

Ingediend via [www.internetconsultatie.nl](http://www.internetconsultatie.nl)

Ministerie van Financiën

t.a.v. mevrouw S.A.M. Kaag MA, MPhil

Den Haag, 13 september 2023

dossiernummer: 204223

uw kenmerk: n.v.t.

telefoonnummer: +31 (0)6 21 55 66 58

e-mail: e.trinthamer@advocatenorde.nl

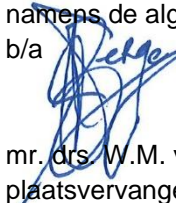
**Betreft: fiscale Verzamelwet 2025**

Geachte minister,

Op 21 augustus 2023 is de internetconsultatie 'fiscale Verzamelwet 2025' gepubliceerd. De NOvA heeft zijn adviescommissie belastingrecht gevraagd te adviseren.

Bijgaand stuur ik u het advies van de adviescommissie. De algemene raad sluit zich aan bij de overwegingen van de adviescommissie en verzoekt u deze bij de verdere uitwerking te betrekken.

Met de meeste hoogachting,  
namens de algemene raad,  
b/a

  
mr. drs. W.M. van Tellingen  
plaatsvervangend algemeen secretaris

bijlage: advies van de adviescommissie belastingrecht

Bezoekadres

Prinses Beatrixlaan 5  
2595 AK Den Haag  
Tel. 070 - 335 35 35

Postadres

Postbus 30851  
2500 GW Den Haag

[www.advocatenorde.nl](http://www.advocatenorde.nl)

## ADVIES

---

Aan:	algemene raad
Van:	wetgevingsadviescommissie belastingrecht
Datum:	12 september 2023
<b>Betreft:</b>	<b>wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten</b>

---

### 1.0 Inleiding

1.1 De adviescommissie belastingrecht van de NOvA heeft de ter consultatie aangeboden documenten beoordeeld. Daarbij is met name gefocust op de rechtsbescherming van belastingplichtigen. Met dat uitgangspunt zien wij aanleiding om op twee punten te reageren. Ten eerste het voorgestelde artikel 67h AWR (nieuw) waarin een wettelijke grondslag wordt gecreëerd voor een schuldonderzoek door de inspecteur. Ten tweede de afschaffing van het huidige artikel 67h AWR vanwege de invoering van het strekkingsvereiste.

### 2.0 Schuldonderzoek (artikel 67h AWR nieuw)

2.1 Op pagina 22 wordt toegelicht dat de informatieverplichting ten behoeve van het opleggen van boetes wordt geëxpliciteerd in het nieuwe artikel 67h AWR. Uit het voorgestelde eerst lid blijkt dat de potentiële boeteling gegevens en inlichtingen moet verstrekken alsmede inzage moet verlenen in boeken, bescheiden en andere gegevensdragers (informatie). In het voorgestelde tweede lid staat dat diegene tegen wie het schuldonderzoek is gericht, is gehouden de gevorderde informatie te verstrekken. Een uitzondering wordt gemaakt voor gegevens die bestaan afhankelijk van de wil van de boeteling (wilsafhankelijk materiaal). Wij hebben bij dit voorstel de volgende opmerkingen/bezwaren.

2.2 De wetgever gaat er ten onrechte vanuit dat de bevoegdheid alleen moet worden geëxpliciteerd omdat deze thans al zou bestaan. Artikel 47 AWR biedt geleet op de tekst van dit artikel geen grondslag voor een schuldonderzoek. Hetzelfde geldt voor artikel 3:2 Awb. Wij verwijzen ook naar het op 1 september jl. gepubliceerde kennisgroepstandpunt waarin die conclusie als het ware wordt getrokken maar er niettemin vanuit wordt gegaan dat artikel 47 AWR en ook artikel 3:2 Awb de wettelijke grondslag vormen voor een schuldonderzoek. In het op 30 augustus jl. gepubliceerde onlangs ingetrokken kennisgroepstandpunt werd artikel 47 AWR nog explicieter als wettelijke grondslag uitgesloten en de bevoegdheid gelezen in titel 5.2 van de Awb. In het nieuwe kennisgroepstandpunt wordt opgemerkt dat de wetgever die titel niet zal hebben bedoeld als grondslag voor het schuldonderzoek. Van slechts een codificatie van de bestaande bevoegdheden is dan ook geen sprake.

2.3 De voorgestelde bepaling is in strijd met artikel 6 EVRM. Weliswaar wordt in het voorgestelde tweede lid wilsafhankelijk materiaal uitgezonderd van de informatieverplichting maar dat is niet voldoende om te voldoen aan de waarborgen van artikel 6 EVRM waarin onder meer het zwijgrecht in geval van een criminal charge is opgenomen. Het recht om zichzelf niet te incrimineren wordt met dit voorstel niet gewaarborgd. Dat ziet op drie kernpunten die wij beknopt toelichten, namelijk:

- a) de (on)mogelijkheid om nakoming van de verplichting af te dwingen;
- b) de afwezigheid van een heffingsbelang; en
- c) het ontbreken van waarborgen.

a) *Dwang*

In de memorie van toelichting wordt niet toegelicht wat de gevolgen zijn indien niet aan de verplichting wordt voldaan. Gelet op de vergelijking die met artikel 47 AWR wordt gemaakt, lijkt het erop dat de wetgever de volgende gevolgen zou kunnen bedoelen bij niet-nakoming van de verplichting: strafrechtelijke vervolging (68 en 69 AWR), een civiel kort geding waarin onder dreiging van dwangsommen nakoming van artikel 67h AWR wordt afgedwongen en de informatiebeschikking (52a AWR). Als deze gevolgen aan niet-nakoming van artikel 67h worden verbonden dan wordt met deze nieuwe informatieverplichting bewijs voor beboeting afgedwongen onder dreiging van bestraffing, dwangsommen of een informatiebeschikking. Dat is in strijd met het nemo-teneturbeginsel. Daaruit volgt het recht dat niemand hoeft mee te werken aan zijn eigen veroordeling. Wij achten het dan ook niet mogelijk om deze gevolgen aan niet-nakoming te verbinden en vragen de wetgever duidelijk te maken dat deze gevolgen niet gelden voor artikel 67h AWR. Dat wilsafhankelijk materiaal niet kan worden afgedwongen doet hier niet aan af omdat bij de beoordeling of het nemo-teneturbeginsel wordt geschonden niet alleen de aard van het materiaal bepalend is maar ook de mate van dwang.

b) *Geen heffingsbelang*

Ook het belang dat met de informatieverplichting wordt gediend, is relevant bij de beoordeling of het nemo-teneturbeginsel wordt geschonden. Door het EHRM wordt een heffingsbelang als een van de relevante factoren aangemerkt bij de beoordeling of het nemo-teneturbeginsel wordt geschonden. Het EHRM weegt het belang van belastingheffing zwaarder dan het recht om zichzelf niet te incrimineren.

Het gebruik van afgedwongen informatie wordt door het EHRM bovendien uitdrukkelijk onderscheiden van situaties waarin een belastingplichtige vervolgd (J.B.) dan wel beboet (Chambaz) werd voor de weigering belastende stukken over zichzelf te verschaffen (De Legé, zie met name § 72-73).<sup>1</sup> Dat is niet toegestaan, ongeacht of sprake is van wilsafhankelijke of wilsonafhankelijke informatie.

De wetgever lijkt met de verwijzing op pagina 45 naar het arrest Legé uit het oog te verliezen dat het heffingsbelang niet speelt in geval van zuivere boetevragen. Het gaat enkel om een informatieverplichting in het kader van beboeting. De wetgever verwijst dus ten onrechte naar jurisprudentie over het nemo-teneturbeginsel waarin ook een heffingsbelang speelt. Het nemo-teneturbeginsel houdt in dat niemand hoeft mee te werken aan zijn eigen veroordeling. Dat recht wordt geschonden met het voorgestelde artikel 67h AWR. De wetgever gaat er ten onrechte vanuit dat geen sprake is van een schending van artikel 6 EVRM als wilsafhankelijk materiaal niet onder de informatieverplichting valt. Ook bij ander materiaal kan sprake zijn van zodanige dwang tot het meewerken aan de eigen beboeting dat sprake is van een schending van artikel 6 EVRM. Daar komt nog bij dat het onderscheid tussen wilsafhankelijk en

<sup>1</sup> EHRM 4 oktober 2022, nr. 58342/15, zaak van De Legé tegen Nederland

wilsonafhankelijk materiaal moeilijk te maken is, waardoor de uitzondering te onduidelijk is.

c) *Geen waarborgen*

De wetgever gaat daarnaast niet in op de waarborgen die bij een schuldonderzoek moeten gelden. Zoals wanneer is er een voldoende concrete verdenking om een schuldonderzoek te mogen starten? Wie gaat daar over? Komt er een aparte boete-inspecteur? Met name nu de informatieverplichting niet alleen geldt voor de belastingplichtige maar ook voor deelnemers zoals belastingadviseurs is het belangrijk om te waarborgen dat niet iedere inspecteur een losstaand boete-onderzoek mag uitvoeren. Het gaat immers om een vergaande verplichting. Daarbij speelt ook het doenvermogen van de burger een rol. Juist de belastingplichtige die geen bijstand heeft van een adviseur of advocaat weet niet met wat voor type onderzoek hij te maken heeft en wanneer een beroep op het zwijgrecht (nemo-teneturbeginsel) kan worden gedaan. Van deze belastingplichtige zal dan in de regel eerder belastende informatie worden verkregen dan van de belastingplichtige die zich kan laten bijstaan. In dat kader zal de potentiële boeteling niet alleen op het zwijgrecht moeten worden gewezen maar ook op het recht op verhoorbijstand. De rechten van de potentiële boeteling moeten worden gewaarborgd op grond van artikel 6 EVRM. De wetgever laat deze waarborgen ten onrechte onbesproken.

### 3.0 Afschaffen huidige 67h AWR (evenredige vermindering boete)

- 3.1 In het huidige artikel 67h AWR is geregeld dat indien de grondslag van de boete wordt gevormd door het bedrag van de belasting, de opgelegde boete in bepaalde gevallen evenredig wordt verminderd.
- 3.2 Voorgesteld wordt om in een aantal boetebepalingen 'het bedrag van de aanslag' te vervangen door 'het belastingnadeel'. Dit wordt toegelicht als het invoeren van het strekkingsvereiste in het boeterecht.
- 3.3 Vanwege deze aanpassing wordt voorgesteld om artikel 67h AWR te laten vervallen. Dat achten wij onjuist omdat de hoogte van de boete nog steeds afhankelijk is van de belasting. Niet meer van het bedrag van de aanslag maar van het belastingnadeel. Indien het belastingnadeel lager blijkt te zijn dan dient de boete ook evenredig te worden verminderd. In de toelichting bij invoering van artikel 67h AWR is destijds vermeld:<sup>2</sup>

*“Het artikel houdt in dat in alle gevallen waarin, hetzij door toedoen van de inspecteur, hetzij door toedoen van de belastingrechter, een herziening van een belastingaanslag ten gunste van de belastingplichtige of inhoudingsplichtige plaatsvindt, tevens – zo nodig ambtshalve – wordt nagegaan of die herziening ook behoort te leiden tot een vermindering van een in samenhang met die belastingaanslag opgelegde vergrijpboete. Is dat het geval, dan wordt de boete dienovereenkomstig en naar evenredigheid verlaagd, eventueel zelfs tot nihil. Het voorschrift richt zich tot de boete-inspecteur (Bew.: deze figuur is gaande de parlementaire behandeling gesneuveld), maar ook – in geval van beroep tegen een belastingaanslag – tot de belastingrechter. Ambtshalve*

<sup>2</sup> MvT, Kamerstukken II 1993/94, 23 470, nr. 3.

*dient elke herziening van de geheven belasting gepaard te gaan met een onderzoek naar de vraag of een opgelegde boete eveneens moet worden herzien.”*

- 3.4 Deze onderbouwing gaat nog steeds op met invoering van het strekkingsvereiste omdat de hoogte van de boete afhankelijk blijft van de belasting. Wij raden dan ook aan om de inhoud van artikel 67h AWR niet te laten vervallen maar aan te laten sluiten bij belastingnadeel indien het strekkingsvereiste wordt ingevoerd.