

Aansprakelijkheidsrisico accountant bij te late deponering van de jaarrekening

mr. A.H.P. van Hulst en mr. A.C. van Campen¹

In art. 2:138 (voor de naamloze vennootschap) respectievelijk art. 2:248 (voor de besloten vennootschap) van het Burgerlijk Wetboek (BW) is onder verwijzing naar de deponeringsplicht een risico op bestuurdersaansprakelijkheid in geval van faillissement gecodificeerd. Wanneer sprake is van een gefailleerde vennootschap die de jaarrekening te laat heeft gedeponerd, loopt ook de accountant van de vennootschap een aansprakelijkheidsrisico. Dit wordt door accountants veelal onvoldoende gerealiseerd. In de literatuur en jurisprudentie wordt hierover opvallend genoeg (nog) nauwelijks een standpunt ingenomen. In deze beschouwing zullen wij nader in gaan op de aansprakelijkheidsrisico's voor de accountant bij schending van de deponeringsplicht. Voorafgaand geven wij in vogelvlucht een uiteenzetting over de aansprakelijkheid van bestuurders.

1. Bestuurdersaansprakelijkheid binnen en buiten faillissement

1.1. Aansprakelijkheid onbehoorlijke taakvervulling

Tot de taak van de bestuurder behoren alle bestuurstaken die niet bij of krachtens de wet of statuten aan een of meer andere bestuurders (of organen van de vennootschap) zijn toebedeeld (art. 2:9 lid 1 BW). Bij onbehoorlijke taakvervulling is iedere bestuurder in beginsel hoofdelijk aansprakelijk voor de daaruit voortvloeiende schade voor de vennootschap (art. 2:9 lid 2 BW).²

Een aansprakelijkheidsvordering op grond van art. 2:9 BW is een interne aangelegenheid; een vordering van de vennootschap op de bestuurder.³ Ingeval van een faillissement van de vennootschap kan de vordering uit onbehoorlijke taakvervulling ook worden ingesteld door de curator. Vereiste voor het aannemen van aansprakelijkheid is dat het bestuur

een ernstig verwijt kan worden gemaakt.⁴ Wanneer van een ernstig verwijt sprake is, hangt af van alle omstandigheden van het geval. Als de bestuurder een persoonlijk en ernstig verwijt kan worden gemaakt, is sprake van onbehoorlijke taakvervulling door de betreffende bestuurder.⁵

1.2. Aansprakelijkheid uit hoofde van onrechtmatige daad

Externe bestuurdersaansprakelijkheid volgt doğaans uit een vordering op grond van onrechtmatige daad ex art. 6:162 BW. Aansprakelijkheid uit

1. Mr. A.H.P. (Arno) van Hulst en mr. A.C. (Arnoud) van Campen zijn beiden advocaat bij Van Iersel Luchtman N.V.

2. Art. 2:9 BW is laatstelijk per 1 januari 2013 gewijzigd. Over de redactie van het artikel bestaat discussie. De tekst zou voor verbetering vatbaar zijn. Vgl. in dat kader Huizink in *WPNR* 7018 (2014), p. 437 – 438 en Assink in *WPNR* 7026 (2014), p. 656 e.v.

3. Aangezien de kans gering is dat het bestuur namens de vennootschap zichzelf aansprakelijk stelt, moet veelal gedacht worden aan de situatie waarbij een opvolgend bestuur namens de vennootschap het oude bestuur aansprakelijk stelt op grond van art. 2:9 BW.

4. Zie onder meer de standaardarresten: HR 10 januari 1997, *NJ* 1997, 360 (Staleman / Van de Ven), HR 11 juni 1999, *NJ* 1999, 586 en HR 29 november 2002, *NJ* 2003, 455.

5. Bestuurders die aansprakelijk worden gesteld, kunnen zich onder sommige omstandigheden succesvol beroepen op decharge of disculpatie. Het verlenen van decharge aan de bestuurders leidt ertoe dat de mogelijkheid van aansprakelijkheid op grond van art. 2:9 BW in beginsel komt te vervallen, mits alle feiten bekend waren ten tijde van de decharge. Wanneer een aansprakelijkheidskwestie ziet op een aangelegenheid die niet tot de werkkring van een van de bestuurders behoort, zou de betreffende bestuurder zich onder omstandigheden kunnen disculperen. Datzelfde geldt wanneer de betreffende bestuurder heeft gewaarschuwd voor mogelijk negatieve gevolgen en/of maatregelen heeft getracht te nemen. Indien hij niet wordt gehoord door zijn medebestuurders, dan zal hij desondanks niet aan aansprakelijkheid ontkomen als hij aanblijft als bestuurder. Uiteindelijk zal een bestuurder dan moeten aftreden, om aansprakelijkheid te voorkomen.

hoofde van onrechtmatige daad wordt niet snel aangenomen. Kort gezegd geldt ook hier als toets dat de bestuurders een persoonlijk en ernstig verwijt moet kunnen worden gemaakt. Daarvan kan bijvoorbeeld sprake zijn als bestuurders niet in het belang van de vennootschap handelen. Volgens vaste rechtspraak is ook van (externe) bestuurdersaansprakelijkheid sprake als de bestuurder de vennootschap verplichtingen laat aangaan, terwijl hij weet dat de vennootschap die verplichtingen niet na kan komen. Het is denkbaar dat een curator van de vennootschap op grond van onrechtmatige daad bestuurders aanspreekt voor hun handelen.

13. Aansprakelijkheid onbehoorlijk bestuur

De per 1 januari 1987 in werking getreden zogeheten derde anti-misbruikwet (Wet Bestuurdersaansprakelijkheid bij Faillissement) helpt de curator in geval van een faillissement van de vennootschap een handje. In deze wet is bepaald onder welke omstandigheden bestuurders jegens de boedel aansprakelijk zijn voor faillissementstekorten. De derde anti-misbruikwet is gecodificeerd in art. 2:138 / 2:248 BW en ziet op kennelijk onbehoorlijk bestuur. De norm voor kennelijk onbehoorlijk bestuur is vergelijkbaar met de norm voor onbehoorlijke taakvervulling van art. 2:9 BW. Hiervan is volgens vaste rechtspraak sprake als geen redelijk denkend bestuurder onder dezelfde omstandigheden op eenzelfde wijze zou hebben gehandeld.⁶

Zowel in het geval van onbehoorlijke taakvervulling als van onbehoorlijk bestuur⁷ rust de bewijslast voor het verwijt bij de claimende partij (vennootschap / curator). Art. 2:138 lid 2 / 2:248 lid 2 introduceert evenwel voor faillissementssituaties een dubbel wettelijk vermoeden, waardoor de bewijslast niet langer bij de curator rust. Indien vast komt te staan dat een bestuurder niet heeft voldaan aan de op hem rustende boekhoudplicht (2:10 BW) en/of publicatieplicht (art. 2:394 BW) bestaat een onweerlegbaar vermoeden dat het gehele bestuur zijn taak onbehoorlijk heeft vervuld. Tevens wordt alsdan weerlegbaar vermoed dat het onbehoorlijke bestuur een belangrijke oorzaak is geweest van het faillissement. In beginsel is dan aan de twee vereisten als bedoeld in art. 2:138 lid 1 / 2:248 lid 1 BW voldaan om aan aansprakelijkheid voor het tekort van de boedel toe te komen.⁸

Hoewel het bestuur c.q. de individuele bestuurders de mogelijkheid hebben het laatste vermoeden te

weerleggen door aannemelijk te maken dat andere feiten en omstandigheden dan het onbehoorlijk bestuur tot het faillissement hebben geleid⁹, blijkt uit voornoemd bewijsvermoeden hoe belangrijk het is om een jaarrekening tijdig te deponeren (publicatieplicht). In potentie kan het bestuur c.q. de afzonderlijke bestuurders immers voor het gehele tekort in een faillissement worden aangesproken. Meer en meer maken curatoren in het kader van een uit te voeren rechtmatigheidsonderzoek gretig gebruik van deze bestuurdersaansprakelijkheid om gelden voor de boedel te verwerven.

1.4. Termijn deponering jaarrekening

Het bestuur van een vennootschap heeft vijf maanden de tijd om de jaarrekening op te maken. Een verlenging van vijf maanden is mogelijk (art. 2:210 lid 1 BW).¹⁰ De jaarrekening wordt ondertekend door het bestuur en vastgesteld door de algemene vergadering (van aandeelhouders). Indien de jaarrekening dan nog niet is vastgesteld heeft het bestuur na de uiterlijke termijn van opmaken nog twee maanden om de (niet vastgestelde) jaarrekening te deponeren (art. 2:394 lid 2 BW). Een optelsom van deze termijnen komt uit op twaalf maanden. Voor wat betreft de publicatieplicht is in art. 2:394 lid 3 BW ook bepaald dat de vennootschap uiterlijk twaalf maanden na afloop van het boekjaar de jaarrekening openbaar dient te maken (lees: publiceren).

De per 1 oktober 2012 in werking getreden Wet vereenvoudiging en flexibilisering van het BV-recht (hierna: Wet Flex-BV) werkt echter complicerend voor wat betreft de termijn van deponering bij besloten vennootschappen. Door de Wet Flex-BV is namelijk in art. 2:210 lid 5 BW opgenomen dat ondertekening van de jaarrekening door alle bestuurders (en commissarissen) geldt als vaststelling van de jaarrekening, mits alle aandeelhouders ook bestuurder zijn en alle overige vergadergerechtigden in de gelegenheid zijn gesteld om kennis te nemen van de jaarrekening en met de vaststelling hebben ingestemd. Met andere woorden, de termijn van twee maanden na opmaken om de jaarrekening te deponeren (ook als deze niet is vastgesteld) geldt dan niet. De ondertekening door het bestuur geldt namelijk (ook) als vaststelling. In dat geval dient de jaarrekening overeenkomstig het bepaalde in art. 2:394 lid 1 BW binnen acht dagen te worden gedeponeerd. Ineens heeft de vennootschap dus geen twaalf (voorheen: dertien) maanden de tijd, maar elf maanden en acht dagen (vijf maanden plus verlenging van vijf maanden en deponeringstermijn van acht dagen).¹¹ Hoewel dit (onbedoelde) effect van de Wet Flex-BV gerepareerd zou worden, heeft minister Opstelten in mei 2014 de reparatiewet in-

6. HR 7 juni 1996, NJ 1996, 695, HR 8 juni 2001, NJ 2001, 454 en HR 26 oktober 2001, NJ 2002, 94.

7. Van samenloop van beide situaties kan sprake zijn.

8. Ook hier geldt dat bestuurders zich kunnen verweren door een beroep te doen op disculpatie voor aansprakelijkheid. Daarnaast kunnen bestuurders zich verweren door te motiveren waarom sprake zou zijn van een onbelangrijk verzuim, waardoor de bestuurders niet aansprakelijk zouden zijn. Dat kan onder meer het geval zijn bij een geringe overschrijding van de termijn van deponering.

9. HR 20 mei 1988, NJ 1989, 676 en HR 23 november 2001, NJ 2002, 95.

10. Tot 1 januari 2016 was deze verlengingstermijn zes maanden.

11. Zie hierover o.m. Schwarz & Verkade, *Accountancy-nieuws* nr. 20, 9 november 2012.

getrokken. Hij heeft vervolgens een aankondiging gedaan dat hij met een nieuw voorstel tot reparatie zou komen, maar dat voorstel heeft zich nog niet aangediend.¹² Op het moment bestaat er dus nog onderscheid in de termijn van deponering.¹³

Een fout in de berekening van de termijnen is door het bestuur van de vennootschap al snel gemaakt. Dat geldt ook voor accountants die werkzaamheden voor de vennootschap verrichten. Er zijn ons uit de praktijk verschillende gevallen bekend van accountants die van hun klanten (de vennootschappen) de opdracht hadden gekregen de jaarrekening (tijdig) te deponeren maar geen rekening hadden gehouden met de verkorte termijn van de Wet Flex-BV. Dientengevolge werd de jaarrekening te laat gedeponerd. Er kan in die gevallen naar onze mening in beginsel sprake zijn van schending van de op de accountant rustende zorgplicht¹⁴, waarover later in deze bijdrage meer. Hoe de rechter omgaat met de verkorte termijn onder de Wet Flex-BV is nog onbekend. Wij sluiten niet uit dat uit coulance aangesloten zal worden bij de termijn van twaalf maanden als het bestuur voor het overige weinig verwijten te maken valt.

2. Taak accountant bij jaarrekening

Ten aanzien van de jaarrekening van een vennootschap zijn doorgaans drie (mogelijke) taken voor de accountant weggelegd:

- i. De accountant stelt de jaarrekening samen.¹⁵ De accountant doet dit op basis van de door de vennootschap aangeleverde gegevens. In feite rubriceert en rangschikt de accountant de gegevens, zij het dat hij ook geacht wordt (in beperkte mate) aandachtspunten en onregelmatigheden te signaleren. De samenstellingsverklaring die de accountant afgeeft geeft het laagste niveau

van zekerheid. Kleine vennootschappen mogen hiervan gebruik maken. De jaarrekening wordt niet gecontroleerd en geeft geen zekerheid over de mate van juistheid en volledigheid.

- ii. De accountant beoordeelt de jaarrekening. Dit is een variant die tussen de samenstelling en de controle in zit. In de praktijk komt de beoordeling nauwelijks meer voor. De accountant geeft in de beoordelingsverklaring aan dat hem niets is gebleken waarvan hij zou moeten concluderen dat de jaarrekening volgens algemeen aanvaarde grondslagen geen getrouw beeld geeft. De beoordelingsverklaring geeft enige mate van zekerheid over de juistheid en volledigheid van de jaarrekening.
- iii. De accountant controleert de door het bestuur opgestelde jaarrekening. Middelgrote en grote vennootschappen zijn verplicht accountantscontrole te laten uitvoeren.¹⁶ Dit is de hoogste mate van zekerheid ('assurance'); de accountant controleert de jaarrekening op juistheid en getrouwheid en deelt zijn bevindingen in een verklaring (goedkeurend, afkeurend, oordeel onthoudend of beperkend¹⁷).

Er bestaat bij geen van de drie taken die de accountant ten opzichte van de jaarrekening zou kunnen hebben regelgeving die bepaalt dat de accountant ook een verplichting heeft tot het deponeren van de jaarrekening. In beginsel is de accountant niet (mede) verantwoordelijk voor de tijdige deponering van de jaarstukken. De primaire verantwoordelijkheid voor de tijdige deponering van de jaarstukken ligt in de risicosfeer van het bestuur.

In het arrest König q.q./Bobo Holding c.s.¹⁸ zijn evenwel omstandigheden aangenomen die hebben geleid tot een redelijke c.q. aanvaardbare verklaring voor het door het bestuur te laat deponeren van de jaarrekening¹⁹, op grond waarvan het verzuim niet valt aan te merken als een blijk van onbehoorlijke taakvervulling door het bestuur. In casu was dat onder meer de omstandigheid dat een jaarrekening op zichzelf tijdig was vastgesteld en dat de te late publicatie een gevolg was van het feit dat de jaarrekening voorheen altijd door de accountant werd gedeponerd, maar met ingang van het nieuwe boekjaar door de klant zelf zou geschieden, wat de klant niet wist. De aangevoerde omstandigheden kwamen erop neer dat de te late deponering

12. Zie onder meer: <https://www.rendement.nl/nieuws/id13065-reparatiewet-jaarrekening-flex-bv-ingetrokken.html>, <https://kruijver.wordpress.com/2014/06/03/reparatiewet-flex-bv-ingetrokken/> en <http://www.dynamicaccountancy.nl/algemeen/actueel/Deadline+deponeren+jaarrekening+blijft+voorlopig+8+december>.

13. Hierbij verdient vermelding dat dit natuurlijk wel afhankelijk is van het soort vennootschap en de vraag of de vennootschap de werking van art. 2:210 lid 5 BW in haar statuten heeft uitgesloten of niet.

14. Ook wanneer geen sprake is van (bestuurdersaansprakelijkheid in een) faillissement van de vennootschap kan de ondernemer schade lijden. Het niet tijdig deponeren van de jaarrekening kan namelijk een strafbaar feit zijn in de zin van art. 1 onder 4 van de Wet op de economische delicten, met als mogelijke sanctie een geldboete en het verkrijgen van een strafblad waardoor een verklaring omtrent het gedag bijvoorbeeld lastiger verkregen zal worden. Bovendien kan sprake zijn van imagoschade, want derden kunnen in het handelsregister zien dat de jaarrekening niet tijdig is gedeponerd.

15. De verplichting tot het opmaken van de jaarrekening rust op het bestuur (art. 2:210 lid 1 BW).

16. Verplichte accountantscontrole vindt plaats bij 'grote' ondernemingen. Wanneer sprake is van een 'grote' onderneming blijkt uit het bepaalde in art. 2:396 BW.

17. In feite blijven er bij de oordeelonthouding en beperking (te) veel onzekerheden bestaan bij de controle van de jaarrekening. De accountant kan dan geen oordeel geven over de getrouwheid van (een deel van) de jaarrekening, waardoor ook minder sprake is van zekerheid.

18. HR 12 juli 2013, *JOR* 2013/300 (König q.q./Bobo Holding c.s.).

19. Als bedoeld in: *Kamerstukken II* 16 631, 1983-1984, nr. 9, p. 16.

viel terug te voeren op een misverstand.²⁰ Hoewel de curator voor zover bekend in deze kwestie zich niet nadien tot de accountant heeft gewend, zou dit wellicht wel mogelijk zijn geweest. De accountant nam immers in de jaren voorafgaand steeds de taak van deponering op zich en had zich er (mogelijk) niet voldoende van vergewist dat zijn klant zich bewust was van de vanaf dat jaar op hem rustende taken. Als de accountant een verwijt gemaakt kan worden, kan de curator mogelijk gelden in de boedel verwerven door zijn pijlen op de accountant te richten. Hierop zullen wij in het navolgende in gaan.

In de praktijk wordt veelal de deponering van de jaarrekening als service of dienst door de accountant aangeboden. Soms blijkt dit expliciet uit de opdrachtbevestiging, soms is het een activiteit die de accountant zonder onderliggende afspraak al langere tijd voor zijn rekening neemt. We zien in veel gevallen ook dat de accountant zorg draagt voor verzending van de door de directie van een vennootschap getekende aanbiedingsbrief met jaarstukken aan het handelsregister. Het ligt ook dan in de lijn der verwachting dat de accountant nagaat of de stukken in goede orde zijn ontvangen en of de deponering wordt geregistreerd.

3. Zorgplicht accountant bij deponeren jaarrekening

De accountant sluit als opdrachtnemer een overeenkomst van opdracht met zijn klant, de opdrachtgever. Deze overeenkomst is gebaseerd op art. 7:400 e.v. BW. In art. 7:401 BW is bepaald dat een opdrachtnemer (de accountant) bij zijn werkzaamheden de zorg van een goed opdrachtnemer in acht dient te nemen. In feite accepteert de accountant bij het aangaan van een overeenkomst van opdracht dus een zorgplicht ten opzichte van zijn klant. In de literatuur en jurisprudentie is de zorgplicht in de zin van art. 7:401 BW ingevuld. De zorgplicht komt erop neer dat de opdrachtnemer de zorgvuldigheid in acht moet nemen die van een redelijk bekwame en redelijk handelende beroepsgenoot in soortgelijke omstandigheden mag worden verwacht. Die verwachtingen worden deels, maar zeker niet uitsluitend, ingekleurd door de aard en omvang van de opdrachtbevestiging, de gedrags- en beroepsregels.²¹ Van geval tot geval kan de accountant ook verplicht zijn om in het kader van zijn zorgplicht de klant ongevraagd van informatie c.q. advies te voorzien.²²

In het *Vie d'Or* arrest²³ heeft de Hoge Raad bepaald dat de accountant, door in strijd te handelen met de

hiervoor gedefinieerde zorgplicht, onder omstandigheden aansprakelijk kan zijn jegens derden. In dit arrest is ook uitgemaakt dat de taak van de accountant mede een wezenlijk publiek belang dient, waarbij wel moet worden opgemerkt dat het in die casus een controle opdracht betrof. De belangen die met zijn taakuitoefening zijn gediend, zijn niet beperkt tot die van enkel de vennootschap voor wie de accountant werkzaamheden verricht.

Wanneer de accountant expliciet heeft afgesproken de jaarrekening voor de vennootschap ter deponering aan het handelsregister aan te bieden, of wanneer impliciet blijkt dat hij dit zal doen, kan sprake zijn van wanprestatie jegens de vennootschap als de accountant de jaarrekening vervolgens niet tijdig deponereert. De accountant handelt dan immers in strijd met de op hem rustende verplichtingen uit hoofde van de overeenkomst. Voor wanprestatie kan de accountant door zijn contractspartner (de klant) worden aangesproken. Jegens derden, met wie de accountant geen contractuele relatie heeft, is de accountant in zo'n geval mogelijk aan te spreken op grond van onrechtmatige daad. Als onrechtmatige daad geldt immers onder meer een nalaten (het niet deponeren) in strijd met een wettelijke plicht (het deponeren ex art. 2:394 BW).

Ook het eraan bijdragen dat (het bestuur van) de vennootschap de jaarrekening niet tijdig deponereert, kan een schending van de zorgplicht (en dus aansprakelijkheid) opleveren. In het kader van het retentierecht werd hierop in het magazine *Accountant* (editie september 2013) al gewezen. Na beëindiging van de zakelijke relatie komt het voor dat de accountant vanwege nog openstaande nota's stukken niet afgeeft aan zijn voormalige klant, waardoor het tijdig deponeren van de jaarrekening in het gedrang komt en de accountant mogelijk zijn zorgplicht schendt²⁴.

Voorts kan een accountant zijn zorgplicht schenden wanneer hij wél (tijdig) zorgdraagt voor het deponeren van de jaarrekening van de vennootschap. Recent heeft de Accountantskamer een tuchtrechtelijke maatregel opgelegd²⁵ aan een accountant die jaarstukken ter deponering had aangeboden.²⁶ Uit de uitspraak van de Accountantskamer kan worden geconcludeerd dat het aanbieden van de publicatiestukken door de accountant voor de Accountantskamer een belangrijke reden is geweest

20. HR 12 juli 2013, *JOR* 2013/300 (König q.q./Bobo Holding c.s.), r.o. 3.63.

21. Sinds 2014 de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA), voorheen de Verordening Gedragscode (VGC).

22. Gerechtshof Den Haag 14 oktober 2014, 200.130.667.

23. HR 13 oktober 2006, *RvdW* 2006, 942.

24. <https://www.accountant.nl/magazines/accountant-september-2013/koorddansen-bij-wanbetaling-retentierecht-vraagt-om-zorgvuldige-afweging/>.

25. Accountantskamer 22 december 2014, 14/1045 Wtra.

26. De accountant kreeg kort gezegd het verwijt dat hij namens de cliënt publicatiestukken bij de Kamer van Koophandel had aangeboden, terwijl hij op de hoogte was van het feit dat er sprake was van een vonnis in een procedure, dat onjuist in de publicatiestukken was vermeld.

om tot haar oordeel te komen.²⁷ Dieleman²⁸ merkt in reactie hierop terecht op dat een accountant beter geen publicatiestukken voor zijn klant kan deponeren omdat daarmee wellicht onbedoeld en ongewild bepaalde verantwoordelijkheden naar de accountant kunnen verschuiven²⁹, terwijl de primaire verantwoordelijkheid bij de vennootschap c.q. het bestuur ligt.

De aard en omvang van de werkzaamheden die de accountant wordt geacht uit te voeren – inclusief het al dan niet deponeren van de jaarrekening – wordt als gezegd bepaald door concrete gemaakte afspraken, maar ook door werkzaamheden uit het verleden. Er zijn genoeg gevallen voor te stellen waarbij een bestuurder er gerechtvaardigd op zou mogen vertrouwen dat de accountant van de vennootschap voor deponering van de jaarstukken zorgdraagt. Wanneer dit niet uit de opdrachtbevestiging blijkt kan soms ook aan de hand van de urenspecificaties worden aangetoond dat de accountant deze werkzaamheden wel tot zijn taken rekent, althans in eerdere jaren rekende.

3.1. Aansprakelijkheidsrisico's accountant

Ingeval van een faillissement zou de curator namens de boedel de accountant (ook) kunnen aanspreken wegens de tekortkoming van de accountant in de nakoming van zijn verplichtingen. De curator zou de overeenkomst met de accountant (gedeeltelijk) kunnen ontbinden en terugbetaling kunnen vorderen van betaalde factuurbedragen voor verrichte werkzaamheden.

Verder is de door een curator voor het boedeltekort aangesproken bestuurder in feite een derde die op zijn beurt de accountant uit hoofde van onrechtmatige daad zou kunnen aanspreken. Met andere woorden, de aangesproken bestuurder zal doorgaans de accountant aan wie een fout is toe te rekenen in vrijwaring oproepen. Dat er een causaal verband met schade is, is evident als de curator de bestuurder voor het boedeltekort aanspreekt. Er bestaat dan dus voor de accountant steeds een risico om in vrijwaring door de bestuurder te worden aangesproken³⁰ voor het (gehele) boedeltekort.

De wet biedt naar onze mening geen aanknopingspunten voor de curator om een accountant rechtstreeks uit hoofde van onrechtmatige daad aan te

spreken voor het boedeltekort. Het zou ook te ver gaan om de anti-misbruikwetgeving van art. 2:138 / 2:248 BW naar analogie toe te passen. Het dubbele wettelijke vermoeden geldt enkel ten aanzien van de individuele bestuurders van de vennootschap. Denkbaar is wel de volgende constructie. De curator spreekt de individuele bestuurders van de vennootschap aan voor onbehoorlijk bestuur wegens het te laat deponeren van de jaarrekening. De bestuurders hebben geen bestuurdersaansprakelijkheidsverzekering gesloten. Geen van de bestuurders biedt (voldoende) verhaal. De bestuurders hebben op hun beurt een vordering uit onrechtmatige daad op de accountant, die wel adequaat verzekerd is. De vordering van de bestuurders op de accountant wordt aan de curator gecedeerd onder verrekening van (een deel van) de vordering die de curator op de bestuurders heeft. Op die wijze zou de curator wellicht indirect toch het gehele boedeltekort of een deel daarvan bij de accountant kunnen vorderen.

Er zijn opmerkelijk genoeg (nog) geen civiele uitspraken bekend die zien op de aansprakelijkheid van de accountant wegens het niet, dan wel niet tijdig deponeren van de jaarrekening. In de praktijk spelen deze zaken wel. Daarbij gaat het bijvoorbeeld om een accountant die in zijn opdrachtbevestiging heeft opgenomen ook voor deponering zorg te dragen en dit vervolgens nalaat. De vennootschap gaat failliet en de bestuurder wordt op grond van art. 2:248 BW aangesproken. Ook denkbaar zijn gevallen waarin sprake is van een accountant die de jaarrekening wel ter deponering heeft aangeboden, maar waarbij de jaarrekening bij het handelsregister niet tijdig wordt ontvangen c.q. geregistreerd. Als de accountant heeft nagelaten dit te verifiëren valt hem mogelijk een verwijt te maken. Tot slot komt het geregeld voor dat de accountant niet heeft bevestigd dat hij de jaarrekening ter deponering zal aanbieden maar dit in het verleden wel steevast heeft gedaan. Vanwege het uitblijven van betaling van facturen schort de accountant zijn werkzaamheden (waaronder deponering) op. De vennootschap gaat failliet. Het bestuur wordt voor het boedeltekort aangesproken uit hoofde van onbehoorlijk bestuur. In veel van dit soort gevallen wordt de accountant aansprakelijk gesteld voor een toerekenbare tekortkoming in de nakoming van zijn verplichtingen dan wel schending van de zorgplicht (onrechtmatige daad) door de aangesproken bestuurder. Doorgaans vinden schikkingsonderhandelingen plaats met de (verzekeraar van de) accountant. Wanneer uiteindelijk wordt geschikt – hetgeen van oudsher in beroepsaansprakelijkheidszaken gebruikelijk is (om imagoschade en precedentwerking te voorkomen) – wordt voorkomen dat een civiele uitspraak wordt gedaan.

4. Stand van de tuchtrechtspraak met betrekking tot te late deponering

In het voorgaande bleek al dat er nog geen civiele (gepubliceerde) uitspraken bekend zijn waarbij een

27. De betrokken accountant had mede door het ter deponering aanbieden van de jaarrekening een onjuist geformuleerde toelichting op de jaarrekening onderschreven.

28. Anton Dieleman RA, directeur vaktechniek bij Mazars, voorzitter Commissie Ethiek NBA en lid Adviescollege Beroepsreglementering NBA.

29. <https://www.accountant.nl/artikelen/2015/2/accountant-moet-geen-jaarrekening-voor-client-deponeren/>.

30. Als de curator de bestuurders in een hoofdzaak heeft gedagvaard en de bestuurders van oordeel zijn dat de accountant een verwijt treft, kan de accountant op grond van art. 210 e.v. Rv. in vrijwaring worden opgeroepen.

accountant werd veroordeeld om de door te late deponering geleden schade te voldoen.

De Accountantskamer heeft tot dusver opmerkelijk genoeg ook slechts een handjevol uitspraken gedaan over de verantwoordelijkheid van de accountant om tijdig voor deponering van de jaarstukken te zorgen. Alle tegen de accountant ingediende klachten werden tot nu toe afgewezen. Opvallend is wel de constatering dat het laatste jaar de klachten over de verantwoordelijkheid voor deponering zijn toegenomen en dat geen van de klachten is afgewezen op de inhoudelijke grond dat de accountant géén verantwoordelijkheid zou hebben. Een overzicht:

1. In een uitspraak van 25 juli 2011 was sprake van een klacht tegen de verkeerde accountant (kantoordeur) gericht, terwijl andere bij het kantoor werkzame accountants verantwoordelijk waren voor de betreffende werkzaamheden.³¹ Het is dus maar de vraag wat de Accountantskamer zou hebben geoordeeld als de klacht wel tegen de juiste betrokken accountant was gericht.
2. In een uitspraak van 21 oktober 2013 volgde de Accountantskamer het verweer van de accountant dat het deponeren van de jaarstukken geen onderdeel was van de ten behoeve van de vennootschap te verrichten werkzaamheden.³² In deze casus deden zich ook geen omstandigheden voor op grond waarvan de Accountantskamer kon oordelen dat het deponeren van de jaarrekening impliciet tot de opdrachten kon worden gerekend.³³
3. Verder heeft de Accountantskamer een aantal keren de klagende bestuurders niet-ontvankelijk verklaard vanwege het te laat indienen van de klacht, omdat meer dan drie jaren waren verstreken nadat de klagende bestuurders hadden kunnen en had moeten constateren dat een tijdige deponering van de jaarstukken was uitgebleven³⁴, althans een samenstellingsverklaring te laat was afgegeven³⁵. Uit deze uitspraken blijkt geenszins dat de accountant zich op juiste wijze had gekwetend van de op hem rustende verplichtingen, de klachten stuitten echter op formaliteiten af.
4. Eenmaal had de Klachtencommissie Nba de klacht wegens het te laat deponeren van de jaarrekening door de accountant gegrond verklaard, maar in een uitspraak van 19 januari 2015 ging de Accountantskamer hier niet in mee. De accountant had namelijk voldoende aannemelijk gemaakt dat hij in afwachting was van de in-

breng van de directeur op een aantal punten van de (concept) jaarrekening. Dit verweer was door de klagende partijen onvoldoende betwist.³⁶ Wederom geen enkel houvast om tot de conclusie te komen dat de accountant niet voor te late deponering verantwoordelijk kan worden gehouden, maar louter een aanwijzing dat sprake kan zijn van disculperende omstandigheden.

5. Tot slot heeft de Accountantskamer recent uitspraak gedaan waarin zij expliciet oordeelde dat de accountant wel degelijk de verantwoordelijkheid op zich kan hebben genomen voor het tijdig deponeren van de jaarrekening. Dat het deponeren van de jaarrekening niet behoort tot de werkzaamheden waarvoor door de vennootschap opdracht was gegeven doet hier niet aan af als de accountant op enig moment de zorg voor de deponering op zich heeft genomen door mededeling hiervan of het feitelijk verrichten van de deponering.³⁷ In laatstgenoemd geval werd de klacht echter ook afgewezen omdat de accountant tegen wie de klacht zich richtte niet zelf belast was met de deponering en er voor hem geen aanleiding was om bij de medewerkers die wel de deponering tot hun taak rekenden navraag te doen of er tijdig was gedeponeerd.

5. Slotsom

Hoewel uit de actuele tucht- en civiele rechtspraak nog geen concrete voorbeelden blijken, kan een accountant naar onze mening onder omstandigheden wel degelijk aansprakelijk zijn voor de schade die bestuurders lijden als gevolg van aanspraken uit de (te late) deponering van de jaarrekening. Dit volgt reeds uit de in dit artikel aangehaalde literatuur en jurisprudentie, al wordt het niet steeds met zoveel woorden benoemd. De aansprakelijkheid kan worden gebaseerd op wanprestatie en/of onrechtmatige daad. Een vordering kan door bestuurders in vrijwaring worden ingesteld, maar mogelijk ook deels rechtstreeks door de curator, althans door middel van cessie. Hier doet niet aan af dat de primaire wettelijke verantwoordelijkheid voor het deponeren van de jaarrekening bij het bestuur van een vennootschap rust. Het aansprakelijkheidsrisico lijkt vooralsnog door de beroepsgroep te worden onderschat.

Wij stellen voorop dat wij met Dieleman van mening zijn dat een accountant er goed aan doet überhaupt niet voor de deponering van de jaarrekening zorg te dragen. Hiermee trekt een accountant immers mogelijk onnodig verantwoordelijkheden naar zich toe. Behalve een termijnbewaking (die regelmatig fout gaat), kan dan ook onbedoeld een fout in de jaarrekening worden onderschreven.

31. Accountantskamer 25 juli 2011, YH0188, r.o. 4.4.2.

32. Accountantskamer 21 oktober 2013, 12/2444, 12/2570, 12/2571 en 12/2572Wtra, r.o. 4.6.

33. Accountantskamer 21 oktober 2013, 12/2444, 12/2570, 12/2571 en 12/2572Wtra, r.o. 4.6.

34. Accountantskamer 20 december 2013, 13/1566 Wtra, r.o. 4.3.4.

35. Accountantskamer 20 februari 2015, 14/1844 Wtra, r.o. 4.4.4.

36. Accountantskamer 19 januari 2015, 14/1337 Wtra, r.o. 4.6.

37. Accountantskamer 7 augustus 2015, 15/232 Wtra, r.o. 4.4.2.

Een samenstellingsverklaring zou mogelijk 'van kleur kunnen verschieten' in die zin dat er een grotere mate van zekerheid over de juistheid en volledigheid van de jaarrekening aan wordt toegekend doordat de jaarrekening door de accountant is gedeponeed.³⁸

Wij begrijpen echter dat in de sector van dienstverlening het adagium 'de klant is koning' geldt en dat meer en meer door vennootschappen wordt verlangd dat de accountant zoveel mogelijk zorgen van de vennootschap ontnemt. In de praktijk stelt bijvoorbeeld de accountant in materiële zin de jaarrekening veelal op, terwijl deze taak in formele zin bij het bestuur van de vennootschap behoort. Eenzelfde tendens zien wij bij het deponeren c.q. publiceren van de jaarrekening; een taak van het bestuur die vaak door de accountant op zich wordt genomen.

In de gevallen waarin een accountant ervoor kiest de deponeringstaak op zich te nemen dan wel de accountant in voorgaande jaren de jaarrekening al voor de vennootschap deponeerde of anderszins het vertrouwen bij (het bestuur van) de vennootschap zou kunnen bestaan c.q. zijn ontstaan dat de accountant de jaarrekening gaat deponeren, adviseren wij (schriftelijk) gebruik te maken van de volgende tweetrapsraket.

Op de eerste plaats zouden wij in de opdrachtbevestiging (al dan niet voor volgende jaren) expliciet opnemen dat de wettelijke verantwoordelijkheid voor de deponering van de jaarrekening bij het bestuur van de vennootschap blijft rusten en dat de extra door de accountant aangeboden service geenszins het bestuur van deze verantwoordelijkheid kwijt. In dit geval is de accountant er nog niet. Als een accountant immers de taak van deponering op zich neemt, dient de accountant zich naar onze mening er ook van te vergewissen dat een gedeponeerde jaarrekening (tijdig) wordt geregistreerd. Het is raadzaam in correspondentie op te nemen dat die taak ook de verantwoordelijkheid blijft van het bestuur, maar wij menen dat een accountant zich met een dergelijke afschuiving van verantwoordelijkheid niet kan disculperen. Het benoemen van de verantwoordelijkheden van het bestuur beperkt naar ons oordeel hooguit de aansprakelijkheid vanwege een zekere mate van eigen schuld aan de zijde van het bestuur. De aansprakelijkheid wordt evenwel niet tot nihil beperkt, want de accountant had toegezegd zich van de deponeringstaak op juiste wijze te zullen kwijten, althans heeft het vertrouwen daartoe gewekt. Het hier niet, althans niet naar behoren aan voldoen leidt tot wanprestatie jegens de vennootschap en mogelijk een onrechtmatige daad jegens derden zoals het bestuur van de vennootschap.

Op de tweede plaats blijft het naar onze mening noodzakelijk – en wij zien dit vooralsnog te weinig – dat de accountant tijdig de termijn voor deponering communiceert en dat de accountant uit hoofde

van de op hem rustende zorgplicht (blijft) wijzen op c.q. waarschuwen voor de gevolgen van het ongebruikt laten verstrijken van de termijn, alsmede dat de accountant bij het opvragen van cijfers en stukken steeds wijst op de mogelijke consequenties van het niet tijdig aanleveren hiervan.

Hoe zorgvuldiger de accountant handelingen verricht om het bestuur op haar verantwoordelijkheden (en daarmee gepaard gaande termijnen) te wijzen, hoe geringer de kans dat een accountant voor de te late deponering van de jaarrekening (volledig) aansprakelijk kan worden gehouden. Feit blijft evenwel dat een accountant er niet aan ontkomt dat hij in vrijwaring kan worden opgeroepen als hij de jaarrekening (tijdig) zou deponeren en dit om welke reden dan ook heeft nagelaten.

Tot slot permitteren wij ons nog een klein uitstapje naar de administratieplicht van bestuurders van een vennootschap ex art. 2:10 BW. Ingeval het bestuur onverhoopt in strijd met art. 2:10 BW de administratie van de vennootschap heeft gevoerd, heeft het bestuur ingevolge art. 2:138 lid 2 / 2:248 lid 2 BW haar taken onbehoorlijk vervuld. De curator kan de bestuurders dan eveneens hoofdelijk aansprakelijk stellen voor het tekort in de faillissementsboedel. Het is aan de orde van de dag dat accountants de administratie van een vennootschap (feitelijk) voeren. Wanneer de curator onverhoopt tot de conclusie komt dat de administratie van de gefailleerde vennootschap onbehoorlijk is gevoerd, valt er veel voor te zeggen dat de problematiek zoals hiervoor aan de orde gesteld ook geldt. Met andere woorden, ook dan zou een accountant mogelijk in vrijwaring opgeroepen kunnen worden door aangesproken bestuurders, of zou een accountant mogelijk rechtstreeks aangesproken kunnen worden door de curator. Het is raadzaam voor accountants om zich steeds van hun zorgplicht te vergewissen en ook ten aanzien van de gevoerde administratie duidelijk richting het bestuur de taken en verantwoordelijkheden af te bakenen.

38. Zie voetnoot 22 en 26.