

Dag Robert,

Ik heb kennis genomen van de NBA Consultatie wijzigingen ViO, Standaarden 220 en 600 en overige kleine aanpassingen die zien op het wijzigingsvoorstel artikel 18a ViO (nieuw), alsmede de toelichting daarop.

Een van de mogelijke bedreigingen voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht is bedreiging als gevolg van zelftoetsing: dit is de bedreiging die ontstaat, indien de accountant de eigen werkzaamheden, werkzaamheden uit naam van het kantoor (door collega's van bijvoorbeeld andere disciplines) of het resultaat van werkzaamheden uit naam van (die collega's van) het kantoor beoordeelt.

Artikel 18a (nieuw) luidt: Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren bij een verantwoordelijke entiteit, als de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk aan die entiteit een fiscale dienst verleent of heeft verleend of een fiscale transactie voorstelt of heeft voorgesteld, en

- a. de dienst of transactie van invloed is op het assurance-object; en
- b. aan de dienst of transactie geen pleitbaar standpunt ten grondslag ligt.

In casu gaat het om de samenloop van dienstverlening tussen de accountant en de belastingadviseur werkzaam binnen dezelfde accountantsorganisatie bij hetzelfde assurance-object (de klant). Voorgesteld wordt een verbod op te nemen om een controleopdracht uit te voeren als een belastingadvies is doorgevoerd waar geen pleitbaar standpunt aan ten grondslag ligt dat tevens invloed heeft op de jaarrekening.

Ik heb de voorgestelde tekst en de toelichting doorgenomen. Ik kan me voorstellen dat het verbod vanuit de bedreiging van de onafhankelijkheid als gevolg van zelftoetsing wordt gezien als een oplossing, echter, het verbod adresseert het probleem mogelijk niet volledig. Ook zijn er kanttekeningen te plaatsen bij de uitvoerbaarheid van het verbod voor de accountant. Daarnaast zou de huidige vormgeving van het verbod ertoe leiden dat weliswaar de onafhankelijkheid van de accountant op het dossier beter wordt geborgd, maar het voorkomt niet dat accountants betrokken raken bij – in de ogen van het maatschappelijke verkeer – fiscaal ontoelaatbare structuren. Ik geef de NBA dan ook mee om het verbod te heroverwegen. Ik geef de volgende toelichting.

'Pleitbaar standpunt'

Een opmerking vooraf: Ik onderschrijf in dit kader het advies van SRA om een separate definitie op te nemen van 'fiscale dienst'. Met in aanvulling daarop het verzoek om te verduidelijken dat/of het gaat om aangifte- en adviesopdrachten voor het assurance-object (de betreffende klant). Waarbij bedacht moet worden dat de in de consultatie aangehaalde 'transacties' voortkomen uit fiscale advisering, deze transacties vooraleerst in de jaarrekening en vervolgens in de vennootschapsbelasting worden verantwoord. Uiteindelijk komt alles samen in de aangifte.

Het doen van de aangifte is een wettelijke verplichting. Artikel 8 AWR bepaalt dat een ieder die uitgenodigd is tot het doen van aangifte deze duidelijk, stellig en zonder voorbehoud moet indienen. Gegeven de complexiteit van de wet- en regelgeving is het een flinke opgave om aan deze wettelijke verplichting te voldoen. De belastingwetgeving biedt niet in alle gevallen een eensluidend antwoord op fiscale vraagstukken die zich, afhankelijk van de feiten en omstandigheden, in alle diversiteit kunnen voordoen. Daarom wordt door de Belastingdienst geen opzet of grove schuld aangenomen als er in de aangifte een onjuist standpunt wordt ingenomen en/of te weinig belasting wordt geheven als er een pleitbaar standpunt aan ten grondslag ligt.

Het begrip 'pleitbaar standpunt' wordt gehanteerd in het fiscale boete- en strafrecht. Het is een bewijsuitsluitingsgrond ten aanzien van verweten opzet dan wel grove schuld.

De NBA hanteert een eigen definitie met toelichting van een pleitbaar standpunt. Ik adviseer om aan te sluiten bij de definitie die op basis van fiscale jurisprudentie wordt gehanteerd. Jurisprudentie rondom het pleitbare standpunt is in ontwikkeling en zal dat blijven, mede ingegeven door de uitbreiding van vaktechnische bronnen waarop de pleitbaarheid kan worden beoordeeld. Zo worden sinds voorjaar 2023 de standpunten van de kennisgroepen van de belastingdienst gepubliceerd, die als belangrijke – nieuwe – bron gelden.

In aanvulling daarop noem ik dat BBBB, artikel 4 stelt:

"Van een pleitbaar standpunt is sprake als een door belanghebbende ingenomen standpunt, gelet op de stand van de jurisprudentie en de heersende leer, in die mate juridisch

pleitbaar of verdedigbaar is dat belanghebbende redelijkerwijs kan menen juist te handelen. Is er sprake van een pleitbaar standpunt, dan kan de belanghebbende er geen verwijt van worden gemaakt dat er aanvankelijk geen of te weinig belasting is geheven. Een pleitbaar standpunt sluit het opleggen van zowel een verzuimboete als een vergrijpboete uit.”

In het consultatiedocument wordt gesteld dat als een ruling met de Belastingdienst is overeengekomen, (veelal) sprake zal zijn van een pleitbaar standpunt. Echter, het is van belang dat voorafgaand aan het indienen van de aangifte getoetst wordt of het feitencomplex nog steeds zodanig is dat een beroep kan worden gedaan of de afspraak met de belastingdienst. Wordt ten onrechte een beroep gedaan op de afspraak, dan is er geen sprake van een pleitbaar standpunt.

Graag verwijs ik naar de [SRA-Signalering 'Pleitbaar standpunt'](#) voor een uitvoerige(re) uiteenzetting.

Tenslotte verdient het opmerking dat de belastingdienst onder Horizontaal Toezicht liever de term 'verdedigbaar standpunt' hanteert en niet 'pleitbaar standpunt'. Horizontaal Toezicht is gebaseerd op vertrouwen, begrip en transparantie tussen de Belastingdienst en de ondernemer of diens adviseur. Daarin passen normeringen vanuit het fiscale boete- en strafrecht niet. Vanuit de beeldvorming in het maatschappelijke verkeer geef ik de NBA ter overweging mee om de term 'verdedigbaar standpunt' te hanteren in plaats van 'pleitbaar standpunt'.

Onderscheid externe of interne adviseur

Het is mogelijk een assurance-opdracht te verrichten bij een verantwoordelijke entiteit waarin fiscalisten van buiten de accountantseenheid en buiten het eigen netwerk transacties adviseren of voorstellen doen waar geen pleitbaar standpunt aan ten grondslag ligt. In dat geval is weliswaar geen sprake van een bedreiging in het kader van zelftoetsing vanuit de onafhankelijkheid, maar het maatschappelijk verkeer heeft ongetwijfeld verwachtingen ten aanzien van de kwaliteit van de (fiscale positie in de) jaarrekening. Ik kan me voorstellen dat dit verwachtingenpatroon de afgelopen jaren is toegenomen, gegeven de politieke en maatschappelijke roep om belastingontwijking- en ontduiking tegen te gaan enerzijds en schandalen rondom de betrokkenheid van accountants bij fiscaal ontoelaatbare structuren anderzijds.

Een accountant zal beter op de hoogte zijn van de kwaliteitsstandaarden die de fiscale praktijk binnen zijn eigen kantoor hanteert dan die van een ander kantoor. Ik kan me voorstellen dat de accountant de verantwoordelijkheid heeft om te borgen dat hij zich ervan vergewist dat een voldoende kwalificerende belastingadviseur betrokken is bij de adviseringen en/of aangifte, en hij uit mag gaan van diens oordeel ten aanzien van de verwerking van de fiscale standpunten in de fiscale positie in de jaarrekening. In de praktijk benutten accountants dan ook regelmatig de comfort letters opgesteld door de belastingadviseurs bij het assurance-object, ongeacht of dit collega's zijn of niet. Ik geef de NBA ter overweging mee om vanuit deze praktijkervaringen een standaard te formuleren als alternatief op het voorgestelde verbod.

Doorlopende of eenmalige toets?

Het verbod is niet van toepassing als met betrekking tot de fiscale dienst of de transactie een pleitbaar standpunt wordt ingenomen. Voor het bepalen van de pleitbaarheid kan onderscheid gemaakt worden tussen de fase voor het indienen van de aangifte en de fase daarna, als de belastingdienst voornemens is af te wijken van de aangifte. De Hoge Raad erkent dat de pleitbaarheid van een aangifte ook achteraf – dus na het indienen van de aangifte – kan worden onderbouwd. De vraag moet dan ook worden beantwoord of het controleverbod een doorlopende of eenmalige toets inhoudt. Er zijn immers meerdere situaties in verschillende tijdvakken mogelijk, waarbij de mogelijkheid bestaat de fiscale positie in de jaarrekening niet overeenkomt met de uiteindelijke fiscale positie van het assurance-object, zonder dat dit afbreuk doet aan de pleitbaarheid van de (in eerste instantie) ingenomen standpunten.

De belastingadviseur beoordeelt de fiscale positie in de jaarrekening. Hij baseert dit op basis van de dan geldende wet- en regelgeving en de verstrekte gegevens. In tax comfort letters wordt veelal opgenomen dat het opstellen van de aangifte tot nadere – afwijkende – standpunten kan leiden. Daardoor kan de uiteindelijk aan te geven belastbare winst afwijken van de belastbare winst die in de comfort letter is toegelicht. Daaraan kunnen meerdere redenen ten grondslag liggen.

- In het betreffende jaar zijn mogelijk fiscale adviezen opgevolgd of is een bepaald feitencomplex beoordeeld op basis van de geldende wet – en regelgeving. Het standpunt dat daaruit volgt is op dat moment pleitbaar. Het opstellen van de jaarrekening gebeurt achteraf. De mogelijkheid bestaat dat zich in de tussentijd wetswijzigingen hebben voorgedaan of jurisprudentie is geweest waardoor het initiële fiscale standpunt niet kan worden ingenomen. Voor de positie in de jaarrekening moet een ander fiscaal standpunt worden ingenomen. Dat maakt het initiële standpunt niet minder pleitbaar.
- In het betreffende jaar zijn mogelijk fiscale adviezen opgevolgd of is een bepaald feitencomplex beoordeeld op basis van de geldende wet – en regelgeving. Ten tijde van het opstellen van de jaarrekening is het standpunt dat daaruit volgt pleitbaar. De jaarrekening wordt afgerond. Het opstellen van de aangifte vennootschapsbelasting gebeurt daarna. De mogelijkheid bestaat dat zich in de tussentijd wetswijzigingen hebben voorgedaan of jurisprudentie is geweest waardoor het fiscale standpunt in de aangifte niet langer kan worden gevolgd. Dat maakt het initiële standpunt niet minder pleitbaar.
- In het betreffende jaar zijn mogelijk fiscale adviezen opgevolgd of is een bepaald feitencomplex beoordeeld op basis van de geldende wet – en regelgeving. Ten tijde van het opstellen van de jaarrekening en aangifte is standpunt dat daaruit volgt pleitbaar. De jaarrekening en aangifte worden afgerond. De mogelijkheid bestaat dat de belastingdienst nadien een ander standpunt inneemt naar aanleiding van de aangifte of een boekenonderzoek en partijen afspreken dat bepaalde correcties worden doorgevoerd. Omdat het standpunt pleitbaar was, volgt geen boete. De fiscale correctie wordt verwerkt in de aanslagregeling over het betreffende dan wel laatst openstaande jaar. Jaarrekening en aangifte worden niet aangepast.

Respect voor deskundigheid

De vraag is of een accountant voldoende geoutilleerd is om de pleitbaarheid van een fiscaal standpunt of de fiscale duiding van het feitencomplex te beoordelen. Niets is zo veranderlijk als de fiscale wet- en regelgeving. Ervaren fiscalisten houden wekelijks hun vakliteratuur bij om op de hoogte te blijven. Naast de vraag of de fiscaliteit in de accountantsopleiding voldoende diepgang krijgt, luidt mijn vraag ook of de accountant zodanig bij de fiscale actualiteit betrokken is dat hij of zij daar voldoende grip op heeft en houdt.

Met vriendelijke groet,

drs. Renate Ekhart-van der Laan RB
senior adviseur kwaliteit & vaktechniek

deJong&Laan

Koningin Beatrixlaan 18
7681 AG Vroomshoop
+31546660697
+31623114248
jonglaan.nl

De Jong & Laan Beheer B.V., gevestigd te Vroomshoop, KvK 08153431. Op al onze diensten en werkzaamheden zijn onze algemene voorwaarden van toepassing. Deze algemene voorwaarden zijn gedeponereerd bij de KvK onder nr. 08153431, zijn in te zien op www.jonglaan.nl, en worden op verzoek kosteloos toegezonden.

Met vriendelijke groet,

Robert Hutchison
compliance officer