

De accountant werkt ook voor de fiscus!

Dian Brouwer en Rien van Dieren

De accountant heeft een rol in het fiscale toezicht. In het kader van een derden-onderzoek kan de fiscus uit de dossiers van de accountant informatie oogsten die voor de belastingheffing van belang kan zijn. Maar zeker in het MKB is de accountant óók vertrouwensman en een belangrijke adviseur van zijn klant. Er ontstaat dan ook een spanningsveld als de fiscus daadwerkelijk inzage in het dossier van een cliënt vraagt. Dit spanningsveld werd sinds 1994 geregeld door de ‘Gedragscode openbare accountants/belastingdienst’, maar deze is bij Besluit van de Staatssecretaris van Financiën 16 december 2009 (Stcrt. 24/12/2009, nr. 20224) ingetrokken. Het beoogde effect van de intrekking van deze Gedragscode is dat accountants hun cliënten op voorhand laten tekenen dat zij instemmen met dossierinzage door de fiscus. De accountant die hier niet scherp mee omgaat, werkt eerder voor de fiscus dan dat hij de belangen van zijn eigen cliënt afdoende behartigt.

De accountant heeft een geheimhoudingsplicht. Die is neergelegd in art. 26 WTA, waar het informatie betreft die verkregen is uit wettelijke controle-activiteiten, verricht door een door de AFM vergunde accountantsorganisatie. Gaat het om informatie die buiten de wettelijke controle is verkregen – bijvoorbeeld in het kader van fiscale advisering – dan volgt die geheimhoudingsplicht uit de Verordeningen (zoals de VGC) die krachtens art. Wra en art. 24 Waa door NIVRA respectievelijk NOvAA tot stand zijn gekomen. Tenslotte zal ook in de contractuele relatie tussen accountant en klant geheimhouding zijn afgesproken. Maar de accountant heeft geen wettelijk verschoningsrecht. Daarom kan de geheimhoudingsplicht opzij gezet worden door een wettelijke verplichting tot spreken of meewerken. Eén van die wettelijke regels waarmee de geheimhoudingsplicht opzij gezet wordt, is art. 53 Awr. Volgens deze bepaling moet de accountant de inspecteur desgevraagd inzage geven in zijn dossiers en hem gegevens en inlichtingen verschaffen. De verplichting tot meewerken wordt wel begrensd. Allereerst door de tekst van de wet. Zo moet het onderzoek gericht zijn op de belastingheffing van derden. Daarnaast wordt de medewerkingsplicht begrensd door de beginselen van behoorlijk

bestuur. Zo mag de verlangde inzage niet een overdreven grote last worden voor de accountant ten opzichte van het belang dat de fiscus bij inzage heeft. Een bijzondere plaats heeft hierbij het fiscale onderdeel van het controledossier van de accountant. Dit fiscale dossier bevat een analyse van fiscale posities, al dan niet ondersteund door adviezen en overwegingen daarbij. Kennisname daarvan maakt het voor de inspecteur natuurlijk erg gemakkelijk om te scoren in een eventueel verschil van inzicht met de klant. De ‘Gedragscode openbare accountants/belastingdienst’ uit 1994 reguleerde en beperkte daarom de meewerkverplichting in deze zin, dat de accountant geen inzage in de fiscale dossiers of adviezen behoefde te geven (het zgn. ‘fair play’-beginsel). Daarnaast bevatte de Gedragscode nog een aantal aanvullende regels: de controlerend ambtenaar moest het doel van het onderzoek opgeven en integrale inzage van het controledossier werd uitgesloten.

Het nieuwe besluit

Op 16 december 2009 heeft de Staatssecretaris een nieuw besluit het licht doen zien dat de verhouding tussen de accountant en de Belastingdienst (opnieuw) moet regelen. Dat gebeurt op een merkwaardige manier. Allereerst

wordt overwogen dat het NIVRA, de NOvAA en de Belastingdienst alledrie het belang van vertrouwen en transparantie onderschrijven, en dat men begrip heeft voor elkaars gerechtvaardigde belangen. Vervolgens wordt meegedeeld dat NIVRA en NOvAA hun leden gaan adviseren om in de standaardopdrachtvoorwaarden op te nemen dat nieuwe cliënten instemmen met inzage door de fiscus in de controledossiers. Daarnaast zullen zij hun leden ook adviseren om de standaard opdrachtvoorwaarden voor bestaande cliënten in deze zin aan te passen. ‘Als de cliënt weigert om in te stemmen met deze dossierinzage, zal de accountant dat meenemen in zijn beoordeling van de integriteit van zijn cliënt,’ zo vervolgt het besluit. Met deze afspraken vervalt volgens het besluit ‘de bestaansgrond voor de Gedragscode openbare accountants/belastingdienst’. Deze gedragscode wordt dan ook ingetrokken. En deze intrekking is het enige dat het nieuwe besluit formeel bewerkstelligt.

Vragen bij nieuw besluit

Dit nieuwe besluit – en de intrekking van de Gedragscode – roept verschillende vragen op. De eerste is of met de intrekking van de Gedragscode bereikt wordt dat de Belastingdienst méér gegevens kan inzien dan voorheen? Daarbij moet natuurlijk vooral gedacht worden aan het fiscale dossier en de fiscale adviezen van de accountant. Volgens de toelichting op het besluit lijkt dat niet het geval. De toelichting noemt het ‘fair play’-beginsel uitdrukkelijk als één van de beperkingen waaraan de inspecteur gebonden is bij inzage in dossiers. Ook in de nieuwe situatie kan de inspecteur van zijn bevoegdheden dus géén gebruik maken om kennis te krijgen van de fiscale advisering. Maar de toelichting op het besluit vermeldt niet dat de inspecteur geen ge-

bruik maakt van zijn bevoegdheden als een accountant of een belastingplichtige vrijwillig inzage geeft in zijn fiscale dossier... Anders geformuleerd: op basis van toestemming van accountant of klant, mag de inspecteur óók het fiscale dossier inzien. Daar ligt dus het verband met de afspraak met de beroepsorganisaties. Elke accountant zal vanuit zijn beroepsorganisatie een advies ontvangen voor een aangepaste standaardopdrachtbevestiging. Volgens die standaard moeten accountants hun cliënten op voorhand laten tekenen dat zij instemmen met dossierinzage door de inspecteur. Als een cliënt daar geen zin in heeft, dan betreft de accountant deze weigering bij de beoordeling van de integriteit van de cliënt. Staat hier nu eigenlijk dat de accountant zulke eigenwijze cliënten moet weigeren? Ja, eigenlijk wel, zo blijkt uit de toelichting, en dat moeten de beroepsorganisaties gaan afdwingen: 'Ook tijdens de kwaliteitstoetsing door of namens de beroepsorganisaties NIVRA en NOvAA zal aandacht worden besteed aan het proces van opdracht aanvaarding door accountants die een controle-opdracht aanvaarden dan wel continueren van een cliënt die geen toestemming geeft voor inzage.' En 'uiteraard is de Belastingdienst geïnteresseerd in de beweegredenen van de belastingplichtigen die toestemming tot inzage in het accountantsdossier weigeren...'

Commentaar, bedreigingen en oplossingen

Zo is het nieuwe systeem geschetst: accountants moeten hun cliënten laten tekenen voor dossierinzage. Als de cliënt daarvoor tekent, kan ook het fiscale dossier 'vrijwillig' worden ingezien. Tekent de cliënt niet, dan wil de fiscus dat weten. Blijft de accountant een niet-tekenende cliënt bijstaan, dan kan de accountant problemen krijgen met de kwaliteitstoetsing door de beroepsgroep. Waarom de beroepsverenigingen ingestemd hebben met deze aanpak, is ons onduidelijk. De cliënten zijn beter af zonder dit nieuwe besluit dan met dit besluit. Ook de accountants lijken voor hun medewerking niets terug te krijgen. Wil de accountant meer zijn dan toezichthouder voor de maatschappij en de fiscus, dan zal hij zijn

Discussie

De relatie tussen de fiscus, belastingplichtige en intermediair (i.c. de accountant) verandert. Op basis van afspraken vooraf over procedures en definities ontstaat een ander samenspel tussen de partijen, waarbij meer op vertrouwen wordt gewerkt. Dat gaat vooral onder de noemer Horizontaal toezicht. Op het scherpst van de snede leidt dit tot bezinning op de juridische verhouding tussen belastingplichtige, intermediair en fiscus. Daar zal uiteindelijk iedereen aan moeten wennen. Voor de fiscaal juristen is de stap misschien wel het grootst. De accountant is - als het goed is - gewend aan zijn onafhankelijke rol. Dit artikel stelt vraagtekens, binnenkort komen NOvAA en NIVRA met een aanbeveling hoe hier in de praktijk mee om te gaan.

Redactie Accountancynieuws

geheimhoudingsplicht serieus moeten nemen. Dan past het niet om cliënten te dwingen hun wettelijke rechten op geheimhouding te laten wegtekenen. Want dat lijkt ons de enige bedoeling van het nieuwe systeem.

Maar zo eenvoudig is het niet. Het is tenslotte niet de klant die in een concreet geval inzage geeft in het dossier, het is de accountant. En die zal zich nog steeds moeten afvragen of de inzage die verlangd wordt wel binnen de Wet valt, en of de inzage in alle onderdelen van het dossier kan worden afgedwongen. Dat is met name niet het geval voor het fiscale dossier. Dan past het niet dat de accountant zich verschuilt achter de afgedwongen handtekening van zijn cliënt, om alle bescherming van de rechten van zijn cliënt prijs te geven. Want in dat geval kan de accountant aanlopen tegen het verwijt van zijn klant dat hij de geheimhouding al te gemakkelijk heeft prijsgegeven. Ten slotte zit er ook nog een andere adder onder het gras. Door de invoering van de 4e tranche van de Algemene wet bestuursrecht kan nu ook de accountant zélf fiscaal beboet worden als er beboetbare feiten bij de cliënt worden geconstateerd. Daarvoor is wel schuld/opzet nodig bij de accountant. Geen betere plek dan het eigen dossier van de accountant om daarvoor het bewijs te zoeken... Dat mag dan niet de bedoeling zijn van het derdenonderzoek, maar de bijvangst van zo'n onderzoek kan gewoon gebruikt worden - óók tegen de accountant. De pijn zit daarbij niet zozeer bij de frauderende accountant, maar bij de lankmoedige accountant. Stel, een klant heeft een ontoereikende procedure om de fiscale positie goed te

bepalen, de accountant weet dit, maar het effect is niet materieel voor de jaarrekening. Is er nu sprake van bewuste samenwerking om een fiscale tekortkoming te verhullen? Het antwoord op die vraag kan al vrij snel 'ja' zijn. Dat lijkt ons overigens een reden voor de accountant om zich af te vragen of hij er goed aan doet de meer gevoelige vormen van fiscale advisering zélf te doen, of dat hij die beter aan externe deskundigen kan overlaten. De oplossing lijkt te zijn dat een door de cliënt te ondertekenen instemming met inzage nooit verder mag gaan dan inzage van die delen van het dossier waar de fiscus krachten de wet al inzage in mag nemen. Het fiscale dossier dient in de standaardopdrachtbevestiging uitdrukkelijk van inzage te worden uitgesloten. Naar ons oordeel is de juiste vormgeving van nieuwe onderdelen van een opdrachtbevestiging de verantwoordelijkheid van de individuele accountant die zich van zo'n opdrachtbevestiging bedient. Maar als NIVRA en NOvAA hier onvoldoende oog hebben voor de belangen van de klant, zult u als accountant daarin zélf het voortouw moeten nemen. **An**



Dian Brouwer (l.), strafrechtadvocaat en Rien van Dieren, fiscalist en of counsel, beiden verbonden aan CMS Derks Star Busmann te Utrecht.