

WFR 2016/178

HET INSTELLEN VAN RECHTSMIDDELEN BIJ EEN BELASTINGSCHULD VAN EEN NIET MEER BESTAANDE RECHTSPERSOON

MR. A.A. KAN¹

1 Inleiding

Als de tijd daar is, komt ook aan het bestaan van een rechtspersoon een einde. Een rechtspersoon kan ophouden te bestaan door ontbinding, fusie of splitsing. In de fiscale praktijk komt het regelmatig voor dat de inspecteur een aanslag vaststelt nadat de belastingplichtige rechtspersoon is opgehouden te bestaan. Het aanslagbiljet wordt dan aan de vereffenaar of voormalig bestuurder van de geliquideerde rechtspersoon toegezonden.

De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 19 september 2003 geoordeeld dat het vaststellen van een aanslag ten name van een niet meer bestaande rechtspersoon in wezen niets anders is dan het constateren dat op die rechtspersoon in het desbetreffende jaar een belastingenschuld heeft gerust. Een dergelijke aanslag kan dus rechtsgeldig door de inspecteur worden opgelegd.² Het belang hiervan is gelegen in de bevoegdheid van de ontvanger om de rechtbank te verzoeken de vereffening van de rechtspersoon te heropenen. In dat geval herleeft de rechtspersoon ter afwikkeling van de heropende vereffening. De vereffenaar kan vervolgens met inachtneming van de nagekomen vordering van de Belastingdienst liquidatieuitkeringen van de herleefde rechtspersoon terugvorderen. Daarnaast is de vaststelling van een belastingenschuld ten name van een niet meer bestaande rechtspersoon een noodzakelijke voorwaarde voor de aansprakelijkstelling van een derde voor die schuld.

Tegen deze achtergrond kunnen de bestuurder, vereffenaar en andere stakeholders er belang bij hebben de rechtmatigheid van de aan de geliquideerde rechtspersoon

soon opgelegde aanslag in rechte te laten toetsen, zeker als daarover twijfels bestaan. Zodra een rechtspersoon is opgehouden te bestaan, kunnen echter niet langer op zijn naam rechtshandelingen worden verricht, waaronder het instellen van bezwaar en beroep. In voornoemd arrest heeft de Hoge Raad geoordeeld dat namens de niet meer bestaande rechtspersoon onder bepaalde voorwaarden niettemin nog steeds bezwaar kan worden aangekend. In de lagere rechtspraak wordt uit dit arrest ook wel afgeleid dat de vereffening van de rechtspersoon moet zijn heropend alvorens door die rechtspersoon rechtsmiddelen kunnen worden ingesteld. Mijns inziens wordt die eis evenwel ten onrechte gesteld.

In deze bijdrage wordt betoogd dat de vereffenaar of degene die een liquidatie-uitkering heeft ontvangen bezwaar kan aantekenen tegen een aanslag die is opgelegd aan een niet meer bestaande rechtspersoon, ook als de vereffening van die rechtspersoon niet is heropend op grond van art. 2:23c lid 1 van het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW). Anders gezegd, de ontvankelijkheid van een bezwaar- of beroepschrift dat namens een niet meer bestaande rechtspersoon tegen een aanslag is ingediend, is niet afhankelijk van de voorwaarde dat die rechtspersoon eerst civielrechtelijk is "gereanimeerd".

Alvorens nader in te gaan op het oordeel van de Hoge Raad onder welke omstandigheden niet-ontvankelijkheid in geval van een niet meer bestaande rechtspersoon achterwege kan blijven, zal ik in hoofdlijnen de wijze van ontbinding en heropening van de vereffening van een rechtspersoon bespreken. Vervolgens komt kort aan de orde wanneer de ontvanger om heropening van de vereffening moet verzoeken, indien hij een derde aansprakelijk wil stellen voor de belastingenschuld van een niet meer bestaande rechtspersoon. Ik sluit af met een conclusie.

¹ *Werkzaam als fiscaal advocaat bij KanPiek Fiscale Advocatuur te Amsterdam.*

² *HR 19 september 2003, nr. 38 372, BNB 2003/370.*

2 Ontbinding en heropening van de vereffening

2.1 Wanneer houdt een rechtspersoon op te bestaan?

Ingevolge art. 2:19 BW kan de ontbinding van een rechtspersoon op een aantal manieren plaatsvinden. De meest voorkomende zijn het ontbindingsbesluit van de algemene vergadering van aandeelhouders en de faillietverklaring.

Na ontbinding van de rechtspersoon volgt de vereffening van zijn vermogen. Dit wordt ook wel liquidatie genoemd. De rechtspersoon blijft na ontbinding voortbestaan voor zover dit voor de vereffening nodig is. Op stukken en aankondigingen die van de ontbonden rechtspersoon uitgaan, moeten de woorden "in liquidatie" achter de naam van de rechtspersoon worden vermeld. Alleen als de rechtspersoon op het tijdstip van ontbinding geen baten heeft, houdt hij op dat moment direct op te bestaan. Hiervan is sprake als het saldo van de balans nul is. Een besloten vennootschap waarvan het enige activum een rekening-courantvordering op de aandeelhouder is, kwalificeert dus niet als een lege vennootschap. Crediteuren kunnen zich immers verhalen op dit actief van de vennootschap. Een dergelijke vennootschap dient derhalve via de reguliere weg te worden vereffend.³

De vereffening eindigt op het tijdstip waarop geen aan de vereffenaar bekende baten meer aanwezig zijn. De vennootschap houdt dan op te bestaan. Dit is doorgaans het moment waarop de liquidatie-uitkeringen aan de rechthebbenden zijn gedaan. Zowel van het besluit tot ontbinding als het einde van de vereffening dient door de daartoe bevoegde functionaris opgave te worden gedaan in het handelsregister.

Het oordeel van de vereffenaar dat geen baten meer aanwezig zijn en dat de rechtspersoon aldus is opgehouden te bestaan, is vatbaar voor toetsing door de rechter. Deze rechterlijke toets kan ook buiten het bestek van een procedure tot heropening plaatsvinden.⁴ De enkele verklaring van de vereffenaar van de ontbonden rechtspersoon dat geen baten meer aanwezig zijn, is dus niet zonder meer beslissend voor de vraag of een rechtspersoon is opgehouden te bestaan. Evenmin is de inschrijving dienaangaande in het handelsregister doorslaggevend. Voor de materiële toets of sprake is van aan de vereffenaar bekende baten, en dus of de vereffening van de rechtspersoon voortduurt, is van belang of al

dan niet sprake is van een reële bate.⁵ De vereffenaar mag ervan uitgaan dat geen baten meer aanwezig zijn als het bestaan dan wel de mogelijkheid van verwezenlijking van een bate door hem onvoldoende is geoordeeld om de bate als reëel bestaand aan te merken.⁶

Daarnaast houdt een rechtspersoon op te bestaan als hij de verdwijnende rechtspersoon is bij een juridische fusie, of in het kader van een juridische splitsing als het gehele vermogen van de splitsende rechtspersoon overgaat.⁷

Kortom, een rechtspersoon houdt op te bestaan in ieder van de volgende situaties:

- op het tijdstip van ontbinding als de rechtspersoon geen baten heeft.
- na ontbinding en vereffening, dat wil zeggen op het tijdstip waarop geen aan de vereffenaar bekende (potentiële) baten meer aanwezig zijn.
- als verdwijnende rechtspersoon bij een juridische fusie of bij overgang van zijn gehele vermogen bij een juridische splitsing.⁸

2.2 Wanneer herleeft een niet meer bestaande rechtspersoon?

Als 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 zonodig een vereffenaar benoemen. In dat geval herleeft de rechtspersoon, maar uitsluitend ter afwikkeling van de heropende vereffening. De vereffenaar is bevoegd van elk van de gerechtigden terug te vorderen hetgeen deze teveel uit het overschot heeft ontvangen, aldus art. 2:23c BW.

De rechter dient te toetsen of het bestaan van de door de verzoeker gestelde bate of vordering voldoende aanvaardbaar is geworden om heropening te rechtvaardigen. De rechter moet met terughoudendheid toetsen of hieraan is voldaan. Het verzoek mag daarom niet te snel worden afgewezen.⁹

Een heropeningsverzoek kan ook worden ingediend als de rechtspersoon is opgehouden te bestaan zonder vereffening, dus als de rechtspersoon op het tijdstip van

³ Zie P.H.M. Quist, 'Enkele kanttekeningen bij ontbinding zonder vereffening', *Tijdschrift voor de Ondernemingsrechtpraktijk*, nr. 2, april 2014.

⁴ HR 14 juni 2013, nr. 12/03802, ECLI:NL:HR:2013:BZ4096.

⁵ Zie P.J. van der Korst, 'Heropening van vereffening', *FTV*, 2009, nr. 10.

⁶ HR 2 oktober 1998, nr. 9088, ECLI:NL:HR:1998:ZC2727.

⁷ Art. 2:311 BW en art. 2:334c BW.

⁸ De formele fiscale gevolgen van een juridische fusie en splitsing gaan het bestek van deze bijdrage te buiten en blijven daarom verder buiten beschouwing.

⁹ Vgl. HR 11 oktober 1991, nr. 7894, ECLI:NL:HR:1991:ZC0366.

ontbinding geen baten had.¹⁰ Wel wordt de regeling inzake heropening van vereffening uitgesloten in geval van vereffening in faillissement.¹¹

Niet duidelijk is of de ontvanger om heropening van de vereffening kan verzoeken, in verband met een aan de geliquideerde rechtspersoon opgelegde aanslag, als hij heeft nagelaten om in verzet te komen tegen de ter inzage gelegde rekening en verantwoording van de vereffenaar. Uit een uitspraak van Hof Amsterdam is af te leiden dat een heropeningsverzoek niet als een herkansing voor een crediteur kan gelden als deze tijdig in verzet had kunnen komen tegen het plan van verdeling.¹²

Voor nagekomen vorderingen bij heropende vereffeningen geldt een bijzondere verjaringsregeling. De verjaringstermijn wordt verlengd met de tijd gedurende welke de rechtspersoon heeft opgehouden te bestaan.¹³ Deze verlenging van de verjaringstermijn geldt echter niet bij belastingschulden.¹⁴ Een fiscale afwijking die overigens niet tot gevolg heeft dat de ontvanger via art. 2:23c BW een heropeningsverzoek moet indienen, ingeval hij slechts de verjaring van een belastingaanslag van een niet meer bestaande rechtspersoon wil stuiten. De Hoge Raad staat dan toe dat de ontvanger een akte van vervolging betekent aan het Openbaar Ministerie onder publicatie van een uittreksel van het exploit in een landelijk dagblad of in een dagblad verschijnend in de streek waar de bevoegde rechter zitting houdt.¹⁵ In het bijzonder bij een aansprakelijkstelling van aanslagen die zijn opgelegd voor 1 juli 2009 kan de ontvanger hier belang bij hebben, zulks vanwege het feit dat een aansprakelijkheidsschuld accessoir is aan de onderliggende aanslag. Een aansprakelijkheidsschuld is derhalve niet vatbaar voor zelfstandige verjaring.

Met de inwerkingtreding van de Vierde Tranche Awb per 1 juli 2009 bepaalt art. 27 lid 2 Invorderingswet 1990 dat een aansprakelijkgestelde ten aanzien van de stuiting en verlenging van de verjaring in de plaats treedt van de geliquideerde belastingschuldige rechtspersoon. Deze regeling is zowel van toepassing in gevallen waarin tot aansprakelijkstelling wordt overgegaan op het moment dat de rechtspersoon met geformaliseerde belastingschulden nog bestond, als in gevallen waarin de aansprakelijkstelling plaatsvindt nadat die rechtspersoon is opgehouden te bestaan. De ontvanger kan in zoverre dus volstaan met het toezenden van een beta-

lingsherinnering aan de aansprakelijkgestelde om de verjaring van de onderliggende belastingaanslag van de niet meer bestaande belastingschuldige rechtspersoon te stuiten.

3 Nadere beschouwing van rechtspraak Hoge Raad

3.1 Bezwaar en beroep door ontbonden rechtspersoon

Een ontbonden rechtspersoon kan in het kader van de vereffening van zijn vermogen fiscale procedures voeren. Indien een aanslag wordt opgelegd aan een vennootschap in liquidatie, kan die vennootschap derhalve bezwaar tegen de aanslag maken. De Hoge Raad heeft zulks bevestigd in een arrest van 7 december 1994.¹⁶ Dit arrest gaat over een BV die op 26 augustus 1986 in staat van faillissement was verklaard en op 23 augustus 1988 was ontbonden wegens gebrek aan baten. De BV ging na de ontbinding in bezwaar tegen de aan haar op 31 mei 1986 opgelegde aanslag. In geschil was of de BV terecht niet-ontvankelijk was verklaard in bezwaar. De Hoge Raad vernietigde de uitspraak van de inspecteur en overwoog:

“3.4. Zoals het middel terecht betoogt, heeft naar het hier geldende recht de opheffing van het faillissement wegens de toestand van de boedel weliswaar ontbinding van de vennootschap ten gevolge, doch houdt de vennootschap, gelet op het bepaalde in artikel 2:23, lid 1, (oud) BW, niet op te bestaan, voor zover haar voortbestaan tot vereffening van haar vermogen nodig is. Tenzij de statuten anders bepalen, treedt, zoals bepaald in artikel 2:23, lid 2, (oud) BW, de bestuurder van de ontbonden rechtspersoon als vereffenaar op. Belanghebbende maakte bij het einde van haar faillissement volgens haar aangifte vennootschapsbelasting 1984 aanspraak op investeringsbijdragen. Zij beschikt over de rechtsmiddelen om die gepretendeerde aanspraak in rechte te laten toetsen en wenst daarvan gebruik te maken. De vereffening van haar vermogen duurt derhalve voort.”

Als gedurende een aanhangige bezwaar- of beroepsprocedure in het handelsregister opgave wordt gedaan dat de belanghebbende rechtspersoon is opgehouden te bestaan, brengt dit niet per definitie met zich dat het procesbelang is komen te vervallen. De inspecteur en rechter dienen in dat geval na te gaan of de facto aan de vereffenaar bekende baten aanwezig zijn. Daar is mijns inziens onder meer sprake van als de rechtspersoon door de aanhangige fiscale procedure mogelijk recht heeft op een (proces)kosten- en/of schadevergoeding. Alsdan wordt de rechtspersoon geacht nog steeds

¹⁰ HR 27 januari 1995, nr. 8546, ECLI:NL:HR:1995:ZC1631.

¹¹ Art. 2:23a lid 5 BW.

¹² Hof Amsterdam 21 januari 1999, nr. 133/98, JOR 1999, 100.

¹³ Art. 2:23c lid 2 BW, jo. art. 3:320 BW.

¹⁴ Zie hierover nader J.H.P.M. Raaijmakers & R. Steenman, ‘Verschil in verjaring’, WFR 2008/1248.

¹⁵ HR 6 december 2013, nr. 12/02562, BNB 2014/21.

¹⁶ HR 7 december 1994, nr. 29 477, BNB 1995/172.

te bestaan, zelfs als de vereffenaar het vermeend ophouden te bestaan van de rechtspersoon in het handelsregister heeft ingeschreven.¹⁷

3.2 Bezwaar en beroep door niet meer bestaande rechtspersoon

De Hoge Raad heeft in het reeds genoemde arrest van 19 september 2003 uitgemaakt op welke wijze een niet meer bestaande rechtspersoon bezwaar kan maken tegen een aan hem opgelegde aanslag. Het arrest betreft een BV die op 29 september 1995 in liquidatie is getreden. De vereffening is op 5 maart 1996 geëindigd en daarna niet meer heropend. De in geschil zijnde navorderingsaanslag is met dagtekening 30 augustus 1997 aan de BV opgelegd. Tegen deze aanslag is namens de inmiddels geliquideerde BV bezwaar en vervolgens beroep ingesteld. Daarbij zijn volmachten overgelegd van de laatste bestuurder en de vereffenaar van de BV.

De Hoge Raad stelt voorop dat een aanslag rechtsgeldig aan een niet meer bestaande rechtspersoon kan worden opgelegd. De Hoge Raad overweegt hierbij dat het opleggen van een aanslag ten name van een niet meer bestaande belastingplichtige dient tot nadere vaststelling van de belastingsschuld die op de belastingplichtige in het desbetreffende jaar heeft gerust.¹⁸ Het feit dat een rechtspersoon is geliquideerd betekent dus niet dat de mogelijkheid tot navorderen is komen te vervallen. Dit is volgens de Hoge Raad van belang in het kader van een verzoek om heropening van de vereffening van de rechtspersoon; een bevoegdheid die de ontvanger als schuldeiser op grond van het open systeem toekomt.¹⁹ De ontvanger zal alsdan een aanslag dienen te overleggen die aangeeft dat de rechtspersoon nog een bedrag aan belasting verschuldigd is.²⁰ Uit deze overwegingen van de Hoge Raad volgt dat de ontvanger via de weg van artikel 2:23c BW een heropeningsverzoek moet indienen, indien hij een aanslag van een niet meer bestaande rechtspersoon wil invorderen.

¹⁷ Vgl. Hof Arnhem 4 februari 2003, nr. 660/2002, JOR 2003, 81 en Rb. Rotterdam 7 april 2004, nr. 00-733, JOR 2004, 128.

¹⁸ HR 19 september 2003, nr. 38 372, BNB 2003/370, r.o. 3.2.1.

¹⁹ In art. 4:124 Awb is het open systeem van invorderingsmaatregelen neergelegd. Het open systeem houdt in dat de ontvanger naast zijn bijzondere aan de invorderingswet ontleende bevoegdheden, ook beschikt over de (civiele) bevoegdheden die een schuldeiser heeft op grond van enige andere wettelijke bepaling.

²⁰ HR 19 september 2003, nr. 38 372, BNB 2003/370, r.o. 3.2.2.

Met betrekking tot het aanvangstijdstip van de bezwaartermijn en degene die namens de niet meer bestaande rechtspersoon een ontvankelijk bezwaar tegen de aanslag kan instellen, oordeelt de Hoge Raad het volgende: "3.2.3. In verband met dit middel wordt nog het volgende opgemerkt. De omstandigheid dat een rechtspersoon ingevolge artikel 2:19, lid 6, BW, in geval van vereffening ophoudt te bestaan op het tijdstip waarop de vereffening eindigt en eerst herleeft als de vereffening op de voet van artikel 2.23c, lid 1, BW wordt heropend, brengt mee dat de termijn voor het indienen van bezwaar tegen een aanslag die wordt vastgesteld nadat de rechtspersoon is opgehouden te bestaan, eerst een aanvang neemt zodra, nadat die vereffening is heropend, die aanslag aan de vereffenaar is bekend gemaakt. Indien voordat de vereffening is heropend door of namens de voormalige vereffenaar of degene wiens belang rechtstreeks bij de vereffening is betrokken omdat hij een uitkering heeft ontvangen uit hetgeen na de voldoening van de schuldeisers van het vermogen van een ontbonden rechtspersoon was overgebleven, op naam van de ontbonden rechtspersoon tegen die aanslag een bezwaarschrift is ingediend, dient niet-ontvankelijkverklaring van dit bezwaar met overeenkomstige toepassing van artikel 6:10 Awb achterwege te blijven. Die situatie heeft zich in dit geval voorgedaan."

Uit deze overwegingen wordt wel afgeleid dat de vereffening van de geliquideerde rechtspersoon moet zijn heropend, alvorens namens die rechtspersoon een ontvankelijk bezwaar kan worden ingesteld tegen een aan hem opgelegde aanslag. Daaraan ligt kennelijk de gedachte ten grondslag dat de bezwaartermijn pas aanvangt nadat de vereffening is heropend en de aanslag aan de vereffenaar bekend is gemaakt. Zolang geen sprake is van een heropening van de vereffening kunnen de rechtsgevolgen van de aanslag niet intreden en dient een bezwaar tegen die aanslag niet-ontvankelijk te worden verklaard.²¹

Deze benadering ligt mijns inziens echter niet besloten in het oordeel van de Hoge Raad. Als de Hoge Raad daadwerkelijk van oordeel was dat niet-ontvankelijkheid achterwege blijft, indien de voormalige vereffenaar of degene die een liquidatie-uitkering heeft ontvangen bij het indienen van bezwaar redelijkerwijs kon menen dat de vereffening was heropend, zou hij de zaak anders hebben beslist. Immers, in het arrest van

²¹ Zie bijvoorbeeld Rb. 's-Gravenhage 15 februari 2013, nr. SGR 12/950, ECLI:NL:RBDHA:2013:BZ5935, Rb. 's-Gravenhage 6 januari 2016, nr. 15_4763, ECLI:NL:RBDHA:2016:140 en Rb. Zeeland-West-Brabant 16 december 2015, nr. AWB-15_3999, ECLI:NL:RBZWB:2015:8045. Zie in dit kader ook de aantekening van de Redactie van Vakstudie Nieuws bij laatstgenoemde uitspraak: V-N 2016/23.12.

19 september 2003 is de Hoge Raad uitgegaan van het feit dat de vereffening van de BV niet is heropend. Desalniettemin heeft de Hoge Raad een beslissing ten principale gegeven en heeft hij de zaak vervolgens verwezen. Ook na verwijzing is de vereffening van de BV niet heropend.²²

De Hoge Raad verwijst bij zijn beslissing naar art. 6:10 Algemene wet bestuursrecht (hierna: Awb). Dit artikel bepaalt, onder meer, dat niet-ontvankelijkheid van een voortijdig ingediend bezwaar- of beroepschrift achterwege blijft, als het besluit ten tijde van indiening wel reeds tot stand is gekomen. In dat geval kan de behandeling van het bezwaar of beroep worden aangehouden tot het begin van de termijn. Dit betreft een bevoegdheid, geen verplichting. In dit verband heeft de Hoge Raad geoordeeld dat bekendmaking van een besluit geen voorwaarde is voor de totstandkoming daarvan. Op grond van art. 3:40 Awb is bekendmaking slechts een voorwaarde voor de inwerkingtreding van een besluit, nadat het tot stand is gekomen.²³ Vaststelling van een aanslag geschiedt door het ter zake daarvan opmaken van een aanslagbiljet door de inspecteur. Op dat moment is de aanslag tot stand gekomen.²⁴

Ik begrijp de beslissing van de Hoge Raad aldus dat namens een niet meer bestaande rechtspersoon een bezwaar kan worden ingediend door degenen die belanghebbende (kunnen) zijn bij een heropeningsprocedure ex art. 2:23c BW. De heropening van de vereffening is echter geen constitutief vereiste voor een ontvankelijk bezwaar of beroep van een geliquideerde rechtspersoon tegen een aan hem opgelegde aanslag. Zodra het aanslagbiljet door de inspecteur is opgemaakt, kan bezwaar op naam van de geliquideerde rechtspersoon worden ingesteld en is er op grond van art. 6:10 lid 1 onderdeel a Awb geen plaats voor niet-ontvankelijkheidsverklaring van het bezwaar wegens het premature karakter daarvan. De voormalige vereffenaar of degene die een liquidatie-uitkering heeft ontvangen, kan een adviseur machtigen om op naam van de niet meer bestaande rechtspersoon een bezwaar in te dienen.

De eis dat de vereffening moet zijn heropend alvorens de rechtmatigheid van een aan de geliquideerde rechtspersoon opgelegde aanslag in rechte kan worden getoetst, komt mij bovendien vanuit een proceseconomisch en rechtsbeschermend oogpunt onwenselijk voor. Hoewel de rechter in een civiele heropeningsprocedure met terughoudendheid moet toetsen of een

door de verzoeker gestelde vordering voldoende aanneemelijk is geworden om de heropening te rechtvaardigen, is in geval van een nagekomen belastingvordering de fiscale rechter daartoe beter uitgerust dan zijn civiele collega. Indien de ontvanger een bestreden aanslag van een niet meer bestaande rechtspersoon langs de weg van art. 2:23c BW wil invorderen, is het daarom opportuun dat de fiscale rechter eerst kan toetsen of de aanslag rechtmatig aan de geliquideerde rechtspersoon is opgelegd, en pas hierna door de ontvanger wordt besloten om al dan niet een heropeningsverzoek in te dienen. Daarbij verdient opmerking dat een heropeningsverzoek niet nodig is als de ontvanger slechts het recht op dwanginvordering van de bestreden aanslag wil stuiten.

4 Heropening van de vereffening bij aansprakelijkstelling

Als een belastingschuld niet bij de belastingschuldige rechtspersoon zelf kan worden ingevorderd, is het voor de ontvanger soms mogelijk derden daarvoor geheel of gedeeltelijk aansprakelijk te stellen. Ingevolge art. 49 Invorderingswet 1990 vindt aansprakelijkstelling niet plaats voor het tijdstip waarop de belastingschuldige in gebreke is met de betaling van zijn belastingschuld. Een belastingschuldige kan eerst dan in gebreke zijn nadat hij in de gelegenheid is geweest om van zijn geformaliseerde belastingschuld kennis te nemen en deze te betalen.²⁵ Op grond van art. 8 Invorderingswet 1990 geschiedt bekendmaking van een aanslag door verzending of uitreiking van het aanslagbiljet aan de belastingschuldige. In geval van een niet meer bestaande rechtspersoon zou dit betekenen dat de ontvanger altijd eerst een heropeningsverzoek ex art. 2:23c BW moet indienen, voordat hij een derde aansprakelijk kan stellen voor de belastingschuld van die rechtspersoon.

De Hoge Raad heeft in een tweetal op 18 december 2009 gewezen arresten een uitzondering op dit uitgangspunt gemaakt; wanneer vaststaat dat de rechtspersoon ten name van wie de aanslag is vastgesteld de aanslag niet zal betwisten en evenmin zal betalen, én derhalve niet blijkt van het bestaan van een aan de vennootschap toekomende bate die aanleiding zou kunnen zijn de vereffening te heropenen, dan kan een aansprakelijkgestelde de ontvanger niet tegenwerpen dat de aanslag niet volgens art. 8 Invorderingswet 1990 aan de belastingschuldige bekend is gemaakt. In dat geval kan de ontvanger volstaan met het toezenden van het aanslagbiljet aan de aansprakelijkgestelde. In voornoemde arresten ging het om een rechtspersoon wiens faillissement werd opgeheven wegens ge-

²² Hof 's-Hertogenbosch 18 januari 2006, nr. 03/02234, ECLI:NL:GHSHE:2006:AV3424 en HR 26 januari 2007, nr. 43 055, BNB 2007/140.

²³ HR 29 juni 2012, nr. 11/03759, BNB 2012/253.

²⁴ Art. 5 AWR.

²⁵ HR 29 mei 1996, nr. 30 212, BNB 1996/249.

brek aan baten²⁶ en een rechtspersoon die op het tijdstip van ontbinding geen baten had.²⁷

De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 23 december 2011 duidelijk gemaakt dat indien sprake is van een feitelijke vereffening, dat wil zeggen een vereffening waarbij één of meerdere liquidatie-uitkeringen door de ontbonden rechtspersoon zijn gedaan, de ontvanger de weg van de heropening van de vereffening moet bewandelen, alvorens hij eventueel een derde aansprakelijk kan stellen voor de belastingschuld van die rechtspersoon.²⁸ Alsdan zullen er immers verhaalsmogelijkheden zijn en staat dus niet vast dat de rechtspersoon na eventuele herleving de aanslag niet (gedeeltelijk) zal betalen.

²⁶ HR 18 december 2009, nr. 08/02641, BNB 2010/72.

²⁷ HR 18 december 2009, nr. 08/03396, BNB 2010/73.

²⁸ HR 23 december 2011, nr. 10/05388, BNB 2012/51.

5 Conclusie

Anders dan door sommige “lagere” rechters wordt aangenomen, is heropening van de vereffening geen noodzakelijk vereiste voor een ontvankelijk bezwaar of beroep van een niet meer bestaande rechtspersoon tegen een aan hem opgelegde aanslag. De voormalige vereffenaar, degene die een liquidatie-uitkering heeft ontvangen of een door hen gemachtigde adviseur, kan namens de niet meer bestaande rechtspersoon bezwaar aantekenen nadat het aanslagbiljet door de inspecteur is vastgesteld, óók als de vereffening van die rechtspersoon op dat moment niet is heropend. Niet-ontvankelijkheid van een dergelijk bezwaar dient volgens de Hoge Raad op grond van art. 6:10 lid 1 onderdeel a Awb achterwege te blijven.

Als sprake is geweest van een feitelijke vereffening van een ontbonden rechtspersoon, dan zal de ontvanger eerst de weg van de heropening van de vereffening moeten bewandelen, alvorens hij eventueel een derde aansprakelijk kan stellen voor de belastingschuld van die rechtspersoon.

