

ECLI:NL:CBB:2022:17

Instantie College van Beroep voor het bedrijfsleven

Datum uitspraak 11-01-2022

Datum publicatie 11-01-2022

Zaaknummer 20/382

Rechtsgebieden Bestuursrecht

Bijzondere kenmerken Hoger beroep

Inhoudsindicatie

Accountantstuchtrecht. Hoger beroep. Het College oordeelt dat de accountantskamer twee klachtonderdelen terecht niet-ontvankelijk heeft verklaard vanwege overschrijding van de termijn van drie jaar voor het indienen van de klacht. Tot 1 januari 2019 gold een termijn van drie jaar voor het indienen van een klacht nadat klagers hebben geconstateerd of redelijkerwijs hebben 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 (artikel 22, eerste lid, (oud) Wet tuchtrechtspraak accountants). De peildatum voor de toepasselijkheid van de driejaarstermijn is 1 januari 2016. Het College is van oordeel dat uit de gedingstukken de conclusie moet worden getrokken dat de klachttermijn al is gaan lopen voor 1 januari 2016, dat de driejaarstermijn dus van toepassing is en dat deze termijn ten tijde van het indienen van de klacht wat betreft de twee klachtonderdelen was verstreken.

Met betrekking tot het derde klachtonderdeel is het College van oordeel dat appellanten niet afdoende hebben onderbouwd welke door de accountant in een civiele procedure ingenomen standpunten bewust onjuist of misleidend waren.

Wetsverwijzingen Wet tuchtrechtspraak accountants

Vindplaatsen Rechtspraak.nl

Uitspraak

uitspraak

COLLEGE VAN BEROEP VOOR HET BEDRIJFSLEVEN

zaaknummer: 20/382

uitspraak van de meervoudige kamer van 11 januari 2022 op het hoger beroep van:

[naam 1] B.V., [naam 2] B.V. en [naam 3], te [plaats] , appellanten,

tegen de uitspraak van de accountantskamer van 20 maart 2020, gegeven op een klacht, door appellanten ingediend tegen

drs. [naam 4] RA, betrokkene

(gemachtigde: mr. D.W. van der Voort).

Procesverloop in hoger beroep

Appellanten hebben hoger beroep ingesteld tegen de uitspraak van de accountantskamer van 20 maart 2020, met nummer 19/1751 Wtra AK (www.tuchtrecht.nl, ECLI:NL:TACAKN:2020:28).

Betrokkene heeft een schriftelijke reactie op het hogerberoepschrift gegeven.

Bij brief van 17 september 2021 heeft betrokkene een nader stuk ingediend.

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 22 september 2021.

[naam 3] ([naam 3]) is mede namens [naam 1] B.V. ([naam 1] B.V.) en [naam 2] B.V., verschenen, bijgestaan door [naam 5] RA. 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 is werkzaam als accountant bij [accountantskantoor] B.V (accountantskantoor).
- 1.3 [naam 3] is directeur en enig aandeelhouder van [naam 2] B.V., de houdstervennootschap van alle aandelen in [naam 1] B.V. Deze onderneming exploiteert sinds 1995 twee strandtenten, te weten strandpaviljoen Noord en strandpaviljoen Zuid, en verhuurt onder andere strandcabines.
- 1.4 Het accountantskantoor kreeg van [naam 2] B.V. de opdracht om samenstel- en overige werkzaamheden voor [naam 2] B.V. en [naam 1] B.V. te verrichten. De opdracht tot het samenstellen van de jaarrekening over 2009 en het verrichten van overige werkzaamheden is op 5 februari 2010 bevestigd. Hierin zijn de overige werkzaamheden als volgt omschreven:

"1. Wij zullen u ondersteunen en begeleiden bij het opzetten van een financiële administratie en begeleiden en ondersteunen bij de door uzelf te voeren financiële administratie met behulp van Exact Globe software;

2. U verzorgt zelf de aangiften omzetbelasting. Eventuele verschillen over een fiscaal jaar tussen de ingediende aangiften omzetbelasting en de door ons verzorgde jaarafsluiting van de financiële administratie zullen door ons, zo nodig, middels een suppletieaangifte worden ingediend;
3. Samenstellen van de aangifte vennootschapsbelasting per jaar;
4. Op maandelijks basis te voeren salarisadministratie en de daarbij behorende aangifte loonheffingen;
5. Alle voorkomende adviezen en begeleiding die volgen uit of verband houden met het voorgaande op onder andere het gebied van belastingzaken, sociale verzekeringen en financiën, (bedrijfs-)economie en (geautomatiseerde) administraties."

- 1.5 Betrokkene heeft de jaarrekeningen van 2009, 2010, 2011 en 2012 voor [naam 1] B.V. samengesteld.
- 1.6 De Belastingdienst is op 12 mei 2014 een boekenonderzoek gestart bij [naam 1] B.V. Het doel van dat onderzoek was om de aanvaardbaarheid van de aangiften vennootschapsbelasting en omzetbelasting in het jaar 2011 vast te stellen. De Belastingdienst heeft het onderzoek uitgebreid naar de boekjaren 2010 en 2012. De controlerend ambtenaar was [naam 7] ([naam 7]).
- 1.7 In een e-mail van [naam 10] ([naam 10]), toen werkzaam bij het accountantskantoor, van 27 mei 2014 gericht aan [naam 3] , schreef [naam 10] onder meer dat tijdens de bespreking met de Belastingdienst op 26 mei 2014 naar voren is gekomen dat de brutowinstmarge in 2011 "slecht was ten opzichte van het branchegemiddelde van restaurants" over dat jaar.
- 1.8 Bij brief van 29 september 2014 van de Belastingdienst gericht aan [naam 1] B.V. en [naam 3] heeft [naam 7] aangekondigd dat hij op korte termijn een informatiebeschikking zal doen toekomen omdat de administratie van [naam 1] B.V. niet voldoet aan artikel 52 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR). Voorts schrijft [naam 7] in die brief dat [naam 3] tijdens het gesprek over het boekenonderzoek op 24 september 2014 geen verklaring had voor het lage brutowinstpercentage van 158% over het jaar 2011.
- 1.9 De belastinginspecteur heeft op 6 oktober 2014 aan [naam 1] B.V. een informatiebeschikking als bedoeld in artikel 52a van de AWR gegeven, omdat de administratie van [naam 1] B.V. in het kalenderjaar 2011 niet voldeed aan de ten behoeve van de belastingheffing gestelde wettelijke eisen. Volgens de belastinginspecteur werd geen kasboek bijgehouden, vonden er geen kascontroles plaats en is de verhuur van strandcabines over het jaar 2011 niet in de financiële administratie opgenomen. In de beschikking is gewezen op de mogelijkheid om bezwaar te maken tegen de beschikking en op de consequentie dat, als niet of niet tijdig bezwaar wordt gemaakt, de informatiebeschikking onherroepelijk is waardoor appellanten in een nadelige bewijshouding terechtkomen in de bezwaarfase tegen de belastingaanslagen waarop de informatieverzoeken zien. Tegen deze informatiebeschikking is geen bezwaar gemaakt.
- 1.10 In een informatiebeschikking aan [naam 1] B.V. van 2 februari 2015 heeft de belastinginspecteur over de administratieplicht in de kalenderjaren 2010 en 2012 het volgende gesteld:

"(...)

Administratieplicht

Bij [naam 1] B.V. worden Excel-staten per maand bijgehouden met daarop de dagontvangsten van de paviljoens Zuid en Noord, uitgaven staan niet op deze staten. Aan deze ontvangsten liggen de kassastroken ten grondslag. Een kasboek werd niet bijgehouden. De heer [naam 3] verklaarde op 26 mei 2014 dat er geen kascontrole plaats vindt.

De administratie voldoet (op onderdelen) niet aan het eerste lid van artikel 52 van de AWR. (...) Bij een geobjectiveerde benadering kom ik tot het oordeel dat de administratie van de B.V. op belangrijke onderdelen niet aan de wettelijke norm voldoet. En wel op het volgende onderdeel:

Er werd geen kasboek bijgehouden.

Er vond geen kascontrole plaats.

De opbrengst van de verhuur van strandcabines is m.b.t. 2010 en 2012 niet in de financiële administratie opgenomen.

(...)

Uit boekenonderzoek over 2011 blijkt dat het brutowinstpercentage ook in 2010 en 2012 te laag is. (...)”

Tegen deze informatiebeschikking heeft betrokkene namens [naam 1] B.V. en [naam 2] B.V. bezwaar gemaakt. De belastinginspecteur heeft bij uitspraak op bezwaar van 30 maart 2015 dit bezwaar afgewezen. Tegen deze uitspraak is geen beroep ingesteld.

- 1.11 Namens de belastinginspecteur heeft [naam 7] op 3 maart 2015 een rapport betreffende het boekenonderzoek uitgebracht. Daarin staat, voor zover relevant:

“1.2.1 Overzicht contacten

Op 12 mei 2014 ben ik begonnen met de administratie te onderzoeken (...) Op 15 juli 2014 heb ik aan kantoor [naam 4] mijn voorlopige bevindingen betreffende het boekenonderzoek

verstuurd (...) Op 24 september 2014 met de heer [naam 4] afgesproken dat kantoor [naam 4] in samenwerking met belastingplichtige, de inkopen over 2011 zodanig te gaan rubriceren dat het mogelijk wordt om binnen een redelijke tijd theoretische omzetberekeningen te maken. De gerubriceerde overzichten van de inkopen heb ik op 29 oktober 2014 ontvangen. Op 19 november 2014 heb ik mijn theoretische berekening van de omzet naar kantoor [naam 4] verzonden. Op 8 december 2014 heb ik de eerste reactie op mijn berekeningen

ontvangen, maar deze reactie is maar een gedeelte van de reactie die ik vraag. Op de dagen na 8 december 2014 krijg ik nog wat gedeelten van de door mij gevraagde reactie binnen, het betreft een gedeelte van de berekeningen van alleen strandpaviljoen Noord. Op 17 december 2014 deel ik de heer [naam 4] in een e-mail mee, dat ik per omgaande van hem de complete reactie op mijn berekeningen wil en deel ik hem mee dat op grond van artikel 52 van de algemene wet inzake rijksbelastingen controle van de administratie en gegevensdragers binnen redelijke termijn mogelijk dient te zijn. Door mij op 22 december 2014 nogmaals om de inkoopanalyses gevraagd. Op 3 januari 2015 schrijft de heer [naam 4] in zijn e-mail aan mij dat uiterlijk op 12 januari 2015 de door mij gevraagde informatie aangeleverd zal zijn. Op 14 januari 2015 is de gevraagde informatie aangeleverd. Op 19 januari 2015 de afspraak met de heer [naam 4] gemaakt om theoretische omzetberekeningen te bespreken op 26 januari 2015. Ik heb op 26 januari 2015 mijn berekeningen besproken met de heer [naam 4] en [naam 10] en aangegeven dat ik nog uiterlijk één week wacht op de reactie op mijn berekeningen. Op 3 februari 2015 heb ik de heer [naam 4] mijn gewijzigde berekeningen van de correcties doen toekomen. Op 5 februari 2015 heb ik het bericht van de heer [naam 4] ontvangen. Hij schrijft dat hij mijn tot dan toe overlegde berekeningen nog niet definitief vindt. Pas als de berekeningen definitief zijn zal hij ze voorleggen aan de bestuurder van de B.V. Ook heeft hij bezwaar tegen de opzet van de berekeningen van de correcties m.b.t. 2010 en 2012. Hij wil hierover een afspraak maken over de uitwerking van deze jaren en overleg plegen met de bestuurder als die van vakantie terug is. Tot op heden heb ik niets meer vernomen van de heer [naam 4] of van de bestuurder van belastingplichtige. Gelet op het feit dat ik al op 15 juli 2014 de eerste versie van mijn voorlopige bevindingen aan kantoor [naam 4] heb verstuurd, acht ik wachten op verder overleg niet zinvol meer en vind ik het nu de tijd om het onderzoek te beëindigen.

(...)

4.2 Bruto winst

Uit de jaarrekening blijkt het volgende.

2011 2010

Omz. Zuid 438.494 374.571

omz. Noord 509.172 574.007

omzet 947.666 948.578

kostprijs 367.832 349.043

bruto winst 579.834 599.535

percentage 158% 172%

Volgens de winstbijlage bij de aangifte vennootschapsbelasting van 2012 van [naam 2] B.V. bedraagt het brutowinstpercentage In 2012 173%.

De reacties van de heer [naam 4] op voornoemd winstpercentage van 2011 zijn:

"In bovenstaand overzicht zijn niet meegenomen de inkoopbonussen van m.n. Sligro en Heineken. Deze posten zaten toen nog onder de "Overige bedrijfsopbrengsten" en niet in de "Netto-omzet" of "Kostprijs van de omzet". Deze post hoort eigenlijk gerubriceerd te worden onder de "Kostprijs van de omzet" daar het een verlaging van de inkoopwaarde betreft. Herrubricering zal in 2013 plaatsvinden. Het totaal bedrag bedraagt in 2011 € 9.477 hetgeen de bovenstaande brutowinstmarge met 2,6% zou verbeteren.

(...)

4.4 Theoretische omzetberekening

Gelet op de verklaring van de heer [naam 3] inzake de verkoopprijzen en de vergelijking van inkoop- en verkoopprijzen in de paviljoens Zuid en Noord, acht ik de brutowinstpercentages uit de jaarrekening te laag. Mede gelet op het feit dat de administratie niet voldoet aan artikel 52 AWR, stel ik dat de ontvangsten niet volledig zijn opgenomen in de administratie. Door mij is een informatiebeschikking opgemaakt en op 29 september 2014 naar belastingplichtige verzonden. Door het grote verschil tussen de theoretisch bepaalde omzet en de aangegeven omzet stel ik tevens dat de vereiste fiscale aangiften niet zijn gedaan.

De omzet ga ik corrigeren door vanuit de geboekte inkopen, de omzet theoretisch te berekenen. Zie voor de theoretische berekening van de omzet de bijlagen. (...)

4.5 Omzetcorrectie

Ik stel dat de administratie niet voldoet aan de eisen die het bedrijf daar aan stelt en derhalve niet voldoet aan artikel 52 van de AWR. Hiervoor heb ik informatiebeschikkingen opgemaakt. Zie hoofdstuk 4.1.1. De theoretische berekende omzet is aanzienlijk hoger dan de omzet die uit de administratie en aangiften blijkt. Daarom stel ik ook dat de vereiste aangiften niet zijn gedaan m.b.t. 2010, 2011 en 2012.

(...)

7 Slotopmerkingen

Ik heb op 26 januari 2015 mijn berekeningen besproken met de heer [naam 4] en [naam 10] en aangegeven dat ik nog uiterlijk één week wacht op de reactie op mijn berekeningen. Op 26 januari 2015 heb ik ook aangegeven dat het onderzoek al erg lang duurt en ik, om de afdoening van het onderzoek te bespoedigen, een redelijk tegenbod op de uitkomst van mijn berekeningen in overweging zal nemen. Op 3 februari 2015 heb ik de heer [naam 4] mijn (n.a.v. het gesprek op 26 januari 2015) gewijzigde berekeningen van de correcties doen toekomen. Op 5 februari 2015 heb ik het bericht van de heer [naam 4] ontvangen. Hij schrijft

dat hij mijn tot dan toe overlegde berekeningen nog niet definitief vindt. Pas als de berekeningen definitief zijn zal hij ze voorleggen aan de bestuurder van de B.V. Ook heeft hij bezwaar tegen de

opzet van de berekeningen van de correcties m.b.t. 2010 en 2012. Hij wil hierover een afspraak maken over de uitwerking van deze jaren en overleg plegen met de bestuurder als die van vakantie terug is. Een redelijk tegenbod heb ik nimmer ontvangen. Tot op heden heb ik niets meer vernomen van de heren [naam 4] , [naam 10] of van de bestuurder van belastingplichtige. Gelet op het feit dat mijn berekeningen definitief zijn en ik al op

15 juli 2014 de eerste versie van mijn voorlopige bevindingen aan kantoor [naam 4] heb verstuurd, acht ik wachten op verder overleg niet zinvol meer en vind ik het nu de tijd om het onderzoek te beëindigen. Men gaat met de correcties niet akkoord.”

- 1.12 Het boekenonderzoek heeft geresulteerd in het opleggen van verschillende aanslagen. Aan [naam 1] B.V. zijn op 25 juni 2015 naheffingsaanslagen omzetbelasting opgelegd over de jaren 2010, 2011 en 2012. Aan [naam 3] zijn op 27 juni 2015 navorderingsaanslagen inkomstenbelasting en premie volksverzekeringen over de jaren 2010, 2011 en 2012 opgelegd. Op 27 juni 2015, 11 juli 2015 en 18 juli 2015 zijn aan [naam 2] B.V. navorderingsaanslagen vennootschapsbelasting over de jaren 2009 en 2010 opgelegd. Ook over 2011 is een navorderingsaanslag vennootschapsbelasting opgelegd aan [naam 2] B.V. Aan [naam 2] B.V. is voorts op 1 augustus 2015 een aanslag vennootschapsbelasting over 2012 opgelegd.
- 1.13 Appellanten hebben met de Belastingdienst een vaststellingsovereenkomst gesloten, inhoudende een betaling van een totaal bedrag van € 225.000,- ter zake van de onder 1.12 genoemde aanslagen. Appellanten hebben deze overeenkomst ondertekend op 26 augustus 2016.
- 1.14 Bij brief van 26 september 2016 heeft [naam 8] ([naam 8]), werkzaam bij [naam 9] , Belastingadviseurs B.V., namens appellanten, het accountantskantoor aansprakelijk gesteld voor door appellanten geleden schade als gevolg van de wijze waarop de administratie van [naam 1] B.V. werd gevoerd en gepresenteerd in de jaarstukken, alsmede voor de omkering van de bewijslast ten aanzien van de juistheid van de aanslagen door het niet maken van bezwaar, dan wel het niet instellen van beroep tegen de informatiebeschikkingen.
- 1.15 Het accountantskantoor is op 5 januari 2018 een incassoprocedure gestart jegens appellanten omdat de rekeningen van betrokkene onbetaald bleven.
- 1.16 Op verzoek van appellanten heeft [naam 5] ([naam 5]), van [naam 6] adviseurs en accountants, op 8 mei 2018 een rapport van bevindingen opgesteld over de gang van zaken met betrekking tot het boekenonderzoek en de rol van betrokkene.
- 1.17 In verband met de in 1.15 genoemde procedure heeft de rechtbank Noord-Holland bij vonnis van 9 oktober 2019 (ECLI:NL:RBNHO:2019:8689) de (tegen)vorderingen van appellanten afgewezen. Appellanten hadden onder meer gevorderd betrokkene te veroordelen tot betaling van beweerdelijk geleden schade vanwege tekortschieten in de nakoming van de overeenkomst van opdracht tot het verrichten van accountantswerkzaamheden en onrechtmatig handelen, bestaande uit het bedrag van de schikking met de Belastingdienst en de extra kosten aan advieswerk. Appellanten zijn van dit vonnis in beroep gekomen. Bij arrest van 7 september 2021 (ECLI:NL:GHAMS:2021:2805) heeft het gerechtshof Amsterdam het vonnis bekrachtigd.

Uitspraak van de accountantskamer

- 2.1 De klacht, zoals weergegeven in de uitspraak van de accountantskamer, houdt de volgende verwijten in:
- a. betrokkene is gemaakte afspraken niet conform de opdracht voor werkzaamheden nagekomen en heeft jaarrekeningen van [naam 1] B.V. niet conform de toepasselijke voorschriften van

Standaard 4410 samengesteld;

b. betrokkene heeft professionele diensten onjuist en onzorgvuldig uitgevoerd en verkeerde adviezen gegeven;

c. betrokkene heeft onjuiste, onware en onterechte standpunten ingenomen in de incassoprocedure.

2.2 Bij de bestreden uitspraak heeft de accountantskamer de klachtonderdelen a en b niet-ontvankelijk verklaard en klachtonderdeel c ongegrond verklaard. Naar het oordeel van de accountantskamer hebben appellanten hun klacht van 24 september 2019 voor zover deze ziet op de klachtonderdelen a en b niet ingediend binnen de termijnen genoemd in artikel 22, eerste lid, van de Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra), zoals dit artikel luidde tot 1 januari 2019. De klacht van appellanten is volgens de accountantskamer deels pas ingediend nadat een periode van zes jaar is verstreken tussen het moment van het handelen of nalaten waarover is geklaagd en het moment van indiening van de klacht, en deels niet ingediend binnen drie jaar nadat zij hebben geconstateerd of redelijkerwijs hebben kunnen constateren dat het handelen of nalaten van betrokkene in strijd is met het bij of krachtens de Wet op het accountantsberoep (Wab) bepaalde of met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

Met betrekking tot de zesjaarstermijn overweegt de accountantskamer dat appellanten erover hebben geklaagd dat betrokkene in de jaren 2010, 2011 en 2012 zijn zorgplicht heeft verzaakt om [naam 1] B.V. te adviseren een correcte kasadministratie te voeren en een kasboek te gebruiken en heeft verzuimd om de jaarrekening 2011 conform Standaard 4410 samen te stellen. Deze klachtonderdelen zijn ingediend meer dan zes jaren na deze handelwijze, zodat deze in zoverre niet-ontvankelijk zijn.

Voor zover de klacht ziet op de jaarrekening 2012 is de zesjaarstermijn naar het oordeel van de accountantskamer niet verstreken. De accountantskamer overweegt echter dat appellanten op grond van de informatiebeschikking van 2 februari 2015 wisten dat de administratie van [naam 1] B.V. over 2012 niet aan de wettelijke eis voldeed en dat appellanten daarom op 2 februari 2015 redelijkerwijs konden vermoeden dat de jaarrekening 2012 mogelijk niet conform de daarvoor geldende voorschriften was samengesteld. Omdat een jaarrekening het product is van de administratie van een onderneming en in het verlengde daarvan ligt, konden appellanten toen ook redelijkerwijs vermoeden dat de omzet in de jaarrekening 2012 niet op de juiste wijze was verantwoord. De accountantskamer overweegt dat appellanten dat vermoeden uiterlijk hebben gekregen op grond van het rapport van de Belastingdienst van 3 maart 2015, waarin onder 4.5 is vermeld dat de administratie niet aan de eisen voldeed en in belastingaangiften van een te lage omzet is uitgegaan. Omdat appellanten over deze handelwijze meer dan drie jaar daarna een klacht hebben ingediend, zijn deze klachtonderdelen ook in zoverre niet-ontvankelijk.

De accountantskamer heeft klachtonderdeel c ongegrond verklaard, omdat appellanten geen onderbouwing hebben gegeven van de door hen opgesomde (stand)punten. Daarom is niet gebleken dat betrokkene in de civiele (incasso)procedure één of meer standpunten heeft ingenomen die bewust onjuist of misleidend, en dus te kwader trouw zijn.

Beoordeling van het geschil in hoger beroep

3. Het College stelt vast dat appellanten in het hogerberoepsschrift het oordeel van de accountantskamer dat de klachtonderdelen a en b niet-ontvankelijk zijn voor zover deze zien op de handelwijze die meer dan zes jaar voorafgaand aan het indienen van de klacht heeft plaatsgevonden, niet hebben betwist. Appellanten hebben dit ter zitting bevestigd. Dat betekent dat het geschil in hoger beroep is beperkt tot de niet-ontvankelijkverklaring van de klachtonderdelen a en b vanwege het verstrijken van de driejaarstermijn en tot de ongegrondverklaring van klachtonderdeel c.

4.1 Appellanten voeren aan dat een aantal van de door de accountantskamer vastgestelde feiten aanvulling behoeft dan wel onjuistheden bevat.

4.2 Naar vaste jurisprudentie van het College dient de accountantskamer feiten vast te stellen voor zover dat voor de beoordeling van de jegens een accountant gerezen bezwaren dienstig is. De accountantskamer is niet gehouden alle haar gebleken feiten in de tuchtspraak op te nemen, maar mag zich beperken tot de volgens haar relevante feiten (zie bijvoorbeeld de uitspraak van het College van 12 januari 2016, ECLI:NL:CBB:2016:12, r.o. 3.2). Voor zover zou blijken dat een onvolledige opsomming van de feiten of een onjuiste vaststelling van de feiten van invloed is geweest op de beoordeling van de klacht, zal dit aan de orde kunnen komen bij de beoordeling van de hogerberoepsgronden tegen het desbetreffende onderdeel van de bestreden uitspraak.

Klachtonderdelen a en b

5.1.1 Met betrekking tot de beoordeling van deze klachtonderdelen door de accountantskamer hebben appellanten zakelijk en samengevat weergegeven het volgende aangevoerd. Appellanten stellen allereerst dat de accountantskamer hun klacht tegen de achtergrond van een complex (fiscaal) proces te beperkt heeft gehandeld en behandeld. Volgens appellanten zien deze klachtonderdelen ten eerste op inhoudelijke fouten, zoals het verkeerd rubriceren van gegevens in de jaarrekening, waaronder de inkoopkortingen, waardoor de bruto marge te laag uitvalt. Ten tweede gaan de klachtonderdelen over het niet dan wel te laat verschaffen van informatie aan de Belastingdienst tijdens het boekenonderzoek en over het nalaten bezwaar te maken tegen de informatiebeschikking van 6 oktober 2014, waardoor het onjuiste beeld is blijven bestaan dat de administratie niet deugde. Pas na afwijzing van het bezwaar tegen de informatiebeschikking van 2 februari 2015, en dus buiten de fiscale procedure, bewees betrokkene onderbouwd met stukken en argumenten dat de administratie van [naam 1] B.V. op voldoende niveau was. Beide klachtelementen kwamen eerst, in verband met elkaar, aan het licht aan het eind van het fiscale proces. De accountantskamer heeft onvoldoende rekening gehouden met dat verband.

5.1.2 Daarnaast verzetten appellanten zich tegen het oordeel van de accountantskamer dat zij de klacht niet hebben ingediend binnen drie jaar nadat zij de verweten gedragingen redelijkerwijs konden vermoeden. Appellanten stellen dat zij de klacht tijdig hebben ingediend. Appellanten hebben zich tot [naam 8] gewend nadat betrokkene geen tijd meer had voor de procedures van [naam 1] B.V. en met ingang van 2016 een collega, mevrouw Van Vilsteren, naar voren schoof in zijn plaats. Met Van Vilsteren werd geen voortuitgang geboekt. Rond diezelfde tijd, mei 2016, stapte [naam 10] over van het accountantskantoor van betrokkene naar [naam 1] B.V. en trad daar in dienst. Het bestuur van [naam 1] B.V. was inhoudelijk niet, of maar zeer beperkt op de hoogte van de inhoud van verslaggeving en fiscale procedures. Eerst door de informatie die [naam 10] toen heeft ingebracht, in combinatie met de informatie die appellanten kregen van [naam 8], zijn appellanten tot de conclusie gekomen dat betrokkene tuchtrechtelijk verwijtbaar heeft gehandeld. Direct daarop hebben appellanten aan [naam 8] gevraagd om hun bevindingen uit hun bijdrage aan het proces te rapporteren in de vorm van een aansprakelijkstelling. Dit heeft geresulteerd in de brief van [naam 8] aan betrokkene van 26 september 2016. Deze brief bevestigde de toen recent opgekomen vermoedens ten aanzien van een mogelijk tuchtrechtelijk verwijt. [naam 1] B.V. heeft daarna nog nadere duiding gevraagd aan [naam 5]. Gelet hierop is de klacht van 24 september 2019 tijdig ingediend.

5.2 Betrokkene stelt zich op het standpunt dat de klachtonderdelen a en b betrekking hebben op werkzaamheden die door hem zijn verricht voorafgaand aan het jaar 2016. [naam 3] was van deze werkzaamheden op de hoogte. Hij heeft de jaarrekeningen die door betrokkene zijn samengesteld zelf goedgekeurd, hij is aanwezig geweest bij alle besprekingen met de Belastingdienst, en alle correspondentie van en naar de Belastingdienst is met hem afgestemd. Hij was al in 2015 op de hoogte van de uitkomst van het boekenonderzoek en de aanslagen. Dit

maakt dat de klachttermijn uiterlijk op 3 maart 2015, de datum waarop het onderzoeksrapport bekend is gemaakt en de navorderingsaanslagen zijn aangekondigd, is aangevangen. De klacht is ruim na het verstrijken van de driejaarstermijn ingediend en is daarom niet-ontvankelijk. Indien het College de klachtonderdelen wel ontvankelijk acht, dienen zij ongegrond te worden verklaard omdat betrokkene niet tuchtrechtelijk verwijtbaar heeft gehandeld. Betrokkene heeft gedurende het gehele proces geprobeerd appellanten zo goed mogelijk bij te staan door de Belastingdienst steeds, en in overleg met en met instemming van [naam 3], te voorzien van alle opgevraagde informatie, analyses en documenten. Dat betrokkene bepaalde afspraken niet zou zijn nagekomen is onjuist en niet nader onderbouwd.

5.3 Het College stelt voorop dat het de accountantskamer vrij staat om een klacht zakelijk samen te vatten (zie bijvoorbeeld de uitspraak van het College van 27 oktober 2015, ECLI:NL:CBB:2015:359). De accountantskamer hoeft daarbij niet alle argumenten te betrekken die een klager ter onderbouwing van zijn klacht heeft aangedragen. Dat de accountantskamer de klacht van appellante heeft opgevat en weergegeven zoals zij heeft gedaan in onderdeel 3.2 van de bestreden uitspraak, acht het College, gezien de opbouw en bewoordingen van het klaagschrift, niet onbegrijpelijk. Hierbij neemt het College mede in aanmerking dat uit het proces-verbaal van de zitting van de accountantskamer van 10 februari 2020 blijkt dat appellanten de vaststelling door de accountantskamer van de te beoordelen onderdelen hebben bevestigd.

5.4.1 Artikel 22, eerste lid, van de Wtra, zoals dat van 1 januari 2014 tot 1 januari 2019 luidde, bepaalde voor zover hier van belang, dat een ieder bij een vermoeden van handelen of nalaten als bedoeld in artikel 42, eerste lid, van de 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. Deze bepaling hield voorts in dat de accountantskamer de klacht niet in behandeling neemt indien tussen het moment van het handelen of nalaten en het moment van indiening van de klacht een periode van zes jaar is verstreken. Zoals het College heeft overwogen in zijn uitspraak van 16 juni 2016 (ECLI:NL:CBB:2016:199), gaat het voor het bepalen van de aanvang van de driejaarstermijn erom op welk moment sprake is van een situatie waarin een klager zodanige feiten heeft geconstateerd of redelijkerwijs heeft kunnen constateren dat hij daarop een vermoeden van (mogelijk) tuchtrechtelijk verwijtbaar handelen of nalaten kon baseren. Daarbij is niet vereist dat de klager volledig op de hoogte is van de exacte regelgeving voor accountants waarmee het handelen of nalaten (mogelijk) in strijd is. Voldoende is dat bij de 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.

5.4.2 Met ingang van 1 januari 2019 is de in artikel 22, eerste lid, van de Wtra genoemde driejaarstermijn komen te vervallen. Voorts is de klachttermijn tussen het moment van het handelen of nalaten en het moment van indiening van de klacht gewijzigd van zes jaar naar tien jaar. Ingevolge artikel 51 van de Wtra is deze nieuwe klachttermijn niet van toepassing als een van de oude klachttermijnen van drie jaar of zes jaar al was verstreken op 31 december 2018.

5.5 Appellanten hebben de klacht ingediend op 24 september 2019. Gelet op de in 5.4.1 en 5.4.2 genoemde wetgeving, geldt als peildatum voor de toepasselijkheid van de driejaarstermijn 1 januari 2016. Indien het moment waarop sprake is van een situatie waarin appellanten zodanige feiten hebben geconstateerd of redelijkerwijs hebben kunnen constateren dat zij daarop een vermoeden van (mogelijk) tuchtrechtelijk verwijtbaar handelen of nalaten konden baseren, voor 1 januari 2016 ligt, geldt de driejaarstermijn. Indien dit moment is gelegen op een datum op of na 1 januari 2016, dan is de driejaarstermijn niet van toepassing.

5.6 Het College oordeelt als volgt. De verwijten die appellanten betrokkene maken bestaan eruit dat

hij fouten heeft gemaakt in de rubricering in de jaarrekening 2012 waardoor een onjuist beeld is ontstaan van de bruto marge, dat betrokkene tijdens het boekenonderzoek door de Belastingdienst relevante informatie niet of te laat heeft ingestuurd, en dat hij heeft nagelaten bezwaar te maken tegen de informatiebeschikking van 6 oktober 2014. Het College is van oordeel dat uit de volgende gedingstukken de conclusie moet worden getrokken dat de klachttermijn al is gaan lopen voor 1 januari 2016, dat de driejaarstermijn (dus) van toepassing is en dat deze termijn ten tijde van het indienen van de klacht wat betreft de klachtonderdelen a en b was verstreken. Reeds op 27 mei 2014 schrijft [naam 10], toen nog werkzaam bij het accountantskantoor van betrokkene, in zijn e-mail aan [naam 3] dat tijdens de bespreking met de Belastingdienst op 26 mei 2014 naar voren is gekomen dat de brutowinstmarge in 2011 "slecht was ten opzichte van het branchegemiddelde van restaurants" over dat jaar. In de brief van de Belastingdienst aan appellanten van 29 september 2014 kondigt [naam 7] aan dat hij op korte termijn een informatiebeschikking aan hen zal doen toekomen, omdat de administratie van [naam 1] B.V. niet voldoet aan artikel 52 van de AWR. In die brief wijst [naam 7] erop dat [naam 3] tijdens een gesprek over het boekenonderzoek geen verklaring had voor het lage brutowinstpercentage in 2011 van 158%. In de hierop volgende informatiebeschikking van 6 oktober 2014 is gesteld dat in het kader van het boekenonderzoek betreffende aangiften vennootschapsbelasting en omzetbelasting over 2011 is gebleken dat [naam 1] B.V. zich op onderdelen niet heeft gehouden aan de administratieplicht omdat er geen kasboek werd bijgehouden, geen kascontrole plaatsvond en de opbrengst van de verhuur van strandcabines met betrekking tot het jaar 2011 niet in de financiële administratie was opgenomen. In deze informatiebeschikking wordt gewezen op de mogelijkheid van het maken van bezwaar en de consequentie als daarvan geen gebruik wordt gemaakt. Hierna volgt een vergelijkbare informatiebeschikking op 2 februari 2015 met betrekking tot de jaren 2010 en 2012. In deze informatiebeschikking wordt gesteld dat uit het boekenonderzoek over 2011 blijkt dat het brutowinstpercentage ook in 2010 en 2012 te laag is. In het rapport van 3 maart 2015 betreffende het boekenonderzoek worden de brutowinstpercentages over 2010 en 2011 genoemd, alsmede de constatering dat het percentage over 2011 2,6% zou verbeteren als de inkoopbonussen geherrubriceerd zouden worden onder de kostprijs van de omzet, zoals voorgesteld door betrokkene. Dit rapport vermeldt verder dat betrokkene op 5 februari 2015 heeft aangegeven dat hij de herberekening die [naam 7] op 3 februari 2015 aan hem heeft gestuurd niet definitief vindt en dat hij deze berekening pas als deze definitief is aan betrokkene zal voorleggen, alsmede dat [naam 7] na dit bericht niets meer heeft vernomen van betrokkene of appellanten. Vanwege het feit dat hij de eerste versie van zijn voorlopige bevindingen al op 15 juli 2014 aan het accountantskantoor had gestuurd, vond [naam 7] het niet meer zinvol om verder overleg af te wachten en heeft hij het boekenonderzoek gesloten. Ten slotte is van belang dat de in 1.12 genoemde belastingaanslagen, gelet op hun datering, zijn opgelegd in de zomer van 2015. Naar het oordeel van het College bevatten al deze stukken informatie over (te) lage brutowinstmarges al dan niet door een onjuiste rubricering, alsmede over het contact dat betrokkene onderhield met de Belastingdienst en de in dat kader door betrokkene al dan niet ingebrachte informatie, alsmede over de consequentie van het niet maken van bezwaar tegen de informatiebeschikking van 6 oktober 2014. Appellanten hebben op basis van deze stukken, die allemaal dateren van voor 1 januari 2016, aldus zodanige feiten geconstateerd of redelijkerwijs kunnen constateren dat zij daarop een vermoeden konden baseren dat (mogelijk) sprake was van het tuchtrechtelijke verwijt dat appellanten betrokkene in de klachtonderdelen a en b maken. Hierbij betreft het College nog dat niet is vereist dat appellanten volledig op de hoogte waren van de exacte regelgeving voor accountants waarmee het handelen of nalaten (mogelijk) in strijd is, en voorts dat van appellanten, als ondernemers, een zekere mate van kennis van de voor hen relevante fiscale regelgeving mag worden verwacht. Het vorenstaande betekent dat het College appellanten niet volgt in hun betoog dat de klachttermijn in verband met door [naam 10] aan hen verstrekte informatie in combinatie met van [naam 8] verkregen informatie pas is gaan lopen kort voordat [naam 8] op 26 september 2016 zijn rapport over het handelen van betrokkene aan hen uitbracht, waarin zij hun vermoeden bevestigd zagen dat betrokkene tuchtrechtelijk verwijtbaar heeft gehandeld. De accountantskamer heeft de klachtonderdelen a en b terecht niet-ontvankelijk verklaard. De hiertegen gerichte hogerberoepsgronden falen.

Klachtonderdeel c

- 6.1 Appellanten voeren zakelijk en samengevat weergegeven aan dat de accountantskamer klachtonderdeel c onjuist heeft begrepen en onvoldoende rekening heeft gehouden met processen en verbanden die samenhangen met de klacht. Betrokkene heeft volgens appellanten in diverse procedures (de incassoprocedure en de onderhavige tuchtprocedure bij de accountantskamer) onjuistheden in stand gelaten en hiervan gebruik gemaakt, kennelijk voor eigen gewin. Ook heeft betrokkene zich conclusies van de belastingambtenaar eigen gemaakt, terwijl hij wist dat deze onjuist zijn, of gebaseerd op onjuiste gegevens, of juridisch waarschijnlijk niet houdbaar.
- 6.2 Betrokkene stelt zich op het standpunt dat klachtonderdeel c, zoals de accountantskamer heeft gedaan, ongegrond dient te worden verklaard, omdat betrokkene geen bewust onjuiste of misleidende standpunten heeft ingenomen.
- 6.3 Het College stelt voorop dat – onder verwijzing naar onder andere zijn uitspraak van 2 oktober 2012 (ECLI:NL:CBB:2012:BY0165) – een aanvulling of uitbreiding van de klacht niet mogelijk is in het kader van hoger beroep tegen een beslissing van de accountantskamer. Voor zover appellanten in dit hoger beroep hebben gesteld dat sprake is van laakbaar optreden van betrokkene in de tuchtprocedure bij de accountantskamer is dit verwijt niet te herleiden tot de oorspronkelijke klacht, zodat het College dit nieuwe verwijt buiten beschouwing zal laten.
- 6.4 Het College overweegt voorts dat het in een tuchtprocedure als de onderhavige in beginsel aan appellanten in hun hoedanigheid van klagers 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.
- 6.5 In deze zaak gaat het om het door betrokkene innemen van een civielrechtelijk standpunt ten aanzien van een geschil met appellanten. Volgens vaste jurisprudentie van het College (zie bijvoorbeeld de uitspraak van 21 april 2020, ECLI:NL:CBB:2020, 285) is het een accountant toegestaan in een zakelijk conflict een verdedigbaar civielrechtelijk standpunt aan zijn wederpartij kenbaar te maken, behoudens bijzondere omstandigheden. Van bijzondere omstandigheden op grond waarvan een accountant zich met het oog op de fundamentele beginselen anders zou moeten opstellen kan onder meer sprake zijn indien de accountant bewust een onjuist of misleidend standpunt heeft ingenomen of indien de accountant in sterke mate verweten kan worden dat hij een onjuist of misleidend standpunt heeft ingenomen.
- 6.6 Gezien de opbouw en de bewoordingen van het klaagschrift, acht het College de duiding en weergave door de accountantskamer van dit klachtonderdeel evenmin onbegrijpelijk. Het College is voorts van oordeel dat niet is gebleken dat betrokkene in de civiele procedure één of meer standpunten heeft ingenomen die bewust onjuist of misleidend zijn. Net als in de procedure bij de accountantskamer hebben appellanten in hoger beroep niet afdoende onderbouwd welke door betrokkene ingenomen standpunten bewust onjuist of misleidend waren. De hogerberoepsgrond slaagt niet.

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. M.M. Smorenburg, mr. S.C. Stuldreher en mr. H.S.J. Albers, in aanwezigheid van mr. C.D.V. Efstratiades, griffier. De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 11 januari 2022.

De voorzitter is verhinderd De griffier is verhinderd
de uitspraak te ondertekenen. de uitspraak te ondertekenen.