

ten, sinds jaren gehuldigde opvatting van den omvang van de taak, zoowel van inspecteur als rijksaccountant zooals de H.R. deze ziet.

Drs. Nye acht deze opvatting onjuist om twee redenen:

1e. dat de rijksaccountant op zoodanige wijze de aangiften heeft te controleeren dat hij op goede gronden overtuigd is van de *juistheid* der medegedeelde uitkomst.

Daartegenover merk ik op, dat naar de opvatting der belastingadministratie het in te stellen onderzoek geen juistheid ten aanzien van de aangifte behoeft aan te toonen, doch slechts de *aannemelijkheid*, voor zoover dat in de gegeven omstandigheden bereikbaar is. Met nadruk wijs ik er op, dat dit laatste een zeer belangrijke factor is.

De rijksaccountant toch kan niet zooals zijn collega public-accountant de administratie organiseren of reorganiseeren, moet het doen met het materiaal dat er is als hij op onderzoek komt.

De doelstelling voor den rijksaccountant ligt derhalve geheel anders dan collega Nye veronderstelt en daarmee ook de controle!

De H.R., deze beperkte doelstelling als juist aanvaardende, vraagt zich dan ook alleen, in voorkomende gevallen af, of de rijksaccountant die taak op behoorlijke wijze heeft vervuld. Zoo ja, dan is van een ambtelijk verzuim nooit sprake.

2e. dat de taak van Inspecteur en Rijksaccountant niet dezelfde zijn, de H.R. wel de taak van den Inspecteur juist opvat, niet die van den accountant.

De motiveering van dit standpunt berust op de overweging dat Inspecteur, zooals Drs. Nye beweert, „leek” is — iets wat zeker niet geheel op gaat! — de rijksaccountant deskundige.

Ongetwijfeld bestaat een verschil tusschen beide functionarissen, maar ..... daar volgt toch op zichzelf nog niet uit dat de deskundige „zich onder alle omstandigheden begeeft in het nasporen en waardeeren van alle gegevens die uit de boekhouding, of wel aan de hand daarvan uit andere omstandigheden kunnen worden getrokken”.

Dat doet m.i. de public-accountant — en terecht! — evenmin in geval van „investigations”.

En dat zijn toch ongetwijfeld de door de rijksaccountants in te stellen onderzoeken allemaal.

't Wil mij voorkomen, dat in dergelijke gevallen ook regelmatig met een onderzoek in groote trekken wordt begonnen. Geeft dit aanleiding tot critiek dan rijzen er twee mogelijkheden:

a. van een verder onderzoek wordt afgezien (onderzoeken bij credietaanvragen, overname van zaken e.d.)

b. het verdere onderzoek wordt ingesteld.

Eerst dan komt de vraag aan de orde in welken omvang dan volledig is te onderzoeken!

Dat een dergelijke beroepsuitoefening zou leiden tot degradatie van het beroep, kan ik dan ook in geen enkel opzicht onderschrijven.

Integendeel is het meer wetenschappelijk en ter voorkoming van mogelijke verkwisting van arbeid ook meer economisch, bij investigations vooraf te rade te gaan, *hoever* het onderzoek zich moet uitstrekken om het bepaalde doel te bereiken. Dikwijls zal blijken, dat een controle van de administratie in vollen omvang niet doelmatig is.

W. N. DE BLAHEY.

## FUNCTIE, TAAK EN VERANTWOORDELIJKHEID VAN DEN RIJSACCOUNTANT

Het artikel van collega Nije in het laatstverschenen Decem-bernummer van dit orgaan heeft, zooals terecht opgemerkt werd, het bovenstaande onderwerp geenszins uitgeput.

Collega Nije komt, als ik zijn artikel goed ontleed heb, tot de volgende conclusies.

1°. Het arrest van den Hoogen Raad van 23 November 1938 (B. no. 6782) getuigt van een onjuiste opvatting van functie, taak en verantwoordelijkheid zoowel van den Rijks-accountant als van den Belastinginspecteur.

2°. De Rijksaccountant welke het eerste onderzoek instelde heeft geen volkomen controle verricht.

3°. De bij het eerste onderzoek niet ontdekte feiten hadden redelijkerwijze toentertijde aan het licht behooren te komen. Dientengevolge kon de Inspecteur en met hem de Hooge Raad zich niet op de leer van het novum beroepen.

Het wil mij voorkomen, dat met die drie punten van critiek ook drie geheel verschillende problemen naar voren zijn gebracht.

In de eerste plaats dient te worden uitgemaakt welke de functie, taak en verantwoordelijkheid van den Rijksaccountant zijn. De beantwoording van deze vraag zal zich dienen toe te spitsen op de verschilpunten met de functie, taak en verantwoordelijkheid van den openbaren accountant.

In de tweede plaats zal dienen te worden nagegaan of het eerste onderzoek een volkomen dan wel een fragmentarisch onderzoek is geweest.

Ten derde en dit is een kwestie van fiscaal recht, komt de leer van het novum hier onder het aspect van de controle-techniek naar voren.

De theorie van prof. Limperg betreffende het door den accountant gewekte vertrouwen heeft in de eerste plaats het oog op den openbaren accountant, die belast is met de regelmatige controle van het administratieve apparaat.

Als de openbare accountant echter de functie heeft van vertrouwensman in het maatschappelijk verkeer, dan kan men nog niet zeggen, dat hetzelfde precies zoo geldt voor den Rijksaccountant. De Rijksaccountant als ambtenaar-werknemer kan ten hoogste de functie vervullen van vertrouwensman van de Overheid, hoe maatschappelijk zijn taak overigens ook zijn moge. Als zoodanig ontleent hij zijn verantwoordelijkheid aan zijn opdrachtgeefster, de Overheid. In het concrete geval wil dit zeggen, dat de Rijksaccountant zijn taak naar het inzicht van zijn opdrachtgeefster dient te vervullen. Eenig verzet tegen het uitvoeren van de hem opgedragen taak, op grond van het feit, dat naar zijn meening de taakomschrijving een onvolkomen controle tengevolge zou hebben, is uit den boeze. Zoo hiervan dan nog geen ontslag het gevolg zou zijn, zou de promotiekans toch zeer in zijn nadeel beïnvloed worden. Karakter toonen zal in het algemeen bij den internen accountant-werknemer in het particuliere bedrijfsleven altijd nog beter mogelijk zijn, alhoewel de kans op ontslag hier grooter is.

In wezen is de verantwoordelijkheid van den Rijksaccountant terug te brengen tot de verantwoordelijkheid van de Overheidsorganen die hem zijn taak opdragen. Dus het Hoofd van het Accountantsbureau, die op zijn beurt zijn taakomschrijving weer zal moeten doen afhangen van de algemeene instructies, welke de Inspecteur van den Rijksaccountantsdienst hem verstrekt, terwijl deze wederom afhankelijk is van den Minister.

Nu zal van taakomschrijving in de beteekenis van gedetailleerd aangeven welke controlehandelingen verricht moeten worden en welke dienen te worden nagelaten in het algemeen geen sprake zijn. Wel zou het mogelijk zijn, dat bijvoorbeeld

een beperkte tijd voor controleonderzoeken beschikbaar werd gesteld, hetgeen in verband kan staan met de overbelasting van de Rijksaccountantsbureaux of, wat hetzelfde is, met de onderbezetting wat controleerend personeel aangaat.

Gesteld nu, dat de zaak zoo staat, dan zal de Rijksaccountant binnen den hem gegeven tijd niet alle controlemiddelen kunnen toepassen en zal hij moeten volstaan met een globaal onderzoek. Hem blijft dan alleen over om binnen het kader van de beperkte termijn zijn controlemethodes zoo rationeel mogelijk te kiezen. Hem treft dus alleen de blaam als hij bij die keuze niet op de juiste wijze te werk is gegaan.

Overigens vloeit taakomschrijving op het terrein der accountantscontrole vanwege de Overheid reeds tot op zekere hoogte voort uit het feit, dat de onderzoekingen steeds een specifiek doel beoogen; het zijn meest typische investigations.

Men zou de kwestie kunnen vergelijken met den Rijkskeuringsdienst voor waren welke voor de menschelijke consumptie bestemd zijn het certificaat, dat een particulier bureau voor warenonderzoek kan afgeven. De particuliere instelling zal steeds alle chemische reacties dienen toe te passen welke de huidige stand der wetenschap kent om een zoo groot mogelijke garantie te geven aangaande de zuiverheid der eetwaren. Mocht de Rijkskeuringsdienst voor eetwaren overbelast zijn dan treft niet den ambtenaren de blaam indien zich gevallen van vergiftiging voordoen, maar de Overheid zelve.

Indien men nu tot het tweede punt overgaat dan staat het niet vast, dat zelfs indien het onderzoek een volkomen controle is geweest, er geen feiten aan den speurzin van den Rijksaccountant zouden kunnen zijn ontsnapt. Hierbij dient te worden opgemerkt, dat de meening van collega *Nije*, dat de accountant die zich bepaalt tot een beperkt — dus onvolkomen — onderzoek een detective geworden is, blijkbaar berust op een misvatting ten aanzien van het detectiveonderzoek in het algemeen. Ook de detective, of beter de Overheidsfunctionarissen van het politiekorps, dienen geen greep uit het feitenmateriaal te doen maar dienen alle feiten en vermoedens na te pluizen. Zou hiertoe te weinig tijd of te weinig personeel beschikbaar zijn, dan is het de Overheidsinstantie die de blaam treft, niet den individueelen speurder.

De mogelijkheid is niet uitgesloten, dat de vooruitgang der controletechniek een rol gaat spelen bij een later plaatsvindend onderzoek. In het onderhavige geval waarin een onderzoek voor de omzetbelasting tot het ontdekken van fraude leidde kan de toepassing van andere, betere, methodes tot het betere resultaat hebben bijgedragen. Met volkomenheid of onvolkomenheid van het onderzoek behoeft dit niets te maken te hebben. Integendeel, men zou veeleer kunnen verwachten, dat een onderzoek ten behoeve van de inkomsten- en vermogensbelasting ingesteld, minder gelegenheid biedt tot een onvolkomen onderzoek, althans tot taakbeperking, dan een onderzoek voor de omzetbelasting. Bij de bepaling van de omzet kunnen toch verschillende factoren buiten beschouwing blijven, die voor de vaststelling van het inkomen wel nauwkeurig dienen te worden onderzocht.

Het ligt derhalve voor de hand het verschillende resultaat niet zoo zeer aan de onvolledigheid van de eerste controle dan wel aan de toepassing van meer verfijnde methodes bij het tweede onderzoek toe te schrijven. Beide onderzoeken kunnen volkomen geweest zijn indien men de speciale doelstelling van elk van beide in aanmerking neemt; door de specialisatie van het onderzoek ten behoeve van één belasting, welke haar eigen bijzonderheden heeft, kan een verbeterde controletechniek ontstaan. Dat hieruit dan conclusies kunnen voortvloeien, welke achteraf voor de andere belastingen van belang worden, is een tweede.

Daarnaast is het aan twijfel onderhevig of de later ontdekte

feiten bij het eerste onderzoek aan het licht hadden dienen te treden als de belastingplichtige het bestaan van bepaalde administratieve gegevens eenvoudigweg ontkent. Het recht tot huiszoeking wordt pas dan van toepassing als reeds een duidelijk vermoeden van fraude geleverd kan worden. Het door collega *Nije* zoo gesmade detective zijn speelt hierbij ongetwijfeld een rol. Men komt hiermede echter op subjectief terrein, waarop niet langer uitsluitend de stand der controletechniek en de bevoegdheden van de Overheid, maar ook de individuele bekwaamheid en aanleg van den controleerenden ambtenaar een rol zullen spelen.

Zonder nu in details te willen treden omtrent de ontwikkelingsgang, welke de leer van het novum in het belastingrecht doorgemaakt heeft, zal het toch ongetwijfeld begrijpelijk zijn, dat de fiscale rechter wel degelijk rekening zal houden met alle omstandigheden welke oorzaak zijn geweest van het niet ontdekken van de ontduiking in eerste instantie. Heeft de belastingplichtige hierbij een actieve rol gespeeld, zooals wij reeds aanstipten toen er sprake was van het verzwijgen van of uitdrukkelijk ontkennen van het aanwezig zijn van administratieve gegevens, dan dient mijns inziens de leer van het novum te worden toegepast in het nadeel van belastingplichtige. Mocht daarentegen het actieve optreden van den fiscaal ambtenaar hiaten toonen dan dient inderdaad de leer van het novum geen premie te stellen op ambtelijke onbekwaamheid of ondeskundigheid.

Hierbij blijft dan nog altijd als strijdvraag over of een betere controlemethode al bekend had kunnen zijn op het oogenblik van het eerste onderzoek. Hieromtrent moge hier alleen opgemerkt worden, dat iets nieuws nooit direct gemeengoed is, maar zich pas geleidelijk inburgert, ook in de kringen van ons beroep.

Moge het bovenstaande als aanvulling van het door collega *Nije* ten berde gebrachte beschouwd worden. Op volledigheid wordt geenszins geboogd.

J. DELMONTE.

---

## DE ACCOUNTANT ALS BELASTINGAMBTENAAR

---

Met belangstelling nam ik kennis van het artikel van den Heer *Nye* in het December nummer van de M.A.B. en gaarne geef ik gehoor aan zijn oproep dit geval ook eens te belichten van de zijde van den Rijksaccountant. Te meer is mij dit aangenaam, daar ik misverstand meen te bespeuren en wel misverstand op verschillend gebied. Mijne ervaring heeft mij geleerd dat het goed is geen onnoodig misverstand te laten bestaan.

In de eerste plaats zie ik misverstand wat betreft het aansnijden van dit onderwerp in het algemeen naar aanleiding van de zaak in kwestie. Uit het Arrest B. 6782 blijkt — de zaak zelf is mij uiteraard volkomen onbekend — dat de administratie gebrekkig was, daar zij fouten vertoonde, dat de gegevens wel boekhoudkundig juist waren verwerkt, doch dat de Inspecteur bij de oplegging van den navorderingsaanslag meende den aanslag ad. f 2500,— te moeten verhoogen tot niet minder dan f 6500,— wegens vermoedelijk onjuiste vermelding van de winkelontvangsten. De Raad van Beroep was, wat dit laatste betrof, van dezelfde meening, doch stelde om bijredenen de aanslag op f 4500,—, dus op bijna het dubbele van den oorspronkelijk opgelegden.

Deze bijzonderheden zijn van belang, daar zij uiteraard van invloed zijn geweest bij de uitspraak van den Raad, die immers slechts betrekking heeft op den aanslag in kwestie.

Voor al bij uitspraken waar de betekenis van het nieuwe feit en de vraag in hoeverre sprake is van ambtelijk verzuim