



**PER E-MAIL: [consultaties@nba.nl](mailto:consultaties@nba.nl)**

Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie  
van Accountants  
Postbus 242  
2130 AE HOOFFDORP

Amersfoort, 17 december 2024

**Betref:** reactie consultatiedocument NBA-handreiking 1131 Toepassing ViO.

Geachte heer of mevrouw,

Graag maken wij gebruik van de gelegenheid om te reageren op het in aanhef genoemde consultatiedocument. Wij hebben met belangstelling kennis genomen van het consultatiedocument en willen met onze reactie graag een bijdrage leveren aan verbetering van de handreiking. Die verbetering is belangrijk omdat uit de reacties op het eerdere consultatiedocument wijzigingsvoorstellen ViO (najaar 2023) bleek dat de ViO als complex wordt ervaren en steeds meer voer voor specialisten dreigt te worden.

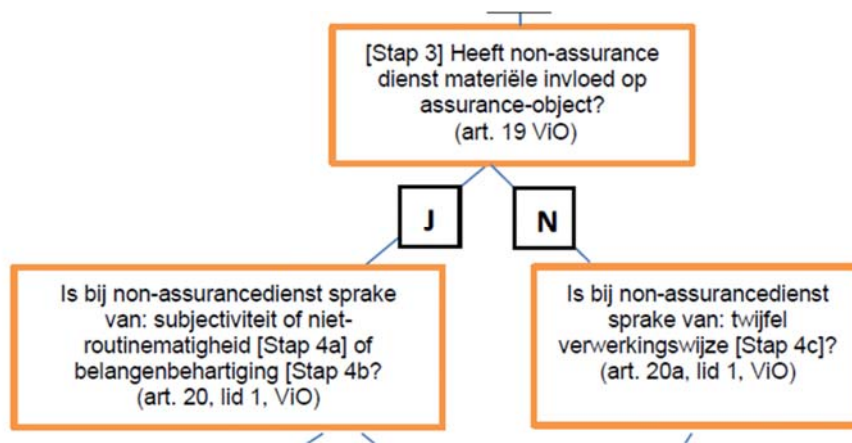
Onze reactie bevat inhoudelijk commentaar en op het einde een punt van redactioneel commentaar.

**Stroomschema samenloop dienstverlening (niet OOB): stap 4c niet juist gepositioneerd**

Artikel 20a, eerste lid ViO luidt:

*Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren bij een verantwoordelijke entiteit niet zijnde een organisatie van openbaar belang, als de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk aan die entiteit een non-assurance-dienst verleent of heeft verleend die **van invloed is op het assurance-object** [vetgedrukt door CROP] en een verwerkingswijze in het assurance-object tot gevolg heeft waarvan het assurance-team betwijfelt of deze verwerkingswijze passend is.*

Deze bepaling correspondeert met stap 4c en is in het stroomschema (pagina 8) als volgt weergegeven:



Het stroomschema stelt – ten onrechte – dat alleen aan artikel 20a eerste lid ViO (stap 4c) kan worden toegekomen wanneer (via stap 3) de non-assurance-dienst geen materiële invloed heeft op het assurance-object. Dit is onjuist: artikel 20a eerste lid ViO geldt namelijk zodra een non-assurance-dienst invloed heeft op het assurance-object en het maakt daarbij niet uit of die invloed al dan niet materieel is.

### Definities fiscale dienst en fiscale transactie niet toegelicht

Meerdere reacties op het eerdere consultatiedocument wijzigingsvoorstellen ViO (najaar 2023) vroegen om opheldering over de definities van fiscale dienst en fiscale transactie. Nu geen gehoor is gegeven aan deze oproepen, zien wij graag – voor een juist begrip van ViO artikel 18a – dat de Handreiking toereikend antwoord geeft op de volgende vragen:

1. Wat moet worden verstaan onder de begrippen ‘fiscale dienst’ en ‘fiscale transactie’?
2. Wat is het verschil tussen een ‘fiscale dienst’ en een ‘fiscale transactie’?
3. Kan een ‘fiscale transactie’ ook onderdeel zijn van een ‘fiscale dienst’?
4. Wat is de reden dat bij ‘fiscale transactie’ wordt gesproken over ‘voorstellen’ terwijl bij ‘fiscale dienst’ gesproken wordt van ‘verlenen’?

### Paragraaf 2.7.2.2 (het opstellen van fiscale berekeningen) mist belangrijke nuances

De handreiking stelt bij stap 1 dat het opstellen van fiscale berekeningen een non-assurance-dienst is en noemt als voorbeelden (i) het berekenen van acute of latente posities vennootschapsbelasting in de jaarrekening, (ii) het berekenen van een suppletie omzetbelasting of (iii) het berekenen van af te dragen loonbelasting en sociale lasten. Bij stap 3 merkt de handreiking op: ‘indien de post belastingen een materiële post is binnen de jaarrekening als assurance-object, dan is sprake van materiële invloed’.

De handreiking gaat eraan voorbij dat fiscale berekeningen (voorbeelden i en iii) veelal zien op het toepassen van een wettelijk tarief op een bepaalde fiscale grondslag (zoals resultaat voor belastingen of loon voor loonheffing). Zelfs wanneer de post belastingen een materiële post binnen de jaarrekening is, wil dat niet zeggen dat de berekening van wettelijk tarief maal een materiële grondslag een risico van zelftoetsing meebrengt. Het risico van een dergelijke berekening zit immers niet in de toepassing van het wettelijk tarief op de door de accountant gecontroleerde winst voor belasting (ook niet wanneer de post materieel is): dat is een zuiver objectieve berekening die onterecht door de handreiking als non-assurance-dienst die samenloopt met de controle wordt neergezet. Het treffen van maatregelen is in een dergelijke situatie enkel voor de Bühne en werkt samen met de documentatieverplichting onnodig kostenverhogend.

Het risico van zelftoetsing kan spelen wanneer sprake is van subjectieve elementen in de berekening van de grondslag en wanneer de accountantspraktijk (of een netwerkorganisatie) eerder heeft geadviseerd over invulling van die subjectieve elementen zonder dat sprake was van een pleitbaar standpunt<sup>1</sup>. Alleen in die situaties – en dus niet wanneer een objectieve berekening ziet op een materiële post binnen de jaarrekening – zal de accountant het stappenplan moeten doorlopen en worden maatregelen getroffen waar dat nodig is. De handreiking mist de hiervoor beschreven nuances.

Wat betreft het berekenen van een suppletie omzetbelasting (voorbeeld ii), gaat de handreiking eraan voorbij dat suppleties veelal het gevolg zijn van (één of meerdere) objectieve controlecorrecties. In dergelijke situaties is geen sprake van zelftoetsing.

In de praktijk kunnen belastingberekeningen (naast subjectief) ook complex zijn. Dit zal uiteraard afhangen van de kennis en ervaring van de professional die de berekening maakt. Maar complexiteit wijst niet op een bedreiging van de onafhankelijk, doch op een mogelijke bedreiging van het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. Het zou de handreiking sieren wanneer er op gewezen wordt dat in dergelijke situaties van complexiteit geen sprake is van samenloop waarop de artikelen 18 t/m 20a ViO van toepassing zijn, doch van een mogelijke bedreiging waarop artikel 21 VGBA van toepassing is.

### **Paragraaf 2.7.2: stap 2c (fiscaal pleitbaar standpunt) roept vragen op**

De handreiking is weinig concreet over de praktische toepassing van artikel 18a ViO. Volgens dit artikel ontstaat een verbod wanneer aan een fiscale dienst of fiscale transactie geen pleitbaar standpunt ten grondslag ligt, terwijl de dienst of transactie invloed heeft op het assurance-object.

---

<sup>1</sup> Hiervan kan sprake zijn wanneer een dergelijk advies voor de invoering van artikel 18a ViO is verstrekt.

Wij hebben navolgende vragen over de praktische toepassing van artikel 18a ViO en zijn van mening dat de handreiking op dergelijke vragen (waarvan wij weten dat deze vragen ook bij andere accountantspraktijken leven) een antwoord zou moeten geven.

1. Stel dat de fiscale nevendienst het verzorgen van een aangifte omzetbelasting betreft. Een dergelijke aangifte omvat een grote hoeveelheid standpunten: o.a. standpunten inzake af te dragen omzetbelasting, standpunten inzake te vorderen omzetbelasting en kan onderworpen zijn aan vele fiscale regelingen (o.a. margeregeling, reisbureau-regeling, BUA, etc.). Aan deze veelheid van standpunten liggen bovendien vele bronbescheiden (facturen) ten grondslag waarbij elk bronbescheid invloed kan hebben op het bedrag van de aangifte en daarmee op het assurance-object. Nu artikel 18a ViO uitdrukkelijk geen materialiteitsoverwegingen bevat voor de overweging of bij een fiscale dienst sprake is van een pleitbaar standpunt, vragen wij u hoe en met welke diepgang (op niveau van elk standpunt en daarmee op het niveau van bronbescheiden, op niveau van elke onderliggende fiscale regeling?) de accountant dient vast te stellen dat sprake is van een pleitbaar standpunt?
2. De Tax Principles van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) legt haar leden in artikel 3 op dat ingenomen fiscale standpunten ten minste pleitbaar moeten zijn. Een dergelijke verplichting volgt ook uit de Code of Conduct van de NOB. Kan het NOB lidmaatschap van de fiscalist uit het netwerk van de accountant, voor de accountant nog relevant zijn bij zijn beoordeling of sprake is van een pleitbaar standpunt? Met andere woorden: mag de accountant vanwege het NOB lidmaatschap en een adequaat functionerend kwaliteitsstelsel van de fiscalist erop vertrouwen dat het fiscale standpunt pleitbaar is ('systeemgericht') of dient de accountant zelf vast te stellen dat het fiscale standpunt pleitbaar is ('gegevensgericht')?
3. Op welke wijze dient de aanwezigheid van een pleitbaar standpunt als grondslag voor de fiscale dienstverlening te worden gedocumenteerd:
  - a. Ingeval op basis van wet- en regelgeving een pleitbaar standpunt is ingenomen, kan dan worden volstaan met een verwijzing naar de wet- of regelgeving in haar geheel? Of moet worden verwezen naar de vindplaats op artikelniveau?
  - b. Idem voor een situatie van jurisprudentie: kan dan worden volstaan met verwijzing naar jurisprudentie in zijn algemeenheid?

Wij hebben bovengenoemde vragen eerder dit jaar ook aan de NBA helpdesk voorgelegd (casus M2024-01-0044). Omdat de NBA helpdesk niet het juiste loket bleek voor onze vragen, heeft de subcommissie Ethiek ons later een korte reactie gestuurd. In die korte reactie stelt de subcommissie Ethiek ten aanzien van onze vragen 1 en 2 dat wij (ten onrechte) stellen dat de accountant dient vast te stellen dat sprake is van een pleitbaar standpunt: "*echter dat vraagt*

*ViO artikel 18a niet. Het gaat erom dat de accountant alert is als er geen pleitbaar standpunt aan ten grondslag ligt*". Een dergelijke reactie helpt ons en andere accountantspraktijken helaas niet verder. Het is geen kwestie van semantiek: de (weliswaar) negatieve formulering van artikel 18a ViO betekent in de praktijk dat de accountant wel degelijk in alle gevallen positief<sup>2</sup> moet beoordelen of een standpunt al dan niet pleitbaar is teneinde te bepalen of er wel of geen sprake is van een verbod.

Overigens liet de subcommissie Ethiek ons ook nog weten dat *"bij routinematige werkzaamheden is er geen onderzoeksplicht. Is sprake van een speciale constructie/discutabel fiscaal advies/uitzondering, dan: onderzoeken, schakelen met fiscalist en evt. voorleggen aan de fiscus"*. Hoewel dit standpunt niet op de ViO en de toelichting bij de ViO terug te voeren lijkt<sup>3</sup>, missen wij – indien dit inderdaad de visie van de NBA is – een dergelijk standpunt in de voorliggende handreiking.

Daargelaten dat de reactie van de subcommissie Ethiek onze vragen niet voldoende heeft beantwoord, hechten wij eraan dat de handreiking – mede gelet op de inhoud van uw consultatieverzoek: *"zijn voorbeelden duidelijk of is een bepaalde toelichting nodig?"* – toereikende antwoorden geeft op onze vragen die daadwerkelijk in de dagelijkse praktijk van meerdere accountantspraktijken leven.

### ***De reikwijdte van artikel 18a ViO is te ruim***

Wij zijn ons bewust dat uw consultatie ziet op de handreiking en niet op de ViO zelf (en de toelichting daarbij). Toch menen wij dat er belangrijke discussie speelt in de dagelijkse praktijk van meerdere accountantspraktijken over het punt dat bij het verbod van artikel 18a ViO (anders dan bij de artikelen 19 en 20 ViO) geen ruimte bestaat voor afwegingen op grond van materialiteit. Artikel 18a ViO geldt namelijk zodra een fiscale dienst of fiscale transactie invloed (ongeacht de mate daarvan) heeft op het assurance-object.

Ingeval fiscale diensten aan de assurance-cliënt niet vanuit het netwerk van de accountant worden geleverd, is geen sprake van een risico uit hoofde van zelftoetsing. De accountant zal in dat geval bij zijn assurance-opdracht nagaan of de verwerking van dergelijke fiscale diensten

---

<sup>2</sup> Zie (bijvoorbeeld) ook de positieve formulering in de consultatiehandreiking bij stap 2c: *"De accountant moet ook beoordelen of de door de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk verzorgde belastingaangifte de posities die in de aangifte worden ingenomen een pleitbaar standpunt hebben."*

<sup>3</sup> De opmerking dat bij routinematige werkzaamheden geen onderzoeksplicht geldt is niet terug te voeren op artikel 18a ViO en evenmin op de toelichting. Of werkzaamheden wel of niet routinematig zijn, speelt alleen een rol bij artikel 20 ViO (eerste lid, letter a) maar niet bij artikel 18a ViO. De toelichting bij artikel 18 stelt: *"routinematige handelingen en handelingen van verwaarloosbare betekenis vallen over het algemeen niet onder deze taken"*. Maar deze toelichting geldt voor artikel 18 ViO en (nog) niet voor artikel 18a ViO.

in het assurance-object niet leidt tot een afwijking van materieel belang in het assurance object.

Wij hebben de NBA eerder dit jaar via de helpdesk (casus M2024-01-0044) de volgende vraag voorgelegd:

4. Kunt u aangeven waarom de accountant bij externe fiscale diensten (buiten de scope van artikel 18a ViO) wel materialiteitsoverwegingen hanteert, terwijl hij bij fiscale diensten uit het eigen netwerk (binnen de scope van artikel 18a ViO) geen materialiteitsoverwegingen mag hanteren en zodoende voor elke fiscale dienst moet overwegen of sprake is van een pleitbaar standpunt (en daarnaast of de dienst juist verwerkt is)?

De NBA of de subcommissie Ethiek heeft niet inhoudelijk gereageerd op onze vraag.

Wij zijn primair van mening dat het onjuist is om de accountant bij samenloop met fiscale diensten uit het eigen netwerk geen materialiteitsoverwegingen te laten hanteren (daar waar hij dat wel doet voor externe fiscale diensten buiten het netwerk), terwijl het assurance-oordeel over de jaarrekening – waarin de invloed van fiscale diensten uit eigen netwerk of externe fiscale diensten is verwerkt – vervolgens wel materialiteitsoverwegingen bevat.

Subsidiair zijn wij van mening dat artikel 18a ViO onnodig verzwarend is ten opzichte van de Code of Ethics:

- Artikel 18a ViO stelt dat voor alle fiscale diensten en voorgestelde fiscale transacties van de accountantspraktijk (inclusief netwerk) een pleitbaar standpunt nodig is ongeacht de materialiteit.
- De Code of Ethics (paragraaf 604.4) dwingt alleen een pleitbaar standpunt – ongeacht materialiteit (paragraaf 600.11.A2) – af voor zover de accountantspraktijk (inclusief netwerk) direct of indirect een fiscale behandeling (i) heeft geadviseerd en (ii) een belangrijk doel van deze behandeling was gericht op belastingontwijking. Voor alle andere fiscale diensten en voorgestelde transacties bestaat binnen de Code of Ethics expliciet ruimte om overwegingen van materialiteit toe te laten. Dit volgt uit paragrafen 600.10 A1 / 604.1.

Wij zijn van mening dat de reikwijdte van artikel 18a ViO zich conform de Code of Ethics behoort te beperken tot fiscale adviezen waarbij belastingontwijking een belangrijk oogmerk van het advies is. Dit speelt dan bij bepaalde onderdelen van fiscale advisering (paragraaf 2.7.2.3 van de handreiking), maar niet bij fiscale berekeningen of fiscale aangiften die niet aan die voorwaarden voldoen. Het voorschrijven van stap 2c bij alle vormen van fiscale dienstverlening gaat ons te ver.

**Paragraaf 2.7.9 (dienstverlening duurzaamheidsverslaggeving) is niet concreet genoeg**

De handreiking bevat slechts drie voorbeelden van mogelijke non-assurance dienstverlening die samenloopt met de assurance-opdracht ten aanzien van het duurzaamheidsverslag. De handreiking miskent dat alle vormen van samenloop die in hoofdstuk 2 zijn behandeld vanuit samenloop met een assurance-opdracht van de jaarrekening ook – maar mogelijk met andere afwegingen of conclusies – kunnen samenlopen met de beoordeling van het duurzaamheidsverslag. Dit is ook aan de orde ingeval de accountantspraktijk twee parallelle assurance-opdrachten heeft: die ten aanzien van de jaarrekening en die ten aanzien van het duurzaamheidsverslag.

**Redactioneel**

Pagina 11: de eerste zin van de laatste alinea voor stap 3 loopt niet. Die zin luidt: *“Indien wordt deelgenomen aan het besluitvormingsproces en / of betrokkenheid is bij onder dat er sprake is van een pleitbaar standpunt, dan is op grond van artikel 18 ViO en artikel 18a ViO samenloop van dienstverlening niet toegestaan.”*

Wij danken u voor de gelegenheid om te reageren op uw consultatiedocument en vertrouwen erop dat u onze reactie waardeert. Indien gewenst, zijn wij bereid tot verdere toelichting.

Met vriendelijke groet,

drs. J.W. Wiersma RA  
compliance officer