

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 24/3151 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

UITSPRAAK van 7 maart 2025 op grond van artikel 38 Wet
tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de op 30 juli 2024 en 18
november 2024 ontvangen klachten met nummers 24/3151 en 24/3971
Wtra AK van

1. **X1 RA**

kantoorhoudende te [plaats1]

2. **X2 RA**

kantoorhoudende te [plaats1]

3. **X3 B.V.**

gevestigd te [plaats1]

K L A G E R S

advocaat: mr. J.S. van Daal te Amsterdam

t e g e n

DRS. Y RV

registeraccountant

kantoorhoudende te [plaats2]

B E T R O K K E N E

advocaat: mr. T.M. Munnik te Rotterdam

1. De procedure

1.1. De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de volgende stukken:

- het klaagschrift met bijlagen van 30 juli 2024 (geregistreerd onder 24/3151 Wtra AK)
- het verweerschrift met bijlagen
- de brief van klagers van 14 november 2024 met bijlagen

- het aanvullend klaagschrift met bijlagen van 18 november 2024 (geregistreerd onder 24/3971 Wtra AK)
- de brief van betrokkene van 26 november 2024 met bijlagen
- de op de zitting door beide partijen overgelegde pleitaantekeningen.

1.2. De klacht is behandeld op de openbare zitting van 2 december 2024. Klagers 1 en 2 zijn verschenen, bijgestaan door mr. J.S. van Daal. Betrokkene is ook verschenen, bijgestaan door mr. T.M. Munnik en mr. D.A.V. de Bruin.

2. De uitspraak samengevat

Waarover gaat deze zaak?

2.1. Klagers zijn verwikkeld in een civiele procedure waarin van hen een schadevergoeding wordt gevorderd. Betrokkene heeft op verzoek van de wederpartij van klagers ten behoeve van deze civiele procedure in 2020 twee rapporten op grond van Standaard 4400N uitgebracht. In 2023 heeft betrokkene deze rapporten van onwaarde verklaard en heeft hij een derde rapport uitgebracht met toepassing van NBA-Handreikingen 1111 en 1127. Klagers verwijten betrokkene dat hij heeft de gehandeld in strijd met de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels.

De beslissing van de Accountantskamer

2.2. De klacht is gedeeltelijk gegrond. Betrokkene krijgt de maatregel van berisping opgelegd. Betrokkene heeft verschillende keren gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. Zo zijn de eerste twee rapporten niet in overeenstemming met Standaard 4400N opgesteld en heeft betrokkene niet voldoende duidelijk in zijn rapporten opgeschreven wat hij bedoelt.

3. De feiten

3.1. Betrokkene is sinds 1986 ingeschreven in het accountantsregister van de NBA. Betrokkene is verbonden aan [bedrijfsnaam1] te [plaats2] (hierna: [bedrijfsnaam1]). Betrokkene houdt zich voornamelijk bezig met het in opdracht van cliënten opstellen van waarderingsrapporten.

3.2. Klaagster 3 is een accountantskantoor. Klagers 1 en 2 zijn allebei accountant en werkzaam bij klaagster 3.

3.3. De heer [A] is indirect directeur-grootaandeelhouder (geweest) van [BV1] (hierna [BV1]) en [BV2] (hierna: [BV2]). [BV2] verkocht en verhuurde banners en LED-borden aan voetbalclubs.

3.4. [A] en [BV1] zullen hierna gezamenlijk worden aangeduid als [A] c.s. [A] c.s. hebben klagers gedagvaard in de civiele procedure waarin klagers zijn verwikkeld. De ondernemingsstructuur waartoe onder andere [BV1] behoort zal worden aangeduid als de [BV1]-structuur.

3.5. Tussen [BV2] en [BV1] is een overeenkomst gesloten. Onderdeel van deze overeenkomst was de verkoop en overdracht van activa en passiva van [BV2] aan [BV1] per 1 juli 2009 voor een bedrag van € 2.659,09.

3.6. [BV2] is in 2013 failliet verklaard. De curator van [BV2] (hierna: de curator) betwistte de transactie uit 2009, omdat de activa en passiva van [BV2] voor een te lage prijs zouden zijn verkocht. De curator heeft klagers in 2014 gevraagd een rapport op te stellen met betrekking tot de overname van de activa en passiva van [BV2] per 1 juli 2009 en de verwerking hiervan in de financiële administratie. Op 8 december 2014 hebben klagers een rapport aan de curator gestuurd. Op basis van dat rapport heeft de rechtbank Amsterdam [A] c.s. bij vonnis van 30 augustus 2017 veroordeeld tot betaling van € 805.355 aan de curator.

3.7. [A] heeft op 3 mei 2016 een tweede ondernemingsstructuur opgericht, waartoe onder andere [GmbH1] (hierna: [GmbH1] Deutschland) en [BV3] (hierna: [BV3]) behoren. Deze structuur zal hierna worden aangeduid als de [bedrijfsnaam2]-structuur.

3.8. [A] c.s. hebben op 26 juni 2018 een tuchtklacht ingediend over de totstandkoming van het rapport van klagers uit 2014. De Accountantskamer heeft die klacht deels niet-ontvankelijk verklaard, in verband met het overschrijden van de klachttermijn, en deels gegrond. Kort gezegd heeft de Accountantskamer in haar uitspraak van 25 februari 2019^[1] geoordeeld dat het rapport van klagers een deugdelijke grondslag mist. Aan klagers is de maatregel van berisping opgelegd.

3.9. Het gerechtshof Amsterdam heeft op 3 december 2019 het vonnis van de rechtbank Amsterdam vernietigd. Het gevolg van dit arrest is dat [A] c.s. in verband met de verkoop van de activa en passiva van [BV2] geen schadevergoeding aan de curator verschuldigd zijn.

3.10. [A] c.s. hebben klagers aansprakelijk gesteld voor de schade die zij hebben geleden, doordat de rechtbank Amsterdam op basis van hun gebrekkige rapport de curator aanvankelijk in het gelijk heeft gesteld. [A] c.s. hebben klagers in verband daarmee gedagvaard en hebben betrokkene gevraagd om ten behoeve van deze civiele procedure een (indicatieve) schadeberekening te maken.

3.11. Betrokkene heeft op 6 mei 2020 het rapport 'indicatieve schadeberekening inzake [BV1]' uitgebracht (hierna: rapport I). In dit rapport staat dat de opdracht is uitgevoerd onder Standaard 4400N (Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden). In de conclusie van dit rapport staat dat de totaal gebruteerde schade € 655.371 bedraagt, exclusief wettelijke rente.

3.12. Op 5 oktober 2020 heeft betrokkene een tweede rapport 'indicatieve schadeberekening inzake [BV1]' uitgebracht (hierna: rapport II), omdat in het eerste rapport de animatieopbrengsten onjuist waren opgenomen in de schadeberekening. Ook in dit rapport staat dat de opdracht is uitgevoerd onder Standaard 4400N. In de conclusie van dit tweede rapport staat dat de totaal gebruteerde schade € 1.259.676 bedraagt, exclusief wettelijke rente.

3.13. De rapporten I en II zijn door de wederpartij van klagers ingebracht in de civiele procedure bij de rechtbank Den Haag.

3.14. Bij vonnis van deze rechtbank van 9 februari 2022 zijn klagers veroordeeld tot vergoeding van de schade van [A] c.s. tot een bedrag van € 1.367.555,38. Tegen dit vonnis is hoger beroep ingesteld bij het gerechtshof Den Haag.

3.15. Klagers hebben bij brief van 24 maart 2023 aan betrokkene laten weten dat diverse uitgangspunten in rapport I onjuist zijn. Ook hebben zij hem verschillende vragen gesteld met betrekking tot dit rapport.

3.16. Betrokkene heeft bij e-mail van 7 juni 2023 aan klagers bericht dat de rapporten I en II worden ingetrokken, omdat de aandelenverhouding van een aantal genoemde vennootschappen op de peildatum anders is dan zou blijken uit de door zijn opdrachtgever indertijd aangeleverde gegevens.

3.17. Op 12 juni 2023 heeft betrokkene een nieuw rapport uitgebracht (hierna: rapport III). In dit rapport staat dat de opdracht is uitgevoerd conform de NBA-Handreikingen 1111 (overige opdrachten) en 1127 (opdrachten uitgevoerd ter ondersteuning bij (potentiële) geschillen). In de conclusie van dit derde rapport staat dat de totaal gebruteerde indicatieve schade € 1.259.676 bedraagt, exclusief wettelijke rente. Ook dit rapport is door de wederpartij van klagers in de civiele procedure (hoger beroep) ingebracht.

3.18. Klagers hebben op 21 juli 2023 vragen gesteld aan betrokkene over de drie rapporten. Betrokkene heeft bij brief van 9 augustus 2023 gereageerd.

3.19. Op 25 september 2023 hebben klagers een klacht ingediend bij de klachtbehandelaar van [bedrijfsnaam1] over de werkzaamheden van betrokkene. Mr. drs. [B], partner bij [bedrijfsnaam1], heeft op 17 november 2023 aan klagers bericht dat hij geen grond ziet voor de stelling van klagers dat betrokkene onrechtmatig zou hebben gehandeld.

3.20. Klagers hebben betrokkene op 18 juni 2024 op de hoogte gesteld van de uitkomsten van hun eigen onderzoek en zij hebben hem opnieuw in de gelegenheid gesteld om rapport III in te trekken. Betrokkene heeft op 15 juli 2024 laten weten geen aanleiding te zien om zijn rapport in te trekken.

3.21. Klagers hebben betrokkene bij brief van 14 november 2024 verzocht om het gerechtshof Den Haag per omgaande op de hoogte te stellen van de intrekking van de rapporten I en II en de volledige redenen daarvan. Betrokkene heeft op 15 november 2024 laten weten geen aanleiding te zien om aan dit verzoek te voldoen.

4. De klacht

4.1. Betrokkene heeft volgens klagers gehandeld in strijd met de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels.

4.2. In het klaagschrift geregistreerd onder 24/3151 Wtra AK hebben klagers onder “C. Klachten” verschillende klachtonderdelen geformuleerd, die voor een deel met elkaar samenhangen. In de toelichting op deze klachtonderdelen hebben klagers ook andere klachtonderdelen naar voren gebracht. Daarnaast is in het klaagschrift geregistreerd onder 24/3971 Wtra AK een aanvullend klachtonderdeel geformuleerd.

4.3. Gelet op de beide klaagschriften en de daarin gegeven toelichting gaat de Accountantskamer bij de beoordeling van de klachten ervan uit dat klagers betrokkene het volgende verwijten:

1. betrokkene heeft niet gerapporteerd overeenkomstig Standaard 4400N;
2. rapport III voldoet niet aan de vereisten van NBA-Handreikingen 1111 en 1127;
3. betrokkene heeft in zijn rapporten geen alternatieve scenario's behandeld;
4. in alle rapporten ontbreekt een duidelijke beschrijving van de eigendoms- en zeggenschapsstructuur van [BV1] en [GmbH1] Deutschland;
5. betrokkene heeft zich gebaseerd op een concept-fusieakte;
6. het argument dat de rapporten I en II zijn aangepast in verband met de andere eigendoms- en zeggenschapsstructuur, is een schijnargument en betrokkene heeft zich daarbij laten leiden door de belangen van [A] c.s.;
7. betrokkene wekt in de rapporten I en II ten onrechte de indruk dat [GmbH1]-Deutschland en [BV1] dezelfde aandeelhouder en moeder hebben en tot dezelfde groep behoren;
8. betrokkene miskent dat de inkomsten van [GmbH1] Deutschland uit niet misgelopen contracten zijn verwerkt in de jaarrekeningen van [GmbH1] Deutschland en [BV3] en dat deze niet zijn doorgeleid naar [BV1];
9. betrokkene miskent in rapport III dat niet alle winst van [GmbH1] Deutschland wordt doorbelast aan [BV3] en dat dit in de [BV1]-structuur dus ook niet het geval is geweest;
10. betrokkene heeft ten onrechte in de drie rapporten geschreven dat de leasefaciliteit begin 2017 is bevroren;
11. betrokkene heeft onvoldoende onderzoek gedaan naar de misgelopen contracten met Duitse voetbalclubs en heeft daarover gebrekkig gerapporteerd;
12. betrokkene heeft in zijn rapporten de wijze waarop hij de misgelopen winst heeft berekend onvoldoende onderbouwd;
13. betrokkene heeft onvoldoende afstand genomen van [A] c.s., nadat zij valse verklaringen hadden afgelegd bij de rechtbank Den Haag;
14. betrokkene had niet mogen weigeren te reageren op de vragen van klagers over rapport III;
15. betrokkene heeft verzuimd alle beoogde gebruikers van de rapporten I en II te informeren over de intrekking van deze rapporten en de volledige redenen daarvan.

4.4. De klachtonderdelen 2 en 3 zullen hierna gezamenlijk worden behandeld. Dit geldt ook de klachtonderdelen 4, 7 en 10 alsmede de klachtonderdelen 8 en 9.

5. De beoordeling

5.1. Voor een goede lezing van deze uitspraak is van belang dat partijen verschillende keren spreken over het intrekken van rapporten. Betrokkene kan zijn

rapporten echter niet intrekken met als gevolg dat die niet meer bestaan als zijn rapporten reeds ter kennis van derden zijn gebracht. In het onderhavige geval zijn de rapporten ingebracht in een gerechtelijke procedure en in de beoordeling door de rechter betrokken. Betrokkene kan de rapporten in zo'n geval wel van onwaarde verklaren. In deze uitspraak gaat de Accountantskamer ervan uit dat partijen met intrekken bedoelen het van onwaarde verklaren van een rapport. De Accountantskamer gebruikt, met deze kanttekening, in deze uitspraak de in de processtukken van partijen en hun producties gehanteerde terminologie.

5.2. Betrokkene heeft in de eerste plaats naar voren gebracht dat klagers geen belang hebben bij de klachtonderdelen die zijn gericht tegen de rapporten I en II, omdat betrokkene deze rapporten al voordat de klacht werd ingediend had ingetrokken.

5.3. De Accountantskamer overweegt dat voor het indienen van een klacht een (persoonlijk) belang van een klager niet is vereist. Betrokkene heeft beide rapporten uitgebracht en kan daarop tuchtrechtelijk worden aangesproken. Dat betrokkene de rapporten zelf heeft ingetrokken is voor de ontvankelijkheid niet relevant, aangezien dat onverlet laat dat deze destijds door betrokkene zijn opgesteld en daarom onderwerp kunnen zijn van een tuchtrechtelijke beoordeling. Daarom kan op grond van hetgeen betrokkene heeft aangevoerd niet worden geconcludeerd dat de klacht gedeeltelijk niet-ontvankelijk is. Daarmee komt de Accountantskamer toe aan de inhoudelijke beoordeling van de klachtonderdelen.

5.4. De Accountantskamer toetst het handelen of nalaten van betrokkene aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en Standaard 4400N van de Nadere voorschriften controle- en overige Standaarden (NV COS).

5.5. Als uitgangspunt geldt dat klagers gehouden zijn de klacht voldoende toe te lichten en te onderbouwen en bij voldoende gemotiveerde tegenspraak aannemelijk te maken.

Klachtonderdeel 1: betrokkene heeft niet gerapporteerd overeenkomstig Standaard 4400N

5.6. Klagers hebben aangevoerd dat betrokkene niet in overeenstemming met Standaard 4400N heeft gerapporteerd, omdat hij in alle drie rapporten conclusies heeft getrokken en daarnaast een mate van zekerheid heeft gesuggereerd door de vermelding 'berekening schade' of 'berekening indicatieve schade'. Ook heeft betrokkene zijn werkzaamheden niet afgestemd met alle beoogde gebruikers, zoals klagers en de rechtbank of het gerechtshof. Verder is er volgens klagers geen sprake van feitelijke bevindingen. Daarbij hebben klagers naar voren gebracht dat rapport III ook moet worden getoetst aan Standaard 4400N, omdat dit rapport feitelijk overeenkomt met de rapporten I en II.

5.7. De Accountantskamer zal de rapporten I en II toetsen aan Standaard 4400N, omdat betrokkene deze standaard van toepassing heeft geacht op deze rapporten. Op grond van Standaard 4400N moet een accountant in overleg met de beoogde gebruikers komen tot specifieke werkzaamheden en de uitgangspunten die voor de opdracht gelden[2]. Betrokkene heeft dat niet gedaan. Hij heeft alleen met [A] c.s. gesproken over de opdracht, terwijl ook klagers en de rechtbank beoogde gebruikers

van deze rapporten waren. Daarnaast mag een accountant in zijn rapport geen oordeel geven of conclusies trekken over het object in zijn totaliteit[3]. Betrokkene heeft dat wel gedaan. Hij heeft deze rapporten immers afgesloten met een laatste paragraaf die is aangeduid als “4. Conclusie”, waarin hij het totale schadebedrag heeft weergegeven. Het opnemen van een dergelijke paragraaf is niet passend in een rapport van feitelijke bevindingen. Reeds op grond van het voorgaande moet worden geconcludeerd dat betrokkene de rapporten I en II niet in overeenstemming met Standaard 4400N heeft opgesteld, wat betrokkene op de zitting ook heeft erkend, en wat betrokkene er naar zijn zeggen mede toe heeft gebracht om deze rapporten van onwaarde te verklaren.

5.8. Rapport III kan naar het oordeel van de Accountantskamer niet worden getoetst aan Standaard 4400N, omdat betrokkene dit rapport heeft uitgebracht onder toepassing van de NBA-Handreikingen 1111 en 1127. Daarbij is in aanmerking genomen dat, hoewel de berekende (indicatieve) schade gelijk is aan het schadebedrag in rapport II, deze rapporten inhoudelijk niet hetzelfde zijn. Er is dan ook geen sprake van eenzelfde rapport met een ander etiket, zoals klagers hebben betoogd. Betrokkene heeft in dit verband ook onweersproken gesteld dat hij 40,6 uur heeft besteed aan werkzaamheden met betrekking tot rapport III.

5.9. Omdat betrokkene Standaard 4400N niet correct heeft toegepast in de rapporten I en II, heeft hij gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. Het klachtonderdeel is in zoverre gegrond.

Klachtonderdeel 2: rapport III voldoet niet aan de vereisten van NBA-Handreikingen 1111 en 1127

Klachtonderdeel 3: betrokkene heeft in zijn rapporten geen alternatieve scenario's behandeld

5.10. De Accountantskamer overweegt dat klagers met betrekking tot deze klachtonderdelen alleen blote stellingen naar voren hebben gebracht. Zij hebben niet toegelicht welke punten uit de NBA-Handreikingen niet correct zouden zijn toegepast en zij hebben ook niet duidelijk gemaakt welke alternatieve scenario's zouden ontbreken in de drie rapporten. Omdat klagers hun stellingen niet hebben onderbouwd met relevante feiten en/of omstandigheden, terwijl dat wel op hun weg lag, kan niet worden geconcludeerd dat betrokkene tuchtrechtelijk verwijtbaar heeft gehandeld. De klachtonderdelen 2 en 3 zijn daarom ongegrond.

Klachtonderdeel 4: in alle rapporten ontbreekt een duidelijke beschrijving van de eigendoms- en zeggenschapsstructuur van [BV1] en [GmbH1] Deutschland

Klachtonderdeel 7: betrokkene wekt in de rapporten I en II ten onrechte de indruk dat [GmbH1] Deutschland en [BV1] dezelfde aandeelhouder en moeder hebben en tot dezelfde groep behoren

Klachtonderdeel 10: betrokkene heeft ten onrechte in de drie rapporten geschreven dat de leasefaciliteit begin 2017 is bevroren

5.11. Klagers hebben aangevoerd dat een duidelijke beschrijving van de eigendoms- en zeggenschapsstructuur van [BV1] en [GmbH1] Deutschland in alle drie

rapporten ontbreekt. Daarbij hebben zij erop gewezen dat [GmbH1] Deutschland in de rapporten I en II is omschreven als een zusteronderneming en een verlengstuk van [BV1]. Door deze bewoordingen te gebruiken heeft betrokkene volgens klagers de indruk gewekt dat [GmbH1] Deutschland en [BV1] dezelfde aandeelhouder en moeder hebben en tot dezelfde groep behoren. Dit is onjuist, omdat deze vennootschappen tot twee afzonderlijke groepen behoren. Daarnaast hebben klagers naar voren gebracht dat betrokkene in alle drie de rapporten heeft geschreven dat de leasefaciliteit vanaf begin 2017 was bevroren. Daarvan was volgens klagers geen sprake, waarbij zij erop hebben gewezen dat de leasemaatschappij op 14 maart 2017 nog een bereidstellingsofferte voor vijf LED-borden aan [BV3] heeft uitgebracht en dat de heer [C], contactpersoon van [A] c.s. bij de leasemaatschappij, in zijn verklaring van 12 juni 2019 heeft verklaard dat de leasemaatschappij (pas) vanaf september 2017 geen nieuwe aanvragen in behandeling nam.

5.12. Betrokkene is van mening dat hij de eigendoms- en zeggenschapsstructuur voldoende heeft omschreven in zijn rapporten. Daarbij heeft hij toegelicht dat hij in de rapporten I en II de woorden ‘zusteronderneming’ en ‘verlengstuk’ heeft gebruikt om een structuur te duiden van grote verwevenheid van bestuur en eigendom bij gelijke aandelenverhoudingen. In rapport III is hij uitgegaan van een andere, ongelijke aandelenverhouding. Verder heeft betrokkene aangevoerd dat de leasemaatschappij [A] c.s. in het voorjaar van 2017 heeft geadviseerd om geen nieuwe leaseaanvragen te doen, omdat die zouden worden afgewezen. Dit gebeurde volgens betrokkene na het tussenvonnis van 12 april 2017. Na het eindvonnis van 30 augustus 2017 heeft de leasemaatschappij de leasefaciliteit definitief bevroren. Daarbij heeft betrokkene naar voren gebracht dat [A] c.s. in de periode tussen maart en augustus 2017 voor vijf LED-borden nog wel gebruik kon maken van de leasefaciliteit, omdat de leasemaatschappij de bereidstellingsofferte voor deze borden al in maart 2017 had uitgebracht.

5.13. De Accountantskamer overweegt dat een accountant in een rapport duidelijk moet opschrijven wat hij bedoelt. Daarom moet een accountant begrippen die voor verschillende uitleg vatbaar zijn of tot een misverstand kunnen leiden, verduidelijken respectievelijk vermijden.

5.14. In de rapporten I en II staat – voor zover thans van belang – het volgende:

“(...)Bij onze berekeningen gaan wij uit van de structuur dat contracten worden afgesloten door [GmbH1] Deutschland GmbH, een zusteronderneming van [BV1]. Deze Duitse vennootschap is in feite een verlengstuk van [BV1], die alle investeringen en faciliteiten voor haar rekening neemt. In Duitsland wordt aldus geen zelfstandig belastbaar resultaat behaald.(...)”

5.15. De Accountantskamer overweegt dat de door betrokkene gebruikte woorden ‘zusteronderneming’ en ‘verlengstuk’ niet zijn gedefinieerd althans niet zijn verduidelijkt, waardoor deze verschillend kunnen worden uitgelegd. Dat betrokkene met deze woorden alleen de grote verwevenheid tussen [BV1] en [GmbH1] Deutschland heeft willen benoemen, blijkt niet uit het rapport. Deze woorden kunnen immers ook betekenen dat deze vennootschappen tot dezelfde groep behoren, wat niet het geval is. Daarom had betrokkene in de rapporten I en II moeten uitleggen wat hij bedoelde met ‘zusteronderneming’ en ‘verlengstuk’. Dit klemmt te meer omdat

betrokkene wist dat deze rapporten zouden worden gebruikt in de civiele procedure en volgens betrokkene de verhouding tussen [BV1] en [GmbH1] Deutschland relevant was voor de vaststelling van de omvang van de door [A] c.s. geleden schade. Doordat betrokkene deze duidelijkheid niet heeft verschaft, moet worden geconcludeerd dat hij op dit punt niet voldoende duidelijk heeft gerapporteerd.

5.16. Verder wordt overwogen dat betrokkene in alle drie rapporten heeft geschreven:

“(...)[bank1] Lease heeft via de contactpersoon dhr. [C] begin 2017 de lease-faciliteit tijdelijk bevroren (geen nieuwe aanvragen in behandeling genomen) hangende de juridische procedure.(...)”

5.17. Naar het oordeel van de Accountantskamer heeft betrokkene in zijn rapporten onvoldoende duidelijk gemaakt wat hij heeft bedoeld met het bevroren van de leasefaciliteit en vanaf welk moment daarvan sprake is geweest. Betrokkene heeft namelijk in de rapporten niet toegelicht dat hij met begin 2017 het voorjaar van 2017 heeft bedoeld, en meer specifiek 12 april 2017, de datum waarop het tussenvonnis werd gewezen. De woorden ‘begin 2017’ kunnen suggereren dat dit eerder dan in het voorjaar van 2017 heeft plaatsgevonden, bijvoorbeeld vanaf begin januari 2017. Daarnaast heeft betrokkene ook niet vermeld dat [A] c.s. in de periode van maart tot en met augustus 2017 nog wel gebruik heeft kunnen maken van de bereidstellingsofferte (voor vijf LED-borden) van 14 maart 2017 en dat het pas vanaf september 2017 (na het eindvonnis van 30 augustus 2017) definitief niet meer mogelijk was nieuwe contracten inzake LED-borden af te sluiten. Omdat betrokkene in zijn rapport ervan uitgaat dat [A] c.s. door de bevroering van de leasefaciliteit contracten zijn misgelopen en hij daarop zijn schadeberekening heeft gebaseerd, had betrokkene hierover duidelijk moeten rapporteren.

5.18. Uit het voorgaande volgt dat betrokkene in de rapporten I en II onduidelijke terminologie heeft gehanteerd. Daarnaast is hij in alle drie rapporten onvoldoende duidelijk geweest over de stopzetting van de leasefaciliteit. Hij heeft daarmee gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. De klachtonderdelen 7 en 10 zijn daarom gegrond. Klachtonderdeel 4 is gegrond voor zover het betrekking heeft op de rapporten I en II.

Klachtonderdeel 5: betrokkene heeft zich gebaseerd op een concept-fusieakte

5.19. Klagers hebben aangevoerd dat betrokkene zich bij het opstellen van de rapporten I en II heeft gebaseerd op een concept-fusieakte, zonder dat hij dit in deze rapporten heeft beschreven. Volgens klagers is het onbegrijpelijk dat betrokkene zich heeft gebaseerd op een concept-fusieakte, omdat hij op grond van de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (Wwft) had moeten toetsen hoe de [bedrijfsnaam2]-structuur en de [BV1]-structuur in elkaar staken.

5.20. De Accountantskamer overweegt dat betrokkene heeft erkend dat hij zich bij het opstellen van rapport I (mede) heeft gebaseerd op een concept-fusieakte, maar dat klagers niet aannemelijk hebben gemaakt dat betrokkene daarmee tuchtrechtelijk verwijtbaar heeft gehandeld. Klagers hebben ter onderbouwing van hun verwijt namelijk alleen in algemene zin verwezen naar de Wwft en dat is onvoldoende om aan te kunnen nemen dat betrokkene de Wwft heeft overtreden. Daarnaast hebben

klagers ook niet toegelicht waarom het voor een goed begrip van rapport I noodzakelijk zou zijn dat betrokkene daarin had opgenomen dat hij zich heeft gebaseerd op een concept-fusieakte. Ten aanzien van rapport II is van belang dat betrokkene onweersproken heeft gesteld dat de fusieakte op 8 juli 2020 conform de conceptakte is gepasseerd, waardoor er ten tijde van het opstellen van rapport II geen sprake meer was van een concept-fusieakte. Het klachtonderdeel is ongegrond.

Klachtonderdeel 6: het argument dat de rapporten I en II zijn aangepast in verband met de andere eigendoms- en zeggenschapsstructuur is een schijnargument en betrokkene heeft zich daarbij laten leiden door de belangen van [A] c.s.

5.21. Klagers hebben naar voren gebracht dat de aandelenverhoudingen niet relevant zijn voor de interne doorbelasting, omdat er steeds zakelijk moet worden gehandeld. De aandelenverhoudingen zijn volgens klagers alleen relevant voor de vraag of sprake is van verbonden partijen. Van niet-verbonden vennootschappen wordt al aangenomen dat zij per definitie zakelijk handelen. Het argument van betrokkene dat de rapporten I en II in verband met de andere eigendoms- en zeggenschapsstructuur zijn aangepast, is daarom naar stelling van klagers een schijnargument, waarbij betrokkene zich te veel heeft laten leiden door de belangen van [A] c.s.

5.22. Betrokkene heeft naar voren gebracht dat hij bij het opstellen van de rapporten I en II als uitgangspunt heeft genomen dat de aandelen in [GmbH1] Deutschland en [BV1] (middellijk) voor gelijke delen in het bezit waren van dezelfde aandeelhouders. Achteraf heeft betrokkene echter vastgesteld dat de fusiedocumentatie waarop hij zich heeft gebaseerd onjuiste gegevens bevatte en dat er geen sprake was van een gelijke aandelenverhouding. Volgens betrokkene was deze eigendoms- en zeggenschapsstructuur wel degelijk van belang voor de schadeberekening. In dit verband heeft hij op de zitting verklaard dat er altijd een zakelijke doorbelasting moet worden gehanteerd, maar dat er bij een gelijke aandelenverhouding geen oppositie van aandeelhouders tegen de (voorgestelde) doorbelasting wordt verwacht. Daarom hoeft er volgens betrokkene bij een gelijke aandelenverhouding minder diep te worden ingegaan op de doorbelasting. In rapport III is uitgegaan van een andere, ongelijke aandelenverhouding.

5.23. Gelet op de door betrokkene op de zitting gegeven toelichting, die niet door klagers is weersproken, is de Accountantskamer van oordeel dat niet kan worden aangenomen dat betrokkene een schijnargument heeft gebruikt om de rapporten I en II in te trekken. Het klachtonderdeel is ongegrond.

Klachtonderdeel 8: betrokkene miskent dat de inkomsten van [GmbH1] Deutschland uit niet misgelopen contracten wel zijn verwerkt in de jaarrekeningen van [GmbH1] Deutschland en [BV3] en dat deze niet zijn doorgeleid naar [BV1]

Klachtonderdeel 9: betrokkene miskent in rapport III dat niet alle winst van [GmbH1] Deutschland wordt doorbelast aan [BV3] en dat dit in de [BV1]-structuur dus ook niet het geval is geweest

5.24. Klagers hebben ten aanzien van deze klachtonderdelen naar voren gebracht dat het standpunt van betrokkene dat alle winst van [GmbH1] Deutschland naar [BV1] zou moeten worden doorgeleid onwaar is. Betrokkene heeft daarbij volgens klagers

miskend dat de inkomsten uit niet misgelopen contracten wel zijn verwerkt in de jaarrekeningen van [GmbH1]-Deutschland en [BV3] en dat deze dus niet zijn doorgeleid naar [BV1]. Ook hebben klagers erop gewezen dat niet alle winst van [GmbH1] Deutschland is doorbelast aan [BV3], zodat dit ook in de [BV1]-structuur niet het geval zou zijn geweest.

5.25. Betrokkene heeft naar voren gebracht dat hij zijn (indicatieve) schadeberekening heeft gebaseerd op een zogenaamd SOLL-scenario. Daarmee bedoelt hij een scenario dat niet tot realisatie is gekomen, maar dat wel gerealiseerd had kunnen worden zonder de dreiging van de claim van de curator inzake het faillissement van [BV2]. In dit SOLL-scenario is betrokkene ervan uitgegaan dat de [bedrijfsnaam2]-structuur niet zou zijn opgericht als deze dreiging er niet was geweest, omdat de [bedrijfsnaam2]-structuur volgens betrokkene uitsluitend is geconstrueerd als 'ring fence' in verband met de (mogelijke) claim van de curator. Ook is betrokkene in zijn berekening ervan uitgegaan dat [GmbH1] Deutschland als gevolg van de dreigende claim contracten met vier Duitse voetbalclubs is misgelopen, omdat [BV1] na het tussenvonnis van de rechtbank Amsterdam van 12 april 2017 geen gebruik meer kon maken van haar leasefaciliteiten. De winst die [GmbH1] Deutschland daardoor is misgelopen heeft betrokkene beschouwd als door [BV1] gederfde winst, omdat deze contracten door [BV1] zouden zijn afgesloten als het niet nodig zou zijn geweest om de [bedrijfsnaam2]-structuur op te richten.

5.26. De Accountantskamer is van oordeel dat klagers met beide klachtonderdelen in wezen de (omvang van de) schade ter discussie stellen. Het oordeel daarover is echter aan de civiele rechter. De Accountantskamer kan alleen beoordelen of betrokkene bij het maken van de schadeberekening een beroeps- of gedragsregel heeft geschonden. Dat hebben klagers tegenover het verweer van betrokkene, zoals dat hiervoor is samengevat, niet aannemelijk gemaakt. De klachtonderdelen 8 en 9 zijn daarom ongegrond.

Klachtonderdeel 11: betrokkene heeft onvoldoende onderzoek gedaan naar de misgelopen contracten met Duitse voetbalclubs en heeft daarover gebrekkig gerapporteerd

5.27. Klagers hebben naar voren gebracht dat betrokkene ervan is uitgegaan dat [A] c.s. vanwege de vermeende bevrozing van de leasefaciliteit contracten met vier Duitse voetbalclubs ([voetbalclub1], [voetbalclub2], [voetbalclub3] en [voetbalclub4]) zou zijn misgelopen. Betrokkene heeft zich daarbij gebaseerd op de door [A] c.s. gegeven toelichting. Volgens klagers is betrokkene niet voldoende kritisch geweest op deze toelichting van [A] c.s. omdat deze tegenstrijdigheden bevat. Daarnaast heeft betrokkene geschreven dat hij de toelichting van [A] c.s. beperkt heeft geverifieerd aan de hand van gewisselde e-mails, maar volgens klagers is niet duidelijk wat hij daarbij wel of niet heeft geverifieerd. Daarbij hebben zij erop gewezen dat betrokkene naar aanleiding van vragen van klagers heeft erkend dat hij geen e-mails van [voetbalclub1] heeft gezien. Verder hebben klagers naar voren gebracht dat de voetbalclubs [voetbalclub3] en [voetbalclub4] aan hen hebben laten weten dat zij om een geheel andere reden geen contract met [A] c.s. zijn aangegaan. [voetbalclub3] had een beter bod van een andere partij ontvangen en [voetbalclub4] heeft vanwege het kwaliteitsaspect gekozen voor een andere leverancier. Volgens klagers blijkt

daaruit dat er geen verband bestaat tussen de bevrozing van de leasefaciliteit en het mislopen van de contracten.

5.28. De Accountantskamer overweegt dat dit klachtonderdeel betrekking heeft op rapport III. Dit rapport betreft een partijdeskundigenbericht dat is uitgebracht ten behoeve van een civielrechtelijke procedure. Het College van Beroep voor het bedrijfsleven (CBb) heeft overwogen dat een tuchtrechtelijke procedure er niet toe strekt om de inhoud of de wijze van totstandkoming van een dergelijk rapport opnieuw en integraal te onderzoeken[4]. Beoordeeld moet worden of de accountant bij het opstellen van het rapport in strijd heeft gehandeld met de voor hem geldende beroeps- en gedragsregels. Daarbij geldt dat een accountant behalve het belang van zijn opdrachtgever ook het algemeen belang heeft te dienen[5]. Gelet op de toegevoegde waarde die in het maatschappelijk verkeer aan een accountantsrapport wordt toegekend en het algemeen belang dat rechtspraak op objectieve waarheidsvinding berust, betekent dit dat de accountant ervoor dient te zorgen dat zijn rapport deze waarheidsvinding niet belemmert, doordat dit te eenzijdig is toegespitst op het standpunt/belang van de opdrachtgever. Waar het op aankomt is dat er geen misverstand over mag bestaan of de in de door de accountant gepresenteerde gegevens feitelijke aannames van de opdrachtgever zijn opgenomen, dan wel of sprake is van door de accountant op basis van eigen onderzoek gefundeerd getrokken conclusies.

5.29. In paragraaf 3.3.1 van rapport III staat het volgende: “(...) [BV1] is (via de Duitse vennootschap [GmbH1] Deutschland GmbH) in de periode waarin de lease-faciliteit door [bank1] was bevroren verschillende contracten misgelopen voor de verhuur van LED-boardings aan voetbalclubs in de Duitse 3. Liga competitie. Dit betreft de voetbalclubs [voetbalclub1], [voetbalclub2] en [voetbalclub3]. De onderbouwing van de schade is in onderstaande tabel weergegeven. In de kolom ‘Toelichting [A]’ staat de van [A] verkregen toelichting. Wij hebben deze in het kader van de beperkte scope en reikwijdte van ons onderzoek maar beperkt kunnen verifiëren aan de hand van diverse gewisselde e-mails met deze clubs.(...)”

5.30. Naar het oordeel van de Accountantskamer kan deze passage leiden tot een misverstand over de vraag in hoeverre betrokkene het (gestelde) mislopen van de contracten met deze drie voetbalclubs heeft geverifieerd, wat de objectieve waarheidsvinding door de rechter (in hoger beroep) kan belemmeren. Betrokkene heeft in zijn rapport namelijk niet duidelijk gemaakt wat hij op basis van de e-mails heeft vastgesteld en waar hij uitsluitend op de verklaring van [A] c.s. heeft gesteund. Hierbij is in aanmerking genomen dat betrokkene heeft erkend dat hij geen e-mails heeft ontvangen met betrekking tot de onderhandelingen met [voetbalclub1], waardoor hij het (gestelde) mislopen van een contract met deze voetbalclub niet heeft kunnen verifiëren. Doordat betrokkene dat echter niet in zijn rapport heeft vermeld, heeft hij ten onrechte de indruk gewekt dat hij wel een (beperkt) eigen onderzoek naar het mislopen van een contract met deze voetbalclub heeft uitgevoerd. Daarnaast blijkt uit het rapport niet in hoeverre de e-mails die zien op de onderhandelingen met [voetbalclub2] en [voetbalclub3], die betrokkene wel heeft bekeken, het standpunt van [A] c.s. ondersteunen. Het klachtonderdeel is daarom gegrond. Betrokkene heeft het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid geschonden.

Klachtonderdeel 12: betrokkene heeft in zijn rapporten de wijze waarop hij de misgelopen winst heeft berekend onvoldoende onderbouwd

5.31. Klagers hebben in dit verband naar voren gebracht dat betrokkene in zijn schadeberekening de misgelopen winst heeft vermenigvuldigd met factor twee, waarbij hij ervan is uitgegaan dat er een 100% kans van slagen is dat de LED-borden aan een tweede partij zouden kunnen worden verhuurd. Volgens klagers heeft betrokkene niet aan de hand van huurcontracten onderbouwd dat de LED-borden ook voor een tweede huurcontract zouden kunnen worden gebruikt en twijfelt hij daar zelf ook aan. Daarbij hebben zij erop gewezen dat op pagina 24 van rapport III staat vermeld ‘*Beschikbaarheid tweede verhuurpartij?*’. Naar stelling van klagers is het niet realistisch om uit te gaan van een 100% kans van slagen en heeft betrokkene ten onrechte ten aanzien hiervan geen voorbehoud gemaakt en geen alternatief scenario geschetst.

5.32. De Accountantskamer overweegt dat in rapport III (op pagina 15 en 16) het volgende staat:

“(...) De investering in LED-boardings voor één locatie is onvoldoende rendabel. [A] heeft daarom altijd getracht, en is daar meestal ook in geslaagd, om een tweede locatie te vinden om de LED-boarding aan te verhuren aan een voetbalclub of aan organisatoren van andere sportevenementen.

Aangezien wij veronderstellen dat voor alle drie de contracten geïnvesteerd moet worden in een nieuwe LED-boarding, achten wij het redelijk ervan uit te gaan dat een aanvullende mogelijkheid voor verhuur beschikbaar is of gevonden zal worden. De omzet en directe kosten worden derhalve vermenigvuldigd met een factor 2, waardoor een grotere dekkingsbijdrage ontstaat om de investering te dekken.(...)”

5.33. Het oordeel of betrokkene de schade correct heeft berekend, komt de civiele rechter toe zoals eerder al is overwogen. Betrokkene heeft in zijn rapport voldoende duidelijk gemaakt dat hij bij de berekening van de schade is uitgegaan van de veronderstelling dat een tweede verhuurder gevonden zou kunnen worden en dat daarbij sprake is van een marge van onzekerheid. Daarin kan naar het oordeel van de Accountantskamer geen schending van een beroeps- of gedragsregel worden ontdekt. Het klachtonderdeel is daarom ongegrond.

Klachtonderdeel 13: betrokkene heeft onvoldoende afstand genomen van [A] c.s., nadat zij valse verklaringen hadden afgelegd bij de rechtbank Den Haag

5.34. Klagers hebben ten aanzien van dit klachtonderdeel aangevoerd dat [A] c.s. bij de rechtbank Den Haag verschillende keren bewust valse verklaringen hebben afgelegd. Betrokkene is door klagers bij brief van 24 maart 2023 daarvan op de hoogte gesteld, maar betrokkene heeft desondanks een derde rapport uitgebracht en heeft geen afstand van [A] c.s. genomen.

5.35. De Accountantskamer overweegt dat betrokkene op de zitting heeft verklaard dat hij naar aanleiding van de brief van klagers indringend heeft gesproken met [A] en zijn advocaat, waarbij hij hun integriteit heeft getoetst. Omdat betrokkene tijdens dit gesprek, dat hij heeft vastgelegd in een notitie, bevredigende antwoorden kreeg op zijn vragen, is hij tot conclusie gekomen dat hij nog steeds te maken had met een

integere cliënt en dat hij de opdracht om een derde rapport op te stellen kon aanvaarden. Omdat klagers deze verklaring van betrokkene niet hebben weersproken, hebben zij niet aannemelijk gemaakt dat betrokkene deze opdracht niet had mogen aannemen. Het klachtonderdeel is ongegrond.

Klachtonderdeel 14: betrokkene had niet mogen weigeren te reageren op de vragen van klagers over het derde rapport

5.36. Met betrekking tot dit klachtonderdeel hebben klagers naar voren gebracht dat zij betrokkene kritische vragen hebben gesteld over rapport III. Betrokkene heeft volgens klagers echter geweigerd om inhoudelijk op deze vragen te reageren, omdat over dit rapport nog een debat moet worden gevoerd in de hogerberoepsprocedure.

5.37. De Accountantskamer overweegt dat klagers naar aanleiding van rapport III twee brieven naar betrokkene hebben gestuurd en dat zij daarnaast een klacht hebben ingediend bij (de klachtbehandelaar van) [bedrijfsnaam1] waarvoor betrokkene werkzaam is. Betrokkene heeft op beide aan hem gerichte brieven gereageerd. Dat klagers het niet eens zijn met de reactie van betrokkene, betekent nog niet dat hij tuchtrechtelijk verwijtbaar heeft gehandeld. Betrokkene is immers niet verplicht om inhoudelijk te reageren op vragen en opmerkingen van derden. Het klachtonderdeel is ongegrond.

Klachtonderdeel 15: betrokkene heeft verzuimd alle beoogde gebruikers van de rapporten I en II te informeren over de intrekking van deze rapporten en de volledige redenen daarvan

5.38. Klagers hebben aangevoerd dat betrokkene in strijd met de op hem rustende zorgplicht en zelfs na een verzoek van klagers heeft verzuimd om alle beoogde gebruikers van de rapporten I en II te informeren over het intrekken van deze rapporten. Betrokkene heeft volgens klagers ten onrechte de indruk gewekt dat hij de rechtbank en het gerechtshof heeft geïnformeerd over de intrekking van deze rapporten.

5.39. Betrokkene heeft naar voren gebracht dat hij de rechtbank en het gerechtshof niet op de hoogte heeft gebracht van de vanonwaardevaardering van de rapporten I en II, omdat hij geen partij is in de civiele procedure. Volgens betrokkene is het ook niet nodig om de rechtbank en het gerechtshof te informeren, omdat de procedure bij de rechtbank al geruime tijd geleden is afgerond en in rapport III – dat is ingediend bij het gerechtshof – staat dat de rapporten I en II zijn ingetrokken.

5.40. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene niet kan worden verweten dat hij de rechtbank en het gerechtshof niet zelf heeft laten weten dat hij de rapporten I en II heeft ingetrokken. In een civiele procedure mogen namelijk alleen de betrokken procespartijen (in dit geval klagers en [A] c.s.) stukken indienen. De vermelding in rapport III dat de rapporten I en II zijn ingetrokken, waardoor het gerechtshof bij lezing van dit rapport daarvan kennis zou kunnen nemen, is toereikend. In dit rapport is duidelijk, in een aparte paragraaf met als titel: 'Intrekking eerdere rapporten' vermeld dat de beide eerdere rapporten zijn ingetrokken, alsmede de motivering voor de intrekking. Dat was naar het oordeel van de Accountantskamer in de gegeven omstandigheden voldoende, omdat betrokkene ervan mocht uitgaan

dat het gerechtshof rapport III integraal zou lezen, dus ook genoemde paragraaf. Het klachtonderdeel is ongegrond.

5.41. De klacht zal wat betreft de klachtonderdelen 1 (deels), 4 (deels), 7, 10, en 11 gegrond worden verklaard.

6. De maatregel

6.1. Omdat de klacht (gedeeltelijk) gegrond is, kan een tuchtrechtelijke maatregel worden opgelegd. De maatregel van berisping is passend en geboden. Daarbij is in aanmerking genomen dat betrokkene verschillende keren heeft gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

7. De beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart de klachtonderdelen 1, 4, 7, 10, en 11 gegrond, zoals hiervoor overwogen;
- verklaart de klacht voor het overige ongegrond;
- legt aan betrokkene op de maatregel van

- berisping;

- 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 betrokkene daarin is of was ingeschreven;
- verstaat dat, op grond van het bepaalde in artikel 23, derde lid Wtra, betrokkene het door klagers betaalde griffierecht ten bedrage van € 70,-- (zeventig euro) aan klagers vergoedt.

Aldus beslist door mr. C.H. de Haan, voorzitter, mr. G.F.H. Lycklama à Nijeholt en mr. P. Volker (rechterlijke leden) en P. Mansvelder RA en D.J. ter Harmsel AA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. E.N.M. van de Beld, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 7 maart 2025.

secretaris
voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

Op grond van 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 beroepsschrift bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven (adres: Postbus

20021, 2500 EA Den Haag). Het beroepschrift moet de gronden van het beroep bevatten en moet zijn ondertekend.

[1] ECLI:NL:TACAKN:2019:15

[2] Paragraaf 24 Standaard 4400N

[3] Paragraaf 5 St

[4] ECLI:NL:CBB:2018:241

[5] ECLI:NL:CBB:2017:26