

# Informereren bestuurder/ aandeelhouder over fiscale fouten

## *Annotatie bij Accountantskamer NI-VRA 18 december 2020, ECLI:NL:TACAKN:2020:71*

A. Dieleman RA en mr. drs. J.F. Garvelink<sup>1</sup>

**Noot over een uitspraak van de Accountantskamer, waarbij een accountant de maatregel van berisping krijgt opgelegd, (onder andere) in verband met het achterwege laten van het informeren van een (indirect) bestuurder en aandeelhouder over het niet tijdig doen van aangiften en/of niet tijdig afdragen van omzetbelasting door de rechtspersoon.**

In deze uitspraak van de Accountantskamer<sup>2</sup> krijgt een accountant een berisping, onder andere als gevolg van het feit dat hij een (indirect) bestuurder en aandeelhouder van de vennootschap niet had geïnformeerd over het niet tijdig doen van aangiften omzetbelasting en/of het niet tijdig afdragen van de verschuldigde omzetbelasting.

### 1. Samenvatting feiten

#### *Niet tijdig doen van aangiften*

Het bespreken van deze casus is niet eenvoudig omdat de beschrijving van de feiten in de uitspraak summier is en er bij het formuleren van de beslissing geen koppeling wordt gemaakt naar concrete feiten. Zo strekt de casus zich uit over een periode van tien jaar, ongetwijfeld talrijke (al dan niet onjuiste) BTW-aangiften en twee boekenonderzoeken, maar wordt niet duidelijk op welke concrete periode, aangiften of handelingen de uitspraak ziet. Dat betekent dat deze noot noodgedwongen bij de precieze feiten wegblijft.

Wat wel duidelijk is, is dat het bedrijf een jarenlange historie had van administratieve problemen en het niet juist afdragen van BTW. Wat ook duidelijk is, is dat de aangesproken accountant zich niet bezighield met BTW-aangiften, maar alleen met het samenstellen van de jaarrekening. Wij denken te begrijpen dat

de accountant daarbij als vast aanspreekpunt de feitelijk bestuurder had en niet de statutair bestuurder. Hoewel de uitspraak niet uitblinkt in helderheid op dit punt, is deze feitelijk bestuurder mogelijk betrokken geweest bij onjuiste suppletieaangiften BTW. De accountant was daar, naar wij begrijpen, niet bij betrokken of van op de hoogte.

Duidelijk is ook dat op enig moment te weinig omzetbelasting is afgedragen. De belastingdienst legt naar aanleiding van een boekenonderzoek naheffingsaanslagen en vergrijpboetes op. De betrokken accountant wordt in verband hiermee tuchtrechtelijk aangesproken. Het onderdeel van de klacht dat gegrond wordt verklaard en relevant is voor deze noot, is dat de betrokken accountant de statutair bestuurder en de aandeelhouder van het bedrijf had moeten wijzen op de gevolgen van het niet tijdig doen van aangifte en/of afdragen van de verschuldigde omzetbelasting (r.o. 3.1 onder d).

#### *Organisatiestructuur*

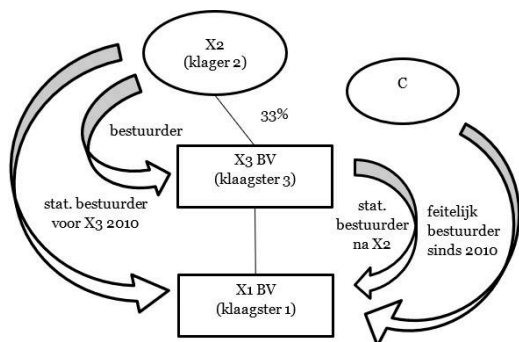
Voor een goed inzicht in de casus is de organisatiestructuur van belang. Hierbij zijn de volgende punten van belang.

- X1 B.V. (klaagster 1) is het cosmeticabedrijf waarop de casus betrekking heeft;
- X3 B.V. is de holding en 100%-aandeelhouder van X1 B.V. en eveneens bestuurder van X1 B.V.;
- ondernemer X2 (klager 2) houdt 33% van de aandelen in X3 B.V. en is bestuurder in X3 B.V.;
- X2 was voorheen ook statutair bestuurder van X1 B.V., maar is op enig moment opgevolgd door X3 B.V.;
- Sinds 2010 is C 'feitelijk bestuurder' van X1 B.V. Wat daarmee precies is bedoeld vermeldt de uitspraak niet.

1. Anton Dieleman is accountant (directeur vaktechniek) bij Mazars in Rotterdam en lid van de redactie van Tijdschrift voor Jaarrekeningenrecht. Jan Garvelink is advocaat te Amsterdam.

2. Accountantskamer 18 december 2020, ECLI:NL:TACAKN:2020:71.

Schematisch kan het als volgt worden weergegeven:



## 2. Beoordeling door de Accountantskamer

De beoordeling door de Accountantskamer is als volgt (r.o. 4.8):

*"In paragraaf 16A van Standaard 4410 (zoals die gold tot 1 januari 2016) is bepaald dat een accountant die bezig is met het samenstellen van een jaarrekening moet handelen conform het bepaalde in Standaard 240 en Standaard 250 als hij stuit op fraude of het niet voldoen aan wet en regelgeving. Hieronder valt het informeren van het management of de met governance belaste personen. Met ingang van 1 januari 2016 is dit geregeld in paragraaf 32 van Standaard 4410. De Accountantskamer is gebleken dat betrokkene dat niet heeft gedaan. Hoewel klagers niet aannemelijk hebben gemaakt dat betrokkene weet had van de fiscale fraude, was hij wel bekend met het feit dat de suppletieaangiften niet altijd (tijdig) werden gedaan. Dat betrokkene zich van de daarmee gepaard gaande risico's bewust was blijkt uit de (weliswaar ongetekende) exoneratieverklaring die hij in procedure heeft gebracht. Hierover had hij klager 2 dienen te informeren."*

Op basis hiervan wordt dit klachtonderdeel door de Accountantskamer gegrond verklaard.

Wij bespreken die beslissing hieronder. Andere aspecten van de uitspraak laten wij buiten beschouwing. Wij verwijzen daarbij ook naar de annotatie van Marc Kelder omtrent het door de accountant gevoerde verweer dat hij 'slechts' accountant in business zou zijn geweest.<sup>3</sup> Zoals Kelder ook zegt, passeert de Accountantskamer dat verweer terecht.

Voor we aan de uitspraak zelf toekomen maken wij eerst wat opmerkingen over de verhouding tussen bestuur, aandeelhouder en accountant.

## 3. Bestuursverantwoordelijkheid, verhouding tot niet-statutair bestuurder, positie aandeelhouder

Ondernemer X2 is tot 2010 de statutair bestuurder van het cosmeticabedrijf. Na dat jaar is hij indirect de statutair bestuurder door de positie van de holding X3 BV in de organisatiestructuur, maar voor deze casus maakt dat laatste geen verschil.<sup>4</sup>

In die hoedanigheid als (indirect) bestuurder was ondernemer X2 dus verantwoordelijk voor het voeren van de administratie, het bestuur van de onderneming en vertegenwoordigde hij de vennootschap. Om maar wat wetsartikelen te noemen wijzen we op de artikelen 2:10 BW (administratie), 2:210 BW (opstellen jaarrekening), 2:239 BW (het besturen van de vennootschap) en 2:240 BW (het vertegenwoordigen van de vennootschap).

Dit is geen noot over de taak van de statutair bestuurder, maar het zal duidelijk zijn dat de statutair bestuurder eindverantwoordelijk is, dus ook voor de aangiftes BTW, en uit hoofde van zijn rol verantwoordelijk is om te weten wat er in de vennootschap speelt. Waar nodig zal de bestuurder de accountant terzake ook moeten informeren. Dat geldt zeker ook bij een samenstelopdracht, waar de accountant zich in beginsel baseert op de door het bestuur verstrekte informatie.

Of de statutair bestuurder daarbij taken overlaat aan niet-statutair bestuurders doet aan die verantwoordelijkheid niet af. De statutair bestuurder kan zijn wettelijke taken niet afwentelen, en zal – als er taken worden overgedragen of gedelegeerd – zelf verantwoordelijk blijven voor een goede communicatie, aansturing en controle op de uitvoering. Derden, ook de accountant, mogen ervan uitgaan dat er normale (en adequate) interne communicatie is en zijn daarvoor niet verantwoordelijk. Dat is pas anders als er indicaties zijn dat de interne communicatie niet goed verloopt; dan zal de accountant daar mogelijk consequenties aan verbinden en nagaan of er gevolgen zijn voor de opdracht die hij verricht.

De positie van aandeelhouders is anders. De algemene vergadering heeft namelijk een andere rol dan het bestuur en heeft geen bestuurstaken en beperkte rechten.<sup>5</sup> Zo hoeft het bestuur van de vennootschap niet alle informatie te delen met de algemene vergadering<sup>6</sup>. Wij bespreken dat hieronder.

3. Noot M.G. Kelder, Tijdschrift voor tuchtrecht 2021-1, pagina 54 en verder.

4. Als statutair bestuurder van de tussenliggende holding is hij effectief de statutair bestuurder van het cosmeticabedrijf. Vergelijk ook artikel 2:11 BW.

5. De precieze rol van de algemene vergadering zal ook afhangen van het soort vennootschap (bij structuurvennootschappen heeft de RvC een grotere rol) en de inrichting van de statuten. Eén en ander gaat het bestek van deze noot te buiten.

6. Vgl. art. 2:217 BW

#### 4. Normenkader geheimhouding accountant t.o.v. bestuur en AvA

De accountant heeft op grond van het fundamentele beginsel vertrouwelijkheid uit de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) een geheimhoudingsplicht.<sup>7</sup> Art. 16 van die VGBA bepaalt:

*"De accountant die de beschikking krijgt over gegevens of inlichtingen waarvan hij het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden, is verplicht tot geheimhouding van die gegevens of inlichtingen."<sup>8</sup>*

Het basisuitgangspunt van vertrouwelijkheid en geheimhouding is dat dit geldt ten opzichte van 'derden' van de opdrachtgever van de accountant. Op basis daarvan geldt de geheimhoudingsplicht niet ten opzichte van het bestuur en de organen belast met governance van een rechtspersoon. Organen met governance zijn personen of organisaties met verantwoordelijkheid voor het uitoefenen van toezicht op de strategische richting van de entiteit en op de verantwoordingsplicht van de entiteit<sup>9</sup>. Veelal is dit de raad van commissarissen of de raad van toezicht.

Van belang is voorts hoe de geheimhoudingsplicht van de accountant zich verhoudt ten opzichte van de aandeelhouder(s), resp. de algemene vergadering (van aandeelhouders) van een rechtspersoon. Die algemene vergadering is één van de organen van de vennootschap, waarmee direct de vraag op tafel ligt of die algemene vergadering tot de 'inner circle' behoort waarop de geheimhoudingsplicht van de accountant niet van toepassing is. We zullen uitleggen dat dit in de praktijk genuanceerder ligt.

Voor zover er voor de accountant al een plicht ligt om de aandeelhouder te informeren (wij brengen hierna enkele beperkingen aan) gaat het nooit om de aandeelhouder als (individueel) persoon, maar uitsluitend om de algemene vergadering (als orgaan van de rechtspersoon). Dit is uiteraard met name relevant bij een rechtspersoon waar sprake is van meerdere aandeelhouders.

Vervolgens is relevant welke opdracht de accountant vervult. Wij maken hierbij onderscheid in een controle-opdracht van de jaarrekening en een opdracht waarbij de jaarrekening door de accountant wordt samengesteld.

#### Controle-opdracht

Uiteraard kan de algemene vergadering namens de rechtspersoon de opdrachtgever zijn die de accountant de opdracht verstrekt om de jaarrekening te controleren. In een dergelijke situatie geldt geen geheimhoudingsplicht voor de accountant ten opzichte van die algemene vergadering; maar ook hier binnen de door de wet en andere regelgeving gestelde kaders.

Wordt de opdracht tot controle van de jaarrekening daarentegen verstrekt door het bestuur van de rechtspersoon ligt het anders. De algemene vergadering is weliswaar een orgaan van de rechtspersoon, maar in eerste instantie een 'derde' ten opzichte waarvan de accountant een geheimhoudingsplicht heeft.

In Boek 2 BW is hiervoor een specifieke bepaling opgenomen. De accountant is bij een naamloze vennootschap namelijk ontheven van zijn geheimhoudingsplicht met betrekking tot de algemene vergadering waarin de jaarrekening wordt vastgesteld (art. 2:117 lid 5 BW). Voor een besloten vennootschap bevat Boek 2 BW geen vergelijkbare bepaling, maar naar onze mening geldt de uitzondering voor de naamloze vennootschap ook voor de besloten vennootschap. Belangrijkste grond hiervoor is dat de jaarrekening niet kan worden vastgesteld zonder dat de algemene vergadering kennis heeft kunnen nemen van de accountantsverklaring tenzij onder de overige gegevens de wettige grond wordt meegegeeld waarom die verklaring ontbreekt (art. 2:393 lid 7 BW). Voor de duidelijkheid merken wij nog op dat dit alleen van toepassing is als de jaarrekening op basis van art. 2:393 BW moet worden gecontroleerd; bij een samenstellingsverklaring (waarop de uitspraak betrekking heeft) speelt dit niet.

Het voorgaande betekent dat de ontheffing van de geheimhoudingsplicht alleen van toepassing is voor de algemene vergadering waar de jaarrekening wordt vastgesteld. In andere situaties heeft de accountant een geheimhoudingsplicht jegens de algemene vergadering en wordt de algemene vergadering (als het goed is) geïnformeerd door het bestuur. Tussentijds informeren van de algemene vergadering door de accountant is derhalve niet toegestaan.

#### Samenstellingsopdracht

In de situatie dat de accountant een samenstellingsopdracht uitvoert ligt het weer anders. In de meeste gevallen zal het bestuur de rechtspersoon vertegenwoordigen en de accountant de opdracht tot het samenstellen van de jaarrekening verlenen. De accountant heeft dan 'slechts' een functie om het bestuur te ondersteunen in zijn verantwoordelijkheid een jaarrekening op te maken. Van het informeren van de algemene vergadering daarover en over andere zaken (zonder dat de geheimhoudingsplicht uitdrukkelijk is opgeheven) is dan ook geen sprake.

7. Dat is overigens niet de enige bron van vertrouwelijkheid. Zo zijn er veelal ook contractuele afspraken.  
8. De uitzonderingen die de accountant de bevoegdheid en verplichting geven om het beginsel van vertrouwelijkheid te doorbreken laten we hier buiten beschouwing, omdat die voor de noot niet relevant zijn.  
9. Definitie ontleend aan Standaard 260 ('Communicatie met de met governance belaste personen') van de Nadere Voorschriften Controlestandaarden (NV COS).

## 5. Opmerkingen bij de uitspraak

Terug naar de uitspraak van de Accountantskamer. De Accountantskamer merkt op dat de accountant het management of de met governance belaste personen had moeten informeren over het niet tijdig doen van aangifte en/of het niet tijdig afdragen van omzetbelasting (Standaard 4410.32) (r.o. 4.8). Daar is op zich wat voor te zeggen, maar of die verplichting hier ook bestond, laten we voor deze casus verder in het midden.

Vervolgens is niet goed meer te begrijpen wat de Accountantskamer doet. Niet helder is in welke hoedanigheid de accountant die mededeling dan had moeten doen en welk toetsingskader daarbij wordt gehanteerd. De Accountantskamer vindt dat de accountant klager 2 had moeten informeren. Klager 2 was niet alleen (indirect) aandeelhouder, maar ook (indirect) bestuurder. Niet duidelijk is of de Accountantskamer vindt dat klager 2 als (indirect) aandeelhouder, of als (indirect) bestuurder geïnformeerd had moeten worden. Dat is van belang, omdat bij de onderscheiden rollen verschillende criteria gelden.

### 5.1. Informeren bestuurder

Om met klager als bestuurder te beginnen is het zeer de vraag of de accountant de statutair bestuurder moet informeren over iets wat zich binnen de vennootschap afspeelt. Daarvoor zijn kort gezegd twee hoofdredenen:

- a. In principe wordt het bestuur geacht op de hoogte te zijn van wat er zich binnen de vennootschap afspeelt. Dat geldt nog meer als er kennelijk al twee boekenonderzoeken zijn geweest. Zie in vergelijkbare zin een uitspraak van de Accountantskamer waarin de klager zich er op beriep dat de titulair directeur fraude had gepleegd zonder medeweten van de (indirect) statutair bestuurder:
- b. De accountant mag, behoudens indicatie van het tegendeel, ook uitgaan van normale communicatie binnen de vennootschap. Vergelijk:<sup>10</sup>

*"Voorts mag een accountant er in beginsel bij de controle vanuit gaan dat er een normale communicatie is tussen de leden van het bestuur onderling en met de directie. Het behoort niet tot de taak van de controlerend accountant zich ervan te vergewissen of het bestuur wel op de hoogte is van de handelingen van de voorzitter en secretaris of de gang van zaken binnen de rechtspersoon. Dat is in beginsel een taak van het bestuur*

*zelf. Dit is anders indien de accountant zodanige onregelmatigheden constateert dat hij vanuit de door hem te betrachten mate van zorg, dit moet opmerken en zijn opdrachtgever dient te informeren."*

Vertaald naar deze casus mag de accountant ervan uitgaan dat de feitelijk bestuurder en statutair bestuurder communiceren over belangrijke onderwerpen. Dat kan anders liggen als de accountant weet dat dat niet zo is;<sup>11</sup> in dergelijke situaties heeft de accountant een verplichting de statutair bestuurder hierover te informeren gegeven de verantwoordelijkheid die de statutair bestuurder heeft.

In het verlengde daarvan mag de statutair bestuurder ervoor kiezen de feitelijk bestuurder tot aanspreekpunt van de accountant te maken. Dat komt in het MKB ook veel voor, maar dan mag de accountant ook met die feitelijk bestuurder communiceren. Overigens kan dat ook hier anders liggen als de accountant weet dat de feitelijk bestuurder de statutair bestuurder niet informeert en de accountant op de hoogte is van overtreding van wet- en regelgeving.

In deze casus staat vast dat in ieder geval de feitelijk bestuurder volledig op de hoogte was. De accountant mocht er daarbij in beginsel van uitgaan dat de feitelijk bestuurder die informatie met de statutair bestuurder deelde. Zolang hij geen indicatie had dat dat niet het geval was, en dat blijkt hier niet, hoefde hij dan normaliter niet nog separaat de statutair bestuurder te informeren.

### 5.2. Informeren aandeelhouder

Waar het betreft het informeren van de klager in zijn positie van aandeelhouder maken wij nog twee hoofdopmerkingen:

- a. in beginsel is er – zie hierboven – geen grond om aan te nemen dat een samenstellend accountant een verplichting zou hebben om met de aandeelhouder te communiceren. Wellicht dat het onder omstandigheden denkbaar is dat er toch een verplichting zou kunnen ontstaan om met de aandeelhouder te communiceren, maar dat mag zeker niet snel worden aangenomen en zou zeer bijzondere omstandigheden vergen. Artikelen 16 en 17 VGBA bieden daarvoor in uitzonderlijke omstandigheden ruimte (wat er in deze casus contractueel geregeld was, weten wij hier niet), maar daarbij past in ieder geval de opmerking dat een inbreuk op die geheimhoudingsplicht zeker niet snel aan de orde zal zijn;

10. Rechtbank Utrecht, 12 december 2007, ECLI:NL:RBUTR:2007:BC1562, r.o. 5.12. De casus ziet op een controle tot en met boekjaar 2001 bij een stichting met een bestuur en een directie en laat zich dus goed vergelijken, waarbij we nog opmerken dat er bij een accountantscontrole hogere eisen aan de communicatie worden gesteld (dan is NV COS 260 ook van toepassing, die daar nader invulling aan geeft).

11. Uit de uitspraak volgt dat de accountant hier geen weet had van fraude, dus daar lijkt hier geen sprake van te zijn geweest, maar wij overzien dat niet voldoende om daar hier op in te gaan.

- b. daarbij komt ook dat, voordat een accountant tuchtrechtelijk een verwijt kan worden gemaakt van het niet schenden van de geheimhoudingsplicht, uitzonderlijke omstandigheden aan de orde moeten zijn. Daarvan zou slechts sprake zijn indien er geen redelijke gronden waren om die geheimhoudingsplicht hier niet te schenden. De accountant heeft voor dit soort keuzes dan ook behoorlijk wat beoordelingsvrijheid en zal zorgvuldig moeten omgaan met het doorbreken van het fundamentele beginsel van vertrouwelijkheid.

Wij zien deze, of daarmee vergelijkbare, elementen niet terugkomen in de uitspraak. Het kan zijn dat als de Accountantskamer die had gewogen de uitspraak dezelfde zou zijn geweest, maar dan hadden wij die weging graag gezien. Ook hadden de precieze feiten in onze visie duidelijker moeten blijken.

## 6. Conclusie

Wat betreft het aannemen van een verplichting voor de samenstellend accountant om de aandeelhouder separaat te informeren, gaat de Accountantskamer in deze uitspraak te kort door de bocht. Dat neemt niet weg dat de accountant er in voorkomende gevallen wel goed aan doet helder te communiceren en daartoe soms ook een verplichting heeft. Wat betreft communicatie met aandeelhouders geldt dan in veel gevallen dat de vertrouwelijkheid dit verhindert en dat de accountant er in voorkomende gevallen goed aan doet het bestuur eerst om ontheffing<sup>12</sup> te vragen.

---

12. Wij verwijzen hiervoor onder meer naar Handreiking 1118 van de NBA ('Het optreden van de externe accountant in de algemene vergadering bij beursgenoteerde vennootschappen') die mutatis mutandis gebruikt kan worden voor de ontheffing van de geheimhoudingsplicht in andere gevallen.