

ECLI:NL:CBB:2018:459

Instantie College van Beroep voor het bedrijfsleven

Datum uitspraak 28-08-2018

Datum publicatie 04-09-2018

Zaaknummer 17/1540

Rechtsgebieden Bestuursrecht

Bijzondere kenmerken Hoger beroep

Inhoudsindicatie

Accountantstuchtrecht. Verjaringstermijn ex artikel 22 lid 1 Wtra. De accountantskamer heeft naast de formulering van de klacht terecht de toelichting daarop in aanmerking genomen. Appellante wist eind 2011 al wat zij betrokkene nu verwijt, te weten dat hij een collectieve waardering van bijzondere waardeverminderingen niet had mogen accepteren.

Vindplaatsen Rechtspraak.nl

Uitspraak

uitspraak

COLLEGE VAN BEROEP VOOR HET BEDRIJFSLEVEN

Zaaknummer: 17/1540

20150

Uitspraak van de meervoudige kamer van 28 augustus 2018 op het hoger beroep van:

[naam 1] B.V., te [plaats] , appellante

(gemachtigde: mr. J.P.A.M. van Balen),

tegen de uitspraak van de accountantskamer van 8 september 2017, gegeven op een klacht, door appellante ingediend tegen

[naam 2] RA (betrokkene)

(gemachtigde: mr. F.C.M. van der Velden).

Procesverloop in hoger beroep

Appellante heeft hoger beroep ingesteld tegen de uitspraak van de accountantskamer van 8 september 2017, met nummer 17/595 Wtra AK (www.tuchtrecht.nl, ECLI:NL:TACAKN:2017:60).

Betrokkene heeft een schriftelijke reactie op het hogerberoepschrift gegeven.

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 1 juni 2018

Appellante werd vertegenwoordigd door [naam 3] en [naam 4] , bijgestaan door bovengenoemde gemachtigde. Betrokkene is verschenen, bijgestaan door zijn gemachtigde.

Grondslag van het geschil

- 1.1 Voor een uitgebreide weergave van het verloop van de procedure en de in dit geding van belang zijnde feiten en omstandigheden, voor zover niet bestreden, wordt verwezen naar de inhoud van de bestreden uitspraak van de accountantskamer, die als hier ingelast wordt beschouwd. Het College volstaat met het volgende.
- 1.2 Betrokkene staat sinds 6 februari 1991 ingeschreven in het accountantsregister. Betrokkene was vanaf boekjaar 2008 tot en met boekjaar 2010 controlerend accountant van [naam 5] Holding B.V. (thans [naam 6] Holding B.V.). [naam 5] Holding B.V. ([naam 5] Holding) had verschillende (klein)dochtermaatschappijen, waaronder [naam 5] Projectrealisatie 4 B.V. ([naam 5] Projectrealisatie), met als voornaamste activiteit het plaatsen en beheren van vastgoed- en scheepsbeleggingsfondsen alsmede het ontwikkelen van vastgoedobjecten.
- 1.3 In 2005 heeft [naam 5] Projectrealisatie met enkele andere partijen een samenwerkingsovereenkomst gesloten voor het project [project] , een woon- en recreatiegebied in de provincie [... 1] . Op 15 maart 2007 heeft [naam 5] Projectrealisatie een raamovereenkomst gesloten met appellante. Op grond van deze overeenkomst heeft appellante een aanbetaling gedaan van € 7,5 miljoen en heeft [naam 5] Holding een concerngarantie verstrekt. Deze garantie hield in dat [naam 5] Holding een eigen vermogen in stand diende te houden van ten minste € 7,5 miljoen; zodra het eigen vermogen minder zou bedragen zou appellante gerechtigd zijn de aanbetaling terug te vorderen.
- 1.4 Appellante heeft per brief van 4 oktober 2011 [naam 5] Projectrealisatie onder andere verzocht om uiterlijk op 1 november 2011 aan te tonen dat de eigenvermogenspositie van [naam 5] Holding per 1 oktober 2011 tenminste € 7,5 miljoen bedroeg. Naar aanleiding van dat verzoek heeft op 18 november 2011 een bespreking plaatsgevonden tussen [naam 5] Holding, appellante en hun wederzijdse externe accountants met als onderwerp het eigen vermogen van [naam 5] Holding.
- 1.5 Op 30 november 2011 heeft betrokkene een goedkeurende controleverklaring afgegeven bij de jaarrekening 2010 van [naam 5] Holding. Appellante heeft hiervan op 7 december 2011 een afschrift ontvangen.
- 1.6 Gedurende de controle van het boekjaar 2011 is tussen [naam 5] Holding en (het kantoor van) betrokkene een meningsverschil ontstaan over de controlewerkzaamheden en de daarmee gemoeide kosten. Dit heeft ertoe geleid dat (het kantoor van) betrokkene de controle van de jaarrekening 2011 op 23 april 2013 tussentijds heeft beëindigd.

Uitspraak van de accountantskamer

2.1 De klacht houdt in dat betrokkene volgens appellante heeft gehandeld in strijd met de voor hem geldende beroepsregels. De accountantskamer heeft het volgende opgenomen in de bestreden uitspraak:

“ Het klaagschrift houdt ter zake onder I. “Inhoud klachten” het volgende in:

“Betrokkene heeft ernstige beroepsfouten gemaakt door:

A. Bij de op 30 november 2011 gedateerde jaarrekening 2010 van [naam 5] Holding B.V. ten onrechte een goedkeurende verklaring, gedateerd 30 november 2011, af te leggen, terwijl het daarin geactiveerd vastgoed substantieel te hoog is gewaardeerd, met als gevolg een veel te hoog resultaat 2010 en daarmee een veel te hoge voorstelling van het eigen vermogen ultimo 2010;

B. Tijdens een bespreking op 18 november 2011 aan klaagster onjuiste mededelingen te doen, althans juiste mededelingen achterwege te laten, respectievelijk onjuiste beweringen van het bestuur van [naam 5] Holding B.V. niet tegen te spreken, over:

- de waardering van de gebouwen en terreinen die nagenoeg geheel bestaan uit vastgoedbeleggingen;

- de omvang van het resultaat en het eigen vermogen van [naam 5] Holding B.V.;

De bespreking had juist tot doel om klaagster te informeren over de omvang van het eigen vermogen van [naam 5] Holding B.V.;

C. Ook nadien klaagster niet te informeren over de onjuiste voorstelling van het eigen vermogen van [naam 5] Holding B.V., laat staan (de Accountantskamer begrijpt dat het in de originele tekst voorkomende woord “geen” daar ten onrechte is opgenomen) passende maatregelen te treffen ter voorkoming dat op de door betrokkene afgegeven goedkeurende verklaring bij de jaarrekening 2010 van [naam 5] Holding B.V. respectievelijk op de op 18 november 2011 gedane mededelingen wordt gesteund, terwijl betrokkene wist van het belang dat een juiste voorstelling van het eigen vermogen voor klaagster heeft.”

2.2 Bij de bestreden uitspraak heeft de accountantskamer de klacht in alle onderdelen niet-ontvankelijk verklaard.

Beoordeling van het geschil in hoger beroep

3. Appellante heeft een aantal grieven gericht tegen het oordeel van de accountantskamer dat de klacht buiten de driejaarstermijn van artikel 22, eerste lid, van de Wet tuchtspraak accountants (Wtra) is ingediend. De accountantskamer heeft overwogen dat voor aanvang van de in artikel 22, eerste lid, van de Wtra bedoelde termijn van drie jaren beslissend is of sprake is van een constatering van – geparafraseerd – het tuchtrechtelijk laakbare karakter van het handelen of nalaten van een accountant, dan wel van zodanige feiten dat daarop redelijkerwijs een vermoeden van zulk tuchtrechtelijk laakbaar handelen of nalaten kon worden gebaseerd. Daarbij is van belang hoe de klacht is omschreven, althans door de accountantskamer moet worden opgevat. Het gaat er naar het oordeel van de accountantskamer dus niet om wanneer een klager een handelen of nalaten van een accountant heeft geconstateerd of redelijkerwijs heeft kunnen constateren, maar wanneer een klager aan dat handelen of nalaten een vermoeden heeft verbonden of redelijkerwijs heeft kunnen verbinden dat het in strijd is met de hiervoor bedoelde wet- en regelgeving. Daarbij heeft nog te gelden dat voor het aanvangen van de termijn van drie jaar waarbinnen een klacht kan worden ingediend, voldoende is dat bij een klager op grond van de door hem geconstateerde feiten redelijkerwijs een vermoeden kon ontstaan dat de accountant van zijn handelen of nalaten een

tuchtrechtelijk verwijt kan worden gemaakt. De accountantskamer heeft voorts overwogen dat de klachten van appellante in randnummers 46 tot en met 51 van het klaagschrift nader zijn omschreven. Uit deze passage heeft de accountantskamer opgemaakt dat appellante ervan uitgaat dat men bij [naam 5] binnen het gekozen stelsel van historische kosten voor de bepaling van de bijzondere waardeverminderingen het vastgoed als één portefeuille beschouwt. De accountantskamer heeft overwogen dat appellante van mening is dat deze door het bestuur van de onderneming gekozen grondslag niet door betrokkene geaccepteerd had mogen worden in het kader van het geven van een goedkeurende verklaring bij de jaarrekening 2010. Naar het oordeel van de accountantskamer valt niet in te zien waarom appellante, die kennis had van de jaarrekening 2009 van [naam 5] en vanaf eind november 2011 ook van die van 2010, niet reeds in 2011 van deze vermeende nalatigheid van betrokkene op de hoogte was of redelijkerwijs had kunnen zijn, zeker gezien het feit dat ze werd bijgestaan door een extern accountant terwijl een interne deskundige deel uitmaakte van haar eigen team. Appellante moet naar het oordeel van de accountantskamer aldus eind 2011 – en niet pas in 2016 – op de hoogte zijn geraakt van het – volgens haar – tuchtrechtelijk laakbare karakter van het handelen of nalaten van betrokkene, dan wel van zodanige feiten dat daarop redelijkerwijs een vermoeden van zulk tuchtrechtelijk laakbaar handelen of nalaten kon worden gebaseerd. De accountantskamer heeft geconcludeerd dat het door betrokkene gevoerde niet-ontvankelijkheidsverweer slaagt, waarna zij de klacht in alle onderdelen niet-ontvankelijk heeft verklaard.

- 4.1 Appellante voert allereerst aan dat de accountantskamer haar klachten op onjuiste wijze heeft geherformuleerd. Volgens appellante heeft de accountantskamer ten onrechte tot uitgangspunt genomen dat appellante betrokkene slechts verwijt dat hij – sec – de toegepaste waarderingsgrondslag van de bijzondere waardeverminderingen niet had mogen accepteren. De accountantskamer ziet daarbij volgens appellante over het hoofd dat de klacht zich vooral richt op het accepteren door betrokkene van een te hoge voorstelling van het eigen vermogen ultimo 2010 van [naam 5] Holding. Dit heeft appellante ter zitting bij de accountantskamer ook benadrukt.
- 4.2 Het College is van oordeel dat de accountantskamer de klacht in de bestreden uitspraak niet onjuist heeft ge(her)formuleerd. De accountantskamer heeft terecht in aanmerking genomen hoe appellante haar klacht heeft geformuleerd op pagina 1 van het klaagschrift en hoe zij die klacht nader heeft toegelicht. Anders dan appellante stelt heeft de accountantskamer de toelichting in de randnummers 46 tot en met 51 van het klaagschrift daarbij mogen betrekken. Het College volgt niet het betoog dat het in die randnummers alleen zou gaan om een beschrijving van de in 2016 geconstateerde oorzaak van de verwijten die appellante betrokkene in de klacht maakt. De randnummers 46 en 51 zijn immers opgenomen onder het kopje "IV Klachtwaardig handelen". De accountantskamer heeft uit dit kopje en de formulering van de passages zelf mogen concluderen dat het in die passages gaat om een toelichting van het door appellante gestelde klachtwaardig handelen. In randnummer 51 is immers opgenomen: "Klaagster verwijt Betrokkene een goedkeurende verklaring 2010 te hebben gegeven, terwijl hij wist, althans behoorde te weten dat de toegepaste waardering in strijd met wet- en regelgeving was." Dit is het verwijt dat de accountantskamer bij de beoordeling van de ontvankelijkheid tot uitgangspunt heeft genomen. Dat de klacht dit verwijt betreft wordt ondersteund door hetgeen appellante in randnummer 38 van het klaagschrift heeft opgenomen: "Dat het vastgoed van [naam 5] werd *"gemanaged als één kasstroom genererende eenheid"* [...] is geen rechtvaardiging om van de verplichting om individueel te waarden af te zien". Ook ter zitting bij het College heeft appellante haar verwijt nogmaals weergegeven. In randnummers 53 en 54 van de pleitnota is onder meer opgenomen: "(...) Wat [naam 2] verweten wordt is dat hij geen goedkeurende verklaring had mogen verstrekken bij de jaarrekening 2010 omdat het daarin gehanteerde systeem van portefeuillegewijze waardering niet was toegestaan" en "Het tuchtrechtelijk verwijtbare handelen van [naam 2] had – van aanvang af – betrekking op de jaarrekening 2010 met daarin de, zoals later bleek, niet toegestane portefeuille-gewijze waardering en staat dan ook geheel los van een stelselwijziging". De accountantskamer heeft in overweging 4.4.5 van de bestreden uitspraak terecht tot uitgangspunt genomen dat appellante met haar klacht betrokkene verwijt een onjuiste waarderingsgrondslag voor duurzame waardeverminderingen van het vastgoed te hebben

geaccepteerd.

- 5.1 Appellante stelt dat zij de klacht niet te laat heeft ingediend omdat zij zich pas in 2016 heeft kunnen realiseren dat betrokkene tuchtrechtelijk laakbaar heeft gehandeld. De in de jaarrekening 2010 gehanteerde waarderingssystematiek bleek in 2016 (slechts) de vaktechnische verklaring te zijn voor de onjuiste voorstelling van het eigen vermogen van [naam 5] Holding ultimo 2010. De gehanteerde systematiek kon volgens appellante immers op zichzelf zijn toegelaten en behoefde niet noodzakelijkerwijs tot een andere waardering te leiden dan bij individuele waardering van duurzame waardevermindering. Daar komt bij dat in de jaarrekening 2010 ook een duurzame waardevermindering was verantwoord. Dat hantering van het systeem van individuele waardering zou leiden tot een zéér veel lagere waardering van het vastgoed, kon en hoefde appellante in 2011 redelijkerwijs niet te vermoeden. Onder die omstandigheden ontbrak in 2011 bij haar de wetenschap en het redelijke vermoeden dat het goedkeuren door betrokkene van de gehanteerde waarderingssystematiek tuchtrechtelijk laakbaar was, zodat de driejaarstermijn toen niet inging. Die termijn ging pas lopen op 26 mei 2016, toen appellante kennis kreeg van de gevolgen van het in 2010 gehanteerde waarderingssysteem en het verwijtbare karakter van het handelen van betrokkene. Appellante meent dat zij haar klachten ruimschoots op tijd heeft ingediend.
- 5.2 Met ingang van 1 januari 2014 luidt artikel 22, eerste lid, van de Wtra, voor zover hier van belang, dat een ieder bij een vermoeden van handelen of nalaten als bedoeld in artikel 31, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) door een externe accountant of artikel 42, eerste lid, van de Wet op het accountantsberoep (Wab) door een accountant, binnen drie jaar nadat de klager heeft geconstateerd of redelijkerwijs heeft kunnen constateren dat het handelen of nalaten in strijd is met het bij of krachtens de Wab bepaalde of met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep, door middel van een klaagschrift een klacht kan indienen bij de accountantskamer.
- 5.3 Niet in geschil is dat appellante eind 2011 de beschikking had over de jaarrekening 2009 en de jaarrekening 2010 van [naam 5] Holding. In die jaarrekeningen is opgenomen welke waarderinggrondslagen zijn gehanteerd. Zo is ten aanzien van de materiële activa in de jaarrekening 2009 het volgende opgenomen:

“ De materiële vaste activa worden gewaardeerd op aanschafwaarde, verminderd met lineair berekende afschrijvingen, gebaseerd op de verwachte economische levensduur. Duurzaam geachte waarderingen worden ten laste van het resultaat verantwoord. Deze worden slechts dan verantwoord indien – in overeenstemming met de wijze waarop de vastgoedportefeuille als 1 kasgenererende eenheid wordt gemanaged – voor het collectief sprake is van een actuele waarde welke lager ligt dan de boekwaarde. Indien de duurzaam geachte waardevermindering ophoudt te bestaan, wordt deze teruggenomen ten gunste van de resultaten van dat boekjaar.”

In de jaarrekening 2010 is het volgende opgenomen:

“ Materiële vaste activa

De materiële vaste activa worden gewaardeerd op aanschafwaarde, verminderd met lineair berekende afschrijvingen, gebaseerd op de verwachte economische levensduur en eventuele bijzondere waardeverminderingen.

(...)

Bijzondere waardeverminderingen

(...)

Duurzaam geachte afwaarderingen van vastgoedbeleggingen worden slechts verantwoord indien – in overeenstemming met de wijze waarop de vastgoedportefeuille als één kasgenererende

eenheid wordt gemanaged – voor het collectief sprake is van een actuele waarde welke lager ligt dan de boekwaarde.”

5.4 Gelet op deze toelichtingen in de jaarrekeningen heeft appellante eind 2011 kennis kunnen nemen van de gehanteerde waarderingsgrondslagen. Appellante heeft in hoger beroep ook erkend dat zij in 2011 bekend had kunnen zijn met het door [naam 5] Holding in 2010 gehanteerde systeem van collectieve waardering van duurzame waardeverminderingen van haar vastgoed. Naar het oordeel van het College had appellante, een beleggingsinstelling die werd bijgestaan door een accountant, toen al redelijkerwijs kunnen constateren wat zij betrokkene nu verwijt, te weten dat hij deze wijze van waarderen niet had mogen accepteren. De stelling van appellante, dat zij zich eerst in 2016 kon realiseren dat bij een collectieve waardering van het vastgoed verliezen met winsten werden gesaldeerd en dat waardeverminderingen alleen zichtbaar waren voor zover het collectief in waarde was verminderd, faalt. Uit het in de jaarrekeningen 2009 en 2010 omschreven systeem van waardering van vastgoed volgt overduidelijk dat verliezen met winsten werden gesaldeerd en dat dus verliezen slechts tot uitdrukking kwamen als de verliezen op bepaald vastgoed binnen het collectief in totaal hoger zijn dan de winsten op het andere vastgoed binnen het collectief. Appellante kon in 2011 dan ook redelijkerwijs niet zonder meer aannemen dat het in de jaarrekening vermelde systeem van waardering tot dezelfde uitkomst zou leiden als wanneer de vastgoederen individueel zouden zijn gewaardeerd, in welk systeem verliezen op individueel vastgoed onmiddellijk tot uitdrukking worden gebracht ongeacht of ander vastgoed in waarde is gestegen. Naar het oordeel van de College heeft de accountantskamer terecht klachtonderdeel A, en vanwege de samenhang ook klachtonderdelen B en C, niet ontvankelijk verklaard.

6 De grief van appellante, inhoudende dat het proces-verhaal van de zitting bij de accountantskamer storende fouten bevat kan aan het voorgaande oordeel niet afdoen, zodat de grief reeds daarom faalt. Ook de twee grieven van appellante die zijn gericht tegen de overwegingen van de accountantskamer in 4.4.8 en 4.4.9 van de bestreden uitspraak kunnen niet leiden tot de conclusie dat sprake is van een ontvankelijke klacht. De betreffende overwegingen zijn immers geen dragende overwegingen van het oordeel dat appellante haar klacht te laat heeft ingediend. Deze grieven behoeven daarom geen inhoudelijke beoordeling.

7. De slotsom is dat het hoger beroep ongegrond is.

8. De beslissing op dit hoger beroep berust mede op hoofdstuk V van de Wtra.

Beslissing

Het College verklaart het hoger beroep ongegrond.

Deze uitspraak is gedaan door mr. W.A.J. van Lierop, mr. W.E. Doolaard en mr. drs. P. Fortuin, in aanwezigheid van mr. C.G.M. van Ede, griffier. De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 28 augustus 2018.

w.g. W.A.J. van Lierop w.g. C.G.M. van Ede

