

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

**NBA-handreiking 1113**

## **Inzage in de controledossiers van de openbaar accountant door de Belastingdienst**

20 oktober 2010

Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants

The logo for the Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) consists of a solid black horizontal bar above the letters 'NBA' in a bold, sans-serif font.

## NBA-handreiking 1113 Inzage in de controledossiers van de openbaar accountant door de Belastingdienst

NBA-handreiking 1113:	<b>Inzage in de controledossiers van de openbaar accountant door de Belastingdienst</b>
Van toepassing op:	Openbaar accountant die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantspraktijk die controleopdrachten uitvoert
Onderwerp:	Inzage in de controledossiers door de Belastingdienst
Datum:	20 oktober 2010
Status:	NBA-handreiking, geen dwingende bepalingen. Wanneer in de tekst het woord 'dient' of een synoniem daarvan wordt gebruikt, betreft het een verwijzing naar wettelijke of overige verplichtingen.
Relevante regelgeving:	<ul style="list-style-type: none"><li>• Wta Art. 20 en 26;</li><li>• Bta Art. 38a en 38b;</li><li>• Hoofdstuk A-140 van de VGC;</li><li>• NVAK-ass;</li><li>• NVAK-aav; en</li><li>• NV COS.</li></ul>

### Ten geleide

De in deze NBA-handreiking beschreven handelwijze is mede gebaseerd op wijzigingen in de Wta en het Bta met betrekking tot geheimhouding.

De Wta en het Bta zijn op dit moment nog niet zodanig gewijzigd dat de in deze NBA-handreiking vastgelegde procedure formeel mogelijk is. Het is niet duidelijk wanneer dit wel het geval zal zijn. Uit contacten met o.a. het ministerie van Financiën en de Belastingdienst is echter gebleken dat het uitblijven van de formele inwerkingtreding van de (voorgestelde) wijzigingen een eerdere toepassing van de procedure niet in de weg hoeft te staan.

Hetgeen in de NBA-handreiking wordt beschreven is derhalve met ingang van de datum van deze NBA-handreiking toepasbaar.

In Bijlagen 3 en 4 zijn de relevante teksten van de Wta en het Bta opgenomen. Hierin zijn de (voorgenomen) wijzigingen verwerkt alsof deze van kracht zijn.

## **Inzage in de controledossiers van de openbaar accountant door de Belastingdienst**

### **Inhoudsopgave**

<b>1</b>	<b>Inleiding</b>	<b>4</b>
<b>2</b>	<b>Scope NBA-handreiking</b>	<b>5</b>
<b>3</b>	<b>Beperkingen</b>	<b>6</b>
<b>4</b>	<b>Geheimhouding</b>	<b>7</b>
<b>5</b>	<b>Opdrachtbevestiging</b>	<b>8</b>
<b>6</b>	<b>Vastleggen van instemming van de controlecliënt</b>	<b>9</b>
<b>7</b>	<b>Procedure</b>	<b>10</b>
	<b>BIJLAGEN</b>	<b>12</b>
	Bijlage 1 Voorbeeldtekst op te nemen in de opdrachtbevestiging	13
	Bijlage 2 Voorbeeldtekst bevestiging van instemming	14
	Bijlage 3 Tekst Wta artikelen 20 en 26	15
	Bijlage 4 Tekst Bta artikelen 38a en 38b	16

## 1 Inleiding

Deze NBA-handreiking beschrijft een werkwijze voor inzage in controledossiers van de openbaar accountant (hierna te noemen accountant) door de Belastingdienst rekening houdend met de relevante wet- en regelgeving.

Een verzoek om inzage in een controledossier door de Belastingdienst dient door betrokken partijen met zorgvuldigheid te worden behandeld. De accountant en de Belastingdienst zijn gebonden aan de relevante wet- en regelgeving zoals de Algemene wet bestuursrecht (AWB) en de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Daarnaast is de accountant ook gebonden aan relevante bepalingen zoals opgenomen in de Wta en het Bta voor de wettelijke controle, en de VGC.

Per 16 december 2009 is de tot dat moment geldende gedragscode na overleg met het NIVRA en de NOvAA door het ministerie van Financiën ingetrokken (besluit CPP2009/2346M). In de toelichting op het intrekkingbesluit staat:

“Controlemedewerkers van de Belastingdienst voeren jaarlijks vele boekenonderzoeken uit. Om hun taak zo efficiënt en effectief uit te voeren, maken zij daarbij onder andere gebruik van de werkzaamheden die door de accountants in het kader van de wettelijke, statutaire of vrijwillige controle zijn uitgevoerd.

Een controlemedewerker kan om inzage in een controledossier verzoeken. De controlemedewerker vraagt daarbij aan de accountant om een toelichting op de dossierstukken, zodat de controlemedewerker deze in het juiste perspectief kan plaatsen. De controlemedewerker gaat vervolgens na in hoeverre hij kan steunen op de werkzaamheden van de accountant en welke werkzaamheden hij zelf nog moet uitvoeren.”

Onder punt 2 van het intrekkingbesluit wordt de gezamenlijke verantwoordelijkheid van de openbaar accountant en de Belastingdienst bij de inzage in de controledossiers beschreven:

“De beroepsorganisaties NIVRA en NOvAA en de Belastingdienst onderschrijven, ieder vanuit hun eigen verantwoordelijkheid, het belang van vertrouwen en transparantie. Daarnaast heeft men belang voor elkaars gerechtvaardigde belangen, ook als deze niet direct fiscaal van aard zijn.”

Op grond van dit gezamenlijke uitgangspunt is gezocht naar een praktische invulling van de inzage in het controledossier. Deze handreiking beschrijft de werkwijze die volgt uit deze praktische invulling.

## 2 Scope NBA-handreiking

Deze NBA-handreiking richt zich op de accountantspraktijk (en op de daarbij werkzame of daaraan verbonden accountant) waar controleopdrachten worden uitgevoerd.

Het toepassingsbereik van de NBA-handreiking kan worden verduidelijkt aan de hand van het volgende schema:

Soort opdracht	Met Horizontaal toezicht	Zonder Horizontaal toezicht
Controle	1 Individuele afspraak tussen Belastingdienst en belastingplichtige, met optie tot inzage in controledossier accountant. Wta/Bta/VGC/AWR	4 Verzoek van de Belastingdienst tot inzage in het accountantsdossier. Wta/Bta/VGC/AWR
Beoordeling	2 Zowel 1 als 3 mogelijk. VGC/AWR	5 VGC/AWR
Samenstelling	3 Afspraak Fiscaal Intermediair (FI) en Belastingdienst <sup>1</sup> . VGC/AWR	6 VGC/AWR

Deze NBA-handreiking is van toepassing voor situaties 1 en 4. Voor situatie 3 geldt een separate NBA-handreiking. Situaties 2, 5 en 6 komen, evenals overeengekomen specifieke werkzaamheden, minder voor en vallen buiten het kader van deze NBA-handreiking.

Deze NBA-handreiking is van toepassing in situaties waarin de Belastingdienst onderzoek doet naar de aanvaardbaarheid van (delen van) fiscale aangiften. bij een controlecliënt van een accountant. Deze NBA-handreiking is niet van toepassing in andere situaties, zoals bijvoorbeeld een onderzoek door de Fiscale inlichtingen- en opsporingsdienst – Economische controledienst (FIOD-ECD).

In situatie 1 heeft de belastingplichtige danwel cliënt (in het vervolg zal gesproken worden over cliënt) zelf een toezichtconvenant afgesloten met de Belastingdienst. De accountant is hierin feitelijk geen partij. Toch raakt het convenant hem, omdat de cliënt zich heeft verplicht binnen algemeen geldende wet- en regelgeving zonder terughoudendheid en zonder voorbehoud aan de Belastingdienst inzage te verlenen in de aan de aangifte ten grondslag liggende gegevens. Dit betekent in de praktijk dat de cliënt aan de Belastingdienst toezegt op diens verzoek instemming te geven voor het verstrekken van informatie door de accountant van de cliënt en het verschaffen van inzage in zijn controledossiers. In het kader van Horizontaal Toezicht heeft de cliënt zich daarnaast verplicht de Belastingdienst actief te informeren over ingenomen of in te nemen relevante (fiscale) standpunten. Daarbij moet op basis van het convenant de cliënt aan de Belastingdienst actief inzicht geven in alle feiten en omstandigheden, de door hem ingenomen standpunten en zijn visie op de (daarbij behorende) rechtsgevolgen. Ook in deze situatie zal de inzage geschieden in overeenstemming met deze NBA-handreiking.

De accountant is zich bewust van de maatschappelijke relevantie van deze vorm van samenwerking met de Belastingdienst. Doordat bij de belastingcontrole deels wordt gesteund op de accountantscontrole, wordt een duplicatie van werkzaamheden voorkomen. Daardoor worden lasten bespaard, zowel door de cliënt als op macro-economische schaal. Daarnaast past de samenwerking bij de relevantie van de accountantscontrole. Tenslotte past de samenwerking ook in de steeds verder toenemende behoefte aan transparantie. Hierbij behoort overigens wel dat ook de controlecliënt onderdeel vormt van de samenwerking.

De samenwerking met de cliënt zal, in beginsel, onder meer bestaan uit het instemmen door de cliënt met het contact tussen de accountant en de controlemedewerker van de Belastingdienst, waarvan inzage in het controledossier onderdeel kan zijn.

<sup>1</sup> Het is mogelijk dat een controlecliënt verzoekt om deel te kunnen nemen aan Horizontaal Toezicht op grond van een convenant tussen de Fiscaal Intermediair en de Belastingdienst. In deze gevallen ligt het voor de hand om in overleg met de Belastingdienst en de cliënt na te gaan of een individuele afspraak mogelijk is.

### 3 Beperkingen<sup>2</sup>

De Belastingdienst voert jaarlijks vele boekenonderzoeken uit. Om dit zo efficiënt en effectief mogelijk te doen, wordt onder andere gebruik gemaakt van de werkzaamheden die door accountants zijn uitgevoerd in het kader van wettelijke, statutaire of vrijwillige controles van jaarrekeningen. Een controlemedewerker van de Belastingdienst kan de accountant om inzage in een controledossier verzoeken en om toelichtingen op de dossierstukken. De controlemedewerker van de Belastingdienst zal nagaan in hoeverre hij op de werkzaamheden van de accountant kan steunen en welke werkzaamheden door hem zelf moeten worden verricht om het doel van zijn onderzoek te bereiken.

De inzage door de controlemedewerker van de Belastingdienst in de dossiers kent beperkingen. Zoals bepaald in de AWR<sup>3</sup> moet de inzage gaan om het verkrijgen van gegevens die van belang kunnen zijn voor de belastingheffing. Verder dient de controlemedewerker van de Belastingdienst bij zijn verzoek om inzage de bepalingen van de Algemene wet bestuursrecht (AWB) in acht te nemen, zoals het beginsel van de belangenafweging. Andere beperkingen komen voort uit de algemene beginselen van behoorlijk bestuur (abbb). Zonder uitpuittend te zijn, worden hier genoemd het fair-play beginsel, het proportionaliteits- en het subsidiariteitsbeginsel.

Het tot de abbb te rekenen beginsel van fair play, is door de Hoge Raad voor het eerst geformuleerd in het arrest van 23 september 2005<sup>4</sup>. Dit beginsel verzet zich ertegen dat een controlemedewerker van de Belastingdienst van zijn bevoegdheden gebruik maakt om kennis te krijgen van rapporten en andere geschriften van derden, waaronder accountants, voor zover zij ten doel hebben de fiscale positie van de cliënt te belichten of hem daaromtrent te adviseren, alsmede de onderdelen van die geschriften die met dat doel gegevens van feitelijke of beschrijvende aard bevatten. Beschouwingen met betrekking tot de fiscale positie van de cliënt, inclusief aspecten als een analyse van mogelijke risico's met betrekking tot door de cliënt ingenomen fiscale standpunten, opgenomen in het controledossier van de accountant, vormen onderdeel van dergelijke 'geschriften'.

Het proportionaliteitsbeginsel verhindert onder meer dat de controlemedewerker van de Belastingdienst ongeclausuleerd inzage verzoekt in alle dossiers van een accountant. Inzage in (delen van) de dossiers vindt alleen plaats in het kader van een ingevolge de belastingwet te verrichten onderzoek. Het tijdsbeslag dat de inzage vergt, zal door hem zo beperkt mogelijk worden gehouden.

Het subsidiariteitsbeginsel vergt van de controlemedewerker van de Belastingdienst dat hij eerst onderzoekt of de informatie die hij door middel van inzage wil verkrijgen, niet reeds in bezit heeft of op een andere voor de accountant minder belastende wijze kan verkrijgen. Bovendien stelt de controlemedewerker van de Belastingdienst zich bij het maken van kopieën uit het controledossier terughoudend op. Hij houdt daarbij rekening met het intellectueel eigendom van de accountant.

---

<sup>2</sup> De tekst van dit hoofdstuk is grotendeels overgenomen uit de "Toelichting op het besluit tot intrekking van de gedragscode openbare accountants", zoals gepubliceerd op <http://www.belastingdienst.nl/belastingconsulent/gedragscode/>.

<sup>3</sup> Artikel 53 juncto 47 AWR

<sup>4</sup> BNB 2006/21

## 4 Geheimhouding

Bij een verzoek om inzage in een controledossier door de Belastingdienst spelen geheimhoudingsaspecten een belangrijke rol. De beroepsorganisatie en de Belastingdienst komen, waar het de geheimhouding door de accountant betreft, tot verschillende interpretaties van de relevante wet- en regelgeving.

De beroepsorganisatie stelt dat de geheimhoudingsplicht wordt opgeheven wanneer daartoe instemming is gevraagd en verkregen van de cliënt<sup>5</sup>. De Belastingdienst stelt dat de geheimhoudingsplicht niet geldt bij een verzoek om inzage ten behoeve van de belastingheffing<sup>6</sup>.

De relevante regelgeving met betrekking tot geheimhouding is één van de uitgangspunten geweest bij het opstellen van de in deze NBA-handreiking beschreven praktische werkwijze, welke is opgesteld in overleg met de Belastingdienst.

---

<sup>5</sup> Gebaseerd op de Wta (artikelen 20 en 26) en het Bta (artikelen 38a en 38b) voor de wettelijke controle, en de VGC (met name artikel A-140.1, onderdeel a, artikel A-140.7, onderdeel b, en artikel A-140.8) voor andere opdrachten.

<sup>6</sup> Gebaseerd op artikelen 51 en 53 van de AWR.

## 5 Opdrachtbevestiging

De wijze waarop meegewerkt wordt aan het verstrekken van inzage in de controledossiers aan de controlemedewerker van de Belastingdienst door de accountant is een integraal onderdeel van de opdrachtvoorwaarden. In de voorbeelden de opdrachtbevestiging wordt hier dan ook specifiek aandacht besteed.

In de opdrachtbevestiging ten aanzien van een opdracht tot controle van een jaarrekening meldt de accountant dat het algemeen belang er mee is gediend dat de Belastingdienst kan steunen op de werkzaamheden van de accountant, maar dat voor dat deze inzage wordt verstrekt de cliënt gevraagd zal worden zijn instemming hiermee schriftelijk te bevestigen aan de accountant. Een voorbeeld van de in de opdrachtbevestiging te hanteren tekst is opgenomen in [Bijlage 1](#).

Een voorbeeld van de brief waarin de cliënt zijn instemming kenbaar maakt is opgenomen in [Bijlage 2](#). Onderdeel van deze brief is een bevestiging dat de voorwaarden die zijn opgenomen in de opdrachtbevestiging voor de controleopdracht, ten aanzien waarvan nu instemming voor inzage in het controledossier wordt gevraagd, ook op dit verlengstuk van de controleopdracht van toepassing blijven.



## **6 Vastleggen van instemming van de controlecliënt**

De controlemedewerker van de Belastingdienst vraagt inzage in het controledossier, nadat hij eerst de cliënt daarover heeft ingelicht. Hij zal dit veelal bij het begin van de belastingcontrole doen, mede om de administratieve lasten voor de cliënt zoveel mogelijk te beperken.

De cliënt zal verzocht worden zijn instemming met de inzage schriftelijk te bevestigen aan de accountant teneinde te voldoen aan de vereisten in de Wta en het Bta.

## 7 Procedure

In deze NBA-handreiking wordt met het oog op het voorgaande de volgende werkwijze aanbevolen:

a De controlemedewerker van de Belastingdienst informeert de cliënt en / of haar fiscaal of juridisch adviseur<sup>7</sup> dat hij de accountant wil verzoeken:

- in het kader van een reguliere belastingcontrole bij de onderneming van cliënt, inzage in het controledossier met betrekking tot de controle van de jaarrekening 20xx te verstrekken; en
- waar gewenst toelichting op de in het controledossier opgenomen controle-informatie te verstrekken.

De controlemedewerker van de Belastingdienst en of de cliënt informeren de accountant over het verzoek. In bijzondere situaties overweegt de accountant, rekening houdende met de geheimhoudingsvoorschriften, een fiscalist te raadplegen over het verzoek.

b Naar aanleiding van het verzoek vraagt de accountant zijn cliënt schriftelijk de instemming met de inzage te bevestigen. Zie de voorbeeldtekst in [Bijlage 2](#).

Wanneer de cliënt aangeeft bezwaar te hebben tegen inzage in de controledossiers, zal de controlemedewerker van de Belastingdienst onderzoeken of het mogelijk is de controle uit te voeren zonder gebruik te maken van het controledossier. Doorgaans is dit niet mogelijk zonder dat dit leidt tot duplicering van werkzaamheden en daarmee tot extra inspanningen aan de zijde van de cliënt en de Belastingdienst.

Gezien het maatschappelijk belang van reduceren van administratieve lasten, kan de controlemedewerker van de Belastingdienst, wanneer de cliënt bezwaar maakt tegen inzage, deze situatie met de accountant bespreken. De accountant zal de situatie met zijn cliënt bespreken en daarbij adviseren toestemming te geven tot inzage<sup>8</sup>. Mocht dit niet tot een aanvaardbare oplossing leiden dan zal de accountant contact op nemen met zijn beroepsorganisatie<sup>9</sup>.

c Nadat de accountant de schriftelijke instemming van de cliënt heeft ontvangen, maakt hij een afspraak met de controlemedewerker van de Belastingdienst voor een gesprek.

d In het gesprek van de controlemedewerker van de Belastingdienst en de accountant geeft de controlemedewerker van de Belastingdienst aan wat het doel en de objecten van de belastingcontrole zijn. De accountant geeft informatie over de werkzaamheden die hij in het kader van de controle van de jaarrekening 20xx van de cliënt met betrekking tot de objecten heeft verricht. Dit kan gebeuren aan de hand van onderdelen van het controledossier, bijvoorbeeld het controleprogramma voor relevante onderdelen van de controle.

e Tijdens het gesprek of tijdens een volgend gesprek kan de controlemedewerker van de Belastingdienst inzage verkrijgen in onderdelen van het controledossier. De controlemedewerker van de Belastingdienst zal aangeven welke onderdelen van het controledossier hij zou willen inzien. De inzage zal zich richten op die onderdelen van het controledossier die verband houden met de objecten van zijn belastingcontrole. Hierbij kan worden gedacht aan onderdelen als beschrijvingen van de onderneming en van diens administratieve organisatie en interne controle, controleprogramma voor relevante onderdelen, uitgevoerde werkzaamheden met betrekking tot die onderdelen en de daaruit voortvloeiende bevindingen en rapportages van de accountant aan de bedrijfsleiding van de cliënt.

De dossierstukken kunnen door de accountant desgevraagd worden voorzien van een nadere toelichting.

---

<sup>7</sup> Uiteraard voor zover de adviseur optreedt als gemachtigde van de belastingplichtige.

<sup>8</sup> Indien, naar de mening van de accountant, valide redenen voor de weigering ontbreken, zal deze de consequenties van de weigering voor de relatie met de belastingplichtige analyseren en nagaan of er sprake is van een bedreiging zoals bedoeld in de VGC en, indien dat het geval mocht zijn, of voldoende waarborgen kunnen worden getroffen zodat deze bedreiging wordt gemitigeerd en de relatie kan worden gecontinueerd.

<sup>9</sup> Op grond van interne procedures kan het zo zijn dat de accountant alvorens dit te doen contact op neemt met een afdeling risk management of een vergelijkbare afdeling binnen zijn accountantspraktijk.

- f Zoals in [hoofdstuk 3](#) is beschreven, vormen dossierstukken die tot doel hebben de fiscale positie van de cliënt (al dan niet in het kader van de controle) te belichten of hem daaromtrent te adviseren, geen onderdeel van de met de controlemedewerker van de Belastingdienst te delen informatie. Bij een gesprek en een eventuele dossierinzage gelden de beperkingen zoals opgenomen in [hoofdstuk 3](#) en de beperkingen die voortvloeien uit de gedragsregels zoals genoemd in [hoofdstuk 4](#).
- g Indien het controledossier stukken van de cliënt bevat (originelen of kopieën), mag de belasting-ambtenaar die in beginsel inzien. Indien het stukken betreft die ook bij de cliënt voorhanden zijn, verzoekt de controlemedewerker van de Belastingdienst zoveel mogelijk vooraf aan de cliënt om deze aan hem te verstrekken.
- h De accountant zal de door de controlemedewerker van de Belastingdienst gedane verzoeken, de aspecten welke tijdens de gesprekken zijn behandeld en welke onderdelen van het controledossier zijn ingezien, in zijn dossier vastleggen. Na afloop van de gesprekken verstrekt de controlemedewerker van de Belastingdienst hiertoe een schriftelijk verslag aan de accountant. De accountant wordt hierbij de mogelijkheid geboden aanvullingen op het verslag in te brengen.

## **BIJLAGEN**

- 1 Voorbeeldtekst op te nemen in de opdrachtbevestiging
- 2 Voorbeeldtekst bevestiging van instemming
- 3 Tekst Wta artikelen 20 en 26
- 4 Tekst Bta artikelen 38a en 38b

## **Bijlage 1 Voorbeeldtekst op te nemen in de opdrachtbevestiging**

### **Inzage in controledossiers door de belastingdienst**

Alle werkpapieren en dossiers, andere materialen, rapporten en zaken gecreëerd, ontwikkeld of uitgevoerd door <naam accountantspraktijk> als onderdeel van ons onderzoek zijn eigendom van <naam accountantspraktijk>.

Wij kunnen verplicht worden om aan derden, bijvoorbeeld toezichthouders en FIOD-ECD, op grond van wettelijke bepalingen of andere voorschriften informatie te verschaffen of toegang tot onze werkpapieren en dossiers te verschaffen.

Daarnaast kunnen wij door derden verzocht worden informatie te verstrekken of inzage in onze werkpapieren en dossiers te verschaffen. Op grond van geheimhoudingsregels zijn wij verplicht uw schriftelijke toestemming voor inzage te verkrijgen. Indien een dergelijk verzoek ons bereikt, zullen wij hierover zo spoedig mogelijk contact met u opnemen over de voorwaarden waaronder aan dit verzoek kan worden voldaan en om uw toestemming te vragen.

Ook de Belastingdienst kan in het kader van het bovenstaande voor een reguliere belastingcontrole aan ons verzoeken informatie te verstrekken / of inzage in onze werkpapieren en dossiers te verschaffen. Een dergelijk verzoek zal altijd in eerste instantie aan u en / of uw juridisch of fiscaal adviseur kenbaar worden gemaakt door de controlemedewerker van de belastingdienst.

Wij zijn van mening dat het algemeen belang er mee gediend is dat de Belastingdienst bij belastingcontroles kan steunen op de uitgevoerde werkzaamheden in het kader van de controle van jaarrekeningen. Wij zullen u vragen om uw instemming schriftelijk aan ons kenbaar te maken. In dat kader zullen wij bij een verzoek van de belastingdienst zo spoedig mogelijk contact met u opnemen. Mocht u in een concrete situatie uw instemming onthouden, dan zullen wij op grond van onze gedragsregels nagaan waarom u uw instemming niet geeft.

## Bijlage 2 Voorbeeldtekst bevestiging van instemming

<Cliënt>

<Datum>

Geachte Heer/Mevrouw,

Zoals u bekend heeft de Belastingdienst <nader te omschrijven/benoemen> (ons) d.d. xxxx verzocht informatie te verstrekken en inzage te verschaffen in onze werkpapieren en dossiers inzake de controle van de 20xx jaarrekening van XYZ BV.

Deze werkpapieren en dossiers zijn onze vastleggingen met betrekking tot onze controleaanpak, de uitgevoerde werkzaamheden, de daaruit verkregen informatie en de daaruit getrokken relevante conclusies. Zij zijn niet bedoeld ter vervanging van informatie die door u als belastingplichtige aan de Belastingdienst dient te worden verstrekt en gaan, gezien het doel van onze werkpapieren en dossiers, mogelijkerwijs niet in op alle vragen die de Belastingdienst kan hebben. Ook bevatten zij niet noodzakelijkerwijs alle gegevens die voor het bepalen van een juist oordeel door de Belastingdienst noodzakelijk zouden kunnen zijn.

In het kader van bovengenoemd verzoek vragen wij u ons schriftelijk te bevestigen dat u uw instemming verleent tot het geven van inzage in onze voornoemde werkpapieren en dossiers aan de Belastingdienst en tot het geven van toelichtingen bij de in die werkpapieren en dossiers opgenomen controle-informatie en dat u ons ontheft van onze plicht tot geheimhouding van vertrouwelijke gegevens. Hierbij blijven de voorwaarden opgenomen in de ten aanzien van onze opdracht tot controle van de 20xx jaarrekening van XYZ BV geldende opdrachtbevestiging van kracht.

Wij adviseren u ter zake van bovenstaand verzoek contact op te nemen met uw fiscaal of juridisch adviseur.

U kunt bevestigen dat u met het voorgaande instemt door het bijgevoegde tweede exemplaar van deze brief voorzien van uw handtekening aan ons te retourneren.

Hoogachtend,

Bevestiging instemming met de inhoud van deze brief:

Naam:

Functie:

Datum:

## **Bijlage 3 Tekst Wta artikelen 20 en 26**

### **Artikel 20**

- 1** Een accountantsorganisatie die bij het verrichten van een wettelijke controle de beschikking krijgt over gegevens waarvan zij het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden, is verplicht tot geheimhouding van die gegevens, behoudens voor zover zij bij of krachtens wettelijk voorschrift tot mededeling verplicht is.
- 2** Een accountantsorganisatie kan, in afwijking van het eerste lid, vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verkregen bij het verrichten van een wettelijke controle verstrekken aan derden, indien artikel 26, vijfde lid, van toepassing is, of aan organisaties als bedoeld in artikel 48, eerste lid, voor zover die gegevens of inlichtingen noodzakelijk zijn voor de in dat lid bedoelde beoordeling.
- 3** Een accountantsorganisatie verleent aan de accountantsorganisatie waaraan haar voormalige controlecliënt een opvolgende opdracht tot het verrichten van een wettelijke controle heeft verleend, desgevraagd toegang tot alle relevante informatie met betrekking tot die controlecliënt.

### **Artikel 26**

- 1** Een externe accountant die tijdens het verrichten van een wettelijke controle de beschikking krijgt over gegevens waarvan hij het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden, is verplicht tot geheimhouding van die gegevens, behoudens voor zover hij bij of krachtens wettelijk voorschrift tot mededeling verplicht is.
- 2** Een externe accountant die tijdens het verrichten van een wettelijke controle de beschikking krijgt over gegevens of inlichtingen die het redelijk vermoeden rechtvaardigen dat sprake is van fraude van materieel belang ten aanzien van de financiële verantwoording van de controlecliënt, meldt dit aan een opsporingsambtenaar als bedoeld in artikel 141 van het Wetboek van Strafvordering behoudens in de bij algemene maatregel van bestuur te bepalen gevallen.
- 3** Bij algemene maatregel van bestuur wordt bepaald wat wordt verstaan onder fraude van materieel belang en worden regels gesteld omtrent het tijdstip en de wijze waarop de melding, bedoeld in het tweede lid, plaatsvindt.
- 4** De externe accountant die tot een melding als bedoeld in het tweede lid is overgegaan, is niet aansprakelijk voor de schade die een derde dientengevolge lijdt, tenzij aannemelijk wordt gemaakt dat gelet op alle feiten en omstandigheden in redelijkheid niet tot melding had mogen worden overgegaan.
- 5** Een externe accountant kan, in afwijking van het eerste lid, volgens bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels vertrouwelijke gegevens of inlichtingen, verkregen bij het verrichten van een wettelijke controle, verstrekken aan derden. Deze vertrouwelijke gegevens of inlichtingen worden niet verstrekt aan toezichthoudende instanties.

## Bijlage 4 Tekst Bta artikelen 38a en 38b

### Artikel 38a

- 1 Een externe accountant kan vertrouwelijke gegevens of inlichtingen verkregen bij het verrichten van een wettelijke controle, aan derden verstrekken:
  - a indien dit redelijkerwijs noodzakelijk is voor de naleving van het ingevolge de wet bepaalde of van de verordeningen en nadere voorschriften die krachtens de artikelen 19, tweede en vierde lid, van de Wet op de Registeraccountants en artikel 24, tweede en vierde lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten zijn vastgesteld en geschiedt:
    - 1° aan een deskundige die door de externe accountant is betrokken bij de uitvoering van een wettelijke controle;
    - 2° aan personen binnen de accountantsorganisatie waarbinnen de externe accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden dan wel binnen het netwerk waartoe de accountantsorganisatie behoort, die op enigerlei wijze betrokken zijn bij een wettelijke controle waarvoor de externe accountant verantwoordelijk is;
    - 3° aan een groepsaccountant of een buitenlandse accountant die verantwoordelijkheid draagt voor het afgeven van een accountantsverklaring bij de jaarrekening die mede de geconsolideerde jaarrekening van een groep ondernemingen of instellingen bevat waarin de gegevens van een controlecliënt van de externe accountant worden opgenomen;
    - 4° aan een registeraccountant, een Accountant-Administratieconsulent of een buitenlandse accountant indien deze in het kader van een assurance-opdracht gebruik maakt van de werkzaamheden van de externe accountant;
    - 5° aan een registeraccountant, een Accountant-Administratieconsulent of buitenlandse accountant van wiens werkzaamheden de externe accountant in het kader van een wettelijke controle gebruik maakt;
    - 6° aan een registeraccountant, een Accountant-Administratieconsulent of een buitenlandse accountant ten behoeve van diens beoordeling van de aanvaardbaarheid van een controleopdracht;
    - 7° aan een persoon aan wie advies wordt gevraagd, zoals bedoeld in artikel 17, eerste lid;
    - 8° aan de persoon, bedoeld in artikel 19, tweede lid, of artikel 23, eerste lid;
    - 9° aan de persoon die is betrokken bij de uitvoering van een periodiek intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde opdrachten tot het verrichten van een wettelijke controle;
    - 10° aan het Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants of de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten;
  - b indien dit plaatsvindt in het kader van de naleving van de verordeningen en nadere voorschriften krachtens de artikelen 19, tweede en vierde lid, van de Wet op de Registeraccountants en artikel 24, tweede en vierde lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten, in andere gevallen dan bedoeld in onderdeel a, en de externe accountant vastlegt op welke onderdelen van die verordeningen en nadere voorschriften het verstrekken betrekking heeft;
  - c in het kader van een gerechtelijke procedure of klachtprocedure jegens de externe accountant of de accountantsorganisatie waarbij de externe accountant werkzaam is of is geweest of waaraan hij is verbonden of is geweest in relatie tot de betreffende controleopdracht; of
  - d indien dit geschiedt met schriftelijke toestemming van de controlecliënt en indien sprake is van een specifiek doel en de externe accountant dit doel vastlegt.
- 2 Onder een buitenlandse accountant als bedoeld in het eerste lid, onderdeel a, onder 3° tot en met 6° wordt verstaan een in een andere lidstaat gevestigde wettelijke auditor als bedoeld in artikel 2, tweede lid, van de richtlijn, of een auditor van een derde land.



**Artikel 38b**

- 1 De externe accountant betreft in zijn beslissing om op grond van artikel 38a, eerste lid, onderdeel b of d, om al dan niet over te gaan tot het verstrekken van vertrouwelijke gegevens of inlichtingen:
  - a de belangen van betrokken partijen en derden, waaronder het maatschappelijk belang;
  - b de betrouwbaarheid, volledigheid en onderbouwing van de betreffende gegevens of inlichtingen; en
  - c de wijze waarop en aan wie de vertrouwelijke gegevens of inlichtingen worden verstrekt.
  
- 2 De externe accountant legt de overwegingen die hebben geleid tot de in het eerste lid bedoelde beslissing vast.

Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants



Postbus 7984  
1008 AD Amsterdam  
Antonio Vivaldistraat 2-8  
1083 HP Amsterdam  
T 020 301 03 01  
[nba@nba.nl](mailto:nba@nba.nl)  
[www.nba.nl](http://www.nba.nl)