

REACTIE OP "HET FISCALE BODEMRECHT" VAN MR. R. ROSARIA IN AJV-NIEUWSBRIEF NO. 1, 2016 (JANUARI)



mr. R.M. Bottse*

In AJV-Nieuwsbrief no.1, 2016 (januari) verscheen een bijdrage van de hand van mr. R. Rosaria onder de titel: "Het fiscale bodemrecht". In zijn bijdrage bespreekt mr. Rosaria de bevoegdheid van de fiscus om ter inning van belastingsschulden beslag te leggen op roerende zaken van derden die zich op het moment van beslaglegging zich in het bezit of op de bodem van de belastingplichtige bevinden. Deze bevoegdheid van de fiscus vormt een uitzondering op de algemene bepalingen inzake het verhaalsrecht op goederen zoals neergelegd in artikel 3:276 BW. De bijdrage van mr. Rosaria geeft mij aanleiding tot het maken van enkele opmerkingen.

1. Artikel 3:276 BW bevat als uitgangspunt dat slechts verhaal kan worden gezocht op zaken welke eigendom zijn van de schuldenaar zelf. Terecht betoogt mr. Rosaria dat artikel 8 van de Landsverordening houdende regeling van de invordering van belastingen door middel van dwangsschriften alsmede van de rechtspleging inzake van belastingen, bijdragen en vergoedingen ("LDW"), hier een uitzondering op vormt. Op grond van artikel 8 LDW heeft de fiscus namelijk het recht om zich te verhalen op roerende zaken die zich tijdens de beslaglegging in het bezit of op de bodem van de belastingplichtige bevinden doch niet toebehoren aan de belastingplichtige maar aan een derde.

2. Mr. Rosaria betoogt in zijn bijdrage dat artikel 8 LDW tevens een uitzondering vormt op het in artikel 17 Faillissementsbesluit ("Fb") neer-

gelegde beginsel dat een faillissement het gehele vermogen van de schuldenaar omvat. Dit lijkt mij een gedachtefout.

Als de fiscus vóór faillissement op grond van artikel 8 LDW zowel beslag heeft gelegd op roerende zaken van de belastingplichtige als op roerende zaken die toebehoren aan een derde, vervalt op grond van het bepaalde in artikel 17 Fb, na het faillissement van de belastingplichtige het beslag dat is gelegd op de roerende zaken van de belastingplichtige. Een op de voet van artikel 8 LDW gelegd beslag op roerende zaken van de derde (mits deze zaken zich tijdens de beslaglegging nog in het bezit of op de bodem van de belastingplichtige bevinden) blijft na faillissement wel in stand. Deze zaken behoren immers niet tot het vermogen van de gefailleerde belastingplichtige. Artikel 8 LDW vormt dus geen uitzondering op het in artikel 17 Fb neergelegde beginsel omdat een op de voet van artikel 8 LDW gelegd beslag na faillissement (geheel in lijn met het bepaalde in artikel 17 Fb) juist slechts de roerende zaken treft die geen eigendom zijn van de belastingplichtige.

3. Mr. Rosaria stelt in de derde alinea van zijn betoog het volgende: "De werking van het bodemrecht brengt met zich mee dat de (relatieve) eigendomsrechten van derden teniet gaan met uitzondering van de verbonden vordering tot zekerheidseigendom voor zover die onbetaald is gebleven". De vraag dringt zich op wat mr. Rosaria bedoelt met de zinsnede: "met uitzondering van de verbonden vordering tot zekerheidseigendom voor zover die onbetaald is gebleven".

Voor zover hij bedoelt te zeggen dat door de belastingplichtige fiduciair aan een derde overgedragen roerende zaken niet onder de reikwijdte van het fiscale bodemrecht kunnen vallen, lijkt mij dit onjuist. Deze zaken kunnen zowel buiten faillissement als in het geval de belastingplichtige failliet is verklaard onder het fiscale bodemrecht vallen. Fiduciair in eigendom overgedragen zaken vallen in geval van faillissement namelijk niet in de boedel (i.e. vallen niet onder het algemene faillissementsbeslag zoals bedoeld in artikel 17 Fb), waardoor een op de voet van artikel 8 LDW gelegd beslag op dergelijke zaken na faillissement in stand blijft. Een andere mogelijkheid is dat mr. Rosaria bedoelt te zeggen dat roerende zaken die onder eigendomsvoorbehoud aan de belastingplichtige zijn geleverd niet onder de reikwijdte van het fiscale bodemrecht vallen. Maar ook ten aanzien van onder eigendomsvoorbehoud aan de belastingplichtige geleverde zaken geldt mijns inziens dat deze zaken (zowel in als buiten faillissement) onder de reikwijdte van het fiscale bodemrecht kunnen vallen.

4. Door mr. Rosaria wordt opgemerkt dat er tekstuele verschillen zijn waar te nemen tussen de Curaçaose regeling enerzijds en de Nederlandse regeling anderzijds aangaande het fiscale bodemrecht.

Kort gezegd valt in de Curaçaose regeling te lezen dat de fiscus bodembeslag kan leggen ter zake van roerende zaken, die (i) tot stoffering van een huis of tot gebruik van een plantage dienen en (ii) zich tijdens de beslaglegging in het bezit van de belastingplichtige bevinden of in het huis, de plantage of het erf, door hem bewoond of bij hem in gebruik.

Volgens de tekst van de Nederlandse regeling kan door de fiscus bodembeslag worden gelegd op (kort gezegd) roerende zaken die (i) tot stoffe-

ring van een huis of landhoef dienen en (ii) zich tijdens de beslaglegging op de bodem van de belastingplichtige bevinden.

5. De begrippen “huis” en “roerende zaken tot stoffering van een huis” komen zowel in de tekst van de Curaçaose als Nederlandse regeling ter zake van het fiscale bodemrecht voor.

De Hoge Raad heeft in 1981¹ bepaald dat onder het begrip “huis” onder andere mede moet worden verstaan een kantoor, winkel of fabriek en onder “roerende zaken tot stoffering van een huis” moet worden verstaan “al hetgeen tot een enigszins duurzaam gebruik van het gebouw overeenkomstig zijn bestemming waardoor het gebouw tevens beter aan die bestemming beantwoordt”.

In de praktijk komt het erop neer dat het bij “roerende zaken tot stoffering van een huis” om machines en inventaris gaat. Voorraden kunnen niet worden aangemerkt als “roerende zaken tot stoffering van een huis” omdat deze niet geacht kunnen worden te dienen tot duurzaam gebruik van het gebouw overeenkomstig zijn bestemming waardoor het gebouw tevens beter aan die bestemming beantwoordt.

6. In de Curaçaose regeling ter zake van het fiscale bodemrecht speelt het zogenaamde bodembegrip geen rol, aldus mr. Rosaria in zijn bijdrage. Maar is dit wel zo?

De Hoge Raad heeft in 1991 bepaald dat onder “bodem” van de belastingplichtige moet worden verstaan: “het perceel dat op het tijdstip van beslaglegging feitelijk in gebruik was door de belastingplichtige”².

¹ Hoge Raad 9 januari 1981, NJ 1981, 656.

² Hoge Raad 18 oktober 1991, NJ 1992, 298.

Volgens de tekst van de Curaçaose regeling kan bodembeslag worden gelegd op roerende zaken tot stoffering die zich tijdens de beslaglegging (i) of in het bezit van de belastingplichtige bevinden of (ii) zich bevinden in het huis, de plantage of het erf, door hem bewoond of bij hem in gebruik.

Naar mijn mening bestaat materieel gezien geen verschil tussen het begrip “bodem” zoals uitgelegd door de Hoge Raad en “het zich in het huis, de plantage of het erf, door hem bewoond of bij hem in gebruik bevinden” zoals valt te lezen in de Curaçaose regeling ter zake van het fiscale bodemrecht. Voor “het zich bevinden in het huis, de plantage of het erf, door hem bewoond of bij hem in gebruik” zou dus kunnen worden gelezen: “zich op de bodem van de belastingplichtige bevinden”. In de Curaçaose regeling speelt het bodembegrip naar mijn mening dus wel degelijk een rol. Zie in dit verband een uitspraak van het Gemeenschappelijk Hof van Justitie van de Nederlandse Antillen en Aruba d.d. 16 maart 2010, zaaknummer AR 876/07-H120/09 waarin het Hof in rechtsoverweging 4.6 het volgende overweegt: “Het Hof is van oordeel dat het rijdend archief zich ten tijde van het beslag niet op de bodem van Posner Agencies bevond (...)”.

7. Door mr. Rosaria wordt op zich terecht vastgesteld dat in tegenstelling tot de Nederlandse regeling ter zake van het fiscale bodemrecht de Curaçaose regeling verwijst naar: “roerende zaken tot stoffering dienende die zich in het bezit van de belastingplichtige bevinden”.

8. De kern van mr. Rosaria’s betoog is dat vanwege de verwijzing naar “roerende zaken tot stoffering dienende die zich in het bezit van de belastingplichtige bevinden” in de tekst van de Curaçaose regeling, het fiscale bodemrecht op

Curaçao een ruimer toepassingsbereik heeft dan het Nederlandse fiscale bodemrecht.

De fiscus in Nederland zou in tegenstelling tot de fiscus op Curaçao volgens mr. Rosaria geen beslag op (vracht)auto’s kunnen leggen omdat deze zaken niet dienen tot stoffering van de bodem. De reden hiervoor is, als ik hem goed begrijp, het feit dat voor toepassing van de Curaçaose regeling het niet nodig is dat de roerende zaken zich op de bodem van de belastingplichtige bevinden. Het is reeds voldoende dat de roerende zaken die dienen tot stoffering zich in het bezit van de belastingplichtige bevinden.

9. Ter illustratie houdt mr. Rosaria ons in zijn bijdrage een casus voor waarbij een autoverhuurbedrijf wat kantoorinventaris bezit en verder een wagenpark bestemd voor de core business, namelijk het verhuren van auto’s. Een bodembeslag zal volgens mr. Rosaria ingevolge de Nederlandse regeling ter zake van het fiscale bodemrecht slechts de kantoorinventaris kunnen betreffen. Zijn redengeving luidt als volgt:

“Zoals men weet, wordt onder stoffering van de bodem verstaan al die roerende zaken welke gebezigd worden om het pand geschikt te doen zijn voor het gebruik waartoe het bestemd is. Het autopark van een autoverhuurbedrijf valt daardoor niet onder het vereiste van ‘bodem’ omdat deze bestemd zijn om uit het pand te verdwijnen en niet op de bodem te blijven”.

Mr. Rosaria spreekt in de tweede geciteerde zin over “onder het vereiste van bodem”, maar bedoelt naar ik aanneem “onder het vereiste tot stoffering dienende”.

10. Vervolgens betoogt mr. Rosaria, om voor mij onbegrijpelijke redenen, dat in het kader van

de beantwoording van de vraag of op basis van de Curaçaose regeling ter zake van het fiscale bodemrecht het wagenpark onder de reikwijdte van het bodembeslag kan vallen, het begrip “tot stoffering dienende” ruimer dient te worden uitgelegd dan door de Hoge Raad tot nu toe is gedaan. Hij stelt hierover het volgende:

“De bepaling ‘dienen tot stoffering’ dient ruim te worden opgevat. Mijns inziens fungeert de terminologie ‘dienen tot stoffering’ als functionaliteitscriterium voor de term ‘goederen’ die bijdragen tot het genot of de exploitatie van het bedrijf”.

Hij komt ten aanzien van de casus tot de conclusie dat (i) de auto’s in het bezit zijn van het autoverhuurbedrijf en (ii) geacht worden bij te dragen tot de exploitatie van de handelszaak doordat ze een bijzondere gehechtheid met de bedrijvigheid van de onderneming hebben. Reden waarom de fiscus op Curaçao wel bodembeslag op het wagenpark zou kunnen leggen.

11. Ik kan de conclusie van mr. Rosaria niet volgen. Er is geen enkele goede reden te bedenken waarom het begrip “tot stoffering dienen” ruimer moet worden uitgelegd bij beantwoording van de vraag of bepaalde roerende zaken onder invloed van de Curaçaose regeling ter zake van het fiscale bodemrecht vatbaar zijn voor bodembeslag. De rechtvaardiging voor de ruimere uitleg kan zeker niet worden gevonden, zoals mr. Rosaria lijkt te suggereren, in het feit dat de tekst van de Curaçaose regeling ter zake van het fiscale bodemrecht, in tegenstelling tot de tekst van de Nederlandse regeling, verwijst naar: “roerende zaken tot stoffering dienende die zich in het bezit van de belastingplichtige bevinden”.

12. In het “bezit van de belastingplichtige bevinden” betekent overigens praktisch gezien

naar mijn mening niets anders dan de mogelijkheid om de feitelijke macht over de roerende zaken uit te kunnen oefenen.

Wellicht ziet mr. Rosaria over het hoofd dat ingevolge de Nederlandse regeling ter zake van het fiscale bodemrecht ook bij het kunnen uitoefenen van de feitelijke macht over de voor bodembeslag kwalificerende roerende zaken bodembeslag kan worden gelegd (zonder dat deze zaken zich tevens (nog) op de bodem van de belastingplichtige bevinden). Op basis van jurisprudentie geldt namelijk dat indien de bodem waarop de voor bodembeslag kwalificerende roerende zaken zich bevinden feitelijk niet meer door de belastingplichtige in gebruik is, maar de belastingplichtige desalniettemin geacht kan worden de feitelijke macht over de roerende zaken uit te kunnen oefenen, nog steeds bodembeslag op deze roerende zaken kan worden gelegd. Ik verwijs in dit verband naar de vele procedures die in Nederland zijn gevoerd over de toelaatbaarheid van zogenaamde bodemverhuurconstructies.

Bij een bodemverhuurconstructie verhuurt de belastingplichtige de bodem (bijvoorbeeld bedrijfsruimte) aan een derde. De belastingplichtige mag zich daarnaast niet meer zonder toestemming van de derde toegang verschaffen tot de bodem. Het gevolg hiervan is dat de fiscus geen bodembeslag meer kan leggen aangezien de bodem op dat moment niet langer in gebruik is bij de belastingplichtige.

13. Ook op Curaçao kan het in bepaalde gevallen de moeite waard zijn om een bodemverhuurconstructie aan te gaan. Evenals in Nederland geldt dat een dergelijke constructie niet zal slagen indien daarna de belastingplichtige zich zonder toestemming van de huurder de toegang tot de bodem kan blijven verschaffen. Met andere

woorden de belastingplichtige kan alsdan worden geacht nog steeds de feitelijke macht over de roerende zaken uit te kunnen oefenen (i.e. de roerende zaken bevinden zich in het bezit van de belastingplichtige). Ik verwijs in dit verband nogmaals naar de hiervoor aangehaalde uitspraak van het Gemeenschappelijk Hof van Justitie van de Nederlandse Antillen en Aruba d.d. 16 maart 2010 met zaaknummer AR 876/07-H120/09 waarin het Hof onder meer moest oordelen over een bodemverhuurconstructie.

14. Anders dan mr. Rosaria ben ik ten slotte daarom van mening dat het Curaçaose fiscale

bodemrecht in vergelijking met het Nederlandse fiscale bodemrecht geen ruimer toepassingsbereik heeft. Er zijn tekstuele verschillen tussen de Curaçaose en Nederlandse regeling ter zake van het fiscale bodemrecht, maar deze rechtvaardigen niet de ruimere uitleg van het begrip “tot stoffering dienen” die mr. Rosaria voorstaat.

** Robert M. Bottse is advocaat bij HBN Law in Curaçao.*