

## De belastingadviseur; ontwikkelingen rond een vrij beroep

Mr. H.J.J. Oostdam FB<sup>1</sup>

In deze bijdrage schetst de auteur de verschillende functies van de belastingadviseur: adviseur, ondersteuner en vertegenwoordiger. Vervolgens bespreekt hij de gevolgen daarop van ontwikkelingen in beleid en wetgeving, in het bijzonder horizontaal toezicht en WTA. Hij concludeert dat het beroep van belastingadviseur roerige tijden meemaakt.

### 1. Inleiding

*"De voorzitter: Was de Belastingdienst of de belastingadviseur op de hoogte van het bestaan van deze schaduwadministratie? De heer Bos: Van de schaduwadministratie zelf niet. Wel van het fenomeen, denk ik. De voorzitter: Waarom denkt u dat? De heer Bos: In de aannemerij en de accountantswereld was dit algemeen bekend. De voorzitter: Wie bedoelt u precies? De heer Bos: U vroeg naar de belastingadviseur. Bedoelt u daar ook de accountant mee? De voorzitter: Dat is vaak hetzelfde. De heer Bos: Daar doel ik ook op ..."*<sup>2</sup>

Een belastingadviseur is een bijzonder mens. In mijn bijdrage aan dit themanummer ga ik in op de ontwikkeling van het vak. De inhoud van het werk en de omstandigheden die een rol spelen bij de verdere ontwikkelingen van het beroep belastingadviseur. Bovenstaande quote uit de parlementaire enquête bouwfraude geeft in belangrijke mate weer welke positie men de belastingadviseur toedicht: fiscaal/administratief dienstverlener. In werkelijkheid is de fiscalist meer dan dat. Om die reden treedt vaak een soort rolverwarring op. Is de fiscalist nu een soort accountant, een soort advocaat of een soort financieel adviseur? Wie doet wat en in welke hoedanigheid? Welke verhoudingen spelen dan een rol en hoe passen nieuwe fenomenen als horizontaal toezicht, de Wet Toezicht Accountantsorganisaties (WTA) alsmede de Wet op het financieel toezicht (WFT) op de fiscalist? Als laatste kom ik te spreken over cultuur. Cultuur bepaalt de ethiek van de mens. In de organisatiekunde onderscheidt men in het westen twee hoofdstromen het Anglo-Amerikaanse rule-based of het Rijnlandse principle-based. Het verschil uit zich niet alleen in voetbal vs. American football maar ook in Sarbanes-Oxley en de code Tabaksblad. Aan de vooravond van de behandeling van het wetsvoorstel Vierde Tranche Awb zullen we zien dat het vak nog lang niet uitontwikkeld is.

### 2. De belastingadviseur

Wie of wat is nu een belastingadviseur. Verschillende auteurs<sup>3</sup> hebben zich gewaagd aan een beschrijving van het doen en laten van de belastingadviseur. Als een definitie gegeven zou moeten worden, komt het volgende nog het meest in de buurt: een belastingadviseur is hij<sup>4</sup> die zijn relaties met raad en daad helpt en bijstaat in rechts- en overige aangelegenheden waar belastingheffing en verplichtingen jegens de overheid in het kader van de belastingheffing een rol spelen. De doelstelling van de belastingadviseur is in de loop der tijd wel gewijzigd. Ging het in het verleden vooral om belastingbesparing, in het huidige tijdsgewricht komt het er vooral op aan om de belastingplichtige zonder averij door een roerige zee van fiscale regels te loodsen. Dat geldt temeer als aan de wens om tot besparing te komen allerlei onzekere voorwaarden of feitelijke omstandigheden zijn verbonden. Getuige de Hiddink-uitspraak<sup>5</sup> is dat

<sup>1</sup> Verbonden aan Holland Tax Consult en lid van de commissie Wetsvoorstellen van de Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs.

<sup>2</sup> Stenografisch verslag Parlementaire enquête bouwnijverheid verhoor getuige A.M. Bos door de voorzitter van de commissie, mevr. M.B. Vos. Kamerstukken II 2002/03, 28 244, nr. 7, blz. 15.

<sup>3</sup> J.J.R. Roes, "Ethiek van de belastingadviseur", in: Maatschappelijk heffen; opstellen aangeboden aan prof. dr. L.G.M. Stevens par. 5, blz. 506-508; P. van der Wal, Vertegenwoordiging en bijstand in belastingzaken; Fiscale rechtsbijstandverlening naar Nederlands recht (diss.), par. 2.4, blz. 12 en 13, Rotterdam: Erasmus Universiteit Rotterdam 2005.

<sup>4</sup> Vergeef me voor de leesbaarheid het gebruik van de mannelijke variant, lees hier derhalve vooral ook zij.

<sup>5</sup> Rb. 's-Hertogenbosch 27 februari 2007, nr. 01/996040-05, LJN: AZ9321 volgt de Hoge Raad in vaste jurisprudentie op dit punt.

met eigenzinnige cliënten bepaald geen sinecure. De beoefenaars van het vak vormen een volstrekt heterogene groep, aldus Van der Wal die het consequent over de fiscale rechtsbijstandverlener heeft, van academici tot (fiscaal) ongeschoolden. Een belangrijk deel van hen heeft zich georganiseerd in beroepsorganisaties. Hoewel daar herhaalde malen een beroep op is gedaan<sup>6</sup>, laatstelijk door Van der Wal in zijn hier veelvuldig aangehaalde dissertatie, is het beroep niet wettelijk geregeld.

Wat doet nu een belastingadviseur? In mijn hiervoor gegeven definitie heb ik dat omschreven als het met raad en daad helpen en bijstaan van zijn cliënten. Aan de hand van Roes en Van der Wal zal ik hier inhoud aan geven.

### *2.1. De adviesfunctie*

De belastingadviseur is vooreerst adviseur. Hij analyseert situaties en geeft zijn opinie over de fiscaal-juridische consequenties van die situatie en over de wenselijkheid of de mogelijkheid om daar verandering in aan te brengen. In het verleden speelde de wens om tot belastingbesparing te komen een grote rol. Gegeven de complexe regelgeving en de complexe juridische posities waarin belastingplichtigen zich met regelmaat bevinden, is advies momenteel vaak al noodzakelijk om gewoon inzicht te hebben in de fiscaalrechtelijke gevolgen als men aan die positie iets wenst te veranderen.

### *2.2. De ondersteunende of administratieve functie*

Uit de adviesfunctie volgt vaak een actieve participatie van de belastingadviseur bij het handelen naar aanleiding van een advies. Het voorbereiden van rechtshandelingen en de redactie van overeenkomsten luistert nauw. Gegeven de consequenties als het mis gaat, legt men de voorgestelde teksten voor aan de adviseur.

Als dan het handelen is geschied, dient dit alles ook aan de Belastingdienst in de diverse aangiften gerapporteerd te worden. Hier is de adviseur fiscaal-administratief dienstverlener. Hij assisteert belastingplichtigen bij de fiscaalrechtelijke verplichtingen als het doen van aangiften of het bewaren van gegevens en het verstrekken van inlichtingen. Met enige regelmaat nemen fiscaal adviseurs die verplichting zelfstandig op zich.

### *2.3. De vertegenwoordigings- of bijstandsfunctie*

Naast het adviseren en het doen treedt de fiscalist regelmatig op als vertegenwoordiger en bijstandverlener. De vertegenwoordigingsfunctie is het meest duidelijk als de adviseur onderhandelt voor belastingplichtigen bij het sluiten van overeenkomsten met de Belastingdienst. De adviseur treedt dan voor rekening en risico van de vertegenwoordigde op jegens de Belastingdienst en sluit bevoegdelyk een overeenkomst. Van bijstand is sprake als de fiscalist een belanghebbende bijstaat in administratiefrechtelijke procedures. Zowel vertegenwoordiging als bijstand vinden plaats onder een overeenkomst van opdracht en volmacht.

## **3. Wie van de drie of het belang van functieonderscheid**

Een rijke schakering aan dienstverleners is actief als belastingadviseur. Accountant, advocaat, notaris, (advocaat-)belastingkundigen, financieel dienstverleners en uiteraard de belastingadviseurs afkomstig uit verschillende beroepsverenigingen. Allemaal benutten ze de onzekerheid van contribuabelen die door de veelheid en complexiteit van de regels door de bomen het bos allang niet meer zien. De gedachte dat de belastingadviseur een maatschappelijk belangrijke en welhaast onmisbare functie heeft, is wijd verbreid<sup>7</sup>. Beschouwen we de functies van de belastingadviseur nader, dan zien we dat er door de

<sup>6</sup> H.J. Hofstra, "Een wettelijke regeling van het beroep belastingconsulent?" Belastingconsulentendag 1981 (nr. 26).

<sup>7</sup> Zie A.C. van Peursen, [WFR 1984/221](#). W.A.F.G. Vermeend stelt in een interview met *TriBuut* oktober 1988 blz. 27: "Sterker nog wij mogen buitengewoon blij zijn dat er deskundige belastingadviseurs zijn, want zij nemen een groot deel van de uitvoering van de belastingwetgeving voor hun rekening." Volgens P. van der Wal, *Vertegenwoordiging en bijstand in belastingzaken: Fiscale rechtsbijstandverlening naar Nederlands recht* (diss.), blz. 27, Rotterdam: Erasmus Universiteit Rotterdam 2005, speelt de belastingadviseur een maatschappelijk onmisbare rol als bewaker van het democratisch proces.

verschillende dienstverleners een min of meer natuurlijke positie wordt ingenomen. Vanuit de civiele verplichting om een administratie te voeren en die te laten controleren door een certificerend accountant, komen vele ondernemers voor hun fiscale zaken bij een accountant te biecht. Tot vrij recent nog was de jaarrekening sterk fiscaal georiënteerd. De normen in het maatschappelijk verkeer weken niet al te sterk af van de fiscale wetgeving en het fiscale goed koopmansgebruik. De accountant was, waar het de winstvaststelling betrof, zeer wel in staat die adequaat vast te stellen. De illustratieve discussie tussen de heer Bos en Commissievoorzitter geeft de verwarring over de rol van de wettelijk accountant en die van belastingadviseur treffend weer. Als het gaat om winstvaststelling dan speelt de accountant met zijn controle functie een belangrijke rol. De diverse inbreuken op het goed koopmansgebruik, met name de wijziging van art. 8, zesde lid, Wet VPB 1969 inzake de waardering van pensioenverplichtingen in 2004, maakt dat de fiscale winstberekening niet langer zonder specialistische kennis gemaakt kan worden. Voor de toepassing van de fiscale faciliteiten gold dat natuurlijk al veel langer.

Al in de jaren tachtig van de vorige eeuw constateerde diverse schrijvers dat "de fiscale wetgeving sinds de invoering van de Wet op de vennootschapsbelasting 1941<sup>8</sup>, zodanig complex is geworden dat het voor accountants niet goed doenlijk is om zonder andere expertise tot een verantwoord oordeel te komen"<sup>9</sup>. Het feit is evenwel dat het in de administratieve dienstverlening aan cliënten zo gemakkelijk is om de aangifte "even" mee te nemen met alle risico's van dien. De promotie van XBRL als ultimum remedium voor de oplossing van administratieve lasten versterkt dat. Als XBRL niet ook leidt tot een beperking van de gewenste verschillen in winstbepaling, kan men op dit punt nog wel van een koude kermis thuis komen.

Hetzelfde is gaan gelden voor het formele belastingrecht, ook op dat gebied is adequate expertise noodzaak geworden. Iedereen mag procederen en op zich is dat een goed uitgangspunt. Toch is het fiscale procesrecht met twee feitelijke instanties en de mogelijkheid om incidenteel hoger beroep in te stellen meer en meer een tactisch steekspel geworden waarmee een discipline op zich is ontstaan. De advocaat-belastingkundige, met name actief in het fiscale (straf)procesrecht, heeft in het fiscale recht een bijzondere positie, hij is advocaat. Dat is een positie die in de vertegenwoordigings- en bijstandfunctie bijzonder helder is. De adviesverlenende adviseur is generalist of specialist. Het moderne belastingrecht is dusdanig ontwikkeld dat voor nagenoeg elke belasting een specialisme is te onderkennen en voor sommige heffingen zelfs meerdere. Illustratief is de omzetbelasting rond vastgoed en de vrijgestelde ondernemers. Op beide gebieden claimen adviseurs specialist te zijn en ook de combinatie van beide levert de nodige hoofdbreken. Het volledige belastingrecht tot in details beheersen is voorbehouden aan een zeer select en snel uitdunnend gezelschap. Diverse beroepsorganisaties claimen een kwaliteitswaarborg. De Nederlandse Federatie van Belastingadviseurs en de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs zijn de grootste. Zij stellen ook vergaande theoretische en praktische opleidingseisen. Van Federatie Belastingadviseurs wordt geëist dat ze aantoonbaar aan bijscholing doen. De belastingadviseurs bestrijken veelal het gehele in onderdeel 2 besproken werkgebied.

Overzien we de groep van beoefenaren van de onderscheiden functies van de belastingadviseur dan zien we dat de accountant en de advocaat een wettelijke functie hebben. De accountant controleert in het algemeen belang de jaarrekening van ondernemingen. De advocaat verleent bijstand bij rechtsprocedures. Beide zijn het heldere afgebakende taken met een specifiek doel. Voor de accountant is dat de openbare functie om de jaarrekening van een onafhankelijk oordeel te voorzien. De functie van de advocaat is partijdig in die zin dat hij zijn cliënt bijstaat in de verdediging van diens juridische belangen. Beiden dienen daarmee een maatschappelijk doel.

De positie wordt diffuus als de dienstverlener er andere taken bijneemt. Met name de accountant die adviesdiensten verleent, komt in een andere positie te verkeren. De positie verschuift dan van onafhankelijk naar betrokken. Nog geenszins is daarmee gezegd dat de accountant afhankelijk is, maar dat zijn eigen adviesbelang verweven raakt met het te

---

<sup>8</sup> Bedoeld zal zijn het Besluit op de Inkomstenbelasting 1941, HO.

<sup>9</sup> A.B. Fielink RA in: Eenvoud en doeltreffendheid, Liber Amicorum aangeboden aan mr. J.T. Warnaar.

controleren ondernemingsbelang, is vrij evident. De positie van de advocaat verandert niet, hij was partijdig in de juridische belangen van zijn cliënt en is nu partijdig in de fiscaal-economische belangen van zijn cliënt.

Voor de accountant is het van belang zicht te hebben op de hoedanigheid waarin diensten worden verricht aan de cliënt. Als administratief dienstverlener is er meer ruimte om te handelen in het belang van de cliënt dan als wettelijk controlerend accountant. De vraag is uiteraard in hoeverre de zogenoemde samenstelverklaring - die hoewel onverplicht, toch ook aan vormvoorschriften wordt onderworpen - beoordeeld moet worden. De idee van de volstrekt onafhankelijke accountant die een verklaring afgeeft waaraan een dito waarde kan worden toegekend, staat onder druk als deze accountant ook een adviesfunctie heeft bij de onderneming.

De vraag is dan of en in hoeverre een verklarende functie, waar in het maatschappelijk belang de onafhankelijkheid voorop staat, in de weg staat aan het verlenen van belastingadviesdiensten. Het feit dat een adviseur ook controleert in het maatschappelijk belang, kan zeer wel in het belang van de onderneming zijn; doch de vraag blijft of het maatschappelijk belang geholpen is met die functievermenging.

#### **4. Ontwikkelingen in wetgeving en beleid**

Nieuwe fenomenen als horizontaal toezicht, de WTA, de WFT, en initiatieven als de vierde tranche Awb, rechtsbescherming en rechtshandhaving volgen elkaar in hoog tempo op. Sinds Enschede, New York, Enron, Ahold en niet te vergeten Vinkenslag is de drang tot risicobeperking en daarmee tot controle en toezicht danig versterkt. WID/MOT en de opslag van data- en telefoonverkeer passen in de breed gevoelde wens meer greep te krijgen op een steeds complexer en dynamischer samenleving.

Beperken we ons blikveld tot de fiscaliteit dan valt beleidsmatig gezien de nadruk steeds meer op het eerste deel van het motto van de Belastingdienst: *Fortiter in re*. Niet in de laatste plaats om grip te krijgen op het internationaal onduidelijk geldverkeer en terrorisme, leiden de verschillende motieven tot maatregelen die vergaand ingrijpen in ons dagelijkse leven. Opslag van dataverkeer<sup>10</sup> lijkt de beroepsgroep niet te treffen. Echter, informatie die in het kader van opsporing legitiem is verzameld, mag legitiem in fiscale zaken worden benut<sup>11</sup>. De sterke uitbreiding van het toezichtsapparaat om al dan niet vermeend misbruik te voorkomen en risico's te beperken oefent onmisbaar invloed uit op het beroep van de belastingadviseur.

##### *4.1. Toezicht*

In de nota "Minder last, meer effect. Zes principes van goed toezicht", definieert de regering toezicht als "Het verzamelen van informatie over de vraag of een handeling of een zaak voldoet aan de daaraan gestelde eisen, het zich daarna vormen van een oordeel daarover en het eventueel interveniëren naar aanleiding van dat oordeel". Deze definitie wordt gedeeld door diverse anderen<sup>12</sup>. In het rapport stelt de regering de overheid als taak dat zij heeft uit te zoeken of en in hoeverre het mogelijk is om burgers, bedrijven en instellingen zelf verantwoordelijkheid te laten dragen. In dat kader ontwikkelt de Belastingdienst in samenwerking met bedrijven het door de dienst zogenoemde horizontale toezicht. Daarnaast is de WTA een belangwekkende ontwikkeling.

##### *4.2. Horizontaal toezicht*

De term "horizontaal toezicht" duikt voor het eerst op in het Beleidsplan Belastingdienst 2005-2009. Horizontaal toezicht in relatie tot de Belastingdienst is een lastig begrip. In het rapport "Toezicht valt te prijzen" over de kosten van toezicht in de gezondheidszorg definieert H. van Moorsel horizontaal toezicht als toezicht door de stakeholders in de organisatie. Criminoloog

---

<sup>10</sup> Zie richtlijn 2006/24/EG van het Europees Parlement en de Raad van 15 maart 2006, PbEU 13 april 2006.

<sup>11</sup> Rb. 's-Hertogenbosch 27 februari 2007, nr. 01/996040-05, LJN: AZ9321 en Rb. 's-Hertogenbosch 27 februari 2007, nr. 01/996038-05, LJN: AZ9322.

<sup>12</sup> Zie hiervoor onder andere de opsomming van B. Baarsma, in "Nederland Toezichtland - een economisch perspectief" april 2005, Stichting voor Economisch Onderzoek der Universiteit van Amsterdam (SEO).

G. van den Heuvel<sup>13</sup> definieert horizontaal toezicht als toezicht op een gelijkwaardig niveau. Op beide punten wringt het flink. Hoe gelijkwaardig of participierend de fiscus zich ook voordoet, als uitvoerend en toezichthoudend machtsapparaat van de overheid is hij dat per definitie niet. De gedachte achter horizontaal toezicht is dat bepaalde bedrijven in staat zijn tot zelfcontrole en dat deze bedrijven daarvoor verantwoordelijkheid kunnen en willen dragen. Nu bijna twee jaar geleden is de Belastingdienst gestart met een proef. Twintig zorgvuldig geselecteerde bedrijven hebben met de Belastingdienst een convenant gesloten. De bedrijven zien zelf toe op de afwikkeling van hun fiscale zaken en maken afspraken over de aanpak en intensiteit van controles door de Belastingdienst. De mate van vertrouwen in de bedrijven waarmee afspraken zijn gemaakt is groot. De bedrijven hebben aangegeven ten opzichte van de fiscus open te willen zijn. De bedrijven worden door de fiscus beloofd in die zin dat de Belastingdienst zich inspant om de betrokken bedrijven zo snel als mogelijk zekerheid te geven over hun fiscale positie. Tot zover alleen maar win-win.

De ontwikkeling volgt de "in control" verklaringen die op de New Yorkse Effectenbeurs genoteerde fondsen beursfondsen bij de SEC dienen te deponeren. Men legt de verantwoordelijkheid voor de vaststelling en duiding van de feiten bij de ondernemer. Hij heeft zijn onderneming door middel van procedures "in control". Een ondernemer die kan aantonen "in control" te zijn heeft ontegenzeggelijk voordelen bij deze afspraken. Door middel van (zelf)controle tracht men de zekerheid te verkrijgen dat de belastingverplichting juist is voldaan. Op het niet naleven staan - althans in Amerika - zware sancties. De grote vraag is uiteraard hoe dat in ons systeem uitpakt. Naar mijn idee leidt het op basis van afspraak gebaseerde vertrouwen niet per definitie tot zwaardere strafsancities. Sterker nog de fiscus zal meer moeite hebben om de (voorwaardelijk) opzet vast te stellen. Het bedrijf heeft immers expliciet uitgesproken zich aan de wet te willen houden. De Belastingdienst zal dan moeten aantonen dat die belofte een loze was. Het enkele feit dat te weinig belasting is betaald, is dan te weinig. Dit geldt temeer als alle procedures om de juiste schuld vast te stellen (schijnbaar) correct doorlopen zijn. Uiteraard heeft het geschonden vertrouwen zware consequenties voor de toekomst. Een reputatie komt te voet en gaat te paard.

Over het horizontaal toezicht verschenen de afgelopen tijd juichende verhalen in de pers. Bedrijven en fiscus zijn zeer ingenomen met het succes. Vergroting van de efficiency enerzijds en sneller zekerheid anderzijds stemt tot tevredenheid. De grote vraag die zich aandient is in hoeverre accountants in hun rol van controleur van de boeken op grond van de convenanten met MKB ondernemingen een functie in dit traject krijgen. Naar allerlei vormen van zelfregulering zoals certificering, afspraken of gedragscodes wordt gekeken. Uiteraard bieden dergelijke kansen mogelijkheden voor marktpartijen. Het neigt evenwel naar ouderwets tollenaarschap. De vraag is of de risicoafwenteling door de overheid op deze wijze dient plaats te vinden. Als beroepsgroep dien je je af te vragen of je de eindverantwoordelijkheid voor de belastingheffing bij een individuele cliënt wilt dragen, afgezet tegen de belangen van de overige cliënten als gebleken is dat de zaken toch niet goed geregeld waren.

#### 4.3. WTA

"WTA stelt fiscalist ook onder toezicht!" kopte *Accountancynieuws* op 28 oktober 2005 boven het artikel van J. Wietsma. Een prikkelende en uitdagende stelling die onderbouwd wordt met de zeggenschapseisen die de WTA stelt aan de accountantsorganisatie die de wettelijke controle ex art. 2.393 BW wenst uit te oefenen. De WTA beoogt evenwel niet anders dan van de accountantsorganisatie en de externe accountant te eisen dat de externe accountant tot een vakbekwaam, integer én onafhankelijk oordeel komt en op grond daarvan een accountantsverklaring afgeeft<sup>14</sup>. De accountant mag vele nevenactiviteiten, vrienden en hobby's hebben, zolang zijn vakbekwaamheid, integriteit en onafhankelijkheid ten opzichte van de te controleren onderneming maar niet in gevaar komt, is er weinig aan de hand. Een belangrijke voorwaarde is het feit dat de doorslaggevende beleidsinvloed op het kantoor dat de wettelijke controle zou willen uitvoeren moet liggen bij tot die controle bevoegde accountants. In het zuivere accountantskantoor is dat natuurlijk niet zo een probleem. Lastiger wordt het als het accountantskantoor multidisciplinair is en naast controlediensten ook

<sup>13</sup> A.L.J. Grotenhuis Integraal Toezicht: de klant centraal! Verslag van het symposium van de VHMf en de NOB van 13 april 2006, [WFR 2006/656](#).

<sup>14</sup> NV, Kamerstukken II 2004/05, I 29 658 WTA, nr. 7.

adviesdiensten levert. De NOB heeft over de multidisciplinaire samenwerking op 14 juli 2006 een voorlopige opinie afgegeven ("Wet toezicht accountantsorganisaties, Gevolgen voor de samenwerking tussen leden van de NOB en accountants"). Vooralsnog houdt de NOB vast aan de juridische onafhankelijkheid van de NOB leden. De grote adviesorganisaties zijn inmiddels nagenoeg allemaal omgevormd tot conglomeraten van besloten of naamloze vennootschappen. Men verwacht daarmee aan de vereisten van onafhankelijkheid te kunnen voldoen. Uit de consolidatieleer rondom het Ahold concern is inmiddels duidelijk dat de leer van de doorslaggevende beleidsinvloed nauw luistert. Voor fiscalisten dichterbij huis is de voorwaarde bij de toepassing van bedrijfsopvolgingsfaciliteit in de Successiewet 1956 (art. 35b en 35c) herkenbaar. Ook daar gaat het om doorslaggevende beleidsinvloed als we komen te spreken over passieve houdstermaatschappijen en actieve dochters. Belangwekkend in dit verband is uiteraard de vraag hoe om te gaan met het begrip accountantskantoor. De quote in de kop van dit artikel geeft aan hoe de relaties van multidisciplinaire accountantskantoren dat onderscheid beleven: "dat is vaak hetzelfde". Zo een quote, hoe ongenueanceerd ook, geeft wel de algemene opvatting weer. Netwerk of geen netwerk, organisaties die onder een gezamenlijke naam naar buiten treden, lopen het onmiskenbare risico ook als zodanig behandeld te worden. Het is niet zo moeilijk te voorspellen dat in toekomstige klachtprocedures langs deze lijn nog een robbertje gevochten gaat worden. Hoe onafhankelijk is de accountant of het kantoor dat adviesdiensten levert nog? In het hogere segment hebben SOx en de Code Tabaksblat de splitsing van deze diensten afgedwongen. Bepaalde adviesdiensten zijn gewoonweg verboden als het kantoor de wettelijke accountantscontrole bij de betreffende klant verricht. NOB en NivRA debatteren al weer enige tijd. In het MKB is die splitsing bepaald ongebruikelijk. In dit segment van de markt komt heel duidelijk de vraag aan de orde hoe onafhankelijk de verklaring van de accountant dient te zijn om daaraan het beoogde vertrouwen te kunnen ontleen. De accountant in zijn functie als fiscaal administratief dienstverlener lijkt ontegenzeggelijk onder toezicht te staan als het kantoor ook de wettelijke jaarrekeningcontrole doet. Als we het schema werkzaamheden openbaar accountants en van toepassing zijnde regelgeving<sup>15</sup> bezien dan acht het NivRA de WTA niet van toepassing op fiscaal administratieve diensten. Het tegenstrijdige is dan dat de accountant sec wel onder toezicht staat en dat hij wel verantwoordelijk is, want doorslaggevende beleidsinvloed, doch dat de activiteit als zodanig niet onder het toezichtregime valt. Het zal uiteindelijk van de mate van betrokkenheid afhangen of en in hoeverre de onafhankelijkheid in het geding komt. Kan een controlerend kantoor, gegeven zijn maatschappelijk functie, voor zijn cliënt een positie op het scherp van de sneed innemen? Ik zie daarin geen bezwaren als het kantoor jegens de andere belanghebbenden, en dan met name de Belastingdienst, volstrekt open handelt. Dat open handelen is evenwel niet altijd in het belang van de cliënt sec, het is wel zeer maatschappelijk verantwoord. Op dat punt gaan mogelijk de belangen uiteenlopen en dient de adviseur/accountant het stokje over te dragen aan de vertegenwoordiger/rechtsbijstandverlener.

## 5. Cultuur en het heffingsproces

Stevens heeft meermalen het ethisch debat inzake de functie en het functioneren van belastingadviseurs aangezwengeld. "Fiscus ik ben je vriendje niet", Van Asperenlezing 17 december 1997 is een prachtig voorbeeld onder vele andere werken van zijn hand. In het aan Stevens opgedragen liber amicorum komt de ethiek van de belastingadviseur als thema veelvuldig terug. Onder de vele bijdragen komt vooral een uiting van Gribnau<sup>16</sup> sterk naar voren: de belastingwetgever heeft te weinig respect voor integriteit. In het kort komt het betoog erop neer dat de instrumentalisering van het belastingrecht niet appelleert aan het normbesef. Men gaat calculeren op basis van fiscale incentives en raakt regelgedreven in plaats

---

<sup>15</sup> [Http://www.nivra.nl/Downloads/Schema\\_werkzaamheden\\_en\\_regelgeving.pdf](http://www.nivra.nl/Downloads/Schema_werkzaamheden_en_regelgeving.pdf), waarin is opgenomen een overzicht van werkzaamheden van de controlerend accountant in relatie tot daarop van toepassing zijnde wettelijke regelgeving.

<sup>16</sup> J.L.M. Gribnau "Integriteit en verantwoordelijkheid in de fiscaliteit", in: Maatschappelijk Heffen, blz. 317.

van normgedreven. Op een ander niveau ziet men in de beleidsontwikkeling van de Belastingdienst hetzelfde terug. De massaliteit van het proces noodzaakt ogenschijnlijk tot uniformering van het uitvoeringsproces. Een scherpe handhaving staat voorop, men raakt in een spiraal van verharde verhoudingen. De menselijkheid verdwijnt in rationaliteit. De dienst moet zijn targets halen en zorgen voor compliance. Fortitir in re!

De reorganisatie van 2003 is door allerlei oorzaken niet het succes geworden wat men had verwacht. Het functioneren van de dienst staat onder druk<sup>17</sup>. Beleidsruimte werd sterk ingeperkt en door verhoogde werklast was er steeds minder ruimte voor overleg met belastingplichtigen. De organisatie heeft nauwelijks binding meer met de belastingplichtigen, de menselijke maat verdwijnt in de massaliteit van het proces en de organisatie wordt kwetsbaar. "De Belastingdienst zal er over een jaar of tien weer heel anders uitzien", zo begint het Beleidsplan Belastingdienst 2007-2011. Zo zal men nog veel minder kijken naar ingediende aangiften en aanvragen als dat niet nodig is. Met name in de fiscaal-administratieve dienstverlening staat op dat punt derhalve veel te gebeuren. In 2008 zal men starten met "Voor Ingevulde Aangiften" (VIA) en ook XBRL zal op leiden tot een verdere stroomlijning van het aangifteproces. De aandacht van de Belastingdienst zal meer komen te liggen op het repressieve toezicht. Deze bovengemiddelde aandacht voor repressie, zal ook voor de beroepsuitoefening gevolgen hebben. Na jaren van rust is het wetsvoorstel Vierde tranche Awb toch weer ter hand genomen<sup>18</sup>. [NOOT 17](#) De in dat voorstel opgenomen boete voor de medeplichtige bij overtreding van wettelijk voorschriften geeft het repressieve toezicht voor de behulpzame adviseur venijnige tanden.

## 6. Slot

Het beroep belastingadviseur maakt roerige tijden mee. Mij is gevraagd het beroep af te zetten tegen ontwikkelingen in de directe omgeving. We zagen dat een belastingadviseur raad geeft, helpt en bijstaat in het belastingrecht. De meest aanpalende beroepen als accountant en advocaat zijn wettelijk geregeld. Functievermenging leidt tot onduidelijkheid over de onafhankelijkheid. De maatschappij is gebaat bij helderheid en geloofwaardigheid. De diverse beroepsgroepen zullen dat moeten bewaken.

Het speelveld is veranderd onder invloed van incidenten. De maatregelen om de negatieve effecten te beperken hebben vooral geleid tot meer toezicht. Horizontaal toezicht zoals dat op dit moment wordt opgezet, leidt tot verbetering van de communicatie met de Belastingdienst. Het vraagt om een groot vertrouwen in de overeenkomst sluitende partners. Hoewel dit marktpartijen zeker kansen biedt is het de vraag of het toezicht geborgd door middel van certificering adequaat door anderen dan de Belastingdienst gedaan kan worden.

De WTA heeft vooral gevolgen voor de organisatie van multidisciplinaire samenwerkingsverbanden. Het geven van advies is op zichzelf geen probleem onder de WTA. Het geven van advies aan controleplichtige cliënten leidt echter tot vermenging van belangen. Gegeven de eis van onafhankelijkheid is die verstrengeling van belangen voor een controlerend accountant niet gewenst. De accountant is kwetsbaar op dat punt. Klachtprocedures zullen helder maken waar hier de grens ligt.

De Belastingdienst en de uitvoering van de belastingwetgeving hebben grote invloed op de compliancebereidheid van belastingplichtigen. Een efficiënt en effectief opererende Belastingdienst is een noodzakelijke voorwaarde voor een goed functionerend heffingsproces. De belastingadviseur heeft daarin al jaren een goede en zeer waardevolle plaats. De bovengemiddelde aandacht voor repressie maakt dat de beroepsuitoefening de komende tijd extra onder de aandacht staat.

---

<sup>17</sup> Nationale ombudsman, Jaarverslag 2006, "Regel is regel" is niet genoeg", 20 maart 2007, en L.G.M. Stevens, "Belastingdienst op drift?", [WFR 2007/399](#).

<sup>18</sup> Het wetsvoorstel Vierde Tranche Awb, nr. 29 702, stond ten tijde van het schrijven van deze bijdrage voor plenaire behandeling in de Tweede Kamer geagendeerd op 31 mei 2007.