

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 18/137 en 18/138 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de zaak met nummer 18/137 Wtra AK en met nummer 18/138 Wtra AK van 4 maart 2019 van

X B.V.,
gevestigd te [plaats1],
K L A A G S T E R,
gemachtigde: drs. [A] MBA,

t e g e n

Y1 RV,
registeraccountant,
kantoorhoudende te [plaats2],
en
Y2,
accountant-administratieconsulent,
kantoorhoudende te [plaats3],
B E T R O K K E N E N,
raadsvrouw: mr. H.E. van Berckel-Dekker.

1. Het verloop van de procedure

1.1 De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de aan partijen bekende stukken van het dossier in deze zaak, waaronder:

- het op 15 januari 2018 ingekomen klaagschrift van 12 januari 2018 met bijlagen;
- het op 30 maart 2018 ingekomen verweerschrift, gedateerd 13 april 2018 met bijlagen;
- de e-mail van klaagster van 25 mei 2018;
- de op 1 juni 2018 ingekomen brief van betrokkenen van 31 mei 2018;
- de e-mail van betrokkenen van 5 juni 2018 met bijlagen.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 8 juni 2018 waar zijn verschenen: klaagster vertegenwoordigd door (haar enig aandeelhouder en bestuurder) drs. [A] (hierna: [A]), en betrokkenen in persoon (hierna ook: [Y1] of [Y1] respectievelijk [Y2] of [Y2]), bijgestaan door mr. H.E. van Berckel-Dekker, advocaat te Eindhoven.

1.3 Klaagster en betrokkenen hebben op genoemde zitting hun standpunten (aan de hand van pleitaantekeningen, die aan de Accountantskamer zijn overgelegd) toegelicht, en geantwoord op vragen van de Accountantskamer.

2. De vaststaande feiten

Op grond van de inhoud van de gedingstukken en aan de hand van het verhandelde ter zitting stelt de Accountantskamer het volgende vast.

2.1 [Y1] staat sinds [datum] als openbaar accountant ingeschreven in het accountantsregister van (thans) de Nba. [Y2] staat hierin sinds [datum] ingeschreven, tot september 2017 als openbaar accountant en sedertdien als accountant in business. Ten tijde hier van belang waren zij beiden werkzaam bij [accountantskantoor] (hierna: [accountantskantoor]).

2.2 [Accountantskantoor] heeft van [BV1] (hierna: [BV1]) de opdracht gekregen haar jaarrekening over 2012 en volgende jaren samen te stellen. De opdrachtbevestiging van [accountantskantoor], gedateerd 21 januari 2013, is namens [BV1] op 4 februari 2013 ondertekend door haar bestuurder [B] (hierna: [B] of [B]). [Y2] heeft eerder jaarrekeningen van [BV1] samengesteld toen hij verbonden was aan [C]. Dat kantoor is in 2012 opgegaan in [accountantskantoor].

2.3 [Y2] heeft op 25 januari 2013 bij de jaarrekening 2012 van [BV1] een samenstellingsverklaring verstrekt.

2.4 Klaagster is sedert 20 januari 2014 aandeelhouder van [BV2] (hierna: [BV2] of koper).

2.5 [BV3] (hierna: [BV3]) was enig aandeelhouder van [BV1]. Medio januari 2013 heeft [BV3], die werd vertegenwoordigd door [B], met [BV2], die werd vertegenwoordigd door [D] (hierna: [D] of [D]), een intentieovereenkomst gesloten tot koop en verkoop van haar 100% aandelenbelang in [BV1]. Dit voor een koopprijs van € 6 miljoen onder financieringsvoorbehoud en met voorwaarden ten aanzien van een door verkoper aan koper te verstrekken achtergestelde lening. Ook hebben beide zich verplicht in redelijkheid door te onderhandelen om de totstandkoming van een koopovereenkomst per 8 maart 2013 te realiseren.

2.6 Betrokkenen en mr. [E] van het kantoor (destijds) [kantoor naam] (hierna: [E] of [E]) hebben [B] op verzoek van cliënt [BV3] in deze fase assistentie verleend. De onderhandelingen liepen medio maart 2013 stuk doordat [bank1] te [plaats4] op basis van de stukken die er lagen, niet akkoord wilde gaan met de door de koper gevraagde financiering.

2.7 Een tweede fase in de onderhandelingen vond plaats medio 2013 toen zich een mogelijke financiering door [bank2] voordeed. Per e-mail van 21 juni 2013 heeft [Y2] aan [F] RA (hierna: [F]), accountant van [BV2], laten weten dat de door koper in een gesprek van 20 juni 2013 gedane maximale bieding, gelet op de intentieovereenkomst en in acht genomen de beperkte bancaire financiering ten opzichte van de totale koopsom, niet door verkoper werd geaccepteerd.

2.8 Per e-mail van 8 juli 2013 heeft [B] aan [D] het volgende geschreven:
“(…). Ik heb er dit weekend nogmaals over nagedacht of ik het wil zoals het nu voorligt. En het antwoord is nee. Ik kan en wil de deal niet doen en ben al een paar maal over mijn grenzen gegaan in mijn biedingen
Door het prijsniveau en met name de verhouding Up Front-AL blijf ik te lang en te veel verbonden aan [BV1] en het belangrijke doel is om niet meer verbonden te zijn. Ik betreur het dat dit de uitkomst is na een zo lange periode van onderhandelen.
(…)
Ik wens je succes bij het vinden van een passende werkomgeving! (…)”
[BV2] heeft daarop [BV3] in kort geding gedagvaard om de door hem veronderstelde koopovereenkomst na te komen. Deze vordering is door de voorzieningenrechter van de rechtbank Midden Nederland op [datum] afgewezen.

2.9 [Y2] heeft [Y1] per e-mail van 3 september 2013 geïnformeerd over gevoerde onderhandelingen inzake de koop/verkoop.

2.10 Per e-mail van 11 oktober 2013 heeft [D] aan [Y1] laten weten nog in de koop van [BV1] geïnteresseerd te zijn en heeft hij hem verzocht de casus met hem en zijn corporate finance adviseur [G] RA (hierna: [G] of [G]) te bespreken om daarna zijn herziene bieding met [B] te bespreken.

2.11 Op 16 oktober 2013 heeft een bespreking plaatsgevonden tussen enerzijds [E] en [Y1] en anderzijds [D] en [G]. [G] heeft aan [Y1] op 27 oktober 2013 een Term sheet [BV1] 25102013 gestuurd. [BV2] heeft daarin een definitief voorstel vastgelegd op basis waarvan [BV3] een besluit kon nemen tot verkoop van [BV1]. [Y1] heeft in reactie hierop op 1 november 2013 een e-mail gestuurd naar [G].

Daarin staat:

“De afgelopen tijd hebben we een paar keer overleg gehad, wat inhoudelijk gezien gestart is met de bespreking bij [E] op 16 oktober jl. (met jou, [D], [E] en ik). Bij deze leg ik een paar dingen vast.

1. Tot onze grote verrassing heeft [D] zich begin deze maand opnieuw/alsnog gemeld als potentiële koper van [BV1]. Dat komt in een tijd, dat wij al zeer vergaand in een traject zitten met twee andere gegadigden. Die interesse is dus niet eenvoudig meer in te passen.

2. Gezien de voorgeschiedenis bestaat er bij [B] enorme terughoudendheid in hernieuwd contact met [D]. In de meeting van 16/10 hebben [E] en ik jullie koopvoorstel besproken. Niet inhoudelijk, maar enkel vanuit de optiek ‘wil [B] nog met jullie praten en zo ja hoe pakken we dat dan aan’, ‘wat voorstappenplan passen we dan toe’.

3. Om eerlijk te zijn heeft het gesprek van 16/10, dat wij met z’n vieren geheel vrijblijvend en oriënterend voerden, daarin geen verandering teweeg gebracht. Dat betekent dat [D] bij verder overleg mentaal een forse achterstand heeft. Het enige voordeel dat hij heeft, is dat afronding met hem eenvoudiger zou kunnen zijn omdat de DD al geweest is en knopen mogelijk sneller kunnen worden doorgehakt.

4. Wij hebben met [B] gesproken over jullie voorstel. Hij is bereid om te kijken of we toch verder kunnen komen.
 5. Namens [B] zijn [E] en ik bereid om maandag met jullie verder te praten (10.00 uur bij [E] op kantoor i.p.v. 10.30 uur). We spraken af elkaar daar dan te treffen.
 6. Het doel zal zijn: kijken of we overeenstemming over de prijs kunnen krijgen. En dan echt definitief, zonder mitsen en maren en voorwaarden. Ook geen financieringsvoorbehoud als het even kan. Als dat die dag niet lukt stopt het. Als het wel lukt volgen we de rest van het stappenplan. Dat ziet er dan als volgt uit:
 - a. Vastlegging overeenstemming over prijs.
 - b. Zekerheid dat het gefinancierd kan worden binnen een week - voorzover dat in de meeting niet al lukt.
 - c. Aanvullende DD binnen diezelfde week. Aanpak en voorwaarden nog te bespreken.
 - d. Als alles een GO oplevert: vastlegging en uitvoering zsm.
 7. MAAR: twee zeer belangrijke voorwaarden:
 - a. NIETS is bindend voor [B]/Verkoper, zelfs deze mail niet - en wel voor [D] - tot [B]'s handtekening onder de volmacht voor de notariële akte van levering van aandelen staat. Zijn betrokkenheid is tot het laatste moment vrijblijvend. We willen onder geen beding hetzelfde gedonder als de vorige keer.
 - b. Wij moeten - als het lukt met [D] - nog kijken of we onder de lopende onderhandelingstrajecten af kunnen. Of dat slaagt bepaalt voor een belangrijk deel de uitkomst van sub a hiervoor.
- Ik hoor graag uiterlijk morgen of één en ander akkoord is. Alleen bij een bevestiging heeft de afspraak van maandag zin."

2.12 Per e-mail van 5 november 2013 om 15.31 uur heeft [Y1] de resultaten van [BV1] per 31 oktober 2013 zoals ontleend aan de administratie aan [G] gestuurd. De jaarprognose heeft hij daarbij gevoegd. Volgens die bijlage is de EBIT 2013 (-) 972.547 en de prognose van de omzet 1.425.000.

2.13 Per e-mail van 5 november 2013 om 15.50 uur aan [Y1], [G] en [D] heeft [E] een aantal zaken schriftelijk vastgelegd die op 4 november 2013 waren besproken.

2.14 Per e-mail van 7 november 2013 heeft [G], [Y1] om informatie verzocht die aanvullend op verzoek van [bank2] benodigd was om een aanvullende quick scan uit te voeren op [BV1].

2.15 Per e-mail van 8 november 2013 heeft [Y1] met het oog op de quick scan, een aantal opgevraagde stukken aan [G] gestuurd met de mededeling dat het restant in de ochtend zou volgen. In de e-mail staat:

"Bij de uitwerking van deze cijfers hebben we geconstateerd dat de verwachte afboekingen ad 30.000 op debiteuren voor nov/dec te hoog lijkt te zijn. Jullie kunnen daar met de analyse rekening mee houden.

Verder heeft [B] bevestigd dat er geen lopende procedures/claims meer zijn en dat er geen belangrijke nieuwe overeenkomsten zijn aangegaan sinds recente onderzoek.

Ten aanzien van de orders:

In order leveren tot en met december	1.286.845
In order leveren 2014	740.342
Totaal	2.027.188

Per heden nog geen stocklot aanwezig. Pas in december zal na de pakketverkoop een stocklot resteren. Deze zal niet onder kostprijs worden verkocht. Voorzichtigheidshalve is in de prognose hier geen omzet/marge voor meegenomen. Ik stel voor om eventuele vragen gedurende de dag af te wikkelen.”

2.16 Per e-mail van 9 november 2013 heeft [G] aanvullende vragen aan [Y1] gesteld waarvan de beantwoording volgens hem essentieel was voor een positieve afronding van de op de daarop volgende maandag geplande bespreking. [Y1] heeft de vragen per ommegaande beantwoord.

2.17 Hierna heeft [E] in een e-mail van 9 november 2013 aan [Y1], [B], [D] en [G] beschreven wat de status van het overleg inzake [BV1] tot dan toe was.

2.18 [Y1] heeft per e-mail van 13 november 2013 om 14.45 uur aangepaste cijfers aan [E] en [B] gezonden. Volgens de bijlage is de EBIT 2013 (-) 1.088.756 en de prognose van de omzet 1.615.000.

In die e-mail staat:

“Zie bijgaand de aangepaste cijfers waarin een aanpassing van de prognose november/december 2013 is opgenomen. De aanpassing betreft de voorziening voor dubieuze debiteuren en de omzetverwachting. EBIT zit nu naar verwachting op niveau 2012. [B] en [voornaam1] [administrateur van [BV1]] hebben de debiteuren nogmaals beoordeeld en concluderen dat de extra voorziening ad 30.000 zoals eerder geprognosticeerd niet nodig is. Verder is aan de hand ervan de actuele orders een nieuwe inschatting gemaakt van de uit te leveren omzet november/december. Dit heeft geresulteerd in een omzetstijging van 240.000. Daartegenover staat wel dat de omzet uit te leveren in 2014 daalt van 740.000 naar 647.000.

Ik stel voor dat we [D] en [G] daarover informeren.”

2.19 Daarover worden [G] en [D] vervolgens door [kantoor naam] geïnformeerd per e-mail van 13 november 2013 om 16.21 uur.

In die e-mail aan [G] en [D] staat:

“Zie hierbij enigszins aangepaste cijfers. Toelichting:

1. Maandag hebben we overleg gehad ([D], [Y1], jij en ik). Dat betrof een bespreking van de uitkomsten van de aanvullende DD en de evt. consequenties daarvan.
2. Dat overleg heeft niet tot overeenstemming geleid. Jullie hebben het bod van [D] verlaagd en [B] heeft dat niet geaccepteerd. In feite eindigden daarmee de onderhandelingen finaal.
3. Dinsdag heb je me gebeld en het overleg gezocht. Daarin heb je me onder meer gevraagd, of er ook cijfers konden worden geleverd die niet 'conservatief' waren. [B] had vrij conservatieve cijfers geleverd om geen verwijt te krijgen dat hij een te mooie voorstelling van zaken geeft. Jij vroeg om een 'neutrale' informatieverzorging, omdat dat mogelijk jullie blik op de zaak verandert en - met name - omdat dat wellicht meer mogelijkheden geeft om de financiering rond te krijgen. [D] wil graag, ook voor de 4,0/1,6, maar het steekt op de financiering.
4. Hierbij dus die cijfers. Ik hoor graag of je daar wat mee kunt. Ook hoor ik graag op de andere aspecten die we bespraken (meer zekerheden).
5. Er is wel haast geboden: [B] heeft het overleg met de andere bidders gereactiveerd, dus als we lang wachten kunnen we daarvan niet meer terug.
6. Ook bij dit 'na-overleg' blijven de procedurele afspraken gelden:
 - a. Geen deal tot er een handtekening van [B] is.

b. Alleen overleg via mij.”

2.20 Op verzoek van [G] stuurt [Y1] per e-mail van 15 november 2013 overzichten met de gefactureerde omzet in november 2013 alsmede de huidige orders met afleverdatum 2013.

2.21 Op 21 november 2013 hebben [BV3] en [BV2] een koopovereenkomst onder ontbindende voorwaarden gesloten. Omdat [D] de financiering daarna in weerwil van eerdere mededelingen wederom niet rond had gekregen, is in de periode van 8 januari tot 16 januari 2014 nader overleg geweest tussen [G] en [E]. Van de e-mailwisseling ontving [Y1] afschriften.

2.22 Per e-mail van 16 december 2013 om 10.11 uur heeft [B], [Y1] ‘de laatste prognose als alles uitgeleverd kan worden wat gepland staat’ doorgestuurd die hij van [H], administrateur van [BV1], (hierna: [H] of [H]) op 12 december 2013 had ontvangen. Per ommekeer heeft [Y1] daar om 10.13 op gereageerd en [B] laten weten dat de opgave er mooi uit zag, later in die week naar dividend en dergelijke te kijken en heeft hij gevraagd hoe de uitleveringen voor 2014 eruit zagen. In deze prognose staat:

“Gerealiseerde omzet	420.000
In order t/m 15-12	263.000
In order 17-12	184.000
In order 23-12	210.000
Totaal	1.077.000 ”

2.23 Per e-mail van 30 december 2013 heeft [Y2] aan [B] een berekening gestuurd. Deze luidt als volgt:

“Er ligt een afspraak dat het garantievermogen van [BV1] bij overdracht aan [D] € 738.026 moet bedragen. Dit is de stand van het eigen vermogen wat [BV1] heeft volgens de definitieve jaarrekening 2012. De winst van [BV1], uiteraard gebaseerd op de voorzichtige prognose, zal volgens de berekening van [H] € 1.159.950 bedragen.

Doordat er nog geen giften volgens de winst- en verliesrekening in 2013 ten laste van het resultaat zijn gebracht, stel ik voor dat er nog € 100.000 in mindering wordt gebracht op het resultaat, zodat per saldo een winst resteert van € 1.059.950. Rekening houdend met de belastingdruk die hierop rust ontstaat er een netto winst van € 804.963. Doordat je al een rekening-courant verhouding hebt tussen [BV3] en [BV1] van € 484.691, resteert er een bedrag van € 320.272. We hebben net afgesproken dat jij een bedrag van € 300.000 zal overmaken, omdat je nog van plan bent om € 10.000 op te nemen van [BV1] in verband met giften vanuit privé.

Vervolgens heb je ook nog rekening te houden met wat eindejaarsuitkeringen die jij wil doen in verband met de overdracht aan [D]. Ik ga er dan ook vanuit dat als je 300.000 uitkeert, je per saldo ongeveer op nihil uitkomt tenzij er in de definitieve jaarrekening over 2013 grote verschillen gaan ontstaan in het resultaat. Dit kan ik echter op dit moment niet overzien, maar acht ik onwaarschijnlijk gezien de nauwkeurigheid waarmee [H] over het algemeen werkt.”

2.24 In een e-mail van 14 januari 2014 van [H] aan [I], assistent van [Y2], staat dat de omzet van januari 2013 648.000 bedroeg, de gefactureerde omzet van januari 2014 15.000 en de omzet in order voor januari 2014 108.000.

Deze e-mail heeft [H] op 15 januari 2014 doorgezonden naar [B]. Daarbij heeft hij een overzicht gestuurd van de lopende orders ten opzichte van het jaar daarvoor.

2.25 [B] heeft deze e-mail vervolgens op 15 januari 2014 om 10.28 uur doorgestuurd naar [Y1] met een bijlage genaamd 'Overzicht gerealiseerde omzet + voorverkooporders' waarin de omzetten in de jaren 2010, 2011, 2012 en 2013 van [BV1] zijn opgenomen. In zijn e-mail staat:

"Deze bijlage is schrikken....

Dit is inclusief stocklot van 121 K die deels in 2013 en deel geleverd is in 2014 (65k)."

2.26 [B] heeft vervolgens per e-mail van 15 januari 2014 om 11.02 uur, het volgende aan [Y1] geschreven:

"punt 1- het heeft geen zin als [I] aan het rekenen is omdat hij telt op basis van paklijsten 2014, en dat is niet de maatstaf. De maatstaf is geleverd!!

Punt 2-

Vanuit ons standpunt geredeneerd:

Als ik tot EOD winst ontvang dan is het als volgt.

Gerealiseerd

Gefactureerd januari 2014	15.000
---------------------------	--------

Nog in order voor januari 2014	108.000
--------------------------------	---------

Nog in order voor 1-2	267.000
-----------------------	---------

 normaal leveren we dat in januari !!

Totaal	390.000
--------	---------

Zeg maar even 400k voor het gemak. Het zal niet allemaal uitgeleverd kunnen worden ivm openstaande posten, prepayklanten die nog niet betaald hebben en goederen niet op voorraad die nog later binnenkomen.

Dan praten we over maximaal 275 K marge als we 1-2 meetellen.

Of als we 1-2 niet meetellen praten we over 123K omzet en 85 K marge.

Dit kunnen we ook aanvullen met "onterechte" omzet van 2013.

Dan wordt het bedrag alleen maar hoger.

Omzet januari 2013 was 648.000 zonder stocklot."

2.27 Op verzoek van [G] en [E] heeft [Y1] op 17 januari 2014 de meest recente cijfers van [BV1] aan [BV2] verstrekt. Dit betrof een (voorlopige) uitdraai uit de boekhouding van [BV1], de kolommenbalans per 31 december 2013.

2.28 Op 18 januari 2014 hebben [BV3], [BV2] en [BV1] een overeenkomst gesloten met betrekking tot overname van de aandelen [BV1]. [Y1] vertegenwoordigde daarbij [BV3] en [BV1] en heeft de overeenkomst namens deze vennootschappen ondertekend. Op 22 januari 2014 zijn de aandelen [BV1] per notariële akte aan [BV2] geleverd.

2.29 Als bijlage bij deze overeenkomst zijn verklaringen van [BV3] gevoegd. Deze luiden onder meer:

"Artikel 6- jaarrekening en administratie

6.1 De jaarrekening 2012 en de Overdrachtsbalans zijn als Bijlage 9 bijgevoegd.

6.2 De jaarrekening 2012 is met inachtneming van alle wettelijke voorschriften opgesteld, vastgesteld en openbaar gemaakt.

6.3 De verklaring van de accountant betreffende de jaarrekening 2012 is bijgevoegd.

6.4 Volgens in Nederland algemeen aanvaarde waarderingsgrondslagen welke consistent met voorafgaande jaren zijn toegepast, geeft de jaarrekening 2012 een zodanig beeld dat op grond daarvan een goed oordeel kan worden verkregen omtrent de activa en passiva van de Vennootschap, haar resultaat en, voor zover de aard van een jaarrekening zulks toestaat, haar solvabiliteit en liquiditeit. De balans welke deel uitmaakt van de jaarrekening 2012 geeft op nauwkeurige, duidelijke en systematische wijze de activa en de samenstelling daarvan, onderverdeeld in aparte categorieën, per Balansdatum weer. De winst- en verliesrekening die deel uitmaakt van de jaarrekening 2012 geeft op nauwkeurige, duidelijke en systematische wijze het resultaat van de Vennootschap over het boekjaar (2012) alsmede de inkomsten en kosten waarop dat resultaat is gebaseerd weer.

6.5 De balans welke deel uitmaakt van de jaarrekening 2012 is niet beïnvloed door enige wijziging van waarderingsgrondslagen, voorzieningen of reserveringen, behoudens die wijzigingen die als zodanig in de jaarrekening 2012 zijn vermeld en toegelicht. Het resultaat zoals blijkt uit de winst- en verliesrekening welke deel uitmaakt van de jaarrekening 2012 is niet beïnvloed door buitengewone baten of lasten, anders dan die welke als zodanig in de jaarrekening 2012 zijn vermeld en toegelicht, of door enige andere omstandigheid welke dat resultaat ongebruikelijk laag of hoog maakt.

6.6 De Overdrachtsbalans is een weergave van de activa en passiva en het resultaat van de Vennootschap over 2013, zoals dat gevormd is op basis van een reguliere boekhouding.

6.7 De Vennootschap heeft te allen tijde haar administratie in overeenstemming met alle wettelijke voorschriften gevoerd. Gemeten naar de thans bestaande inzichten, is de administratie van de Vennootschap voldoende om haar huidige activiteiten op juiste wijze weer te geven. De Vennootschap is voor het voeren van haar administratie niet afhankelijk van enige derde partij en de boeken en andere bescheiden die deel uitmaken van de administratie worden niet, geheel of gedeeltelijk, door enige derde partij gehouden.

6.8 Verkoper verstrekt voor en met betrekking tot de Jaarrekening gelijklopende en gelijksoortige garanties zoals in dit Artikel is bepaald.

Artikel 7 – Ontwikkelingen na 31 oktober 2013

Sinds 31 oktober 2013:

....

c) Hebben zich, in vergelijking tot de jaarrekening 2012, geen belangrijke wijzigingen voorgedaan in de omvang of de samenstelling van de activa en passiva van de Vennootschap, noch in de omvang of de samenstelling van het resultaat van de Vennootschap;

....”

2.30 In de overeenkomst ten behoeve van de aandelenoverdracht staat:

“Overwegende dat:

(...)

C. Koper volledig is geïnformeerd over de toestand van de tot de Vennootschap behorende onderneming;”

10 Procedure inzake vaststelling jaarrekening 2013

10.1 De concept jaarrekening wordt door (de accountant van) Verkoper opgesteld ([accountantskantoor]) en uiterlijk op 31 januari 2014 ter beschikking gesteld aan Koper. De jaarrekening wordt opgesteld conform de in Nederland gehanteerde verslaggevingsregels, welke consistent met voorafgaande jaren zijn toegepast. Verkoper zal deze conceptjaarrekening zo spoedig mogelijk nadat deze is opgesteld door de controller van de Vennootschap, toesturen aan Koper.

10.2 Na het ter beschikking stellen van de jaarrekening 2013 is Koper gerechtigd om deze tot 15 februari 2014 aan een onderzoek te onderwerpen, uitsluitend ter vaststelling van het aan Verkoper uitgekeerde of nog uit te keren dividend over het jaar 2013. Uiterlijk op de laatste werkdag van deze periode zal Koper verkoper schriftelijk informeren of hij akkoord gaat met het uitgekeerde of nog uit te keren dividend. Indien Partijen gedurende de hiervoor genoemde periode geen bezwaar maken, geldt het in de jaarrekening 2013 vastgestelde dividend als geaccepteerd door Koper.”

2.31 Op 21 januari 2014 heeft [Y2] voor het bestuur van [BV1] een balanstest en uitkeringstoets uitgevoerd. Op 21 januari 2014 is door de AvA het besluit genomen een bedrag ter hoogte van de begrote winst in de conceptjaarrekening van 21 januari 2014 als dividend aan aandeelhouder [BV3] uit te keren.

2.32 Per e-mail van 14 mei 2014 heeft [H] het volgende aan [D] geschreven:
“Voor het opmaken van de Jaarrekening 2013 heb ik voor [I] in januari een overzicht gemaakt van alle facturen die in januari geleverd zijn en in december gefactureerd. [Y1] heeft mij naar aanleiding hiervan gebeld dat er hiervoor een correctie zou worden doorgevoerd in de jaarrekening (€ 277.000).
Ik heb hem toen de vraag gesteld of er ook nog een correctie plaats zou vinden voor de orders die een gevraagde leverdatum hadden van januari, maar geleverd en gefactureerd in december. In mijn ogen is dit ook omzet die ten onrechte in het oude jaar geboekt is.
[Y1] vertelde mij dat hierover “ergens in november” gesproken was met de nieuwe eigenaar en dat hem was medegedeeld dat er orders naar voren getrokken zouden worden. Dit kwam vreemd op mij over, ik heb hierna ook niets meer vernomen hierover.”

2.33 Per e-mail van 17 april 2014 heeft [D], in reactie op een e-mail van [B] van 11 april 2014, het volgende aan [B] geschreven:

“Dank voor je onderstaande mail en toelichting op de ontstane situatie.
Wat je moet weten is dat de situatie die ik bij [BV1] B.V. heb aangetroffen anders is dan door jou aan mij is voorgespiegeld.

(...).

Je zult je wellicht kunnen voorstellen dat ik mij zorgen maak. Daarnaast wil ik je kenbaar maken dat [bank2] en mijn medeaandeelhouders mijn bezorgdheid delen. Zij hebben immers deze transactie mede mogelijk gemaakt.

(...).”

2.34 [Y2] heeft bij de jaarrekening 2013 van [BV1] op 23 mei 2014 een samenstellingsverklaring verstrekt. Bij en na het opmaken daarvan werd vastgesteld dat de werkelijke EBIT 2013 (-) 925.361 was.

2.35 Per e-mail van 31 oktober 2014 heeft [H], in aanvulling op zijn e-mail van 14 mei 2014 om 15.10 uur het volgende aan [D] geschreven:

“In november en december 2013 is [B] op zoek gegaan naar een mogelijkheid om voor 2013 een bepaald omzetniveau te halen. Naar nu gebleken is heeft hij aan jou, als kopende partij, een bepaalde omzet- en winstverwachting afgegeven voor 2013. Omdat dit hoogstwaarschijnlijk niet gehaald zou worden met de reguliere SS14 orders die in november en december 2013 uitgeleverd moesten worden, zijn er orders met gevraagde leverdatum begin en midden januari naar voren gehaald. In de administratie werden orders met leverdatum 01-01-14 aangepast naar leverdatum 17-12-13 en orders met leverdatum 15-01-14 naar 23-12-13. Deze orders zijn ook zoveel mogelijk in december 2013 uitgeleverd en gefactureerd. Bij [B] heb ik aangegeven dat ik dit niet correct vond, [B] was echter volhardend met de opmerking dat wij het toch echt op deze manier moesten gaan doen.”

2.36 [D] heeft naar aanleiding hiervan [F] verzocht na te gaan wat de procedures bij [BV1] waren voor wat betreft het uitleveren van orders, het boeken en verantwoorden van omzet en voor wat betreft de omzetafgrenzing per jaareinde.

2.37 [F] heeft per e-mail van 26 juni 2015 aan mr. [J] van [K] advocaten ten behoeve van een overleg met [Y1] het volgende geschreven :

“Van [H] heb ik bijgaande specificaties ontvangen:

1. Een specificatie van de verschoven omzet ad € 249k met een marge ad € 166k. Dit zijn orders die ook stonden opgenomen in de woensdag door jou aan [E] toegestuurde lijst. In de specificatie van [H] is de gemanipuleerde leveringsdatum in het systeem te zien (2013) en de oorspronkelijk gevraagde leveringsdatum (2014).

2. Een specificatie van de containers die in januari 2014 zijn binnen gekomen. De rood gearceerde containers hadden eerder een geplande ontvangstdatum in december 2013. Het gaat om 1.021 items. Volgens [H] zou slechts een beperkt aantal items voor levering in december 2013 ingepland staan. Mijn visie hierop: De betreffende items zijn niet in 2013 geleverd en derhalve terecht niet in 2013 als omzet verantwoord. Dit is niet van invloed op het feit dat er € 249k aan omzet is verschoven.”

2.38 [BV1] is in [datum] failliet gegaan.

3. De klacht

3.1 Betrokkene [Y1] heeft volgens klaagster gehandeld in strijd met de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels.

3.2 Ten grondslag aan de klacht tegen [Y1] liggen, zoals blijkt uit het klaagschrift en de daarop door en namens klaagstergegeven toelichting, de verwijten dat hij : actief heeft meegewerkt aan financiële malversaties, althans bij hem bekende financiële malversaties bewust heeft verzwegen met als resultaat dat in de jaarrekening 2013 van [BV1] de balanspost ‘vooruit gefactureerde omzet’ met een bedrag van € 277.000,- werd opgenomen; heeft verzuimd [BV2] over een omzetdeel van € 248.000,- dat voor 2014 bestemd was te informeren en tevens zodanig te corrigeren dat het resultaat daarvan in 2014 zou vallen en niet heimelijk in 2013; in de wetenschap van zijn verwijtbare handelen en nalaten de overeenkomst namens [BV3], [BV1] en [B] heeft ondertekend; door de kernvoorwaarde van de aandelentransactie bewust te manipuleren en

verzwijgen, [BV2] het recht heeft ontnomen de transactie niet of onder andere voorwaarden door te laten gaan.

3.3 Ten grondslag aan de klacht tegen [Y2] liggen, zoals blijkt uit het klaagschrift en de daarop door en namens klaagstergegeven toelichting, de verwijten dat hij: actief heeft meegewerkt aan financiële malversaties, althans bij hem bekende financiële malversaties bewust heeft verzwegen met als resultaat dat in de jaarrekening 2013 van [BV1] de balanspost vooruit gefactureerde omzet met een bedrag van € 277.000,- werd opgenomen en deze balanspost sinds 1981 nog niet eerder in de jaarrekening van [BV1] was opgenomen; heeft verzuimd [BV2] over een omzetdeel van € 248.000,- dat voor 2014 bestemd was te informeren en tevens zodanig te corrigeren dat het resultaat daarvan in 2014 zou vallen en niet heimelijk in 2013 ter manipulatie van de EBIT voor dat jaar; door de kernvoorwaarde van de aandelentransactie bewust te manipuleren en verzwijgen, [BV2] het recht heeft ontnomen de transactie niet of onder andere voorwaarden door te laten gaan. voorafgaand aan zijn instemming tot dividenduitkering (in het kader van zijn samenstelwerkzaamheden voor de jaarrekening 2013 van [BV1]) verzaakt heeft te controleren of de bestuurder [B] van [BV1] een dividendbesluit van haar aandeelhouder had goedgekeurd op basis van de wettelijk vereiste balanstest en uitkeringstoets.

4. De gronden van de beslissing

Omtrent de klacht en het daartegen gevoerde verweer overweegt de Accountantskamer het volgende.

4.1 Op grond van artikel 42 van de Wet op het accountantsberoep (hierna: Wab) is de accountant ten aanzien van de uitoefening van zijn beroep onderworpen aan tuchtrechtspraak ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de Wab bepaalde en ter zake van enig ander handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

4.2 Betrokkene heeft primair aangevoerd dat klaagster de klacht niet tijdig heeft ingediend en deze daarom door de Accountantskamer niet meer in behandeling kan worden genomen. Wat dat standpunt betreft overweegt de Accountantskamer het volgende.

4.3 Artikelen 51 juncto 22, eerste lid Wtra, zoals deze laatste bepaling luidde tot 1 januari 2019, bepalen dat de Accountantskamer een klacht niet in behandeling neemt indien tussen het moment van het verweten handelen of nalaten en het moment van indiening van de klacht een periode van zes jaar of meer is verstreken. Ook kan geen klacht meer in behandeling worden genomen indien op het moment van indienen van de klacht drie jaren zijn verstreken nadat klaagster heeft geconstateerd of redelijkerwijs heeft kunnen constateren dat het handelen of nalaten in strijd is met het bij of krachtens de Wta of de Wab bepaalde of met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

4.4 Voor aanvang van de daarin bedoelde termijn van drie jaren is beslissend of sprake is van een constatering van geparafraseerd het tuchtrechtelijk laakbare karakter van het handelen of nalaten van de accountant, dan wel van zodanige feiten dat daarop redelijkerwijs een vermoeden van zulk tuchtrechtelijk laakbaar handelen of nalaten kan

worden gebaseerd. Daarbij is van belang hoe de klacht is omschreven, althans door de Accountantskamer moet worden opgevat. Het gaat er dus niet om wanneer een klager een handelen of nalaten van een accountant heeft geconstateerd of redelijkerwijs heeft kunnen constateren, maar wanneer bij een klaagster op grond van door hem geconstateerde feiten in verband met dat handelen of nalaten een vermoeden is ontstaan of redelijkerwijs kon ontstaan dat de accountant van zijn handelen of nalaten een tuchtrechtelijk verwijt kan worden gemaakt. Voor een vermoeden van (mogelijk) tuchtrechtelijk verwijtbaar handelen of nalaten is niet vereist dat een klager volledig op de hoogte is van de exacte regelgeving voor accountants waarmee het handelen of nalaten (mogelijk) in strijd is.

4.5 Het klaagschrift in deze zaak is op 12 januari 2018 ter post bezorgd en op 15 januari 2018 ingekomen. Dat betekent dat in dit geval voor de driejaarstermijn bedoeld in artikel 22 Wtra, mede gezien artikel 7, eerste lid van het Procesreglement Accountantskamer 2015, de datum 12 januari 2015 bepalend is.[1]

4.6 Ter beoordeling van de Accountantskamer staat derhalve of reeds vóór 12 januari 2015 sprake was van een situatie waarin klaagster handelen of nalaten van betrokkenen heeft geconstateerd of redelijkerwijs heeft kunnen constateren waarop zij een vermoeden van (mogelijk) tuchtrechtelijk verwijtbaar handelen of nalaten kon baseren. Bij deze beoordeling moet worden gepreciseerd dat het bestuur van klaagster werd gevormd door haar enig aandeelhouder [A]. Zijn kennis en inzicht zijn hier van betekenis.

4.7 De gedragingen die betrokkenen in de klachtonderdelen a. tot en met g. worden verweten houden geparafraseerd in dat zij ten tijde van het verkoopproces van [BV1] aan [BV2] meegewerkt hebben aan financiële malversaties door manipulatie van (omzet)-gegevens en verstrekken van foutieve informatie aan [BV2].

4.8 De Accountantskamer heeft naar aanleiding van de schriftelijke stukken en het verhandelde ter zitting het volgende vastgesteld. Klaagster heeft daags voor de overname van de aandelen [BV1] door [BV2] op 18 januari 2014, geïnvesteerd in aandelen [BV2]. Daartoe heeft [A] zich onder meer gebaseerd op te verwachten omzet en winstgevendheid van [BV1]. Hij vond het van belang dat de EBIT 2013 gelijk zou zijn aan EBIT 2012 en had vernomen van [D] dat dat het geval zou zijn. [A] was ervan op de hoogte dat [BV1] in het verkoopproces werd bijgestaan door accountants van [accountantskantoor] en was bekend met (het onderbreken van) de onderhandelingen. Na de overname is hij op de hoogte gesteld van de door [D] op 17 april 2014 aan [B] gestuurde e-mail waarin [D] zijn bezorgdheid en die van de medeaandeelhouders van [BV2] uitte over de bij [BV1] aangetroffen situatie. Deze week af, zo staat in dat bericht, van de ten tijde van de verkoop aan koper voorgespiegelde situatie. Toen [BV2] in overleg moest treden met de afdeling bijzonder beheer van [bank2] omdat zij negen maanden na de overname niet aan haar aflossingsverplichtingen kon voldoen, is [A] daarvan eveneens op de hoogte gesteld. [D] heeft hem toen desgevraagd uitgelegd dat naar alle waarschijnlijkheid ten tijde van het verkoopproces geknoeid is met de jaarcijfers. Bij de bespreking van de jaarrekening 2013 van [BV1] in de aandeelhoudersvergadering van juli 2014 is [A] en de overige aandeelhouders voorts specifiek duidelijk geworden dat de eerder door [B] gepresenteerde cijfers van [BV1] vermoedelijk beter waren dan overeenkwam met de werkelijkheid en hebben zij [D] opgedragen de financiële kwestie verder te onderzoeken en op te lossen. Bij zijn onderzoek heeft [D] [F]

betrokken die in oktober/november 2014 onderzoek heeft verricht en waarvan [A] op de hoogte was. Ten slotte heeft klaagster zich al bij brief van 14 juni 2017 naar aanleiding van het faillissement van [BV1] en naar aanleiding van informatie die zij als aandeelhoudster van [BV2] in 2014, 2015 en 2016 had ontvangen tot betrokkenen gewend.

4.9 Naar het oordeel van de Accountantskamer moet het ervoor worden gehouden dat [A] al in april 2014 bekend was met de (gestelde) benarde financiële positie van [BV1], dat hij daarover in de aandeelhoudersvergadering van juli 2014 nader is geïnformeerd en dat hij in de tussengelegen periode volop overleg heeft gevoerd over de haalbaarheid van zijn financiële uitgangspunten ten aanzien van de te behalen EBIT 2013 van [BV1]. Voor zover klaagster dan ook meent dat betrokkenen een verwijt kan worden gemaakt omdat aan de verkoop van [BV1] aan [BV2] financiële malversaties door manipulatie van (omzet)gegevens en foutief verstrekte informatie aan [BV2] ten grondslag hebben gelegen, heeft zij dat reeds uiterlijk juli 2014 redelijkerwijs kunnen vermoeden. Gerekend vanaf de bezorging van het klaagschrift ter post op 12 januari 2018 zijn deze klachtonderdelen dan ook vanwege overschrijding van de drie-jaarstermijn te laat ingediend. Daaruit volgt dat deze niet-ontvankelijk zijn.

4.10 De gedraging die [Y2] in klachtonderdeel h. wordt verweten, houdt in dat hij in het kader van zijn samenstellingswerkzaamheden voor de jaarrekening 2013 van [BV1] heeft verzuimd te controleren of de bestuurder van [BV1] een dividendbesluit van zijn aandeelhouder heeft goedgekeurd. Op 23 mei 2014 heeft hij bij deze jaarrekening een samenstellingsverklaring verstrekt.

Niet aannemelijk is geworden dat [A] meer dan 3 jaar voor de indiening van deze klacht wist of had kunnen vermoeden dat aan de formele vereisten voor het uitkeren van dividend aan [BV1] niet zou zijn voldaan, zodat dit klachtonderdeel ontvankelijk is.

4.11 Het handelen en/of nalaten waarop klachtonderdeel h. betrekking heeft, moet, nu dit plaatshad ná 4 januari 2014, getoetst moet worden aan de sindsdien geldende Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

4.12 Daarbij stelt de Accountantskamer voorop dat het in een tuchtprocedure als de onderhavige in beginsel aan klaagster 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 accountants tuchtrechtelijk verwijtbaar hebben gehandeld.

4.13 De opdracht aan [Y2] was een samenstellingsopdracht, waarop Standaard 4410 ("Opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten") van de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden (NVCOS), zoals deze toentertijd luidde, van toepassing was. Een accountant is ook bij samenstellingswerkzaamheden verplicht die met professionele vakbekwaamheid en zorgvuldigheid uit te voeren en mag, wanneer hij constateert, althans behoort te constateren, dat de aan hem verstrekte gegevens onjuist, onvolledig of anderszins onbevredigend zijn, deze gegevens niet zonder meer verwerken. In dat geval dient de accountant - in overeenstemming met het bepaalde in paragrafen 13 tot en met 16 van NVCOS 4410 - nadere inlichtingen in te winnen en verkregen informatie en ontvangen toelichtingen te verifiëren en bij het niet verstrekken van de informatie of niet aanbrengen van noodzakelijk geachte aanpassingen de opdracht terug te geven.

4.14 Artikel 2:216 BW Burgerlijk Wetboek (hierna: BW), voor zover hier van belang, luidt:

1. De algemene vergadering is bevoegd tot bestemming van de winst die door de vaststelling van de jaarrekening is bepaald en tot vaststelling van uitkeringen, voor zover het eigen vermogen groter is dan de reserves die krachtens de wet of de statuten moet worden aangehouden. De statuten kunnen de bevoegdheden, bedoeld in de eerste zin, beperken of toekennen aan een ander orgaan.

2. Een besluit dat strekt tot uitkering heeft geen gevolgen zolang het bestuur geen goedkeuring heeft verleend. Het bestuur weigert slechts de goedkeuring indien het weet of redelijkerwijs behoort te voorzien dat de vennootschap na de uitkering niet zal kunnen blijven voortgaan met het betalen van haar opeisbare schulden.

4.15 Op grondslag van dit artikel is het bestuur van een besloten vennootschap verplicht om bij elke vorm van uitkering van vermogen aan aandeelhouders na te gaan of deze verantwoord is, gelet op de belangen van de vennootschap en de schuldeisers. De geoorloofdheid van een uitkering wordt in de praktijk door het bestuur beoordeeld aan de hand van een balanstest en een uitkeringstoets. Aan de hand van een balanstest wordt bepaald of een uitkering van vermogen mogelijk is en wat de grootte van het vermogen is waarover beschikt mag worden. Aan de hand van de uitkeringstoets stelt het bestuur vervolgens vast of de vennootschap na uitkering van het vermogen zal kunnen voortgaan met het voldoen van de opeisbare schulden. Als het bestuur van mening is dat dit niet het geval is, dan dient zij de goedkeuring aan het uitkeringsbesluit van de aandeelhouders-vergadering te onthouden.

4.16 [Y2] heeft inzake dit klachtonderdeel inhoudelijk (samengevat) naar voren gebracht dat hij voor het bestuur van [BV1] op 21 januari 2014 de balanstest en uitkerings-toets heeft uitgevoerd en heeft vastgesteld dat deze geen beletsel vormden om een bedrag ter hoogte van de begrote winst als dividend aan [BV3] uit te keren. [Y2] heeft daarbij gehandeld conform in de koopovereenkomst vastgelegde afspraken. Die impliceerden dat, nadat het resultaat over 2013 (voorlopig) bekend zou zijn, een bedrag ter hoogte daarvan aan verkoper diende te worden voldaan ten titel van dividend en ter afrekening van de verhoudingen tussen verkoper en de vennootschap. Voorafgaand aan de levering van de aandelen zou hij kenbaar maken wat zijns inziens de winst over 2013 was en welke dividenduitkering plaats moest vinden. Enig aandeelhouder [BV3] zou een dividendbesluit nemen voor een daarmee overeenstemmend bedrag en dat aan haarzelf laten uitkeren. Daarnaast heeft hij vastgesteld dat de uitkering mogelijk en verantwoord was, gelet op de hoogte van de reserves en bepalingen die eisen stellen aan de hoogte van het vermogen en hij heeft voorts de voorzienbare schulden op het moment van de uitkering vastgesteld en bevonden dat de vennootschap aan haar betalingsverplichtingen na de uitkering zou kunnen blijven voldoen. Deze werkwijze en toelichting daarop heeft hij vastgelegd in het werkprogramma “overige opdracht balanstest en uitkeringstoets” (met bijlagen) gedateerd 21 januari 2014, zo heeft hij betoogd. Het dividendbesluit is in een aandeelhoudersvergadering van 21 januari 2014 genomen.

4.17 Het had naar het oordeel van de Accountantskamer echter, gezien tegen de achtergrond van het voorschrift van artikel 2:216, tweede lid, van het BW en juist omdat [Y2] wist dat koper en verkoper met het oog op de afrekening in de verhouding van verkoper met de vennootschap afspraken hadden gemaakt aangaande het uitkeren

van dividend, op de weg van [Y2] gelegen om alvorens de verwerking van de dividenduitkering in de conceptjaarrekening die hij op 21 januari 2014 heeft opgeleverd en waarbij hij later een samenstellingsverklaring heeft afgegeven, navraag te doen bij het bestuur van [BV1] of aan de formele vereisten voor het doen van een dividenduitkering aan [B] was voldaan. Dat heeft [Y2] niet gedaan. Door dat achterwege te laten heeft betrokkene gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. Klachtonderdeel h. is hierom gegrond.

4.18 Nu klachtonderdeel h. tegen [Y2] gegrond moet worden verklaard, kan de Accountantskamer een tuchtrechtelijke maatregel opleggen. Bij de beslissing daarover houdt zij rekening met de aard en de ernst van het verzuim van de betrokkene en de omstandigheden waaronder dit zich heeft voorgedaan. De Accountantskamer acht de maatregel van waarschuwing passend en geboden. Daarbij heeft de Accountantskamer er mede op gelet dat betrokkene bij zijn samenstellingswerkzaamheden weliswaar heeft uitgevoerd wat in de koopovereenkomst was afgesproken, maar daarbij heeft verzuimd om vast te stellen of aan de formele vereisten voor het uitkeren van dividend was voldaan. Gevolg hiervan is dat de dividenduitkering in de jaarrekening 2013 is verwerkt zonder dat is komen vast te staan of aan de formele vereisten daarvoor was voldaan.

4.19 Op grond van het hiervoor overwogene wordt als volgt beslist.

5. Beslissing

De Accountantskamer:

verklaart de klacht tegen [Y1] in de klachtonderdelen a. tot en met d. en tegen [Y2] in de klachtonderdelen e. tot en met g. niet-ontvankelijk;

- verklaart de klacht tegen [Y2] in klachtonderdeel h. gegrond;
- legt ter zake aan [Y2] op de maatregel van **waarschuwing**;
- verstaat dat de AFM en de voorzitter van de Nba na het onherroepelijk worden van deze uitspraak én de uitvaardiging van een last tot tenuitvoerlegging door de voorzitter van de Accountantskamer, zorgen voor opname van deze tuchtrechtelijke maatregel in de registers, voor zover [Y2] daarin is of was ingeschreven;
- verstaat dat, op grond van het bepaalde in artikel 23, derde lid Wtra, [Y2] het door klaagster betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,-- (zeventig euro) aan klaagster vergoedt.

Aldus beslist door mr. M.B. Werkhoven, voorzitter, mr. C.H. de Haan en mr. M. Aksu (rechterlijke leden) en P. Mansvelder RA en A.M.H. Homminga AA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. G.A. Genee, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 4 maart 2019.

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

Ingevolge artikel 43 Wtra kan tegen deze uitspraak binnen 6 weken na de dag van verzending daarvan hoger beroep worden ingesteld door middel van het indienen van een beroepschrift bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven (adres: Postbus 20021, 2500 EA Den Haag). Het beroepschrift dient de gronden van het beroep te bevatten en te zijn ondertekend.

[1] ECLI:NL:TACAKN:2018:24 17/1989 Wtra AK