

NIEUWS INZAKE WETGEVING, RESOLUTIES EN BESLIS- SINGEN OP HET GEBIED DER BELASTINGEN

BEDRIJFSMATIGE UITOEFENING VAN HET ACCOUNTANTSBEROEP

door Mr Dr E. Tekenbroek

De Hoge Raad heeft d.d. 23 Januari 1952 een arrest gewezen, dat in verband met de lezerskring van dit blad in deze rubriek vermelding verdient.

Uit het reeds gepubliceerde gedeelte van dit arrest blijkt, dat het uitvoerig gemotiveerd is. Ik meen derhalve goed te doen de Hoge Raad zelf aan het woord te laten door dit gepubliceerde gedeelte hieronder te laten volgen.

„Bij een accountantsassociatie is het in dienst zijn ook van gediplomeerde medewerkers denkbaar in een vorm, welke het karakter van het vrije beroep onaangetast laat.

„Het accountantsberoep behoeft door het aantrekken van gediplomeerd personeel het karakter van beroepsuitoefening met name niet te verliezen, indien de taak, welke aan dit personeel wordt opgedragen en de leiding, welke aan dit personeel wordt gegeven, zodanig zijn, dat het eigenlijke accountantswerk in wezen blijft het werk van de leden van de maatschap zelf en deze zich wat de arbeid van hun medewerkers betreft niet beperken tot algemene leiding en controle.

„Het karakter van beroepsuitoefening behoeft evenmin verloren te gaan, indien de aard van de arbeid van de medewerker in hoofdzaak bestaat in het verwerven van praktische bedrevenheid door de pas afgestudeerde tot dusver nog slechts theoretisch geschoolde accountant, althans dit element op de voorgrond treedt tegenover het belang van de arbeid van de medewerkers voor de organisatie van het kantoor en deszelfs capaciteit.

„Zodanige gevallen zullen echter in het algemeen slechts bij een intensieve bemoeiing van de leden van de associatie met hun medewerkers en mitsdien bij een naar verhouding tot die leden beperkt aantal medewerkers voorkomen.

„In de regel zal er dan ook geen sprake van zijn dat de associatie door de tewerkstelling van medewerkers op de aangegeven voet haar klanten-aantal zal kunnen verveelvoudigen.

„Indien echter een accountantsassociatie door de tewerkstelling van medewerkers wel komt tot het bijstaan van een veelvoud van het aantal klanten hetwelk zij zonder die krachten op behoorlijke wijze zou kunnen bedienen zal zulks veelal een aanwijzing vormen dat zij die medewerkers een grote vrijheid laat en hen meer zelfstandig laat optreden.

„Wat nu de mate van zelfstandigheid van de bij belanghebbende in dienst zijnde medewerkers betreft heeft de Raad vastgesteld, dat de gediplomeerde medewerkers in de meeste gevallen het werkschema ontwierpen, voorts zich bezig hielden met de volgens dit schema te verrichten werkzaamheden, ten slotte in veel gevallen een concept-rapport opstelden en dat deze werkzaamheden voor de vennoten een besparing van arbeid — en wel van eigenlijke accountantsarbeid — vormden.

„De Raad heeft nu wel daarnaast overwogen, dat haar leden alle besprekingen van belang persoonlijk voerden, de gehele adviespraktijk

„uitoefenden, soms zelf het werkschema en in talrijke gevallen ook het „rapport ontwierpen, doch de Raad is kennelijk juist op grond van deze „feiten van oordeel geweest, dat de eigen accountantsarbeid van haar „leden een zodanig beslag op hun werkkraacht moet hebben gelegd, dat, „wat betreft de accountantsarbeid van de gediplomeerde medewerkers, „hun functie niet anders dan algemeen leidinggevend en controlerend kan „zijn geweest, en dat met name wat betreft de door de medewerkers ont- „worpen werkschema's en rapporten — al werden zij ook door de ven- „noten nagezien, en, wat de rapporten betreft, ondertekend en al bleven „deze laatste voor de verantwoordelijkheid van die vennoten — deze voor „de eigenlijke accountantsarbeid typische werkstukken waren en bleven „werkstukken van de medewerkers en niet werden tot werkstukken van „een der vennoten zelf.

„Voorts heeft de R.v.B. wat het karakter van de functie van de mede- „werkers en hun plaats op het kantoor der associatie betreft vastgesteld, „dat, gelet op het in verhouding tot dat der vennoten ook in het onder- „havige boekjaar grote aantal gediplomeerde medewerkers, aannemelijk „is, dat de werkzaamheden van deze medewerkers voor de vennoten een „dergelijke besparing van accountantsarbeid betekenden, dat zij daardoor „konden komen tot het bijstaan niet alleen van meer, maar zelfs van een „veelvoud van het aantal cliënten, hetwelk zij zonder hulp van deze me- „dewerkers zouden hebben kunnen bedienen, uit welke feitelijke vast- „stelling de Raad kennelijk heeft afgeleid, gelijk hij kon en mocht, dat in „het onderhavige geval de functie der medewerkers in hoofdzaak door „hun betekenis voor de organisatie en de capaciteit van het kantoor be- „paald werd.”

Ik moge volstaan met een paar korte aantekeningen.

In overeenstemming met vroegere arresten blijft de H.R. in het feit, of de tewerkstelling van medewerkers er toe leidt dat een veelvoud van het aantal cliënten, hetwelk zonder die medewerkers zou kunnen worden bediend, wordt bijgestaan, een belangrijke aanwijzing in deze zin zien. Ik lees in het arrest niet, dat een accountantsassociatie, die dank zij het werk van niet gediplomeerde medewerkers (die doorgaans procuratiehouders worden genoemd) een veelvoud van cliënten weet te bedienen, in deze buiten schot zou blijven.

Het treft intussen, dat in vroegere arresten van de H.R. over de onderhavige materie (d.d. 21 Juni 1946 B 8135 en 8136) het criterium: „het kunnen bijstaan van een veelvoud van het aantal cliënten”, niet zo op de voorgrond trad. In die eerste arresten werd mede betekenis toegekend aan de grootte van het personeel, aan het tekenen met een firmanaam, aan het bloot in dienst hebben van bevoegde accountants en aan het terugtreden van het persoonlijk element in de beroepsuitoefening.

Voor de beantwoording van de vraag of door een bepaald accountantskantoor de praktijk al of niet bedrijfsmatig wordt uitgeoefend, is dus van belang de vraag of al of niet voldaan is aan het criterium dat de eigenaren van het kantoor door de tewerkstelling van medewerkers geacht kunnen worden een veelvoud van het aantal cliënten te bedienen, die zij zonder het werk van die medewerkers zouden kunnen bedienen. Wordt deze vraag bevestigend beantwoord, dan gaat voor de eigenaren van dat kantoor het rode lampje van art. 48a I.B. branden.

Het woord „veelvoud” geeft nogal een ruime speling. Een verdubbeling van het aantal cliënten is m.i. geen „veelvoud”. Ik word in deze op-

vatting gestaaft door de definitie, die Van Dale geeft van het begrip „veelvoud”: „het bedrag of grootheid die meerdere malen groter is dan een gegeven bedrag of een grootheid”.

Om een veelvoud van cliënten te kunnen bedienen is uiteraard nodig, dat de medewerkers de accountant werk uit handen nemen. Uit het arrest blijkt nu, dat eerst als dit werk voor de eigenlijke accountantsarbeid typisch werk is, men fiscale gevaren gaat lopen; immers dan pas wordt het mogelijk dat men een veelvoud van cliënten gaat bedienen. Men kan dus met vele assistenten werken zonder geacht te worden het accountantsberoep bedrijfsmatig uit te oefenen, mits die assistenten maar niet werk verrichten, dat typisch des accountants is.

In het arrest wordt terecht overwogen dat het ontwerpen van werkschema's en rapporten typische werkstukken voor de eigenlijke accountantsarbeid zijn. Van groot belang is in deze, dat de H.R. zijn fiat gaf aan de overweging van de Raad van Beroep, dat het controleren dier werkschema's en rapporten, en het ondertekenen van die rapporten door de accountants-eigenaar van het kantoor, zomede het verantwoordelijk zijn voor die rapporten, niet afdoet aan het feit, dat de medewerkers voor de eigenlijke accountantsarbeid typische werkstukken leverden. M.a.w. als men zijn medewerkers werkschema's en rapporten laat ontwerpen gaat men gevaren lopen.

De praktijk zal wel zo zijn, dat eerst als het aantal medewerkers t.o.v. het aantal partners bij een accountantskantoor groot wordt, de fiscus aanleiding zal vinden na te gaan of een bedrijfsmatige uitoefening van het accountantsberoep aanwezig geacht kan worden.
