

Is het nemo tenetur-beginsel in Nederland werkelijk passé?

Prof. mr. G.J.M.E. de Bont , actueel tot 01-01-2009

Actueel tot	01-01-2009
Auteur	Prof. mr. G.J.M.E. de Bont [1]
Vakgebied(en)	Internationaal belastingrecht / Inlichtingenuitwisseling en wederzijdse bijstand Fiscaal bestuursrecht / Algemeen beginsel van behoorlijk bestuur
Wetgeving	Rules of the European Court of Human Rights 6

De "affaire" in verband met de Kredietbank Luxemburg heeft interessante jurisprudentie opgeleverd. Niet alleen de onrechtmatigheid van het bewijs en de werking van het internationale vertrouwensbeginsel kwamen aan bod. De Hoge Raad heeft in HR 21 maart 2008, *BNB* 2008/159, voorts overwogen dat bankafschriften die door de belastingplichtige boeteling bij de bank werden opgevraagd, niet afhankelijk zijn van de wil van die boeteling. Volgens de auteur is tot op heden r.o. 3.3.3 van voormeld arrest onderbelicht gebleven. Daarin lijkt het nemo tenetur-beginsel door de Hoge Raad te worden gemarginaliseerd. Het is deze r.o. die hij in dit artikel aan de orde wil stellen.

1. Inleiding

De "affaire" in verband met de Kredietbank Luxemburg heeft interessante jurisprudentie opgeleverd. Niet alleen de onrechtmatigheid van het bewijs en de werking van het internationale vertrouwensbeginsel kwamen aan bod. De Hoge Raad heeft in HR 21 maart 2008, *BNB* 2008/159, voorts overwogen dat bankafschriften die door de belastingplichtige boeteling bij de bank werden opgevraagd, niet afhankelijk zijn van de wil van die boeteling. Als gevolg van de jurisprudentie van het EHRM omtrent wilsonafhankelijk bewijs kon dit bewijs niet slechts worden benut in de fiscale procedure, maar ook in de boeteprocédure waarop art. 6 EVRM (wel) van toepassing is. Daarover wil ik het in dit artikel allemaal niet hebben. Mijns inziens is tot op heden r.o. 3.3.3 van voormeld arrest onderbelicht gebleven. Daarin lijkt het nemo tenetur-beginsel door de Hoge Raad te worden gemarginaliseerd. Het is deze rechtsoverweging die ik in dit artikel aan de orde wil stellen.

2. Wanneer is volgens de Hoge Raad geen sprake van ontoelaatbare dwang in de zin van het nemo tenetur-beginsel?

In de casus van de affaire rondom Kredietbank Luxemburg werd van de belastingplichtige informatie

gevorderd ter zake van een bankrekening in het buitenland. De brief van de inspecteur waarin de informatievordering werd opgenomen, kende - conform het draaiboek - de volgende slotpassage: [\[2\]](#)
"Ik wijs u er op dat u op grond van artikel 47, lid 1, letter a van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) verplicht bent de gevraagde gegevens en inlichtingen te verstrekken. In artikel 47 AWR is bepaald dat deze gegevens duidelijk, stellig en zonder voorbehoud moeten worden verstrekt op de aangegeven wijze en binnen de door de inspecteur te stellen termijn. Indien u niet of niet volledig aan deze verplichting voldoet is op grond van artikel 25, lid 6, letter b en artikel 27c, letter b AWR omkering van de bewijslast van toepassing. (...)

Indien u de gevraagde gegevens en inlichtingen niet, onjuist of onvolledig verstrekt pleegt u bovendien een strafbaar feit als omschreven in artikel 68 en 69 AWR."

Voor de duidelijkheid, de maximumstraf is een gevangenisstraf van vier jaar en een boete van de vierde categorie (€ 18 500) dan wel eenmaal het bedrag van de te weinig geheven belasting. In de boeteprocedure werd aangevoerd dat de inspecteur met deze passage in de correspondentie dwang uitoefende om de belastingplichtige te forceren mee te werken. Het verweer was dan dat de bankafschriften waren opgevraagd en onder deze dwang aan de inspecteur ter beschikking waren gesteld en dat de aldus verkregen bankgegevens van het bewijs in de boeteprocedure dienden te worden uitgezonderd.

De Hoge Raad overwoog in de laatste bijzin van r.o. 3.3.3 als volgt:

"(...) kan immers nog niet worden gezegd dat de enkele verwijzing naar mogelijk op te leggen wettelijke sancties neerkomt op een "coercion or oppression in defiance of the will of the accused" in de zin van de rechtspraak van het EHRM."

3. Consequenties van de interpretatie van "coercion or oppression"

Maakt het iets uit of (al dan niet) sprake is van "coercion or oppression in defiance of the will of the accused" in de zin van de rechtspraak van het EHRM? Niet als art. 67j AWR als de "sleutel" tot het nemo tenetur-beginsel wordt gehanteerd. Dit artikel treedt immers in werking vanaf het moment dat de inspecteur jegens de (potentiële) boeteling een handeling verricht waaraan deze in redelijkheid de gevolgtrekking kan verbinden dat aan hem wegens een bepaalde overtreding een boete zal worden opgelegd. Het is derhalve niet zo dat dit artikel afhankelijk wordt gemaakt van de dwang die door een inspecteur wordt uitgeoefend.

Op basis van de jurisprudentie van de Hoge Raad kan echter niets anders worden vastgesteld dan dat art. 67j AWR een (nagenoeg geheel) dode letter bevat. Een ieder is ingevolge art. 47 AWR verplicht de voor de heffing relevante vragen van de inspecteur te beantwoorden. Het zwijgrecht in art. 67j AWR kan hooguit ingeroepen worden indien het een vraag naar slechts en uitsluitend de verwijtbaarheid (opzet of grove schuld) bevat.

In zijn "leer" verwerpt de Hoge Raad het zwijgrecht van art. 67j AWR, maar omarmt de bewijsuitsluiting in de boeteprocedure. Deze invulling van het nemo tenetur-beginsel wordt (telkenmale) gebaseerd op art. 6 EVRM en de rechtspraak van het EHRM. In HR 27 juni 2001, *BNB 2002/27*, r.o. 3.4, overweegt de Hoge Raad onder verwijzing naar art. 6 EVRM en de rechtspraak van het EHRM bij dat artikel als volgt: "Gelet op het arrest Saunders brengt het een en ander in een geval als het onderhavige, (...), mee dat een verklaring die de betrokkene heeft afgelegd ter voldoening aan die verplichting, niet mag worden gebruikt ten behoeve van de boete-oplegging."

Ergo: bewijsuitsluiting (en geen zwijgrecht) op basis van art. 6 EVRM en niet art. 67j AWR.

Vervolgens is interessant om te bezien in hoeverre in de rechtspraak van het EHRM de dwang die door een bestuursorgaan wordt uitgeoefend van belang is voor de toepassing van art. 6 EVRM. In het arrest-Saunders van 17 december 1996, *BNB* 1997/254, wordt in bijzonder fundamentele overwegingen de dwang centraal gesteld. Het EHRM overwoog in r.o. 68:

"The Court recalls that, although not specifically mentioned in Article 6 of the Convention, the right to silence and the right not to incriminate oneself, are generally recognised international standards which lie at the heart of the notion of a fair procedure under Article 6. Their rationale lies, inter alia, in the protection of the accused against improper compulsion by the authorities thereby contributing to the avoidance of miscarriages of justice and to the fulfilment of the aims of Article 6 (...). The right not to incriminate oneself, in particular, presupposes that the prosecution in a criminal case seek to prove their case against the accused without resort to evidence obtained through methods of coercion or oppression in defiance of the will of the accused."

Het tegengaan van "improper compulsion" dan wel "methods of coercion or oppression" is derhalve de essentie van het nemo tenetur-beginsel in art. 6 EVRM. Als de Hoge Raad in het Kredietbank Luxemburg-arrest oordeelt dat van dwang geen sprake is, overweegt hij eigenlijk dat bij gebreke aan "improper compulsion" art. 6 EVRM in de Nederlandse "setting" niet van toepassing is. Doorredenerend zou dat logischerwijs slechts tot gevolg kunnen hebben dat de Hoge Raad zijn leer van bewijsuitsluiting beëindigt. Het verdragsrechtelijke fundament onder die leer is immers niet meer. Een andere onderbouwing is er naar mijn overtuiging niet.

Desalniettemin lijkt de Hoge Raad zijn leer van bewijsuitsluiting te handhaven. In HR 6 juni 2008, *BNB* 2009/47, heeft hij immers expliciet gecasseerd op grond van de bewijsuitsluitingsleer die in *BNB* 2002/27 werd uiteengezet. Ofschoon het fundament door de Hoge Raad zelf is verwijderd, lijken de opstellen gelukkig (nog) niet te bezwijken.

4. Is er werkelijk geen "coercion or oppression" in de zin van de rechtspraak van het EHRM?

Dat het verwijzen naar een gevangenisstraf van vier jaar of een in potentie bijzonder substantiële geldboete niet zou gelden als dwang in de zin van de rechtspraak van het EHRM, vind ik opmerkelijk. Een mens lijdt immers het meest van het lijden dat hij vreest. Als een belastingplichtige wordt gewezen op straffen die hem boven het hoofd hangen, zal daar zeker een bepaalde mate van dwang van uitgaan. Daarvoor zijn die straffen immers (ook) bedoeld. Niet alleen vergelding, maar tevens preventie wordt immers met dergelijke strafbepalingen nagestreefd. Overigens sluit de Hoge Raad in r.o. 3.3.3 van HR 21 maart 2008, *BNB* 2008/159, ook niet uit dat er een bepaalde mate van dwang is: "dat de mededeling van de Inspecteur omtrent de gevolgen van weigering mede moet worden opgevat als uitgeoefende dwang in het kader van mogelijke boeteoplegging".

Die dwang zou echter onvoldoende zijn in het licht van de jurisprudentie van het EHRM waaruit zou blijken dat "ook de aard en mate van uitgeoefende dwang een rol spelen." Vervolgens wordt er verwezen naar de zaken Allan, [\[3\]](#) Jalloh [\[4\]](#) en O'Halloran & Francis. [\[5\]](#) Onduidelijk is op welke wijze de Hoge Raad uit die zaken kan afleiden dat geen sprake is van "improper compulsion". Alvorens daarop nader in te gaan, dient te worden vermeld dat het arrest van het EHRM in de zaak-Allen [\[6\]](#) (niet te verwarren met de door de Hoge Raad aangehaalde zaak-Allan) wel aanknopingspunten biedt voor de

overweging van de Hoge Raad. In de zaak-Allen was sprake van een "Hansard Warning". In het arrest wordt een dergelijke waarschuwing als volgt beschreven:

"This involved the reading out to him of the reply of the Chancellor of the Exchequer to a Parliamentary question on 18 October 1991. This outlined the practice of the Inland Revenue in cases of fraud indicating that it might accept a money settlement instead of instituting criminal proceedings and that its decision as to whether to accept a settlement or institute criminal proceedings would take into account whether the taxpayer had inter alia given full facilities for investigation into his affairs."

Een dergelijke "Hansard Warning" vertoont wel enige parallellen met het citaat uit de brief van de inspecteur aan de belastingplichtige die op vragen omtrent de rekening van de Kredietbank Luxemburg geen antwoord leek te willen geven. Een verschil is dat in de "Hansard Warning" wordt benadrukt wanneer geen strafvervolging gaat plaatsvinden, terwijl in de brief van de Nederlandse inspecteur wordt benadrukt welke straffen kunnen worden opgelegd als er niet wordt meegewerkt. Het EHRM overwoog als volgt:

"Nor does the Court consider that any improper inducement was brought to bear through the use of the so-called "Hansard Warning" which informed the applicant of the practice of the Inland Revenue of taking into account the co-operation of the taxpayer in deciding whether to bring any prosecution for fraud. There is no indication that the applicant was misled as to the effect of the warning, accepting that it could not be interpreted as any kind of guarantee of freedom from prosecution."

Staat hiermee nu vast dat ingevolge de rechtspraak van het EHRM de enkele verwijzing naar wettelijke sancties geen "coercion or oppression" is? Dat denk ik niet, ofschoon het laatste citaat afzonderlijk beschouwd voor deze conclusie van de Hoge Raad wel aanleiding kan geven. Van belang is dat het EHRM in de zaak-Allen nog enkele overwegingen heeft gewijd aan het begrip "improper compulsion". Voorafgaand aan de "Hansard Warning" werd de heer Allen gewezen op de boete van £ 300 indien hij geen overzicht zou verstrekken van bezittingen en schulden. Het EHRM overwoog:

"Furthermore, not every measure taken with a view to encouraging individuals to give the authorities information which may be of potential use in later criminal proceedings must be regarded as improper compulsion (see the above-mentioned John Murray v. the United Kingdom judgment, § 46). The applicant faced the risk of imposition of a penalty of a maximum of GBP 300 if he persisted in refusing to make a declaration of assets, which may be contrasted with the position in the Saunders case, where a two year prison sentence was the maximum penalty (above mentioned judgment, § 70)."

Interessant is dat het EHRM de zaak-Saunders aanhaalt. Saunders weigerde aanvankelijk mee te werken aan het lopende administratieve onderzoek. Hij meende te mogen zwijgen. De controlemedewerkers stelden echter dat ingeval hij persisteerde, zijn zwijgen zou kunnen leiden tot een gevangenisstraf van twee jaren. Toen Saunders onder dat juridisch gesternte alsnog besloot een verklaring af te leggen, was sprake van "testimony obtained under compulsion". Het EHRM stelt dat "the applicant was subject to legal compulsion to give evidence to the Inspectors". Voor de duidelijkheid: aan Saunders werden door deze inspecteurs geen straffen opgelegd. Er was "slechts" sprake van een *dreiging* met een gevangenisstraf. Aangezien de wettelijke sancties waarnaar de inspecteur verwees in de zaak-Kredietbank Luxemburg veel hoger waren, lijkt de conclusie gerechtvaardigd dat ook in de Nederlandse situatie sprake is van "improper compulsion".

Dat de aard en mate van dwang ook in de rechtspraak van het EHRM relevant zijn, blijkt inderdaad uit de arresten Jalloh, Allan en O'Halloran & Francis die de Hoge Raad aanhaalt. De verwoording van het EHRM is standaard als volgt: [\[1\]](#)

"In examining whether a procedure has extinguished the very essence of the privilege against self-incrimination, the Court will have regard, in particular, to the following elements: the nature and degree

of the compulsion, the existence of any relevant safeguards in the procedures and the use to which any material so obtained is put."

In de zaak-Allan stelt het EHRM vast dat hoewel "no factors of direct coercion have been identified, the Court considers that the applicant would have been subject to psychological pressures which impinged on the "voluntariness" of the disclosures (...)". Uiteraard kan een dergelijke psychologische dwang ook voortvloeien uit een expliciete, concrete verwijzing naar toepasselijke straffen.

Dat het oordeel dat een enkele verwijzing naar wettelijke sancties geen "oppression or coercion" in zou houden, voortvloeit uit het arrest-O'Halloran & Francis is evenmin aannemelijk aangezien daarin door het EHRM immers als volgt werd overwogen:

"The Court accepts that the compulsion was of a direct nature, as was the compulsion in other cases in which fines were threatened (onderstreping: GdB) or imposed for failure to provide information."

De boeten behoeven derhalve niet te zijn opgelegd, de "enkele" dreiging daarmee kan voldoende zijn. Deze lijn in de jurisprudentie kan eerder al worden ontdekt in de zaak-Saunders. [\[9\]](#)

In het arrest-O'Halloran & Francis wordt gesteld dat het antwoord op de vraag of sprake is van ontoelaatbare dwang ook afhankelijk is van de aard en reikwijdte van de informatieverplichting. Als deze van een beperkte omvang is, mag meer dwang worden uitgeoefend door het (dreigen met het) opleggen van een boete zonder dat strijdigheid ontstaat met het nemo tenetur-beginsel. Het EHRM overweegt daarbij impliciet dat de vragen die in fiscale procedures werden gesteld in de zaak-Funke [\[9\]](#) (over overzichten in verband met een heimelijke bankrekening) en in de zaak-J.B. [\[10\]](#) (over bescheiden waaruit bleek op welke wijze bepaalde niet verantwoorde investeringen hadden plaatsgevonden) geen "limited nature" kennen. Ook van de informatievorderingen op grond van art. 47 AWR kan niet worden gesteld dat deze een beperkt karakter hebben (veel eerder het tegendeel is het geval). De nagenoeg onbeperkte omvang van de informatievorderingen ingevolge art. 47 AWR rechtvaardigen de stelling dat in dergelijke gevallen de uitgeoefende dwang al snel onaanvaardbaar zal zijn in het licht van het nemo tenetur-beginsel.

Ten slotte wordt door het EHRM in O'Halloran & Francis overwogen dat van belang is of er "relevant safeguards in the procedure" zijn. Dat er sprake is van een leemte in de rechtsbescherming in geval van informatievorderingen door de inspecteur op grond van art. 47 AWR, behoeft geen nadere toelichting. Daarenboven wordt bij een schending van de informatieverplichting de bewijslast omgekeerd en verzaamd, als gevolg waarvan afdoende tegenbewijs nagenoeg nimmer kan worden geleverd. Ook dergelijke "safeguards" kunnen voor de Nederlandse constellatie niet rechtvaardigen dat een aanzienlijke mate van dwang toch toelaatbaar is.

Op basis van het recente en door de Hoge Raad expliciet aangehaalde beslissingskader van het EHRM kan derhalve niet eenvoudig worden geconcludeerd dat de "enkele" verwijzing naar wettelijke sancties geen "improper compulsion" is.

5. Ten slotte

Aandacht verdient nog de zinsnede dat de "enkele" verwijzing naar op te leggen wettelijke sancties geen dwang vormt in de zin van het EVRM. Wat zou er nog meer nodig zijn naar het oordeel van de Hoge Raad? In de KBL-affaire zijn beboete belastingplichtigen onderworpen aan strafrechtelijke verhoren door FIOD-ambtenaren. Zou dan wel sprake zijn van "coercion or oppression in defiance of the will of the accused"? Mijns inziens niet. In dat verband is immers van belang dat voorafgaand aan een strafrechtelijk verhoor een cautie wordt gegeven en strafrechtelijk wordt gerespecteerd dat de verdachte

zwijgt. Als de verdachte belastingplichtige dan toch praat, doet hij dat dus uit vrije wil en zou er dus juist geen reden zijn om alsdan wel "coersion or oppression" aan te nemen.

Aannemelijk is dat er wel sprake is van "coercion or oppression" als er daadwerkelijk boeten zijn opgelegd indien een belastingplichtige weigert informatie te verschaffen. Uit de rechtspraak van het EHRM [\[11\]](#) blijkt dat het opleggen van boeten van enige omvang om iemand, na de "criminal charge", te straffen voor de weigering gevorderde gegevens te verschaffen, een schending van art. 6 EVRM oplevert. In de zaken Franke en J.B. werden boeten opgelegd van (het equivalent van) enkele duizenden euro's. In de zaak-Allen werd een boete van £ 300 overigens te weinig geacht om te spreken van "improper compulsion". Een bestuurlijke vergrijpboete kan echter in Nederland voor een schending van de informatieverplichting ingevolge art. 47 AWR niet worden opgelegd. In het licht van de rechtspraak van het EHRM is aannemelijk dat een (civiele) dwangsom die in recente rechtspraak [\[12\]](#) door de rechter werd gekoppeld aan naleving van de verplichting ingevolge art. 47 AWR ook naar het oordeel van de Hoge Raad voldoende zal zijn om "coercion or oppression in defiance of the will of the accused" aanwezig te achten.

Bovenvermelde jurisprudentie van het EHRM geeft in ieder geval voldoende aanleiding om de rechtsoverwegingen van de Hoge Raad voor een nadere toetsing aan het EHRM voor te leggen. Of het nemo tenetur-beginsel in Nederland daadwerkelijk passé is, valt deswege nog te bezien.

Voetnoten

[\[1\]](#)

Prof. mr. G.J.M.E. de Bont is verbonden aan de Erasmus Universiteit Rotterdam en advocaat te Amsterdam.

[\[2\]](#)

Vide r.o. 3.1.3 van het arrest.

[\[3\]](#)

EHRM 5 november 2002 (Allan vs. Verenigd Koninkrijk), *NJ* 2004, 262.

[\[4\]](#)

EHRM 11 juli 2006 (Jalloh vs. Duitsland), *NJ* 2007, 226.

[\[5\]](#)

EHRM 29 juni 2007 (O'Halloran & Francis vs. Verenigd Koninkrijk), *NJ* 2008, 25.

[\[6\]](#)

EHRM 10 september 2002 (Allen vs. Verenigd Koninkrijk), *FED* 2003/589.

[\[7\]](#)

Citaat is ontleend aan r.o. 46 van de zaak-Jalloh.

[\[8\]](#)

EHRM 17 december 1996 (Saunders vs. Verenigd Koninkrijk), *BNB* 1997/254.

[\[9\]](#)

EHRM 25 februari 1993 (Funke vs. Frankrijk), *BNB* 1993/350.

[\[10\]](#)

EHRM 3 mei 2001 (J.B. vs. Zwitserland), *BNB* 2002/26.

[\[11\]](#)

Zie de arresten Funke vs. Frankrijk (noot 8) en J.B. vs. Zwitserland (noot 9).

[\[12\]](#)

Zie de vonnissen van Rb. Middelburg 20 november 2007, nr. 59933/KG ZA 07-177, en Rb. 's-Hertogenbosch 25 november 2008, nr. 183070/KG ZA 08-719.