

A.1.4.9

Het retentierecht van accountants

mr. D.C. Theunis*

1 Inleiding

Accountants worden (net als andere dienstverleners) regelmatig geconfronteerd met debiteuren die – ook na aanmaning – de openstaande facturen niet betalen. Een geëigend pressiemiddel om de klant te bewegen tot betaling over te gaan is het beroepen op een retentierecht. Retentierecht is de wettelijke bevoegdheid die in de bij de wet aangegeven gevallen aan een schuldeiser toekomt om de nakoming tot zijn verplichting tot afgifte van een zaak aan zijn schuldenaar op te schorten totdat de vordering wordt voldaan (art. 3:290 BW). Daarnaast kan een retentierecht ook gegrond worden op algemene voorwaarden bij een overeenkomst.

In het geval van de accountant gaat het bij toepassing van het retentierecht door de accountant om het achterhouden van bepaalde stukken uit het dossier jegens de klant of diens opvolgend accountant. Het retentierecht was één van de onderwerpen waarvoor de helpdesk van de NBA in 2016 de meeste vragen kreeg.¹

Hieronder wordt in hoofdstuk 3 de toepasselijke wet- en regelgeving besproken waarop een retentierecht kan worden gegrond. Om

* Mr. D.C. Theunis is advocaat bij Blaisse en is gespecialiseerd in (beroeps)aansprakelijkheids- en tuchtrecht.

1. Dit blijkt uit de website van de NBA, www.nba.nl. De website vermeldt dat de helpdesk in het eerste halfjaar van 2016 in totaal 858 telefonische vragen binnen kreeg. Welk percentage daarvan het retentierecht betroffen, vermeldt de NBA niet.

deze bijdrage zo praktisch mogelijk te houden, zullen daarbij voorbeelden uit de jurisprudentie worden aangehaald.

Daarna worden in hoofdstuk 4 de tuchtrechtelijke voorwaarden besproken waaronder de accountant zich op een retentierecht kan beroepen. Deze toepassingsvoorwaarden hebben zich in de tuchtrechtelijke jurisprudentie inmiddels aardig uitgekristalliseerd. Daarbij wordt een veelvoud aan varia behandeld die zich daarbij kunnen voordoen zoals de verhouding met andere mogelijkheden tot zekerheidstelling, de wijze waarop inzage kan worden gegeven en welke maatregelen de tuchtrechter bij oneigenlijk gebruik van het retentierecht zoal oplegt.

In hoofdstuk 5 tenslotte worden de civielrechtelijke voorwaarden voor een beroep op een retentierecht besproken. Hieruit blijkt dat de civiele rechter een ander toetsingskader hanteert dan de tuchtrechter. Om die reden wordt ook de verhouding van het tuchtrecht tot het civiel recht nader besproken.

Voor een goed begrip van het toepassingsbereik van het retentierecht, wordt hieronder eerst uiteengezet ter zake van welke stukken een retentierecht kan worden ingeroepen.

2 **De stukken ter zake waarvan een retentierecht kan worden ingeroepen**

2.1 *Inleiding*

In essentie zijn drie typen documenten te onderscheiden die in theorie voorwerp kunnen zijn van een retentierecht. Dat zijn:

- i) stukken van de klant (die niet door de accountant zijn bewerkt);
- ii) stukken die door de accountant voor de klant zijn vervaardigd of bewerkt; en
- iii) interne dossiervastleggingen van de accountant.

Voor de *tuchtrechtelijke* beoordeling van een beroep op een retentierecht is het onderscheid tussen de documenten type i) en ii) met name relevant. De interne dossiervastleggingen (type iii) spelen niet

zoeder bij het retentierecht, nu de klant die stukken normaliter sowieso niet krijgt.¹

Bedacht dient te worden dat het onderscheid tussen bewerkte en onbewerkte stukken geldt voor de vraag of het een accountant *tuchtrechtelijk* is toegestaan zich op een retentierecht te beroepen. Dit onderscheid speelt niet als zodanig bij de civielrechtelijke beoordeling of een accountant zich kan beroepen op een retentierecht, zoals in hoofdstuk 5 zal blijken. Dit kan betekenen dat een accountant tuchtrechtelijk laakbaar kan handelen door zich ter zake onbewerkte stukken op een retentierecht te beroepen, waar hij dat civielrechtelijk wel zou kunnen. Men kan zich in dit licht afvragen of dit tuchtrechtelijke onderscheid stand dient te houden. Wellicht verklaart dit waarom het College van Beroep voor het bedrijfsleven ('CBB') – zoals hieronder wordt besproken – dit onderscheid niet zo prominent op de voorgrond plaatst als de Accountantskamer doet.²

Voor een goed begrip van dit tuchtrechtelijk relevante onderscheid, wordt hieronder eerst besproken wat precies wordt verstaan onder 'door de accountant vervaardigde en bewerkte stukken'. Voor het overige wordt het tuchtrechtelijk toetsingskader besproken in hoofdstuk 4. Het civielrechtelijk toetsingskader wordt uiteengezet in hoofdstuk 5.

2.2 *Het tuchtrechtelijk relevante onderscheid tussen bewerkte en onbewerkte stukken*

De Accountantskamer benadrukt bij de beoordeling van een beroep op een retentierecht door een accountant het onderscheid tussen enerzijds door de accountant vervaardigde of bewerkte stukken en anderzijds stukken die hij van zijn klant heeft ontvangen (en die hij

1. Hieronder wordt dan ook geen afzonderlijke aandacht besteed aan deze derde categorie. Het retentierecht kan tuchtrechtelijk alleen worden toegepast op de tweede categorie stukken.

2. Het CBB is de hoogste tuchtrechter voor accountants in Nederlands en behandelt zaken waarin beroep is ingesteld tegen een uitspraak van de Accountantskamer (de tuchtrechter in eerste aanleg). Zie voor nadere toelichting op het accountancy tuchtrecht hieronder.

(nog) niet heeft bewerkt). De Accountantskamer overweegt in dat verband consequent (in min of meer gelijke bewoordingen):

“Naar vaste jurisprudentie van de Accountantskamer is het uitoefenen van het retentierecht op door de accountant vervaardigde stukken en gedane bewerkingen in beginsel toelaatbaar te achten, mits daarbij een zorgvuldige afweging wordt gemaakt tussen het belang van de accountant bij het achterhouden van stukken of bescheiden en het – voor de accountant – kenbare belang dat de cliënt heeft bij de afgifte daarvan.”¹

Bovenstaande (standaard)overweging van de Accountantskamer keert niet in iedere uitspraak van het CBb terug.² Hieraan kan echter niet zonder meer de conclusie worden verbonden dat het CBb dit vereiste niet zou stellen. Het CBb stelt dit echter minder prominent en niet zo consequent voorop als de Accountantskamer. In zijn uitspraak van 2 juli 2015 overwoog het CBb:

“Met betrekking tot het door appellant onder zich houden van de jaarstukken 2009 overweegt het College allereerst dat, zoals de accountantskamer terecht heeft overwogen, het uitoefenen van een retentierecht op door de accountant vervaardigde stukken en gedane bewerkingen in beginsel toelaatbaar is.”

Het retentierecht kan dus (tuchtrechtelijk gezien) in geen geval worden uitgeoefend op van de klant ontvangen stukken, die niet door de accountant zijn bewerkt. Deze stukken dienen dan ook op verzoek van de klant te worden geretourneerd. Dat wordt niet anders indien de accountant een retentierecht uitoefent op andere, zelf vervaardigde of wel bewerkte stukken.

1. Accountantskamer 14 oktober 2013, ECLI:NL:TACAKN:2013:52, r.o. 4.8.1. Zie voorts onder meer Accountantskamer 19 januari 2015, ECLI:NL:TACAKN:2015:1, r.o. 4.7; Accountantskamer 23 maart 2012, ECLI:NL:TACAKN:2012:YH0253, r.o. 4.7; Accountantskamer 26 april 2010, ECLI:NL:TACAKN:2010:YH0039, r.o. 4.8 en Accountantskamer 19 februari 2010, ECLI:NL:TACAKN:2010:YH0085, r.o. 4.10.

2. Zie voor een bespreking van het accountancy tuchtrecht in Nederland hierna.

Bij door de accountant vervaardigde of bewerkte stukken kan men onder meer denken aan door de accountant samengestelde jaarrekeningen,¹ de controleverklaring,² door de accountant opgestelde publicatiestukken³ en door de accountant bewerkte gegevens uit de administratie van de klant.⁴

Ter voorkoming van misverstanden dient te worden bedacht dat eigendom en retentierecht van elkaar gescheiden concepten zijn die elkaar niet direct beïnvloeden.⁵ Nu de toets ter zake een retentierecht is door de accountant vervaardigde of bewerkte stukken, is voor de vraag of een retentierecht al dan niet kan worden ingeroepen niet relevant wie geacht kan worden de eigenaar te zijn van door de accountant vervaardigde of bewerkte stukken. Een accountant kan – uiteraard als ook aan de andere toepassingsvoorwaarden is voldaan – met een beroep op een retentierecht een door hem vervaardigd stuk achterhouden, ook al heeft hij dat stuk in opdracht van de klant opgesteld.

3 Toepasselijke wet- en regelgeving

3.1 *Het retentierecht op grond van het BW*

Het retentierecht is wettelijk geregeld in afdeling 4 van titel 10 van Boek 3 van het Burgerlijk Wetboek (BW). Die afdeling luidt ‘Retentierecht’ en beslaat de artikelen 3:290 tot en met 3:295 BW. Onder meer accountants komt op grond van art. 3:290 BW een retentierecht toe. Hieronder worden slechts art. 3:290 en 3:291 BW

1. Vgl. CBb 2 augustus 2007, ECLI:NL:CBB:2007:BB4392.

2. Vgl. CBb 2 juli 2015, ECLI:NL:CBB:2015:206.

3. Vgl. CBb 2 juli 2015, ECLI:NL:CBB:2015:206.

4. Vgl. CBb 1 december 2016, ECLI:NL:CBB:2016:392. Vgl. voor niet bewerkte gegevens uit de administratie (ten aanzien waarvan geen retentierecht kan worden ingeroepen): CBb 6 juli 2010, ECLI:NL:CBB:2010:BN4390.

5. Dit is anders bij bijvoorbeeld een eigendomsvoorbehoud (ex art. 3:92 BW) waarbij de eigendom van een te leveren zaak die in de macht van een ander wordt gebracht wordt voorbehouden tot de door een ander verschuldigde prestatie is voldaan. In dat geval houdt de eigendom wel verband met de voldoening van de verschuldigde tegenprestatie (zoals betaling voor de levering van de zaak), maar daarvan is bij een retentierecht geen sprake.

uitvoeriger behandeld. Deze artikelen geven de wettelijke grondslag van het retentierecht geven.¹

Art. 3:290 BW omschrijft het (wettelijk) retentierecht als de wettelijke bevoegdheid die in de bij de wet aangegeven gevallen aan een schuldeiser toekomt om de nakoming tot zijn verplichting tot afgifte van een zaak aan zijn schuldenaar op te schorten totdat de vordering wordt voldaan. Nu artikel 3:290 BW van toepassing is op verschillende gevallen waarin het retentierecht kan worden toegepast, spreekt deze bepaling in algemene bewoordingen over 'schuldeiser', 'schuldenaar' en de 'zaak'. Gemakshalve wordt hierna gesproken over 'de accountant', 'de klant', respectievelijk 'de stukken'. Het retentierecht is een voorbeeld van een opschortingsrecht ex art. 6:52 BW. Het retentierecht is naar haar aard beperkt tot zaken, waar art. 6:52 BW ruimer is geformuleerd.

Op grond van art. 3:291 lid 1 BW kan het retentierecht behalve tegen de klant onder bepaalde voorwaarden ook worden ingeroepen tegen derden die een recht op de zaak hebben verkregen. Deze bepaling is met name relevant in geval van een retentierecht op een onroerende zaak. Deze derdenwerking laat zich in geval van een accountantsdossier moeilijk indenken, anders dan een faillissementscurator in het geval de klant failliet is verklaard. Het retentierecht blijft in dat geval in stand en het kan dan in beginsel ook jegens de curator worden ingeroepen (vgl. art. 60 lid 1 Faillissementswet, 'FW'). De accountant dient dan wel zijn vordering op de betreffende klant en het ingeroepen retentierecht ter verificatie bij de curator in te dienen (art. 110 FW). Het voorgaande kan anders zijn indien het belang van de faillissementsboedel vergt dat de curator de beschikking krijgt over bepaalde stukken, wat in geval van een accountantsdossier zeker mogelijk is. In dat geval kan het handhaven van het retentierecht jegens de curator naar maatstaven van re-

1. De overige artikelen van deze afdeling geven een voorrangrecht voor verhaal op de zaak (art. 3:292 BW), bepalen dat het retentierecht ook kan worden uitgeoefend voor de kosten die de schuldeiser heeft moeten maken ter zake de zorg die hij krachtens de wet over de zaak moet betrachten (3:293 BW), doen het retentierecht eindigen indien en zolang het dossier in de macht van de schuldenaar komt (3:294 BW) en geven de accountant de mogelijkheid het dossier op te eisen bij derden indien deze zich niet in de macht van de retentor (degene die zich op het retentierecht beroept) of de schuldenaar bevindt (3:295 BW).

delijkheid en billijkheid onaanvaardbaar zijn en daarmee mogelijk onrechtmatig jegens de boedel.¹

Op faillissementen die na 1 juli 2017 zijn uitgesproken, is de Wet versterking positie curator² van toepassing. Met deze wet is onder meer art. 105b in de Faillissementswet opgenomen. Dit artikel verplicht derden die de administratie van de failliet in de uitoefening van hun beroep of bedrijf geheel of gedeeltelijk onder zich hebben, om deze administratie desgevraagd aan de curator ter beschikking te stellen. Het gaat hierbij nadrukkelijk om derden die voor een ander boekhoudkundige en aanverwante diensten op commerciële basis verrichten.³ In dit kader dient wel te worden bedacht dat het hierbij gaat om de administratie van de klant; niet om het dossier van de accountant.⁴ Hier geldt dus sowieso geen retentierecht, behoudens voor zover het zou gaan om door de accountant gevoerde administratie.

Art. 105b lid 2 FW voorziet erin dat derden geen beroep op een retentierecht kunnen doen als de curator de administratie op grond van art. 105b lid 1 FW heeft opgevraagd. Hiermee wordt afgeweken van het huidige art. 60 FW waarin is bepaald dat de schuldeiser die een retentierecht heeft op een aan de schuldenaar toebehorende zaak dit recht niet verliest door de faillietverklaring. De administratie van de failliet is van zo groot belang voor het beheer en de vereffening van de boedel dat een afwijking voor een retentierecht hier door de wetgever op zijn plaats wordt geacht.⁵

De wetgever wijst in de parlementaire geschiedenis bij de Wet versterking positie curator voorts op de mogelijkheid van de curator om in geval van een weigerende derde aan de rechter te vragen een plicht tot het overleggen van de administratie te herbevestigen op

1. De Hoge Raad oordeelde dit in zijn arrest van 15 april 1994, *NJ* 1995, 640 (*Middendorff/Kouwenberg*) in het kader van een advocatendossier. Een zelfde redenering voor een accountantsdossier is denkbaar.

2. Voluit: 'Wijziging van de Faillissementswet in verband met de versterking van de positie van de curator.'

3. MvT, *Kamerstukken II* 2014/2015, 34253, 3, p. 21-22.

4. Dit onderscheid is hiervóór besproken in hoofdstuk 2.

5. MvT, *Kamerstukken II* 2014/2015, 34253, 3, p. 21-22. Ook hierbij gaat het om administratie van de klant en niet zozeer om het dossier van de accountant als zodanig. Dit onderscheid is hiervóór besproken in hoofdstuk 2.

straffe van een dwangsom (art. 25 FW in combinatie met art. 611 a e.v. Rv) en op het feit dat de plicht voor derden tot overdracht van de administratie gesanctioneerd is door art. 194 Sr.¹

Art. 3:290 BW bepaalt als gezegd dat het retentierecht de bevoegdheid is die in de bij de wet aangegeven gevallen aan een schuldeiser toekomt. Welke wettelijke grondslag is dat normaliter voor de accountant? Tussen een accountant en zijn klant wordt doorgaans een overeenkomst van opdracht gesloten in de zin van titel 7.7 BW. Titel 7.7 BW bepaalt echter niet dat de opdrachtnemer een retentierecht toekomt. Een dergelijke bepaling heeft de wetgever overbodig geacht, nu het retentierecht voortvloeit uit de algemene regeling van art. 6:52 e.v. BW, 6:262 BW en art. 3:290 BW.²

De artikelen 6:52 e.v. BW en 6:262 BW regelen de opschorting van verbintenissen uit overeenkomst, waaronder de verbintenis tot het vertrekken van dossierstukken. Het retentierecht kan worden gezien als bijzondere vorm van een opschortingsrecht. Contractueel kan het retentierecht worden gegrond op de opschortingsrechten geformuleerd in algemene voorwaarden. Dit komt hieronder nader aan de orde.

Voor de volledigheid wordt vermeld dat het (algemene) retentierecht voor accountants bij de invoering van het nieuw BW in 1991 is ingevoerd, waar accountants onder het Oud BW in beginsel geen retentierecht toekwam.³

3.2 *Een retentierecht op grond van algemene voorwaarden*

In bijna alle standaard algemene voorwaarden van accountantsorganisaties zijn bepalingen betreffende opschorting opgenomen, zoals ook in de NBA modelvoorwaarden 2017. De NBA modelvoorwaar-

1. MvT, *Kamerstukken II* 2014/2015, 34253, 3, p. 22.

2. Parl. Gesch. Inv. p. 383-386.

3. Zie onder meer rechtbank Middelburg 29 september 1982, *NJ* 1983, 302 en kantonrechter Alphen aan den Rijn 13 juli 1971, *Prg.* 1972, 722. In deze uitspraken lijkt overigens al wel een kiem voor het onderscheid tussen bewerkte en onbewerkte stukken gevonden te kunnen worden, over welk onderscheid naar huidige (tucht)recht, meer in hoofdstuk 2.

den geven in art. 13 ('Opschortingsrecht') de volgende opschortingsbevoegdheid:

“Artikel 13. OPSCHORTINGSRECHT

1. *Opdrachtnemer is bevoegd om na een zorgvuldige belangenafweging de nakoming van al zijn verplichtingen op te schorten, waaronder begrepen de afgifte van Bescheiden of andere zaken aan Opdrachtgever of derden, tot het moment dat alle opeisbare voordeelingen op Opdrachtgever volledig zijn voldaan.*
2. *Het eerste lid is niet van toepassing op Bescheiden van Opdrachtgever die (nog) geen bewerking door Opdrachtnemer hebben ondergaan.”*

In relatief weinig van de door accountantsorganisaties gehanteerde algemene voorwaarden wordt expliciet aandacht besteed aan een retentierecht als zodanig. In de NBA modelvoorwaarden is evenmin een expliciete regeling ter zake het retentierecht opgenomen. Dat is overigens op zich ook niet zonder meer noodzakelijk. Een retentierecht kan in beginsel ook op grond van een opschortingsbepaling worden gebaseerd. Dat neemt uiteraard niet weg dat het ter voorkoming van misverstanden/geschillen goed zou zijn het retentierecht en de daarmee samenhangende rechten van de accountantorganisatie en de individuele accountants expliciet te benoemen. Daartoe kan te meer aanleiding zijn nu de artikelen 3:290 e.v. BW niet zonder meer van toepassing zijn op een contractueel bedongen retentierecht.¹ Echter, nu accountants een wettelijk retentierecht toekomt, zal daaraan in beginsel geen behoefte zijn.

3.3 *Het ‘retentierecht’ in het licht van de VGBA*

In de in hoofdstuk 4 te bespreken tuchtrechtelijke jurisprudentie wordt in het kader van de vraag naar de eventuele tuchtrechtelijke laakbaarheid van het achterhouden van stukken door een accountant regelmatig getoetst in het licht van het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid (art. 2 sub d VGBA). Bij bestudering van de uitspraken valt op dat de Accountantskamer

1. Parl. Gesch. BW Boek 3, p. 882.

toetste aan art. 2 sub d VGBA in die gevallen waarin de accountant geen beroep had gedaan op een retentierecht of waarin de Accountantskamer het beroep op het retentierecht in het midden liet – bijvoorbeeld omdat het retentierecht niet van toepassing was op de betreffende (onbewerkte) stukken.¹ Dit kan erop duiden dat de Accountantskamer de vaste toets van het retentierecht voorbehoudt voor gevallen waarin daadwerkelijk een beroep is gedaan op een retentierecht, c.q. voor gevallen waarin het retentierecht daadwerkelijk van toepassing is en dat de Accountantskamer in de andere gevallen toetst aan art. 2 sub d VGBA.

3.4 *Het verstrekken van stukken aan opvolgend accountants in het licht van de WTA*

Wanneer een retentierecht wordt ingeroepen tegenover een opvolgend accountant dient te worden bedacht dat de Wet Toezicht Accountantsorganisaties ('WTA') nadere regels geeft voor het verschaffen van toegang tot informatie met betrekking tot wettelijke controlecliënten (niet zijnde organisaties van openbaar belang). Zo bepaalt art. 20 lid 3 WTA dat een accountantsorganisatie de opvolgend accountant – die een wettelijke controle gaat verrichten – in dat geval desgevraagd toegang² verleent tot alle relevante informatie met betrekking tot die controlecliënt, waaronder de meest recente wettelijke controle van die cliënt.³ Deze plicht is opgenomen in art. 20 WTA, dat de geheimhouding regelt van vertrouwelijke gegevens van de controlecliënt. Op deze wijze wordt voorkomen dat geheimhouding een belemmering vormt voor het uitvoeren van de controle.

1. Zie bijvoorbeeld Accountantskamer 23 juni 2017, ECLI:NL:TACAKN:2017:39; Accountantskamer 22 mei 2017, ECLI:NL:TACAKN:2017:34; Accountantskamer 22 april 2016, ECLI:NL:TACAKN:2016:32; Accountantskamer 7 augustus 2016, ECLI:NL:TACAKN:2016:87; Accountantskamer 24 november 2014, ECLI:NL:TACAKN:2014:113.

2. Toegang verlenen is niet hetzelfde als afschrift verstrekken. In de regel gaat het bij de informatieplicht om het verschaffen van inzage.

3. Voor de volledigheid zij vermeld dat de VGC (AA's en RA's) in artikel B1-210.12 een vergelijkbare informatieplicht oplegde. Deze is echter niet expliciet overgenomen in de thans vigerende VGBA. Wel is de geheimhoudingsplicht in de VGBA ter zake vertrouwelijke gegevens in dit verband genuanceerd (art. 16 sub e).

In de tuchtrechtelijke jurisprudentie is de verhouding tussen de informatieplicht ex art. 20 lid 3 WTA en een beroep op een retentierecht thans nog niet expliciet aan de orde gekomen. Of, en zo ja, in hoeverre, daartussen een spanningsveld bestaat, is daarmee nog niet beantwoord. Mogelijk wordt dit verklaard door de toepassingsvereisten van beide noties die de mogelijke overlap beperken. Zo ziet het retentierecht slechts op door de accountant vervaardigde of bewerkte stukken. Voor andere stukken kan het retentierecht niet worden ingeroepen zodat derhalve ook geen spanningsveld met de informatieplicht ex art. 20 lid 3 WTA ontstaat. Anderzijds is de informatieplicht beperkt tot wettelijke controlecliënten (niet zijnde organisaties van openbaar belang) wat ook de kans op overlap verkleint.

Tot slot zij vermeld dat de NBA voor dit soort gevallen een handreiking heeft uitgevaardigd: handreiking 1134, Samenwerking voorgaande en opvolgende accountant ('de Handreiking').¹ De Handreiking beschrijft de verschillende fasen van het overdrachtsproces en geeft per fase de acties en aandachtspunten aan vanuit het perspectief van de opvolgende accountant.² Anders dan art. 20 lid 3 WTA ligt in de Handreiking de focus op organisaties van openbaar belang ('OOB's'). De Handreiking kan echter ook voor niet-OOB's worden toegepast.

4 Jurisprudentie tuchtrecht

4.1 Inleiding

Zoals hierna zal blijken, worden regelmatig klachten ingediend bij de Accountantskamer over een beroep op een retentierecht door accountants. De beoordeling of een retentierecht al dan niet terecht wordt ingeroepen, is echter primair een civiele (verbintenisrechtelijke) aangelegenheid. In dit verband is hiervoor in hoofdstuk 3 gewezen op de wettelijke en/of contractuele grondslagen van een

1. De Handreiking vervangt met ingang van 5 november 2015 NBA/NIVRA handreiking 1108 'Toegang tot relevante informatie voor de opvolgende accountant in het kader van een controle'.

2. Zo is het doel van de Handreiking beschreven (in hoofdstuk 2 van de Handreiking).

retentierecht. Dit is echter niet het toetsingskader dat de tuchtrechters gebruiken. Dat kader wordt hieronder besproken in paragraaf 4.3. In hoofdstuk 5 komt civielrechtelijke jurisprudentie aan de orde ter illustratie van het verschil tussen beide toetsingskaders. Uit de vergelijking blijkt dat het zeer goed mogelijk is dat een tuchtklacht gegrond wordt verklaard, waar de civiele rechter oordeelt dat de accountant niet is tekortgeschoten of niet onrechtmatig heeft gehandeld. Daarnaast komt het voor dat de accountant wel is tekortgeschoten of onrechtmatig heeft gehandeld, maar niet schadelijkt is. Voor schadevergoeding gelden immers aanvullende vereisten, die in het tuchtrecht niet aan de orde zijn. De tuchtrechter stelt in het algemeen het handelen van de accountant centraal, waar de civiele rechter meer let op de verhoudingen tussen alle partijen.

Voor een goed begrip van het hierna te bespreken tuchtrechtelijk toetsingskader worden hieronder eerst de hoofdlijnen van het tuchtrecht voor accountants besproken.

4.2 *Het accountancy tuchtrecht in Nederland*

Het tuchtrecht geldt voor zowel RA's als AA's. Het is niet alleen van toepassing op openbaar accountants, maar ook op overheidsaccountants, interne accountants en accountants in business.

Klachten tegen accountants worden in eerste aanleg beoordeeld door de Accountantskamer van de rechtbank te Zwolle. De Accountantskamer is ingesteld bij de Wet tuchtrechtspraak accountants ('Wtra'), welke met ingang van 1 mei 2009 in werking is getreden. Tot 1 mei 2009 werden tuchtklachten tegen accountants in eerste aanleg beoordeeld door de Raden van Tucht. De Accountantskamer bestaat normaliter uit vijf leden (per samenstelling), waarvan drie, waaronder de voorzitter, rechterlijk ambtenaar zijn (rechter of raadsheer). De andere twee leden zijn accountant of hebben uit andere hoofde deskundigheid ter zake van werkzaamheden die accountants verrichten.¹

1. Deze samenstelling is gebaseerd op art. 11 en 12 Wtra.

Tegen uitspraken van de Accountantskamer kan (onder voorwaarden) beroep worden ingesteld bij het CBb in Den Haag.¹ Het CBb is het hoogste rechtsorgaan dat is belast met tuchtrechtspraak van accountants.² Het CBb bestaat geheel uit raadsheren (rechters) en houdt zitting met drie (of bij uitzondering vijf) leden, onder wie de voorzitter of een plaatsvervangend voorzitter.³ Tegen een uitspraak van het CBb in een tuchtprocedure staan geen gewone rechtsmiddelen (zoals cassatie) open.

De tuchtrechter (Accountantskamer of CBb) beoordeelt of de betrokken accountant heeft gehandeld in strijd met art. 42 Wet op het accountantsberoep ('Wab').

Bij gehele of gedeeltelijke gegrondverklaring van de klacht, kan de tuchtrechter op grond van art. 2 Wtra de volgende maatregelen opleggen:

- a. waarschuwing;
- b. berisping;
- c. geldboete;⁴
- d. tijdelijke doorhaling van de inschrijving van de accountant in de registers voor ten hoogste drie jaren;
- e. doorhaling van de inschrijving van de accountant in de registers.

Het komt in de praktijk overigens regelmatig voor dat de tuchtrechter een klacht gegrond verklaart zonder oplegging van een maatregel. Het CBb heeft erop gewezen dat indien uit de gegrond verklaarde klachtonderdelen blijkt dat de betrokken accountant fundamentele beginselen heeft overtreden het opleggen van een tuchtrechtelijke maatregel als regel geboden is.⁵ Dit laat mijns inziens ruimte om

1. Art. 43 Wtra.

2. Vgl. art. 42 lid 2 Wab.

3. Het laatste volgt uit art. 43 lid 2 Wtra.

4. Een geldboete kan worden opgelegd samen met een maatregel als genoemd in sub a, b, d en e. (art. 2 lid 2 Wtra). Het bedrag van de geldboete is ten minste € 3 en ten hoogste het bedrag van de derde categorie als bedoeld in art. 23 lid 4 Wetboek van Strafrecht (art. 5 lid 1 Wtra). De hier bedoelde derde categorie bedraagt per 1 januari 2016 € 8.200.

5. Vgl. CBb 26 juni 2014, ECLI:NL:CBB:2014:241, r.o. 3.4 en CBb 5 november 2015, ECLI:NL:CBB:2015:363, r.o. 3.6.

van het opleggen van een maatregel bij een gegronde klacht af te zien als daarvoor afdoende redenen zijn.

Hieronder worden recente uitspraken van de tuchtrechter (het CBb en de Accountantskamer) besproken in het kader van klachten over het achterhouden van stukken c.q. het uitoefenen van een retentierecht door accountants.

4.3 *Tuchtrecht jurisprudentie*

Als gezegd, zijn de toepassingsvoorwaarden waaronder een accountant zich op een retentierecht kan beroepen inmiddels aardig uitgekristalliseerd in de jurisprudentie van het CBb en de Accountantskamer. Behalve dat het moet gaan om door de accountant vervaardigde stukken,¹ stelt het CBb in een reeks uitspraken een door de accountant te verrichten belangenafweging voorop:

“Voor het uitoefenen van het retentierecht door een accountant geldt als uitgangspunt dat dit in beginsel toelaatbaar moet worden geacht mits de accountant daarbij een zorgvuldige afweging heeft gemaakt tussen zijn belang bij het achterhouden van stukken en het belang van de cliënt bij de afgifte daarvan.”²

Daarnaast dient een beroep op het retentierecht gerechtvaardigd te zijn. Deze laatste twee toepassingsvoorwaarden – de belangenafweging en de gerechtvaardigdheid van het beroep op een retentierecht – worden hieronder nader toegelicht. Voor de goede orde zij eraan herinnerd dat deze tuchtrechtelijke toepassingsvereisten afwijken van de in hoofdstuk 5 te bespreken civielrechtelijke toepassingsvereisten.

4.3.1 *De belangenafweging*

De belangenafweging wordt consequent door het CBb en de Accountantskamer vooropgesteld in het kader van het retentierecht.

1. Dit vereiste is hiervóór besproken in hoofdstuk 2.

2. CBb 2 juli 2015, ECLI:NL:CBB:2015:206, r.o. 3.4.4. Zie voorts bijvoorbeeld, CBb 24 november 2009, ECLI:NL:CBB:2009:BK5753, r.o. 3.3 en CBb 2 augustus 2007, ECLI:NL:CBB:2007:BB4392, r.o. 3.3.

Op grond daarvan dient de accountant wanneer hij overweegt zich op het retentierecht te beroepen een zorgvuldige afweging te maken tussen zijn belang bij het achterhouden van stukken en het belang van de cliënt bij de afgifte van die stukken.

Het belang van de accountant bij het beroep op een retentierecht betreft in de regel het betaald krijgen van de eigen facturen. Voor zover het retentierecht voortvloeit uit art. 3:290 BW (en niet (slechts) uit eventuele toepasselijke algemene voorwaarden) is dat wettelijk gezien het (enige) belang waarop een accountant zijn retentierecht mag baseren. Dat geldt overigens ook voor zover het retentierecht is gebaseerd op algemene voorwaarden die gelijklopend zijn aan de NBA modelvoorwaarden die in hoofdstuk 3 zijn geciteerd. Een ander belang van de accountant laat zich overigens moeilijk indenken.

Het belang van de klant bij afgifte van de achter te houden stukken kan daarentegen wel divers zijn. Uit de tuchtrechtjurisprudentie blijken bijvoorbeeld: het verkrijgen van specificaties van (openstaande) facturen,¹ het kunnen verschaffen van financiële gegevens aan de bank in het kader van (her)financiering.² Over het kunnen opmaken van belastingaangiften lijken verschillen in uitspraken van de Accountantskamer te bestaan. Dit lijkt in een uitspraak van 23 maart 2012³ wel van belang te worden geacht, waar dat in een uitspraak van 19 februari 2010⁴ niet van voldoende belang geacht. Overigens werd de klacht in beide gevallen ongegrond verklaard.⁵

1. Zie bijv. CBB 24 november 2009, ECLI:NL:CBB:2009:BK5753, r.o. 3.3.

2. Zie bijv. CBB 2 augustus 2007, ECLI:NL:CBB:2007:BB4392, r.o. 3.3.

3. Accountantskamer 23 maart 2012, ECLI:NL:TACAKN:2009:YH0253, r.o. 4.6.

4. Accountantskamer 19 februari 2010, ECLI:NL:TACAKN:2010:YH0085, r.o. 4.11, dat voor zover hier van belang luidt: "Het feit dat hij in enig jaar niet in staat zou zijn om naar behoren een belastingaangifte te doen, is – nog afgezien van het feit dat zulks door betrokkene is betwist en klager zijn stelling niet met stukken heeft onderbouwd – onvoldoende grond om zo'n bijzonder belang aanwezig te achten."

5. In het geval uit 2012 was de klacht ongegrond omdat de stukken van klager zelf waren geretourneerd, de vragen van klager binnen aanvaardbare termijn waren beantwoord en klager niet had weersproken dat hij ook wel wist dat de eerder afgegeven versie van de jaarrekening onjuistheden bevatte. In het geval uit 2010 was de klacht ongegrond omdat klager niet had gesteld dat bijzondere belangen speelden die afgifte van de stukken aangewezen zouden maken en dat in de gegeven omstandigheden – waarin het kantoor van de betrokken accountant pas in een zeer laat stadium gerechtelijke stappen jegens klager heeft ondernomen – de uitkomst van een belangenafweging niet aan een aanvaardbare uitoefening van het retentierecht in de weg stond.

Aandacht verdient het feit dat het CBb recent heeft gesproken over *‘het voor de accountant kenbare belang dat de cliënt heeft’*.¹ Dit betekent dat niet alle in abstracto denkbare belangen van de cliënt dienen te worden meegewogen, maar slechts die belangen die voor de accountant kenbaar zijn op moment waarop hij zich op het retentierecht wil gaan beroepen. Het lijkt er op dat dit kenbaarheidsvereiste objectief moet worden opgevat, met andere woorden: dat niet alleen omstandigheden (dienen te) worden meegewogen die de accountant daadwerkelijk kent, maar ook die omstandigheden die de accountant *behoort* te kennen.² Veelal zal het echter gaan om omstandigheden die de klant aandraagt bij het opvragen van de stukken van de accountant.

Wat de stelplicht/bewijslast betreft, wijst de Accountantskamer er consequent op dat het in een tuchtprocedure in beginsel aan de klager is om feiten en omstandigheden te stellen en – in geval van (gemotiveerde) betwisting – aannemelijk te maken, die tot het oordeel kunnen leiden dat de betrokken accountant tuchtrechtelijk verwijtbaar heeft gehandeld.³ Wat betreft de stellingen in het kader van een beroep op een retentierecht wees de Accountantskamer in een uitspraak van 19 februari 2010 op een stelplicht aan de zijde van de klant (klager):

*“Door klager is niet gesteld dat er aan zijn zijde bijzondere belangen speelden die afgifte van deze stukken – ondanks het uitblijven van betaling van de facturen – aangewezen zouden maken, laat staan dat dat aan betrokkene eerder dan in deze procedure kenbaar gemaakt zou zijn.”*⁴

Dit kan echter ook anders uitpakken, in die zin dat de accountant zal moeten aantonen dat en in hoeverre hij de belangen daadwerkelijk

1. Zie CBb 2 juli 2015, ECLI:NL:CBB:2015:206, r.o. 3.4.4.

2. Zo wijst het CBb er in zijn uitspraak van 5 maart 2013, ECLI:NL:CBB:2013:BZ8376, r.o. 3.5 op dat de betrokken accountant de liquiditeitsproblemen van de klant kende, althans daar niet van onwetend had behoren te zijn en had moeten begrijpen dat voor de continuïteit van de onderneming van de klant van groot belang was te kunnen beschikken over de financiële gegevens die door de accountant werden gehouden.

3. Zie bijv. recent (in het kader van het retentierecht) Accountantskamer 14 juli 2017, ECLI:NL:TACAKN:2017:42, r.o. 4.3 en Accountantskamer 22 mei 2017, ECLI:NL:TACAKN:2017:34, r.o. 4.3.

4. Accountantskamer 19 februari 2010, ECLI:NL:TACAKN:2010:YH0085, r.o. 4.11.

heeft afgewogen. Het verdient in dit verband voor de accountant aanbeveling de door hem uitgevoerde belangenafweging zoveel mogelijk te bevestigen aan de klant en te documenteren voor het geval later geklaagd zou worden over een beroep op het retentierecht.

Los van het documenteren van de te verrichten belangenafweging, is het van belang de gevraagde informatie zoveel mogelijk te verstrekken. In dat verband geldt allereerst dat stukken waarop een retentierecht in geen geval mag worden uitgeoefend (de niet bewerkte stukken afkomstig van de klant), op aanvraag van de klant zo spoedig mogelijk dienen te worden geretourneerd. Daarnaast kan het feit dat redelijke, eenvoudig te beantwoorden inhoudelijke vragen van (de zijde van) de klant door de accountant zoveel mogelijk worden beantwoord, bijdragen aan het oordeel dat de accountant niet tuchtrechtelijk laakbaar heeft gehandeld. Illustratief in dit verband zijn de uitspraken van de Accountantskamer van 7 augustus 2015¹ en 23 maart 2012² waarin de Accountantskamer refereert aan de medewerking die ongeacht het retentierecht van de accountant mocht worden verwacht, zoals het ter beschikking stellen van stukken waarop het retentierecht geen betrekking heeft en het tonen van de eventuele bereidheid om bepaalde stukken wel ter beschikking te stellen tegen vergoeding.

Uit een uitspraak van de Accountantskamer van 26 april 2010 valt af te leiden dat de belangenafweging onverminderd geldt wanneer het retentierecht (tevens) in algemene voorwaarden is bedongen.³

4.3.2 *De gerechtvaardigheid van het (beroep op een) retentierecht*

Een min of meer vanzelfsprekend toepassingsvereiste betreft de gerechtvaardigheid van het (inroepen van het) retentierecht. Nu het retentierecht dient als drukmiddel om betaling af te dwingen, moet sprake zijn van een opeisbare vordering van de accountant/accountantsorganisatie en dient de klant betaling niet op goede gronden achter te houden. Daarnaast is het verstandig de klant (waar moge-

1. Accountantskamer 7 augustus 2015, ECLI:NL:TACAKN:2015:87, r.o. 4.5.5.

2. Accountantskamer 23 maart 2012, ECLI:NL:TACAKN:2009:YH0253, r.o. 4.8.

3. Accountantskamer 26 april 2010, ECLI:NL:TACAKN:2010:YH0039, r.o. 4.8.

lijk) eerst aan te manen tot betaling van de openstaande facturen, alvorens de accountant zich op een retentierecht beroept.¹

In de regel gaat het bij accountants om openstaande facturen voor geleverde of te leveren werkzaamheden. Dergelijke facturen zijn normaliter opeisbaar zodra de betalingstermijn is verstreken. Het dient dan wel te gaan om een partijen overeengekomen fatale termijn in de zin van art. 6:83 sub a BW; het enkel op de factuur vermelden van een betalingstermijn is in beginsel onvoldoende om van een fatale termijn te spreken.² Indien partijen algemene voorwaarden zijn overeengekomen (en deze van toepassing zijn op de betreffende overeenkomst) waarin een fatale betalingstermijn is opgenomen, is dat in beginsel wel voldoende voor verzuim. Zolang de fatale termijn nog niet is verstreken, is de vordering in de regel nog niet opeisbaar en kan het retentierecht in beginsel nog niet worden ingeroepen.³ Als geen tijd voor nakoming is bepaald, kan de verbintenis terstond worden opgeëist (art. 6:39 BW).

Het bovenstaande is voor de beoordeling van een beroep op een retentierecht sterk verweven met de feiten. Daartoe behoren onder meer het betalingsverleden van de betreffende klant, de redenen van niet-betaling en de eventuele afspraken die partijen hebben gemaakt over openstaande facturen. Ter illustratie valt te wijzen op een uitspraak van de Accountantskamer van 14 oktober 2013, waarin hij overwoog:

“Tot slot vermag de Accountantskamer niet in te zien dat een beroep op een retentierecht jegens klaagster gerechtvaardigd te achten is geweest. Onweersproken is dat klaagster tot begin 2010 de facturen van Accountants I steeds aanstonds heeft betaald, terwijl uit het hiervoorgaande volgt dat klaagster goede grond had voor haar bezwaren tegen de in 2010 aan haar verzonden facturen. Er bestond dus geen reden om klaagster te kwalificeren als een wanbetaler; terwijl uit de enkele omstandigheid dat klaagster bezwaren had tegen

1. Dit laatste kan anders liggen als het bijvoorbeeld gaat om een structureel wanbetalende klant en daarmee specifieke afspraken zijn gemaakt.

2. Vgl. HR 4 oktober 2002, NJ 2003, 257 (*Fraanje/Götte*), r.o. 3.4.

3. Het voorgaande kan anders zijn wanneer een van de gevallen van art. 6:80 BW zich voordoen. Het voert echter te ver voor deze bijdrage om die regeling hier uitputtend te behandelen.

de omvang van de facturen en het ontbreken van inzicht daarin niet volgt dat Accountants I te vrezen had dat klaagster voortaan geheel betalingsonwillig zou zijn.”¹

4.4 Bijzonderheden bij een beroep op een retentierecht

In deze paragraaf wordt een aantal bijzonderheden besproken die zich in de tuchtrechtelijke jurisprudentie hebben voorgedaan in het kader van de beoordeling van een beroep op een retentierecht en die zich ook in andere gevallen zouden kunnen voordoen.

4.4.1 *Staan andere zekerheden in de weg aan een retentierecht?*

Als gezegd, is een retentierecht naar zijn aard bedoeld om betaling van de klant af te dwingen. De vraag rijst of eventuele andere zekerheden die de accountant jegens de betreffende klant zou kunnen uitoefenen, in de weg staan aan een beroep op een retentierecht. In het algemeen zou ik menen dat dit een van de omstandigheden is die in het kader van de belangenafweging dient te worden betrokken. Indien de zekerheid voldoende zekerheid biedt in het concrete geval, kan die omstandigheid naar mijn mening ook in de weg staan aan de gerechtvaardigheid van een beroep op een retentierecht als hierboven besproken.

In een uitspraak van 26 april 2010 deed deze vraag zich voor met betrekking tot een namens de accountant/accountantsorganisatie ten laste van de klant gelegd conservatoir beslag. De Accountantskamer overwoog in dit kader:

“In die zorgvuldige afweging behoort (ook) betrokken te worden de (eventuele) andere middelen tot betalingspressie die betrokkene heeft toegepast of voornemens is toe te passen, zoals – in dit geval – een gelegd conservatoir derdenbeslag ten laste van klaagster. Anders dan klaagster meent, geeft een (doeltreffend) conservatoir beslag aan de beslaglegger geen volledige zekerheid op voldoening. Het effect daarvan kan immers worden ondergraven door een nader beslag ten laste van de schuldenaar of volledig te niet worden

1. Accountantskamer 14 oktober 2013, ECLI:NL:TACAKN:2013:52, r.o. 4.8.4.

gedaan bij surseance of faillissement. In zoverre heeft het invoeren van een retentierecht een zelfstandige en aanvullende betekenis, waarbij een accountant dan ook een gerechtvaardigd belang kan hebben. Daarmee verwerpt de Accountantskamer het standpunt van klaagster dat betrokkene vanwege het enkele conservatoire beslag al geen beroep meer mocht doen op een retentierecht.”¹

4.4.2 Retentierecht kan in beginsel niet twee keer worden ingeroepen na vervulling betalingsvoorwaarden ten aanzien van andere facturen

In het geval dat leidde tot een uitspraak van de Accountantskamer van 14 oktober 2013 had de accountant zich op een retentierecht beroepen ter zake een aantal openstaande facturen. Hij trof een betalingsregeling met de klant, die uitvoering gaf aan deze betalingsregeling. Vervolgens bleef een aantal andere facturen onbetaald, waarna de accountant zich wederom op een retentierecht beriep ter zake dezelfde stukken die hij eerder had achtergehouden ter zake de eerdere aanvankelijk niet betaalde facturen. De Accountantskamer oordeelde dat de accountant zich daarvan had behoren te weerhouden en overwoog:

“Uit hiervoor weergegeven vaststaande feiten blijkt dat Accountants1 zich op 4 mei 2010 zonder enig voorbehoud op het standpunt heeft gesteld dat zij eerst betaling diende te ontvangen op de openstaande facturen alvorens de door haar vervaardigde jaarstukken vrij te geven. Het staat voorts vast dat klaagster vervolgens per omgaande de facturen heeft voldaan, waarvan betaling werd verlangd. Het getuigt dan van onzorgvuldig en niet professioneel handelen door nadien op diezelfde, door klaagster al nagekomen voorwaarde van betaling aan klaagster tegen te werpen, maar dan van een of meer andere facturen, zoals klaagster [bedoeld zal zijn de betrokken accountant of Accountants1, toevoeging DT] herhaaldelijk heeft gedaan, zowel op 22 juni 2010 als op 8 juli 2010. Accountants1, althans betrokkene, had zich dat dan moeten voorbehouden. Een en ander klemt te meer nu vaststaat dat Accountants1 op 4 mei 2010 had toegezegd het debat over een eventuele vergoeding

1. Accountantskamer 26 april 2010, ECLI:NL:TACAKN:2010:YH0039, r.o. 4.8 en 4.8.1.

van het door haar gestelde onderhanden werk vooralsnog te zullen ‘parkeren’.”¹

4.4.3 *Hoe te verstrekken/inzage te geven (digitale gegevens/systemen)*

Voor de goede orde dient te worden bedacht dat het retentierecht niet beperkt is tot hard copy (papieren) stukken, maar dat dit in ook (onder dezelfde voorwaarden) kan worden uitgeoefend ter zake digitale gegevens. Zolang die gegevens geen bewerking ondergaan, zijn dit ‘onbewerkte stukken’ als hierboven bedoeld en dienen deze op verzoek van de klant te worden geretourneerd. Een voorbeeld in dit kader biedt de klacht die leidde tot een uitspraak van de Accountantskamer van 7 augustus 2015. Daarbij ging het om administratieve gegevens die namens de klant werden ingevoerd in een digitaal boekhoudprogramma van de betrokken accountant, ‘Twinfield’ genaamd. De Accountantskamer overwoog (overigens los van de vraag of de accountant zich had beroepen op een retentierecht) onder meer:

*“De Accountantskamer stelt voorop dat het klaagsters (afgaande op wat van hun kant ter zitting is aangevoerd) in dit klachtonderdeel kennelijk gaat om (toegang tot) digitale gegevens uit hun administraties die niet door betrokkene of door medewerkers van Accountants1 in het Twinfield account zijn ingevoerd, maar door de echtgenote van X3 [de vertegenwoordiger van klaagsters, toevoeging DT]. Daarvan uitgaande overweegt de Accountantskamer dat klaagsters recht hadden op ‘teruggave’ van de ingevoerde, nog niet bewerkte digitale gegevens, omdat het hun gegevens waren. Van betrokkene kon dan ook verlangd worden dat hij na de beëindiging van de opdracht met X3 in overleg was getreden over de vorm waarin en de termijn waarop hij deze gegevens ‘overgedragen’ wilde krijgen (...).”*²

1. Accountantskamer 14 oktober 2013, ECLI:NL:TACAKN:2013:52, r.o. 4.8.3.

2. Accountantskamer 7 augustus 2015, ECLI:NL:TACAKN:2015:87, r.o. 4.5.3.

4.4.4 *Geen onderscheid accountant in business*

In een klacht tegen een accountant in business betoogde de accountant dat de normen ter zake het retentierecht niet onverkort van toepassing zouden zijn op hem als accountant in business, niet verbonden aan een accountantsorganisatie. Hij [Y] voert in dit verband het volgende verweer:

“Bij de gevallen in de jurisprudentie was steeds sprake van een beroep op een retentierecht door een openbaar accountant. In zijn dienstverlening aan klagers is [Y] niet opgetreden als een openbaar accountant. Hij is immers niet verbonden aan een accountantsorganisatie. [Y] wendt slechts zijn vakbekwaamheid aan om de relatief laagwaardige diensten aan klagers te verlenen. Om die reden verzoekt [Y] om een nuancering van de geldende jurisprudentie ten aanzien van het uitoefenen van het retentierecht voor gevallen als het onderhavige, waarbij het retentierecht wordt uitgeoefend door een niet openbaar accountant.”

Bepleit wordt door de raadsman van [Y] dat het in een dergelijk geval de accountant in beginsel vrij staat om een hem toekomend retentierecht op stukken, ongeacht welke, uit te oefenen, tenzij er bijzondere omstandigheden zijn die een dergelijk beroep niet rechtvaardigen.

De Accountantskamer verwierpt het verweer en maakt ter zake het retentierecht geen onderscheid tussen openbaar accountant en accountants in business. Hij overwoog:

“Betrokkene heeft in zijn verweer miskend dat het retentierecht uitsluitend ziet op door de accountant opgestelde stukken, in welk geval volgens vaste jurisprudentie een belangenafweging dient te worden gemaakt alvorens het retentierecht wordt uitgeoefend.” (...)
“De Accountantskamer ziet geen aanleiding om aan het niet naleven van de onderhavige verplichting in een situatie als die van betrokkene een andere tuchtrechtelijke kwalificatie te verbinden, reeds omdat (ook) de werkzaamheden die betrokkene voor klagers heeft verricht, zijn aan te merken als een professionele dienst.”¹

1. Accountantskamer 22 april 2016, ECLI:NL:TACAKN:2016:32, r.o. 4.5.3 en 4.5.4.

4.4.5 *Retentierecht versus bewaar- en administratieplicht klant*

In een aantal tuchtrechtelijke uitspraken wordt gerefereerd aan een bewaar- en administratieplicht van de klant. In het geval dat leidde tot een uitspraak van 22 mei 2017 betrof dat een onderneming met activiteiten op het gebied van beschermingsbewind en inkomensbeheer; in een uitspraak van 22 april 2016 ging het daarbij om zelfstandigen zonder personeel werkzaam in de bouw. Dit hoeft mijns inziens een beroep op het retentierecht niet in de weg te staan, daar het retentierecht naar zijn aard is beperkt tot bewerkte stukken en dat geen betrekking kan hebben op stukken die afkomstig zijn uit de administratie van de betreffende klant. De Accountantskamer overwoog in dit verband in beide gevallen in soortgelijke bewoordingen:

“Wat betreft het verwijt in dit klachtonderdeel aangaande het niet teruggeven van stukken gaat het klaagster om stukken uit haar eigen administratie, die niet door betrokkene zijn opgesteld. Klaagster heeft en had dan ook recht op teruggave van deze stukken. Zij heeft (immers) een bewaarplicht en een administratieplicht en moet daarom te allen tijde over haar stukken kunnen beschikken. Betrokkene heeft dat miskend”¹

4.4.6 *Opgelegde maatregelen bij oneigenlijk gebruik retentierecht*

De tuchtrechtelijke jurisprudentie laat een wisselend beeld zien van de maatregelen die worden opgelegd in geval van oneigenlijk gebruik van het retentierecht. Welke maatregel in het concrete geval dient te worden opgelegd – zo al een maatregel op zijn plaats zou zijn² – bij gegrondbevinding van de klacht, valt in abstracto niet te zeggen. Dit hangt immers af van de concrete omstandigheden van het geval, waaronder eventuele eerder aan deze accountant opgelegde tuchtrechtelijke maatregelen, andere mogelijk gegronde klachten/klachtonderdelen, de wijze waarop de accountant met het

1. Accountantskamer 22 mei 2017, ECLI:NL:TACAKN:2017:34, r.o. 4.8.1; vgl. Accountantskamer 22 april 2016, ECLI:NL:TACAKN:2016:32, r.o. 4.5.3.

2. Zo kan de tuchtrechter ook een klacht gegrond verklaren zonder oplegging van een maatregel.

retentierecht is omgegaan (wat is wel verstrekt, welke voorwaarden zijn gesteld), etc.

De consequenties die de tuchtrechter aan oneigenlijk gebruik van het retentierecht in bovengenoemde jurisprudentie verbond, waren bijvoorbeeld gegrondverklaring van de klacht zonder oplegging van een maatregel¹, een waarschuwing² en een berisping.³

5 **Civielrechtelijke jurisprudentie en het verschil met het tuchtrechtelijk toetsingskader**

Als gezegd, verschilt het tuchtrechtelijk toetsingskader van het kader dat de civiele rechter hanteert. De civiele rechter toetst het bestaan van een retentierecht aan de wettelijke of contractuele grondslag die hiervóór in hoofdstuk 3 zijn besproken.⁴

Dit betekent dat de rechter toetst of aan de betreffende toepassingsvoorwaarden voor een retentierecht is voldaan. Overigens neemt de Hoge Raad aan dat aan advocaten in beginsel een retentierecht toekomt op het onder hen berustende dossier betreffende door een cliënt aan hem opgedragen werkzaamheden, ter zake van hen door de cliënt uit hoofde van die werkzaamheden verschuldigde bedragen aan honorarium en verschotten⁵ en wordt in de literatuur hetzelfde aangenomen voor notarissen, accountants en belastingconsulenten.⁶

Als een retentierecht wordt gebaseerd op art. 3:290 jo. 6:52 BW, dan dient te worden getoetst of de vordering van de accountant opeisbaar is en of er tussen deze vordering en zijn verplichting tot

1. Zie bijv. Accountantskamer 19 januari 2015, ECLI:NL:TACAKN:2015:1.

2. Zie bijv. Accountantskamer 22 april 2016, ECLI:NL:TACAKN:2016:32.

3. Zie bijv. CBB 2 juli 2015, ECLI:NL:CBB:2015:206; CBb 6 juli 2010, ECLI:NL:CBB:2010:BN4390 en Accountantskamer 14 oktober 2012, ECLI:NL:TACAKN:2013:52, zij het dat daarbij ook andere klachtonderdelen dan alleen het gebruik van het retentierecht gegrond waren die mede de modaliteit van deze maatregel zullen hebben bepaald.

4. Vgl. Hof 's-Hertogenbosch 15 november 2016, *WR* 2017, 44, waarin het hof oordeelde dat er geen afdoende wettelijke of contractuele grondslag was voor een retentierecht. Het ging daarbij echter om een verhuurder die een retentierecht pretendeerde op in het verhuurde aanwezige inventaris.

5. HR 15 april 1994, *NJ* 1995, 640, r.o. 3.5.

6. Zie W.M. Kleijn in zijn noot onder HR 15 april 1994, *NJ* 1995, 640.

afgifte van de gevraagde stukken voldoende samenhang bestaat om de opschorting te rechtvaardigen.¹

Als is voldaan aan deze civielrechtelijke toepassingsvereisten van het retentierecht en de accountant in beginsel een retentierecht toekomt, kan zijn beroep op het retentierecht echter naar maatstaven van redelijkheid en billijkheid onaanvaardbaar zijn (art. 6:248 lid 2 BW). Dit kan meebrengen dat uitoefening van het retentierecht alsnog een tekortkoming oplevert dan wel onrechtmatig is. De lat voor het aannemen van deze zogenaamde derogerende werking van redelijkheid en billijkheid is echter hoog (wat tot uitdrukking wordt gebracht door de term ‘onaanvaardbaar’).² Bovendien betekent een eventuele tekortkoming of onrechtmatige handeling niet dat de klant door het rechtens onjuiste beroep op het retentierecht schade heeft geleden of dat de accountant ook daadwerkelijk aansprakelijk is voor de eventuele schade.

Anders dan de tuchtrechter hanteert de civiele rechter dus in beginsel niet het onderscheid tussen door de accountant vervaardigde of bewerkte stukken enerzijds en stukken afkomstig van de klant anderzijds. Illustratief in dit verband is een arrest van het hof Arnhem-Leeuwarden waaruit valt af te leiden dat ook onbewerkte stukken³ onder het retentierecht vallen:

1. Zie bijv. Hof Arnhem-Leeuwarden 6 september 2016, *AR* 2016, 2638, r.o. 5.2 en Rb. Overijssel 18 februari 2016, *NJF* 2016, 189, r.o. 4.7; vgl. Hof Arnhem-Leeuwarden, locatie Leeuwarden 13 september 2016, *NJF* 2015, 74; Rb. Zeeland-West-Brabant 8 februari 2017, *S&S* 2017, 75 en Rb. Zwolle-Lelystad 13 februari 2012, *ECLI:NL:RBZLY:2012:BX5460*, r.o. 4.2, waarin tevens de eis werd gesteld dat de zaak zich in de macht van de schuldeiser bevindt. Dit laatste vereiste is bij een retentierecht op door de accountant gehouden stukken vanzelfsprekend. Het ging in deze uitspraken echter om een retentierecht van een verhuurder op de verhuurde woning resp. een retentierecht van een vervoerder op vlees dat aan een derde was verkocht en geleverd.

2. Zo overwoog de Rechtbank Overijssel bijvoorbeeld (18 februari 2016, *NJF* 2016/189) dat voor het eindigen van een opschortingsrecht niet voldoende is dat de wederpartij zich tot nakoming bereid en in staat verklaart en dat het de retentor in beginsel vrij staat om alleen akkoord te gaan met volledige betaling van zijn vordering, te meer nu in dat geval de wederpartij zijn toezeggingen om de achterstanden in te lopen op geen enkele wijze gestand had gedaan en dat dit niet meebracht dat het beroep op het retentierecht onaanvaardbaar was. Vgl. voorts Hof Arnhem-Leeuwarden 6 september 2016, *AR* 2016, 2638, r.o. 5.7 en Rb. Zwolle-Lelystad 13 februari 2012, *ECLI:NL:RBZLY:2012:BX5460*, r.o. 4.14.

3. Gelet op de formulering van het hof ‘voor de opdrachtgever onder zich heeft’ zijn de in hoofdstuk 2 genoemde derde categorie stukken (interne dossiernotities) mogelijk niet onder het retentierecht begrepen, nu de accountant dossiernotities normaliter niet voor de klant houdt en deze normaliter niet aan de klant afgeeft.

“Het hof stelt voorop dat hier sprake is van een overeenkomst van opdracht als bedoeld in artikel 7:401 BW. In het algemeen is de opdrachtnemer [in dit geval: de accountant(s)organisatie), toevoeging DT] verplicht om rekening en verantwoording af te leggen aan de opdrachtgever. Daartoe behoort ook de gehoudenheid van de opdrachtnemer af te dragen wat hij uit hoofde van de opdracht voor de opdrachtgever onder zich heeft, zoals goederen, papieren, bewijsstukken enz. Ook het dossier valt onder de af te geven zaken.” (...) “Uit hetgeen onder 3.3 is overwogen volgt dat in beginsel de opdrachtnemer ter zake van de ingeleverde bescheiden een opschortingsrecht en een retentierecht heeft.”¹

Behalve het onderscheid (on)bewerkte stukken, toetst de civiele rechter in beginsel slechts indirect of de accountant zijn belang heeft afgewogen tegen dat van de klant. Zo toetst de civiele rechter in kort geding (zelf) of het belang van de klant niet onevenredig zwaar wordt getroffen door een beroep van de accountant op een retentierecht (art. 254 lid 1 Rv).²

Uit het voorgaande blijkt dat de civiele rechter en tuchtrechter verschillende toetsingskaders hanteren voor de beoordeling van een beroep op een retentierecht. Dit verschil wordt ten dele verklaard door de verschillende aard van deze procedures. Bij tuchtrecht staat het handelen van de accountant centraal, waar de civiele rechter in het algemeen meer oog heeft voor het handelen van de verschillende betrokken partijen en de betalingsmoraal. Daarnaast kan geen schadevergoeding worden gevorderd bij de tuchtrechter. De tuchtrechter oordeelt dan ook niet over schadevergoedingscomponenten zoals onrechtmatigheid van het handelen van de accountant, schade, causaal verband tussen het handelen van de accountant en de door de klager gestelde schade en relativiteit.

Deze verschillende toetsingskader brengen dan ook mee dat de civiele rechter niet gebonden is aan het oordeel van de tuchtrechter. Bij het antwoord op de vraag of een accountant ter zake van de uit-

1. Hof Arnhem-Leeuwarden, locatie Arnhem 20 oktober 2015, ECLI:NL:GHARL:2015:7924, r.o. 3.3 en 3.5.

2. Buiten kort geding procedures kan een belangenafweging plaatsvinden in het kader van een beroep op de hiervoor besproken beperkende werking van de redelijkheid en billijkheid (art. 6:248 lid 2 BW).

oefening van zijn taak uit onrechtmatige daad aansprakelijk is, kan de burgerlijke rechter betekenis toekennen aan het oordeel van de tuchtrechter over het gewraakte handelen.¹ De civiele rechter kan, maar hoeft dus niet betekenis toe te kennen aan het oordeel van de tuchtrechter. Zo brengt het tuchtrechtelijk oordeel dat de klacht gegrond is, niet per definitie mee dat de accountant onrechtmatig heeft gehandeld of toerekenbaar is tekortgeschoten in de nakoming van een verbintenis (uit overeenkomst), wat vereist is voor toewijzing van een vordering tot veroordeling tot betaling van schadevergoeding.² Andersom leidt een ongegrondverklaring van de klacht evenmin zonder meer tot de conclusie dat de accountant niet onrechtmatig zou hebben gehandeld of niet zou zijn tekortgeschoten. De Hoge Raad heeft in het Vie d'Or-arrest het kenmerkende verschil tussen tuchtprocedures en civiele procedures als volgt benadrukt:

“Het tuchtrecht heeft in de eerste plaats tot doel, kort gezegd, in het algemeen belang een goede wijze van beroepsuitoefening te bevorderen. In een tuchtprocedure staat, aan de hand van andere maatstaven dan die worden gehanteerd bij de beoordeling van de civiele aansprakelijkheid en zonder de in een civiele procedure geldende bewijsregels, ter beoordeling of een beroepsbeoefenaar in overeenstemming heeft gehandeld met de voor de desbetreffende beroepsgroep geldende normen en gedragsregels. Deze kenmerken brengen mee dat aan het oordeel van de tuchtrechter dat in strijd is gehandeld met de voor het desbetreffende beroep geldende normen en regels, niet zonder meer de gevolgtrekking kan worden verbonden dat de betrokkene civielrechtelijk aansprakelijk is wegens schending van een zorgvuldigheidnorm (vgl. HR 10 januari 2003, NJ 2003, 537).”

Bovendien gelden, als gezegd, behalve onrechtmatigheid of toerekenbare tekortkoming nadere vereisten voor het vestigen van aansprakelijkheid van de accountant.

1. Zie bijv. HR 13 oktober 2006, NJ 2006, 528 (Vie d'Or/ Deloitte), r.o. 5.4.3; vgl. HR 12 juli 2002, NJ 2003, 151, r.o. 3.6.3.

2. Vgl. HR 15 november 1996, NJ 1997, 151 (*Leutscher c.s./Paardekooper & Hoffmann c.s.*), r.o. 3.5.

Een treffend voorbeeld van een geval waarbij het CBb een klacht tegen een accountant wegens oneigenlijk gebruik van het retentierecht gegrond verklaarde (en in dit geval een berisping oplegde), maar waarbij de civiele rechter de vordering tot schadevergoeding afwees, blijkt uit een arrest van hof Leeuwarden van 28 juni 2011. Dit betreft overigens de civielrechtelijke nasleep van de tuchtprocedures die leidden tot de uitspraak van het CBb van 2 augustus 2007 die hierboven meermalen is besproken.¹

In de civiele procedures stapten de rechters over de (on)rechtmatigheidsvraag heen en wezen zij de vorderingen tot schadevergoeding reeds af nu het causaal verband tussen het beroep van de accountant op een retentierecht en de gestelde schade niet was komen vast te staan. In de bewoordingen van het hof:

“Het hof is van oordeel dat [appellant] zijn stellingen over het causaal verband tussen het ontbreken van de definitieve versie van de jaarstukken 2001 en het uitblijven van aanvullende financiering door de Rabobank onvoldoende heeft onderbouwd. Het hof neemt daarbij allereerst in aanmerking dat het aan [appellant] verstrekte overbruggingskrediet al eindigde in augustus 2002, ruimschoots voordat de concept jaarstukken 2001 gereed waren en voordat [B.V. Z] zich ten aanzien van die jaarstukken op haar retentierecht beriep. Reeds om die reden is van causaal verband tussen het niet voortzetten van het overbruggingskrediet en het retentierecht geen sprake. Vervolgens is onvoldoende aannemelijk geworden dat de Rabobank de kredietaanvraag van [appellant] wel gehonoreerd zou hebben wanneer [appellant] eind 2002/begin 2003 zou hebben beschikt over de definitieve jaarstukken 2001. Uit de door [appellant] in het geding gebrachte brief van [de accountmanager] van de Rabobank van 28 november 2003 volgt dat de Rabobank niet alleen wilde beschikken over de jaarstukken betreffende 2001, maar ook over die betreffende 2002.” (...) *“Het betekent wel dat de Rabobank de kredietaanvraag niet heeft afgewezen, enkel vanwege het ontbreken van de definitieve jaarstukken betreffende 2001. Dat leidt ertoe dat geen sprake is van conditio sine qua non verband tussen het uitoefenen van het retentierecht door [B.V. Z] op de jaarstukken*

1. CBb 2 augustus 2007, ECLI:NL:CBB:2007:BB4392.

2001 en het niet honoreren van het verzoek om uitbreiding van de kredietfaciliteit.”¹

Uit het bovenstaande blijkt dat ook als de tuchtrechter oordeelt dat de accountant tuchtrechtelijk laakbaar heeft gehandeld, de weg naar een veroordeling tot betaling van schadevergoeding nog lang en kostbaar kan zijn en zeker geen gelopen race is.²

In het licht daarvan doet de klager/benadeelde er goed aan zich daarvan te vergewissen alvorens hij een tuchtklacht en/of civiele vordering instelt.

6 Samenvatting

Het retentierecht is een geëigend pressiemiddel om de klant te bewegen tot betaling van bijvoorbeeld openstaande facturen over te gaan.

Bij de beoordeling van een beroep op een retentierecht door een accountant moet onderscheid worden gemaakt tussen een tuchtrechtelijke en een civielrechtelijke beoordeling. Het tuchtrechtelijk toetsingskader verschilt van het kader dat de civiele rechter hanteert.

Naar vaste jurisprudentie van de tuchtrechter is het uitoefenen van het retentierecht slechts mogelijk op door de accountant vervaardigde stukken en gedane bewerkingen. Daarbij kan men onder meer denken aan door de accountant samengestelde jaarrekeningen, door de accountant opgestelde publicatiestukken, door de accountant bewerkte gegevens uit de administratie van de klant, controleverklaringen en reeds gecontroleerde jaarrekeningen. Stukken die afkomstig zijn van de klant en die niet door de accountant zijn bewerkt, dient hij dus op verzoek van de klant tuchtrechtelijk gezien aan de klant te retourneren.

1. Hof Leeuwarden 28 juni 2011, ECLI:NL:GHLEE:2011:BQ9750, r.o. 11.

2. Ter illustratie: in het geval dat leidde tot bovengenoemd arrest van het Hof Leeuwarden waren vier instanties doorlopen (te weten de rechtbank tot juli 2004, de Raad van Tucht tot maart 2006, het CBb tot augustus 2007 en het hof tot juni 2011).

Daarnaast dient de accountant tuchtrechtelijk gezien een zorgvuldige afweging te maken tussen zijn belang bij het achterhouden van stukken en het – voor de accountant kenbare – belang dat de klant heeft bij de afgifte daarvan. De accountant doet er verstandig aan deze belangenafweging goed te documenteren, wil hij zich beroepen op een retentierecht.

Daarnaast is het voor een accountant die zich beroept op een retentierecht van belang dat hij de stukken waarop tuchtrechtelijk gezien een retentierecht in geen geval mag worden uitgeoefend, op aanvraag van de klant zo spoedig mogelijk dient terug te sturen. Daarnaast kan het feit dat de accountant de redelijkerwijs eenvoudig te beantwoorden inhoudelijke vragen van de klant zoveel mogelijk beantwoordt of een betalingsregeling voorstelt in ruil voor het afgeven van stukken, bijdragen aan het oordeel dat de accountant niet tuchtrechtelijk laakbaar heeft gehandeld.

De civiele rechter toetst daarentegen of aan de wettelijke of contractuele toepassingsvoorwaarden voor een retentierecht is voldaan. Als een retentierecht wordt gebaseerd op art. 3:290 jo. 6:52 BW, dan dient te worden getoetst of de vordering van de accountant(organisatie) opeisbaar is en of er tussen deze vordering en zijn verplichting tot afgifte van de gevraagde stukken voldoende samenhang bestaat om de opschorting te rechtvaardigen.

Nu het retentierecht dient als drukmiddel om betaling af te dwingen, moet sprake zijn van een opeisbare vordering van de accountant/accountantsorganisatie en dient de klant betaling niet op goede gronden achter te houden.

Anders dan de tuchtrechter hanteert de civiele rechter dus in beginsel niet het onderscheid tussen door de accountant vervaardigde of bewerkte stukken enerzijds en stukken afkomstig van de klant anderzijds. De civiele rechter toetst voorts in beginsel slechts indirect of de accountant zijn belang heeft afgewogen tegen dat van de klant.

Dit verschil wordt ten dele verklaard door de verschillende aard van deze procedures. Bij tuchtrecht staat het handelen van de accountant centraal, waar de civiele rechter in het algemeen meer oog

heeft voor het handelen van de verschillende betrokken partijen en de betalingsmoraal. Daarnaast kan geen schadevergoeding worden gevorderd bij de tuchtrechter.

Deze verschillende toetsingskaders brengen mee dat de civiele rechter niet gebonden is aan het oordeel van de tuchtrechter.

Het eventuele tuchtrechtelijk oordeel dat de tuchtklacht gegrond is, betekent dus niet per definitie dat de accountant schadelijk zou zijn. De klager zou er goed aan doen te bedenken dat ook als de tuchtrechter zou oordelen dat de accountant tuchtrechtelijk laakbaar heeft gehandeld, de weg naar een veroordeling tot betaling van schadevergoeding nog lang en kostbaar kan zijn en zeker geen gelopen race is, alvorens hij een tuchtklacht en/of civiele vordering instelt. Anderzijds leidt een ongegrondverklaring van de klacht evenmin zonder meer tot de conclusie dat de accountant niet onrechtmatig zou hebben gehandeld. Daarvan zou de accountant zich op zijn beurt rekenschap moeten geven bij het hanteren van een retentierecht.