

Kabinet bedreigt verschoningsrecht in belastingzaken

Alexander van der Voort Maarschalk, Fyrone Denny & Diede van der Voort¹

De ‘aanpassing’ die het kabinet voorstelt met het conceptwetsvoorstel tot ‘aanpassing en verduidelijking’ van het wettelijke verschoningsrecht van advocaten en notarissen jegens de Belastingdienst is niet nodig omdat het probleem dat het kabinet ermee zegt te willen oplossen niet bestaat. De reikwijdte van het verschoningsrecht is duidelijk, inmiddels ook voor het Global Forum van de OESO, die daar eerder nog vragen over had. Een ‘verduidelijking’ is daarom ook niet nodig. Door het conceptwetsvoorstel en de toelichting erbij ontstaat juist onduidelijkheid over de reikwijdte van het verschoningsrecht. Als gevolg daarvan ontstaat ook onduidelijkheid over de meldingsplicht op grond van de WIB. Het voorstel moet daarom niet worden ingediend.

Afgelopen zomer heeft het kabinet een wetsvoorstel tot ‘aanpassing en verduidelijking’ van het wettelijke verschoningsrecht van advocaten en notarissen jegens de Belastingdienst ter consultatie gepubliceerd.² Op het consultatiedocument zijn vijftien openbare – veelal kritische, tot ronduit afwijzende – reacties binnengekomen, waaronder van de Nederlandse Orde van Advocaten, de Koninklijke Notariële Beroepsorganisatie, de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs, Register Belastingadviseurs en afzonderlijke advocaten- en belastingadvieskantoren.³ Wij hebben namens ons kantoor Houthoff gereageerd. Dit artikel is mede op die reactie gebaseerd.

De reacties op het consultatiedocument zijn over het algemeen kritisch tot negatief. Ook wij menen dat het kabinet moet afzien van indiening van het wetsvoorstel. De door het kabinet beoogde aanpassing is namelijk niet nodig. De voorgestelde verduidelijking leidt alleen maar tot verwarring over de reikwijdte van het verschoningsrecht.

1. Inleiding

De aanpassing die het kabinet in het consultatiedocument voorstelt, houdt in dat de Belastingdienst bepaalde stukken (jaarstukken, accountantsverklaringen, rekening-afschriften en delen van de administratie) die een belastingplichtige aan zijn advocaat of notaris heeft verstrekt voortaan ook bij die advocaat of notaris kan opvragen. Voor het overige beoogt het kabinet geen wijziging van het bestaande verschoningsrecht.⁴ Wel wil het kabinet de

reikwijdte van het verschoningsrecht verduidelijken. De achtergrond hiervan is dat het verschoningsrecht te breed en te ongericht zou zijn en omdat het Global Forum van de OESO in 2013 en 2019 zou hebben aangedrongen op verduidelijking.⁵ De verduidelijking houdt in dat voor de omschrijving van de dienstverlening van advocaten en notarissen die jegens de Belastingdienst onder het verschoningsrecht valt, voortaan wordt aangesloten bij de omschrijving van werkzaamheden die zijn uitgezonderd van de meldingsplicht op grond van de Wwft.

Hierna zetten wij eerst uiteen dat en waarom de voorgestelde aanpassing niet nodig is (par. 2). Daarna

Auteurs

1. Mr. A.E.H. van der Voort Maarschalk, mr. F.J.M. Denny en mr. D.W. van der Voort zijn advocaten bij Houthoff, Amsterdam.

Noten

2. Consultatiedocument ‘Wetsvoorstel aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht’, op 23 juli 2020 gepubliceerd op www.internetconsultatie.nl/verschoningsrecht, op 23 juli 2020 gepubliceerd op www.internetconsultatie.nl/verschoningsrecht.

3. Zie www.internetconsultatie.nl/verschoningsrecht/reacties/datum. In dit artikel verwijzen wij naar de ingediende reacties op het consultatiedocument ‘Wetsvoorstel

aanpassing wettelijk fiscaal verschoningsrecht’ van de NOVA, NOB, KNB, Baker & McKenzie en Fanoy.

4. Concepttoelichting § 4.1, 3^e alinea (“dat de reikwijdte van het fiscale verschoningsrecht ongewijzigd blijft”), § 4.1, derde alinea (“Benadrukt wordt dat dit laatste een verduidelijking betreft en dat de reikwijdte van het fiscale verschoningsrecht ongewijzigd blijft.”) en § 4.1, laatste alinea (“Benadrukt wordt nogmaals dat geen wijziging wordt beoogd ten aanzien [van] de reikwijdte van het wettelijke fiscale verschoningsrecht.”).

5. Concepttoelichting § 1, 2^e alinea en voetnoot 3 daarbij.

© Shutterstock

lichten wij toe dat het Global Forum van de OESO een verduidelijking van het Nederlandse verschoningsrecht in 2019 niet langer nodig achtte (par. 3). Daarbij komt dat het voorstel niet tot verduidelijking van het verschoningsrecht leidt, maar juist tot verwarring over de reikwijdte ervan (par. 4) én waarschijnlijk tot een onbedoelde uitbreiding van de meldingsplicht voor advocaten en notarissen in artikel 10h Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (WIB) die is ingevoerd ter implementatie van de EU-richtlijn DAC6⁶ (par. 5). Onze conclusie is dan ook dat het kabinet moet afzien van indiening van een wetsvoorstel (par. 6).

2. De aanpassing die het kabinet voorstelt is onnodig

Volgens het kabinet kan een belastingplichtige delen van zijn administratie aan de controle door de Belastingdienst onttrekken als een verschoningsgerechtigde beroepsbeoefenaar die verkrijgt in het kader van zijn specifieke vertrouwensfunctie.⁷ Dat zou blijken de toelichting ook gelden voor jaarverslagen, accountantsverklaringen en rekeningafschriften.⁸ Het kabinet veronderstelt dus dat een belastingplichtige dit soort stukken niet meer aan de Belastingdienst hoeft te verstrekken,

omdat hij ze op enig moment aan zijn advocaat of notaris heeft verstrekt.

Deze veronderstelling van het kabinet is onjuist. De belastingplichtige c.q. belastingschuldige moet dit soort stukken gewoon aan de Belastingdienst verstrekken, ook als hij kopieën aan zijn advocaat of notaris heeft gegeven of als hij hen het origineel heeft gegeven zonder een kopie te behouden.⁹ Hij moet de stukken zo nodig terugvragen aan zijn advocaat of notaris. De Belastingdienst (de inspecteur of de ontvanger) kan afgifte van dit soort stukken door de belastingplichtige dan ook op de gebruikelijke wijze afdwingen, door middel van een formeel verzoek, een informatiebeschikking of in het uiterste geval een kort geding tegen de belastingplichtige c.q. belastingschuldige.¹⁰ Het kabinet meent ten onrechte dat een belastingplichtige niet meer aan zijn informatieverplichtingen hoeft te voldoen als hij een advocaat of notaris in de arm heeft genomen.

Het wetsvoorstel is dus overbodig omdat het probleem dat het kabinet wil oplossen niet bestaat.¹¹ Sterker nog, het voorstel leidt tot een *beperking* van het verschoningsrecht en een schending van het algemene rechtsbeginsel waarop het is gebaseerd. Een advocaat en notaris kunnen op grond van hun verschoningsrecht niet worden

Het kabinet meent ten onrechte dat een belastingplichtige niet meer aan zijn informatieverplichtingen hoeft te voldoen als hij een advocaat of notaris in de arm heeft genomen

verplicht om stukken te overleggen die zij van hun cliënt ontvangen in verband met de te verlenen juridische bijstand. Iemand die stukken heeft die hij vooralsnog niet aan de Belastingdienst wil verstrekken en die bereid is de eventuele consequenties daarvan te aanvaarden, zou belemmerd kunnen worden om toegang tot een advocaat of notaris te zoeken en met het oog op hun bijstand die stukken of kopieën ervan aan de advocaat of notaris te verstrekken. Hij moet dan immers ervoor vrezen dat die stukken of kopieën buiten hem om bij de advocaat of notaris kunnen worden opgevraagd door de Belastingdienst. Om die reden druist de voorgestelde ‘aanpassing’ juist in tegen het fundamentele belang dat het verschoningsrecht beoogt te beschermen.¹² De Belastingdienst moet zijn pijlen richten op de belastingplichtige op wie de informatieplicht rust, niet op degene die door de belastingplichtige in vertrouwen is genomen op grond van het algemene rechtsbeginsel dat aan het verschoningsrecht ten grondslag ligt.

3. De aanbeveling van het Global Forum van de OESO is ingetrokken

Het kabinet beoogt met het conceptwetsvoorstel tevens het verschoningsrecht te verduidelijken, om daarmee te voldoen aan een aanbeveling van het Global Forum van de OESO.¹³ In dit verband merkt het kabinet op dat Nederland in 2011 de op één na hoogste beoordeling kreeg van het Global Forum, en in het rapport van 2019 eveneens.¹⁴ Daarmee wekt het kabinet de indruk dat de bedoelde verduidelijking zou kunnen leiden tot een hogere waardering door het Global Forum.¹⁵ Ter zake van de deelgebieden waarin het functioneren van het verschoningsrecht valt had Nederland namelijk al de hoogste beoordeling.¹⁶

Het Global Forum van de OESO beval Nederland in zijn rapport van november 2013¹⁷ aan de reikwijdte van het verschoningsrecht te verduidelijken. Het Global Forum vond namelijk dat met de zinsnede in artikel 53a

AWR dat advocaten en notarissen tot geheimhouding verplicht zijn ‘uit hoofde van hun stand, ambt of beroep’ niet voldoende duidelijk is vastgelegd dat het verschoningsrecht is beperkt tot de vertrouwelijke communicatie tussen een verschoningsgerechtigde en zijn cliënt. Het Global Forum beval daarom aan in artikel 53a AWR te verduidelijken dat het verschoningsrecht is beperkt tot ‘*confidential communication produced for the purpose of seeking or providing legal advice or produced for the purpose of use in existing or contemplated legal proceeding*’. Deze aanbeveling is vervallen in het rapport van 2019 omdat volgens het Global Forum inmiddels verduidelijking had plaatsgevonden in de jurisprudentie en middels enkele wetsaanpassingen ten aanzien van het verschoningsrecht.¹⁸ Het beveelt in het rapport van 2019 nog slechts aan het verschoningsrecht te blijven monitoren.¹⁹ Het kabinet beroept zich voor de noodzaak van het conceptwetsvoorstel dus ten onrechte op het Global Forum van de OESO.²⁰

Het is overigens opmerkelijk dat het Global Forum de reikwijdte van het verschoningsrecht aanvankelijk onvoldoende duidelijk vond. Blijkbaar kon het Global Forum eerder niet ervan overtuigd worden dat toepassing van het criterium ‘in hoedanigheid van’ in Nederland geen relevante moeilijkheden oplevert.²¹ Onder Nederlandse juristen heeft er nooit onduidelijkheid over bestaan dat het verschoningsrecht beperkt is tot hetgeen een advocaat of notaris is toevertrouwd *in die hoedanigheid*.²² Ook is duidelijk dat het verschoningsrecht zowel betrekking heeft op advieswerkzaamheden als op procesgerelateerde werkzaamheden.²³ De regering heeft dat in het verleden ook erkend.²⁴

4. Het ‘aansluiten’ bij de Wwft leidt tot verwarring

Middels het overnemen van artikel 1a lid 5 Wwft in artikel 53a AWR, artikel 63 Invorderingswet en artikel 8.88 Belastingwet BES beoogt het kabinet een verduidelijking

6. Richtlijn 2018/822/EU, *Directive on Administrative Disclosure* (DAC6). Het gaat om de zesde richtlijn (vandaar DAC6) van een reeks die is begonnen met Richtlijn 2011/16/EU.

7. Concept-toelichting § 2.2, 2^e en 3^e alinea. Dezelfde gedachte ligt ten grondslag aan § 1, 3^e en 4^e alinea en § 3.1.

8. Concept-toelichting § 1, 4^e alinea en 4.1, 2^e alinea.

9. In dezelfde zin: de reactie van de NOVA, § 15 en 16, p.10 en 11, NOB, p. 2, Baker & McKenzie, § 3, p. 2, de KNB, § 3.4.1, p. 19 en Fanoy, § 4.

10. In dezelfde zin: NOVA, § 24, p. 15 en 16, NOB, p. 2 en Baker & McKenzie, § 3.1, p. 4.

11. Zo ook NOVA, § 17 en Baker & McKenzie, § 3.1, p. 3. De toelichting noemt – dan ook – geen voorbeelden uit de jurisprudentie waaruit dat probleem blijkt. Zie in vergelijkbare zin Fanoy, § 4, p. 5.

12. Zie in die zin ook NOVA, § 23, p. 15 en

Baker & McKenzie, § 3.1, p. 4.

13. Concept-toelichting § 1, 2^e alinea.

14. Concept-toelichting § 1, 2^e en 3^e alinea, § 3.1, p. 4, 2^e alinea.

15. De beoordeling door het Global Forum van de OESO vindt plaats op een aantal gebieden. Ten aanzien van het gebied B.1 (*Competent Authority's ability to obtain and provide information*) en C.4 (*Rights and safeguards of taxpayers and third parties*), waarin het verschoningsrecht aan de orde komt, is Nederland ‘compliant’ (de hoogste beoordeling). Zie ook OESO-rapport 2013, Executive summary, nr. 10.

16. Het gaat om de gebieden B.1 (*Competent Authority's ability to obtain and provide information*) en C.4 (*Rights and safeguards of taxpayers and third parties*), waarin Nederland al ‘compliant’ is (de hoogste beoordeling). Zie OESO-rapport 2013, Executive summary, nr. 10.

17. OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Pur-*

poses Peer Reviews: The Netherlands 2013, Combined: Phase 1 + Phase 2, incorporating Phase 2 ratings, Parijs: OECD Publishing 2013, nr. 291 en de verwijzing daarnaar in nr. 410, slotzin.

18. OESO-rapport 2019, nr. 285-287. De NOVA, § 11, p. 7, de NOB, p. 3 en de KNB, § 3.2, p. 10/11 wijzen daar eveneens op.

19. OESO-rapport, 2019, nr. 289.

20. Ook de NOVA, § 11, p. 7 en 8 en Fanoy, § 4, p. 6 wijzen daarop.

21. Ten behoeve van het rapport is het Global Forum van 9 tot en met 13 mei 2011 onder meer geïnformeerd door vertegenwoordigers van het Ministerie van Financiën, de Kamer van Koophandel en de Autoriteit Financiële Markten over de Nederlandse wet- en regelgeving en jurisprudentie. Zie OESO-rapport 2013, nr. 11.

22. HR 1 maart 1985, NJ 1986/173 (*notaris Maas*), r.o. 3.6. F.A.W. Bannier e.a., *Beroepsgeheim en verschoningsrecht*, Sdu 2008, p. 69 en T.N.B.M. Spronken & T.

Prakken, *Handboek Verdediging*, Kluwer, 2009, p. 97 en 112.

23. Rapport van 24 april 2006, *Een maatschappelijke orde van de Commissie Advocatuur onder voorzitterschap van prof. mr. P.C.E. van Wijnen*. Daarin staat bijvoorbeeld onder het kopje vertrouwelijkheid (p. 20): “Een onderscheid tussen adviseren en processuele werkzaamheden kan hier niet worden gemaakt. Advisering dient evenzeer tot effectivering van rechten als procederen, en datzelfde geldt voor het voeren van onderhandelingen en het trefpen van schikkingen namens de cliënt”, alsmede (p. 22): “De geheimhoudingsplicht en het daaraan verbonden verschoningsrecht komt de aldus wettelijk geregelde advocaat toe zowel in de procespraktijk als in de adviespraktijk.” Zie ook NOVA-rapport Commissie Leliveld 2013, p. 26 en 27.

24. *Kamerstukken II 2006/2007, 30800 VI*, nr. 13, p. 7 en 12.

De belastingambtenaar kan aldus naar gelang zijn informatiebehoefte de reikwijdte van het verschoningsrecht in alle niet-procesgerelateerde situaties bepalen. Dat is in strijd met het algemene rechtsbeginsel waarop het verschoningsrecht is gebaseerd

van het verschoningsrecht te bereiken. Het voorstel leidt echter slechts tot verwarring. Wij lichten dat toe.

Op grond van de Wwft moet een dienstverlener, waaronder en advocaat of notaris, een melding doen van een ongebruikelijke transactie aan de *Financial Intelligence Unit* (FIU). Dat is een zelfstandig orgaan van de Staat dat organisatorisch is ondergebracht bij de nationale politie. Zo'n meldingsplicht geldt evenwel niet als de advocaat of notaris wordt geconfronteerd met een ongebruikelijke transactie bij het verlenen van de in artikel 1a lid 5 Wwft genoemde diensten. Die diensten betreffen kort gezegd het bepalen van de rechtspositie van een cliënt bij een intakegesprek en de advisering en bijstand bij een – al dan niet dreigend – rechtsgeding.²⁵ Andere juridische en fiscale advisering valt niet onder de reikwijdte van artikel 1a lid 5 Wwft. Deze beperkte meldingsplicht is vanwege een Europese richtlijn ingevoerd met het oog op het bestrijden van witwassen en terrorismefinanciering.

Naar onze mening is aansluiting bij de Wwft een *inbreuk* op het verschoningsrecht, geen verduidelijking. Het voorstel van het kabinet om aan te sluiten bij artikel 1a lid 5 Wwft betekent dan ook geen verduidelijking van het verschoningsrecht, maar leidt tot een beperking.²⁶ Voor de toepassing van het verschoningsrecht bestaat namelijk geen onderscheid tussen enerzijds juridisch advies (buiten rechtsgeding) en anderzijds bijstand in geval van een (dreigend) rechtsgeding. Het conceptwetsvoorstel betekent evenwel dat het verschoningsrecht van een advocaat en notaris jegens de Belastingdienst – kort gezegd – wordt beperkt tot dienstverlening in verband met een lopend of dreigend rechtsgeding.²⁷ Dat is in strijd met de mededeling van het kabinet dat het geen wijziging beoogt te brengen in het bestaande verschoningsrecht. Het is ook in strijd met de aanbeveling van het Global Forum van de OESO die het kabinet wenst op te volgen. Het Global Forum gaf immers aan dat het verschoningsrecht zich uitstrekt tot '*legal advice*' en '*existing or contemplated legal proceedings*'. Door enerzijds te stellen dat met het conceptwetsvoorstel geen wijziging is beoogd, maar anderzijds 'aan te sluiten' bij het Wwft-criterium, is onduidelijk wat het kabinet precies beoogt.

Daarbij komt dat van 'aansluiten' bij de Wwft geen sprake is; het voorstel van het kabinet leidt juist tot een fundamentele afwijking van de Wwft. De uitzondering op het verschoningsrecht in de Wwft heeft als doel het voorkomen van witwassen en terrorismefinanciering. Zij geldt slechts voor bepaalde transacties en het is primair de advocaat of notaris zelf die bepaalt welke transacties dat zijn. De door het kabinet voorgestelde 'aansluiting' bij arti-

kel 1a lid 5 Wwft leidt er evenwel toe dat (a) geen verschoningsrecht meer geldt jegens de Belastingdienst bij alle andere dienstverlening dan procesgerelateerde dienstverlening en (b) niet de verschoningsgerechtigde primair bepaalt of de uitzondering op zijn verschoningsrecht zich voordoet, maar de belastingambtenaar, (c) geen enkel verband met witwassen of terrorismefinanciering hoeft te bestaan. De belastingambtenaar kan aldus naar gelang zijn informatiebehoefte de reikwijdte van het verschoningsrecht in alle niet-procesgerelateerde situaties bepalen. Dat is in strijd met het algemene rechtsbeginsel waarop het verschoningsrecht is gebaseerd en dat het kabinet meermaals zegt te respecteren.

Het invoeren van het conceptwetsvoorstel zou bovendien onoverkomelijke afbakeningsproblemen meebrengen, daardoor onwerkbaar zijn en de positie van vrijwel alle advocaten en notarissen raken. Valt bijvoorbeeld correspondentie tussen een advocaat die voor zijn cliënt een overname begeleidt onder het beperkte verschoningsrecht omdat in de overnameovereenkomst een fiscale paragraaf voorkomt? Of valt alleen correspondentie over die fiscale paragraaf onder het verschoningsrecht? En vallen adviezen van een advocaat die een werknemer adviseert over het aangaan van een arbeidsovereenkomst onder het verschoningsrecht als de advocaat ook adviseert over de belastbaarheid van bepaalde kostenvergoedingen en andere secundaire arbeidsvoorwaarden? Vallen de werkzaamheden van een notaris die adviseert bij het opstellen van een testament en de successierechtelijke gevolgen ervan, onder het verschoningsrecht? Reeds deze drie eenvoudige voorbeelden illustreren dat het voorstel van het kabinet niet alleen onjuist is, maar door de afbakeningsproblemen ook onwerkbaar.²⁸ Bovendien maakt het conceptwetsvoorstel niet duidelijk hoe die afbakening zonder schending van het verschoningsrecht beoordeeld zou moeten worden door de rechter.

5. Gevolgen voor de *mandatory disclosure* (implementatie DAC6)

Nederland heeft Richtlijn 2018/822/EU (DAC6)²⁹ geïmplementeerd door in de WIB een meldingsplicht op te nemen voor – kort gezegd – agressieve fiscale planningsconstructies. In overeenstemming met artikel 8bis ter lid 5 DAC6, heeft de wetgever advocaten en notarissen uitgezonderd van de meldingsplicht omdat die een ontoelaatbare inbreuk zou betekenen op hun wettelijke verschoningsrecht.³⁰ Die uitzondering is gerealiseerd door in artikel 10h lid 5 WIB verschoningsgerechtigden uit te zonderen van de meldingsplicht³¹ door artikel 53a AWR van overeenkomstige toepassing te verklaren.³²

Door in het conceptwetsvoorstel de reikwijdte van artikel 53a AWR in te perken middels de ‘aansluiting’ bij de Wwft, wordt ook artikel 10h lid 5 WIB ingeperkt en ontstaat alsnog een meldingsplicht voor advocaten en notarissen op grond van de WIB. Dit is in strijd met de bedoeling van de wetgever bij de implementatie van DAC6 in artikel 10h lid 5 WIB.³³

Ook vanwege deze indirecte – en naar mag worden aangenomen: onbedoelde – wijziging van artikel 10h lid 5 WIB, moet het wetsvoorstel niet worden ingediend. Als er evenwel van uit moet worden gegaan dat de wetgever het verschoningsrecht niet heeft willen inperken, veroorzaakt de onduidelijkheid als gevolg van de ‘aansluiting’ van artikel 53a AWR bij de Wwft (zie par. 4 hierboven) minst genomen dezelfde onduidelijkheid over de reikwijdte van de

meldingsplicht op grond van artikel 10h lid 5 WIB.

6. Conclusie

De ‘aanpassing’ die het kabinet voorstelt is niet nodig omdat het probleem dat het kabinet wil oplossen niet bestaat. De reikwijdte van het verschoningsrecht is duidelijk, inmiddels ook voor het Global Forum van de OESO. Een ‘verduidelijking’ is daarom ook niet nodig. Door het conceptwetsvoorstel en de toelichting erbij ontstaat eerder onduidelijkheid over de reikwijdte van het verschoningsrecht. Als gevolg daarvan ontstaat ook onduidelijkheid over de meldingsplicht op grond van de WIB. Het conceptwetsvoorstel moet daarom niet worden ingediend. •

25. *Kamerstukken II 2007/2008, 31238*, nr. 3, p. 15 en 16.

26. Zie in die zin ook de reactie van de NOvA, § 35, p. 21.

27. Aangezien notarissen niet plegen te procederen of te adviseren over procedures, zou het concept-wetsvoorstel in de praktijk

erop neerkomen dat zij jegens de Belastingdienst geen verschoningsrecht hebben.

28. Zie voor meer voorbeelden de reactie van de NOvA, § 37, p. 22.

29. *Directive on Administrative Disclosure*. Het gaat om de zesde richtlijn (vandaar DAC6) van een reeks die is begonnen met

Richtlijn 2011/16/EU.

30. *Kamerstukken II 2018/2019, 35255*, nr. 3, p. 40 en *Kamerstukken II 2018/2019, 35255*, nr. 6, p. 17.

31. Zij het dat de meldingsplicht wel op de cliënt rust en de verschoningsgerechtigde zijn cliënt ook op die verplichting moet

wijzen. Zie artikel 10h lid 5 WIB.

32. De NOvA, § 38, p. 23 en NOB, p. 4 wijzen daar ook op.

33. *Kamerstukken II 2018/2019, 35255*, nr. 3, p. 40. Zie in dezelfde zin ook NOvA, § 38, p. 23.