

benadeelde een verzekering heeft, kan dit nopen tot een billijkheidscorrectie (Asser/Hartkamp & Sieburgh 6-II*2013/121). De dekking van de verzekering biedt immers de bescherming die de wetgever met de aansprakelijkheid heeft willen bieden (Brunner, *AA* 1987, p. 641/2). De enkele omstandigheid dat de aangesprokene is verzekerd, is op zichzelf echter niet voldoende voor toepassing van de billijkheidscorrectie (HR 21 september 2007, *NJ* 2008/241). In de onderhavige zaak blijkt niet dat er sprake is van een verzekering aan de zijde van het slachtoffer. Mocht dit wel het geval zijn, dan is dit een omstandigheid die zou kunnen leiden tot aanpassing van de causale verdeling.

Verder zijn er nog een aantal omstandigheden te noemen, zoals de aard van de aansprakelijkheid (denk hierbij aan aansprakelijkheid op grond van art. 185 WvW en werkgeversaansprakelijkheid), de leeftijd van partijen (in dit kader de door de Hoge Raad ontwikkelde 50%- en 100%-regel), de aard en inhoud van een eventuele contractuele verhouding tussen partijen (HR 23 mei 1997, *NJ* 1998/192 (*Rabobank/Everaars*)) en de hoogte en verhaalbaarheid van bereddingskosten (*Parl. Gesch. Boek 6*, p. 352). Van deze omstandigheden lijkt in de onderhavige zaak echter geen sprake te zijn.

4. Conclusie

De billijkheidscorrectie vormt een volwaardig tweede beoordelingsmoment, dat niet achterwege mag blijven bij toepassing van art. 6:101 BW. Bij toepassing van de billijkheidscorrectie moet rekening worden gehouden met alle relevante omstandigheden van het geval, zowel de omstandigheden aan de zijde van de aangesprokene, als aan de zijde van de benadeelde. De uiteenlopende ernst van de wederzijds gemaakte fouten is een dergelijke omstandigheid (art. 6:101 BW). Daarnaast worden in eerdere jurisprudentie van de Hoge Raad omstandigheden genoemd, zoals de mate van verwijtbaarheid, de ernst van het letsel en het al dan niet hebben van een verzekering. De Hoge Raad noemt in zijn arrest expliciet een aantal concrete omstandigheden die voor de billijkheidscorrectie van belang hadden kunnen zijn. Deze omstandigheden lijken in het kader van de "ernst van de uiteenlopende omstandigheden" en de "mate van verwijtbaarheid" grond te kunnen bieden voor aanpassing van de causale verdeling. Daarnaast

lag in de onderhavige zaak in elk geval in de ernst van het letsel, maar wellicht ook in het feit dat dit is veroorzaakt door een gemotoriseerde watersporter een aanleiding voor toepassing van een billijkheidscorrectie. Het verrast dan ook niet dat de Hoge Raad het hof, dat van een expliciet oordeel daarover geen blijk had gegeven, hier corrigeert.

M. de Jong
studente master Aansprakelijkheid en Verzekering
Erasmus Universiteit Rotterdam

8

Hoge Raad
6 december 2013, nr. 12/025612,
ECLI:NL:HR:2013:CA3743
(mr. Overgaauw, mr. Van Vliet, mr. Lourens,
mr. Punt, mr. van Kalmthout)
(Concl. A-G Wesseling-van Gent)
Noot L.C. Dufour

Stuiting verjaring. Betekening. Invordering. Inlenersaansprakelijkheid.

[BW art. 2:23c lid 1, 3:317; Rv art. 54 lid 3 en 4; IW 1990 art. 13 lid 1, 27, 34]

Nadat de belastingschuldige, Tysco, de aan haar opgelegde aanslagen loonbelasting onbetaald had gelaten en failliet was verklaard, heeft de Ontvanger Transautex op grond van inlening hoofdelijk aansprakelijk gesteld voor deze aanslagen. Transautex meent niet aansprakelijk te kunnen worden gehouden voor de schulden van Tysco omdat van inlening door Transautex van werknemers van Tysco geen sprake was. Binnen vijf jaar na opheffing van het faillissement van Tysco wegens gebrek aan baten, heeft de Ontvanger een dwangbevel met betrekking tot de aan Tysco opgelegde naheffingsaanslagen laten betekenen aan het parket in Rotterdam. Transautex klaagde in cassatie dat door deze betekening de vordering van de Ontvanger niet was gestuit en dus was verjaard. De Hoge Raad oordeelt dat naar het recht zoals dat gold tot 1 juli 2009 voor de Ontvanger geen verplichting bestond een dergelijke stuitingshandeling ook aan de hoofdelijk aansprakelijk gestelde (Transautex) bekend te maken. De Ontvanger heeft zijn vordering geldig gestuit

Vervolg op HR 5 december 2008, ECLI:NL:HR:2008:BF0411, NJ 2009, 5 en Hof Amsterdam 7 februari 2012, ECLI:GHAMS:2012:BV8919, «JOR» 2012/242, m.nt. H.J.M.M. van Boxel), NJ 2012, 356.

Transautex Food BV te Rotterdam, eiseres tot cassatie, advocaat: aanvankelijk mr. K.G.W. van Oven, thans mr. F.E. Vermeulen, tegen de *Ontvanger van de Belastingdienst Rijnmond* te Rotterdam, verweerder in cassatie, advocaat: mr. J.W.H. van Wijk.

Partijen zullen hierna ook worden aangeduid als Transautex en de Ontvanger.

Conclusie Advocaat-Generaal (mr. Wesseling-van Gent)

Het gaat in dit tweede cassatieberoep – het eerste cassatieberoep heeft geleid tot het arrest van de Hoge Raad van 5 december 2008¹ – om de vragen of (i) de Ontvanger de verjaring van de opgelegde naheffingsaanslagen op de juiste wijze heeft gestuit en (ii) het hof het beroep van Transautex op het vertrouwensbeginsel terecht heeft verworpen.

1. Feiten² en procesverloop³

1.1. Aan de vennootschap naar Belgisch recht Tysco Service B.V.B.A. (hierna: Tysco) zijn over het tijdvak 1992 tot en met 1996 naheffingsaanslagen in de loonbelasting/premie volksverzekeringen opgelegd naar een bedrag van in totaal f 3.040.165,=.

Deze naheffingsaanslagen hebben als dagtekening 1 december 1997 en 18 december 1997.

1.2. Tysco is met de voldoening van deze aanslagen in gebreke gebleven en is op 17 maart 1998 in staat van faillissement verklaard. Bij vonnis van 23 maart 2004 van de rechtbank Rotterdam is het faillissement van Tysco opgeheven bij gebrek aan baten.

1.3. Bij kennisgeving van 5 november 1998 heeft de Ontvanger Transautex hoofdelijk aansprakelijk gesteld voor de voormelde belastingschuld van Tysco.

1.4. Transautex heeft bij brief van 1 december 1998 haar aansprakelijkheid betwist en de betwisting gemotiveerd bij brief van 8 maart 1999. Op 9 juli 1999 is Transautex door de Ontvanger gehoord. Transautex heeft vervolgens bij de inspecteur op de voet van artikel 50 IW 1990 (oud) (hierna: IW 1990) bezwaar gemaakt tegen de hoogte van de aan Tysco opgelegde aanslagen.

1.5. Een op 26 november 2008 tegen Tysco uitgevaardigd dwangbevel met betrekking tot de naheffingsaanslagen is op 2 december 2008 betekend aan het parket van de officier van justitie van de rechtbank Rotterdam.⁴ Een uittreksel van het exploit is bekend gemaakt in het katern “Grootstedelijk Rotterdam” van het Algemeen Dagblad van 8 december 2008.

1.6. Nadat de Hoge Raad bij arrest van 5 december 2008 het arrest van het gerechtshof’s-Gravenhage van 9 november 2006 had vernietigd en de zaak had verwezen naar het gerechtshof Amsterdam heeft de Ontvanger Transautex bij exploit van 8 oktober 2010 doen oproepen om aldaar te verschijnen teneinde voort te procederen.

1.7. Transautex heeft bij memorie na verwijzing geconcludeerd dat het hof het vonnis van de rechtbank Rotterdam van 30 juni 2004 zal vernietigen en de vordering van de Ontvanger alsnog zal afwijzen.

De Ontvanger heeft bij memorie van antwoord na verwijzing geconcludeerd dat het hof het vonnis van de rechtbank zal bekrachtigen.

Partijen hebben hun zaak vervolgens op 14 juni 2011 doen bepleiten.

1.8. Het hof heeft de zaak bij arrest van 5 juli 2011 onder aanhouding van iedere verdere beslissing naar de rol verwezen teneinde de Ontvanger in

1 HR 5 december 2008, LJN: BF0411, (NJ 2009/5).

2 Zie de feiten waarvan de Hoge Raad in zijn eerdere arrest in rov. 3.1 is uitgegaan en die het hof Amsterdam in zijn arrest van 7 februari 2012 in rov. 2.1 heeft herhaald alsmede de feiten die dat hof in rov. 2.6 heeft vastgesteld.

3 Voor zover thans van belang. Zie voor het procesverloop na cassatie en verwijzing de rov. 1 van de arresten van het hof Amsterdam van 5 juli 2011 en van 7 februari 2012.

4 In de processtukken wordt dit dwangbevel soms aangeduid met de akte tot vervolging.

de gelegenheid te stellen zich bij akte uit te laten over het betoog dat is opgenomen in de pleitaantekeningen van Transautex onder 4.7 t/m 4.13. Na aktewisseling heeft het hof bij eindarrest van 7 februari 2012 het vonnis van de rechtbank Rotterdam van 30 juni 2004 bekrachtigd.

1.9. Transautex heeft tegen dit arrest tijdig⁵ beroep in cassatie ingesteld.

De Ontvanger heeft geconcludeerd tot verwerping van het cassatieberoep.

Partijen hebben hun standpunten schriftelijk toegelicht, waarna door de Ontvanger nog is gedupliceerd.

2. Bespreking van het cassatiemiddel

2.1. Het cassatiemiddel bevat drie onderdelen en verscheidene subonderdelen.

Onderdeel 1, dat uiteenvalt in vijf klachten, richt zich in de kern tegen het oordeel van het hof dat de Ontvanger de verjaring van het recht van dwanginvordering van de hiervoor onder 1.1 genoemde naheffingsaanslagen geldig heeft gestuit doordat de Ontvanger, door de weg van art. 54 lid 3 en/of lid 4 Rv. te volgen, de juiste wijze van betekening heeft gekozen. In cassatie is niet bestreden dat aan de overige vereisten voor stuiting van de verjaring is voldaan (rov. 2.10).

2.2. Met betrekking tot de wijze van betekening heeft het hof als volgt heeft geoordeeld:

“2.8. Ingevolge art. 2:19 lid 1, aanhef en sub c, BW wordt een rechtspersoon ontbonden na faillietverklaring door opheffing van het faillissement wegens de toestand van de boedel. Indien de rechtspersoon dan geen baten meer heeft, houdt hij ingevolge art. 2:19 lid 4 BW op te bestaan. In dat geval heeft de rechtspersoon geen kantoor, geen bestuurder en geen vereffenaar meer. Ook de faillissementscurator is dan geen vereffenaar meer. Niettemin kan dan nog wel betekening aan de niet meer bestaande rechtspersoon plaatsvinden. Art. 50 Rv kan dan niet worden toegepast, maar art. 54 lid 3 en/of lid 4 Rv wel. Betekening aan de niet meer bestaande rechtspersoon geschiedt aan het parket van de ambtenaar van het openbaar ministerie, terwijl een uittreksel van het exploit voorts bekend wordt gemaakt in een landelijk dagblad.

2.9. Stuiting door de Ontvanger kan zinvol zijn in een geval waarin er geen reële kans meer bestaat dat de ontbonden rechtspersoon de belastingschuld zal betalen en de Ontvanger dat ook niet meer nastreeft, bijvoorbeeld indien de Ontvanger, zoals in casu, betaling van de belastingschuld door een ander dan de ontbonden rechtspersoon nastreeft. In dat geval streeft de Ontvanger geen vereffening van het vermogen van de rechtspersoon na en is heropening van de vereffening ook niet nodig. Heropening van de vereffening is immers slechts nodig indien nog een schuldeiser of gerechtigde tot het saldo opkomt of van het bestaan van een bate blijkt. In het geval dat alleen betekening van een akte aan een ontbonden rechtspersoon wordt nagestreefd, is heropening van de vereffening niet nodig. Daarom blijft in dat geval de ontbonden rechtspersoon niet voortbestaan op de voet van art. 2:19 lid 5 BW en zijn dan art. 2:23-23c BW evenmin van toepassing. (...)

2.11. Voorgaande oordelen stroken met de opmerking van de minister van Financiën dat stuiting kan plaatsvinden door bekendmaking aan de officier van justitie en publicatie (Kamerstukken II, 2010-2011, 32 505, nr. 3, p. 46) en strijden niet met de opmerking van de minister van Justitie dat met gebruikmaking van art. 2:23c BW de vereffening kan worden heropend waarna de verjaring kan worden gestuit (Kamerstukken I, 2008-2009, 31 124, nr. C, p. 8). Laatstgenoemde opmerking impliceert immers niet dat de verjaring niet kan worden gestuit zonder heropening van de vereffening.”

2.3. Subonderdeel 1.1 klaagt dat deze oordelen⁶ blijf geven van een onjuiste rechtsopvatting omtrent art. 54 lid 3 (en 4) Rv., mede in verbinding met art. 2:23c lid 1 BW en het op verjaring van het recht tot dwanginvordering toepasselijke art. 27 IW 1990. Volgens het subonderdeel heeft het hof miskend dat art. 54 Rv. een subsidiaire betekeningmogelijkheid aan nog bestaande (rechts)personen kent en dat voor een extensieve uitleg van art. 54 lid 3 Rv. geen aanleiding is nu de Ontvanger de heropening kan verzoeken van de vereffening van Tysco teneinde zijn tot stuiting

5 De cassatiedagvaarding is op 7 mei 2012 uitgebracht.

6 In de inleiding van onderdeel 1 wordt ook rov. 2.7 genoemd. Ik lees echter in de cassatiedagvaarding geen tegen deze rechtsoverweging gericht klacht.

van de verjaring van het recht van dwanginvordering strekkende dwangbevel (akte van vervolging) te kunnen betekenen.

Subonderdeel 1.2 klaagt dat een (juiste) betekening aan de na heropening van de vereffening benoemde vereffenaar van Tysco een redelijk doel dient nu vanwege de op de onderhavige zaak toepasselijke IW 1990 de verjaring van de “accessoire” vordering op de subsidiair aansprakelijke persoon afhankelijk was van de verjaring van de vordering tegen de (primaïr) belastingschuldige, en betekening aan die vereffenaar beter waarborgt dat het exploit de geadresseerde ervan en (daarmee indirect ook) de subsidiair aansprakelijk gestelde als belanghebbende bereikt.

Subonderdeel 1.3 betoogt dat het feit dat de Hoge Raad in zijn arrest van 8 januari 1982⁷ art. 4 nr 7 Rv. (oud)⁸ extensief heeft uitgelegd in het geval van betekening aan een persoon die reeds langer dan één jaar was overleden aan het voorgaande niet afdoet. Ook de arresten van 18 december 2009⁹ en 23 december 2011¹⁰ waarin is geoordeeld dat heropening van de vereffening niet (altijd) is vereist teneinde de ontbonden rechtspersoon-belastingplichtige in gebreke te stellen, zijn niet op één lijn te stellen met de stuiting van de verjaring en doen evenmin aan het voorgaande af.

Subonderdeel 1.4 klaagt dat het hof van een onjuiste rechtsopvatting is uitgegaan indien het in rechtsoverweging 2.9 impliciet heeft geoordeeld dat, nu de Ontvanger geen vereffening van het vermogen van de rechtspersoon (Tysco) nastreeft, heropening van de vereffening onnodig én onmogelijk is vanwege de volgens het hof openstaande mogelijkheid van een openbare betekening op de voet van art. 54 lid 3 (en 4) Rv. Onder verwijzing naar het arrest HR 11 oktober 1991¹¹ wordt betoogd dat een heropening van de vereffening aanvaardbaar is teneinde bepaalde rechtshandelingen door of “tegen” de ontbonden rechtspersoon te (kunnen) verrichten, zoals de betekening van een dwangbevel van de Ontvanger tot stuiting van een lopende verjaring van het recht tot dwanginvordering en dat een vertraagde behan-

deling van een heropeningsrekest de te volgen weg van heropening van de vereffening onverlet laat en onvoldoende klemmende redenen oplevert om art. 54 lid 3 Rv. toe te passen op een geval waarvoor dat artikellid niet is bedoeld.

Subonderdeel 1.5 klaagt dat uitlatingen van bewindslieden in de totstandkomingsgeschiedenis van de in dit geval niet toepasselijke gewijzigde IW 1990 en de wijziging van de overgangsbepaling Vierde Tranche Algemene wet bestuursrecht (Awb) er rechtens niet toe kan leiden dat de Ontvanger de weg van betekening op de voet van art. 54 lid 3 (en 4) Rv. mocht volgen. Evenmin kan betekenis toekomen aan andere kamerstukken met betrekking tot later tot stand gekomen wetgeving¹² of het met ingang van 1 januari 2011 – zonder overgangsregime – geldende art. 27 lid 2 IW 1990.

2.4. De subonderdelen lenen zich voor gezamenlijke bespreking.

Daarbij kan het volgende worden vooropgesteld.¹³

De verjaring van de vordering van de Ontvanger op Transautex in haar hoedanigheid van aansprakelijk gestelde is afhankelijk van de verjaring van het recht tot dwanginvordering van de naheffingsaanslagen die aan Tysco zijn opgelegd.¹⁴ Zoals het hof – in cassatie niet bestreden – in rechtsoverweging 2.7 heeft geoordeeld, geldt ingevolge art. III Vierde Tranche Awb voor de verjaring van het recht van dwanginvordering art. 27 IW 1990 zoals die bepaling tot 1 juli 2009 luidde, aangezien de naheffingsaanslagen vóór 1 juli 2009 zijn opgelegd, en – zo voeg ik onder verwijzing naar hetgeen ik hierna onder 2.11 heb opgenomen toe – het nieuwe overgangsrecht nog niet op deze zaak van toepassing is.

Stuiting van de verjaring als bedoeld in het eerste lid van art. 27 IW 1990 geschiedt door betekening van onder meer, zoals in dit geval, een dwangbevel. Bij deze betekening dienen, op de voet van de

7 LJN: AG4312, (NJ 1983/777).

8 Dit artikel was de voorloper van art. 54 lid 3 Rv.

9 LJN: BJ4910, («JOR» 2010/84).

10 LJN: BU8923, («JOR» 2012/69).

11 LJN: ZC0366, (NJ 1992/132).

12 Verwezen wordt naar *Kamerstukken II*, 2007-2008, 31 124, nr. 9; *Kamerstukken II*, 2010-2011, 32 505, nr. 3, p. 46.

13 Zie ook de s.t. van Transautex onder 4.2-4.4 en de s.t. van de Ontvanger onder 4.1-4.2.

14 Zie daarover o.m. E.J.M. Rosier en A.J. Tekstra, ‘Het accessoire karakter van de aansprakelijkstelling’, *WFR* 2008/1043 en J.A. Booij, ‘De vierde tranche Awb, fiscale schulden en de curator’, *TvI* 2010/5, paragraaf 3.2; zie ook noot 35.

art. 12 en 13 lid 1 IW 1990, de regels van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering met betrekking tot de betekening van exploiten in acht te worden genomen.

Voorts staat in cassatie vast dat Tysco bij gebreke aan baten is opgehouden te bestaan en geen kantoor, bestuurder of vereffenaar meer had, met als gevolg dat art. 50 Rv. niet kon worden toegepast.¹⁵

2.5. De te beantwoorden vraag is hoe de ontvanger een stuitingsexploot aan de niet meer bestaande belastingplichtige dient te betekenen om te bewerkstelligen dat de verjaring ten opzichte van de aansprakelijk gestelde wordt gestuit.

Naar huidig recht is het antwoord op deze vraag gegeven.¹⁶ Met de inwerkingtreding van de Vierde Tranche Awb op 1 juli 2009,¹⁷ is art. 27 IW 1990 als volgt komen te luiden:

“1. De ontvanger kan de verjaring van een rechtsvordering tot betaling stuiten door een schriftelijke mededeling waarin hij zich ondubbelzinnig zijn recht op betaling voorhoudt.

2. Indien een belastingschuldige is opgehouden te bestaan en voor zover voor zijn belastingschuld een aansprakelijkstelling als bedoeld in artikel 49, eerste lid, heeft plaatsgevonden, treedt de aansprakelijk gestelde voor die belastingschuld in de plaats van de belastingschuldige, voor zover het

betreft de stuiting van de verjaring of de verlening van de verjaringstermijn van de rechtsvordering tot betaling.”

2.6. Nu, zoals gezegd, de Vierde Tranche Awb niet op deze zaak van toepassing is, staan twee wegen open. De eerste is de door het hof geaccordeerde weg van het uitbrengen van een openbaar exploit aan de niet meer bestaande rechtspersoon waarbij de leden 3 en 4 van art. 54 Rv. worden toegepast.

De tweede weg is de door het middel bepleite heropening van de vereffening waarbij een vereffenaar wordt benoemd aan wie het exploit kan worden betekend.

Op beide wegen bevinden zich voetangels en klemmen.

De weg van art. 54 Rv.

2.7. De leden 3 en 4 van art. 54 Rv.¹⁸ luiden als volgt:

“3. Gelijkelijk wordt gehandeld ten aanzien van rechtspersonen, bestaande of ontbonden, bij gebreke van kantoor, bestuurder of vereffenaar, of wanneer de bestuurder of vereffenaar geen bekend kantoor, bekende woonplaats of bekend werkelijk verblijf heeft.

4. Indien het exploit niet een te voeren of aanhangige procedure betreft, geschiedt de betekening aan het parket van de ambtenaar van het openbaar ministerie bij de rechtbank binnen het rechtsgebied waarvan de verzoeker zijn woonplaats of, bij gebreke daarvan, zijn werkelijk verblijf heeft, terwijl een uittreksel van het exploit voorts bekend wordt gemaakt in een landelijk dagblad of in een dagblad verschijnend in de streek waar de verzoeker woonplaats of werkelijk verblijf heeft, onder vermelding van naam en kantooradres van de deurwaarder of van de advocaat van wie afschrift van het exploit kan worden verkregen. Heeft de verzoeker geen bekende woonplaats of bekend werkelijk verblijf in Nederland, dan geschiedt de betekening aan het parket van de ambtenaar van het openbaar ministerie bij de rechtbank Den Haag.”

15 Tegen deze oordelen van het hof in rov. 2.8 wordt niet opgekomen in cassatie, zie subonderdeel 1.

16 Zie daarover Vetter, Tekstra & Wattel, *Invoering van belastingen*, Kluwer: Deventer 2012, p. 333; zie voorts de noot van Van Eijdsen onder HR 18 december 2009, nr. 08/02641, LJN: BJ4910 in *Tijdschrift voor Insolventierecht (Tvi)* 2010/10: “De conclusie moet zijn dat het toezenden van belastingaanslagen aan ontbonden lichamen geen goede zin heeft en ook achterwege gelaten kan (moet?) worden. Van veel groter belang is dat de bekendmaking aan de aansprakelijke op de in art. 49 IW 1990 voorgeschreven wijze plaatsvindt. Gaat dáár echter iets mis, dan is de aansprakelijkstelling van de baan. Wel heeft de ontvanger in zo'n geval een herstel-mogelijkheid door simpelweg opnieuw voor dezelfde belastingschuld tot aansprakelijkstelling over te gaan. Het enige wat nog roet in het eten zou kunnen gooien is dat het recht tot dwanginvordering en verrekening inmiddels is verjaard. Met betrekking tot dat laatste punt is nog van (groot) belang dat art. 27 IW 1990 (het artikel dat over verjaring gaat) recent zodanig is gewijzigd dat de verjaringstermijn verlengd kan worden door simpelweg een daartoe strekkend briefje aan de aansprakelijk gestelde te sturen.”

17 *Stb.* 2009, 264 en *Stb.* 2009, 265.

18 Inwerking getreden op 1 januari 2002.

Samengevat kan dus in de situatie dat bijvoorbeeld een stuitingsexploot¹⁹ is bestemd voor een bestaande of ontbonden rechtspersoon, die geen kantoor, bestuurder of vereffenaar heeft dan wel wanneer de bestuurder of vereffenaar geen bekend kantoor, bekende woonplaats of bekend werkelijk verblijf heeft, dat exploit worden betekend aan het openbaar ministerie, terwijl daarnaast een uittreksel van het exploit bekend wordt gemaakt in een dagblad.

2.8. Vóór 2002 bevatte de wet in art. 4 nr 7 een nagenoeg gelijkkluidend voorschrift.²⁰

Het betekeningvoorschrift “ten aanzien van (...)”²¹ vennootschappen, bestaande of ontbonden, bij gebreke van gemeenschappelijk kantoor, bestuurder of vereffenaar, of wanneer de bestuurder of vereffenaar geen bekende woonplaats of geen bekend werkelijk verblijf binnen het koninkrijk heeft”, is bij de Lex Hartogh²² in art. 4 nr 7 Rv. opgenomen. Als (enige) toelichting daarop is opgemerkt dat art. 4 nr 4 voorschrijft hoe de betekening van exploten moet geschieden aan bestaande en ontbonden vennootschappen van koophandel en dat het nieuwe vierde lid van art. 4 nr 7 voorziet in de gevallen waarin “de bestaande of ontbonden naamloze vennootschap geen gemeenschappelijk kantoor, geen directeur of vereffenaar heeft, of wel laatstgenoemde geen bekende woonplaats of bekend werkelijk verblijf binnen het koninkrijk hebben”.²³

2.9. De wet bevat – uiteraard – geen voorschrift voor betekening van een exploit aan een ontbonden niet meer bestaande rechtspersoon. Hoewel

analoge toepassing van de weg van art. 54 Rv. in een geval als het onderhavige geval neerkomt op het doen van een mededeling per exploit aan een spookpartij, is het belang er in gelegen dat een tijdstip wordt gefixeerd waarop de mededeling is gedaan, waardoor het tijdstip van de stuiting van de verjaring ten opzichte van de aansprakelijk gestelde kan worden vastgesteld.

2.10. De literatuur over de procesrechtelijke kant is beperkt. Emmerig beschrijft dat volgens lagere rechtspraak²⁴ de weg van art. 4 nr 7 Rv. (oud) (als voorloper van art. 54 lid 3 Rv.) dient te worden gevolgd indien de ontvanger de verjaring van een aanslag wil stuiten omdat hij daarvoor een derde aansprakelijk heeft gesteld of wil stellen, maar concludeert dat de (stuiting van) de verjaring van het recht tot dwanginvordering en verrekening nadere aandacht behoeft.²⁵ Heijmans en Raaijmakers noemen slechts het standpunt van de rijksadvocaat dat betekening op de voet van art. 4 nr 7 Rv. (oud) dient plaats te vinden aan de officier van justitie en de betekening dient te worden gepubliceerd in een landelijk dagblad.²⁶

2.11. Het merkwaardige aan de regeling van art. 27 IW 1990 (oud) en de weg van art. 54 Rv. is evenwel dat er geen verplichting is om de aansprakelijk gestelde mededeling te doen van het stuitingsexploot aan de belastingplichtige.

Dit is ook signaleerd door de minister van Financiën in het wetgevingstraject “Overige fiscale maatregelen 2011”. Nadat in het overgangsrecht van de Vierde Tranche Awb was bepaald dat met betrekking tot de verplichting tot betaling van een geldsom aan een bestuursorgaan die is vastgesteld of ontstaan voor het tijdstip van inwerkingtreding van deze wet, het recht zoals dat gold voor dat tijdstip van toepassing blijft,²⁷ is bij de Wet Overige fiscale maatregelen bepaald dat de overgangsbepaling art. III eerste lid van de Vierde Tranche

19 Een stuitingsexploot is een exploit dat niet een te voeren of aanhangige procedure betreft.

20 Zie voor de wijzigingen in de tekst tot 2002 *Burgerlijke Rechtsvordering*, Asser, art. 4, aant. 1 in Bewaarband Boek I oud; zie voor de wijziging en de verplaatsing per 1 januari 2002: Van Mierlo/Bart, *Parl. Geschiedenis Herziening van het Burgerlijk Procesrecht*, 2002, p. 204-206). De wijziging per 1 januari 2013 betreft de herziening gerechtelijke kaart (kamerstukken 32 891).

21 Aanvankelijk alleen naamloze vennootschappen.

22 Wet van den 7den juli 1896, houdende wijzigingen in het Wetboek van Burgerlijke Regtsvordering, *Stb.* 1896, 103.

23 Zie het Voorstel van Wet tot wijziging van het Wetboek van Burgerlijke Regtsvordering (het ‘Voorstel Hartogh’), Deel I, ‘s-Gravenhage: Belinfante 1895, p. 74; Van Mierlo/Bart, *Parl. Geschiedenis Herziening van het Burgerlijk Procesrecht*, 2002, p. 204-206.

24 Rechtbank Utrecht 27 april 1994, V-N 1995, p. 1186 t/m 1189.

25 B. Emmerig, ‘Faillissement van een uitlener; de jacht op een geest’, *Tijdschrift voor Formeel belastingrecht* 2001/9, p. 12.

26 E.R.H. Heijmans en J.H.P.M. Raaijmakers, *Aansprakelijkheden Invorderingswet 1990*, Kluwer Deventer 1995, p. 47-48.

27 Art. III van de Wet van 25 juni 2009 tot aanvulling van de Algemene wet bestuursrecht (Vierde Tranche Algemene wet bestuursrecht).

Awb met ingang van 1 januari 2011 niet langer van toepassing is op art. 27 IW 1990.²⁸ De minister lichtte dit als volgt toe:

“Het tweede lid van artikel 27 van de IW 1990 ziet op het stuiten van de verjaring en het verlengen van de verjaringstermijn bij een belastingschuld van een ontbonden rechtspersoon waarvoor een ander aansprakelijk is gesteld. Voorgesteld wordt ook ten aanzien van artikel 27, tweede lid, van de IW 1990 de eerbiedigende werking niet langer van toepassing te laten zijn. Stuiting kan thans bij ‘oude’ betalingsverplichtingen plaatsvinden door bekendmaking van de belastingschuld bijvoorbeeld aan de Officier van Justitie en plaatsing in de Staatscourant. Dit is echter een omslachtige procedure die er niet direct toe leidt dat de aansprakelijk gestelde persoonlijk wordt geïnformeerd, terwijl hij degene is voor wie de informatie over stuiting van de verjaring relevant is. Op grond van artikel 27, tweede lid, van de IW 1990²⁹ wordt de aansprakelijk gestelde geïnformeerd over de stuiting. Het is daarom wenselijk dat deze wijze van stuiting wordt toegepast zowel bij de ‘oude’ als bij de ‘nieuwe’ betalingsverplichtingen.”³⁰

Sinds 1 januari 2011 geldt derhalve het voor de Ontvanger gunstige nieuwe recht ook voor de stuiting van de verjaring voor de dwanginvordering van aanslagen die vóór 1 januari 2009 zijn vastgesteld of ontstaan.³¹

2.12. Het belangrijkste bezwaar tegen analoge toepassing van de weg van art. 54 lid 4 in verbinding met lid 3 Rv. is er m.i. in gelegen dat de verjaring ten opzichte van de aansprakelijk gestelde wordt gestuit via de fictie van een openbaar exploitatiedat is bestemd voor de niet meer bestaande rechtspersoon, terwijl deze aansprakelijk gestelde daarvan niet op de hoogte behoeft te worden gesteld.

De weg van art. 2:23c BW

2.13. Art. 2:23c lid 1 BW luidt als volgt:

“1. Indien na het tijdstip waarop de rechtspersoon is opgehouden te bestaan nog een schuldeiser of gerechtigde tot het saldo opkomt of van het bestaan van een bate blijkt, kan de rechtbank op verzoek van een belanghebbende de vereffening heropenen en zo nodig een vereffenaar benoemen. In dat geval herleeft de rechtspersoon, doch uitsluitend ter afwikkeling van de heropende vereffening. De vereffenaar is bevoegd van elk der gerechtigden terug te vorderen hetgeen deze te veel uit het overschot heeft ontvangen.”

2.14. Uit de totstandkomingsgeschiedenis van de Vierde Tranche Awb blijkt dat de wetgever in het kader van de invordering van belastingschulden de procedure van heropening van de vereffening van art. 2:23c BW de revue heeft laten passeren. In het oorspronkelijke wetsvoorstel had de wetgever nog geen specifieke regeling getroffen voor de invordering van belastingaanslagen gezien het voorstel om art. 27 IW 1990 geheel te laten vervallen zodat de verjaring van belastingschulden zou worden geregardeerd door de Awb.³² Bij nota van wijziging werd het eerder ingediende wetsvoorstel echter zodanig gewijzigd dat in het eerste lid van art. 27 IW 1990 werd opgenomen dat de ontvanger de verjaring van een rechtsoverdracht tot betaling kan stuiten door een schriftelijke mededeling waarin hij zich ondubbelzinnig zijn recht op betaling voorhoudt en voorts dat in het tweede lid art. 2:23c BW van overeenkomstige toepassing werd verklaard bij de invordering van belastingaanslagen.³³ Deze weg werd echter nog vóórdat het wetsvoorstel in de Tweede kamer was besproken, ongeschikt geacht en werd bij de tweede nota van wijziging in art. 27 IW 1990 tweede lid bepaald dat de aansprakelijkgestelde in de plaats van de belastingschuldige treedt indien deze is opgehouden te bestaan.³⁴

2.15. De Minister van Justitie heeft het terugkomen op het eerdere voorstel om art. 2:23c BW van overeenkomstige toepassing te verklaren in geval van aansprakelijkstelling voor een belastingschuld met het oog op de stuiting van de verjaring of verlenging van de verjaringstermijn, de volgende toelichting gegeven:

“(…)

28 Zie art. XXIII van de Wet van 23 december 2010 tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Overige fiscale maatregelen), *Stb.* 2010, 873.

29 Waarmee bedoeld wordt op art. 27 lid 2 IW 1990 zoals gewijzigd per 1 juli 2009.

30 *Kamerstukken II*, 2010-2011, 32 505, nr. 3, p. 46.

31 Aldus Vetter, Tekstra & Wattel, *Invordering van belastingen*, Kluwer: Deventer 2012, p. 331.

32 *Kamerstukken II*, 2007-2008, 31 124, nr. 2 onder M.

33 *Kamerstukken II*, 2007-2008, 31 124, nr. 8, p. 5 en 20.

34 *Kamerstukken II*, 2007-2008, 31 124, nr. 9.

Bij nota van wijziging is voorts voorgesteld in artikel 27, tweede lid, IW 1990 te bepalen dat artikel 2:23c van het Burgerlijk Wetboek (BW) van overeenkomstige toepassing is bij de invordering van belastingschulden. Op die manier zou worden voorkomen dat de rechtsvordering tot betaling verjaart als de belastingschuldige is opgehouden te bestaan, bijvoorbeeld omdat de rechtspersoon – de belastingschuldige – is ontbonden. Er kan dan geen mededeling, bedoeld in het voorgestelde eerste lid van artikel 27 IW 1990, aan de belastingschuldige worden gedaan om de verjaring te stuiten. Er is wel de behoefte om de verjaring te stuiten of de verjaringstermijn te verlengen van de belastingschuld indien iemand aansprakelijk is gesteld voor die belastingschuld. De aansprakelijkheidsschuld is accessoir aan de belastingschuld en verjaart op het moment dat de belastingschuld verjaart.

Aansprakelijkheidsprocedures kunnen lang duren en doorlopen nadat de belastingschuld is verjaard. Zonder nadere voorziening zou dan de aansprakelijkheidsschuld niet meer kunnen worden ingevorderd. Het aanvankelijke voorstel om artikel 2:23c BW van overeenkomstige toepassing te verklaren, houdt in dat de vereffening bij een ontbonden rechtspersoon kan worden heropend. Vervolgens wordt de verjaringstermijn verlengd met de tijd gedurende welke de rechtspersoon heeft opgehouden te bestaan. Bij nader inzien wordt dit voorstel echter ongeschikt geacht. Het heropenen van de vereffening op grond van artikel 2:23c BW is een omslachtige procedure voor het verlengen van een verjaringstermijn van de belastingschuld. Daarnaast was het voorgestelde tweede lid van artikel 27 IW 1990 niet beperkt tot gevallen waarin sprake is van een aansprakelijkstelling, maar gold die regeling in alle gevallen bij een ontbonden rechtspersoon. (...)»³⁵

2.16. Bij de behandeling in de Eerste Kamer is door de leden van de SGP-fractie en de CU-fractie de noodzaak van een speciale wettelijke voorziening in de IW 1990 ter waarborging van de mogelijkheid om de verjaring van belastingschulden van niet meer bestaande rechtspersonen te kunnen stuiten ter discussie gesteld en de vraag gesteld of de ontvanger niet op grond van art. 2:23c BW een verzoek kan doen tot heropening van de

vereffening van deze rechtspersonen. De Minister van Justitie heeft bij memorie van antwoord hierop als volgt gereageerd:

“Strikt genomen hebben deze leden gelijk; met gebruikmaking van artikel 2:23c BW kan de vereffening worden heropend waarna de verjaring van de rechtsvordering tot betaling kan worden gestuit. Heropening van de vereffening is echter een omslachtige manier om de verjaring te stuiten; er is een procedure bij de rechter voor nodig en de benoeming van een vereffenaar is noodzakelijk. Artikel 2:23c BW is bovendien niet bedoeld voor het stuiten van de verjaring. Heropening van de vereffening is bedoeld voor de situaties waarin nog een schuldeiser of gerechtigde tot het saldo van de rechtspersoon opkomt of van het bestaan van een bate blijkt.”³⁶

2.17. Het bij de tweede nota van wijziging voorgestelde art. 27 IW is met ingang van 1 juli 2009 de geldende wettekst is geworden.

2.18. Tegen het volgen van de weg van art. 2:23c BW kan worden aangevoerd dat uit de hiervoor weergegeven totstandkomingsgeschiedenis van het huidige art 27 IW blijkt dat de wetgever daar bewust niet voor heeft gekozen omdat het een omslachtige manier is om de verjaring te stuiten en de procedure van art. 2:23c BW daarvoor niet is bedoeld.³⁷

2.19. Een volgend bezwaar is dat art. 2:23c BW het bestaan van een bate als voorwaarde stelt voor de heropening van de vereffening. Verplichtstelling van de heropening van de vereffening louter met het oog op de betekening van een dwangbevel aan een ontbonden niet meer bestaande rechtspersoon zodat de verjaring ten opzichte van de aansprakelijk gestelde wordt gestuit, zou er m.i. op neer komen dat het uitbrengen van een stuitingsexploot ten behoeve van de aansprakelijk gestelde bij fictie gelijk wordt gesteld met het opkomen van een schuldeiser of gerechtigde tot het saldo dan wel het bestaan van een bate. Ondanks de terughoudende toetsing van de rechter³⁸ acht ik het

36 *Kamerstukken I*, 2008-2009, 31 124, nr. C, p. 8.

37 J.H.P.M. Raaijmakers en R. Steenman, ‘Verschil in verjaring’, *WFR* 2008/1248, 4.3, achten het juist dat de regering bij nader inzien art. 2:23c BW niet van overeenkomstige toepassing heeft willen verklaren.

38 Zie o.m. HR 11 oktober 1991, LJN: ZC0366, (*NJ* 1992/132, m.nt. J.M.M. Maeijer) en HR 2 oktober 1998, LJN: ZC2727, (*NJ* 1999/194, m.nt. P. van Schilfhaarde).

35 *Kamerstukken II*, 2007-2008, 31 124, nr. 9, p. 10-11.

– anders dan het onderdeel stelt – niet zonneklaar dat genoemd criterium analoog kan worden toegepast.³⁹ Bovendien komt deze omweg mij ook om proceseconomische redenen onwenselijk voor.⁴⁰

2.20. Ten slotte meen ik dat toepassing van de weg van art. 2:23c BW als nadeel heeft dat de ontvanger het tijdstip van het doen van de stuitingsmededeling niet zelf in de hand heeft.

2.21. Alles afwegende zie ik minder zwaarwegende argumenten tegen toepassing naar analogie van de weg van art. 54 Rv. dan van de weg van art. 2:23c BW. In die visie stuit onderdeel 1 in zijn geheel af op het feit dat het hof niet blijkt heeft gegeven van een onjuiste rechtsopvatting en behoeven de afzonderlijke subonderdelen geen verdere bespreking.

Ik teken daarbij aan dat de weg van analoge toepassing van art. 54 Rv. m.i. uitsluitend zou moeten kunnen worden gevolgd in “oude” gevallen als de onderhavige en dus niet in het algemeen voor het uitbrengen van exploten aan ontbonden en niet meer bestaande rechtspersonen. Gelet op het thans geldende overgangsrecht (zie hiervoor onder 2.11) zullen er waarschijnlijk niet meer zoveel “oude” gevallen als de onderhavige zijn. Toch zou de Hoge Raad m.i. voor die gevallen als voorwaarde moeten stellen dat naast het uitbrengen en publiceren van het openbaar exploit de aansprakelijk gestelde door de ontvanger op de hoogte wordt gesteld van de betekening en publicatie.

2.22. Onderdeel 2 betreft de wijze waarop het (verwijzings)hof de na het arrest van de Hoge Raad van 5 december 2008 nog openliggende vraag heeft beantwoord.

In genoemd arrest heeft de Hoge Raad Transautex in de rechtsoverwegingen 3.3.3 en 3.3.5 op grond van artikel 34, lid 1, IW 1990 hoofdelijk aansprakelijk geacht voor de loonbelasting verschuldigd door Tysco ter zake van het loon van haar werknemers dat toerekenbaar is aan werkzaamheden die zijn voortgevloeid uit de door Tysco met Transautex gesloten overeenkomst en heeft de Hoge Raad geoordeeld dat Tysco, ervan uitgaande

dat Transautex werknemers inleende bij Tysco, niet als onderaannemer van Transautex kan worden aangemerkt.

Vervolgens heeft de Hoge Raad geoordeeld dat het hof niet zonder zulks te motiveren mocht voorbijgaan aan de mogelijkheid dat Transautex binnen de context van de correspondentie tussen de inspecteur en de Ontvanger enerzijds en Transautex anderzijds de stellingname van de inspecteur zo heeft mogen opvatten dat deze mede zag op de duiding van de relatie tussen Transautex en Tysco als eigenbouwer tegenover onderaannemer, zodat het hof de stelling van Transautex dat het de Ontvanger wegens een door de inspecteur gedane uitlating niet vrijstond Transautex aansprakelijk te stellen uit hoofde van inlening van personeel, niet onbesproken had mogen laten. De Hoge Raad vernietigde daarom het arrest van het gerechtshof's-Gravenhage van 9 november 2006 en verwees het geding naar het gerechtshof Amsterdam ter verdere behandeling en beslissing.

2.23. Onderdeel 2, dat vijf subonderdelen bevat, is gericht tegen de rechtsoverwegingen 2.14-2.18. Daarin heeft het hof de in het geding na cassatie en verwijzing voorliggende vraag beantwoord.

2.24. Beantwoording van een dergelijke vraag is in hoge mate feitelijk omdat het daarbij gaat om de uitleg van gedingstukken en waardering van de omstandigheden van het concrete geval. Het desbetreffende oordeel kan dan ook in cassatie alleen op begrijpelijkheid worden getoetst.

Ik wijs er voorts op dat het hof bij de beoordeling van het betoog van Transautex in – de in cassatie niet bestreden – rechtsoverweging 2.13 vijftien onbetwiste feiten en omstandigheden heeft betrokken.

2.25. Het hof heeft in rechtsoverweging 2.15 – voor zover thans van belang – als volgt geoordeeld:

“2.15. Voor het antwoord op de vraag of, kort gezegd, Transautex de verklaring van de inspecteur in diens brief van 21 mei 1999 (herhaald in de brief van 15 juli 1999) zo heeft mogen opvatten dat deze mede zag op de duiding van de relatie tussen Transautex en Tysco als die van eigenbouwer en onderaannemer, en aldus mede voor de Ontvanger in de onderhavige procedure zou hebben te gelden, is van belang of door het optreden van de inspecteur en de Ontvanger bij Transautex redelijkerwijze die indruk heeft kunnen ontstaan. Gelet op de hiervoor in rov. 2.13 hiervoor weergegeven correspondentie is het hof

39 Vgl. m.b.t. het opleggen van een aanslag Emmerig, t.a.p., p. 11.

40 Vgl. HR 11 mei 2012, LJN: BW5403, (BNB 2012/184).

van oordeel dat daarvan geen sprake is. Transautex heeft de verklaring van de inspecteur niet aldus mogen verstaan dat deze mede de relatie van Transautex met Tysco in het verleden betrof. In dit verband is het hof – overigens – van oordeel dat de inspecteur de Ontvanger ook niet heeft willen binden aan zijn verklaring over de vraag of sprake is van eigenbouwerschap, in die zin dat daarmee diens ‘primaire duiding’ van de relatie tussen Transautex en Tysco voor die verklaring zou moeten wijken, en dat Transautex dat ook van aanvang af heeft moeten begrijpen. Het hof overweegt daartoe als volgt.”

2.26. Ik behandel eerst subonderdeel 2.5, dat is gericht tegen rechtsoverweging 2.16, waarin het hof als volgt heeft geoordeeld:

“2.16. Blijkens de hiervoor in rov. 2.13 vastgestelde feiten heeft de Ontvanger zich reeds voorafgaand aan de brieven van de inspecteur van 13 april 1999 en 21 mei 1999 op het primaire standpunt gesteld dat Transautex moest worden aangemerkt als inlener en op het subsidiaire standpunt dat Transautex moest worden aangemerkt als eigenbouwer. Bij de brief van 23 april 1999 heeft hij te kennen gegeven zijn primaire standpunt te handhaven. Ook na de brief van 21 mei 1999 is de Ontvanger zich op beide standpunten blijven stellen: bij brief van 7 juni 1999 heeft hij Transautex meegedeeld het subsidiaire standpunt (evenszins) te handhaven. Over dit een en ander heeft bij Transautex geen twijfel kunnen bestaan. Nu het de Ontvanger in beginsel vrijstaat om primaire en subsidiaire standpunten in te nemen en (ook overigens) uit niets is gebleken dat de Ontvanger, al naar gelang de verklaring van de inspecteur omtrent het eigenbouwerschap van Transautex, zijn ‘primaire duiding’ van de relatie tussen Transautex en Tysco in de jaren 1992/1996 al of niet zou laten varen, kan niet door zijn optreden bij Transautex de opvatting zijn ontstaan dat zij, toen de inspecteur op 21 mei 1999 besliste zoals hij deed, niet meer als inlener voor de onderhavige loonbelastingsschulden van Tysco aansprakelijk zou worden gehouden.”

2.27. Het subonderdeel klaagt dat het kennelijk (“overigens”) ten overvloede gegeven oordeel van het hof in de rechtsoverwegingen 2.15 en 2.16 de verwerping van het beroep op het vertrouwensbeginsel niet kan dragen. Daartoe wordt aangevoerd dat indien ervan wordt uitgegaan dat (a) Transautex wél mocht aannemen dat de bij brief van 15 juli 1999 onverkort gehandhaafde verklaring van

21 mei 1999 betrekking had op het verleden en overigens werd gegeven en gehandhaafd met volledige kennis van aansprakelijkstelling van Transautex door de Ontvanger, (b) de inspecteur wel degelijk wettelijk exclusief competent was om een bindende uitspraak te doen over het eigenbouwerschap van Transautex, en (c) deze voor de Ontvanger bindende en zonder voorbehoud uitgesproken verklaring van de inspecteur dat Transautex moet worden aangemerkt als eigenbouwer, aanvaarding van het zijn van inlener voor dezelfde werkzaamheden per definitie uitsluit, het hof niet op basis van de uitlatingen van de Ontvanger van vóór 21 mei 1999, de op 15 juli 1999 door de inspecteur gehandhaafde verklaring van 21 mei 1999 of de brief van 7 juni 1999 kon oordelen dat Transautex had moeten begrijpen dat de Ontvanger niet aan de verklaringen van de inspecteur zou zijn gebonden in die zin dat de Ontvanger Transautex niet meer als inlener aansprakelijk kon houden.

2.28. Anders dan het subonderdeel veronderstelt, heeft het hof m.i. met zijn oordeel dat de inspecteur de Ontvanger ook (curs. W-vG) niet heeft willen binden aan zijn verklaring over de vraag of sprake is van eigenbouwerschap in die zin dat daarmee diens “primaire duiding” van de relatie tussen Transautex en Tysco voor die verklaring zou moeten wijken, en dat Transautex dat ook van aanvang af heeft moeten begrijpen, niet een overweging ten overvloede gegeven, maar heeft het hof zijn conclusie dat het beroep van Transautex op het vertrouwensbeginsel dient te worden verworpen, gegrond op twee zelfstandig dragende gronden, te weten (i) dat uit de in rechtsoverweging 2.13 weergegeven correspondentie blijkt dat Transautex de verklaring van de inspecteur niet aldus heeft mogen verstaan dat deze mede de relatie van Transautex met Tysco in het verleden betrof en (ii) de hiervoor geciteerde voorlaatste zin van rechtsoverweging 2.15.⁴¹ Het hof heeft de eerste grond in de rechtsoverwegingen 2.17 en 2.18 van een nadere motivering voorzien en de tweede grond in rechtsoverweging 2.16.

2.29. Het hof heeft zijn oordeel dat Transautex de door de inspecteur gedane uitlating dat zij eigenbouwer was niet zo mocht opvatten dat Transautex door de Ontvanger niet meer primair aanspra-

41 Zie ook de s.t. van de Ontvanger onder 5.3.

kelijk gehouden zou worden voor de loonbelastingsschulden uit hoofde van inlening, gegrond op de in rechtsoverweging 2.13 onder a, f en j vastgestelde correspondentie waarin de Ontvanger zijn primaire standpunt en subsidiaire standpunt kenbaar heeft gemaakt en heeft gehandhaafd.

2.30. In cassatie staat – als onbestreden – vast dat het de Ontvanger in beginsel vrij staat om primaire en subsidiaire standpunten in te nemen. Dat Transautex meende dat inlenerschap als bedoeld in art. 34 IW 1990 en eigenbouwerschap als bedoeld in art. 35 IW 1990 elkaar uitsluiten zodat de Ontvanger in haar ogen vanwege de verklaring van de inspecteur over het eigenbouwerschap niet kon vasthouden aan beide grondslagen, betekent niet dat Transautex erop kon en mocht vertrouwen dat de Ontvanger een van de gronden zou laten vallen. De correspondentie wijst daar ook niet op. In de brief van 23 april 1999 heeft de Ontvanger bericht dat hij de primaire grondslag handhaafde en dat nog nader bericht zou volgen over de subsidiaire grondslag nadat de Ontvanger daarover met de inspecteur zou hebben gesproken. Bij brief van 7 juni 1999 heeft de Ontvanger vervolgens meegedeeld dat de subsidiaire grondslag gehandhaafd bleef. Het oordeel van het Hof dat de Ontvanger beide standpunten heeft gehandhaafd, zodat door het optreden van de Ontvanger bij Transautex niet de opvatting heeft kunnen ontstaan dat zij, toen de inspecteur op 21 mei 1999 besliste zoals hij deed, niet meer als inlener voor de onderhavige loonbelastingsschulden van Tysco aansprakelijk zou worden gehouden, is – mede gezien het feit dat de Ontvanger in de brief van 7 juni 1999 nog steeds sprak over de subsidiaire grondslag – voldoende begrijpelijk gemotiveerd.

2.31. Nu subonderdeel 2.5 faalt, behoeven de subonderdelen 2.1 tot en met 2.4, gelet op hetgeen ik hiervoor onder 2.28 heb opgemerkt, geen verdere bespreking. Mocht Uw Raad daar anders over denken, dan zal ik deze subonderdelen in een aanvullende conclusie behandelen.

2.32. Ook onderdeel 3, dat uitsluitend voortbouwt op de voorgaande onderdelen, behoeft thans geen behandeling.

3. Conclusie

De conclusie strekt tot verwerping.

Hoge Raad

1. Het geding

Voor het verloop van het geding in feitelijke instanties verwijst de Hoge Raad naar de navolgende stukken:

a. het arrest in de zaak C07/00074, ECLI:NL:HR:2008:BF0411 van de Hoge Raad van 5 december 2008;

b. de arresten in de zaak 200.075.430/01 van het gerechtshof te Amsterdam van 5 juli 2011 en 7 februari 2012.

(...; *red.*)

2. Het tweede geding in cassatie

(...; *red.*)

3. Beoordeling van de middelen

3.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

i. Bij kennisgeving van 5 november 1998 heeft de Ontvanger Transautex hoofdelijk aansprakelijk gesteld voor aan Tysco Service B.V.B.A. (hierna: Tysco) opgelegde naheffingsaanslagen in de loonbelasting/premie volksverzekeringen over de periode 1992 tot en met 1996 (hierna: de naheffingsaanslagen). De naheffingsaanslagen zijn gedatekend 1 december 1997 respectievelijk 18 december 1997. Transautex heeft haar aansprakelijkheid tijdig en gemotiveerd betwist.

ii. Tysco is op 17 maart 1998 in staat van faillissement verklaard. Bij vonnis van de rechtbank Rotterdam van 23 maart 2004 is het faillissement opgeheven bij gebrek aan baten.

iii. Een op 26 november 2008 tegen Tysco uitgevaardigd dwangbevel met betrekking tot de naheffingsaanslagen (hierna: het dwangbevel) is op 2 december 2008 betekend aan het parket van de officier van justitie van de rechtbank Rotterdam. Een uittreksel van het exploit is bekendgemaakt in het katern “Grootstedelijk Rotterdam” van het Algemeen Dagblad van 8 december 2008.

iv. De rechtbank Rotterdam heeft bij vonnis van 30 juni 2004, zaak-/rolnummer 125454/HAZA 99-2010, op vordering van de Ontvanger voor recht verklaard dat Transautex hoofdelijk aansprakelijk is voor de loonheffing die Tysco aan de Ontvanger is verschuldigd in verband met het verrichten van werkzaamheden voor Transautex op grond van inlening van personeel.

3.2.1. Na cassatie en verwijzing heeft Transautex vooreerst betoogd dat de vordering van de Ontvanger na het arrest van de Hoge Raad van 5 december 2008 is verjaard. Zij heeft daartoe aangevoerd dat, anders dan de Ontvanger heeft ge-

steld, door de hiervoor in 3.1, onder (iii), genoemde betekening en bekendmaking het in artikel 27, lid 1, van de Invorderingswet 1990 (tekst tot 1 juli 2009; hierna: IW 1990) bedoelde recht tot dwanginvordering van de naheffingsaanslagen niet rechtsgeldig is gestuit. Volgens Transautex had de Ontvanger op de voet van artikel 2:23c, lid 1, BW om heropening van de vereffening van Tysco moeten verzoeken, waarna de hiervoor bedoelde betekening en bekendmaking hadden moeten geschieden aan de vereffenaar.

3.2.2. Het hof heeft dit betoog van Transautex verworpen. Het heeft daartoe – samengevat – als volgt geoordeeld.

Met betrekking tot de betekening van een exploit aan een niet meer bestaande rechtspersoon kan artikel 50 Rv niet worden toegepast, maar naar het oordeel van het hof kan artikel 54, leden 3 en/of 4, Rv dat wel.

In het onderhavige geval is heropening van de vereffening niet nodig, omdat de Ontvanger geen vereffening van het vermogen van Tysco nastreeft en heropening alleen is aangewezen indien nog een schuldeiser of gerechtigde tot het saldo opkomt of van het bestaan van een bate blijkt. In het geval dat alleen betekening van een akte aan een ontbonden rechtspersoon wordt nagestreefd, is heropening van de vereffening niet nodig. In een dergelijk geval blijft de ontbonden rechtspersoon niet voortbestaan op de voet van artikel 2:19, lid 5, BW en is artikel 2:23c BW niet van toepassing, aldus het hof.

Aangezien niet is betwist dat aan de overige vereisten voor stuiting van de verjaring is voldaan, moet op grond van het voorgaande worden aangenomen dat de Ontvanger de verjaring van het recht tot dwanginvordering van de naheffingsaanslagen tijdig en rechtsgeldig heeft gestuit.

Het hof heeft daaraan nog toegevoegd dat deze oordelen stroken met de opmerking van de minister van Financiën dat stuiting kan plaatsvinden door bekendmaking aan de officier van justitie en publicatie (Kamerstukken II, 2010/11, 32 505, nr. 3, blz. 46), en dat deze oordelen niet strijden met de opmerking van de minister van Justitie dat met gebruikmaking van artikel 2:23c BW de vereffening kan worden heropend waarna de verjaring kan worden gestuit (Kamerstukken I, 2008/09, 31 124, nr. C, blz. 8).

3.2.3. Middelonderdeel 1 richt zich met rechtsklachten tegen de hiervoor in onderdeel 3.2.2 weergegeven oordelen van het hof.

3.2.4. Op grond van artikel 12, eerste volzin, IW 1990 kan, indien een belastingschuldige na te zijn aangemaand in gebreke blijft, de invordering van een belastingaanslag geschieden bij een door de ontvanger uit te vaardigen dwangbevel. Voorts bepaalt artikel 13, lid 1, IW 1990 dat de betekening van een dwangbevel geschiedt overeenkomstig de regels van het Wetboek van Burgerlijke rechtsvordering met betrekking tot de betekening van exploitoten.

3.2.5. Ingevolge artikel 27, lid 1, IW 1990 vervalt het recht tot dwanginvordering met betrekking tot een belastingaanslag door verloop van vijf jaren na de aanvang van de dag volgende op die waarop de aanslag geheel invorderbaar is dan wel, indien zulks tot een later tijdstip leidt, vijf jaren na de aanvang van de dag volgende op die waarop de laatste akte van vervolging aan de belastingschuldige is betekend. Deze verjaringstermijn wordt op grond van artikel 27, lid 2, aanhef en letter d, IW 1990 verlengd met de tijd gedurende welke na de aanvang van die termijn de belastingschuldige in staat van faillissement verkeert. Tot 1 juli 2009 bestond geen wettelijke verplichting een akte van vervolging als hier bedoeld tevens bekend te maken aan een op de voet van artikel 34 IW 1990 voor de betreffende belastingaanslag aansprakelijk gestelde. Artikel 27 noch enige andere bepaling van de IW 1990 bevatte voor 1 juli 2009 een regeling – in afwijking of ter aanvulling van het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering – voor de wijze waarop een akte van vervolging ter zake van een belastingaanslag moet worden betekend aan een niet meer bestaande rechtspersoon.

3.2.6. In artikel 54, leden 3 en 4, Rv is voorgescreven op welke wijze de betekening dient plaats te vinden van exploitoten aan rechtspersonen, “bestaande en ontbonden, bij gebreke van kantoor, bestuurder of vereffenaar, of wanneer de bestuurder of vereffenaar geen bekend kantoor, bekende woonplaats of bekend werkelijk verblijf heeft”. Deze regeling leent zich voor overeenkomstige toepassing op het geval waarin een rechtspersoon na te zijn ontbonden heeft opgehouden te bestaan, en desondanks – op grond van artikel 34 of 35 IW 1990 – belang bestaat bij het kunnen betekenen van een exploitoot dat stuiting van verjaring van het recht tot invordering van een door die rechtspersoon belopen schuld tot gevolg heeft.

Het in het middelonderdeel onder verwijzing naar artikel 2:23c, lid 1, BW gehouden betoog dat dit laatste kan worden bereikt door het doen herleven van een rechtspersoon, waarna de betekening van een exploit mogelijk is op de wijze die is voorzien voor betekening aan een bestaande rechtspersoon, gaat uit van betekening in een andere situatie dan zich hier voordoet. In cassatie moet ervan worden uitgegaan dat de Ontvanger geen ander belang had bij herleving van Tysco dan stuiting van de verjaring van het recht tot invordering van de naheffingsaanslagen. In een zodanig geval is er geen reden de Ontvanger tegen te werpen dat voor hem de weg van artikel 2:23c, lid 1, BW openstond. Het hof heeft derhalve met juistheid geoordeeld dat de Ontvanger terecht de weg van artikel 54, lid 4, Rv heeft gekozen voor betekening van de akte van vervolging. Op grond van het hiervoor overwogene faalt middelonderdeel 1 in zijn geheel.

3.3.1. Middelonderdeel 2 bestrijdt het oordeel van het hof dat het de Ontvanger vrijstond om ondanks de door de inspecteur gedane uitlating dat Transautex eigenbouwer was, Transautex aansprakelijk te blijven houden uit hoofde van inlening van personeel van Tysco.

3.3.2. Het middelonderdeel betwist het hiervoor in 3.3.1 weergegeven oordeel onder meer met de stelling dat de Ontvanger op grond van artikel 35, par. 6, lid 2, van de Leidraad Invordering was gebonden aan de uitlating van de inspecteur dat Transautex eigenbouwer was. Het middelonderdeel faalt in zoverre, reeds omdat het hof, in cassatie onbestreden, heeft geoordeeld (in rov. 2.17) dat de inspecteur die uitlating heeft gebaseerd op andere feiten dan de feiten waarop de Ontvanger zijn primaire standpunt dat tussen Transautex en Tysco in de jaren 1992/1996 sprake was van inlening van personeel, heeft gebaseerd, en dat dit voor Transautex kenbaar was. De uitlating van de inspecteur belette derhalve de Ontvanger niet om de aansprakelijkstelling van Transautex te handhaven.

3.3.3. Middelonderdeel 2 faalt ook voor het overige. Het hof heeft (in rov. 2.16) geoordeeld dat uit niets is gebleken dat de Ontvanger al naar gelang de verklaring van de inspecteur omtrent het eigenbouwerschap van Transautex, zijn primaire duiding van de relatie tussen Transautex en Tysco in de jaren 1992/1996 al of niet zou laten varen, en dat daarom niet door het optreden van de Ontvanger bij Transautex de opvatting kan zijn

ontstaan dat zij niet meer als inlener voor de loonbelastingsschulden van Tysco aansprakelijk zou worden gehouden. Het in dat oordeel besloten liggende oordeel dat Transautex zich jegens de Ontvanger niet met vrucht op het vertrouwensbeginsel kan beroepen, geeft geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting en kan als verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige in cassatie niet op juistheid worden getoetst. Het is ook niet onbegrijpelijk.

3.4. Nu de middelonderdelen 1 en 2 niet slagen, kan het daarop voortbouwende middelonderdeel 3 evenmin slagen.

4. *Beslissing*

De Hoge Raad:

verwerpt het beroep;

veroordeelt Transautex in de kosten van het geding in cassatie, tot op deze uitspraak aan de zijde van de Ontvanger begroot op € 6.118,34 aan verschotten en € 2.200,= voor salaris.

NOOT

1. De invordering van belastingsschulden wordt mede beheerst door bepalingen uit het Burgerlijk Wetboek en het Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering. Bovenstaande uitspraak is interessant vanwege de civielrechtelijke vragen die daarin zijn beantwoord.

2. Eiseres tot cassatie, Transautex Food BV, was in de jaren tachtig en negentig in Nederland licentiehouder van Burger King. Transautex exploiteerde via dochtermaatschappijen de Nederlandse Burger King restaurants. De Rotterdamse vestiging van de vennootschap naar Belgisch recht Tysco BVBA verschaftte aan Transautex schoonmakers die hun werkzaamheden verrichtten in de Burger King vestigingen van de dochtermaatschappijen van Transautex. De Belastingdienst had aan Tysco naheffingsaanslagen van in totaal f 3.040.165,= opgelegd in verband met niet afgedragen loonbelasting over de jaren 1992-1996. In 1998 is Tysco failliet verklaard. Een half jaar na faillietverklaring heeft de Belastingdienst een kennisgeving aan Transautex gestuurd, waarbij hij Transautex hoofdelijk aansprakelijk stelde voor de belastingsschuld van Tysco. Transautex heeft zich daartegen op allerlei mogelijke manieren verweerd (uit HR 2 mei 2003, ECLI:NL:HR:2003:AF3431 blijkt dat Transautex

in drie instanties hierover tevergeefs een kort geding tegen de Staat heeft gevoerd). In 2004 is het faillissement van Tysco opgeheven wegens gebrek aan baten.

3. In de aan het hierboven gepubliceerde arrest voorafgaande cassatieprocedure, die is geëindigd met het arrest van 5 december 2008, waren – voor zover van belang voor een goed begrip van dit arrest – twee vragen aan de orde. Had het hof zijn oordeel dat Transautex personeel van Tysco inleende of doorleende in de zin van art. 34 IW 1990¹ voldoende gemotiveerd? De Hoge Raad oordeelde dat deze motiveringsklacht faalde omdat het hof wel degelijk voldoende had gemotiveerd dat Transautex op grond van art. 34 lid 1 IW 1990 hoofdelijk aansprakelijk was voor de loonbelasting van de werknemers van Tysco. De werknemers van Tysco werden met instandhouding van hun dienstbetrekking met Tysco, door Tysco ter beschikking gesteld aan Transautex om onder leiding van Transautex (en niet Tysco) werkzaam te zijn in door Transautex aangewezen restaurants. De tweede vraag luidde: Kon Transautex ook in het geval wel sprake zou zijn van inlening, onder hoofdelijke aansprakelijkheid uitkomen omdat de inspecteur Transautex had aangemerkt als “eigenbouwer”

in de zin van art. 35 IW 1990?² Door dit standpunt was bij Transautex het vertrouwen gewekt dat de Ontvanger haar niet als *inlener* aansprakelijk zou houden. In het licht van door Transautex hierover aangevoerde stellingen oordeelde de Hoge Raad dat het hof de stelling van Transautex dat het de Ontvanger wegens de door de inspecteur gedane uitlating niet vrijstond haar aansprakelijk te houden op grond van inlening, niet onbesproken had mogen laten.

4. In de verwijzingsprocedure bij het Hof Amsterdam deed Transautex voor het eerst een beroep op verjaring van de vordering van de Ontvanger na de uitspraak in cassatie. Het beperkte debat en de onmogelijkheid nieuwe feiten aan te voeren in de procedure na cassatie en verwijzing (art. 424 Rv) stonden niet in de weg aan dit beroep op verjaring. De mogelijke verjaring van de vordering van de Ontvanger deed zich immers pas voor na het arrest van de Hoge Raad. Van Transautex kon niet verwacht worden dat zij in feitelijke instanties vóór de cassatieprocedure zou hebben aangevoerd dat de vordering van de Belastingdienst in de toekomst mogelijk zou verjaren. Het hof heeft het beroep op verjaring inhoudelijk beoordeeld en verworpen. De Ontvanger had de verjaring van de naheffingsaanslag tijdig getuut door betekening van een aan Tysco gericht dwangbevel aan het parket van de officier van justitie in Rotterdam op 2 december 2008 en het plaatsen van een advertentie met een uittreksel van het exploit in het AD op 8 december 2008 (hierna: openbare bete-

1 Art. 34 lid 1 en 2 IW 1990 luiden – voor zover van belang – als volgt:
 “1. Ingeval een werknemer met instandhouding van de dienstbetrekking tot zijn inhoudingsplichtige, de uitlener, door deze ter beschikking is gesteld aan een derde, de inlener, om onder diens toezicht of leiding werkzaam te zijn, is de inlener hoofdelijk aansprakelijk voor de loonbelasting welke de uitlener verschuldigd is in verband met het verrichten van die werkzaamheden door die werknemer alsmede voor de omzetbelasting welke de uitlener, dan wel – in geval doorlening plaatsvindt – de in het tweede lid bedoelde doorlener verschuldigd is in verband met dat ter beschikking stellen.
 2. Onder inlener wordt mede verstaan:
 a. de doorlener, zijnde degene aan wie een werknemer ter beschikking is gesteld en die deze werknemer vervolgens ter beschikking stelt aan een derde om onder diens toezicht of leiding werkzaam te zijn;
 b. de in onderdeel a bedoelde derde, aan wie door een doorlener een werknemer ter beschikking is gesteld om onder toezicht of leiding van die derde werkzaam te zijn.”

2 Art. 35 lid 1 onder a jo. lid 3 aanhef en onder b IW 1990 bepaalt:
 “De aannemer is hoofdelijk aansprakelijk voor de loonbelasting:
 a. die de onderaannemer en, indien een werk geheel of gedeeltelijk door een of meer volgende onderaannemers wordt uitgevoerd, iedere volgende onderaannemer verschuldigd is in verband met het verrichten van werkzaamheden door zijn werknemers ter zake van dat werk; (...)
 3. Voor de toepassing van dit artikel wordt:
 a. de onderaannemer ten opzichte van zijn onderaannemer als aannemer beschouwd;
 b. met een aannemer gelijkgesteld degene die zonder daartoe van een opdrachtgever opdracht te hebben gekregen buiten dienstbetrekking in de normale uitoefening van zijn bedrijf een werk van stoffelijke aard uitvoert;”

kening). Na beantwoording van de verjaringsvraag heeft het hof alle in de procedure voorafgaand aan het arrest van 5 december 2008 door Transautex aangevoerde stellingen over de opmerkingen van de inspecteur dat Transautex eigenbouwer was op een rijtje gezet. Het hof heeft aan de hand van deze stellingen vastgesteld dat – ondanks de opmerkingen van de inspecteur over het eigenbouwerschap – de Ontvanger niet bij Transautex de opvatting heeft doen ontstaan dat hij Transautex niet meer als inlener aansprakelijk zou houden voor de loonbelastingsschulden van Tysco. In zijn «JOR»-noot bij dit arrest gaat Van Boxel in op de door het hof onbesproken gelaten internationaal privaatrechtelijke vragen. Nu Tysco een Belgische vennootschap was, had het hof niet aan de hand van het Nederlandse art. 2:19 lid 1 onder c BW³ kunnen constateren dat Tysco een ontbonden rechtspersoon was en dat dus openbare betekening van het dwangbevel op de voet van art. 54 lid 3 en 4 Rv⁴ mogelijk was. Volgens Van Boxel beheerste in het geval van Tysco het Belgisch recht de beëindiging van de vennootschap. Deze IPR-kwestie heeft Transautex niet aan de Hoge

Raad voorgelegd. In cassatie stond dus vast dat Tysco een volgens Nederlands recht ontbonden vennootschap was.

5. Net als het hof oordeelt de Hoge Raad dat de openbare betekening van het aan Tysco gerichte dwangbevel op 2 december 2008 de verjaring van de vordering van de Ontvanger op Transautex heeft gestuit. Tot 1 juli 2009 bevatte de Invoeringswet 1990 geen voorschrift dat de Ontvanger verplichtte een akte van vervolging ook aan de op grond van art. 34 of 35 IW 1990 hoofdelijk aansprakelijk gestelde te betekenen. De mogelijkheid een vorderingsrecht veilig te stellen op een derde door enkel openbare betekening van een dwangbevel aan de niet meer bestaande rechtspersoon (en dus niet aan de derde) gaat uit van ficties. De poging van Transautex om het oordeel over de geldige stuiting vernietigd te zien, kan ik me in het licht van de ficties die daaraan ten grondslag liggen goed voorstellen. Transautex is echter op geen enkele wijze benadeeld doordat de Ontvanger het dwangbevel alleen openbaar heeft betekend. Bij inleidende dagvaarding van 27 augustus 1999 was de Ontvanger deze verhaalsprocedure tegen Transautex begonnen. Transautex was dus zeer wel bekend met de wens van de Ontvanger de aan Tysco opgelegde naheffingsaanslagen te innen. Per 1 juli 2009 is de wet (art. 27 IW 1990) gewijzigd. De Ontvanger kan nu een rechtsvordering tot betaling stuiten door het doen van een schriftelijke mededeling waarin hij zich on dubbelzinnig zijn recht op betaling voorbehoudt (vgl. art. 3:317 BW). Als de belastingschuldige niet meer bestaat en de Ontvanger heeft een ander voor zijn belastingschuld aansprakelijk gehouden, dan treedt de aansprakelijk gestelde voor wat betreft de stuiting van de verjaring van de rechtsvordering tot betaling in de plaats van de belastingschuldige. Met andere woorden, onder het nieuwe regime moet de Ontvanger tijdig een stuitingsbrief aan de hoofdelijk aansprakelijk gestelde sturen.

6. Transautex had zowel bij het hof als bij de Hoge Raad aangevoerd dat art. 54 Rv een subsidiaire betekeningwijze biedt die alleen gevolgd mag worden als er geen andere betekeningmogelijkheid is. Hier had de Ontvanger in theorie wel een andere betekeningmogelijkheid: de Ontvanger had de vereffening van Tysco kunnen verzoeken (art. 2:23c BW) en vervolgens aan de vereffenaar van het herleefde Tysco het

-
- 3 Art. 2:19 lid 1 aanhef en onder c bepaalt: "1. Een rechtspersoon wordt ontbonden: c. na faillietverklaring door hetzij opheffing van het faillissement wegens de toestand van de boedel, hetzij door insolventie;"
- 4 Art. 54 lid 3 en 4 Rv luiden voor zover van belang: "3. Gelijkelijk wordt gehandeld ten aanzien van rechtspersonen, bestaande of ontbonden, bij gebreke van kantoor, bestuurder of vereffenaar, of wanneer de bestuurder of vereffenaar geen bekend kantoor, bekende woonplaats of bekend werkelijk verblijf heeft. 4. Indien het exploit niet een te voeren of ahangige procedure betreft, geschiedt de betekening aan het parket van de ambtenaar van het openbaar ministerie bij de rechtbank binnen het rechtsgebied waarvan de verzoeker zijn woonplaats of, bij gebreke daarvan, zijn werkelijk verblijf heeft, terwijl een uittreksel van het exploit voorts bekend wordt gemaakt in een landelijk dagblad of in een dagblad verschijnend in de streek waar de verzoeker woonplaats of werkelijk verblijf heeft, onder vermelding van naam en kantooradres van de deurwaarder of van de advocaat van wie afschrift van het exploit kan worden verkregen."

dwangbevel kunnen betekenen. Los van de tijd en kosten die gepaard zouden gaan met de heropening van de vereffening van Tysco, is de mogelijkheid van heropening van de vereffening niet bedoeld om een betekenisadres te creëren. De mogelijkheid van heropening is bedoeld voor het geval de niet meer bestaande vennootschap nog gerechtigd blijkt te zijn tot enige bate. Door heropening van de vereffening wordt gezorgd dat die bate terechtkomt bij de gerechtigde (een schuldeiser van de vennootschap of een aandeelhouder). Nu vaststond dat er geen bate voor Tysco was en de Ontvanger geen behoefte had aan heropening van de vereffening, was het wel heel formeel geweest om van de Ontvanger te eisen dat hij de heropening van de vereffening zou verzoeken enkel en alleen om een dwangbevel te kunnen betekenen. Zoals gezegd is art. 27 IW 1990 nu zo aangepast dat openbare betekening van een dwangbevel aan een niet meer bestaande belastingschuldige niet meer noodzakelijk is om de verjaringstermijn te stuiten. In andere gevallen van medeaansprakelijkheid, zoals bijvoorbeeld bij borgtocht (art. 7:853 BW), kan zich nog wel de noodzaak voordoen de verjaring van de vordering op een verdwenen hoofdschuldenaar te stuiten door openbare betekening om zo verhaal op de borg veilig te stellen.

7. Naast de vraag of de Ontvanger de verjaring van de vordering op Tysco tijdig had gestuit, had Transautex ook het oordeel van het hof bestreden dat de Ontvanger niet gebonden was aan de uitspraak van de inspecteur dat Transautex eigenbouwer was. De taakverdeling binnen de belastingdienst tussen de inspecteur en de Ontvanger is zo dat de inspecteur verantwoordelijk is voor heffingsaangelegenheden, zoals het opleggen van aanslagen. De Ontvanger is verantwoordelijk voor invorderingsaangelegenheden. De Hoge Raad heeft de klacht, dat de Ontvanger niet gebonden was aan de uitspraak van de inspecteur dat Transautex eigenbouwer was, verworpen nu vaststond dat de inspecteur Transautex als eigenbouwer had aangemerkt op grond van andere feiten dan die waarop de Ontvanger zijn standpunt had gebaseerd dat Transautex tussen 1992 en 1996 personeel had ingeleend van Tysco en op grond van inlening aansprakelijk was voor de belastingschulden van Tysco. A-G Wesseling-van Gent is in haar conclusie voor het arrest van 5 december 2008

uitgebreid ingegaan op de verhouding tussen de inlener (art. 34 IW 1990) en de eigenbouwer (art. 35 IW 1990). Een strak onderscheid is niet altijd even goed te maken en de wetgever heeft ook beoogd het belang van het onderscheid te beperken door de redactie van art. 34 en art. 35 IW 1990 op elkaar af te stemmen. Een ander relevant verschil is dat de inlener aansprakelijk kan worden gehouden voor de door de uitlener verschuldigde loon- en omzetbelasting en premieschulden. Een eigenbouwer kan niet voor de omzetbelasting worden aangesproken. Nu Transautex aansprakelijk werd gehouden voor de niet door Tysco betaalde loonbelasting, is de vraag welk belang Transautex had bij haar klacht dat de Ontvanger gebonden was aan de uitlating van de inspecteur dat zij moest worden aangemerkt als eigenbouwer. Hoewel de cassatiemiddelen hierover geen duidelijkheid geven, vermoed ik dat Transautex de Ontvanger wilde vastpinnen op het oordeel van de inspecteur dat zij eigenbouwer was en (alleen) uit dien hoofde aansprakelijk werd gehouden, om vervolgens de Ontvanger te kunnen tegenwerpen dat zij geen eigenbouwer was in de verhouding tot Tysco en dat zij dus niet aansprakelijk kon worden gehouden voor de belastingschuld van Tysco.

L.C. Dufour
WIJ Advocaten

9

Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden zp
Leeuwarden
12 november 2013, nr. 200.087.939/01,
ECLI:NL:GHARL:2013:8523
(mr. De Hek, mr. Fikkers, mr. Weening)

Seksueel misbruik. Causaliteit.

[BW art. 6:162]

Appellant is strafrechtelijk veroordeeld wegens seksueel misbruik, hetgeen in de civiele procedure als dwingend bewijs heeft te gelden, behoudens tegenbewijs. In beginsel wordt appellant ook in de gelegenheid gesteld dat tegenbewijs te leveren,