

ECLI:NL:CBB:2021:97

Instantie	College van Beroep voor het bedrijfsleven
Datum uitspraak	02-02-2021
Datum publicatie	02-02-2021
Zaaknummer	19/1247 en 19/1248
Rechtsgebieden	Bestuursrecht
Bijzondere kenmerken	Hoger beroep
Inhoudsindicatie	

Accountantstuchtrecht. Afgifte controleverklaring als bedoeld in artikel 2:328, eerste lid, van het Burgerlijk Wetboek, waarin de accountant zijn oordeel geeft over de mededelingen van het bestuur als bedoeld in artikel 2:327 van het BW, over de vaststelling van de ruilverhouding van de aandelen. Niet gebleken dat is voldaan aan artikel 2:328, zesde lid, van het BW op grond waarvan die verplichting van de accountant met instemming van de aandeelhouders van de fuserende vennootschappen buiten toepassing kan blijven. De accountant heeft in hoger beroep weliswaar fusieakten overgelegd, maar de op grond van zijn onderzoek naar de juridische fusie afgegeven verklaring heeft mede betrekking op een fusie die niet tot stand is gekomen, zodat de verklaring alleen daarom al niet op juiste feiten is gebaseerd. Dat de accountant er ten tijde van de afgifte van zijn verklaring niet van op de hoogte was dat de desbetreffende vennootschap vooralsnog niet in het fusieproces zou worden meegenomen, is duidelijk een uitvloeisel van het feit dat hij nooit contact heeft gehad met de aandeelhouders. Dat in de overgelegde fusieakten is opgenomen dat de aandeelhouders van de fuserende vennootschappen hebben afgezien van het opstellen van bedoeld verslag doet er niet aan af dat de accountant op dit voor zijn opdracht wezenlijke punt slechts op een mededeling van de notaris is afgestaan, terwijl het, gezien de wettelijke voorschriften waaraan fusies van naamloze en besloten vennootschappen moeten voldoen, op zijn weg had gelegen te verifiëren dat de aandeelhouders daadwerkelijk ermee instemden dat geen verslag zou worden opgesteld. Verder heeft de accountant er ook in hoger beroep blijk van gegeven onvoldoende zicht te hebben op de gevolgen van de juridische fusie voor de vermogens van de participanten.

Klagers hebben niet aannemelijk gemaakt dat voor de beoordeling van het aan de orde gestelde handelen of nalaten van de accountant voorlichting of onderzoek van een deskundige nodig is. In een speculatief betoog over onregelmatigheden en fraude en de vermeende betrokkenheid van de accountant daarbij, zonder dat daarvoor een spoor van bewijs wordt geleverd, kan in ieder geval geen aanleiding worden gevonden een deskundige te benoemen. De vaststelling dat de accountant in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid en met het conceptueel raamwerk heeft gehandeld, houdt niet tevens in dat hij niet eerlijk en niet oprecht is opgetreden. Klagers hebben voorts niet aannemelijk gemaakt dat de accountant ook het fundamentele beginsel van integriteit heeft geschonden.

Geen aanleiding voor een zwaardere maatregel. Beide hoger beroepen zijn

ongegrond.

Wetsverwijzingen

Wet tuchtrechtspraak accountants

Vindplaatsen

Rechtspraak.nl

Uitspraak

uitspraak

COLLEGE VAN BEROEP VOOR HET BEDRIJFSLEVEN

zaaknummers: 19/1247 en 19/1248

Uitspraak van de meervoudige kamer van 2 februari 2021 op de hoger beroepen van:

[naam 1] AA, te [plaats 1] ([naam 1])

(gemachtigde: mr. T. de Mos),

en

[naam 2] ([naam 2]) en [naam 3] B.V., te [plaats 2] (hierna gezamenlijk: [naam 4] c.s.)

(gemachtigde: mr. J.C.Th. Papeveld)

tegen de uitspraak van de accountantskamer van 8 juli 2019, gegeven op een klacht, door [naam 4] c.s. ingediend tegen [naam 1] .

Procesverloop in hoger beroep

[naam 1] heeft hoger beroep ingesteld tegen de uitspraak van de accountantskamer van 8 juli 2019, met nummer 18/2053 Wtra AK (www.tuchtrecht.nl, ECLI:NL:TACAKN:2019:49). Dit hoger beroep is bij het College geregistreerd met zaaknummer 19/1248.

[naam 4] c.s. hebben eveneens tegen deze uitspraak hoger beroep ingesteld. Dit hoger beroep is geregistreerd met zaaknummer 19/1247.

Partijen hebben een schriftelijke reactie op elkaars hogerberoepschrift gegeven.

[naam 4] c.s. hebben op 11 november 2020 nadere stukken ingediend.

[naam 1] heeft op 20 november 2020 een nader stuk ingediend

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 2 december 2020.

[naam 1] is verschenen, bijgestaan door zijn gemachtigde. [naam 2] is, mede namens [naam 3] B.V., verschenen, bijgestaan door hun 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 [naam 1] is als accountant administratieconsulent werkzaam bij [naam 5] te [plaats 1] .
- 1.3 [naam 2] , zijn broer [naam 6] en zijn zus [naam 7] exploiteren een agrarisch bedrijf dat nertsen, varkens en rundvee houdt. Zij hebben dit door hun ouders opgerichte bedrijf overgenomen na het overlijden van hun moeder in 2007 en het daarna terugtreden van hun vader. Aanvankelijk waren de verschillende bedrijfsonderdelen – inclusief locaties – formeel niet toebedeeld aan de kinderen die ze exploiteerden. In 2012 is besloten het bedrijf te herstructureren. Daarbij was het de bedoeling dat ieder 1/3 van het vermogen zou krijgen, waarbij ieder het deel van het bedrijf waarin men actief was zou voortzetten. Eventuele over- en onderbedeling zou worden verrekend. Nadat het herstructureringsproces wegens onenigheid was uitgesteld, is het in 2015 alsnog in gang gezet.
- 1.4 Op 9 februari 2015 heeft [naam 6] te [plaats 3] in een overzicht de verschillende stappen uiteengezet die nodig zijn om te komen tot de gewenste structuur. Dit betrof onder meer:
 - Alle landbouwgrond van de drie kinderen wordt verkocht aan de (al bestaande) [naam 9] B.V., waarvan de naam wordt gewijzigd in [naam 10] B.V.
 - Alle B.V.'s met een aandeel in één of meer (voorheen bestaande) vennootschappen onder firma ([naam 11] B.V., [naam 12] B.V. en [naam 13] B.V.) fuseren met [naam 10] B.V. De activiteiten worden via een uitzakconstructie overgeheveld naar "activiteiten besloten vennootschappen": [naam 14] B.V. (nertsen), [naam 12] B.V. (melkvee), en [naam 11] B.V. (varkens). De onroerende zaken en roerende bedrijfsmiddelen blijven in [naam 10] B.V. achter en worden aan de werkmaatschappijen verhuurd.
 - [naam 10] B.V. houdt alle aandelen van de volgende vennootschappen: [naam 17] B.V., [naam 18] B.V., [naam 19] B.V., [naam 11] B.V., [naam 12] B.V. en [naam 14] B.V. Samen vormen deze vennootschappen een fiscale eenheid vennootschapsbelasting.
- 1.5 Begin mei 2015 is [naam 1] door [naam 6] bij de herstructurering van de onderneming betrokken. Op 19 mei 2015 kreeg hij de opdracht om de juridische fusie per

1 januari 2015 van [naam 13] B.V. en [naam 12] B.V. met [naam 10] B.V. te onderzoeken en daarover te rapporteren. Uit de opdrachtbevestiging van die datum blijkt dat de werkzaamheden erop zijn gericht toereikende informatie te verkrijgen om vast te stellen dat:

- de aan het voorstel tot splitsing ten grondslag liggende, door het bestuur gemaakte, beschrijvingen, niet onredelijk zijn;
- het voorstel tot splitsing is opgesteld op dezelfde basis als de jaarrekening met toepassing van aanvaardbare grondslagen van waardering en resultaatbepaling.

De aldus door [naam 1] geformuleerde opdrachtbevestiging is door de broer en zus van [naam 2] ondertekend, maar niet door [naam 2] . De rapportages zijn uiteindelijk niet tot stand gekomen vanwege nieuwe meningsverschillen tussen [naam 2] , zijn broer en zijn zus.

1.6 Op 26 oktober 2015 kreeg [naam 1] de opdracht om het voorstel tot een juridische fusie per 1 januari 2015 van [naam 13] B.V., [naam 12] B.V. en [naam 15] B.V. met [naam 10] B.V. te onderzoeken en daarover te rapporteren, met hetzelfde doel als de opdracht van 19 mei 2015. De opdrachtbevestiging is alleen door [naam 1] en niet door de opdrachtgevers ondertekend. [naam 1] heeft de declaraties voor zijn werkzaamheden naar [naam 6] gezonden.

1.7 De herstructurering van de onderneming heeft juridisch vorm gekregen op 9 november 2015. Op die dag is [naam 15] B.V. opgericht. In de akte van oprichting is onder meer bepaald dat de oprichters ([naam 2] en zijn broer en zus) ieder hun aandeel in VOF [naam 15] geruisloos inbrengen. Dit is door middel van een eveneens op 9 november 2015 ondertekende akte van inbreng gebeurd. Verder is op 9 november 2015 een voorstel voor een driehoeksfusie ondertekend, waarbij de nieuw opgerichte vennootschap [naam 15] B.V. is opgegaan in [naam 10] B.V.

1.8 Op 10 november 2015 heeft [naam 1] een controleverklaring als bedoeld in artikel 2:328, eerste lid, van het Burgerlijk Wetboek (BW) afgegeven. Hij schrijft daarin over het voorstel tot fusie gedateerd 9 november 2015 van de vennootschappen (1a) [naam 12] B.V., gevestigd te [plaats 2] , (1b) [naam 13] B.V., gevestigd te [plaats 4] en (1c) [naam 15] B.V., gevestigd [plaats 2] , (1a t/m 1c zijn de verdwijnende vennootschappen) en (2) [naam 16] B.V., gevestigd te [plaats 2] , (verkrijgende vennootschap) het volgende:

" (...)

Naar ons oordeel:

1. is de in het voorstel tot fusie opgenomen ruilverhouding van de aandelen, zoals bedoeld in artikel 2:326 BW, mede gelet op de bij het voorstel tot fusie gevoegde stukken, redelijk; en

2. kwam de som van de eigen vermogens van de verdwijnende vennootschappen, elk bepaald naar de dag waarop haar jaarrekening als bedoeld in artikel 2:313 lid 2, zijnde voor al deze vennootschappen per 31 december 2014, bij toepassing van in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar beschouwde waarderingmethoden, ten minste overeen met het nominaal gestorte bedrag op de gezamenlijke aandelen die hun aandeelhouders ingevolge de fusie verkrijgen.

(...)"

Uitspraak van de accountantskamer

2.1 De klacht, zoals weergegeven in de uitspraak van de accountantskamer, welke weergave door partijen niet wordt bestreden, houdt het volgende in:

- a. [naam 1] heeft het fundamentele beginsel van objectiviteit geschonden door een opdracht te aanvaarden van [naam 6] zonder dat daaraan een volmacht of opdracht van [naam 4] c.s. aan ten grondslag lag terwijl [naam 2] niet daarvan op de hoogte was en [naam 1] wist dat er problemen waren tussen [naam 2] enerzijds en zijn broer en zus anderzijds;
- b. [naam 1] heeft het fundamentele beginsel van integriteit geschonden door bij zijn werkzaamheden uit te gaan van informatie en gegevens waar hij zelf geen toegang toe had en die niet vaststonden dan wel waarover discussie was;
- c. [naam 1] heeft het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid geschonden door geen accountantsverslag op te stellen terwijl dat wel had gemoeten en een verklaring af te geven over een situatie die afwijkt van het fusievoorstel;
- d. [naam 1] was niet onafhankelijk omdat hij zich liet aansturen door [naam 6] zonder zelf onderzoek te doen;
- e. [naam 1] heeft de opdracht ten onrechte aanvaard, (ongewijzigd) voortgezet en niet (tijdig) teruggegeven;
- f. [naam 1] heeft ten onrechte (onjuiste) controleverklaringen afgegeven en controleverklaringen afgegeven zonder toevoeging van een mededeling waarin hij de onjuistheid, onvolledigheid of het misleidende karakter daarvan aan de gebruikers kenbaar maakt.

2.2 Bij de bestreden uitspraak heeft de accountantskamer de klacht gegrond verklaard, voor zover [naam 1] het verwijt treft dat hij in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid en met het conceptueel raamwerk als bedoeld in artikel 21 van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) heeft gehandeld. Voor zover hem schending van het fundamentele beginsel van integriteit wordt verweten, heeft de accountantskamer de klacht ongegrond verklaard. De accountantskamer heeft [naam 1] de maatregel opgelegd van tijdelijke doorhaling van de inschrijving van de accountant in de registers voor de duur van één maand.

2.3 De accountantskamer heeft onder meer overwogen dat [naam 1] de in artikel 2:328 van het BW bedoelde opdracht om een juridische fusie te onderzoeken en daarover te rapporteren (een wettelijke taak derhalve) heeft geaccepteerd in de wetenschap dat hij geen ervaring had met dergelijke complexe vraagstukken. Bij de opdrachtaanvaarding heeft hij meerdere formele regels niet nageleefd. Ook is hij zich onvoldoende bewust geweest van mogelijke bedreigingen van de fundamentele beginselen als gevolg van het ontstane en steeds hoger oplopende familieconflict. Bij de uitvoering van de opdracht is hij te veel op de informatieverstrekking door derden afgegaan in plaats van zelf onderzoek te doen. Verder heeft [naam 1] onvoldoende werkzaamheden verricht en op onzorgvuldige wijze gerapporteerd. Gelet op de grote financiële – en andere – belangen van de bij de herstructurering betrokken partijen rekent de accountantskamer hem dit aan. [naam 4] c.s. hebben echter onvoldoende aannemelijk gemaakt dat [naam 1] daarbij niet eerlijk en oprecht is opgetreden, zodat geen sprake is van gestelde schending van het fundamentele beginsel van integriteit. Ten aanzien van de tuchtrechtelijke maatregel heeft de accountantskamer meegewogen dat [naam 1] ter zitting te kennen heeft gegeven dat hij niet langer assurance-opdrachten zal aanvaarden en dat aan hem niet eerder een tuchtrechtelijke maatregel is opgelegd.

Beoordeling van het geschil in hoger beroep

Het hoger beroep van [naam 1]

3.

Het College stelt vast dat het hoger beroep van [naam 1] is gericht tegen een aantal overwegingen van de accountantskamer in het kader van de beoordeling van de klachtonderdelen b, c, d en f. Tegen het oordeel van de accountantskamer over de klachtonderdelen a en e heeft [naam 1] geen hoger

beroep ingesteld.

Voorts stelt het College vast dat [naam 1] zijn hoger beroepschrift heeft ingeleid met de stelling dat de accountantskamer heeft veronachtzaamd dat hij in het herstructureringsproces van de [naam 4] groep maar een beperkte rol had en dat er als gevolg van zijn handelen geen financieel nadeel is geleden. In dat kader heeft [naam 1] gewezen op de laatste zin van onderdeel 2.3 van de bestreden uitspraak, waarin de accountantskamer met betrekking tot de herstructurering heeft vermeld dat "het [daarbij] de bedoeling [was] dat ieder 1/3 van het vermogen zou krijgen, waarbij ieder het deel van het bedrijf waarin men actief was zou voortzetten, en eventuele over- en onderbedeling zou worden verrekend". Ook heeft [naam 1] gewezen op de chronologische beschrijving van het herstructureringsproces in onderdeel 2.5 van de bestreden uitspraak. Ter zitting van het College heeft [naam 1] verduidelijkt dat hij hiermee niet heeft bedoeld te betogen dat de accountantskamer de feiten onjuist of onvolledig heeft vastgesteld, maar dat hij hiermee zijn stelling heeft willen illustreren.

4. [naam 1] kan zich niet verenigen met het verwijt – in overweging 4.8.6 van de bestreden uitspraak – dat hij ten onrechte geen verslag heeft opgesteld als bedoeld in artikel 2:328, tweede lid, van het BW, waarin hij zijn oordeel geeft over de mededelingen van het bestuur als bedoeld in artikel 2:327 van het BW, over de vaststelling van de ruilverhouding van de aandelen. Volgens de accountantskamer is niet gebleken dat is voldaan aan artikel 2:328, zesde lid, van het BW op grond waarvan die verplichting van de accountant met instemming van de aandeelhouders van de fuserende vennootschappen buiten toepassing kan blijven.

[naam 1] wijst erop dat hij bij de accountantskamer heeft toegelicht waarom hij geen afzonderlijk oordeel heeft uitgesproken over het fusieverslag. De instrumenterende notaris had hem toegezegd dat de in artikel 2:328, zesde lid, van het BW bedoelde ontheffing door [naam 2] en zijn broer en zus zou worden ondertekend en in de notariële akte zou worden opgenomen, maar de notaris heeft de definitieve stukken om onduidelijke redenen nooit aan hem ter beschikking gesteld. Inmiddels beschikt [naam 1] over de fusieakten van [naam 12] B.V. en [naam 15] B.V. Daarin is opgenomen dat de betrokken partijen afzien van het opstellen van een fusietoelichting en tevens de accountant ontheffen van het opmaken van verslag inzake deze fusietoelichting. [naam 1] stelt dat hiermee de aanvankelijk jegens hem geformuleerde verwijten op dit punt komen te vervallen.

Verder geven de fusieakten volgens [naam 1] ook inzicht in de bedoelingen van [naam 2] en zijn broer en zus. De bedoeling was om via de juridische fusie het volledig ongestructureerde verband waarin de verschillende ondernemingen binnen de [naam 4] groep zich bevonden, te hervormen in een gestructureerde situatie, waarbij uiteindelijk ieders vermogen in het totaal identiek blijft ten opzichte van de situatie voor de bedrijfsfusie. De herstructurering had slechts ten doel om daarna en uiteindelijk na een lange tijdsperiode zoveel mogelijk belastingvrij een succesvolle splitsing van alle belangen in drie gelijke vermogensdelen mogelijk te maken. Bij de interne juridische fusie van de [naam 4] groep zou dan ook geen sprake zijn van de bepaling van goodwill c.q. beoordeling van prognose informatie. Het onroerend goed en de bedrijfsinventaris zou door onafhankelijke deskundigen worden getaxeerd en geherwaardeerd op de balanssen voor de fusie. Alle activa en passiva zouden middels diverse fiscale en juridische processen worden doorgeschoven naar andere vennootschappen zonder dat het eigen-vermogen-belang van [naam 2] en zijn broer en zus in deze activa en passiva zou wijzigen. [naam 1] stelt dat het van belang is te realiseren dat het hier feitelijk een zuivere interne juridische aandelenfusie betreft. Daarbij zijn derhalve geen derden betrokken: alle activa en passiva van [naam 2] en de broer en zus worden gehergroepeerd zonder dat er uiteindelijk een verschuiving in eigen vermogen plaatsvindt. Enige andere uitleg of intentie van de herstructurering wordt door [naam 1] uitdrukkelijk betwist.

5. Het College constateert ten aanzien van de door [naam 1] overgelegde fusieakten dat [naam 1] op

10 november 2015 op grond van zijn onderzoek naar de juridische fusie een verklaring als bedoeld in artikel 2:328, eerste lid, van het BW heeft afgegeven, die mede betrekking heeft op de fusie met [naam 13] B.V. als verdwijnende vennootschap. Die fusie is echter niet tot stand gekomen, zodat de verklaring van [naam 1] alleen daarom al niet op juiste feiten is gebaseerd. Het feit dat [naam 1] , naar hij heeft gesteld, er ten tijde van de afgifte van zijn verklaring niet van op de hoogte was dat [naam 13] B.V. vooralsnog niet in het fusieproces zou worden meegenomen, is duidelijk een uitvloeisel van het feit dat hij, zoals de accountantskamer in overweging 4.7.2. van de bestreden uitspraak ook heeft overwogen, nooit – niet voorafgaand aan de opdracht, en evenmin tijdens zijn werkzaamheden – contact heeft gehad met [naam 2] en zijn broer en zus.

Verder stelt het College vast dat in de door [naam 1] overgelegde fusieakten inderdaad is opgenomen dat de aandeelhouders van de fuserende vennootschappen hebben afgezien van het opstellen van het verslag van de accountant als bedoeld in artikel 2:238, tweede lid, van het BW. Naar het oordeel van het College doet dit er echter niet aan af dat [naam 1] op dit voor zijn opdracht wezenlijke punt slechts op een mededeling van de notaris is afgegaan, terwijl het, gezien de wettelijke voorschriften waaraan fusies van naamloze en besloten vennootschappen moeten voldoen, op zijn weg had gelegen te verifiëren dat de aandeelhouders daadwerkelijk ermee instemden dat geen verslag zou worden opgesteld, bijvoorbeeld door de inhoud en ondertekening van de in het kader van de notariële akten verleende volmachten na te gaan. Het feit dat [naam 1] in de veronderstelling verkeerde dat de opdracht tot het afgeven van een controleverklaring als bedoeld in artikel 2:328, eerste lid, van het BW van [naam 6] afkomstig was, maakt dit niet anders. Ook in dat geval had hij zich van bedoelde instemming van de bij de fusie betrokken aandeelhouders – [naam 2] en zijn broer en zus, aan wie hij de opdracht overigens ook had laten bevestigen – moeten verzekeren. Het College merkt overigens op dat het standpunt van [naam 1] dat hij er via de notaris van op de hoogte was dat de aandeelhouders van de fuserende vennootschappen er conform artikel 2:328, zesde lid, van het BW mee instemden dat het in artikel 2:328, eerste volzin van het eerste lid, van het BW bedoelde onderzoek niet zou worden uitgevoerd en het in het tweede lid bedoelde verslag niet zou worden opgesteld, niet strookt met het feit dat hij zich in zijn verklaring van 10 november 2015 over de redelijkheid van de ruilverhouding heeft uitgelaten. In zijn redenering was dat niet nodig geweest.

Het College is evenals de accountantskamer van oordeel dat [naam 1] , aangezien niet is gebleken dat aan de in artikel 2:328, zesde lid, van het BW opgenomen uitzonderingsbepaling is voldaan, ten onrechte geen verslag heeft opgesteld waarin hij zijn oordeel geeft over de mededelingen bedoeld in artikel 2:327 van het BW.

Voor zover [naam 1] zich niet kan verenigen met het oordeel van de accountantskamer – in overweging 4.8.7. van de bestreden uitspraak – dat hij in zijn verklaring heeft volstaan met te oordelen dat de ruilverhoudingen, mede gelet op de bijgevoegde stukken, redelijk zijn, zonder dat uit de door hem overgelegde stukken blijkt hoe hij tot deze conclusie is gekomen, overweegt het College dat [naam 1] dit oordeel weliswaar heeft betwist, maar niet heeft aangegeven welke onderbouwing dan wél aan zijn verklaring ten grondslag heeft gelegen.

6. [naam 1] kan zich evenmin verenigen met het oordeel van de accountantskamer – in overweging 4.8.8 van de bestreden uitspraak – dat het standpunt van [naam 1] dat er geen vermogen van [naam 4] c.s. is verdwenen, onjuist is. Volgens de accountantskamer betekent het feit dat geen sprake is van nummeraandelen op naam van [naam 2] en evenmin van een agioreserve die hem toekomt, dat de bijdrage aan het eigen vermogen van [naam 10] B.V. door omzetting van de vordering in eigen vermogen niet langer specifiek aan [naam 2] is toebedeeld. De vordering en de daaraan verbonden preferentierechten van schuldeisers boven aandeelhouders zijn daarmee teniet gedaan. Hierbij acht de accountantskamer mede van belang dat [naam 4] c.s. slechts 1/3 deel van de stemmen in [naam 10] B.V. hebben verkregen.

[naam 1] stelt dat de accountantskamer verscheidene malen de verkeerde conclusie trekt. Zij miskent dat de overdracht van bedoelde vordering, zoals gezegd, van vóór zijn betrokkenheid dateert en vergeet dat deze inbreng nodig was om van fiscale faciliteiten te kunnen profiteren. De persoonlijke bedrijfsvermogens van de broer en zus van [naam 2] zijn op dezelfde wijze ingebracht. Uit de notariële akte blijkt dat door [naam 10] B.V. aan de zus van [naam 2] een aandeel A wordt uitgegeven, aan zijn broer een aandeel B en aan [naam 2] een aandeel C. Al hetgeen meer is dan € 1,-- wordt verwerkt als agio, waarbij het volgens [naam 1] in de lijn van de akte ligt dat ook hierbij onderscheid wordt gemaakt in agio A, agio B en agio C. [naam 1] wijst er ook op dat het in opdracht van [naam 4] c.s. opgestelde rapport van Alfa Accountants bevestigt dat het gehele vermogen van [naam 4] c.s. (inclusief het persoonlijke bedrijfsvermogen) in de diverse B.V.'s is ingebracht en dat er door [naam 10] B.V. agio's A, B en C zijn gevestigd en dat agio C aan [naam 4] c.s. is toegekend. [naam 1] wijst erop dat hij door middel van producties heeft aangetoond dat hij wel degelijk werkzaamheden heeft verricht en heeft geconstateerd dat het vermogen van [naam 4] c.s. volledig is ingebracht en dat er geen vermogen is verdwenen. Zoals hij in eerste aanleg heeft aangegeven, heeft hij geen accountantscontrole toegepast en kon hij volstaan met een verificatie van de onderliggende cijfers, hetgeen hij ook heeft gedaan. Hij heeft niet, zoals [naam 4] c.s. beweren, zomaar stilzwijgend alle cijfers geslikt en aanvaard. Zo heeft hij een voorziening van € 1.579.000 meegenomen in verband met de waarde van de panden van het nertsenbedrijf in het kader van het naderende nertsenverbod. Anders dan [naam 4] c.s. menen behoorde het niet tot zijn opdracht om de door hen gestelde frauduleuze handelingen op te sporen en zichtbaar te maken. Enig bewijs van benadeling hebben zij ook niet aangeleverd. Verder wijst [naam 1] erop dat de driehoeksfusie in de jaarcijfers 2015 is verwerkt. De weigering van [naam 4] c.s. (en ook van zijn broer en zus) om de jaarcijfers 2015 van [naam 10] B.V. ter beschikking te stellen schaadt hem in zijn bewijsspositie. Hij kan daardoor niet aantonen dat ten aanzien van [naam 4] c.s. geen sprake is van het verdwijnen van vermogen. De vordering in het persoonlijk vermogen van [naam 2] is uiteindelijk getransformeerd in een identiek bedrag aan agio C van [naam 10] B.V. Het karakter van het bedrag is daardoor vanzelfsprekend veranderd, maar beslist niet de omvang van het bedrag. Het bedrag is daardoor zeker niet verdwenen, zoals de accountantskamer in overweging 4.8.8 van de bestreden uitspraak suggereert. De accountantskamer onderkent niet of onvoldoende dat hij part noch deel had aan de fase van het herstructureringsproces waarin deze transformatie in gang is gezet en ook niet dat deze transformatie een onvermijdelijk onderdeel is van een totaalproces dat in een gelijk vermogen tussen [naam 2] en zijn broer en zus moet uitmonden. Zij zijn geen bedragen kwijtgeraakt, alleen het juridische en fiscale karakter van de bedragen is veranderd. Overigens merkt [naam 1] op dat [naam 2] in het verleden ook niet zomaar de vordering uit zijn persoonlijk vermogen bij [naam 10] B.V. kon opeisen en dat de omzetting van zijn vordering in agio C hem jaarlijks een groot bedrag aan inkomstenbelasting scheelt.

7. Naar het oordeel van het College geeft [naam 1] er ook in hoger beroep blijk van onvoldoende zicht te hebben op de gevolgen van de juridische fusie voor de vermogens van de participanten. Met zijn betoog lijkt hij niet te onderkennen dat het ingebrachte vermogen door de agiovorming een ander karakter heeft gekregen, alleen al doordat een vordering als tegenprestatie voor het door een aandeelhouder overdragen van geld of goederen sterkere juridische aanspraken geeft dan indien de tegenprestatie in de vorm van agio is geleverd en de aandeelhouder een deel van de mede dankzij zijn inbreng gevormde, maar specifiek hem toekomende agioreserve uitgekeerd wenst te krijgen. Dat hier tegenover staat dat mogelijk een fiscaal voordeel wordt verworven, zoals [naam 1] stelt, doet hieraan niet af, ook al omdat enig inzicht in dit voordeel door [naam 1] niet wordt gegeven.

8. Het College is, gelet op het vorenstaande, van oordeel dat de accountantskamer terecht heeft geoordeeld dat de klachtonderdelen b, c, d en f gegrond zijn op de wijze als in de bestreden uitspraak is overwogen en dat [naam 1] met de in deze klachtonderdelen verweten gedragingen heeft gehandeld in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

9. [naam 4] c.s. willen bij overweging 2.5 van de bestreden uitspraak, waarin de accountantskamer heeft vermeld dat "(...) Alle landbouwgrond van de drie kinderen wordt verkocht aan de (al bestaande) [naam 9] B.V., waarvan de naam wordt gewijzigd in [naam 10] B.V.", benadrukken dat de koopsom door [naam 9] B.V. schuldig zou worden gebleven als opeisbare kortlopende vorderingen. Deze afspraak is naderhand ook geëffectueerd door deze vorderingen als rekening-courant op de balans van [naam 9] B.V. op te nemen. [naam 2] had na verkoop van zijn grond in 2014 een privévordering van ruim € 3,5 miljoen op [naam 9] B.V. (later: [naam 10] B.V.).

10. Het College wijst erop dat de accountantskamer niet ieder feit dat volgens een partij relevant is, hoeft op te nemen in de uitspraak. Voor zover blijkt dat een onvolledige opsomming van de feiten van invloed is geweest op de beoordeling van de klacht door de accountantskamer, zal dit aan de orde komen bij de beoordeling van de grieven tegen het desbetreffende onderdeel van de bestreden uitspraak. [naam 4] c.s. hebben overigens niet uiteengezet op welke wijze het in de feitenvaststelling ontbreken van deze aanvulling de uiteindelijke beslissing heeft beïnvloed.

11. Het verzoek van [naam 4] c.s. om met gebruikmaking van artikel 37, eerste lid, van de Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) een deskundige te benoemen, heeft de accountantskamer afgewezen. Een rapportage van een deskundige is volgens de accountantskamer niet noodzakelijk om tot een oordeel te komen over de voorliggende klacht. In het tuchtrecht gaat het bovendien om het belang van een goede beroepsuitoefening door accountants. Het actief beëindigen van een conflict tussen partijen dient als zodanig geen tuchtrechtelijk doel en gaat de bevoegdheid van de accountantskamer te buiten. Ook gaat het algemeen stelling nemen in een maatschappelijk debat naar het oordeel van de accountantskamer het bestek van de tuchtrechtprocedure te buiten.

12. [naam 4] c.s. stellen dat zij de accountantskamer niet zomaar hebben verzocht te interveniëren. Er is hier een grote en complexe herstructurering aan de orde die op zijn minst onregelmatig en mogelijk frauduleus van aard, opzet en uitvoering was en is. [naam 4] c.s. zien dit als relevante feiten en omstandigheden. Niet alleen [naam 1] als accountant is hierbij betrokken. Het gaat hier om het vertrouwen in en het functioneren van het rechtsverkeer waar [naam 1] met het opstellen en afgeven van zijn controleverklaringen een basis heeft gelegd waarop vervolgens notarieel het nodige (en volstrekt ten onrechte) is gepasseerd. Dit heeft zeer nadelige almaar toenemende en voortdurende gevolgen. Na het op basis van de stukken van [naam 1] passeren door de notaris is er geen sprake van een juiste juridische, economische en fiscale werkelijkheid binnen de [naam 4] groep. Hierdoor zijn er tot op heden geen juiste/volledige cijfers van de [naam 4] groep 2014 tot en met 2018 beschikbaar en kunnen alle bij de groep betrokken vennootschappen en natuurlijke personen ook geen juiste belastingen afdragen, laat staan aangiftes doen. Hierdoor is er ook geen sprake van een reeds per 2012 voorgenomen splitsing van de [naam 4] groep, ook niet na jaren van procederen. Daarbij staan ook de belangen van de bank, de belastingdienst, het personeel en het dierenwelzijn op het spel, althans staan deze belangen of de relaties met derden sterk onder druk. Tevens geldt dat [naam 1] de [naam 4] groep maar ook [naam 2] zelf zakelijk en privé veel schade heeft toegebracht.

[naam 4] c.s. stellen dat zij er belang bij en recht op hebben om ook inzicht te krijgen in het deel van de herstructurering voor zover deze de broer en zus van [naam 2] aangaat, alsmede de impact voor hen en hun rol daarbij, ook in relatie tot [naam 1], met wie zij contact hebben gehad. Ook hebben [naam 4] c.s. tot op heden geen inzage in de boekhouding van de [naam 4] groep, zeker niet als het gaat om de nertsentak. Zij wijzen erop dat dit dossier een zogenoemde "klikstatus" heeft en dat er een grootschalig onderzoek van de FIOD loopt naar belastingfraude in de nertsenfokkerij. Ook binnen de [naam 4] groep is er volgens [naam 4] c.s. van alles aan de hand op het gebied van (het gebrek aan juiste) cijfers, enzovoorts. Mogelijk is sprake van serieuze fraude, hetgeen [naam 2] al vermoedde totdat hij in de krant over de acties van de fiscus ten aanzien van de nertsensector moest lezen.

Door hun verzoek af te wijzen heeft de accountantskamer zich naar de mening van [naam 4] c.s. de mogelijkheid onthouden om te worden voorgelicht door een deskundige die onderzoek heeft gedaan naar het gehele dossier dat [naam 1] van de [naam 4] groep onder zich heeft en houdt en dat [naam 4] c.s. zelf niet hebben en ook niet konden aanleveren ter onderbouwing van hun klacht. De accountantskamer heeft aldus het doel van waarheidsvinding miskend en het zichzelf daarmee toegestaan haar beslissing op een onvolledig dossier te baseren. Ook heeft zij [naam 4] c.s. hiermee ten onrechte belet om hun klacht te kunnen onderbouwen, waardoor zij in hun proces- c.q. verdedigingsbelang zijn geschaad. Dit alles aangevuld met het gegeven dat overtreding van (fiscale) wetgeving ernstig moet worden beschouwd, verzoeken [naam 4] c.s. het College de bestreden uitspraak op dit punt te vernietigen en zelf alsnog een deskundige te benoemen.

13. Het College is van oordeel dat [naam 4] c.s. ook in hoger beroep niet aannemelijk hebben gemaakt dat voor de beoordeling van het door hen aan de orde gestelde handelen of nalaten van [naam 1] voorlichting of onderzoek van een deskundige nodig is. In een speculatief betoog over onregelmatigheden en fraude en de vermeende betrokkenheid van [naam 1] daarbij, zonder dat daarvoor een spoor van bewijs wordt geleverd, kan in ieder geval geen aanleiding worden gevonden een deskundige te benoemen.

14. Over klachtonderdeel b, dat het verwijt inhoudt dat [naam 1] het fundamentele beginsel van integriteit heeft geschonden door bij zijn werkzaamheden uit te gaan van informatie en gegevens waar hij zelf geen toegang toe had en die niet vaststonden dan wel waarover discussie was, heeft de accountantskamer geoordeeld dat [naam 4] c.s. onvoldoende aannemelijk hebben gemaakt dat [naam 1] (bij de uitvoering van zijn opdracht) niet eerlijk en oprecht heeft opgetreden, zodat geen sprake is van schending van het fundamentele beginsel van integriteit en de klacht in zoverre ongegrond is.

15. [naam 4] c.s. vinden dit oordeel van de accountantskamer, zeker in het licht van het verdere oordeel, met name ten aanzien van klachtonderdeel f, onjuist en onbegrijpelijk. De accountantskamer heeft immers, aldus [naam 4] c.s., geoordeeld dat [naam 1] geen controleverklaringen had mogen afgeven zonder de toevoeging van een mededeling waarin hij de onjuistheid, onvolledigheid of het misleidende karakter daarvan aan de gebruikers kenbaar maakt. [naam 1] heeft wel onjuiste, onvolledige en misleidende verklaringen afgegeven en heeft geen maatregelen genomen om deze problemen met de verklaringen weg te nemen. Hij heeft zich ten onrechte verlaten op de onvolledige en onjuiste (basis)informatie, waar hij mee te maken had of waarbij hij betrokken was. [naam 1] heeft niets gedaan om deze problemen weg te nemen, terwijl hij wist van de familieconflicten en de problemen als gevolg daarvan bij de (voortgang van de) herstructurering. Niet alleen heeft [naam 1] in dit kader geen maatregel ten aanzien van zijn objectiviteit getroffen, hij heeft ook niet overwogen om dat te doen. [naam 1] kon er niet op vertrouwen dat [naam 6], waarvoor hij naar eigen zeggen werkte, eerlijk en oprecht jegens [naam 2] handelde, te meer nu zij hem van onjuiste, onvolledige en misleidende informatie voorzagen. Door daartegen geen maatregelen te treffen en/of zich daarvan niet te distantiëren, heeft [naam 1] volgens [naam 4] c.s. niet integer jegens [naam 2] gehandeld. [naam 4] c.s. sluiten, gezien hetgeen zij hebben gesteld en de zogenoemde "klikstatus" en het onderzoek naar fraude in de nertsensector, niet uit dat [naam 1] fraude heeft gefaciliteerd. De accountantskamer heeft klachtonderdeel b ten onrechte ongegrond verklaard.

16. Het College merkt op dat de stelling van [naam 4] c.s. dat de accountantskamer heeft geoordeeld dat [naam 1] geen controleverklaringen had mogen afgeven zonder de toevoeging van een mededeling waarin hij de onjuistheid, onvolledigheid of het misleidende karakter daarvan aan de gebruikers kenbaar maakt, onjuist is. De accountantskamer heeft dit niet geoordeeld. De vaststelling dat [naam 1] in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid en met het conceptueel raamwerk heeft gehandeld, houdt niet tevens in, zoals [naam 4] c.s. betogen, dat hij niet eerlijk en niet oprecht is opgetreden. [naam 4] c.s. hebben voorts niet aannemelijk gemaakt dat [naam 1] ook het fundamentele beginsel van integriteit heeft geschonden.

Maatregel

17. [naam 4] c.s. zijn van mening dat [naam 1] in het licht van de gegeven omstandigheden, de omvang, aard en ernst van zijn handelen of nalaten, waarop notarieel het nodige is gepasseerd, met alle gevolgen van dien, als accountant voor het leven dient te worden geschorst.

18. Het College is met de accountantskamer van oordeel dat [naam 1] ernstig moet worden aangerekend dat hij het bij zowel de aanvaarding als de uitvoering van de in artikel 2:328 van het BW bedoelde opdracht op meerdere punten vergaand heeft laten afweten. Ook indien wordt meegewogen dat deze opdracht in het proces van herstructurering een beperkte rol heeft gespeeld en wordt aangenomen dat als gevolg van het handelen en/of nalaten van [naam 1] geen financiële benadeling heeft plaatsgevonden, acht het College de aan [naam 1] opgelegde maatregel van tijdelijke doorhaling voor de duur van één maand passend en geboden.

19. De slotsom is dat zowel het hoger beroep van [naam 1] als het hoger beroep van [naam 4] c.s. ongegrond is.

20. De beslissing op deze hoger beroepen berust mede op hoofdstuk V van de Wtra.

Beslissing

Het College verklaart het hoger beroep van [naam 1] en het hoger beroep van [naam 4] c.s. ongegrond.

Deze uitspraak is gedaan door mr. J.J.W. Aerts, mr. S.C. Stuldreher en mr. H.S.J. Albers, in aanwezigheid van mr. C.G.M. van Ede, griffier. De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 2 februari 2021.

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