

# Weekblad voor Fiscaal Recht, De belastingadviseur in de toekomst vanuit een formele invalshoek

Vindplaats: WFR 2012/1368

Bijgewerkt tot: 25-10-2012

Auteur: Prof. mr. G.J.M.E. de Bontf<sup>1</sup>

De auteur beschrijft de volgens hem relevante maatschappelijke ontwikkelingen die hun invloed hebben op de ontwikkeling van het beroep van belastingadviseur. Hij constateert dat de Belastingdienst door de politiek in een onmogelijke positie is gemanoeuvreerd. De uitbreiding van het takenpakket en de complexere wetgeving zijn gekoppeld aan een krimpende dienst zonder instroming van nieuwe mensen, hetgeen leidt tot een *brain drain* en overbelasting. In deze situatie kan de Belastingdienst niet anders dan voortbouwen op de resultaten van *partners*, AFM, DNB, NivRa en uiteindelijk ook belastingadviseurs. Hij verwacht een splitsing binnen de advieswereld in enerzijds gecertificeerde kantoren (*tax accountants*) en anderzijds belastingadvieskantoren (*tax lawyers*). Voorts pleit hij voor het met rechtswaarborgen omkleden van het certificeren van advieskantoren.

## 1 Inleiding

Uiteraard zal de formele positionering van de belastingadviseur in de toekomst voor een groot gedeelte worden bepaald door een aantal maatschappelijke ontwikkelingen rondom dit beroep. Deze ontwikkelingen worden elders in dit tijdschrift beschreven. Nu ik geen kennis heb kunnen nemen van de pennenvruchten van mijn co-auteurs en daarbij dus niet kan aansluiten, lijkt het me zinvol eerst zelf een aantal maatschappelijke ontwikkelingen en trends op te sommen die een uitwerking zullen hebben op de toekomstige formele positie van de belastingadviseurs.

## 2 Maatschappelijke ontwikkelingen en trends

### 2.1 Positie Belastingdienst

De politiek heeft de Belastingdienst in een onmogelijke positie gemanoeuvreerd. Het takenpakket is in de afgelopen jaren aanzienlijk uitgebreid (denk aan Belastingdienst/Toeslagen), de wetgeving is alleen maar complexer geworden terwijl van de werving van nieuwe mensen en de daarbij behorende interne kennisoverdracht geen sprake is geweest. De *brain drain* is in volle gang terwijl de gemiddelde leeftijd rap stijgt (naar vijftig jaar).

Ofschoon het een publiek geheim is dat iedere belastingambtenaar zich jaarlijks met gemak *terugverdiert*, blijft het streven de Belastingdienst te verkleinen. Zoals gezegd wordt er al veel gerealiseerd door het natuurlijk verloop met een structurele vacature-stop. Binnen die spijtige realiteit kan de Belastingdienst niet veel anders dan *partners* zoeken die betrouwbaar zijn. De

doelstelling is dan dat de fiscus kan voortbouwen op de resultaten van die ketenpartners, dan wel repressieve maatregelen kan *outsourcen*. Voorbeeld van de laatste categorie zijn de convenanten die de Belastingdienst onlangs heeft gesloten met de AFM, DNB en NivRA(NBA).

De Belastingdienst kan niet anders dan ook de advieswereld bewegen tot een coöperatieve opstelling. Als er arrangementen kunnen worden aangegaan op basis waarvan de fiscus de jaarrekening en aangifte als aanvaardbaar kan aanmerken, is dat een groot goed in tijden waarin de Belastingdienst die controles eenvoudigweg niet (meer) zelf kan doen. In een ideale wereld is dan slechts sprake van het verleggen van de oorspronkelijke controles bij de belastingplichtigen naar de metacontroles op het niveau van de adviseurs. Ook daarvoor zal de Belastingdienst dan wel de mankracht en capaciteit in huis moeten hebben.

Een horizontaaltoezichtconvenant (hierna: HT-convenant) kan worden gezien als een vorm van certificeren door de overheid (in dit geval de Belastingdienst). Deze trend zal onvermijdelijk doorzetten, waarbij aan dergelijke gecertificeerde kantoren ongetwijfeld bepaalde faciliteiten zullen worden geboden.

Bij gebrek aan mankracht zal de fiscus op zoek gaan naar methoden waardoor fraude, fiscale misslagen en belastingontwijkend gedrag kan worden getraceerd. Uiteraard kan ook in dit kader een nadere invulling worden verwacht van de gecertificeerde kantoren. Klikken is geen vloek meer en de adviseurs zullen ook moeten gaan melden wat ze in de praktijk over relaties van hun cliënten te weten komen. De meldplicht op grond van de WWFT zal waarschijnlijk worden aangescherpt, al dan niet in het kader van de certificering/HT-convenant.

## 2.2 Positie accountants/aangiftepraktijk

De positie van de accountant is niet te benijden. Vanuit de politiek maar ook van *Europa* krijgen ze de wind van voren omdat zij hun maatschappelijke taak niet zouden hebben vervuld. De crisis is te lang verhuld gebleven door de lankmoedige opstelling van de accountants bij het controleren van grote ondernemingen en het vaststellen van jaarrekeningen. Ook bij fraudegevallen wordt er structureler gewezen naar de accountant onder wiens *toezichthoudend* oog de malversaties hebben kunnen plaatsvinden. Veelal betreft dit echter grote controle-opdrachten waarbij de accountant daadwerkelijk een wettelijke rol vervult.

In een groot gedeelte van de praktijk zal de accountant in het kader van een samenstellingsopdracht een jaarrekening opstellen. Vaak maakt hij daarbij dan tevens (een aanzet tot) een aangifte vennootschapsbelasting. Ook deze praktijk staat echter onder druk vanwege het feit dat veel werkzaamheden die daarmee verband houden door verbeterde softwarepakketten met minder inzet van de accountant of zijn werknemers kunnen worden verricht. Een vanzelfsprekende omzetting is het gevolg. Daar komen de afschrijvingen over de software-investeringen en de toenemende kosten van compliance nog bij.

Het is denkbaar dat de accountants met de daaraan verbonden aangiftepraktijk als core business belastingzekerheid gaan aanbieden. Deze kunnen zij aanbieden door aan te sluiten bij tax-assurance-ontwikkelingen en de HT-convenanten. Uiteindelijk zullen zij door de Belastingdienst worden gecertificeerd, waarbij gedetailleerde protocollen worden vastgesteld die bij het doen van aangifte dienen te worden gevolgd. Daarbij zullen kwaliteitsvereisten worden geformuleerd ten aanzien van de controle van de administratie van de cliënt. De voortgaande tendens naar een heffing van een *fair share* zal ertoe leiden dat van dergelijke gecertificeerde kantoren geen agressieve trapezeachtige structuren meer worden getolereerd. Op termijn lijkt het me evenmin

logisch dat een gecertificeerd kantoor cliënten heeft die worden bijgestaan op basis van de overeengekomen protocollen en cliënten waarbij dit niet het geval is. Het streven van dergelijke adviseurs zal kantoorbreed een compliant naleving van de (geest van de) wet moeten zijn. Mijn inschatting is dientengevolge dat er binnen de advieswereld een splitsing zal ontstaan: enerzijds komen er gecertificeerde kantoren die zich meer toeleggen op de administratieve, verslagleggende aspecten van het fiscale metier en daardoor opschuiven naar de accountancy (hierna gemakshalve in slecht Nederlands aangeduid als: tax accountants); anderzijds zullen er belastingadvieskantoren ontstaan die meer gericht zijn op de daadwerkelijke advisering. Veelal zullen zij geen vennootschapsrechtelijke verbondenheid hebben met accountants; de aangiftepraktijk is van een beperkte omvang (hierna: tax lawyers).

### 3Meldplichten

De Hoge Raad heeft in zijn baanbrekende arrest van 23 september 2005, *BNB 2006/21*, ten aanzien van de informatieverplichting een onderscheid aangebracht met betrekking tot de fiscale informatie die door een inspecteur kan worden verlangd. Indien het gaat om het belichten van de fiscale positie en mijns inziens met name de advisering daaromtrent, geldt als gevolg van het beginsel van fair play een informeel verschoningsrecht. Alle andere gegevens met betrekking tot de fiscale positie dienen echter wel te worden verstrekt.

Uit de HT-convenanten die worden gesloten met de belastingadvieskantoren blijkt al dat van de zijde van de Belastingdienst een actievere opstelling van de adviseur ten aanzien van de informatieverstreking wordt verwacht. Veelal wordt in de convenanten onder het kopje vooroverleg vastgelegd dat het advieskantoor ingenomen of in te nemen relevante (fiscale) standpunten zo spoedig mogelijk voorlegt aan de Belastingdienst. Daarbij gaat het dan om “zaken waarover verschil van inzicht met de Belastingdienst kan ontstaan, door bijvoorbeeld een verschil in duiding van feiten of door wetsinterpretatie”. In het kader van dat vooroverleg dient het advieskantoor dan actief aan de Belastingdienst inzicht te verschaffen “in alle feiten en omstandigheden, de ingenomen standpunten en haar visie op de (daarbij behorende) rechtsgevolgen”. Voor de HT-kantoren is een dergelijk verplichting begrijpelijk in het licht van de openheid en transparantie die over en weer wordt afgesproken. Deze verplichting gaat duidelijk verder dan uit de wet voortvloeit en betekent de facto dat ook de advisering van de belastingadviseur in een vroeg stadium tegen het licht wordt gehouden.

De actievere meldplicht zal mijns inziens echter niet beperkt blijven tot de tax accountant. Met name een tax lawyer die zich niet via certificering of horizontaal toezicht heeft gecommitteerd aan de fair-sharegedachte, is een potentiële bron van interessante informatie voor de fiscus. Deze adviseur heeft bij wijze van spreken zijn handen vrij om de cliënt te wijzen op structuren die zijn fiscale positie optimaliseren, zonodig in volstrekte strijdigheid met de intentie achter de wetgeving. Met name van dergelijke informatie kan de Belastingdienst leren omtrent *loopholes* in wetgeving. Ook kan op basis daarvan worden afgewogen of sprake is van tax planning die — al dan niet projectmatig — dient te worden bestreden met *fraus legis*. Recent heeft het kabinet aan de Tweede Kamer laten weten<sup>2</sup> dat het niet voornemens is de ingevoerde actieve informatieplicht in art. 10a AWR in te zetten teneinde meer transparantie te realiseren over fiscale constructies: “De informatieverplichting is niet bedoeld om een plicht tot het melden van fiscale constructies in het leven te roepen en leent zich daarvoor ook niet.” Waarom dat niet het geval zou zijn, wordt niet nader toegelicht. Of deze opstelling houdbaar zal zijn bij een toenemend controle-vacuüm is maar zeer de vraag. Indachtig de feitelijke onmogelijkheid van de Belastingdienst om zelfstandig nieuwe constructies te detecteren, is het een logische stap een dergelijk

mechanisme te implementeren.

## 4 Vergelding

In strafrechtelijke vonnissen en arresten kan al worden gelezen dat de belastingadviseur wordt geacht zijn werkzaamheden zorgvuldig en gedegen te vervullen. Hij heeft de deskundigheid om de belastingplichtige door het woud aan regels te leiden en van hem wordt onkreukbaarheid verwacht. Indien hij zich laat verleiden tot fiscaal onoirbaar gedrag of daar zelfs aanleiding toe geeft, wordt zijn professe nagenoeg altijd door de strafrechter beschouwd als een strafverzwarende omstandigheid omdat de belastinginspecteur erop moet kunnen vertrouwen dat een belastingadviseur zijn werk onberispelijk aflevert. Het systeem is op dat vertrouwen gebaseerd en een inbreuk daarop leidt tot een spreekwoordelijk fikse douw (naar de gevangenis in veel gevallen).

De huidige AAFD-richtlijnen<sup>9</sup> geven indicatoren omtrent de wijze van afdoening: bestuursrechtelijk of via het strafrecht. Met stip op één staat de *status van de verdachte*/voorbeeldfunctie. Dat een belastingadviseur een dergelijke functie heeft, behoeft geen nadere toelichting. In een systeem waarin de samenwerking tussen Belastingdienst en advieskantoren in toenemende mate van belang is voor het handhaven van het fiscale heffingsysteem, mag worden verwacht dat onopzettelijke fouten met een positieve grondhouding door partijen worden besproken. De doelstelling daarbij is dan te bezien in hoeverre dergelijke misslagen in de toekomst kunnen worden voorkomen. Van een forse straf die wordt uitgedeeld, zal in dergelijke gevallen niet snel sprake zijn.

Indien een adviseur van een gecertificeerd kantoor welbewust onjuiste informatie verstrekt of opzettelijk onjuiste aangiften doet, zal de toorn van de Belastingdienst aanzienlijk zijn. Het systeem van protocollen en convenanten is er nu immers juist op gericht dat er vertrouwen is dat tot een werkbare situatie leidt. Bij het beschamen van een dergelijke verhoogd vertrouwen, past een zwaardere vergelding. De adviseur heeft misbruik gemaakt van het stelsel en de generale preventie is er mee gediend dat de gecertificeerde kantoren wordt getoond dat dergelijk gedrag onaanvaardbaar is en wordt bestraft op een wijze die relatief zwaarder is dan bij de frauderende adviseurs die niet hebben gepretendeerd in vertrouwen en transparantie met de fiscus te willen samenwerken.

Een gecertificeerd kantoor met een of meerdere *rotte appels* loopt daarenboven het risico het convenant met de Belastingdienst te verliezen. Ofschoon dit waarschijnlijk geen sanctie is in de zin van art. 6 EVRM zijn de financiële repercussies mogelijk nog zwaarder dan de boete die is gesteld op het strafbare gedrag. In dat kader wordt het van het grootste belang dat de certificering van de advieskantoren met rechtswaarborgen wordt omkleed.

## 5 Samenwerkingsverbanden

Het commerciële bloed kruipt waar het niet gaan kan, hetgeen in het verleden tot opmerkelijke samenwerkingsverbanden heeft geleid. De accountant als bewaker van de objectieve verslaggeving van de financiële werkelijkheid in dienst van de maatschappij ging samen met de advocaat die zo nodig opportunistisch en geheel eenzijdig de belangen van zijn cliënt dient. Met kunst en vliegwerk hebben de verschillende ordes gepoogd regels te formuleren die een dergelijke samengang mogelijk moesten maken.

Als het hiervoor beschreven onderscheid tussen tax accountants en tax lawyers zich daadwerkelijk gaat voordoen, is het minder logisch dat de tax accountants een vennootschapsrechtelijke of organisatorische eenheid vormen met advocaten. De tax accountants zullen hun cliënten

belastingzekerheid kunnen bieden, door hun objectievere opstelling jegens hun cliënten. Het is niet meer uitsluitend het fiscale belang van de cliënt dat vooropstaat. Door het commitment aan de fair-sharegedachte zal de tax accountant ook acht moeten slaan op de gerechtvaardigde belangen van de Belastingdienst. Dat zal tevens tot uiting komen in de actievere informatieverplichting richting de fiscus. Als de tax accountant daarover maar duidelijk communiceert naar zijn clientèle, behoeft daar niets mis mee te zijn, aangezien deze de keuze heeft daarmee al dan niet in te stemmen. De tax accountants kunnen uiteraard constructief samenwerken met de *echte* accountants nu ook hun maatschappelijke rol in de nabije toekomst ongetwijfeld een nadere impuls zal krijgen. Nu in het kader van de genoemde certificering aan de totstandkoming van de jaarrekening eisen zullen worden gesteld die hoger liggen dan de vereisten die gelden bij een samenstellingsverklaring, is een samenwerking tussen deze beroepsgroepen waarschijnlijk ook commercieel interessant.

De tax lawyers zullen aansluiting kunnen zoeken bij (ondernemingsrecht)advocaten, subsidiedeskundigen en business consultants. Nu hun werk nadrukkelijker een juridisch karakter krijgt, is het denkbaar dat zij zich zullen aanmelden bij de balie van de advocatuur. Gezien de huidige inbreuken op het verschoningsrecht waarmee (ook) advocaten te maken hebben als zij zich met de advisering van cliënten bezighouden en de hiervoor beschreven tendens naar actievere informatieverplichtingen, kan niet worden uitgesloten dat het verschoningsrecht uiteindelijk zal worden ingeperkt tot werkzaamheden in verband met geschillen.

## 6 Conclusie

Uiteraard kent deze bijdrage een hoog koffiedikgehalte. Als de maatschappelijke ontwikkelingen anders blijken te zijn, kan het leuk zijn deze bijdrage over vijftien jaar eens terug te lezen en die De Bont in zijn gezicht uit te lachen. So be it. Dat de Belastingdienst met enkele duizenden (gekwalificeerde) medewerkers wordt uitgebreid in de komende jaren, lijkt mij een utopie. Dat corporate governance en de daarbij behorende fair-sharegedachte in de komende jaren in belang zullen afnemen, lijkt me ook niet aannemelijk. Ongetwijfeld zullen de huidige trends en maatschappelijke ontwikkelingen leiden tot wijzigingen in de rol en taakvervulling van de belastingadviseur. De gewijzigde formele regelgeving is daarvan dan een logisch gevolg.

## Voetnoten

---

- [1] Auteur is hoogleraar formeel belastingrecht aan de EUR en fiscaal advocaat bij De Bont Advocaten te Amsterdam.
- [2] Overige fiscale maatregelen 2012, NV, [Kamerstukken II 2011/12, 33 004, nr. 5](#), V-N 2011/54.4.
- [3] Richtlijnen aanmelding en afhandeling fiscale delicten, douane- en toeslagendelicten (Richtlijnen AAFD), Stcrt. 2011, 11782