

---

## EENIGE OPMERKINGEN OVER DE ONDERZOEKEN DOOR RIJKSACCOUNTANTS TEN BEHOEVE DER BELASTINGADMINISTRATIE

---

Op verzoek van de redactie heb ik me bereid verklaard, naar aanleiding van het artikel van collega *Drs. D. Nye*, mijn zienswijze ten aanzien van de door rijksaccountants ten behoeve der belastingadministratie in te stellen onderzoeken uiteen te zetten.

Daarbij zal voornamelijk de vraag onder t oog worden gezien, of de rijksaccountant bij zijn onderzoeken de administratie in vollen omvang heeft te controleeren om den belastingplichtige voor de toekomstige onaangenaamheden in den vorm van *navorderingen* te behoeden.

Voor een goed begrip dezer materie is noodzakelijk zich te realiseeren, waar — en in welk verband — in de belastingwetgeving de rijksaccountants genoemd worden.

Zulks is het geval in de navolgende wetten:

1. *Inkomstenbelasting*: Art. 70, 2e alinea, 74 4e alinea, 75 en 80.

Geheel parallel met deze bepalingen loopen die ten aanzien van de

2. *Vermogensbelasting*: Art. 19, 2e alinea, 22 4e alinea, 23 en 29 2e t/m 4e.

3. *Dividend- en Tantiëmebelasting*: Art. 17 en 20.

4. *Omzetbelasting*: Art. 24 en 31.

Typisch is, dat in al die artikelen sprake is van de mogelijkheid *inzage* te verlangen van boeken en bescheiden, m.a.w. dat geen sprake is van *contrôle*.

Zijn deze bewoordingen bewust in de desbetreffende wettelijke bepalingen gekozen, omdat de wetgever gedacht heeft aan beperkter doelstelling dan bij *contrôle* voorzit of is het slechts toeval?

De eerste veronderstelling lijkt me niet uitgesloten, gezien de organisatie van den belastingdienst, zooals hierna zal worden besproken.

We kunnen, zooals uit vorenstaand genoemd wetsartikel blijkt, den rijksaccountant ontmoeten:

- 1e. bij *contrôle* van aangiften;  
bij *contrôle* van bezwaarschriften.

Deze onderzoeken kunnen gevolgen hebben zoowel voor de aanslagsregeling of de beslissing op bezwaarschriften, als voor *navorderingen*.

Meer speciaal in verband met de laatste mogelijkheid rijst dan de vraag, aan welke eischen de onderzoeken, door den rijksaccountant in te stellen, moeten voldoen.

Voor *navordering* gelden, de omzetbelasting uitgezonderd, drie eischen:

- a. een (nieuw) feit.

Dat wil zeggen dat bij de oplegging van aanslagen of bij beslissingen op bezwaarschriften, dit feit niet bekend was of — zooals de H.R. meermalen heeft uitgemaakt — *bij behoorlijke vervulling van den ambtstaak, niet bekend behoefde te zijn*.

- b. de verplichting tot het doen van aangifte hebben bestaan. Zulks is bij V.B. en D.T.B. altijd het geval.
- c. sedert den aanvang van het belastingjaar waarover nagevorderd wordt mogen nog geen 3 (I.B. en V.B.) of 5 (D.T.B.) jaren zijn verstreken.

Er moet voor *navordering* derhalve een „*novum*” zijn, m.a.w. *navordering* is uitgesloten:

- a. bij verandering van inzicht;
- b. bij verandering in de wetstoepassing;
- c. bij gebleken „*ambtelijke abuizen*”.

Op het laatste komt het — in verband met het aan de orde zijnde vraagstuk, uiteraard voornamelijk aan.

De vraag is daarom te stellen: wanneer wel, wanneer niet van een ambtelijk abuis sprake is.

Daarover bestaat een uitgebreide jurisprudentie, welke echter grootendeels betrekking heeft op de werkzaamheden van Inspecteurs, doch die m.i. óók geldt voor de rijksaccountants.

Deze ambtenaren toch vervullen een taak, afgeleid uit die van den Inspecteur. Immers de Inspecteurs, belast met het toezicht op de naleving der belastingwetten delegeren een deel van hun taak aan de rijksaccountants. De wetenschap die deze verkrijgen bij hun onderzoeken leggen ze in hun rapporten vast, brengen deze aldus ter kennis van den Inspecteur die ten slotte de aanslag regelt, het bezwaarschrift toe- of afwijst of de *navordering* oplegt.

De grondgedachte van den H.R. is nu deze:

*De Inspecteur (en derhalve óók de rijksaccountant) is niet verplicht altijd een volledig onderzoek in te stellen. Alleen als er reden is tot twijfel ten aanzien van de voorgelegde gegevens is dit wel het geval.*

Laat hij zulks in dat geval na dan is hij in gebreke!

Dan is — zooals we in meerdere arresten kunnen lezen, — niet de *zorgzaamheid* betracht welke men bij een juiste ambtsuitoefening moge verwachten.

Deze zienswijze van den H.R. komt me geheel juist voor.

Wat is toch het geval?

De belastingheffing moet voor het publiek onder zoo weinig mogelijk bezwaar medebrengende voorwaarden geschieden.

Ettelijke honderdduizenden aanslagen, bezwaarschriften e.d. zijn per jaar te regelen. Zou het nu rationeel zijn om al die gevallen volledig te controleeren?

Neen, immers dan zouden de *contrôlekosten* een relatief veel te groot percentage van de opbrengst gaan uitmaken, hetgeen nimmer in het belang der gemeenschap kan zijn.

De belastingadministratie stond dan ook voor de keuze:

1. een zéér beperkt aantal dier gevallen volkomen te doen controleeren;
2. een wat grooter, doch desondanks nog tamelijk beperkt aantal te doen controleeren:
  - a. *in groote lijnen*, als er geen aanwijzingen in de aangiften of in de administratie te vinden waren om een dieper gaand onderzoek economisch te rechtvaardigen;
  - b. volkomen, als er wel aanwijzingen bestonden.

De keuze is, m.i. terecht, hier te lande op het laatste systeem gevallen, omdat dit het meest rationeel is. ('t Is mij bekend, dat in 't buitenland andere systemen bestaan.)

't Gevolg daarvan is geweest: de aanstelling van *hoogere ambtenaren*, Inspecteurs — Adjunct-inspecteurs, Accountants en Adjunct-accountants.

Op de accountantsbureaux ontmoet men dan ook praktisch geen *assistenten*; een enkele om eventueel wat te assisteeren bij telwerk e.d. buiten beschouwing latende.

Deze aanstelling van *hoogere ambtenaren* werd uiteraard vereischt, omdat voor het in groote trekken gehouden onderzoek een wetenschappelijke vorming vereischt wordt.

De taak van den rijksaccountant bij zijn onderzoek is nu tweeledig:

- 1e. heeft hij na te gaan of en in hoeverre de ingediende aangiften e.d. in overeenstemming zijn met de fiscale wetgeving.

Zulks vereischt van den ambtenaar een tamelijk groote fiscaal juridische kennis.

- 2e. heeft hij na te gaan of de boekhouding — zoo deze

er althans is of de aantekeningen den naam van boekhouding kunnen dragen, — voldoende betrouwbaar is.

Dit heeft hij te doen langs den weg van *cijferbeoordeeling*, d.w.z. langs den weg van statistische analyse en bedrijfs-economische beoordeeling.

Hij mag echter niet alleen volstaan met deze cijferbeoordeeling, doch zal als „test” op de betrouwbaarheid der administratie daarnaast meestal *systematisch steekproeven* nemen.

Indien hem noch bij 't een noch bij 't ander blijkt, dat er aanleiding bestaat aan de juistheid der verantwoording te twifelen, is er voor hem geen aanleiding den belastingplichtige verder met zijn onderzoek, wat voor deze altijd weer een belemmering van zijn gewone werk vormt, lastig te vallen.

Is er wèl aanleiding tot twijfel, dan gaat hij er tot in de diepste details op in, dan treedt hij zelfs buiten het terrein van de normale accountantscontrole. Hij gaat dan rechercheeren, d.w.z. inlichtingen inwinnen e.d. Een uitgebreid stelsel van informaties tusschen de fiscale ambtenaren onderling, kan hem daarbij veel steun verleen.

Is er geen boekhouding dan is hij verplicht, met behulp van het beschikbare materiaal, zelf balans en winstrekeningen samen te stellen. Dat dit veelal slechts benaderingen zijn, spreekt vanzelf.

Dat volledige zekerheid t.a.v. de juistheid dier opstellingen praktisch nooit verkregen zal kunnen worden, eveneens. 't Behoeft dan ook nooit verwondering te wekken, dat bij latere onderzoeken nieuwe feiten aan het licht kunnen komen in dergelijke gevallen.

In het voorgaande had ik alleen op het oog de gebruikelijke boekenonderzoeken, d.w.z. die welke met een zekere regelmaat plegen plaats te vinden.

Daarnaast komen er ook voor waarbij te voren reeds verondersteld moet worden, dat aangiften e.d. onjuist geweest zijn.

Dan is natuurlijk alleen een volkomen onderzoek in te stellen en wordt dit ook ingesteld.

Of men dan tot een positieve conclusie kan komen, hangt af van de omstandigheden.

Duidelijk zal uit het vorenstaande geworden zijn, dat de rijksaccountant in normale gevallen — en in de bijzondere als waarop zoo juist werd gezinspeeld — nooit *zekerheid* kan krijgen dat de aanslag e.d. geheel juist tot stand kan komen.

Dat wordt — zooals uit de organisatie van den belastingdienst blijkt — ook niet verwacht.

Maar door de regelmaat in de onderzoeken, door de wisseling in de accountants of adj. accountants met het onderzoek te belasten, door het omvangrijke statistisch materiaal waarover de accountantsbureaux beschikken, door de specialisatie van accountants of adj. accountants op bepaalde bedrijfstakken en door nog velerlei andere maatregelen, zoowel van de Inspectie als van de Accountantsbureaux, wordt op den langen duur nu toch wèl een vrij groote zekerheid verkregen ten aanzien eener juiste belastingheffing. Zeker er zullen ongetwijfeld ontduikingen nooit ontdekt worden; hetzij omdat men de transacties buiten de boekhouding laat, valsche boekhoudingen aanlegt, valsche bescheiden produceert e.d. Daar is nu eenmaal niets aan te doen!

Maar ..... van 't standpunt der gemeenschap bezien, rijst alleen de vraag of deze van zoodanige beteekenis zijn dat ze de kosten eener meer verzorgde controle rechtvaardigen, aangenomen — wat ik niet geloof — dat dan alles ontdekt zou worden. Deze vraag meen ik positief ontkennend te moeten beantwoorden.

Tenslotte is wat de taak van den rijksaccountant betreft nog op te merken dat deze ook bijzondere vragen door de Inspectie kan voorgelegd krijgen b.v. de waardeering van aandelen.

Hij gaat dan o.m. de boekhouding controleren uitsluitend met *dit* als doelstelling.

't Zal zonder meer duidelijk zijn dat een dergelijk onderzoek evenmin ruimte laat voor volledige controle der administratie, m.a.w. van een ambtelijk verzuim in dit geval geen sprake kan zijn als bij een volgende controle b.v. blijkt, dat hij aan bepaalde punten voor aanslagsregeling wèl van belang geen aandacht heeft geschonken.

Mijn conclusie t.a.v. eventuele ambtelijke abuizen is dan ook:

1e. *dat geval voor geval te beoordeelen is of en in hoeverre de rijksaccountant de zorgzaamheid, die in zijn ambtelijke functie, gebaseerd op de ambtelijke organisatie van den belastingdienst, welke m.i. rationeel is te achten, voldoende heeft betracht.*

2e. *indien sub 1e ontkennend moet worden beantwoord is navordering niet geoorloofd.*

3e. *indien sub 1e bevestigend moet worden beantwoord, is navordering wèl geoorloofd.*

In 't licht van deze opvatting wil ik thans het artikel van Drs. Nye eens nader gaan beschouwen.

De aanleiding tot diens beschouwingen vinden we in het recente arrest H.R., gepubliceerd in B.i.B. 6782.

Voorop wil ik stellen dat mij het onderhavige geval *niet* bekend is, m.a.w. dat ik geheel moet afgaan op de publicatie. Daardoor beschikken noch collega Nye — als hij althans bij dit geval niet betrokken is geweest, noch ik over voldoende gegevens om de dessous van dit geval in vollen omvang te overzien.

Dat is echter heel noodzakelijk om een *positief* oordeel te vellen over de vraag, of de rijksaccountant, die het eerste onderzoek heeft ingesteld al of niet de zorgzaamheid heeft betracht die hij aan zijn functie verplicht is.

De Raad van Beroep die dit in eerste instantie had te beoordeelen is blijkbaar tot de conclusie gekomen, dat deze rijksaccountant bij het onderzoek van dezen „slager” gedaan heeft wat onder de gegeven omstandigheden van hem verwacht kon worden. Immers de R.v.B. concludeert dat de boekhouding is gecontroleerd, dat er geen reden is geweest daarvan af te wijken en omdat er geen onjuistheden zijn geconstateerd en omdat het brutowinstpercentage normaal was te achten.

Dit is m.i. een beslissing, in overeenstemming met de opvatting in de jurisprudentie, dat alleen als er bepaalde redenen zijn om te twifelen aan de juistheid der administratie en diepergaand onderzoek noodig is. Is het nu normaal te veronderstellen, dat de betrokken belastingplichtige een van het normale afwijkend bruto-winstpercentage zal maken?

Neen, zeker niet!

Waar zou men blijven, als men in elk geval van het normale afwijkende mogelijkheden zou moeten veronderstellen? Dat bij het tweede onderzoek tot andere conclusies is gekomen, is vermoedelijk toe te schrijven aan het feit, dat intusschen ten behoeve van de controle der omzetbelasting voor bepaalde bedrijfstakken o.m. voor de slagersbedrijven, specialisatie wordt toegepast op de accountantsbureaux.

Dat dan tot verder strekkende conclusies gekomen kan worden dan in normale gevallen, behoeft geen betoog.

Deze gedachtengang wordt blijkbaar ook door den H.R. gehuldigd als deze zegt: „dat de accountant zich *niet onder alle omstandigheden* behoeft te begeven in het nasporen en waardeeren van *alle* gegevens die uit de boekhouding of wel aan de hand daarvan uit andere omstandigheden kunnen worden getrokken”.

Deze beslissing bevestigt opnieuw de in voorgaande arres-

ten, sinds jaren gehuldigde opvatting van den omvang van de taak, zoowel van inspecteur als rijksaccountant zooals de H.R. deze ziet.

Drs. Nye acht deze opvatting onjuist om twee redenen:

1e. dat de rijksaccountant op zoodanige wijze de aangiften heeft te controleeren dat hij op goede gronden overtuigd is van de *juistheid* der medegedeelde uitkomst.

Daartegenover merk ik op, dat naar de opvatting der belastingadministratie het in te stellen onderzoek geen juistheid ten aanzien van de aangifte behoeft aan te toonen, doch slechts de *aannemelijkheid*, voor zoover dat in de gegeven omstandigheden bereikbaar is. Met nadruk wijs ik er op, dat dit laatste een zeer belangrijke factor is.

De rijksaccountant toch kan niet zooals zijn collega public-accountant de administratie organiseren of reorganiseren, moet het doen met het materiaal dat er is als hij op onderzoek komt.

De doelstelling voor den rijksaccountant ligt derhalve geheel anders dan collega Nye veronderstelt en daarmede ook de controle!

De H.R., deze beperkte doelstelling als juist aanvaardende, vraagt zich dan ook alleen, in voorkomende gevallen af, of de rijksaccountant die taak op behoorlijke wijze heeft vervuld. Zoo ja, dan is van een ambtelijk verzuim nooit sprake.

2e. dat de taak van Inspecteur en Rijksaccountant niet dezelfde zijn, de H.R. wèl de taak van den Inspecteur juist opvat, niet die van den accountant.

De motiveering van dit standpunt berust op de overweging dat Inspecteur, zooals Drs. Nye beweert, „leek” is — iets wat zeker niet geheel op gaat! — de rijksaccountant deskundige.

Ongetwijfeld bestaat een verschil tusschen beide functionarissen, maar ..... daar volgt toch op zichzelf nog niet uit dat de deskundige „zich onder alle omstandigheden begeeft in het nasporen en waardeeren van alle gegevens die uit de boekhouding, of wel aan de hand daarvan uit andere omstandigheden kunnen worden getrokken”.

Dat doet m.i. de public-accountant — en terecht! — evenmin in geval van „investigations”.

En dat zijn toch ongetwijfeld de door de rijksaccountants in te stellen onderzoeken allemaal.

't Wil mij voorkomen, dat in dergelijke gevallen ook regelmatig met een onderzoek in groote trekken wordt begonnen. Geeft dit aanleiding tot critiek dan rijzen er twee mogelijkheden:

a. van een verder onderzoek wordt afgezien (onderzoeken bij credietaanvragen, overname van zaken e.d.)

b. het verdere onderzoek wordt ingesteld.

Eerst dan komt de vraag aan de orde in welken omvang dan volledig is te onderzoeken!

Dat een dergelijke beroepsuitoefening zou leiden tot degradatie van het beroep, kan ik dan ook in geen enkel opzicht onderschrijven.

Integendeel is het meer wetenschappelijk en ter voorkoming van mogelijke verkwisting van arbeid ook meer economisch, bij investigations vooraf te rade te gaan, *hoever* het onderzoek zich moet uitstrekken om het bepaalde doel te bereiken. Dikwijls zal blijken, dat een controle van de administratie in vollen omvang niet doelmatig is.

W. N. DE BLAHEY.

---

## FUNCTIE, TAAK EN VERANTWOORDELIJKHEID VAN DEN RIJSACCOUNTANT

---

Het artikel van collega Nije in het laatstverschenen Decem-bernummer van dit orgaan heeft, zooals terecht opgemerkt werd, het bovenstaande onderwerp geenszins uitgeput.

Collega Nije komt, als ik zijn artikel goed ontleed heb, tot de volgende conclusies.

1°. Het arrest van den Hoogen Raad van 23 November 1938 (B. no. 6782) getuigt van een onjuiste opvatting van functie, taak en verantwoordelijkheid zoowel van den Rijks-accountant als van den Belastinginspecteur.

2°. De Rijksaccountant welke het eerste onderzoek instelde heeft geen volkomen controle verricht.

3°. De bij het eerste onderzoek niet ontdekte feiten hadden redelijkerwijze toentertijde aan het licht behooren te komen. Dientengevolge kon de Inspecteur en met hem de Hooge Raad zich niet op de leer van het novum beroepen.

Het wil mij voorkomen, dat met die drie punten van critiek ook drie geheel verschillende problemen naar voren zijn gebracht.

In de eerste plaats dient te worden uitgemaakt welke de functie, taak en verantwoordelijkheid van den Rijksaccountant zijn. De beantwoording van deze vraag zal zich dienen toe te spitsen op de verschilpunten met de functie, taak en verantwoordelijkheid van den openbaren accountant.

In de tweede plaats zal dienen te worden nagegaan of het eerste onderzoek een volkomen dan wel een fragmentarisch onderzoek is geweest.

Ten derde en dit is een kwestie van fiscaal recht, komt de leer van het novum hier onder het aspect van de controle-techniek naar voren.

De theorie van prof. Limperg betreffende het door den accountant gewekte vertrouwen heeft in de eerste plaats het oog op den openbaren accountant, die belast is met de regelmatige controle van het administratieve apparaat.

Als de openbare accountant echter de functie heeft van vertrouwensman in het maatschappelijk verkeer, dan kan men nog niet zeggen, dat hetzelfde precies zoo geldt voor den Rijksaccountant. De Rijksaccountant als ambtenaar-werknemer kan ten hoogste de functie vervullen van vertrouwensman van de Overheid, hoe maatschappelijk zijn taak overigens ook zijn moge. Als zoodanig ontleent hij zijn verantwoordelijkheid aan zijn opdrachtgeefster, de Overheid. In het concrete geval wil dit zeggen, dat de Rijksaccountant zijn taak naar het inzicht van zijn opdrachtgeefster dient te vervullen. Eenig verzet tegen het uitvoeren van de hem opgedragen taak, op grond van het feit, dat naar zijn meening de taakomschrijving een onvolkomen controle tengevolge zou hebben, is uit den boeze. Zoo hiervan dan nog geen ontslag het gevolg zou zijn, zou de promotiekans toch zeer in zijn nadeel beïnvloed worden. Karakter toonen zal in het algemeen bij den internen accountant-werknemer in het particuliere bedrijfsleven altijd nog beter mogelijk zijn, alhoewel de kans op ontslag hier grooter is.

In wezen is de verantwoordelijkheid van den Rijksaccountant terug te brengen tot de verantwoordelijkheid van de Overheidsorganen die hem zijn taak opdragen. Dus het Hoofd van het Accountantsbureau, die op zijn beurt zijn taakomschrijving weer zal moeten doen afhangen van de algemeene instructies, welke de Inspecteur van den Rijksaccountantsdienst hem verstrekt, terwijl deze wederom afhankelijk is van den Minister.

Nu zal van taakomschrijving in de beteekenis van gedetailleerd aangeven welke controlehandelingen verricht moeten worden en welke dienen te worden nagelaten in het algemeen geen sprake zijn. Wel zou het mogelijk zijn, dat bijvoorbeeld