

UIT HET BUITENLAND

DE AMERIKAANSE ACCOUNTANT EN DE BEHANDELING VAN BELASTINGZAKEN

door W. van Bruinessen, ec. drs.

In Juni 1954 werd door een Gerechtshof in Californië een uitspraak gedaan in een proces, waarbij een Amerikaanse accountant als beklaagde was gedagvaard. Naar uit verschillende publicaties in het *Journal of Accountancy* blijkt, heeft de uitspraak in dit proces, hetwelk bekend staat als de *Agran-case*, in de kringen van het American Institute of Accountants veel stof doen opwaaien. De uitspraak heeft tevens tot gevolg gehad dat het verschil, hetwelk reeds geruime tijd bestond tussen de opvattingen van het American Institute en die van de juristen omtrent de behandeling van belastingzaken, tot een openlijk geschil uitgroeide. Zowel het American Institute als de beroepsorganisatie van de juristen, de National Bar Association, hebben het in verband hiermede noodzakelijk geoordeeld, een schrijven te richten tot de Secretary of the Treasury, waarin de beide standpunten worden uiteengezet. Hoezeer dit geschil een publiek karakter kreeg, moge blijken uit het feit dat het Institute een documentaire heeft laten vervaardigen, welke in een televisieprogramma is uitgezonden. Bovendien is in het kader van de jaarvergadering van het Institute, gehouden in October 1954, een bijzondere zitting aan de bespreking van dit vraagstuk gewijd. De mate, waarin bovenvermelde uitspraak de gemoederen in de kringen van het Institute heeft geschokt, kan men afleiden uit een rede, welke de voorzitter van het Institute op deze zitting heeft gehouden. In deze rede wordt een beroep op de leden van het Institute gedaan om hun kalmte en waardigheid te bewaren „and not impute improper motives upon our adversaries or question their intelligence or gentility”, opdat het publiek niet de indruk zal krijgen, dat de strijd gaat over de vraag, welke categorie deskundigen de honoraria van de belastingpraktijk zal toucheren.

Wij stellen ons voor, in dit artikel een uiteenzetting te geven van de factoren, welke de ontwikkeling van dit geschil hebben bepaald.

Een drietal decennia geleden werden de Amerikaanse juristen in de uitoefening van hun beroep gehinderd door het optreden van niet-juridisch geschoolden, die als juridisch adviseur het publiek vertegenwoordigden voor de uitvoerende organen van de federale en plaatselijke overheid, de z.g. administrative agencies. Deze juridische adviseurs genoten zodoende het honorarium uit een juridische praktijk, zonder dat zij de studie hadden voltooid en zonder dat zij onderworpen waren aan het toezicht van de rechtbanken, zoals met de juristen het geval was en is. Het verzet hiertegen van de zijde van de juristen, bekendstaand als de „unauthorized practice of law movement”, heeft belangrijk succes geboekt. In een groot aantal gevallen werden door de locale Bar Associations uitspraken uitgelokt, waarbij de beoefening van de juridische praktijk door anderen dan juristen onwettig verklaard werd.

De belangrijkste inhoud van de jurisprudentie, welke de naam draagt van de „Law of unauthorized practice of law” is, dat de beoefening van de juridische praktijk niet beperkt is tot de procesvoering, doch dat ook het opstellen van contracten en uiterste wilsbeschikkingen, het transporteren van onroerend goed en het opstellen van hypotheekacten, alsmede

het adviseren ten aanzien van de geldigheid van zodanige documenten en ten aanzien van de wetsinterpretatie of jurisprudentie, alleen door juristen mag geschieden. In dit stadium van de ontwikkeling had het Institute met de „unauthorized practice of law movement” generlei bemoeienis. Dit veranderde echter toen in 1935 bij de Bar Association een aantal klachten werd ingediend omtrent onwettige beoefening van de juridische praktijk door accountants. Naar aanleiding hiervan werd een commissie geïnstalleerd, waarin vertegenwoordigers van beide groepen zitting hadden. Hangende de bespreking over een gemeenschappelijke publicatie, waarin de positie van de leden van de Bar Association zou worden uiteengezet, publiceerde de balie eenzijdig haar standpunt.

Het protest van het Institute werd beantwoord met de mededeling, dat de publicatie „bij wijze van proef” (tentative) geschied was, en dat prijs gesteld werd op voortzetting van de onderhandelingen.

In 1944 werd door balie een „National Conference of Lawyers and Certified Public Accountants” voorgesteld met een paritaire zetelverdeling, waarmede het Institute zich kon verenigen.

Inmiddels was door de New Deal het aantal overheidsorganen dat bemoeienis had met het bedrijfsleven, in belangrijke mate toegenomen, als gevolg waarvan zich wederom het euvel van de onbevoegde uitoefening van de juridische praktijk door niet-juristen voordeed. Nagenoeg ieder zittingsjaar van het Congres stond sindsdien op instigatie van de balie een wetsontwerp, waarbij bepaald zou worden, dat de vertegenwoordiging van het bedrijfsleven voor de uitvoerende organen van de overheid uitsluitend door juristen mocht geschieden, op de agenda, doch nimmer werd deze „administrative practitioners' bill” door het Congres aanvaard.

In tegenstelling tot hetgeen een tweetal decennia vroeger geschied was, waren nu de Amerikaanse accountants partij bij het geschil, hetgeen blijkt uit een vijftal uitspraken van gerechtshoven van verschillende staten.

Deze uitspraken zijn onderstaand in het kort weergegeven:

Massachusetts: De accountant kan eenvoudige aangiften verzorgen, de moeilijker aangiften, waaronder die van de bedrijven, behoren door juristen te worden voorbereid.

New York: De accountant kan zowel eenvoudige als ook moeilijke aangiften voorbereiden, hij mag eveneens de fiscale adviespraktijk uitoefenen, mits deze belastingzaken betreffen zijn „regular clients”.

Minnesota: „An accountant cannot deal with any difficult or doubtful question of either tax or general law, even for a regular client”, maar in de uitspraak is geen nadere omschrijving opgenomen van hetgeen als een „difficult or doubtful question” moet worden beschouwd.

Florida: De vertegenwoordiging van een belastingplichtige voor een orgaan van het Treasury Department of de Tax Court kan alleen geschieden door een jurist, lid van de balie van Florida.

Californië: Een accountant, die ten behoeve van een normale cliënt bemoeienis heeft met het vraagstuk van de carry-back van een bedrijfsverlies, maakt zich schuldig aan onwettige beoefening van de juridische praktijk.

Het Institute heeft zijn verweer tegen de Bar Association ter kennis van het publiek gebracht in de brochure: „Helping the taxpayer”. Men

zou uiteraard verwachten, in deze brochure aan te treffen een motivering van het standpunt, dat de behandeling van belastingzaken tot de functie van de openbare accountant behoort, doch dit is niet het geval. Zeer in het kort weergegeven is de inhoud, dat de inning van de belastingen in de V.S. met relatief geringe kosten gepaard gaat, omdat de Amerikaanse belastingplichtigen zich van hun verantwoordelijkheid t.o.v. de fiscus bewust zijn en de 54.000 accountants de belastingplichtigen hierbij ter zijde staan, terwijl voorts een uitvoerige uiteenzetting is opgenomen van de procedure, indien de Inspecteur zich niet met een aangifte kan verenigen. In dit gedeelte van de brochure wordt er in het bijzonder de aandacht op gevestigd, dat de besprekingen met de organen van de belastingdienst tot op een vrij hoog hiërarchisch niveau van deze dienst, onderhandelingen zijn, waarbij noch de belastingdienst, noch de belastingplichtigen gebonden zijn aan hetgeen in het geding gebracht werd, indien partijen niet tot overeenstemming geraken en derhalve een procedure, hetzij voor een Federal District Court, hetzij voor het Court of Claims, moet worden gevoerd. („No tentative agreement is binding on either the taxpayer or the Government if the case is later taken to court.”)

In het algemeen blijkt uit de uiteenzettingen, welke verder van de zijde van het Institute over dit onderwerp zijn verschenen, dat men waardering heeft voor het streven van de „unlawfully practice of law movement”, omdat het in de kring van het Institute schadelijk geacht wordt, indien de juridische practijk voor een deel door leken wordt uitgeoefend. Voor zoverre het echter gaat om de uitoefening van de belastingpractijk wordt er op gewezen, dat de openbare accountant, die belastingzaken behandelt, niet zonder meer schuldig verklaard kan worden wegens onbevoegde uitoefening van de juridische practijk. Hiertoe worden de volgende argumenten aangevoerd (Verslag van de bijzondere zitting van het Institute van October 1954, pag. 7):

1. De openbare accountants dienen om hun vakkwalificatie te verwerven, examens af te leggen, welke onder toezicht van de overheid staan. Voorts zijn zij onderworpen aan beroepsvoorschriften, vergelijkbaar met die, welke de balie aan haar leden heeft opgelegd.

2. Traditioneel behoort de behandeling van belastingzaken tot de practijk van de accountant en niet tot die van de jurist.

3. De Internal Revenue Code is formeel wel een wet, doch de problematiek van deze wet kan alleen door de accountant worden gehanteerd („The framework is law, but the matrix is accounting.”)

Het kan naar onze mening niet worden ontkend, dat de verdediging van het Institute weinig steekhoudend is.

Sinds 1887 heeft de Secretary of the Treasury de bevoegdheid om te bepalen aan welke deskundigen het geoorloofd is om de belastingplichtigen voor de organen van de belastingdienst te vertegenwoordigen. De Secretary of the Treasury heeft van deze bevoegdheid gebruik gemaakt in zijn circulaire 230, waarvan de belangrijkste bepaling is:

Rights and duties of agents: An agent, enrolled before the Treasury Department, shall have the same rights, powers and privileges and be subject to the same duties as an enrolled attorney:

Provided, that an enrolled agent shall not have the privilege of drafting or preparing any written instrument, by which title to real or personal property may be conveyed or transferred for the purpose of af-

fecting federal taxes, nor shall such enrolled agent advise a client as to the legal sufficiency of such an instrument or its legal effect upon the federal taxes of such client.

And Provided further: that nothing in the regulations in this part shall be construed as authorizing persons, not members of the bar, to practice law.

Naar het oordeel van het Institute is de strekking van laatstgenoemde bepaling dat een „enrolled agent” aan zijn toelating tot de organen van de belastingdienst als zodanig niet het recht kan ontlelen, om de juridische praktijk uit te oefenen, terwijl naar het oordeel van sommige leden van de Bar Association de strekking ervan is dat zij, die geen jurist zijn, niet de bevoegdheid hebben om als fiscaal adviseur van hun cliënten op te treden, indien de aan de orde gestelde vraagstukken een fiscaal-juridisch karakter hebben, hetgeen volgens sommige leden van de balie nagenoeg altijd het geval is.

In het schrijven aan de Secretary of the Treasury zet de voorzitter van het Institute uiteen, dat iedere weergave van bedrijfsresultaten en vermogenspositie, welke door een accountant wordt opgesteld, aan zekere wettelijke vereisten moet voldoen, zodat te dien aanzien een belastingaangifte geen uitzondering vormt. Uit het feit, dat bij de aangiften tot op zekere hoogte "a law governs the recognition of revenues, costs, expenses or deductions, or other items", mag naar het oordeel van het Institute niet de conclusie worden getrokken, dat de voorbereiding of de verdediging van de aangiften niet tot de taak van de accountant behoort. Voorgesteld is de vermelde bepaling van circulaire 230 te wijzigen, in diër voege, dat duidelijker zal uitkomen, dat aan de toelating als "enrolled agent" niet de bevoegdheid kan worden ontleend "to hold himself out as qualified by virtue of this enrolment to engage in the practice of a particular profession".

De mening van de balie te dezen aanzien.

Het standpunt is uiteengezet in een brief van de National Bar Association aan de Secretary of the Treasury.

De Bar Association erkent het recht van de accountants om aangiften van hun cliënten voor te bereiden en om hun cliënten te vertegenwoordigen voor de organen van de belastingdienst, mits en zo lang de vraagstukken in discussie niet van fiscaalrechtelijke, doch van comptabele aard zijn. De balie ging bij deze mening uit van de "Joint Statement of Principles, relating to practice in the field of Federal Income Taxation", opgesteld door de National Conference of Lawyers and Certified Public Accountants.

De inhoud van deze Joint Statement kan als volgt worden samengevat:

- a. De primaire functie van de jurist ten aanzien van de belastingpraktijk is het adviseren van de cliënten met betrekking tot juridische complicaties in en materiële gevolgen van de fiscale wetgeving, terwijl de bemoeienis van de accountant primair betrekking heeft op de verificatie en vaststelling van de "accounting aspects thereof".
- b. Op het gebied van de Inkomsten- en Vennootschapsbelasting is beider bemoeienis noodzakelijk en in de praktijk zal blijken, dat beider bemoeienis in sterke mate verweven is.
- c. Beide categorieën deskundigen dienen daarom, telkens wanneer dit

- de ene deskundige noodzakelijk voorkomt, de cliënt in overweging te geven, een deskundige, behorend tot de andere categorie, te raadplegen.
- d. Deze samenwerking zal eveneens noodzakelijk zijn in het geval dat de vermoedelijke fiscale gevolgen van voorgenomen beslissingen zullen moeten worden bepaald.
 - e. Het wordt in strijd met de beroepsethiek geacht, indien een accountant zich aandient als belastingdeskundige of dat een jurist kenbaar maakt dat hij in een onderdeel van de rechtspraktijk bijzondere deskundigheid bezit.
 - f. De sub. d. vermelde samenwerking zal in het bijzonder moeten worden gezocht in de gevallen dat de belangen van de belastingplichtige voor één van de organen van het Ministerie van Financiën moeten worden behartigd.
 - g. In geval van een procedure voor het fiscale gerechtshof van de U.S.A. kan de accountant een nuttige functie vervullen, inschakeling van een jurist zal in dit geval als regel geboden zijn.
 - h. Het verdient aanbeveling dat plaatselijk gemengde commissies van accountants en rechtsgeleerden worden gevormd ten overstaan waarvan geschillen over de interpretatie van deze joint statement kunnen worden behandeld.

Naar het oordeel van de balie was de problematiek in de **Agran Case** van fiscaalrechtelijke aard en was derhalve Agran terecht veroordeeld.

Er is nauwelijks een geval denkbaar, waarin een accountant de balie, althans onder de toegespitste verhoudingen van het ogenblik, gereder aangrijpingspunten had kunnen bieden, dan in de Agran-case. In eerste instantie is de procedure niet tussen Agran en de openbare aanklager, doch tussen Agran en zijn cliënt, die weigerachtig was het honorarium te betalen, gevoerd. Blijkbaar is de declaratie nogal hoog geweest, want door Agran is voor een lager gerechtshof betoogd, dat hij vijf dagen in de fiscale bibliotheek en op zijn kantoor bezig geweest is om meer dan 100 uitspraken te bestuderen, alvorens hij tot de conclusie kon komen dat in het onderhavige geval sprake was van een verlies van zodanig karakter, dat het als een "net operating loss" onder de bepalingen van de carry-back viel. Inderdaad is hier sprake van een werkzaamheid, welke in Nederland door een belastingjurist zou worden verricht.

Twee deskundigen op het onderhavige gebied, n.l. de Deken van de "Harvard Law School", Mr. Griswold en een oudvoorzitter van het Institute, Mr. Stans, hebben in een nummer van het Journaal hun standpunten uiteengezet.

In het artikel van Mr. Griswold wordt er in de eerste plaats op gewezen, dat "on such a difficult and nebulous matter" de "Joint Statement of Principles" geen antwoord op alle vragen, welke in de praktijk kunnen rijzen, kan geven.

Het kan naar Mr. Griswold's oordeel niet worden ontkend, dat de positie van de openbare accountants in de controversie formele nadelen heeft, doch hij gelooft, dat het in de praktijk wel mee zal blijken te vallen, indien althans de accountants zich bewust van de juridische facetten van de aan hen voorgelegde belastingvraagstukken distanciëren. De schrijver wijst erop dat "the practice of law formula is not a safe and sound approach, if it is taken to include a rule that any matter involving appli-

cation of statutes, regulations and court decisions can only be handled by a lawyer”.

Ook in de Agran-case heeft de rechtbank het begrip „practice of law” te nauw uitgelegd. Het moet ongewenst worden geacht, dat de georganiseerde balie ten deze een extreem of onredelijk standpunt inneemt omdat zowel het Congress als de Secretary of the Treasury de bevoegdheid hebben, om voor te schrijven wie gerechtigd is voor de organen van het Ministerie van Financiën te verschijnen, terwijl gedurende meer dan anderhalve eeuw de toelating tot de "practice of law" door de afzonderlijke staten is geregeld. Beter ware het, naar het oordeel van Mr. Griswold de positie van de Certified Public Accountants te regelen in plaats van de huidige regeling, welke slechts spreekt over "enrolled agents", zodat ook personen zonder enige beroepskwalificatie kunnen worden toegelaten. Bovendien missen vele juristen de deskundigheid welke nodig is voor het uitoefenen van de fiscale practijk.

Met betrekking tot het standpunt van de accountants in de controverse, stelt hij de volgende vragen:

— Hoe is het met de onafhankelijkheid van het oordeel van de accountant gesteld, indien hij de belangen van zijn cliënt ten overstaan van de fiscus verdedigt?

— De accountants houden zich ook bezig met de z.g. taxplanning, zoals "corporate adjustments and reorganizations, family partnerships and trusts, and other aspects of estate planning, pension plans, deferred compensation plans a.s.o."

Behoren deze werkzaamheden niet tot het werkterrein van de juristen?

— Is het juist dat binnen de grote accountantskantoren verbijzonderde rechtskundige afdelingen zijn ontstaan, welke ook de meest gecompliceerde fiscaal-juridische vraagstukken behandelen, o.m. "extensive taxplanning?"

—In sommige gevallen bezit één persoon de beide beroepskwalificaties en oefent hij zowel het beroep van jurist als dat van accountant uit. Is het niet noodzakelijk dat in dit geval de functies gescheiden worden in dier voege dat men de keuze doet of als jurist, of als accountant op te treden?

Mr. Stans geeft als zijn mening dat indien het voorbeeld van het gerechtshof in Californië door andere gerechtshoven zou worden gevolgd, er moet worden aangenomen, dat de fiscale practijk geheel uit de taak van de accountants zal wegvallen.

Hij meent voorts, dat een belangrijke bijdrage tot het oplossen van de controverse is gelegen in hetgeen Mr. Griswold opmerkt ten aanzien van de interpretatie van het begrip "practice of law". Bij de aandrang van Mr. Griswold om de bestaande situatie, wat betreft de beoefening van de fiscale practijk te bestendigen, sluit Mr. Stans zich geheel aan en hij geeft in overweging dat het Ministerie van Financiën zal aangeven, welke bevoegdheden de openbare accountants ter zake van de behandeling van belastingzaken hebben. De te dezen aanzien door het Institute ingediende 22 alternatieve amendementen hebben echter geen van alle de sanctie van de georganiseerde balie kunnen krijgen: het dogmatische standpunt betreffende de interpretatie van "practice of law" bleef overheersen, zodat met het artikel van Mr. Griswold de controverse niet is opgelost.

Vervolgens gaat Mr. Stans in op de vragen, welke door Mr. Griswold waren gesteld.

Het antwoord op de vraag betreffende de onafhankelijkheid in het oordeel bevredigt niet; het verdedigen van een bijzonder belang en het geven van een toelichting op de aangiften worden in het antwoord niet geheel gescheiden gehouden.

De vraag naar het hebben van bemoeienis met de taxplanning kan naar het oordeel van Mr. Stans niet zonder meer beantwoord worden, omdat moet worden onderscheiden tussen het geven van adviezen betreffende reorganisaties, familievennootschappen en trusts en het opstellen van de hiervoor benodigde overeenkomsten etc. Het hanteren van het advies ten deze behoort ongetwijfeld tot het terrein van de accountant, hetgeen echter niet het geval is met de "drafting of legal instruments". Wat dit betreft deelt het Institute de mening van Mr. Griswold. Het Institute is voorts van mening, daarbij gesteund door de uitkomsten van een enquête welke gehouden is bij de 15 grootste accountantskantoren, dat verbijzonderde rechtskundige afdelingen op de kantoren van de leden van het Institute, niet worden aangetroffen.

Het vraagstuk van de functiecombinatie behoeft terecht de aandacht van het Institute en van de Bar Association.

Mr. Stans sluit zijn artikel af met de volgende aanbevelingen:

— Het Ministerie van Financiën bevestigt de regeling van de vertegenwoordiging voor haar organen overeenkomstig de suggesties van Mr. Griswold.

— De American Bar Association keurt deze amendering goed.

— Het Institute amendeert haar ereregelen in die zin dat accountants "may not prepare legal documents on any occasion", terwijl leden van het Institute geen juristen in dienst mogen hebben of als juristen hun diensten aan het publiek mogen aanbieden.

— Overeenkomstig de Statement of Principles wordt een instantie geschapen, welke de wederzijdse klachten van beide categorieën deskundigen behandelt.

Naar aanleiding van het verzoek tot herziening van de circulaire 230 heeft de Secretary of the Treasury op 30 Januari 1956 zijn mening kenbaar gemaakt. In de weergave van deze mening wordt met enige nadruk gerefereerd aan de "Joint Statement of Principles". Naar aanleiding hiervan heeft het Bestuur van het Institute het oordeel gevraagd van de voor-aanstaande advocaten. Het oordeel van deze juristen kan als volgt worden samengevat:

- a. Indien, zoals door middel van circulaire 230 is geschied, door de Secretary of the Treasury de vertegenwoordiging van belastingplichtigen voor de organen van het Ministerie van Financiën wordt geregeld, geschiedt dit op basis van de gebruikelijke delegatie van bevoegdheden door het Congress aan het hoofd van een departement. Deze regeling stelt eventuele wettelijke bepalingen, door de afzonderlijke staten uitgevaardigd, ter zijde.
- b. In de meningsuiting van de Secretary of the Treasury wordt duidelijk tot uitdrukking gebracht dat de Secretary voornemens is zijn gebruik van deze gedelegeerde bevoegdheid te continueren. De desbetreffende zinsnede luidt:

"It is not the intention of the Department that the second proviso

should be interpreted as an election by the Department not to exercise fully its responsibility to determine the proper scope of practice by enrolled agents and attorneys before the Department".

Uit het voorafgaande moet dan ook worden geconcludeerd dat de afzonderlijke staten geen bevoegdheid hebben, hetzij via de rechtspraak, hetzij op andere wijze, de vertegenwoordiging van "enrolled agents" of van "enrolled attorneys" voor het Ministerie van Financiën te beperken.

- c. Dit houdt niet in dat de vertegenwoordiging voor de organen van het Ministerie van Financiën door de "enrolled agents" aan generlei beperking is onderworpen. De Secretary wijst erop dat het zowel voor de "enrolled agents" als voor de "enrolled attorneys" onder bepaalde omstandigheden noodzakelijk kan zijn, wederzijdse bijstand in te roepen. Het Departement heeft tot nu toe geen poging gedaan deze omstandigheden nader te omschrijven, doch in verband hiermee wordt de meningsuiting van de Secretary met de volgende vermaning afgesloten:

"The question of Treasury practice will be kept under surveillance, so that if at any time the Department finds that the professional responsibilities of its enrolled agents and enrolled attorneys are not being properly carried out or understood, or that enrolled agents are not respecting the appropriate fields of each in according with the Joint Statement, it can review the matter to determine whether it is necessary to amend these provisions of the Circular or take other appropriate action."

De redactie van het Journal of Accountancy spreekt de verwachting uit, dat met deze meningsuiting de controverse tussen beide beroepsorganisaties tot een oplossing gebracht zal zijn.

NEDERLANDS INSTITUUT
van
REGISTERACCOUNTANTS
BIBLIOTHEEK