

# DE OPENBARE ACCOUNTANTS EN DE FISCUS

door Drs I. Kleerekoper

## 1. Inleiding.

Drs W. J. van Doorn publiceerde in het Octobernummer van dit blad (jaargang 1952, bldz. 366-369) een artikel onder bovenstaande titel; daarin werden — gezien vanuit het gezichtspunt van de fiscus — enkele beschouwingen gewijd aan „het optreden van de openbare accountant als belastingconsulent”. Alvorens bij deze beschouwingen enkele kanttekeningen te plaatsen, meen ik goed te doen de inhoud van het desbetreffende artikel hieronder kort weer te geven.

Van Doorn zegt te willen spreken over „het optreden van de openbare accountant als belastingconsulent” en constateert, dat van de zich aan de fiscus presenterende accountants-belastingconsulenten slechts een kleine minderheid lid N.I.v.A. of V.A.G.A. is. Na de wenselijkheid te hebben geuit, dat de algemeen toepasselijke critiek niet zou gelden voor deze N.I.v.A.- en V.A.G.A.-leden en dat het werk van laatstgenoemden steeds aanvaardbaar zou zijn, constateert schrijver evenwel, dat deze wens niet in vervulling blijkt te gaan en „dat velen ernstig tekort schieten bij hun werk als belastingconsulent”. Het komt slechts zelden voor, meent schrijver, dat de verstrekte cijfers zonder meer te aanvaarden blijken.

Schrijver geeft dan enkele gedragsregels, welke naar zijn persoonlijk oordeel in deze toestand verandering kunnen brengen:

- a. Heeft de accountant de „volledige” controle en verricht hij daarna de aangifte, dan dient hij een van de commerciële afwijkende fiscale jaarrekening op te stellen, waarbij als eis te stellen is, dat een in het rapport gemaakt voorbehoud ook bij deze fiscale stukken moet blijken.  
Dit laatste zou vaak worden nagelaten, waardoor ten onrechte de indruk gewekt wordt, dat voor de juistheid volledig wordt ingestaan.
- b. Heeft de accountant de „volledige” controle en is hij niet belast met de aangifte, dan dient hij te waken tegen „blinde” doorgifte van door hem verstrekte gegevens.
- c. Heeft de accountant de „volledige” controle niet, maar verzorgt hij wel de aangifte, dan moet hij duidelijk doen uitkomen, dat hij „niet voor de volledige juistheid kan instaan”.

Het stemt ongetwijfeld tot dankbaarheid, dat van Doorn niet nagelaten heeft zijn, en wellicht anderer ervaring met de openbare accountants, leden N.I.v.A. en V.A.G.A., aan de lezers van het M.A.B. ter kennisneming en overdenking voor te leggen. Zijn aanbevelingen, welke een bijdrage beogen te leveren tot verbetering dezer ongewenste situatie, vallen eveneens te loven.

Het is m.i. van groot belang, dat de inhoud van het artikel in kwestie niet slechts voor kennisgeving wordt aangenomen, doch dat men zich in vakkringen met de betekenis der geuite critiek ernstig bezig houdt.

Schrijver stelt aan het slot van zijn betoog, dat hij voor de ouderen onder de lezers weinig nieuws zal hebben laten horen, doch ik meen te mogen betwijfelen, of dit juist is. Tenzij Van Doorn hiermede wil zeggen, dat het niet de ouderen zijn die door zijn critiek getroffen worden, doch dat slechts de jongeren zich aan het gesignaleerde „tekortschieten” schuldig maken, in welk geval zodoende vooral deze jongeren zich op de te volgen gedragslijn zullen hebben te bezinnen. Nu Van Doorn echter uitdrukkelijk vaststelt, dat velen tekortschieten, wordt het hier aan de orde zijnde probleem zonder twijfel gebracht in het vlak van de *algemene beroepsuitoefening* en blijft het niet beperkt tot de gedragingen — bij wijze van uitzondering — van enkelen.

Ten einde tot de betekenis van de geuite critiek dieper door te dringen, dienen enkele vragen, welke naar aanleiding van het betoog Van Doorn rijzen, te worden beantwoord; aan het behandelen van deze vragen en het maken van enkele daarop aansluitende opmerkingen zal de hierna volgende beschouwing in de eerste plaats gewijd zijn.

## 2. *Wanneer treedt de openbare accountant op als belastingconsulent?*

Nogmaals zij er de nadruk op gevestigd, dat Van Doorn uitdrukkelijk vooropstelt, dat het zijn bedoeling is „slechts enkele opmerkingen te maken over het optreden van de openbare accountant als belastingconsulent”. In zijn conclusie zegt schrijver voorts, dat „velen ernstig tekort schieten bij hun werk als belastingconsulent”. De vraag is zodoende gewettigd, welke betekenis aan de beperking tot het optreden van de openbare accountant *als belastingconsulent* moet worden toegekend. Immers, om te kunnen beoordelen tot welke accountants (resp. tot welke werkzaamheden van de accountants) Van Doorn's critische opmerkingen gericht zijn, dient vast te staan, onder welke omstandigheden opgetreden wordt als belastingconsulent en wanneer niet! Aangezien schrijver deze vraag onbeantwoord laat, lijkt het mij gewenst zelf een poging tot beantwoording te ondernemen.

De openbare accountant, belast met de controle van de jaarrekening, heeft ongetwijfeld in zijn controle-functie zich bezig te houden met fiscale problemen. Hij dient zich immers een zelfstandig en deskundig oordeel te vormen terzake van de post „Te Betalen Belastingen” in de balans en zodoende van de ten laste van de winst komende belastingbedragen. Gesteld kan zelfs worden, dat het opstellen van de fiscale jaarstukken (als basis voor de berekening van het aandeel van de Overheid in het verteerbaar inkomen van de Onderneming) een bedrijfseconomisch probleem is. Onnodig te zeggen, dat de accountant voor het vormen van zijn zelfstandig en deskundig oordeel terzake beschikken moet over een toereikende kennis van de voor het bedrijfsleven van belang zijnde belastingwetten, alsmede van daarop betrekking hebbende resoluties en jurisprudentie. De omstandigheid, dat de accountant er van tijd tot tijd behoefte aan zal kunnen voelen zich te doen bijstaan door (in de eigen organisatie opgenomen, dan wel zelfstandig werkende) specialisten belastingdeskundigen, doet aan de zelfstandigheid van het te vormen oordeel niets af; het is en blijft de accountant, die al dan niet na ingewonnen advies, op grond van zijn bijzondere en gedetailleerde kennis van het gecontroleerde bedrijf tot een eigen en zelfstandig oordeel terzake komt. De accountant kan en mag dientengevolge niet zonder meer afgaan op door een

belastingconsulent of een ander gemaakte berekening van de belastbare winst en de daaruit voortvloeiende belastingverplichting.

Uit het vorenstaande volgt zodoende, dat de openbare accountant voor de juiste uitoefening van de eigen functie, van de contrôle-functie dus, zelfstandig alle berekeningen moet maken, welke nodig zijn tot vaststelling van de belastbare winst, de verschuldigde belasting en naar veler mening ook van de latente belastingverplichting.

Het ligt nu in de lijn der dingen en ik acht het ook volkomen rationeel, dat de accountant, die voor zijn contrôle-arbeid alle berekeningen daartoe reeds gemaakt heeft, ook het aangiftebiljet voor zijn cliënt invult en de fiscale jaarstukken daarbij voegt. De vraag is nu: treedt de accountant door dit te doen buiten de contrôlefunctie; trekt hij nu het jasje van de belastingconsulent aan? Ik meen van niet! Een belasting-aangifte (ik denk nu alleen aan de N.V.) op basis van gecontroleerde cijfers doet de accountant blijven binnen de grenzen van zijn contrôle-functie. Van een optreden „als belastingconsulent” is naar mijn mening pas sprake, indien de accountant aangiften indient of daarbij adviseert op basis van niet door hem gecontroleerde gegevens en voorts indien de accountant een partij-standpunt zou gaan innemen (wat in ieder geval bij procedures in beroep of cassatie het geval is).

Indien ik zou mogen aannemen, dat Van Doorn bij het bepalen van de grenzen van het optreden van de accountant „als belastingconsulent” dezelfde criteria wenst toe te passen, als door mij hiervoren is gedaan, dan zou zijn critiek zich blijken te richten tot een beperkt aantal gevallen. De accountants, die op basis van gecontroleerde gegevens aangiften indienen, zouden hun handen in onschuld kunnen wassen; zij treden immers niet op „als belastingconsulent”.

Het spijt mij, dat ik deze illusie wreed verstoren moet; ondanks de beweerde beperking blijkt Van Doorn in zijn betoog ook de accountant-contrôleur te betrekken. Men herleze zijn onder *a* en *b* opgenomen uiteenzettingen, beide betrekking hebbende op „de openbare accountant (die) de volledige contrôle heeft van het bedrijf”. Er moet zodoende verschil van mening bestaan tussen Van Doorn en mij omtrent de inhoud van de contrôle-functie enerzijds en het optreden als belastingconsulent anderzijds, leidend tot de gesignaleerde spraakverwarring. Hoe het ook zij, vastgesteld dient te worden — en daarom gaat het uiteindelijk — dat in feite Van Doorn zijn critiek richt op tweeërlei optreden van de openbare accountant, t.w.:

- het optreden in de contrôle-functie jegens de fiscus;
- het optreden als belastingconsulent jegens de fiscus.

Waarvan acte!

### 3. *In welk opzicht schieten vele openbare accountants bij hun werk ernstig tekort?*

Ook op deze vraag geeft Van Doorn geen duidelijk antwoord; hij volstaat met te constateren, dat in het algemeen vele belastingadviseurs mededelingen doen, welke na onderzoek onvolledig blijken en bovendien vaak in strijd met de waarheid, om daarna te concluderen, dat ook het werk van de minderheidsgroep der V.A.G.A.- en N.I.v.A.-leden niet steeds te aanvaarden is en dat velen van laatstgenoemden ernstig tekortschieten bij hun werk (als belastingconsulent). Schrijver vervolgt met te

zeggen, dat het werk van vele kantoren de toets van een normale critiek niet steeds kan doorstaan.

Ook zonder nadere precisering zijn vorenstaande mededelingen ernstig genoeg; aangenomen mag worden, dat schrijver niet doelt op incidenteel geconstateerde fouten (zelfs de beste accountant kan zich vergissen), doch op veelvuldig aan het licht getreden gebreken in de beroepsuitoefening. Doch dan ware het toch wel ten zeerste gewenst, dat de aard van de geconstateerde gebreken wat duidelijker omschreven zou zijn; ik meen, dat schrijver — zonder de op hem rustende geheimhoudingsplicht te schenden — in staat geacht moet worden zijn ervaringen enigszins concreter weer te geven. Dat zou een beoordeling van en een bezinning op de tekortkomingen zeer vergemakkelijken.

Ik zou immers wel gaarne de zekerheid hebben, dat de „niet-aanvaardbaarheid” niet blijkt te slaan op cijfers en gegevens, welker onjuistheid slechts met middelen waarover de openbare accountant niet de beschikking heeft, kan worden vastgesteld. De fiscus heeft, in de opsporingsbevoegdheid zijner ambtenaren en de uit andere onderzoeken afkomstige rensignementen e.d., middelen welke tot gevolgtrekkingen voeren, die de openbare accountant meestentijds niet kan afleiden. Het spreekt naar mijn mening vanzelf, dat dergelijke „onvolledigheden” geen aanleiding kunnen geven tot de qualificaties „ernstig tekortschieten” en „toets ener normale critiek niet doorstaan”. Iets dergelijks geldt voor bepaalde kostenbedragen (vooral bij familie-vennootschappen), welke de openbare accountant meent te kunnen aanvaarden, terwijl er naar de opvatting van de fiscus „lucht” in die kosten zou zitten; ook dergelijke afwijkingen, waarin subjectieve factoren een rol spelen, zullen, naar ik aanneem, door Van Doorn niet zijn bedoeld. Het moet hem zodoende om gebreken van andere en ernstiger aard te doen zijn. Hetgeen mij overigens is opgevallen, is dat de middelen, die schrijver in het tweede deel van zijn betoog aan de hand doet om tot verbetering te geraken, zich uitsluitend bewegen op het terrein van de *accountantsverklaring*. Zowel in de gevallen a, b als c komen zijn aanbevelingen neer op het duidelijk vermelden van de omstandigheid, of de bij de aangifte verstrekte gegevens zijn gecontroleerd en zo ja, of ze al dan niet zijn goedgekeurd. Wellicht mag hieruit afgeleid worden, dat de tot critiek aanleiding gevende tekortkomingen voornamelijk op de juistheid en waarachtigheid van de accountantsverklaringen betrekking hebben. Hoe dit ook zij, nu Van Doorn zich hiermede positief blijkt bezig te houden, acht ik het gewenst ook mijnerzijds aan de accountantsverklaring op bij de aangifte te voegen stukken enige nadere aandacht te besteden. Op het door schrijver onder a t/m c gestelde zal dientengevolge nader worden ingegaan, waarbij ik mij de vrijheid permitteer de volgorde te wijzigen en eerst „aangiften zonder controle” (sub c.) en daarna „volledige controle met aangiften” (sub a.) en „volledige controle zonder aangifte” (sub b.) te behandelen.

#### 4. *Aangiften zonder controle.*

Zoals sub 2. reeds vastgesteld, kan uitsluitend bij deze vorm van optreden (aangifte op basis van niet door de accountant gecontroleerde gegevens) gesproken worden van „belastingconsulent”. Evenals Van Doorn distancieer ik mij van de vraag, of dit optreden van de openbare accountant wenselijk te achten is; ik houd mij slechts bezig met de vraag, welke

consequenties zulk een optreden heeft t.a.v. de door deze accountant geproduceerde gegevens.

Van Doorn geeft het advies, dat de accountant in zulke gevallen uitdrukkelijk mededeelt, dat hij „niet kan instaan voor de volledige juistheid” der gegevens. Mij is deze formulering nog te zwak! De accountant, die op eigen papier een toelichting bij een aangiftebiljet voegt, wordt naar mijn mening steeds geacht in de controlefunctie op te treden, tenzij uitdrukkelijk het tegendeel blijkt. Indien zodoende de openbare accountant zulk een aangifte doet, dient hij uitdrukkelijk mede te delen, *dat hij niet heeft gecontroleerd en dat hij voor de geproduceerde gegevens geen enkele verantwoordelijkheid neemt*. De door Van Doorn genoemde omschrijving „niet instaan voor volledige juistheid” doet vermoeden, dat de accountant wél heeft gecontroleerd, doch enkele onvolkomenheden heeft geconstateerd, die het certificaat ener „volledige” juistheid verhinderen. Het mag m.i. geen twijfel laten, dat controle niet heeft plaats gevonden.

Het is de vraag, of men deze complicatie ontgaan kan, door de toelichting op blanco papier te stellen. Meestentijds blijkt toch op enigerlei wijze, dat de accountant de aangifte gedaan heeft, terwijl bij inlichtingen bij belastingplichtige door deze naar de accountant verwezen wordt. Dan ontstaat toch de verwarring, welke men juist wilde vermijden; de fiscus zal geneigd zijn in de accountant de controleur en niet de belastingconsulent te zien. Duidelijke en openhartige vermelding, dat niet gecontroleerd is (en dan kan het gerust op eigen papier) verdient m.i. verre de voorkeur.

##### 5. *Volledige controle met aangiften.*

Uitgegaan wordt hier van de accountant, belast met de controle van de jaarrekening, die zich tevens belast ziet met het doen van de aangifte en die de fiscale jaarstukken en overige toelichtingen op eigen papier toevoegt.

Bij deze casuspositie komt het vraagstuk van de accountantsverklaring in optima forma aan de orde.

Van Doorn zegt hieromtrent, dat de accountant, die in zijn rapport een voorbehoud gemaakt heeft, dit ook tot uiting moet brengen bij de fiscale balans; hij meent, dat men dit in de praktijk vaak mist, zodat na onderzoek aan het licht komt, dat de accountant „voor de juistheid van de cijfers niet volledig kan instaan”.

Het is merkwaardig, dat Van Doorn als enige vorm van niet-volledige goedkeuring het „voorbehoud” noemt (indien het voorbehoud immers juist is toegepast en aan de goedkeuring geen afbreuk doet, is het risico voor de fiscus bij weglating uiterst klein); van veel meer belang is immers de „niet-goedkeurende” verklaring, welke op een controle-opdracht kan volgen. Daarbij denk ik in het bijzonder aan de controle van niet-publieke ondernemingen (familie-N.V.; vennootschap onder firma; commanditaire vennootschap e.d.), waarbij de resultaten van de controle uitsluitend worden neergelegd in een rapport (geen korte verklaring dus) en waarbij de „niet-goedkeurende” verklaring, voorzien van een uitgebreide motivering en toelichting van de redenen, in de praktijk veelvuldig voorkomt. (De wenselijkheid van zulk een niet-goedkeurende verklaring, waarover naar ik meen geen eenstemmigheid in vakkringen bestaat, is hier niet aan de orde; ze komt in de praktijk veelvuldig voor — naar mijn mening te-

recht, ter vervanging van ontoelaatbare voorbehouden —; in het kader van het thans gestelde probleem dient er stellig rekening mede gehouden te worden).

De vraag is nu, of de fiscale jaarstukken voorzien dienen te zijn van een zelfde en gelijklopende verklaring, welke met betrekking tot de commerciële jaarstukken in korte of lange vorm is afgegeven. Ik meen, dat omtrent het antwoord op deze vraag de meningen verdeeld zijn; sommigen menen, dat dit antwoord vanzelfsprekend bevestigend moet luiden, aangezien de accountantsverklaring op de jaarrekening onder alle omstandigheden en tegenover iedereen gelijke werking bezit; anderen menen, dat de fiscus niet op gelijke voet als aandeelhouders, crediteuren e.d. deel uitmaakt van het maatschappelijk verkeer; dat de fiscus niet geacht wordt als verstandige leek te moeten worden beschermd in zijn vertrouwen. Het zijn vooral laatstgenoemden, die het standpunt huldigen, dat het onnodig is de vaak uitgebreide verklaring uit de rapporten ook bij de aangifte te voegen; zij menen, dat zolang de controlerende accountant niet tot een afkeurend oordeel gekomen is, hij de verklaring achterwege kan laten. Daarbij zit dan de overweging voor, dat zolang geen afkeurend oordeel na controle gevormd is, ondanks het ontbreken van voldoende zekerheid voor een goedkeuring, de geproduceerde cijfers de betrouwbaarst mogelijke zijn; daarnaast heeft de fiscus altijd de gelegenheid door het vragen van inlichtingen of door het doen instellen van een onderzoek alle beschikbare gegevens, inclusief het volledige accountantsrapport, nader te bezien.

Of de fiscus al dan niet beschouwd dient te worden als een normaal lid van het maatschappelijk verkeer, hangt, naar ik meen, in belangrijke mate mede af van het standpunt, dat de fiscus daaromtrent zelf inneemt. Uit het betoog van Van Doorn moet opgemaakt worden, dat de fiscus zichzelf wel als zodanig beschouwd wenst te zien; het is mij voorts bekend, dat ook elders de belastingdienst dit standpunt huldigt en de toevoeging van volledige accountantsverklaringen eist. Het zal verstandig zijn ons als openbare accountants aan deze stellingname van de fiscus te confirmeren en te dezer zake een uniforme gedragslijn te volgen.

Evenals reeds onder 4. werd vastgesteld, acht ik het onjuist en onwaarachtig om de behandelde problemen te ontgaan door het indienen van aangiften en toelichting op blanco papier. Dit leidt tot „blinde” verklaringen, aangezien niet vermeden kan worden, dat langs indirecte weg de herkomst van de aangifte toch bekend wordt.

#### 6. *Volledige controle zonder aangifte.*

Hier ligt, zou men zeggen, geen probleem; er is geen contact met de fiscus. Van Doorn wijst evenwel op een mogelijkheid van „blinde” doorgifte van gegevens, afkomstig van de accountant. Of het steeds mogelijk zal zijn dit te voorkomen, door uitsluitend rechtstreeks aan de fiscus te schrijven, blijft de vraag; cliënt kan toelichtingen vragen voor allerlei doeleinden.

Een veel voorkomende vorm van controle zonder aangifte is te vinden in de vaste samenwerking tussen openbare accountant en zelfstandig gevestigde belastingconsulent. Deze vorm kan gemakkelijker het „blind” doorgeven van gegevens voorkomen, doordat men goed op elkaar zal zijn ingespeeld. Of het ook in die vorm steeds kan worden vermeden, dient sterk betwijfeld te worden.

## 7. *Aangiften ten dele gebaseerd op gecontroleerde en ten dele op ongecontroleerde gegevens.*

De accountant, belast met de controle van een niet-rechtspersoonlijkheid bezittende onderneming, zal voor het invullen van de belastingaangiften der vennoten tevens gebruik moeten maken van buiten de bedrijfsuitoefening staande privé-bestanddelen van inkomen en vermogen. Deze accountant baseert zich zodoende voor een deel der aangifte op gecontroleerde cijfers (bedrijfswinst en -vermogen) en voor een ander deel op buiten zijn controle vallende gegevens (onroerend goed, effecten e.a. privé-bezittingen en de opbrengst daarvan). Volgens de sub 2. ontwikkelde gedachtengang treedt de accountant hier voor één belastingaangifte in twee hoedanigheden tegelijk op, t.w. als accountant-controleur en als belastingconsulent. Nu ben ik van mening, dat deze merkwaardige en dualistische figuur niet tot bijzondere moeilijkheden zal leiden. Van de accountant wordt immers niet verwacht, dat hij deze privé-bestanddelen heeft gecontroleerd, zoals hij de jaarrekening van de onderneming heeft gedaan; een dergelijke controle is nu eenmaal niet mogelijk. Misverstanden kunnen m.i. te dien aanzien niet ontstaan; de accountant, die deze aangifte doet, behoeft niet uitdrukkelijk mede te delen, dat hij de buiten de bedrijfsvoering staande bestanddelen niet „volledig” heeft kunnen controleren; dit spreekt vanzelf.

Het vorenstaande wil niet zeggen, dat de accountant nu volstaan kan met klakkeloze overname der hem door zijn cliënt verstrekte gegevens; hij heeft m.i. zeker de plicht deze gegevens op hun redelijkheid te beoordelen, b.v. door het opstellen van een vermogensvergelijking en de berekening van het privé-verbruik. Heeft hij dit gedaan, dan heeft hij m.i. aan de door de fiscus te stellen verwachtingen voldaan en is een nadere mededeling omtrent de draagwijdte van zijn verantwoordelijkheid overbodig.

## 8. *Slot-opmerkingen.*

Van Doorn eindigt zijn beschouwingen met de opmerking geen principiële kwesties te hebben behandeld, doch uitsluitend problemen, welke zich in de praktijk voordoen. Ik heb getracht hem daarin te volgen. Problemen als: de wenselijkheid van het optreden van de accountant als belastingconsulent, de wenselijkheid van de toepassing der z.g. niet goed keurende verklaring e.d., heb ik niet of slechts terloops in het geding gebracht. Deze vraagstukken zijn ongetwijfeld belangrijk en het ware te wens, dat daaromtrent eenheid van opvatting zou heersen, doch vooralsnog heb ik mij geconfirmeerd aan de praktijk en heb de vormen van beroepsuitoefening, zoals ze werkelijk voorkomen, als uitgangspunt genomen.

Het doel van dit artikel was slechts — nu vanuit het gezichtspunt van een public accountant — enkele naar aanleiding van Van Doorn's betoog gerezen vragen nader te bezien en waar mogelijk te beantwoorden, alsmede op de in concreto door schrijver behandelde gevallen wat dieper in te gaan.

Zo de aldus geopende gedachtenwisseling (waarin zich wellicht en naar ik hoop nog meer belangstellenden zullen mengen) kan bijdragen tot het wegnemen van misverstanden tussen de openbare accountants en

de fiscus, alsmede tot het vermijden van mogelijke onvolkomenheden in het optreden van de openbare accountants jegens de fiscus, dan zal, naar ik meen, zowel het betoog van Van Doorn als mijn wederwoord daarop het daarmede beoogde resultaat opleveren.

### *Naschrift.*

Uit de aard van de zaak ben ik Drs Kleerekoper dankbaar voor de beschouwingen naar aanleiding van mijn artikel in het Octobernummer van dit blad; en niet alleen om de uitvoerigheid van deze beschouwingen doch tevens voor de weerklink welke ik gevonden heb om te trachten te komen tot een juistere opvatting, dan tot op heden, van de taak van de openbare accountant en zijn houding tegenover de fiscus. Ik wil in dit naschrift het artikel van Kleerekoper puntsgewijs volgen en op enkele punten nader ingaan, dan wel mijn opvatting nader toelichten.

#### *1. Inleiding.*

Met mijn opmerking dat ik voor de ouderen weinig nieuws zal hebben laten horen, bedoelde ik het volgende:

De ouderen hebben vrijwel steeds een bepaald standpunt ingenomen; zij weten beter wat er in de praktijk gebeurt.

Laat de jongere accountants zich goed realiseren wat zij wel en niet moeten doen; laat zij goed hun houding bepalen ten aanzien van de door mij gestelde problemen. En laten zij zich in de praktijk *blijven* richten naar hetgeen zij in hun opleidingsperiode hebben geleerd. Ik wil echter zeker niet beweren dat de ouderen minder tekort schieten dan de jongeren. Mijn bedoeling is nu om te trachten, door een beroep te doen op de jongeren, van onderaan af een verbetering te krijgen van bepaalde toestanden.

#### *2. Wanneer treedt de openbare accountant op als belastingconsulent?*

Kleerekoper stelt het naar mijn mening wel iets te simplistisch, als hij zegt, dat de accountant, die voor zijn contrôle-arbeid alle berekeningen voor de bepaling van de fiscale schuld gemaakt heeft, accountant blijft, wanneer hij daarna de belastingaangiften verzorgt. Volgens Kleerekoper is van het optreden als belastingconsulent pas sprake, indien de accountant een partij-standpunt gaat innemen, b.v. bij beroepsprocedures. De huidige belastingwetgeving is helaas dermate gecompliceerd dat zeer vele aangiften aanleiding geven tot besprekingen met de fiscus over wat wel of niet kan, of wel of niet mag. Vaak ook is de fiscale schuld aan verandering onderhevig omdat bijzondere omstandigheden een volgend jaar soms aanleiding geven om een bepaald standpunt achteraf te herzien.

Zo bestaat de mogelijkheid, en hier wordt ook gebruik van gemaakt, om, zo lang een aanslag nog niet onherroepelijk vaststaat, de winstberekeningen te wijzigen, zoals b.v. ten aanzien van de onbelaste reserveringen, de vervroegde of versnelde afschrijvingen, de herwaardering per 1 Jan. 1950 en de reserveringen in verband met oorlogsschade. Vele problemen geven verder vaak vragen, waarop zonder meer geen antwoord gegeven kan worden. Ik meen dan ook dat men thans wel stellen moet, dat de accountant belastingconsulent is zodra hij belastingaangiften verzorgt.



3. *In welk opzicht schieten vele openbare accountants bij hun werk ernstig tekort?*

Kleerekoper vraagt mij om mijn ervaringen enigszins concreter weer te geven en om nadere precisering van het ernstig tekort schieten van vele openbare accountants. Ik bedoel inderdaad geenszins incidentele gevallen, noch de onjuistheden, welke de fiscus blijken door „de uit andere onderzoeken afkomstige rensignementen e.d., middelen welke tot gevolgtrekkingen voeren, die de openbare accountant meestentijds niet kan afleiden”. Neen, ik heb het oog op ernstige overtredingen van de bestaande beroepsvoorschriften, welke overtredingen de openbare accountants be-  
slist kunnen worden aangerekend. De fiscus ontmoet de openbare accountant het meest als accountant (en volgens mijn opvatting dan tevens als belastingconsulent) bij niet-publieke ondernemingen (familie-N.V.; vennootschap onder firma; commanditaire vennootschap e.d.), waarbij de resultaten van de controle uitsluitend worden neergelegd in een rapport. In het algemeen is bij deze ondernemingen de commerciële winst gelijk aan de fiscale winst, dan wel is de laatste op eenvoudige wijze uit de eerste te berekenen. Bij de meeste niet-publieke ondernemingen is derhalve het in het rapport besproken jaarresultaat tevens het uitgangspunt voor de fiscale aangiften.

In de praktijk is nu wel het volgende geconstateerd:

1e. in de rapporten wordt verklaard dat bepaalde controles plaats vinden, terwijl door de rijksaccountant aangetoond wordt, dat zulks niet of slechts ten dele is geschied.

2e. in de rapporten wordt

a. een goedkeurende verklaring gegeven, al dan niet met een gering (en dus toelaatbaar) voorbehoud, terwijl achteraf blijkt dat de jaarresultaten niet goed kunnen zijn, hetgeen de openbare accountant bij een juiste uitoefening van zijn taak kon weten (en hetgeen vele malen door deze accountants is toegegeven).

b. een afkeurend oordeel gegeven, doch tegenover de fiscus wordt dit geheel verzwegen. Slechts bij een onderzoek door de rijksaccountantsdienst blijkt dit.

Daarnaast is er dan het optreden van de openbare accountants als belastingconsulent (zelfs in de beperkte zin van Kleerekoper) waarop veel is aan te merken, zoals:

het bewust geven van onjuiste inlichtingen;

het verstrekken van jaarrekeningen op eigen papier, terwijl geen enkele controle plaats vond, hetgeen nergens uit blijkt;

het niet nakomen van met de fiscus gemaakte afspraken, e.d.

Het lijkt mij *hier* niet de gewenste plaats om een aantal concrete gevallen te behandelen, hetgeen ik inderdaad zonder schending van mijn beroepsgeheim kan doen, doch ik ben volkomen bereid, indien dit gewenst wordt, dit te doen in meer besloten kring. Kleerekoper zal het echter met mij eens zijn dat hetgeen ik hiervoor summier aanduidde, reeds voldoende is om tot de conclusie te komen dat een wijziging van de bestaande toestanden nodig is.

5. *Volledige controle met aangiften.*

Ik stel mij inderdaad op het standpunt dat de fiscus beschouwd moet

worden als een normaal lid van het maatschappelijk verkeer en als verstandige leek beschermd moet worden in zijn vertrouwen. Immers de aanslagregelende ambtenaren vormen de fiscus en zij zijn niet te zien als deskundigen op accountants-gebied. Zij kunnen gebruik maken van hun eigen deskundigen, in casu de rijksaccountantsdienst, doch dit is zeker niet voor alle zaken mogelijk. Zij kunnen inderdaad ook allerlei inlichtingen vragen, doch bij het stelselmatig weglaten van afkeurende verklaringen, zouden deze ambtenaren er toe moeten overgaan bij elke aangifte, welke door een accountant is opgesteld, de afgegeven verklaring op te vragen, zelfs indien deze is neergelegd in een uitgebreid rapport. Naar mijn mening moet de openbare accountant ook het vertrouwen van de fiscus genieten. Nog te veel heerst de opvatting dat tegenover de fiscus veel, zo niet alles geoorloofd is. Ik zie een groot verschil tussen de advocaat als pleiter in welke rechtzaak dan ook en de openbare accountant als belastingadviseur, bij de fiscus optredende als behartiger van de belangen van een belastingplichtige. Bij een rechtzaak gaat het meestal om strikt juridische kwesties en/of bewijzen; zo kan een advocaat vrijspraak vragen wegens gebrek aan bewijs, hoewel hij weet dat zijn cliënt schuldig is aan een bepaalde handeling, enz.

Iets dergelijks kan een openbaar accountant zich mijns inziens tegenover de fiscus niet veroorloven. Zou hij stellen dat een belastingplichtige b.v. in privé geen gebruik maakt van een bedrijfsauto en daarna afwachten of de fiscus te kennen geeft het tegenover gestelde wel of niet te weten, zo verspeelt hij het vertrouwen van de fiscus, wanneer hij van dit privé-gebruik wel op de hoogte is. Ditzelfde geldt naar mijn mening voor het verzwijgen tegenover de fiscus van de wetenschap dat de aangegeven bedrijfswinsten waarschijnlijk of soms zelfs beslist onjuist zijn. Indien de openbare accountant in zulke gevallen een afwachtende houding aanneemt, is hij mijns inziens al te laken. Ik ben het met Kleerekoper eens dat het van groot belang is wanneer de openbare accountants in deze kwestie een uniforme gedragslijn volgen en rekening houden met de naar mijn mening gerechtvaardigde verlangens van de fiscus.

W. J. v. D.