden er belang bij kunnen hebben om in bepaalde gevallen bodemzaken uit de handen van de Belastingdienst te houden. Hierdoor kan er sprake zijn van een *ratrace* tussen de pandhouder/derde en de Belastingdienst om wie zich de bodemzaak dan wel de opbrengst daarvan kan toe-eigenen. In het kader van een *ratrace* zijn er in het verleden verschillende ontwijkingsconstructies opgezet. Het opzetten van ontwijkingsconstructies om zodoende bodemzaken veilig te stellen kan leiden tot minder *efficiency*. Daarnaast zou het fiscale bodem(voor)recht kunnen resulteren in een te coulant uitstelbeleid door de Belastingdienst. Een te coulant invorderingsbeleid kan als gevolg hebben dat niet-levensvatbare ondernemingen te lang blijven voortbestaan.

Voorts is meermaals in de literatuur opgemerkt dat het begrip bodemzaken achterhaald is. Het begrip bodemzaken is geïntroduceerd in een periode dat de maakindustrie en agrarische sector een omvangrijk deel van de Nederlandse economie vertegenwoordigden, terwijl sinds de inwerkingtreding van de IW 1845 de Nederlandse economie aanzienlijk is veranderd. De tertiaire sector is een belangrijk en omvangrijk onderdeel geworden van de Nederlandse economie. Een verouderd begrip als bodemzaken kan een ongelijkwaardig speelveld creëren. Ondernemers uit bepaalde sectoren, bijvoorbeeld de maakindustrie en agrarische sector, zullen in tegenstelling tot zakelijke dienstverleners veel meer rekening moeten houden met het fiscale bodem(voor)recht.

Tot slot zou het fiscale bodem(voor)recht volgens sommigen onrechtvaardig zijn. Het bodem(voor)recht vormt immers een uitzondering op de hoofdregel dat een schuldeiser zijn vordering kan verhalen op het vermogen van zijn eigen schuldenaar. Daarnaast wordt er bij het bodem(voor)recht een onderscheid gemaakt tussen verschillende leasevormen in verband met het

ontzien van reëel eigendom door de Belastingdienst¹⁵. Het voorgaande kan door de betrokkenen als onredelijk worden ervaren.

6. Uitgangspunten bij herijking van het fiscale bodem(voor)recht

Bij de herijking van het fiscale bodem(voor)recht worden die hiervoor genoemde knelpunten en kanttekeningen in de beschouwing betrokken bij het herijken van het fiscale bodem(voor)recht. Het kabinet zal bij de herijking vijf randwoorden als uitgangspunten nemen. Het gaat hierbij om de uitvoerbaarheid, complexiteitsreductie, regie, positie van de curator en het budgettaire belang. Hieronder worden de uitgangspunten kort toegelicht.

Uitvoerbaarheid

Het is evident dat het alternatief voor de Belastingdienst uitvoerbaar moet zijn. Tevens dient er gekeken te worden naar de uitvoerbaarheid voor andere stakeholders, zoals financieringsmaatschappijen, leasemaatschappijen en curatoren. Een alternatief moet voor alle betrokken partijen tot een voor hen uitvoerbare situatie leiden.

Complexiteitsreductie

Bij een eventueel alternatief moet voor alle betrokken partijen voldoende duidelijk zijn wanneer en op welke zaken de Belastingdienst zich kan verhalen. Een alternatief dient ook eenduidig en voorspelbaar te zijn voor de betrokken partijen. Bij alternatieve vormgeving dienen complexe juridische vraagstukken – bijvoorbeeld over of iets onder het voorrecht valt of niet – te worden voorkomen. Door de voorwaarde te stellen dat een alternatief eenduidig en voorspelbaar is, kunnen tijdrovende en inefficiënte juridische discussies worden voorkomen.

Regie

Het is van belang dat de Belastingdienst voldoende zicht heeft op de financiële positie van een ondernemer en kan optreden als een belastingschuld onbetaald is gebleven. Hierbij is het vanuit het perspectief van de Belastingdienst wenselijk dat de Belastingdienst zelf kan bepalen wanneer wordt besloten een beroep te doen op een (dwang)invorderingsmogelijkheid. Dit kan ook in het voordeel zijn van ondernemers, als daarmee eventuele schuldenoploop bij (niet-levensvatbare) ondernemingen wordt voorkomen.

In het verlengde hiervan benadrukt het kabinet nogmaals de rechtvaardiging en wenselijkheid van een sterke positie van de Belastingdienst bij de inning van belastinggelden. In hoofdstuk 4 is uiteengezet waarom de Belastingdienst geen 'normale' schuldeiser is en een bevoorrechte positie wenselijk is. Bij alle drie de beleidsrichtingen is daarom nadrukkelijk aandacht voor de relatief sterke positie van de Belastingdienst en het waarborgen daarvan. Daarbij past uiteraard dat de Belastingdienst prudent omgaat met het fiscale bodem(voor)recht.

¹⁵ Niet elke leasevorm wordt door de Belastingdienst ontzien. In de Leidraad Invordering 2008 is nader uitgewerkt wanneer geen sprake zal zijn van terughoudend beleid. Bij eigendomsvoorbehoud, leverancierskrediet, huurkoop en financial lease is volgens de Leidraad Invordering 2008 geen sprake van reëel eigendom. In die situaties is de economische verhouding tussen de belastingschuldige en de bodemzaken namelijk veelal van dien aard dat de bodemzaken zijn aan te merken als eigendom van de belastingschuldige. Zie ook hoofdstuk 3.

Financiering afwikkeling faillissementen en budgettair belang

Voor een goede afwikkeling van faillissementen is een adequate financiering van belang. Zoals in hoofdstuk 4 is behandeld, kunnen wijzigingen ten aanzien van het bodemvoorrecht gevolgen hebben voor de middelen die voor de curator beschikbaar zijn om zijn taken te kunnen vervullen. Bij de herijking van het fiscale bodem(voor)recht wordt dit belang van een adequate financiering van de afwikkeling van faillissementen in het oog gehouden, zeker gezien de lege boedelproblematiek zoals in hoofdstuk 4 is uiteengezet. Op dit moment loopt er een onderzoek in opdracht van het Wetenschappelijk Onderzoek- en Datacentrum (WODC) naar de aard en omvang van de lege boedelproblematiek, waarbij ook wordt gekeken naar eventuele oplossingen. Dit onderzoek is naar verwachting voor 2025 afgerond. Bij de herziening van het fiscale bodem(voor)recht zal rekening worden gehouden met de uitkomsten van dit onderzoek. Verder is er oog voor het budgettaire belang van het fiscale bodem(voor)recht. Op dit moment wordt opnieuw onderzoek gedaan naar het budgettaire belang van het fiscale bodem(voor)voorrecht.¹⁶

7. Drie beleidsrichtingen

De herijking van het fiscale bodem(voor)recht is een complex vraagstuk. Onder meer de vraag of een voorrecht als het fiscale bodem(voor)recht – al dan niet in gewijzigde vorm – moet worden gehandhaafd is door de belangen van meerdere actoren bij dit vraagstuk niet zonder meer te beantwoorden. Desalniettemin poogt het kabinet op een afzienbare termijn met een (slot)reactie te komen op hetgeen ruim dertig jaar geleden is gevraagd: een herijking van het fiscale bodem(voor)recht.

Ten behoeve van een antwoord op de vraag of en eventueel hoe het fiscale bodem(voor)recht moet worden herzien, worden in dit consultatiedocument drie beleidsrichtingen gepresenteerd. Het consulteren van drie beleidsrichtingen krijgt de voorkeur boven maar één beleidsrichting, omdat het kabinet wil voorkomen dat in dit stadium van het onderzoek te veel de focus komt te liggen op één beleidsrichting zonder dat voldoende duidelijk is dat die beleidsrichting ook daadwerkelijk tot een finale en afdoende reactie leidt ten aanzien van het vraagstuk. Voorkomen moet worden dat nu de focus op één beleidsrichting ligt dan wel heeft gelegen en dat later blijkt dat andere beleidsrichtingen kansrijker dan wel wenselijker zijn, zeker nu het onderzoek al geruime tijd in beslag neemt. Daarnaast zijn de beleidsrichtingen – zoals eerder in het stuk benoemd – nog niet tot in detail uitgewerkt. Naast dat hiermee kan worden voldaan aan de wens om stakeholders actief te betrekken bij de keuzes die kunnen worden gemaakt en niet enkel de daadwerkelijke invulling van een gemaakte keuze, sluit het ook aan op hetgeen hiervoor is toegelicht over het voorkomen van dat de focus (te veel) komt te liggen op een bepaalde uitkomst. Het is in dit stadium voorbarig om één beleidsrichting in detail uit te werken, aangezien onderzoeken naar het budgettaire effect van het fiscale bodem(voor)recht en de lege boedelproblematiek nog niet zijn afgerond. Het voorgaande laat onverlet dat wél gekeken kan worden naar de keuzes die bij het onderliggende vraagstuk kunnen worden gemaakt.

¹⁶ Zie ook hoofdstuk 4.

Bij het vormgeven van de beleidsrichtingen heeft het kabinet gekozen voor drie duidelijke 'richtingen', waarbij elke beleidsrichting voortbordurt op één specifiek vertrekpunt. Deze drie vertrekpunten sluiten aan op hetgeen in het verleden al meermaals is besproken en naar voren is gebracht bij het onderhavige vraagstuk. De eerste beleidsrichting heeft als vertrekpunt dat het fiscale bodem(voor)recht wordt gehandhaafd, onder de voorwaarde dat dit wordt gemoderniseerd. Bij de tweede beleidsrichting is het vertrekpunt dat het fiscale bodem(voor)recht wordt vervangen door een ander verhaalsrecht. Tot slot is bij de derde beleidsrichting het vertrekpunt dat het fiscale bodem(voor)recht wordt afgeschaft, zonder dat hiervoor een alternatief verhaalsrecht komt en waarbij het (financiële) belang van onder meer de Belastingdienst op een andere wijze moet worden gewaarborgd. De keuze voor verschillende vertrekpunten betekent niet dat een specifieke beleidsrichting geheel op zichzelf moet worden gezien. Het is denkbaar dat de specifieke elementen uit een beleidsrichting worden betrokken bij een andere beleidsrichting. Door te kiezen voor deze drie concrete beleidsrichtingen verwacht het kabinet gericht te kunnen toewerken naar een finale reactie.

De drie beleidsrichtingen worden in de navolgende hoofdstukken toegelicht, waarbij ook per beleidsrichting uitgebreid aandacht is voor de positie van de curator. Voorts worden enkele (eerste) aandachtspunten genoemd, die bij het formuleren van de beleidsrichtingen zijn gesignaleerd.

8. Beleidsrichting 1: modernisering van het fiscale bodem(voor)recht

Kern

Bij de eerste beleidsrichting wordt het fiscale bodem(voor)recht gemoderniseerd. Het fiscale bodem(voor)recht wordt op een aantal onderdelen gewijzigd, waaronder de reikwijdte, de meldingsregeling en rechtsbescherming. Deze wijzigingen hebben als doel om het fiscale bodem(voor)recht onder meer voorspelbaarder en minder complex te maken. Bij een modernisering van het fiscale bodem(voor)recht is het vertrekpunt het bestendigen van de bevoorrechte positie van de Belastingdienst, waarbij ook oog is voor de belangen van andere betrokken partijen.

Bij een modernisering blijft het fiscale bodem(voor)recht op hoofdlijnen gelijk. De Belastingdienst behoudt dus zijn voorrecht ten aanzien van de goederen die zich bij de belastingschuldige bevinden die zijn verpand of het eigendom zijn van een derde, waarbij het 'alles of niets' karakter van het fiscale bodem(voor)recht niet verandert. Voorts behoudt de Belastingdienst de mogelijkheid om regie te voeren om voldoening van de openstaande belastingschuld te bewerkstelligen. Bij een modernisering kan nadrukkelijk worden overwogen om (beleidsmatig) vast te leggen dat het fiscale bodem(voor)recht dient te worden toegepast als laatste mogelijkheid voor de Belastingdienst om een openstaande belastingschuld betaald te krijgen. Dit past bij het uitgangspunt dat de Belastingdienst prudent omgaat met het fiscale bodem(voor)recht.

Reikwijdte

Bij het fiscale bodem(voor)recht draait het om bodemzaken. Bij een modernisering kan worden overwogen om het fiscale bodem(voor)recht te moderniseren door bodemzaken te vervangen door bedrijfsgebonden activa. Dit laatste vraagt wel om een nauwkeurige definiëring om afbakeningsvraagstukken zo veel mogelijk te voorkomen. In dat verband kan het verhaalsrecht worden gekoppeld aan alle roerende zaken van de belastingschuldige. Door aan te sluiten bij het bestaande begrip roerende zaken uit het burgerlijk Wetboek¹⁷ zal er naar alle waarschijnlijkheid de minste ruimte zijn voor vraagstukken over welke goederen onder het verhaalsrecht vallen. Het begrip roerende zaken zorgt in vergelijking met het begrip bodemzaken en bedrijfsgebonden activa voor meer duidelijkheid.

Door te kiezen voor een nieuw (ruimer) begrip kan een gelijkwaardiger speelveld worden gecreëerd, waarbij het voorrecht ook beter aansluit op de huidige economie. De Nederlandse economie ziet er (heel) anders uit dan bij de inwerkingtreding van het fiscale bodem(voor)recht. Bij het begrip bodemzaken ligt het accent op de maak- en landbouwindustrie, terwijl thans ook de zakelijke dienstverlening een grote rol inneemt in de Nederlandse economie.

Het vervangen van het begrip bodemzaken door alle bedrijfsgebonden activa of roerende zaken heeft tot gevolg de verhaalsmogelijkheden voor de Belastingdienst worden vergroot en de herijking hiermee dus verdergaat dan het enkel bestendigen van de bevoorrechte positie van de Belastingdienst. Gelet daarop wordt bij deze beleidsrichting voorgesteld om gelijktijdig (beleidsmatig) te bepalen dat het fiscale bodem(voor)recht alleen kan worden toegepast als de executiewaarde van het goed een bepaald bedrag te boven gaat. Een alternatief hiervoor is dat het fiscale bodem(voor)recht alleen kan worden toegepast als de openstaande belastingschuld een bepaald bedrag te boven gaat. Door een drempelbedrag in te stellen worden de verhaalsmogelijkheden van de Belastingdienst anderzijds beperkt. Voorts kan een (substantieel) drempelbedrag dat ziet op de executiewaarde het fiscale bodem(voor)recht voorspelbaarder en minder complex maken voor bijvoorbeeld pandhouders en derde-eigenaren. De pandhouder of derde-eigenaar kan dan op voorhand beter inschatten welke goederen mogelijk onder het fiscale bodem(voor)recht vallen. Bij het voorstel om beleidsmatig vast te leggen dat het fiscale bodem(voor)recht alleen kan worden toegepast als de executiewaarde van het goed een bepaald bedrag te boven gaat, kan bijvoorbeeld discussie ontstaan over welke waarde een bepaald goed vertegenwoordigt. Bezien zal moeten worden op welke wijze een dergelijk waarderingsvraagstuk kan worden gereduceerd.

Een eventuele vervanging van het begrip bodemzaken door bijvoorbeeld bedrijfsgebonden activa of roerende zaken doet geen afbreuk aan de beleidlijn van de Belastingdienst om het zogeheten reëel eigendom te respecteren. Ook na een modernisering zal de Belastingdienst in beginsel reëel eigendom ontzien.

¹⁷ Zie artikel 3 van Boek 3 van het Burgerlijk Wetboek.

Meldingsplicht

In 2013 is de meldingsregeling in werking getreden om uitholling van het fiscale bodem(voor)recht te voorkomen¹⁸. Nadien is gebleken dat het wenselijk is om de meldingsregeling aan te passen. Het eerste knelpunt omtrent de meldingsplicht betreft de wachtttermijn. De wachtttermijn geldt na het doen van een melding.¹⁹ Voorts is de vraag gerezen hoe effectief de meldingsregeling is, aangezien degene die zich niet aan de meldingsplicht houdt en daarop wordt aangesproken door de Belastingdienst feitelijk niet slechter af is dan iemand die zich wel aan de meldingsregeling heeft gehouden. Het voorgaande in combinatie met het gebrek aan informatie bij de Belastingdienst ten aanzien van de financiële situatie van de belastingschuldige tast de effectiviteit van de meldingsregeling aan. Actieve controle door de Belastingdienst van de administratie van pandhouders en derde-eigenaren zou in dit kader behulpzaam kunnen zijn. Door actieve controle zou de Belastingdienst meer zicht kunnen krijgen op de goederen die zijn verpand of het eigendom van een derde zijn. Bij de nadere uitwerking van deze beleidsrichting zal aandacht moeten worden besteed aan een passende maatregel om niet-melden te ontmoedigen.

Daarentegen wordt bij deze beleidsrichting ook aandacht besteed aan de administratieve lasten en onzekerheid door de meldingsregeling voor betrokken partijen. De thans geldende wachtttermijn van vier weken kan door een betrokkene als ineffectief worden ervaren. Gedurende die vier weken kunnen in beginsel geen handelingen worden verricht. Gelet daarop wordt bij deze beleidsrichting voorgesteld om de wachtttermijn te verkorten naar twee weken. Op die wijze weet een betrokken partij sneller of de Belastingdienst naar aanleiding van de melding actie gaat ondernemen en kan hij eventueel eerder een handeling verrichten.

Rechtsbescherming

Bij het fiscale bodem(voor)recht zijn er meerdere vormen van rechtsbescherming. Een derde-eigenaar kan bijvoorbeeld op grond van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering in verweer komen tegen een gelegd beslag. Verder kan de derde-eigenaar zich verzetten tegen een gelegd bodembeslag door een beroepschrift te richten aan de directeur van de Belastingdienst. Tegen de beslissing van de directeur staat geen rechtsmiddel open. De belastingschuldige kan zich dan alleen nog wenden tot de civiele rechter die dan als restrechter fungeert.

In 2014 heeft het toenmalige kabinet aangegeven de rechtsbescherming in het fiscale domein te willen moderniseren, door de bestaande rechtsbescherming via de directeur – waar mogelijk en passend – te willen vervangen door rechtsbescherming bij een rechter.²⁰ De Commissie praktische

¹⁸ De meldingsplicht houdt in dat indien een pandhouder, derde-eigenaar of belastingschuldige voornemens is om rechten met betrekking tot een bodemzaak uit te oefenen dan wel een handeling te verrichten waardoor het goed niet meer als bodemzaak wordt gekwalificeerd hiervan melding dient te doen bij de ontvanger te Amsterdam. Zie artikel 22bis van de Invorderingswet 1990.

¹⁹ Na de melding geldt een wachtttermijn van vier weken. Binnen die vier weken kan de ontvanger op de bodemzaak beslag leggen. Daarnaast kan de ontvanger gedurende die periode aan de betrokken partij laten weten dat de ontvanger geen actie zal ondernemen. Indien de ontvanger laat weten dat hij geen actie zal ondernemen of helemaal niet reageert, dan gaat er een nieuwe termijn van vier weken lopen waarin de melder alsnog de handeling mag verrichten.

²⁰ In het onderdeel 'Stroomlijnen' van de Fiscale vereenvoudigingswet 2017 (Wet Stroomlijnen) is voorzien in een wijziging van artikelen 25 (uitstel van betaling) en 26 (kwijtschelding) van de IW 1990. Deze wijziging is thans nog niet in werking getreden. Als gevolg van de eerdergenoemde wetswijziging wordt bij uitstel van betaling en kwijtschelding de bestaande administratief beroepsprocedure vervangen door een bezwaar- en

rechtsbescherming in belastingzaken (hierna: de Commissie) heeft in 2021 aandacht gevraagd voor de rechtsbescherming bij belastingzaken, waarbij onder meer is ingegaan op de rechtsbeschermingsregimes waar geen volwaardig beroep openstaat bij een (fiscale) rechter en de civiele rechter als de restrechter optreedt.²¹ Voorts merkt de Commissie in het rapport op dat het wenselijk is dat tegenover vergaande bevoegdheden ook waarborgen staan voor het geval die bevoegdheden niet behoorlijk worden uitgeoefend.²² Toepassing van het bodem(voor)recht kan worden ervaren als een zeer vergaande bevoegdheid van de Belastingdienst. Gelet op het voorgaande wordt bij deze beleidsrichting voorgesteld om kritisch te kijken naar de huidige invulling van de rechtsbescherming bij het fiscale bodem(voor)recht en te bezien of dat – vanuit onder meer het burgerperspectief bekeken – moet en kan worden verbeterd. In plaats van de mogelijkheid van een beroepschrift bij de directeur kan worden overwogen om te voorzien in de mogelijkheid van bezwaar en beroep, vergelijkbaar met de rechtsingang die bestaat bij geschillen over de door de Belastingdienst vastgestelde executiewaarde van een bodemzaak.²³ Op die manier blijft een laagdrempelige vorm van rechtsbescherming beschikbaar. De betrokkene kan dan na een beslissing op bezwaar in beroep gaan bij de fiscale rechter.

Beleid

De afgelopen decennia is het in de LI 2008 opgenomen beleid ten aanzien van het fiscale bodem(voor)recht verder aangevuld, als gevolg van onder meer juridische procedures omtrent het fiscale bodem(voor)recht. Het beleidsmatig meer vastleggen omtrent het fiscale bodem(voor)recht heeft ook tot gevolg dat toepassing van het fiscale bodem(voor)recht in voorkomende gevallen voor de betrokken partijen complexer en minder overzichtelijk is geworden. In dat kader zal bij deze beleidsrichting vereenvoudiging en complexiteitsreductie in de beschouwing worden betrokken.

Financiering afwikkeling faillissementen

Deze beleidsrichting heeft ook (in enige mate) gevolgen voor de positie van de curator. Enerzijds wordt namelijk de reikwijdte van het fiscale bodemvoorrecht verruimd en anderzijds beperkt. Bij een faillissement geschiedt de opbrengst via de boedel. Het beleidsmatig beperken van de mogelijkheid tot gebruik van het fiscale bodem(voor)recht door een drempelbedrag werkt ook door naar de situatie van faillissement. Hetgeen beleidsmatig in de LI 2008 wordt opgenomen dient ook in acht te worden opgenomen door de curator als de curator bij de verdeling van de opbrengst van een verpande zaak de belangen behartigt van de ontvanger wiens vordering in rang boven die van de pandhouder komt.²⁴ De curator zal dus ook rekening moeten houden met het drempelbedrag. Bij een verdere uitwerking van deze beleidsrichting zal daarom aandacht moeten zijn voor de

beroepsprocedure bij de fiscale rechter. Hierdoor zullen de beschikkingen die volgen op een verzoek op uitstel van betaling of kwijtschelding voor bezwaar vatbaar zijn. Het voornemen is om deze wetwijziging voor rijksbelastingen per 1 januari 2027 in werking te laten treden.

²¹ Commissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken, Burgers Beter Beschermd, april 2021, p. 50.

²² Commissie praktische rechtsbescherming in belastingzaken, Burgers Beter Beschermd, april 2021, p. 116.

²³ Zie artikel 22bis, elfde lid, van de Invorderingswet 1990. De wetgever heeft destijds bewust gekozen voor een rechtsingang bij de fiscale rechter, vanwege het bestuursrechtelijke karakter van de vordering van de Belastingdienst (Kamerstukken II 2012/13, 33402, nr. 8, p. 9).

²⁴ HR 26 juni 1998, NJ 1998, 745 (Aerts q.q./ABN AMRO).

effecten voor de financiering van de taken van de curator. Als dit negatieve effecten zijn, dan zal moeten worden gekeken wat hiervoor passende maatregelen zijn om dit te compenseren.

Aandachtspunten

In hoofdstuk 6 zijn de vijf uitgangspunten voor het onderzoek naar de werking van en een alternatief voor het fiscale bodem(voor)recht toegelicht. Hierbij wordt onder meer ingegaan op de wens om voor de betrokken partijen tot een vereenvoudiging van het systeem te komen. Het fiscale bodem(voor)recht wordt door meerdere betrokken partijen in zijn totaliteit als complex ervaren. Het enkel wijzigen van het fiscale bodem(voor)recht op een aantal punten kan mogelijk onvoldoende zijn om tot een minder complex systeem te komen.

Voorts blijft de informatiepositie van de Belastingdienst een aandachtspunt. Weliswaar wordt bij deze beleidsrichting een voorstel gedaan om die positie van de Belastingdienst te verbeteren, maar dit heeft vooral betrekking op reactief handelen. De Belastingdienst kan achteraf mogelijk eerder en succesvoller een beroep doen op de mogelijkheden die hem toekomen. De Belastingdienst zal niet zozeer eerder en over meer informatie beschikken om proactief te kunnen handelen. Het is aannemelijk dat de Belastingdienst daarom een vergelijkbaar invorderingsbeleid zal blijven hanteren. Een invorderingsbeleid dat de ruimte biedt om ondernemers in zwaar weer de ruimte te geven, maar ook een invorderingsbeleid dat door bepaalde betrokkenen als te coulant wordt gezien.

Bij deze beleidsrichting wordt ook nader ingegaan op de rechtsbescherming bij het fiscale bodem(voor)recht. De mogelijkheid van het richten van een beroepschrift aan de directeur vervangen door de mogelijkheid van bezwaar en beroep heeft als voordeel dat een laagdrempelige vorm van rechtsbescherming blijft bestaan, waarbij wel een rechtsingang naar de fiscale rechter wordt gecreëerd. Bij het administratief beroep bestaat die mogelijkheid niet en resteert enkel de civiele rechter als restrechter. Het voorgaande heeft wel tot gevolg dat zowel de civiele als fiscale rechter een (grotere) rol gaan spelen bij de rechtsbescherming in het onderhavige kader. Het voorgaande kan resulteren in een complexer systeem, aangezien dan zowel de civiele als fiscale rechter zich kunnen uitlaten over juridische kwesties omtrent het fiscale bodem(voor)recht en daarmee bijvoorbeeld onduidelijkheden kunnen ontstaan over welke rechter over welk aspect van het vraagstuk kan dan wel gaat beslissen. Ook zou het kunnen resulteren in lange(re) juridische procedures – en daarmee langer onzekerheid – als een juridisch geschil over het fiscale bodem(voor)recht zowel aan de civiele als fiscale rechter kan worden voorgelegd. Een complexer systeem staat haakt op het uitgangspunt van een minder complex systeem. Gelet daarop kan ook worden overwogen om de rechtsbescherming enkel vorm te laten geven door de civiele rechter, zeker nu vanwege de aard van het fiscale bodem(voor)recht de civiele rechter het meest geschikt lijkt om juridische geschillen over het fiscale bodem(voor)recht te beslechten. De laatstgenoemde rechtsingang kan wel als minder toegankelijk worden ervaren door de betrokkenen door het

financiële en administratieve aspect bij een civielrechtelijke procedure in vergelijking met de mogelijkheid van bezwaar en beroep.²⁵

9. Beleidsrichting 2: het fiscale bodem(voor)recht vervangen door een nieuw bijzonder verhaalsrecht voor de Belastingdienst

Kern

Bij deze beleidsrichting wordt uitgegaan van het vervangen van het fiscale bodem(voor)recht door een nieuw bijzonder verhaalsrecht waardoor de Belastingdienst een recht krijgt op een percentage van de opbrengst bij het uitwinnen van een goed. Het restant dient de Belastingdienst over te maken naar de pandhouder. Indien de pandhouder het goed zelf uitwint, rust op hem de verplichting om een percentage van de opbrengst aan de Belastingdienst af te staan. Het bijzondere verhaalsrecht ziet ook op goederen waarvan een derde het eigendom heeft. Het percentage dat aan de Belastingdienst toekomt is gelijk aan het percentage dat heeft te gelden bij goederen die zijn verpand. Hiermee wordt een gelijkwaardig speelveld gewaarborgd. Net als bij het huidige fiscale bodem(voor)recht zal reëel eigendom in beginsel worden ontzien.

Reikwijdte en percentage

Bij het nieuwe verhaalsrecht wordt voorgesteld om het begrip bodemzaken los te laten. Er kan onder meer worden gekozen om het bijzondere verhaalsrecht alleen te laten gelden voor bedrijfsgebonden activa. Zoals reeds bij de eerste beleidsrichting opgemerkt vraagt dit wel om een nauwkeurige definiëring om juridische discussies hierover te beperken. Het voorgaande kan een reden zijn om te kiezen voor een begrip dat juridisch gezien niet onbekend is, zoals de definitie roerende zaken. Door aan te sluiten bij het bestaande begrip roerende zaken zal er naar alle waarschijnlijkheid minder ruimte zijn voor juridische discussies over welk goederen onder het fiscale bodem(voor)recht vallen.

Door te kiezen voor een nieuw (ruimer) begrip kan een gelijkwaardiger speelveld worden gecreëerd, waarbij het voorrecht ook beter aansluit op de samenstelling van de Nederlandse economie. Bij het fiscale bodem(voor)recht ligt immers het accent op de maak- en landbouwindustrie, terwijl roerende zaken een bredere groep ondernemers raakt.

De hoogte van het percentage van de opbrengst dat de Belastingdienst bij uitwinning van een goed toekomt kan worden vastgelegd in de IW 1990 of in lagere regelgeving (Uitvoeringsregeling Invorderingswet 1990). Het uitgangspunt is hierbij dat het percentage niet frequent, bijvoorbeeld jaarlijks, wordt verhoogd of verlaagd. Het frequent wijzigen van het percentage draagt niet bij aan een duidelijk en voorspelbaar beleid.

²⁵ Bij een beroepsprocedure bij de fiscale rechter is bijstand door een advocaat niet verplicht. De burger kan ervoor kiezen om de beroepsprocedure te laten plaatsvinden zonder bijstand van een advocaat of gemachtigde. Bij de civiele rechter is bijstand door een advocaat in beginsel wél verplicht. Voorts is het indienen van een beroepschrift relatief laagdrempelig in vergelijking met het starten van een procedure bij de civiele rechter. Bij bijvoorbeeld de bestaande mogelijkheid van verzet voor de derde-eigenaar op grond van artikel 438 van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, dient het verzet te geschieden door het uitbrengen van een dagvaarding aan van zowel de Belastingdienst als de belastingschuldige. Dit terwijl een beroepschrift per post of zelfs digitaal kan worden ingediend bij de rechtbank.

Toepassing van het bijzondere verhaalsrecht

De Belastingdienst mag, zodra zijn vordering opeisbaar is, tot uitwinning van het goed overgaan. Na uitwinning dient de Belastingdienst hetgeen overblijft over te maken naar de pandhouder of derde-eigenaar. Op deze manier behoudt de Belastingdienst de mogelijkheid om zelf actie te ondernemen en hoeft hij derhalve niet te wachten tot het moment dat de pandhouder of derde-eigenaar in actie komt. Zodra het faillissement van de belastingschuldige is uitgesproken vervalt in beginsel de mogelijkheid voor de Belastingdienst om een goed uit te winnen. De Belastingdienst houdt wel zijn recht op een percentage van de opbrengst indien de pandhouder het goed zelf uitwint.

Als de pandhouder of derde-eigenaar zelf tot uitwinning overgaat, rust op hem de verplichting de Belastingdienst te informeren over dat een goed wordt uitgewonnen. De Belastingdienst dient dan binnen een redelijke termijn – bijvoorbeeld vier weken – kenbaar te maken of sprake is van een opeisbare vordering en de hoogte daarvan en of de Belastingdienst een beroep wenst te doen op het bijzondere verhaalsrecht. Op die manier weet de pandhouder dan wel derde-eigenaar of en eventueel welk bedrag hij na uitwinning moet overmaken naar de Belastingdienst. Bij uitblijven van een reactie van de Belastingdienst binnen de gestelde termijn vervalt de wettelijke afdrachtverplichting voor pandhouder of derde-eigenaar met betrekking tot het goed dat wordt uitgewonnen. Het vervallen van de afdrachtverplichting heeft enkel betrekking op het goed waarover de Belastingdienst door de pandhouder dan wel derde-eigenaar is aangeschreven.

In beleid kan – vergelijkbaar met de meldingsregeling die voortvloeit uit artikel 22bis IW 1990 – een drempelbedrag worden opgenomen. De pandhouder of derde-eigenaar is alleen verplicht de Belastingdienst te informeren over het voornemen om tot uitwinning over te gaan en vervolgens een gedeelte van de opbrengst af te staan, als de waarde van één goed of de som van meerdere goederen een bepaald bedrag te boven gaat.

Voorts zou vergelijkbaar met de bestaande meldingsregeling besloten kunnen worden dat handelingen die worden verricht in de normale uitoefening van het beroep of bedrijf van de belastingschuldige buiten de reikwijdte van het nieuwe verhaalsrecht vallen. Welke handelingen hieronder worden verstaan kan in lagere regelgeving of beleidsmatig worden vastgelegd. Hierbij kan worden gedacht aan vervangingsinvesteringen die zien op de continuïteit van het bedrijf of beroep van de belastingschuldige.

Gevolgen niet-nakoming afdrachtverplichting

De Belastingdienst heeft in de regel geen zicht op alle goederen van de belastingschuldige, dus ook als niet hierin mutaties plaatsvinden. Het risico bestaat dat de pandhouder of derde-eigenaar niet aan de Belastingdienst afdraagt, waarbij de Belastingdienst geen weet heeft van dat een bepaald goed is uitgewonnen. Dit risico kan worden gemitigeerd door in de IW 1990 een aansprakelijkheidsbepaling op te nemen. De pandhouder of derde-eigenaar die de afdrachtverplichting niet nakomt kan door de Belastingdienst aansprakelijk worden gesteld voor

het deel waar de Belastingdienst meent recht op te hebben door uitwinning van een bepaald goed. Een (strengere) variant hierop is om niet-nakoming van de afdrachtverplichting te kwalificeren als een economisch delict.

Financiering afwikkeling faillissementen

Als wordt uitgegaan van een rechtstreekse afdracht door de pandhouder, gaat de afdracht bij een faillissement niet meer via de boedel en is de curator niet betrokken bij de uitwinning van het goed. Het voorgaande kan leiden tot een toename van de lege boedelproblematiek. Er zijn bij deze beleidsrichting daarom maatregelen nodig om dit te voorkomen. Het kan wenselijk zijn dat bij een faillissement een derde (de curator) toeziet op dan wel betrokken is bij de uitwinning van het verpande goed. Daarom kan worden overwogen om – vergelijkbaar met het fiscale bodem(voor)recht – hetgeen in beginsel aan de Belastingdienst zou toekomen via de boedel te laten plaatsvinden. Voorts kan worden overwogen om bij een faillissement de pandhouder ook een vast percentage aan de curator te laten afdragen, waarbij dit niet (geheel) ten koste gaat van het deel dat aan de Belastingdienst toekomt. Verder kan ter ondervanging van deze gevolgen gedacht worden aan aanpassing van de bestaande Separatistenregeling, waarin is geregeld welke boedelbijdrage een zekerheidsgerechtigde schuldeiser is verschuldigd als de curator de verkoop van de goederen ter hand neemt.²⁶ De vraag is wel of hiermee een voldoende oplossing kan worden bereikt, nu de Separatistenregeling niet geldt in gevallen waarin de pandhouder zelf tot uitwinning van de bodemzaken overgaat. Deze en andere mogelijke maatregelen zullen steeds in samenhang moeten worden gezien met de uitkomsten van het eerdergenoemde WODC-onderzoek naar de lege boedelproblematiek.

Aandachtspunten

Het fiscale bodem(voor)recht biedt de Belastingdienst enerzijds de mogelijkheid om de belastingschuldige (meer) ruimte te bieden om tijdelijke liquiditeitsproblemen te boven komen en anderzijds als middel om een openstaande schuld voldaan te krijgen. Om daadwerkelijk effectief hiervan gebruik te kunnen maken, is het van belang dat de Belastingdienst goed zicht heeft op de financiële situatie en goederen van de belastingschuldige. Bij het nieuwe bijzondere verhaalsrecht is – net als bij het fiscale bodem(voor)recht – de informatiepositie van de Belastingdienst een aandachtspunt. De Belastingdienst heeft in de regel geen volledig beeld van de gehele financiële situatie en (verpande) goederen van de belastingschuldige. Hierdoor bestaat het risico dat de Belastingdienst te laat of geen gebruik maakt van het bijzondere verhaalsrecht. Een aansprakelijkheidsbepaling kan dit risico in enige mate beperken, maar niet geheel wegnemen.

Voorts is de complexiteit een aandachtspunt. Een 'nieuwe' definitie kan resulteren in nieuwe juridische discussies, terwijl het uitgangspunt is dat het nieuwe bijzondere verhaalsrecht moet zorgen voor een vereenvoudiging. Daarnaast wordt een geheel nieuwe verplichting voor bepaalde partijen gecreëerd, die ook weer (aanzienlijke) administratieve lasten met zich meebrengen.

²⁶ <https://www.rechtspraak.nl/SiteCollectionDocuments/cbm/separatistenregeling.pdf>

Daarenboven zal bezien moet worden op welke manier een passende vorm van rechtsbescherming kan worden geboden als de Belastingdienst besluit tot uitwinning van een goed over te gaan al dan niet na een melding van de pandhouder of derde-eigenaar. Gelet op het karakter van het bijzondere verhaalsrecht lijkt rechtsbescherming door de civiele rechter het meest voor de hand liggend. Daarentegen kan een rechtsingang bij de civiele rechter minder toegankelijk zijn dan bijvoorbeeld de mogelijkheid van bezwaar gevolgd door beroep bij de fiscale rechter.²⁷

10. Beleidsrichting 3: het fiscale bodem(voor)recht afschaffen en andere invulling positie Belastingdienst

Kern

De derde beleidsrichting heeft als uitgangspunt dat het fiscale bodem(voor)recht wordt afgeschaft, zonder dat dit wordt vervangen door een ander verhaalsrecht. Er worden flankerende maatregelen voorgesteld om het (financiële) belang van de Belastingdienst te waarborgen. Het wordt wenselijk geacht dat de Belastingdienst – naast de bestaande invorderingsmogelijkheden – blijft beschikken over een middel om belastingschulden te kunnen innen en in gesprek te raken met de ondernemer. Een mogelijkheid om de Belastingdienst in staat te stellen om regie te kunnen voeren, kan door de Belastingdienst de bevoegdheid te geven om het faillissement van een belastingschuldige aan te vragen zonder dat daarvoor een steunvordering nodig is. Het voorgaande zal in samenhang met een strenger invorderingsbeleid het 'verlies' van het fiscale bodem(voor)recht mogelijk (gedeeltelijk) kunnen compenseren.

Aangezien het afschaffen van het fiscale bodem(voor)recht in vergelijking met beleidsrichtingen 1 en 2 grotere budgettaire gevolgen zal hebben voor de Belastingdienst en daarmee grotere gevolgen voor de rijksbegroting, wordt bij deze beleidsrichting daar aandacht aan geschonken. Tevens kan afschaffing van het fiscale bodem(voor)recht aanzienlijke gevolgen hebben voor de financiering van de afwikkeling van faillissementen door de curator. Het voorgaande wordt ook nadrukkelijk meegenomen in deze beleidsrichting.

Faillissement aanvragen zonder steunvordering

De Belastingdienst kan thans, net als elke andere schuldeiser, het faillissement van een belastingschuldige aanvragen. Een van de voorwaarden voor een faillissementsaanvraag is dat de schuldenaar twee of meer schulden bij verschillende schuldeisers heeft, waarvan minimaal één schuld opeisbaar is. De Belastingdienst is in beginsel terughoudend met het aanvragen van een faillissement van een belastingschuldige. In beleid is nader uitgewerkt wanneer de Belastingdienst overgaat tot een faillissementsverzoek.²⁸ Voor het doen van faillissementsaanvraag dient eerst toestemming te worden gevraagd aan het ministerie van Financiën, directoraat-generaal Belastingdienst, Corporate Dienst Vaktechniek.

²⁷ Zie ook voetnoot 22.

²⁸ Zie artikel 73.4.1. en verder van de Leidraad Invordering 2008.

Door afschaffing van het fiscale bodem(voor)recht zal de Belastingdienst aanzienlijk minder middelen hebben om de openstaande belastingschuld te kunnen innen. De Belastingdienst is dan aangewezen op andere, minder ingrijpende invorderingsmaatregelen. In dat kader wordt bij deze beleidsrichting voorgesteld om de mogelijkheid voor de Belastingdienst te creëren om het faillissement van een belastingschuldige aan te vragen zonder dat hiervoor een steunvordering nodig is. Dit betekent dat voor een faillissementsaanvraag enkel een opeisbare vordering door de Belastingdienst voldoende is. Het faillissement kan dus door de Belastingdienst worden aangevraagd ondanks dat de betreffende belastingschuldige geen andere schuldeisers heeft. Hierbij kan worden overwogen om deze mogelijkheid wettelijk of beleidsmatig sterk in te regelen, zoals dat pas kan worden overgegaan tot een faillissementsaanvraag als de opeisbare vordering een bepaald bedrag te boven gaat en wordt gekeken naar hoe compliant de belastingschuldige is geweest.

Aanpassing invorderingsbeleid

Naast de hiervoor genoemde mogelijkheid zou het invorderingsbeleid ook moeten worden herzien om de belangen van de Belastingdienst te kunnen waarborgen. Het enkel introduceren van de mogelijkheid om een faillissementsaanvraag zonder steunvordering te doen, wordt onvoldoende geacht om de gevolgen van het afschaffen van het fiscale bodem(voor)recht – bijvoorbeeld met betrekking tot de positie van de Belastingdienst – te compenseren. Bij deze beleidsrichting wordt daarom ook uitgegaan van een strenger invorderingsbeleid.

De Belastingdienst kan dankzij het fiscale bodem(voor)recht de belastingschuldige meer ruimte bieden om tot een oplossing te komen, met als gevolg dat de belastingschuldige mogelijk zelfstandig uit de (tijdelijke) liquiditeitsproblemen weet te geraken. De Belastingdienst weet immers dat als betaling uitblijft, verhaal kan worden gehaald op de bodemzaken. Bij afschaffing van het fiscale bodem(voor)recht zou de Belastingdienst al in een vroeg stadium in het invorderingsproces strenger moeten zijn. Het risico dat de vordering niet kan worden verhaald wordt immers groter. De Belastingdienst zou daarom bijvoorbeeld verzoeken om uitstel minder snel toewijzen of uitstel onder strengere voorwaarden toestaan. Daarnaast zou de Belastingdienst dwanginvorderingsmaatregelen actiever en eerder moeten inzetten ten opzichte van de huidige situatie.

Budgettaire gevolgen

Afschaffing van het fiscale bodem(voor)recht zal hoogstwaarschijnlijk leiden tot een inkomstenderving voor de Belastingdienst en daarmee voor de begroting. De Belastingdienst zal weliswaar een strenger invorderingsbeleid hanteren en makkelijker het faillissement kunnen aanvragen van een belastingschuldige, maar de verwachting is dat die aanpassingen in het beleid de inkomstenderving niet geheel kunnen compenseren. Voor de inkomstenderving zullen daarom mitigerende maatregelen worden getroffen, die waarschijnlijk zullen leiden tot een lastenverzwaring voor ondernemers. Het ligt niet in de rede om deze inkomstenderving ten laste te laten komen van particulieren. Welke mitigerende maatregelen zullen worden genomen, is afhankelijk van de daadwerkelijke inkomstenderving.

In hoofdstuk 4 is opgemerkt dat ruim twintig jaar geleden voor het laatst concreet in kaart gebracht wat de budgettaire gevolgen voor de Belastingdienst kunnen zijn als het fiscale bodem(voor)recht wordt afgeschaft. Thans wordt gepoogd het budgettaire effect van het fiscale bodem(voor)recht opnieuw in kaart te brengen. Het onderzoek naar het budgettaire effect is een tijdrovend en secuur proces, aangezien op dossierniveau moet worden vastgesteld of gelden zijn ontvangen dankzij het bodem(voor)recht. Zodra meer duidelijkheid is over het budgettaire belang van het fiscale bodem(voor)recht, kunnen mitigerende maatregelen voor een eventuele afschaffing van het fiscale bodem(voor)recht worden geformuleerd en verkend.

Financiering afwikkeling faillissementen

Het is evident dat eventuele afschaffing van het fiscale bodem(voor)recht ook (aanzienlijke) gevolgen heeft voor de curatoren. De opbrengst van de uitwinning van bodemzaken gaat dan als sprake is van een faillissement immers niet meer via de boedel. Daarnaast leidt het introduceren van de mogelijkheid van een faillissementsaanvraag zonder steunvordering mogelijk tot meer faillissementen – al dan niet met lege boedels – aangezien de Belastingdienst geen minder ingrijpend instrument heeft om de vordering voldaan te krijgen en/of om te voorkomen dat de schuldenlast verder oploopt. Afschaffing van het fiscale bodem(voor)recht kan leiden tot een toename van de lege boedelproblematiek. Het budgettaire gevolg voor de curatoren zal moeten worden gecompenseerd. Dit kan bijvoorbeeld door de betrokkenen – die door afschaffing van het fiscale bodem(voor)recht kunnen beschikken over (een groter gedeelte van) de opbrengst van de uitwinning van bodemzaken – een bijdrage te laten leveren aan de boedel. Het lijkt niet opportuun om het budgettaire gevolg voor de afwikkeling van faillissementen (geheel) ten laste te laten komen van de Belastingdienst, door de Belastingdienst bijvoorbeeld een percentage van de gelden te laten afdragen die de Belastingdienst dankzij het reguliere (dwang)invorderingsproces ontvangt. Die gelden staan immers los van een faillissement. Mogelijke maatregelen zullen in samenhang moeten worden gezien met de uitkomsten van het eerdergenoemde WODC-onderzoek naar de lege boedelproblematiek.

Aandachtspunten

Het fiscale bodem(voor)recht geeft de Belastingdienst een sterkere positie bij de inning van de belastingschulden. Die sterkere positie is volgens het kabinet gerechtvaardigd. Afschaffing van het fiscale bodem(voor)recht tast de positie van de Belastingdienst bij de inning van belastingschulden aan. Bij deze beleidsrichting worden wel flankerende maatregelen voorgesteld, maar het is niet onaannemelijk dat deze maatregelen onvoldoende zijn om de huidige positie van de Belastingdienst in zijn geheel te waarborgen. Het voorgaande geldt (in overwegende mate) ook voor de positie van curatoren.

Voorts verdient de impact van het doen van een faillissementsaanvraag zonder steunvordering een kritische blik. Het aanvragen van het faillissement is een 'grote' stap met aanzienlijke (nadelige) gevolgen voor de ondernemer. Het is aannemelijk dat een faillissementsaanvraag in vergelijking met toepassing van het fiscale bodem(voor)recht ingrijpender dan wel destructiever is voor de

ondernemingsactiviteiten. Een faillissement biedt in beginsel (aanzienlijk) minder ruimte voor (een snelle) voortzetting van de ondernemingsactiviteiten. Daarnaast is het gevolg van deze beleidsrichting dat de Belastingdienst de mogelijkheid krijgt om zonder meer een faillissementsaanvraag te doen als de Belastingdienst de enige schuldeiser is. In dat verband kan het passender zijn als de Belastingdienst op een andere wijze zijn positie poogt te waarborgen. Aan het zonder meer doen van een faillissementsaanvraag door de Belastingdienst kan wellicht tegemoet worden gekomen door een wettelijke of beleidsmatige inkadering van deze bevoegdheid, waaraan de rechter die zich over de faillissementsaanvraag buigt kan toetsen. Tevens is het introduceren van een faillissementsaanvraag zonder steunvordering niet in lijn met het bestaande pluraliteitsvereiste²⁹. Het faillissement heeft ten doel om het vermogen van de schuldenaar te verdelen onder diens gezamenlijke schuldeisers.³⁰ Dit komt terug in het pluraliteitsvereiste. Een faillietverklaring van een ondernemer die enkel een schuld heeft bij de Belastingdienst strookt niet met het hiervoor genoemde doel.

Bij deze beleidsrichting wordt ook uitgegaan van een strenger invorderingsbeleid. Allereerst is het de vraag of het wenselijk en mogelijk is dat de Belastingdienst een strenger invorderingsbeleid gaat hanteren. Een strenger invorderingsbeleid kan resulteren in (te) weinig ruimte voor ondernemers om tijdelijke liquiditeitsproblemen te boven komen, met als gevolg dat levensvatbare ondernemingen eerder (onnodig) worden geliquideerd. Voorts is in hoofdstuk 4 opgemerkt dat een strenger invorderingsbeleid haaks kan staan op de maatregelen die volgen uit herijking van de invorderingsstrategie van de Belastingdienst. Bij de herijking van de invorderingsstrategie wordt bijvoorbeeld nadrukkelijk gekeken naar de maatschappelijke wens om meer ruimte voor maatwerk te bieden. Een strenger invorderingsbeleid kan de ruimte voor maatwerk beperken. Tot slot is een (aanzienlijk) strenger invorderingsbeleid mogelijk niet in overeenstemming met het sentiment dat nu leeft: de wens om een overheid die naast de burger staat in plaats van tegenover.

11. Afsluiting

Uw inbreng op deze preconsultatie zal worden meegenomen bij de verdere uitwerking van één of meerdere beleidsrichtingen. Alternatieven die zijn aangereikt met inachtneming van de eerdergenoemde uitgangspunten zullen hierbij uiteraard worden betrokken. Het kabinet wenst ook in het vervolg de reeds door het ministerie van Financiën aangehaakte stakeholders actief te betrekken bij de herijking van het fiscale bodem(voor)recht. Het proces naar en de daadwerkelijke nadere uitwerking van één of meerdere beleidsrichtingen zullen dan ook worden voorgelegd aan deze stakeholders. Het voornemen is om eind 2024 of begin 2025 met deze stakeholders in gesprek te gaan over de nadere uitwerking van één of meer beleidsrichtingen. Vervolgens kan in 2025 één of meerdere beleidsrichtingen nader worden uitgewerkt. Indien het voorgaande zal resulteren in een voorstel, dan zal dit uiteindelijke voorstel met bijbehorende toelichting te zijner tijd eveneens door middel van een internetconsultatie ter consultatie worden aangeboden.

²⁹ Voor een faillietverklaring dient sprake te zijn van een pluraliteit van schuldeisers. Hiervan is sprake als de schuldenaar meerdere schuldeisers onbetaald heeft gelaten.

³⁰ Zie bijvoorbeeld HR 24 maart 2017, NJB 2017/787.