

ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 13/91 Wtra AK

ACCOUNTANTSKAMER

BESLISSING ex artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra)

**van 26 augustus 2013 in de zaak met nummer 13/91 Wtra AK
van**

Mr. R.V. DE LAUWERE, in zijn hoedanigheid van curator
in het faillissement van X B.V.,
kantoorhoudende te Hilversum,
K L A G E R,

t e g e n

Y,
registeraccountant,
kantoorhoudende te [plaats],
B E T R O K K E N E,
raadsman: mr. J.F. Garvelink.

1. Het verloop van de procedure

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

- het op 11 januari 2013 ingekomen klaagschrift van 10 januari 2013, met bijlagen;
- de op 21 januari 2013 ingekomen brief van 17 januari 2013 van klager, met bijlagen;
- het op 18 maart 2013 ingekomen verweerschrift, met bijlagen;
- de op 29 mei 2013 ingekomen brief van 28 mei 2013 van klager, met bijlagen;
- de op 30 mei 2013 ingekomen brief van 29 mei 2013 van klager, met bijlagen;
- de op 31 mei 2013 ingekomen brief van 30 mei 2013 van klager, met bijlage;

- de op 5 juni 2013 ingekomen brief van gelijke datum van de raadsman van betrokkene, met bijlage.

1.2 De Accountantskamer heeft de klacht behandeld ter openbare zitting van 7 juni 2013, waar zijn verschenen: klager mr. R.V. de Lauwere q.q. in persoon en betrokkene Y RA in persoon, bijgestaan door zijn raadsman, mr. J.F. Garvelink, advocaat te Amsterdam.

1.3 Klager en betrokkene hebben op genoemde zitting hun standpunten toegelicht en/of doen toelichten (aan de hand van pleitaantekeningen, die aan de Accountantskamer zijn overgelegd) en geantwoord en/of doen antwoorden op vragen van de Accountantskamer.

2. De vaststaande feiten

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

2.1 Betrokkene is als openbaar accountant tot en met 31 mei 2006 werkzaam geweest bij Accountants1 en vanaf die datum is hij als zodanig verbonden aan Accountants2.

2.2 X B.V. (hierna: X) was bij Accountants1 cliënt van de accountant A RA (hierna: A), die tot en met diens pensionering per 31 december 2005 verbonden was aan Accountants1. A heeft bij zijn pensionering een aantal cliënten, waaronder X, overgedragen aan betrokkene, die aldus begin 2006 de accountant van X werd.

2.3 Bij de jaarrekening 2004 van X is op 24 mei 2005 een beoordelingsverklaring gegeven door A. De opdracht van betrokkene ten aanzien van de boekjaren 2005 en volgende betrof een samenstellingsopdracht. Betrokkene heeft ook over de jaren 2005 tot en met 2010 (steeds na het gereedmaken van de jaarrekening van X) de jaarrekeningen van B B.V.(hierna: B) samengesteld.

2.4 De door betrokkene gegeven samenstellingsverklaringen bij de jaarrekeningen van X over de jaren 2005 tot en met 2010 zijn achtereenvolgens gedateerd: 26 oktober 2006, 16 maart 2007, 12 september 2008, 29 januari 2009, 25 januari 2010 en 22 februari 2011.

2.5 De heer C (hierna: C) was tot en met medio 2004, al dan niet via zijn holding B, houder van 50% van de aandelen in X. Op enig moment hebben C en zijn mede-aandeelhouder overeenstemming bereikt over de overname van de andere 50% van de aandelen voor een bedrag van € 500.000. In de zomer van 2004 heeft de overdracht van de aandelen plaatsgevonden en sindsdien houdt C door middel van B 100% van de aandelen in X. Sinds 1 augustus 2004 bestaat er een fiscale eenheid tussen X en B.

2.6 De transactie werd gedeeltelijk (voor € 300.000) gefinancierd door de bank Van Lanschot, die als voorwaarde stelde dat de lening zou worden verstrekt aan X. X heeft het geld vervolgens doorgeleend aan B. In hetzelfde jaar is € 15.000 afgelost, zodat de lening ultimo 2004 € 285.000 bedroeg. De lening is in de door A van een beoordelingsverklaring voorziene jaarrekening opgenomen als schuld aan groepsmaatschappijen.

Op de lening hoefde de eerste tien jaar niet te worden afgelost en het saldo is in de jaren 2004 tot en met 2010 dan ook niet meer gemuteerd. De rente werd geboekt in rekening-courant.

2.7 Bij het samenstellen van de jaarrekening 2005 heeft betrokkene gesteund op de werkzaamheden van A, in het bijzonder op de door A van een beoordelingsverklaring voorziene jaarrekening 2004. De lening is ook in de jaarrekening 2005 verwerkt als vordering op B en in de jaarrekeningen over 2006 tot en met 2010 is dat ook zo gebeurd. Een wettelijke reserve is niet gevormd.

2.8 Het bedrijfsresultaat en het resultaat na belastingen van X over de jaren 2006 tot en met 2010 bedroeg gemiddeld € 88.372 respectievelijk € 64.921. In deze cijfers is al verwerkt de managementfee van € 110.000 (2006 tot en met 2008) respectievelijk € 140.000 (2009 en 2010) en de overige lasten ten behoeve van de directie, waaronder een ter beschikking gestelde auto. Gemiddeld was over de laatste vijf jaar ongeveer € 200.000 per jaar beschikbaar voor directeursaandeelhouder van B, C.

2.9 X heeft nooit winst uitgekeerd aan B. Het eigen vermogen van X was per ultimo 2010 opgelopen tot € 265.543. Tussen X en B bestond een rekening-courantverhouding. Het saldo per ultimo 2004 bedroeg circa € 71.000. Dat saldo is door de jaren gestegen tot B per ultimo 2010 circa € 209.000 aan X verschuldigd was.

2.10 Bij vonnis van 28 november 2011 van de rechtbank [plaats] is het faillissement van X uitgesproken, met benoeming van klager tot curator, die de onderhavige klacht met toestemming van de rechter-commissaris heeft ingediend.

3. De klacht

3.1 Betrokkene valt volgens klager te verwijten dat hij - kort gezegd - tegen beter weten in heeft meegewerkt aan het opstellen en publiceren van jaarstukken, die geen getrouw beeld gaven van de daadwerkelijke financiële situatie van X.

3.2 Ten grondslag aan de door klager ingediende klacht liggen, naar de Accountantskamer begrijpt, de hierna weergegeven verwijten.

I. In de jaarrekeningen 2004 - 2010 van X is in strijd met de wet (artikel 2:207c lid 3 BW) geen wettelijke reserve gevormd.

II. De tussen B en X in 2004 aangegane overeenkomst van geldlening heeft geen zakelijk karakter en had niet telkens in de balans in de jaarstukken 2006 tot en met 2010 voor het volle bedrag bij de activa opgenomen mogen worden; in feite was sprake van een onttrekking.

III. Ten onrechte is ook al die jaren voor de volle waarde opgenomen de rekening-courantvordering van X op B en de leenschuld, terwijl betrokkene wist dat B wat haar inkomsten betreft geheel afhankelijk was van de resultaten van X en dat de schuld van C aan B niet invorderbaar was.

IV. Betrokkene heeft op geen enkel moment gewaarschuwd voor het laten oplopen van de rekening-courantschuld van B zonder dat daar een behoorlijke dekking voor was en hij heeft al evenmin aangestuurd op het opnemen van een voorziening.

4. De gronden van de beslissing

4.1 Namens betrokkene zijn primair de volgende formele verweren gevoerd.

“De klacht, voor zover verband houdend (*met*) de jaarrekening 2004, treft geen doel nu betrokkene ter zake geen werkzaamheden heeft verricht.

De klacht met betrekking tot de op 26 oktober 2006 afgegeven samenstellingsverklaring bij de jaarrekening 2005 stuit af op de termijn van zes jaar van artikel 22 Wtra. Meer in het algemeen stuiten alle verwijten tegen betrokkene, voor zover die zien op gedragingen voor 10 januari 2007, op die termijn af.

Hetzelfde geldt verwijten, voor zover die zien op gedragingen van betrokkene voorafgaand aan 10 januari 2010 (waaronder de samenstellingsverklaringen bij de jaarrekeningen 2006 - 2008), nu de driejaarstermijn van artikel 22 Wtra daaraan in de weg staat. Daarbij merkt betrokkene op dat mr. De Lauwere de klacht indient in zijn hoedanigheid van curator van X, dus in zijn hoedanigheid als de wettelijke vertegenwoordiger van de (thans failliete) vennootschap. Alle feiten en omstandigheden waarover thans wordt geklaagd waren X steeds ogenblikkelijk bekend. Op dat moment ging ook steeds de driejaarstermijn lopen. Dat X thans in mr. De Lauwere een andere vertegenwoordiger heeft, doet daaraan niet af.

Ten aanzien van klachtonderdeel 1. voert betrokkene een additioneel tijdsverloopverweer. Zo betrokkene een fout heeft gemaakt, dan heeft hij die gemaakt bij het samenstellen van de jaarrekening 2005, dus meer dan zes jaar vóór het indienen van de klacht. Dat was het jaar dat hij voor het eerst de geldlening aan B verwerkte in de jaarrekening en dat was het jaar waarin hij - zo hem een verwijt zou treffen - zou hebben moeten zien dat er een wettelijke reserve gevormd had moeten worden. Hij heeft ter zake - omdat er geen veranderingen optraden - niet ieder jaar opnieuw een afweging hoeven maken. Betrokkene merkt in dat kader op dat, zo dit verweer niet op zou gaan, er ter zake van verwijten die voortvloeien uit een in een eerste jaar gemaakte fout die ieder jaar blijft terugkomen zonder dat een nieuwe beoordeling is vereist, nooit een beroep op het tijdsverloop gedaan zou kunnen worden. Dat zou strijdig zijn met de bedoeling van de in artikel 22 Wtra opgenomen termijn van zes jaar.

Betrokkene merkt ter voorkoming van misverstanden op dat hij dit laatste verweer slechts voert voor klachtonderdeel 1. Ten aanzien van het treffen van een voorziening (onderdelen 2 en 3) en het continueren van de opdracht geldt dat er ieder jaar een nieuwe afweging van de zich dan voordoende feiten en omstandigheden is vereist om een jaarrekening te kunnen samenstellen. Zo daar dan sprake zou zijn van enige verwijtbare gedraging, moet het handelen van betrokkene ieder jaar op nieuw worden beoordeeld.”

4.2 Ter zitting is hiertegen door klager het volgende ingebracht.

“6 jaarstermijn:

Het feit dat de klacht op 10 januari 2013 is ingediend en daarom slechts betrekking kan hebben op gedragingen vanaf 10 januari 2007 brengt niet met zich dat feiten die zich voordien hebben voorgedaan geen rol kunnen spelen. De jaarstukken 2006 zijn overigens na 10 januari 2007 opgesteld, zodat de klacht betrekking heeft op alle jaarrekeningen van de vennootschap waarvoor een samenstellingsverklaring is afgegeven.

3 jaarstermijn:

De boedel, de curator is geen vertegenwoordiger van de vennootschap. Daar is in de literatuur wel eenstemmigheid over (zie bijvoorbeeld Kortmann Faber, "De faillissementscurator: vertegenwoordiger of niet?", in: "De curator een Octopus", pagina 144 t/m 1470), maar hooguit van de gezamenlijke schuldeisers, en die zijn in deze zaak nu juist misleid, bovendien dient de curator ook maatschappelijke belangen te behartigen. Die

3 jaarstermijn is dus eerst na de faillietverklaring gaan lopen en de klacht is binnen de termijn ingesteld.”

4.3.1 Op grond van artikel 33 Wet op de Registeraccountants (oud; hierna: Wet RA) is de registeraccountant bij het beroepsmatig handelen onderworpen aan tuchtrechtspraak ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met het bij of krachtens de Wet RA bepaalde, zoals de Verordening gedragscode RA's en ter zake van enig ander handelen of nalaten in strijd met het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

4.3.2 Klachten te dier zake kunnen op de voet van de Wtra bij de Accountantskamer worden ingediend. Ingevolge artikel 22, eerste lid, van de Wtra neemt de Accountantskamer een klacht niet in behandeling indien tussen het moment van het verweten handelen of nalaten en het moment van indiening van de klacht een periode van zes jaar is verstreken. Ook kan geen klacht meer worden ingediend indien op het moment van indienen van de klacht drie jaren zijn verstreken nadat het verweten handelen of nalaten is geconstateerd.

4.3.3 In het onderhavige geval is de klacht op 11 januari 2013 ingediend. Dit brengt mee dat de onderdelen van de klacht die betrekking hebben op handelen en/of nalaten van betrokkene dat vóór 11 januari 2007 plaatshad in elk geval niet-ontvankelijk moeten worden verklaard en aldus het namens betrokkene gevoerde verweer slaagt voor zover daarin een beroep wordt gedaan op de hiervoor onder 4.3.2 bedoelde termijn van zes jaren.

4.3.4 Voorts heeft te gelden dat de andere hiervoor onder 4.3.2 bedoelde termijn van drie jaren na het constateren van het verweten handelen of nalaten een aanvang heeft genomen toen klager objectief gezien, gelet op de voor hem beschikbare informatie, op de hoogte was van het feitelijk handelen of nalaten van betrokkene dat de grond vormt voor het indienen van zijn klacht. De Accountantskamer is - met klager - van oordeel dat een curator voor wat betreft diens wetenschap van feiten en omstandigheden de failliete vennootschap aangaande niet kan worden vereenzelvigd met de (organen van de) vennootschap zelf en dat genoemde driejaarstermijn eerst na de faillietverklaring een aanvang neemt, en wel zodra de curator - objectief gezien en gelet op de voor hem beschikbare informatie - op de hoogte raakt van het feitelijk handelen of nalaten van betrokkene dat de grond vormt voor het indienen van zijn klacht.

Nu in casu X op 28 november 2011 failliet is verklaard, terwijl de curator binnen 3 jaar daarna zijn klacht heeft ingediend, staat vast dat hij voormelde driejaarstermijn daarmee niet heeft overschreden.

4.3.5 Gezien het vorenstaande staat hierna alleen nog ter beoordeling het handelen en/of nalaten van betrokkene dat heeft plaatsgevonden ná 11 januari 2007.

4.4 Het is in een tuchtprocedure als de onderhavige in beginsel aan klager 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.

4.5 Gelet op de samenhang tussen de hiervoor onder 3.1 weergegeven hoofdklacht en de daaraan ten grondslag gelegde verwijten als weergegeven onder 3.2 onder I. tot en met III. zullen deze gezamenlijk worden besproken.

4.6 Klager heeft weliswaar gesteld dat betrokkene bemoeienis heeft gehad met de aandelentransactie en leningsconstructie als hiervoor onder 2.5 en 2.6 omschreven, doch hij heeft dit tegenover de weerspreking namens betrokkene ervan niet aannemelijk gemaakt. Dat neemt niet weg dat betrokkene bij het samenstellen van de jaarrekening 2005 navraag had moeten doen naar de desbetreffende lening, daarop had moeten constateren dat in strijd met de wet (artikel 2:207c lid 3 BW, zoals dat destijds gold) geen wettelijke reserve was gevormd en dat hij dit vervolgens had moeten laten redresseren alvorens een samenstellingsverklaring af te geven. Die samenstellingsverklaring van betrokkene bij de jaarrekening van X over 2005 is echter afgegeven op 26 oktober 2006, zodat deze omissie van betrokkene vóór laatstgenoemde datum moet worden gepositioneerd (en aldus vóór 11 januari 2007). Gelet op het hiervoor onder 4.3.2 tot en met 4.3.5 overwogene brengt dit met zich dat dit verzuim betrokkene niet meer tuchtrechtelijk kan worden tegengeworpen en dat de klacht daarom op dit onderdeel niet ontvankelijk is.

4.7 Van de zijde van betrokkene is aangevoerd dat betrokkene ter zake - omdat er geen veranderingen optraden - niet ieder jaar opnieuw een afweging heeft hoeven maken. Anders zou immers ten aanzien van verwijten betreffende een in een eerste jaar gemaakte fout, die ieder jaar blijft terugkomen zonder dat een nieuwe beoordeling is vereist, nooit een beroep op het tijdsverloop kunnen worden gedaan, hetgeen strijdig zou zijn met de bedoeling van de in artikel 22 lid 1 Wtra opgenomen termijn van zes jaren.

4.8 Gelet op de omstandigheid dat de opdracht van betrokkene er een was tot het samenstellen van financiële overzichten als bedoeld in NVCOS 4410, treft dit verweer naar het oordeel van de Accountantskamer doel en levert het door betrokkene achterwege laten van die afweging aangaande de lening aan B in de jaarrekeningen 2006 tot en met 2010 van X geen tuchtrechtelijk vergrijp op. Hiermee is de grond aan de aan de hoofdklacht ten grondslag gelegde klachtonderdelen I. tot en met III. komen te ontvallen en dienen deze ongegrond te worden verklaard.

4.9 Hierbij overweegt de Accountantskamer nog dat overigens van de zijde van betrokkene terecht is aangevoerd dat (de leiding van) X zich feitelijk wel heeft gedragen als ware sprake van een gebonden reserve, door de winst ieder jaar aan de winstreserve toe te voegen en geen uitkeringen te doen, zodat de winstreserve ultimo 2010 bijna gelijk was aan het bedrag van de vanaf 2014 af te lossen lening.

4.10 Het in het klachtonderdeel onder IV. vervatte verwijt dat betrokkene op geen enkel moment heeft gewaarschuwd voor het laten oplopen van de rekening-courantschuld van B zonder dat daar een behoorlijke dekking voor was en dat hij al evenmin heeft aangestuurd op het opnemen van een voorziening (daarvoor, begrijpt de Accountantskamer), is namens betrokkene - onder meer - als volgt weersproken.

“Betrokkene wordt verweten dat ter zake van de rekening-courant tussen X en B geen voorziening is getroffen. Ook hier geeft het klaagschrift niet aan wanneer welke voorziening getroffen zou hebben moeten worden. Hier geldt daarbij bovendien dat de rekening-courantvordering in de jaren waarover wordt geklaagd niet steeds dezelfde omvang had, hetgeen uiteraard ook van invloed zou zijn op een eventuele voorziening. (...) De klacht is zonder grond. (...)

Betrokkene merkt op dat de omvang van de rekening-courantpositie in alle jaren gevoelig bekend was bij C. De positie werd door de vennootschappen zelf gadmini-

streerd. Betrokkene heeft de vordering steeds duidelijk verwerkt in de jaarrekening en deze voorts besproken bij het bespreken daarvan. Waarom hij ter zake een zorgplicht zou hebben geschonden is hem niet duidelijk.”

4.11 Deze weerspreking van het klachtonderdeel onder IV. is door klager niet dan wel onvoldoende betwist en ook heeft hij niets naders ter staving daarvan aangevoerd. Mede gelet op het hiervoor onder 4.4 overwogene moet het dan ook ongegrond worden verklaard.

4.12 Op grond van al het hiervoor overwogene dient als volgt te worden beslist.

5. Beslissing

De Accountantskamer :

- verklaart de klacht niet-ontvankelijk voor zover deze betrekking heeft op handelen en/of nalaten van betrokkene dat plaats had vóór 11 januari 2007;
- verklaart de klacht voor al het overige ongegrond.

Aldus beslist door mr. M.B. Werkhoven, voorzitter, mr. W.M. de Vries en mr. A.D.R.M. Boumans (rechterlijke leden) en P. van der Putten RA en J. Maan AA (accountantsleden) in aanwezigheid van W. Welmers, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 26 augustus 2013.

secretaris

voorzitter

Deze uitspraak is aan partijen verzonden op: _____

Ingevolge artikel 43 Wtra, juncto artikelen 31 en 32 Wet tuchtrechtspraak bedrijfsorganisatie 2004 kunnen klager, betrokkene dan wel de voorzitter van de Nba tegen deze uitspraak binnen 6 weken na verzending daarvan hoger beroep instellen door het indienen van een beroepschrift bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven, Postbus 20021, 2500 EA Den Haag. Het beroepschrift dient te zijn ondertekend en de gronden van het beroep te bevatten.