

## ACCOUNTANTSKAMER

Beslissing in de zaak onder nummer van: 22/1635 Wtra AK

UITSPRAAK van 29 november 2024 op grond van artikel 38 Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) in de op 15 september 2022 ontvangen klacht met nummer 22/1635 Wtra AK van

**1. X1**

wonende in [plaats1]

en

de besloten vennootschappen

**2. X2 B.V.**

**3. X3 B.V.,**

gevestigd in [plaats1]

### KLAGERS

advocaat: mr. W.J.T. Ursem

t e g e n

### Y

accountant-administratieconsulent

kantoorhoudende in [plaats2]

### BETROKKE NE

advocaat: mr. M.B. Esseling in Rotterdam

#### 1. De procedure

1.1. De Accountantskamer heeft kennisgenomen van de volgende stukken:

- het klaagschrift met bijlagen
- het verweerschrift met bijlagen

1.2. De mondelinge behandeling zou plaatsvinden op 10 februari 2023, maar is op verzoek van partijen aangehouden in verband met een mediationtraject.

1.3. Partijen hebben op 2 februari 2024 om voortzetting van de behandeling verzocht. De Accountantskamer heeft daarop partijen in de gelegenheid gesteld om schriftelijk op elkaars standpunten te reageren en heeft van hen een repliek en een dupliek ontvangen.

1.4. Bij brief van 5 augustus 2024 hebben klagers producties 28 tot en met 33 overgelegd. Bij brief van 3 september 2024 hebben klagers producties 34 tot en met 37 overgelegd.

1.5. De klacht is behandeld op de openbare zitting van 20 september 2024. Voor klagers is [X1] verschenen, bijgestaan door mr. Ursem. Betrokkene is ook verschenen, bijgestaan door mr. Esseling.

## **2. De uitspraak samengevat**

### *Waarover gaat deze zaak?*

2.1. [X2 BV] (hierna: [X2 BV]) was mede-aandeelhouder van de besloten vennootschap [BV1]. Vanwege een conflict met de andere aandeelhouders heeft [X2 BV] haar aandelen verkocht. Klagers klagen over de rol van betrokkene in het verkoopproces. Zo heeft een door betrokkene opgesteld, volgens klagers onjuist, waarderingsoverzicht bijgedragen aan de totstandkoming van een te lage prijs voor de aandelen en zijn in de koopovereenkomst onvoldoende zekerheden bedongen, aldus klagers. Ook klagen klagers over een onjuiste toepassing van de winstverdeling in het verleden. Klagers vinden dat betrokkene in strijd met het fundamentele beginsel van objectiviteit heeft gehandeld en de belangen van haar familie heeft laten prevaleren.

### *De beslissing van de Accountantskamer.*

2.2. De klacht is gedeeltelijk gegrond. De Accountantskamer legt aan betrokkene de maatregel van tijdelijke doorhaling voor de duur van één maand op.

## **3. De feiten**

3.1. Betrokkene is sinds 1995 ingeschreven als openbaar accountant in het accountantsregister van de NBA. Zij is verbonden aan [accountantskantoor1] in [plaats2].

### *De partijen.*

3.2. Betrokkene is getrouwd met [A]. [B] is haar zwager. [A] en [B] zijn via hun holdings aandeelhouders van [BV1]. In 2001 is [X1] via [X2 BV] mede-aandeelhouder geworden van [BV1].

3.3. Medio 2015 hebben de aandeelhouders van [BV1] de besloten vennootschap [BV2] opgericht.

3.4. Betrokkene heeft een zoon, [C]. De holding van [C], [BV3], is in 2016 mede-aandeelhouder geworden van [BV1]. In 2020 hebben de aandeelhouders de besloten vennootschap [BV4] opgericht.

3.5. Betrokkene was intern accountant van [BV1] en trad op als openbaar accountant voor [BV2] en [BV4]. Betrokkene had ook de opdracht om de jaarrekening van [X2 BV] samen te stellen, klagers te adviseren en de belastingaangiften te verzorgen.

*De overige feiten.*

3.6. [D] (hierna: [D]) van [E] heeft in 2016 de toetreding begeleid van [BV3] ([C]). Op 15 augustus 2016 heeft de algemene vergadering van aandeelhouders van [BV1] plaatsgevonden, waarop tot deze toetreding is besloten. Uit de notulen blijkt dat het volgende is besproken:

*'de waarderingen zijn door een ieder beoordeeld en iedereen heeft zijn eigen waarde hierbij neergelegd, de waarderingen zijn besproken en bediscussieerd en uiteindelijk is de waarde van de stille reserves vastgesteld op een bedrag van € 1.614.500. In totaal komt hiermee de waarde van [BV1] op € 4.103.125 (...)*

*- voor de toetreding van de heer [C] zullen de huidige aandeelhouders, [A BV], [B BV] en [X2 BV]. een dividenduitkering ontvangen van, ieder, € 100.000.*

*- tot slot zijn er afspraken gemaakt inzake het vaststellen van jaarlijkse dividend uitkeringen. Zie bijgevoegde specificatie 2'.*

In bedoelde specificatie staat:

*'Het winstsaldo (commercieel, wel rekening houdend met de fiscale te betalen vennootschapsbelasting) zal als volgt dat hieruit ontstaat, zal als volgt worden verdeel[d]:*

*1. 4 x € 20.000 toedelen aan de 4 aandeelhouders;*

*2. de resterende winst wordt middels aandeel van de stille reserves toegedeeld aan de "oude" aandeelhouders.*

*De cash flow die overblijft na rekening te hebben gehouden met de aflossingen en investeringen zal als volgt worden besteedt:*

*1. € 80.000 uit punt 1 van de winst toerekening zal als dividend worden uitgekeerd;*

*2. Minimaal 50% van de cash flow wordt uitgekeerd als dividend, inclusief de dividend uit punt 1.*

*3. rekening dient te worden gehouden met noodzakelijke investeringen, waardoor van het vorenstaande bij uitzondering afgeweken kan worden.'*

3.7. In december 2021 is een vertrouwensbreuk ontstaan tussen [X1] en de mede-aandeelhouders. Daarop zijn de aandeelhouders in overleg gegaan over de overdracht van de aandelen in [BV1] en [BV4] door (de holding van) [X1] aan de (holdings van de) mede-aandeelhouders. Zij hebben [D] gevraagd het verkooptraject te begeleiden. Op verzoek van [D] heeft betrokkene op 13 december 2021 een financieel overzicht gemaakt van het eigen vermogen volgens de balans en een voorlopige winst-en-verlies-rekening. In de week van 20 december 2021 is op

hoofdpijnen een akkoord bereikt over de verkoopprijs. Betrokkene heeft vervolgens, op 30 december 2021, een conceptkoopovereenkomst opgesteld.

3.8. Op 13 januari 2022 is de naderhand nog verder aangepaste koopovereenkomst ondertekend. De koopprijs voor de aandelen is vastgesteld op een bedrag van € 1.750.000 voor de aandelen in [BV1] en [BV4], welke koopsom grotendeels in jaarlijkse termijnen van € 150.000 moet worden voldaan.

3.9. De notariële levering van de aandelen, die was gepland op 25 januari 2022, heeft geen doorgang gevonden, omdat er in relatie tot de verschuldigde jaarlijkse termijnen nog geen pandakte was opgesteld. [D] heeft daarna een conceptpandakte opgesteld. [F], als jurist verbonden aan [BV5], heeft hierover geadviseerd.

3.10. [D] heeft zijn werkzaamheden neergelegd op 27 januari 2022. Hij schrijft: *'Teneinde de ontstane tegenstellingen te overbruggen was ik eerder, na telefonische contacten, nog in de veronderstelling was dat een ingeschakelde jurist de inhoud van de pandakte zou beoordelen. Nu blijkt de uitwerking en toonzetting van zijn mail anders te zijn.*

*Kijkend naar de inhoud van zijn mail en het zonder (voor)overleg met mij of tegenpartij doorsturen, daarvan, zie ik hiermee het dossier 'gejuridiseerd' en rest mij niets anders doen dan mijn bemiddelingswerkzaamheden per direct te staken'.*

3.11. In een e-mailbericht van 28 januari 2022 bericht betrokkene aan klagers dat ook zij haar werkzaamheden voor hen neerlegt. Zij schrijft: *'Hierbij bevestig ik ons zojuist gevoerde telefonisch gesprek, dat ik mijn werkzaamheden als onafhankelijk accountant voor jouw en je*

*B.V.'s neer leg met name betrekking tot de aandelen transactie.*

*Wij zullen een en ander verder netjes afwikkelen, in overleg voor wat betreft de administratie en het samenstellen van de jaarrekeningen over 2021.*

3.12. Op 18 mei 2022 heeft [X2 BV] haar aandelen in [BV1] en [BV4] geleverd aan de desbetreffende vennootschappen na een daartoe strekkende veroordeling van de voorzieningenrechter in kort geding van 10 mei 2022.

#### **4. De klacht**

4.1. Betrokkene heeft volgens klagers gehandeld in strijd met de voor haar geldende gedrags- en beroepsregels. Klagers verwijten betrokkene het volgende:

- a. Betrokkene heeft jarenlang een onjuiste winstverdeling tussen de aandeelhouders toegepast.
- b. Betrokkene heeft in oktober 2020 onjuist geadviseerd over een pachtovereenkomst.
- c. Betrokkene heeft niet als onpartijdig adviseur opgetreden bij de verkoop van de aandelen in [BV1] en [BV4] (december 2021/januari 2022).

#### **5. De beoordeling**

5.1. De Accountantskamer toetst het handelen of nalaten van betrokkene aan de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA).

*Een overweging vooraf.*

5.2. In de repliek hebben klagers de klacht aangevuld respectievelijk uitgebreid. Zij klagen erover dat betrokkene het fundamentele beginsel van objectiviteit in meerdere opzichten heeft geschonden, voornamelijk door de mogelijke belangenverstremgeling vanwege de familierelaties. Zij heeft onvoldoende oog gehad voor de belangen van klagers, zo stellen zij (klachtonderdeel a). Ten aanzien van de pachtovereenkomst (klachtonderdeel b) stellen klagers zich aanvullend op het standpunt dat betrokkene in strijd heeft gehandeld met het fundamentele beginsel van integriteit. Uit onderzoek van een handtekeningdeskundige is gebleken dat de huurovereenkomst die betrokkene bij haar verweerschrift heeft overgelegd, niet is ondertekend door klagers. Klagers verwijten betrokkene dat zij de handtekeningen onder deze overeenkomst heeft vervalst. Ook verwijten zij betrokkene dat zij in de periode 2017-2019 voor [[X3 BV] (hierna: [X3 BV]) ten onrechte btw heeft teruggevraagd en dat [BV1] als onderhuurder van [X3 BV] het land vrijgesteld van btw heeft onderverhuurd hoewel is geopteerd voor belaste verhuur. In verband met de verkoop van de aandelen (klachtonderdeel c) hebben klagers naar voren gebracht dat betrokkene tegenover de notaris heeft verklaard dat zij op 14 januari 2022 al contact heeft gehad met de [bank1] over het pandrecht, terwijl de accountmanager van de [banka] daarvan nog niets wist.

5.3. Betrokkene heeft in haar dupliek bezwaar gemaakt tegen deze aanvullingen respectievelijk uitbreiding van de klacht. Zij stelt dat een dergelijke uitbreiding als tardief terzijde moet worden gelaten. De Accountantskamer volgt betrokkene daarin niet. De beginselen van een behoorlijke tuchtprocedures beogen de tuchtprocedure op een eerlijke en rechtvaardige manier te laten verlopen. In dat licht wordt van een klager verlangd dat de klacht en de onderbouwing daarvan op zodanige manier worden ingediend dat betrokkene zich daartegen kan verweren en de Accountantskamer kan begrijpen waarover haar oordeel wordt gevraagd. Als een klager een verwijt pas voor het eerst aan de orde stelt tijdens de zitting, laat de Accountantskamer dat doorgaans buiten beschouwing, omdat betrokkene zich daarop niet heeft kunnen voorbereiden. Een dergelijke situatie is niet aan de orde met een aanvullende schriftelijke ronde. Immers, betrokkene heeft voldoende gelegenheid gehad om op aanvullingen/uitbreidingen te kunnen reageren en heeft dat ook gedaan. Daarom acht de Accountantskamer het niet in strijd met de eisen van een goede procesorde dat klagers hun klacht hebben uitgebreid/aangevuld. Een en ander brengt mee dat de Accountantskamer de klacht inclusief de aanvullingen/uitbreidingen in de repliek zal beoordelen.

5.4. Ter zitting hebben klagers nog een aantal verwijten naar voren gebracht over de samenstellingswerkzaamheden van betrokkene ten aanzien van de jaarrekeningen van [BV1] en [BV2]. Omzet voor [BV1] zou niet zijn opgenomen in de jaarrekening, terwijl de kosten van die omzet wél zijn verantwoord. De Accountantskamer is van oordeel dat deze verwijten wel wegens strijd met de goede procesorde buiten beschouwing moeten blijven, omdat ze pas tijdens de zitting voor het eerst aan de orde zijn gekomen en betrokkene zich er niet op heeft kunnen voorbereiden.

*Klachtonderdeel a: onjuiste winstverdeling toegepast tussen de aandeelhouders.*

5.5. Volgens klagers heeft betrokkene jarenlang de winstverdeling onjuist verwerkt. De afspraak die bij de toetreding van [C] op 15 augustus 2016 is gemaakt, was dat eerst € 20.000 van de winst aan elke aandeelhouder wordt toegedeeld. Wat overblijft van de winst wordt geheel toegedeeld aan de drie “oude” aandeelhouders (bedoeld wordt: [X2 BV], [A BV] en [B BV]). Klagers stellen dat zij benadeeld zijn voor een bedrag van € 63.285, terwijl [C] met een bedrag van € 189.857 bevoordeeld is. Klagers verwijzen voor hun berekening naar productie 4 bij het klaagschrift. Bij repliek hebben klagers gewezen op de inherente bedreiging van het fundamentele beginsel van objectiviteit die is ontstaan doordat betrokkene als accountant optreedt voor drie familieleden en klagers.

5.6. Betrokkene stelt dat klagers een onjuiste uitleg geven van de afspraken van 15 augustus 2016 en een onjuist overzicht hebben gepresenteerd in hun productie 4. De stille reserves van ruim € 1,6 mln zijn bij toetreding van [BV3] in 2016 voorbehouden gebleven aan [X2 BV], [A BV] en [B BV] (aandelen A) en moesten extracomptabel worden bijgehouden. De aandelen van [BV3] in [BV1] zijn aangemerkt als aandelen B. Als mede-aandeelhouder had [BV3] recht op zijn deel in de winst (aandeel van 25% in het resultaat), maar wat betreft de dividenduitkeringen zijn er nadere afspraken gemaakt. Als de cashflow het toeliet werd jaarlijks € 20.000 dividend uitgekeerd aan alle aandeelhouders, dus in totaal € 80.000. Het meerdere aan dividend kwam ten goede aan de “oude aandeelhouders”, totdat de stille reserves zouden zijn uitbetaald. Klagers zijn dus niet benadeeld door deze afspraken. Sterker, een fout is gemaakt bij de extra dividenduitkering in 2016, waardoor [X2 BV] in feite is bevoordeeld. Inmiddels zijn de stille reserves volledig uitbetaald.

5.7. De Accountantskamer overweegt als volgt. De gestelde schending van het fundamentele beginsel van objectiviteit loopt als een rode draad door alle klachtonderdelen. Klagers hebben erop gewezen dat het optreden als accountant voor een vennootschap een inherent risico in zich heeft dat de objectiviteit wordt bedreigd, omdat de accountant te maken heeft met vennoten of aandeelhouders die tegengestelde belangen kunnen hebben (ECLI:NL:TACAKN:2022:40). Dat is hier nog sterker het geval vanwege de familiebanden tussen betrokkene en drie aandeelhouders.

5.8. Objectiviteit betekent dat de accountant zich, wanneer hij zijn beroep uitoefent, bij zijn afwegingen niet ongepast laat beïnvloeden (artikel 11 VGBA). Hierbij houdt hij rekening met dat wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend vindt (artikel 20 aanhef en onder a VGBA). Uit de toelichting bij de VGBA blijkt dat het hierbij gaat om het vermijden van iedere situatie die professionele oordeelsvorming van de accountant op een ongepaste wijze beïnvloedt. Ongepaste beïnvloeding kan bijvoorbeeld ontstaan door een vooroordeel, belangenverstrengeling, belangentegenstelling of op andere wijze. Anders dan klagers lijken te veronderstellen is het niet zo dat een accountant nooit een professionele dienst mag verlenen aan vennoten of aandeelhouders met tegengestelde belangen. Ook familiebanden hoeven een accountant niet te weerhouden omdat hij desondanks objectief kan zijn, aldan niet door een maatregel te treffen. Wel is het aanbevolen dat de accountant alert blijft op een wijziging in de omstandigheden als gevolg waarvan zijn objectiviteit kan worden bedreigd. Als een

bedreiging van de objectiviteit zich voordoet, neemt de accountant een maatregel. Pas als een maatregel de bedreiging niet wegneemt, weigert of beëindigt de accountant de opdracht (artikelen 20 en 21 VGBA). Er moet met andere woorden meer aan de hand zijn dan de enkele vaststelling dat sprake is van familiebanden.

5.9. Ter zitting heeft betrokkene toegelicht hoe de toetreding van [C] in 2016 is verlopen. Naar aanleiding van een gebeurtenis in de privé-sfeer heeft [X1] aangekondigd te willen uittreden. Daarop is [D] ingeschakeld om de plooiën tussen de aandeelhouders glad te strijken, maar ook om te onderzoeken op welke wijze de onderneming zou kunnen worden voortgezet mocht [X1] toch uittreden. In verband met de voortzetting van de onderneming zijn gesprekken gevoerd met [C] over toetreding tot de vennootschap. In de tussentijd heeft [X1] zich laten overhalen om de samenwerking voort te zetten. Omdat [C] al gepolst was, is in overleg met de betrokken partijen besloten dat hij toetreedt tot [BV1]. Onder begeleiding van [D] is daarop ook de afspraak tot stand gekomen over de dividenduitkering. Omdat betrokkene hierbij niet betrokken is geweest, kan niet met succes geklaagd worden over de bedreiging van haar objectiviteit bij de toetreding van haar zoon tot [BV1] of over de afspraken die over de winstverdeling zijn gemaakt.

5.10. De Accountantskamer overweegt dat uit de notulen van de ava van 15 augustus 2016 blijkt, dat de vier partijen/aandeelhouders hebben ingestemd met de dividenduitkering die nu ter discussie staat. Verder staat vast dat in de jaren 2017 en 2018, met instemming van [X2 BV], uitvoering is gegeven aan deze afspraken. De Accountantskamer laat zich niet uit over de uitleg van een verdelingsbeding als hier aan de orde. Die uitleg is voorbehouden aan de civiele rechter. De Accountantskamer laat daarom in het midden wat juist is van de berekeningen van klagers, waaruit zou volgen dat [C] is bevoordeeld met deze dividenduitkeringen. Waar de Accountantskamer zich over moet buigen is de vraag of betrokkene bij de uitvoering van haar opdracht voor de vier aandeelhouders zich heeft gehouden aan de fundamentele beginselen volgens de VGBA.

5.11. Betrokkene heeft in opdracht van [BV1] in verband met de voorgenomen dividenduitkering een uitkeringstoets en balanstest uitgevoerd. In haar brieven van 28 november 2017 en 10 december 2018 heeft zij geconcludeerd dat na de voorgenomen dividenduitkeringen de vennootschap over voldoende eigen vermogen beschikt om – zowel op korte als op de lange termijn – aan haar verplichtingen te voldoen. De bestuursbesluiten in verband met de dividenduitkeringen zijn mede door klagers ondertekend, waaruit de instemming van alle aandeelhouders met de (uitvoering van de) afspraken kan blijken. Er was dan ook geen bedreiging van de objectiviteit, die meebracht dat betrokkene de uitkeringstoets en balanstest niet kon uitvoeren. Evenmin is komen vast te staan dat betrokkene de uitkeringstoets en balanstest niet vakbekwaam en zorgvuldig heeft verricht.

5.12. Het klachtonderdeel is ongegrond.

*Klachtonderdeel b: Betrokkene heeft in oktober 2020 onjuist geadviseerd over een pachtovereenkomst.*

5.13. [X3 BV] is eigenaar van 16.5 ha landerijen nabij [adres1] in [plaats1] en nabij [adres2] in [plaats3]. De grond is in gebruik bij [BV1] voor de uitoefening van

landbouw (bloembollenkwekerij). Per brief van 23 oktober 2020 heeft betrokkene het volgende bericht:

*'In de huurovereenkomst staat dat jaarlijks wordt geïndexeerd op de huurprijs voor het komende*

*jaar, u heeft aangegeven dat dit ongebruikelijk is. Daarnaast is per 1 januari 2020 de huurprijs*

*van de landbouwgrond belast met omzetbelasting. Om deze redenen is een aanpassing*

*gemaakt aan de originele huurovereenkomst'.*

Op 26 oktober 2020 is bedoelde huurovereenkomst ondertekend door [X3 BV] als verhuurder en [BV1] als huurder. In artikel 2 is bepaald dat de huurovereenkomst is aangegaan voor de duur van *'ruim 5 jaar, met ingang van juli 2017 en eindigende op 31 december 2023'*.

5.14. Klagers maken betrokkene in verband met deze huurovereenkomst de volgende verwijten:

1. Betrokkene heeft niet onderkend dat de overeenkomst kwalificeert als een pachtovereenkomst;
2. Betrokkene heeft de bedreiging van de objectiviteit niet onderkend;
4. Betrokkene heeft een vervalste overeenkomst overgelegd;
7. Betrokkene heeft fouten gemaakt met de omzetbelasting.

*Ad b.1. De kwalificatie.*

5.14.1. Betrokkene had volgens klagers moeten weten dat de overeenkomst tussen partijen kwalificeert als een pachtovereenkomst, omdat de percelen grond worden gebruikt ten behoeve van de bedrijfsmatige landbouw tegen betaling van een geldsom (artikel 7:311 BW). Zij had daarom destijds moeten adviseren om de pachtovereenkomst ter goedkeuring aan de Grondkamer voor te leggen (artikel 7:318 BW). De pachtovereenkomst is later alsnog ter goedkeuring aan de Grondkamer aangeboden, als gevolg waarvan (in het uiterste geval) de pachtovereenkomst nog voortduurt tot 2029.

5.14.2. Betrokkene heeft aangevoerd dat zij op verzoek van klagers en [BV1] hun afspraken heeft vastgelegd in een schriftelijke huurovereenkomst, die op 10 november 2017 is ondertekend en als ingangsdatum 31 juli 2017 vermeldt. Betrokkene was er niet mee bekend dat deze overeenkomst kan worden gekwalificeerd als een pachtovereenkomst en voorgelegd had moeten worden aan de Grondkamer. Dat kan haar dan ook niet worden verweten. Overigens wordt in de praktijk vaker van artikel 7:318 BW afgeweken. Dat is aan partijen zelf en kwalificeert als een ondernemersbeslissing die zij niet hoefde te beoordelen.



5.14.3. De Accountantskamer is met klagers van oordeel dat betrokkene onjuist heeft gehandeld bij het opstellen van de overeenkomst voor het gebruik van het land van [X3 BV]. Betrokkene heeft ter zitting tegenstrijdig verklaard over of zij wel of niet begreep respectievelijk wist dat de overeenkomst tussen partijen kwalificeert als een pachtovereenkomst. Betrokkene heeft toegelicht dat zij het als haar taak zag om de afspraken tussen partijen vast te leggen in een overeenkomst en dat partijen de overeenkomst kwalificeerden als huurovereenkomst. Daarmee heeft zij uitvoering gegeven aan een opdracht van haar cliënten. Naar het oordeel van de Accountantskamer behoort het echter tot de zorgplicht van betrokkene om te begrijpen wat de bijzonderheden zijn van zo'n overeenkomst en, als zij dat niet begrijpt of niet over voldoende kennis beschikt, om zich te laten informeren of bijstaan door, in dit geval, een jurist. In het concrete geval mocht van betrokkene worden verwacht dat zij partijen erop had gewezen dat de huurovereenkomst als een pachtovereenkomst kwalificeerde en dat de goedkeuring van de Grondkamer moest worden gevraagd. Door dit na te laten heeft betrokkene in strijd gehandeld met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid. Het klachtonderdeel is in zoverre gegrond.

*Ad b.2. Objectiviteit.*

5.14.4. Klagers stellen dat betrokkene bij het opstellen van de huurovereenkomst van 2020 niet heeft onderkend dat zij meerdere, tegengestelde belangen heeft gediend, namelijk die van de grondeigenaar en van de gebruiker en dat er daarom sprake was van een bedreiging van het fundamentele beginsel van objectiviteit.

5.14.5. Betrokkene heeft benadrukt dat de belangen van klagers gelijk op gingen. [X3 BV] was immers de verhuurder en [X2 BV] was mede-aandeelhouder (25%) van [BV1]. Daarom vindt betrokkene dat geen sprake was van een bedreiging van de objectiviteit.

5.14.6. De Accountantskamer overweegt als volgt. Zoals in rechtsoverweging 5.8 aan de orde is gekomen, betekent het feit dat betrokkene familie is van drie van de vier aandeelhouders niet zonder meer dat sprake is van een bedreiging van de objectiviteit, maar moet de accountant alert blijven. Klagers hebben niet aannemelijk gemaakt dat in 2017 en in 2020, toen de afspraken over het grondgebruik zijn gemaakt, sprake was van een concrete bedreiging van de objectiviteit waardoor betrokkene genoodzaakt was om een maatregel te nemen dan wel de opdracht te beëindigen. Er was op dat moment nog geen sprake van een conflict. Het klachtonderdeel is in zoverre ongegrond.

*Ad b.3. Vervalste overeenkomst.*

5.14.7. De huurovereenkomst van 2017 die betrokkene heeft overgelegd met haar verweerschrift, is onderzocht door een handtekeningendeskundige. De deskundige heeft in zijn rapportage van 7 februari 2023 verklaard dat de hypothese dat de betwiste handtekening een vervalsing is van de handtekening van [X1], iets waarschijnlijker is dan de hypothese dat de betwiste handtekening van [X1] een authentieke handtekening is. Klagers menen dat hieruit blijkt dat de huurovereenkomst uit 2017 een vervalsing betreft, die betrokkene heeft gefabriceerd.

Daarmee heeft zij volgens klagers in strijd gehandeld met het fundamentele beginsel van integriteit.

5.14.8. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene terecht heeft gewezen op de dunne basis voor de bewering dat zij zich schuldig heeft gemaakt aan vervalsing van een handtekening. De handtekeningdeskundige heeft niet alleen bevindingen gedaan die wijzen op een afwijkende handtekening, maar ook veel bevindingen die erop wijzen dat de handtekening authentiek is. Daaraan mogen klagers niet zonder meer voorbij gaan voordat zij de vergaande conclusie trekken dat a) de handtekening vervalst is en b) betrokkene degene is geweest die de vervalsing heeft gefabriceerd. De Accountantskamer stelt vast dat betrokkene deze beschuldiging gemotiveerd heeft weerlegd, onder meer door haar vastlegging van de overeenkomst uit haar afgesloten dossier uit 2018 over te leggen. Op deze beschuldiging zijn klagers ter zitting niet meer teruggekomen. Gelet op een en ander is de Accountantskamer van oordeel dat het verwijt niet aannemelijk is gemaakt en niet kan leiden tot een gegrond klachtonderdeel.

*Ad 4. Betrokkene heeft fouten gemaakt met de omzetbelasting.*

5.14.9. Volgens klagers heeft betrokkene de huurovereenkomst in 2020 aangepast om haar fout te verbloemen. Betrokkene heeft namelijk in de aangifte omzetbelasting de landhuur aangegeven op basis van de tariefschaal 0%. Dat is niet juist, aangezien landhuur bij wet is vrijgesteld van omzetbelasting. Als een vrijstelling van toepassing is, dan bestaat geen (volledig) recht op aftrek van de voorbelasting. In de jaren 2017 tot en met 2019 heeft betrokkene voor klagers echter voorbelasting teruggevraagd, terwijl er geen omzetbelasting is berekend en afgedragen voor de landhuur. Die onjuistheid heeft betrokkene willen repareren met de herziene huurovereenkomst van 26 oktober 2020, zo stellen klagers. Maar zij had dan volledig moeten zijn, door ook met terugwerkende kracht omzetbelasting in rekening te brengen bij de huurder [BV1]. Dat heeft betrokkene nagelaten. Vanaf 2020 wordt geopteerd voor belaste verhuur. [BV1] verhuurt het land onder aan [maatschap1], vrijgesteld van omzetbelasting. Dat betekent dat [BV1] noch de maatschap kan opteren voor belaste verhuur. Ook daarin schuilt volgens klagers een schending van het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

5.14.10. Betrokkene heeft het volgende verweer gevoerd. De aangiften omzetbelasting zijn op verzoek van klagers en op basis van hun gegevens ingediend. Betrokkene erkent dat zij in de jaren 2017 tot en met 2019 ten onrechte is uitgegaan van het 0%-tarief en dat in die jaren ten onrechte geen omzetbelasting is gerekend en afgedragen terwijl belaste huur was beoogd. Betrokkene heeft geadviseerd dit te herstellen, maar het is volgens haar een broekzak-vestzak-situatie voor de Belastingdienst. Daarom hebben de betrokken partijen afgesproken dat herstel niet nodig is en hebben zij ingaande 1 januari 2020 de huur belast. [Maatschap1] gebruikt het land als grasland in de jaren dat [BV1] de grond niet kan gebruiken voor de bollenkwekerij. Dat is bijkomstig gebruik in de zin van artikel 174 van de BTW-Richtlijn. Daarom kan wel degelijk geopteerd worden voor belaste verhuur.

5.14.11. De Accountantskamer overweegt als volgt. Betrokkene heeft onjuiste aangiften btw verzorgd, door over de jaren 2017-2019 btw terug te vragen hoewel [X3 BV] geen btw over de huur aan [BV1] in rekening heeft gebracht. Ter zitting heeft

betrokkene toegelicht dat een medewerker van het accountantskantoor deze fout heeft ontdekt. Van betrokkene mag ten minste worden verwacht dat zij erop aandringt een dergelijke fout te herstellen, mede omdat betrokkene als accountant handelt in het algemeen belang. Betrokkene heeft de situatie uitgelegd aan haar klanten, die het echter 'niet nodig' vonden om de fout te herstellen. Betrokkene heeft daarin berust, hoewel het niet aan hen was om te beslissen, maar aan de Belastingdienst. Het indienen van onjuiste aangiften btw in de periode 2017-2019 is in strijd met het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, maar niet aannemelijk is dat betrokkene hierbij bewust of opzettelijk onjuist heeft gehandeld[1], zodat ten aanzien van het verzorgen van de onjuiste aangiften btw geen sprake is van schending van het fundamentele beginsel van integriteit. Toen zij evenwel bekend werd met het feit dat de aangiften onjuist waren, had betrokkene moeten aandringen op herstel van de fout en niet mogen berusten in de beslissing van haar klanten het zo maar te laten. Zij werd immers bekend met en betrokken bij het niet-integer handelen van anderen, heeft daarin ten onrechte bewust berust en geen maatregel getroffen gericht op het beëindigen van dit handelen (artikel 7, eerste lid, VGBA). Het klachtonderdeel is in zoverre gegrond.

5.14.12. Klagers hebben het verweer dat wel geopteerd kan worden voor belaste verhuur bij de doorverhuur aan Maatschap Buter niet weerlegd. In zoverre is het klachtonderdeel ongegrond.

5.15. Klachtonderdeel b is deels gegrond, namelijk voor wat betreft de subonderdelen b.1 en b.4.

*Klachtonderdeel c. Betrokkene heeft niet als onpartijdig adviseur opgetreden bij de verkoop van de aandelen in [BV1] en [BV4] (december 2021/januari 2022).*

5.16. Klagers stellen dat betrokkene een onjuist waarderingsoverzicht heeft opgesteld van de aandelen in [BV1] en [BV4], dat de basis is geweest voor een te lage koopsom voor de aandelen. Daardoor zijn klagers benadeeld en is de familie van betrokkene bevoordeeld. Betrokkene heeft zich verder - tegen de afspraken met [D] in - bezig gehouden met het opstellen van de koopovereenkomst en heeft daarbij geen rekening gehouden met de belangen van klagers, door bijvoorbeeld in verband met de termijnbetalingen geen zekerheden op te nemen.

5.17. Betrokkene heeft aangevoerd dat zij direct nadat was besloten dat klagers de aandelen zouden verkopen, te kennen heeft gegeven dat zij geen rol wilde hebben in de waardering van de onderneming en de verkoop van de aandelen. Zij bestrijdt daarom dat zij in strijd heeft gehandeld met het fundamentele beginsel van objectiviteit.

5.18. De Accountantskamer is van oordeel dat het snel geëscaleerde aandeelhoudersconflict onmiskenbaar een bedreiging van de objectiviteit was voor betrokkene, mede gelet op haar familieband met drie aandeelhouders (echtgenoot, zoon en zwager). Betrokkene heeft eind januari 2022 alsnog geconcludeerd dat er geen andere maatregel (meer) mogelijk was dan de beëindiging van iedere cliëntopdracht, maar betrokkene had zich naar het oordeel van de Accountantskamer van meet af aan in geen enkel opzicht met het verkooptraject moeten inlaten. In de

gegeven omstandigheden, waarbij sprake was van een ernstig verstoorde verhouding tussen de aandeelhouders, een directe familieband van betrokkene met drie van de vier aandeelhouders en een belangentegenstelling en belangenverstremming wegens de verkoop en aankoop van het aandelenpakket, was er geen andere, minder vergaande maatregel denkbaar waarmee de bedreiging van de objectiviteit van betrokkene nog kon worden weggenomen. Daarmee heeft betrokkene tuchtrechtelijk verwijtbaar gehandeld en het fundamentele beginsel van objectiviteit geschonden. De Accountantskamer overweegt verder nog het volgende.

#### *Het waarderingsoverzicht.*

5.18.1. [D] heeft betrokkene verzocht om een waarderingsoverzicht te verstrekken. Betrokkene heeft aangevoerd dat zij al een waarderingsoverzicht had opgesteld ten behoeve van de verzekeraar in verband met een schadeclaim wegens een brand in het bedrijf. Dat overzicht heeft zij aan [D] verstrekt en de uitgangspunten ervan mondeling toegelicht, aldus betrokkene.

5.18.2. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene het overzicht niet, althans niet zonder aanvullende waarborgen te treffen aan [D] had mogen verstrekken wegens de bedreiging van het fundamentele beginsel van objectiviteit. De Accountantskamer overweegt dat het voor betrokkene evident was dat het waarderingsoverzicht een cruciale rol zou spelen in de onderhandelingen tussen klagers en de andere drie aandeelhouders over de koopsom voor de aandelen. [D] had ten behoeve van de onderhandelende partijen behoefte aan neutrale, financiële informatie. Een waarderingsoverzicht kan in die behoefte voorzien, maar dan moet het overzicht volledig en transparant zijn en moeten impliciete keuzes worden toegelicht. Betrokkene had de afgifte van het waarderingsoverzicht vanwege de bedreiging van haar objectiviteit moeten weigeren en indien [D] het overzicht toch wilde hebben, een toelichting erbij moeten verstrekken waardoor elk misverstand over het waarderingsoverzicht kon worden voorkomen. Ook had betrokkene in dat geval het overzicht en haar toelichting meteen aan klagers moeten verstrekken. Betrokkene is bij het opstellen van het waarderingsoverzicht uitgegaan van het eigen vermogen. Daarin was de stille reserve niet opgenomen. Alleen al daarom kan niet gesproken worden van neutrale informatie, want het is een keuze om de stille reserve al dan niet weer te geven. Bovendien heeft betrokkene een aantal uitgangspunten gehanteerd, die echter niet zijn vermeld in het waarderingsoverzicht. Het belangrijkste betreft de verwerking van het voorschot op de schadeuitkering van de brandverzekering. Betrokkene heeft van dat voorschot van € 600.000 een bedrag van € 300.000 verwerkt als bate (en daarmee in het eigen vermogen) en het resterende bedrag van eveneens € 300.000 als schuld. Dat is niet duidelijk gemaakt in het waarderingsoverzicht, maar is volgens betrokkene mondeling toegelicht aan [D]. Klagers hebben dat bestreden en een verklaring van [D] zélf waaruit blijkt dat hij over het waarderingsoverzicht en wat daarin nog ontbrak volledig door betrokkene was geïnformeerd, ontbreekt. En als [D] wel volledig is geïnformeerd, dan blijft overeind staan dat betrokkene het waarderingsoverzicht en de toelichting niet aan klagers heeft verstrekt wat zij wel had moeten doen.

5.18.3. Betrokkene stelt dat haar later is gebleken dat [BV1] omzet over 2021 pas in 2022 heeft gefactureerd. Met dat gegeven was betrokkene volgens haar verklaring eerder niet bekend, zodat zij die omzet niet heeft kunnen verwerken in het

waarderingsoverzicht. De Accountantskamer kan de juistheid van dit verweer niet vaststellen. Het laat naar het oordeel van de Accountantskamer in elk geval zien dat als een accountant de schijn van belangenverstremgeling tegen zich heeft, zij niet een waarderingsoverzicht moet verstrekken omdat als er achteraf fouten in blijken te staan – zoals nog niet gefactureerde omzet – het vermoeden kan rijzen dat betrokkene zich ongepast heeft laten beïnvloeden.

Het waarderingsoverzicht is ook om een andere reden niet juist. Betrokkene erkent dat in het waarderingsoverzicht foutief is vermeld dat een kwart van het agio aan [BV3] wordt toegerekend; dat had uitsluitend aan de “oude” aandeelhouders moeten worden toegerekend. Dat resulteert in een verschil in waarde van € 8.064. Daarmee heeft betrokkene eveneens in strijd met de vakbekwaamheid en zorgvuldigheid gehandeld.

*De koopovereenkomst en de zekerheden.*

5.19. In het tussentijdse verslag van [D] van 24 december 2021 staat het volgende:

*‘[Er] is (...) een uitkoopsom van € 1.750.000 overeengekomen voor het aandelenpakket van [X1] in [BV1] en [BV4]. De (rand) voorwaarden en vastlegging van de voorgenomen uittreding, dient in de volgende fase van het traject te worden uitgewerkt in een Intentieverklaring/Term sheet wat als basis zal dienen voor de uiteindelijke formalisering van de akten en overeenkomsten’.*

Uit deze weergave uit het verslag volgt dat op 24 december 2021 een koopsom was overeengekomen, maar dat de verdere uitwerking nog onder begeleiding van [D] zou plaatsvinden.

5.20. Op 30 december 2021 heeft betrokkene echter een conceptkoopovereenkomst opgesteld. Klagers klagen ook over de partijdige rol die betrokkene volgens hen heeft gehad bij de concipiëring van de koopovereenkomst. Betrokkene heeft toegelicht dat zij een standaardmodel heeft gebruikt, maar zij meent dat zij daarmee niet het proces van [D] heeft gefrustreerd of onderhandelingen heeft gestuurd of onmogelijk heeft gemaakt. De verdere voorwaarden en eventuele zekerheden waren nog niet overeengekomen, maar zijn in een eerste aanpassing van het concept door haar echtgenoot erin opgenomen als basis voor verdere onderhandelingen. Naar het oordeel van de Accountantskamer legt de klacht hier bloot dat - ook al maakte betrokkene naar haar zeggen gebruik van een modelovereenkomst en wilde zij zich niet met de onderhandelingen bemoeien – door een concept op te stellen de onderhandelingen in een bepaalde richting zijn gestuurd. Dat effect is versterkt doordat betrokkene het concept in eerste instantie alleen aan haar echtgenoot heeft toegestuurd, die het met zijn aanpassingen verder heeft verspreid. Ook hier geldt dat betrokkene niet aan het opstellen van een conceptovereenkomst had moeten beginnen, maar zich juist afzijdig had moeten houden. Ter zitting heeft betrokkene nog naar voren gebracht dat zij het concept heeft opgesteld op het gezamenlijk verzoek van de vier aandeelhouders, omdat zij het te lang vonden duren. Dat hebben klagers echter betwist en volgt ook niet uit de overgelegde stukken. Het was juist [D] die de regie voerde over het exit-traject en dus de aangewezen persoon was om te zorgen voor een juridisch deugdelijke, schriftelijke overeenkomst. De door betrokkene gestelde spoed, om in afwijking van de regie van

[D] op te treden, mocht voor haar geen reden vormen zich met het concipiëren bezig te houden.

5.21. Kortom, betrokkene had zich vanwege de belangentegenstelling en belangenverstremgeling (ook) niet met het concipiëren van de koopovereenkomst moeten inlaten. Daaraan doet niet af dat betrokkene op 4 januari 2022 in een gesprek met [X1] heeft gevraagd of hij het vertrouwen had dat betrokkene het opstellen van de koopovereenkomst voor alle partijen kon doen. Het ging namelijk niet om de vraag en het antwoord of [X1] nog wel vertrouwen in haar had, maar om de vraag die betrokkene aan zichzelf had moeten stellen of zij zich uit het oogpunt van de van haar verlangde objectiviteit wel met het verkooptraject kon inlaten.

5.22. Klagers denken dat betrokkene in strijd heeft gehandeld met het fundamentele beginsel van integriteit, doordat zij op 14 januari 2022 ten onrechte aan de notaris heeft voorgehouden dat zij al contact heeft gehad met de [bank1] over een pandakte. Die pandakte is pas op 4 februari 2022 aan de [bank1] verstuurd. Uit een e-mailbericht van de accountmanager van de [bank1] van 19 september 2022 zou volgens klagers blijken dat hij voor 4 februari 2022 nog geen contact heeft gehad over een pandakte. Dat verwijt berust naar het oordeel van de Accountantskamer op een verkeerde lezing van het e-mailbericht van 19 september 2022. Daaruit volgt dat de accountmanager op 4 februari 2022 instemming van de afdeling legal met de conceptpandakte had ontvangen, maar ook dat daarvoor al diverse mailwisselingen zijn gevoerd over aanpassingen van de conceptpandakte. Het verwijt is in zoverre ongegrond.

5.23. Klachtonderdeel c is deels gegrond.

## **6. De maatregel**

6.1. De klacht is gedeeltelijk gegrond. De Accountantskamer legt aan betrokkene de maatregel op van tijdelijke doorhaling voor de duur van één maand.

6.1.1. In de eerste plaats rekent de Accountantskamer het betrokkene aan dat zij in strijd heeft gehandeld met het fundamentele beginsel van integriteit. Betrokkene heeft te zeer gehecht aan de wensen en belangen van haar cliënt(en) in plaats van de naleving van de wet- en regelgeving. De Accountantskamer verwijst hiervoor naar wat zij heeft overwogen aangaande het uitgebleven herstel van de aangiften omzetbelasting.

6.1.2. Daarbij komt dat betrokkene in strijd heeft gehandeld met het fundamentele beginsel van objectiviteit, terwijl de belangentegenstelling en belangenverstremgeling zeer in het oog sprongen. Zij had zich in het geheel niet met het verkooptraject moeten inlaten en heeft gehandeld geheel in strijd met haar eigen uitgangspunt dat zij zich niet met de overdracht van aandelen zou bemoeien.

6.1.3. Tot slot heeft betrokkene ook in strijd met de vakbekwaamheid en zorgvuldigheid gehandeld door onjuist te adviseren bij de totstandkoming van de huurovereenkomst en door een niet volledig en niet transparant waarderingsoverzicht te verstrekken.

6.1.4. Kortom, betrokkene heeft in meerdere opzichten in strijd gehandeld met meerdere fundamentele beginselen. De Accountantskamer is van oordeel dat betrokkene daarmee ernstig verwijtbaar heeft gehandeld. Betrokkene heeft de Accountantskamer niet ervan kunnen overtuigen dat zij voldoende heeft gereflecteerd op haar rol en positie als accountant en inziet dat zij anders had behoren te handelen. Op grond van het vorenstaande legt de Accountantskamer de maatregel van een tijdelijke doorhaling op.

## 7. De beslissing

De Accountantskamer:

- verklaart klachtonderdeel a ongegrond en klachtonderdelen b en c beide deels gegrond;
- legt aan betrokkene op de maatregel van **tijdelijke doorhaling van de inschrijving van de accountant in de registers voor de duur van 1 maand**, welke maatregel ingaat op de tweede dag volgend op de dag waarop deze beslissing onherroepelijk is geworden én de voorzitter van de Accountantskamer een last tot tenuitvoerlegging heeft uitgevaardigd en eindigt na ommekomst van de vermelde termijn;
- 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. A.A.T. Rens en mr. J.L.M. Groenewegen (rechterlijke leden) en P. Mansvelder RA en B.J.G. van den Bragt RA AA (accountantsleden), in aanwezigheid van mr. C.J.H. Terwal, secretaris, en uitgesproken in het openbaar op 29 november 2024.

\_\_\_\_\_  
\_\_\_\_\_

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 beroepschrift 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] Zie voor de eis van bewustzijn of opzet bij schending van het fundamentele beginsel van integriteit o.a. ECLI:NL:CBB:2024:591