



HUIS VOOR  
KLOKKENLUIDERS

RAPPORT

# Misstand- en bejegeningsonderzoek bij handelsonderneming: melding financieel directeur leidt tot benadeling

30 april 2026

# Misstand- en bejegeningsonderzoek bij handelsonderneming: melding financieel directeur leidt tot benadeling

# VOORWOORD

Voor u ligt het rapport van de afdeling Onderzoek van het Huis voor Klokkenluiders van een misstand- en bejegeningsonderzoek. Centraal in het rapport staat een familiebedrijf dat in drie generaties uitgroeide van een klein bedrijf tot een (middel)grote organisatie met meer dan honderd werknemers. Een dergelijke overgang gaat vaak gepaard met uitdagingen en spanningen. De informele cultuur die kenmerkend is voor (kleine) familiebedrijven, verhoudt zich soms lastig tot de regels, controles en verplichtingen waar (middel)grote organisaties rekening mee moeten houden. Voor bedrijven die een soortgelijke overgang doormaken, zullen de kwesties die het rapport voor het voetlicht brengt daarom mogelijk herkenbaar zijn. Dit rapport is een uitnodiging aan die bedrijven om te reflecteren op de vraag of de aansturing, inrichting en bedrijfsvoering van hun organisatie nog passen bij de bedrijfsomvang.

Daarnaast wil het Huis voor Klokkenluiders met dit rapport eens te meer het belang van een heldere interne meldprocedure onder de aandacht te brengen. Die draagt eraan bij dat misstanden sneller aan het licht komen en verholpen kunnen worden. Ook biedt zo'n procedure, zowel voor de melder als de werkgever, de nodige handvatten om voorafgaand aan, tijdens en na een melding de juiste procedurele stappen te zetten. De handelsonderneming die in dit rapport centraal staat, beschikte niet over een interne meldregeling, ondanks de verplichting hiertoe die volgt uit de Wet bescherming klokkenluiders. De melder in deze casus moest daarom zelf de meest gepaste weg zoeken om zijn vermoeden van een misstand te melden. De wijze waarop de handelsonderneming die melding vervolgens opvolgde en de melder behandelde, leidde uiteindelijk tot een conflict en het einde van de arbeidsrelatie. Als de handelsonderneming meer oog zou hebben gehad voor een juiste meldprocedure, dan was de verstoring van de arbeidsrelatie mogelijk voorkomen of beperkt gebleven.



Em. prof. dr. M.P.A. (Martine) Bouman  
Bestuurder Onderzoek  
Huis voor Klokkenluiders

# SAMENVATTING

*Deze samenvatting is gebaseerd op de uitvoerige weergave van feiten en de beoordeling daarvan zoals opgenomen in het rapport en kan daar niet los van worden gezien. Voor een goed en volledig begrip van het onderzoek en de bevindingen wordt verwezen naar de volledige tekst van het rapport.*

## 1. WAAR GAAT DIT RAPPORT OVER?

Dit rapport gaat over een onderzoek dat de afdeling Onderzoek deed op verzoek van de financieel directeur van een handelsonderneming die elektrotechnische producten en systemen levert (hierna: de handelsonderneming). Het onderzoek heeft betrekking op de misstand die de financieel directeur vermoedde en op de manier waarop de handelsonderneming hem behandelde als gevolg van zijn melding van die vermoede misstand. De vermoede misstand gaat (in de kern) over de financiële bedrijfsvoering en verslaglegging van de handelsonderneming.

## 2. HET VERHAAL

De handelsonderneming heeft een jaarlijkse omzet van gemiddeld 125 miljoen euro. Vanwege deze omvang is de handelsonderneming wettelijk verplicht haar jaarrekening(en) jaarlijks te laten controleren door een accountant. Tot 2022 verkeerde de handelsonderneming in goede financiële gezondheid. De jaarrekeningen werden tot en met het jaar 2021 voorzien van een goedkeurende verklaring van de controlerend accountant.

De periode 2021-2022 kende een omslagpunt. Door onder meer de coronapandemie en de uitbraak van de oorlog in Oekraïne, daalde de omzet en stegen de kosten. Ook interne ontwikkelingen, waaronder veranderingen in het directieteam en een verouderd IT-systeem, legden druk op de financiële bedrijfsvoering van de handelsonderneming. Een andere relevante ontwikkeling in deze periode was het terugtreden van de controlerend accountant van de handelsonderneming. Na 20 jaar de jaarrekeningen van de handelsonderneming te hebben gecontroleerd, droeg hij in de loop van 2022 zijn controlerende taken over aan een kantoorgenoot. Hij bleef wel aan de handelsonderneming verbonden als adviseur.

Nadat de voormalig financieel directeur in december 2021 abrupt was vertrokken, opereerde de handelsonderneming de eerste zes maanden van 2022 zonder financieel directeur. Het was een uitdaging voor de handelsonderneming om haar financiële administratie weer op orde te krijgen.

In juli 2022 nam de handelsonderneming op interim-basis een nieuwe financieel directeur aan. Hij nam direct een kritische houding aan. Zo merkte hij al binnen een maand op dat de handelsonderneming haar voorraad niet in lijn met wet- en regelgeving waardeerde. In december 2022 waarschuwde hij de handelsonderneming bovendien voor te verwachten financiële tegenvallers. Hoewel niet iedereen zich prettig voelde bij zijn kritische houding, bood de handelsonderneming de financieel directeur in december 2022 een vast dienstverband aan, dat hij graag accepteerde.

De verhouding tussen de financieel directeur en de directeur-grotaandeelhouder van de handelsonderneming (hierna: dga) bekoelde vanaf het begin van 2023. Over de oorzaak hiervan, lopen de verklaringen van getuigen uiteen.

Op 22 mei 2023 uitte de financieel directeur zijn zorgen over de (financiële) bedrijfsvoering en administratie van de handelsonderneming in een brief aan de Raad van Commissarissen (hierna: RvC). Het zwaartepunt van zijn zorgen lag op het handelen van de dga. Omdat de situatie een grote impact had op zijn mentale en fysieke gezondheid, meldde de financieel directeur zich in de brief ook per direct ziek. De voorzitter van de RvC merkte de brief weliswaar aan als melding van een vermoeden van een misstand, maar de inhoud van de brief baarde hem geen zorgen. Het ging in zijn ogen namelijk om 'aannames en vermoedens' en niet om feiten. Hij deed geen onderzoek naar de juistheid van de beweringen van de financieel directeur. De voorzitter van de RvC stelde de dga op de hoogte van het feit dat de financieel directeur een brief had verstuurd waarin hij zorgen had geuit. Daarbij ging de voorzitter van de RvC verder niet in op de inhoud van de brief.

Eind juni 2023 ontstond een arbeidsconflict tussen de financieel directeur en de handelsonderneming. Zij probeerden vergeefs om op een goede manier afscheid van elkaar te nemen. De handelsonderneming stelde verzoeker nog diezelfde maand vrij van werkzaamheden en verzocht de kantonrechter vervolgens om de arbeidsovereenkomst met de financieel directeur te ontbinden. De financieel directeur verweerde zich tegen het verzoek tot ontbinding. Hij beriep zich onder meer op het opzegverbod tijdens ziekte en op het benadelingsverbod dat volgt uit de Wet bescherming klokkenluiders (hierna: de Wbk). In november 2023 wees de kantonrechter het ontbindingsverzoek toe. De financieel directeur ging in beroep tegen de uitspraak van de kantonrechter. In juli 2024 oordeelde het gerechtshof dat de kantonrechter de arbeidsovereenkomst tussen partijen ten onrechte had ontbonden vanwege het opzegverbod tijdens ziekte. De vraag of ook het benadelingsverbod in de weg stond aan de ontbinding, liet het gerechtshof buiten beschouwing.

Voordat het arbeidsconflict was ontstaan, waren de financieel directeur en de (nieuwe) controlerend accountant met elkaar in gesprek over de informatie die de handelsonderneming moest opleveren voor de controle van de jaarrekening van 2022. De controlerend accountant had een uitgebreide set vragen bij de door de handelsonderneming opgeleverde cijfers, onder meer ten aanzien van de waardering van de voorraad. Na het vertrek van de financieel directeur, bleven veel van die vragen openstaan. De handelsonderneming was niet in staat de benodigde informatie te verstrekken. Dit leidde ertoe dat de controlerend accountant tot op heden geen (goedkeurende) verklaring afgaf bij de jaarrekening van 2022.

### 3. HET ONDERZOEK

Op 7 mei 2024 verzocht de financieel directeur de afdeling Onderzoek om een onderzoek in te stellen. In december 2024 startte de afdeling Onderzoek naar aanleiding van dit verzoek zowel een misstand- als een bejegeningsonderzoek. Het misstandonderzoek richtte zich op de vraag of bij de handelsonderneming sprake was van een misstand, zoals bedoeld in de Wbk, met betrekking tot de financiële bedrijfsvoering en verslaglegging. Meer in het bijzonder richtte het onderzoek zich op de wijze waarop de handelsonderneming haar voorraad waardeerde. Ook ging de afdeling Onderzoek na of sprake was van ongeoorloofde betalingen aan familieleden en een kennis van het hoger management en of de handelsonderneming 'in nota-orders' (bestellingen van nog niet-voorradijge producten) aan klanten factureerde in strijd met wet en regelgeving. Het bejegeningsonderzoek richtte zich op de vraag of de handelsonderneming de financieel directeur had benadeeld naar aanleiding van zijn melding van een vermoeden van een misstand.

De afdeling Onderzoek hoorde diverse getuigen onder ede. Daarnaast bestudeerde de afdeling Onderzoek verschillende documenten zoals jaarrekeningen, communicatie (e-mailberichten), notulen van vergaderingen en stukken van gerechtelijke procedures.

## 4. CONCLUSIES

### **Misstandonderzoek**

De afdeling Onderzoek concludeert dat bij de handelsonderneming sprake was van een misstand, zoals bedoeld in de Wbk, met betrekking tot de financiële bedrijfsvoering en verslaglegging.

De wijze waarop de handelsonderneming haar voorraden waardeerde, was in strijd met wet- en regelgeving. De handelsonderneming diende de producten in haar voorraad te waarderen tegen dezelfde prijs als waarvoor zij de producten had ingekocht: de historische kostprijs. In plaats daarvan waardeerde de handelsonderneming haar voorraad echter tegen de meest recente inkoopprijs van de verschillende producten, oftewel tegen de actuele inkoopwaarde. Hierdoor liep de handelsonderneming bovendien het risico dat haar jaarrekeningen geen getrouw beeld gaven van haar vermogen en resultaat. Daarbij was naar het oordeel van de afdeling Onderzoek het maatschappelijk belang in het geding. De kwestie steeg namelijk uit boven persoonlijke belangen en was daarnaast structureel van aard. Het gegeven dat deze kwestie een belangrijke reden was voor de controlerend accountant om geen goedkeurende verklaring af te geven bij de jaarrekening van 2022, maakt dat de afdeling Onderzoek de misstand ook aanmerkt als ernstig.

Daarnaast concludeert de afdeling Onderzoek dat de handelsonderneming in december 2021 op verzoek van een klant een aantal facturen stuurde (aan diezelfde klant) voor bestellingen van niet-voorraadige producten. Die facturen draaide de handelsonderneming vervolgens in 2022 weer terug met een creditnota. De gefactureerde bedragen werden opgeteld bij de omzet van 2021 van de handelsonderneming en afgetrokken van de omzet van 2022. De afdeling Onderzoek concludeert dat dit in strijd was met wet- en regelgeving. Ook leverde het een gevaar op voor de getrouwheid van de jaarrekening van de handelsonderneming. De afdeling Onderzoek heeft niet kunnen beoordelen of hierbij op zichzelf gezien het maatschappelijk belang in het geding was. De handelsonderneming verstreekte namelijk onvoldoende informatie om uitspraak te kunnen doen over de ernst en omvang van de kwestie.

De afdeling Onderzoek zag geen aanwijzingen dat de handelsonderneming ongeoorloofde betalingen had gedaan aan familieleden en aan een kennis van het hoger management.

Verder concludeert de afdeling Onderzoek dat sprake was van een gevaar voor het goed functioneren van de handelsonderneming door een ontoereikende financiële administratie en een gebrek aan aandacht voor regelnaleving. Niet alleen de gang van zaken rondom voorraadwaardering en de facturering van in nota-orders waren hiervoor illustratief, maar ook bijvoorbeeld het gegeven dat de handelsonderneming tot september 2023 niet beschikte over een interne klokkenluidersregeling. Dit gevaar was naar het oordeel van de afdeling Onderzoek het gevolg van tekortschieten door de dga, de rest van het directieteam en de RvC. Dit gevaar steeg uit boven persoonlijke belangen en was structureel van aard. Daaruit volgt dat ook hierbij het maatschappelijk belang in het geding was.

### **Bejegeningsonderzoek**

Op 22 mei 2023 deed verzoeker via een brief aan de RvC een interne melding in de zin van de Wbk. De afdeling Onderzoek concludeert dat de handelsonderneming de financieel directeur op drie manieren benadeelde naar aanleiding van deze melding.

Ten eerste schoot de handelsonderneming – zowel de RvC als het directieteam – tekort in de opvolging van de melding van de financieel directeur. De juistheid van zijn beweringen werd niet nagegaan en de RvC maakte de identiteit van de financieel directeur bekend door de dga op de hoogte te stellen van zijn brief. Dit was benadelend voor de financieel directeur en bovendien in strijd met de Wbk. Daarnaast benadeelde de handelsonderneming de financieel directeur door hem vrij te stellen van werkzaamheden en door de rechtbank te verzoeken zijn arbeidsovereenkomst te ontbinden. Tot slot benadeelde de handelsonderneming de financieel directeur door medewerkers na zijn ontslag op te roepen om het contact met hem te verbreken.

# INHOUD

	<b>Voorwoord</b>	<b>3</b>
	<b>Samenvatting</b>	<b>4</b>
<b>1.</b>	<b>Inleiding</b>	<b>10</b>
1.1	Achtergrond	10
1.2	Onderzoektoets	10
1.3	Onderzoeksvragen	11
1.4	Afbakening	11
1.5	Aanpak onderzoek	12
1.5.1	Documentenstudie	12
1.5.2	Interviews	12
1.5.3	Werkgeverschap	13
1.6	Leeswijzer	13
<b>2.</b>	<b>Feitenrelaas</b>	<b>14</b>
2.1	Achtergrond van de organisatie	14
2.1.1	Organisatiestructuur	14
2.1.2	Bedrijfscultuur	15
2.1.3	Interne regelgeving	15
2.2	Het vermoeden van een misstand	15
2.2.1	Financiële bedrijfsvoering en verslaglegging	16
2.2.2	Onjuiste grondslag voorraadwaardering	21
2.2.3	Betalingen zonder juridische grondslag	25
2.2.4	Facturen bestellingen niet-voorraadige producten	26
2.3	Bejegening	27
2.3.1	Situatie voorafgaand aan brief mei 2023	27
2.3.2	Brief 22 mei 2023	28
2.3.3	Opvolging brief RvC	29
2.3.4	Ontstaan arbeidsconflict	30
2.3.5	Vrijstelling van werkzaamheden en ontslag	31
2.3.6	Instructie verbreking contact met verzoeker	32
2.3.7	Verzoek afdeling Onderzoek	32
<b>3.</b>	<b>Analyse</b>	<b>34</b>
3.1	Misstandonderzoek	34
3.1.1	Deelvraag 1: voorraadwaardering	35
3.1.2	Deelvraag 2: ongeoorloofde betalingen	36
3.1.3	Deelvraag 3: facturering 'in nota-orders'	38
3.1.4	Deelvraag 4: gevaar voor goed functioneren onderneming en maatschappelijk belang	39
3.2	Bejegeningsonderzoek	43
3.2.1	Deelvraag 1: (redelijk) vermoeden van een misstand	43
3.2.2	Deelvraag 2: melding	44
3.2.3	Deelvragen 3 en 4: benadeling als gevolg van melding	45
<b>4.</b>	<b>Conclusies</b>	<b>49</b>
4.1	Misstandonderzoek	49
4.2	Bejegeningsonderzoek	50

Bijlage 1.	Reactie op commentaar op conceptrapport	51
Bijlage 2.	Normenkader	54
2.1	Wet bescherming klokkenluiders	54
2.2	Richtlijn 2013/34/EU	60
2.3	Burgerlijk Wetboek Boek 2	60
2.4	Besluit actuele waarde (algemene maatregel van bestuur)	62
2.5	Wet op de omzetbelasting 1968	62
2.6	Algemene wet inzake rijksbelastingen	64

# 1. INLEIDING

## 1.1 ACHTERGROND

De aanleiding van dit onderzoek was een verzoek van een melder (hierna: verzoeker) aan de afdeling Onderzoek van het Huis voor Klokkenluiders (hierna: de afdeling Onderzoek) om een onderzoek in te stellen bij zijn voormalig werkgever. De werkgever waar het onderzoek betrekking op heeft, is een handelsonderneming die elektrotechnische producten en systemen levert (hierna: de handelsonderneming). Verzoeker startte in juli 2022 als financieel directeur van de handelsonderneming. In die hoedanigheid stuurde verzoeker op 22 mei 2023 een brief aan de Raad van Commissarissen (hierna: RvC) waarin hij verschillende zorgen uitte die in de kern zagen op de financiële bedrijfsvoering en verslaglegging van de handelsonderneming. In juni 2023 ontstond een arbeidsconflict tussen verzoeker en de handelsonderneming. Dat arbeidsconflict leidde tot ontbinding van de arbeidsovereenkomst van verzoeker per 1 januari 2024. Verzoeker stelt dat hij geen inhoudelijke terugkoppeling ontving van de handelsonderneming op zijn melding. Ook stelt hij dat de handelsonderneming hem benadeelde naar aanleiding van zijn melding.

## 1.2 ONDERZOEKTOETS

Op 7 mei 2024 verzocht verzoeker de afdeling Onderzoek om een onderzoek in te stellen naar zijn vermoeden van een misstand met betrekking tot de financiële bedrijfsvoering en verslaglegging van de handelsonderneming. Ook verzocht hij de afdeling Onderzoek een onderzoek in te stellen naar de wijze waarop de handelsonderneming hem had bejegend als gevolg van zijn melding van een vermoeden van een misstand. De afdeling Onderzoek beoordeelde het verzoek aan de hand van artikelen 5 en 6 van de Wet bescherming klokkenluiders (hierna: de Wbk). Deze beoordeling vond plaats op basis van informatie die verzoeker aanleverde en openbaar beschikbare informatie.<sup>1</sup> In het kader van deze beoordeling voerde de afdeling Onderzoek een gesprek met verzoeker en vroeg zij verzoeker meermaals om informatie.

De afdeling Onderzoek constateerde dat sprake was van een vermoeden van een misstand in de zin van de Wbk. Het vermoeden van een misstand van verzoeker had namelijk betrekking op onder meer (een gevaar voor) schending van een of meer wettelijke voorschriften. De afdeling Onderzoek achtte daarbij het maatschappelijk belang in het geding. Ook constateerde de afdeling Onderzoek dat verzoeker zijn vermoeden baseerde op redelijke gronden die voortvloeien uit de kennis die hij opdeed tijdens zijn werkzaamheden bij de handelsonderneming.<sup>2</sup> Voorts constateerde de afdeling Onderzoek dat de informatie die verzoeker aanleverde, aanwijzingen bevatte dat de handelsonderneming hem mogelijk had benadeeld naar aanleiding van zijn melding van zijn vermoeden van een misstand. De afdeling Onderzoek zag dan ook voldoende aanleiding om een misstandonderzoek en een bejegeningsonderzoek in te stellen bij de handelsonderneming. Op 3 december 2024 stelde de afdeling Onderzoek verzoeker en de handelsonderneming hiervan per brief op de hoogte.

---

<sup>1</sup> In de fase van de onderzoekstoets neemt de afdeling Onderzoek, conform de Wbk, in beginsel geen contact op met de werkgever voor (nadere) informatie. Dit dient ter bescherming van de verzoeker.

<sup>2</sup> Voor een nadere toelichting bij de beoordeling van het *vermoeden* van een misstand verwijst de afdeling Onderzoek naar subparagraaf 3.2.1.

## 1.3 ONDERZOEKSVRAGEN

Het onderzoek bestaat uit een misstand- en een bejegeningsonderzoek. Hieronder beschrijft de afdeling Onderzoek welke vragen zij in het kader van deze beide onderzoeken beantwoordt.

### **Centrale vraag misstandonderzoek**

De centrale onderzoeksvraag van het misstandonderzoek luidt: was bij de handelsonderneming sprake van een misstand, zoals bedoeld in de Wbk, met betrekking tot de financiële bedrijfsvoering en verslaglegging?

### **Deelvragen misstandonderzoek**

De centrale onderzoeksvraag van het misstandonderzoek valt uiteen in de volgende deelvragen:

- 1 Was de wijze waarop de handelsonderneming voorraden waardeerde in lijn met wet- en regelgeving?
- 2 Was bij de handelsonderneming sprake van ongeoorloofde betalingen aan kennissen/familieleden van het hoger management?
- 3 Was sprake van facturering van in nota-orders (bestellingen van niet-voorradije producten) bij de handelsonderneming, en zo ja, was dit in lijn met wet- en regelgeving?
- 4 Voor zover de hiervoor genoemde punten leidden tot een (gevaar voor) schending van wet- en regelgeving dan wel (in samenhang gezien) tot een gevaar voor het goed functioneren van de handelsonderneming: was daarbij het maatschappelijk belang in het geding?

### **Centrale vraag bejegeningsonderzoek**

De centrale onderzoeksvraag van het bejegeningsonderzoek luidt: heeft de handelsonderneming verzoeker benadeeld naar aanleiding van een melding van een vermoeden van een misstand?

### **Deelvragen bejegeningsonderzoek**

De centrale onderzoeksvraag van het bejegeningsonderzoek valt uiteen in de volgende deelvragen:

- 1 Was sprake van een op redelijke gronden gebaseerd vermoeden van een misstand met maatschappelijk belang in de zin van de Wbk?
- 2 Heeft verzoeker zijn vermoeden van een misstand gemeld in de zin van de Wbk, en zo ja, wanneer?
- 3 Was sprake van benadelingshandelingen (in rechtspositionele zin of op andere wijze) van verzoeker na de melding?
- 4 Waren de eventuele benadelingshandelingen het gevolg van de melding van verzoeker?

## 1.4 AFBAKENING

### **Onderzoekperiode misstandonderzoek**

Het vermoeden van een misstand heeft allereerst betrekking op de boekjaren 2021 en 2022 van de handelsonderneming, die werden verantwoord in de periode waarin verzoeker werkzaam was voor de handelsonderneming (juli 2022 tot juni 2023). Het vermoeden van een misstand heeft echter ook betrekking op de periode vóór 2021. Om te kunnen beoordelen of inderdaad sprake is van een dergelijk structureel karakter, betreft de afdeling Onderzoek ook het boekjaar 2020 (en de verantwoording daarover in 2021) in het onderzoek. De onderzoeksperiode van het misstandonderzoek beslaat daarmee hoofdzakelijk de periode 2020 tot en met 2023. Aangezien zich ook na het

vertrek van verzoeker nog enkele relevante ontwikkelingen voordeden die verband houden met de vermoede misstand, besteedt de afdeling Onderzoek ook – beperkt – aandacht aan de periode 2024-2025.

### **Onderzoekperiode bejegeningsonderzoek**

Zoals nader wordt toegelicht in hoofdstuk 3, maakte verzoeker zijn zorgen ten aanzien van de financiële bedrijfsvoering en verslaglegging van de handelsonderneming op verschillende momenten intern kenbaar. Hij deed dit in ieder geval met zijn brief aan de RvC van 22 mei 2023. De gestelde benadelingshandelingen vonden voornamelijk plaats in de periode juni tot en met november 2023. Om te kunnen beoordelen in hoeverre deze benadelingshandelingen het gevolg waren van een melding in de zin van de Wbk, betreft de afdeling Onderzoek in het bejegeningsonderzoek de gehele periode waarin verzoeker verbonden was aan de handelsonderneming. De onderzoekperiode van het bejegeningsonderzoek beslaat daarmee de periode juli 2022 tot en met januari 2024.

## **1.5 AANPAK ONDERZOEK**

### **1.5.1 DOCUMENTENSTUDIE**

De afdeling Onderzoek voerde een documentstudie uit. Verzoeker, de handelsonderneming en getuigen<sup>3</sup> leverden daarvoor documenten aan. De documentatie betrof onder meer (concept)jaarrekeningen, correspondentie tussen de handelsonderneming en de (voormalig en huidig) controlerend accountants, notulen van RvC-vergaderingen en stukken van gerechtelijke procedures.

De afdeling Onderzoek nam kennis van de documenten en beoordeelde welke stukken relevant waren voor het beantwoorden van de onderzoeksvragen.

### **1.5.2 INTERVIEWS**

In het kader van het onderzoek nam de afdeling Onderzoek interviews onder ede af met de volgende (voormalige) medewerkers van de handelsonderneming. Deze getuigen bekleedden (in ieder geval gedurende de onderzoeksperiode) de volgende functies binnen de handelsonderneming:

- directeur grootaandeelhouder (hierna: dga);
- (voormalig) financieel directeur (verzoeker);
- commercieel directeur;
- hoofd financiën;
- HR-medewerker.

Daarnaast nam de afdeling Onderzoek interviews onder ede af met een aantal anderszins aan de handelsonderneming verbonden personen. Deze getuigen waren (in ieder geval gedurende de onderzoeksperiode) in de volgende hoedanigheid verbonden aan de handelsonderneming:

- voorzitter RvC;
- voormalig controlerend accountant;
- huidig controlerend accountant.

Van de interviews stelde de afdeling Onderzoek verslagen op, waarna de geïnterviewde personen de gelegenheid kregen daarop te reageren.

---

<sup>3</sup> Zie subparagraaf 1.5.2.

### 1.5.3

#### WERKGEVERSCHAP

Zoals nader wordt toegelicht in hoofdstuk 2, heeft de handelsonderneming een groepsstructuur. Het betreft een holding met een aantal dochterondernemingen. Verzoeker was formeel in dienst bij één van de dochterondernemingen, maar opereerde in de praktijk op het niveau van de hele groep. Om die reden merkte de afdeling Onderzoek de holding vanaf de start van het onderzoek aan als werkgever in de zin van de Wbk. Tijdens de looptijd van het onderzoek verkocht de holding de aandelen van twee van haar dochterondernemingen, waaronder die van de dochteronderneming waarbij verzoeker formeel in dienst was. Aangezien de afdeling Onderzoek de holding aanmerkte als werkgever in de zin van de Wbk, had deze verkoop geen wezenlijke gevolgen voor het onderzoek: de holding bleef immers gelden als aanspreekpunt voor zowel informatieverzoeken als hoor- en wederhoorprocedures. De afdeling Onderzoek stemde dit af met zowel de holding als de nieuwe eigenaar van de dochteronderneming waarbij verzoeker formeel in dienst was.

### 1.6

#### LEESWIJZER

In hoofdstuk 2 beschrijft de afdeling Onderzoek de feiten die zij relevant achtte voor de beantwoording van de onderzoeksvragen. In paragraaf 2.1 gaat de afdeling Onderzoek eerst in op de achtergrond van de handelsonderneming. Daarbij besteedt de afdeling Onderzoek aandacht aan de structuur en cultuur van de handelsonderneming en, voor zover relevant, aan interne regelgeving. Paragraaf 2.2 heeft betrekking op de vermoede misstand die aan het misstand- en bejegeningsonderzoek ten grondslag ligt. Die paragraaf bevat eerst een algemene beschrijving van de vermoede misstand, waarna een nadere toelichting volgt op een aantal specifieke aspecten ervan. Paragraaf 2.3 heeft betrekking op de wijze waarop de handelsonderneming verzoeker bejegende. Hierin beschrijft de afdeling Onderzoek de periode die voorafging aan 22 mei 2023 (de datum waarop verzoeker zijn zorgen per brief uitte tegenover de RvC) en de periode die daarop volgde. Daarbij gaat de afdeling Onderzoek ook in op het arbeidsconflict tussen verzoeker en de handelsonderneming en de ontslagprocedure die daarop volgde.

Hoofdstuk 3 betreft een analyse op basis van de feiten als beschreven in hoofdstuk 2. In paragraaf 3.1 beantwoordt de afdeling Onderzoek de deelvragen die zij opstelde in het kader van het misstandonderzoek. In paragraaf 3.2 beantwoordt de afdeling Onderzoek de deelvragen die zij opstelde in het kader van het bejegeningsonderzoek.

Hoofdstuk 4 bevat een korte beschrijving van de conclusies die de afdeling Onderzoek trok op basis van haar analyse. Hierin beantwoordt de afdeling Onderzoek de centrale vragen van zowel het misstand- als het bejegeningsonderzoek.

In het rapport duidt de afdeling Onderzoek de betrokken personen aan met de titel van hun (voormalige) functie bij de handelsonderneming.

## 2. FEITENRELAAS

### 2.1 ACHTERGROND VAN DE ORGANISATIE

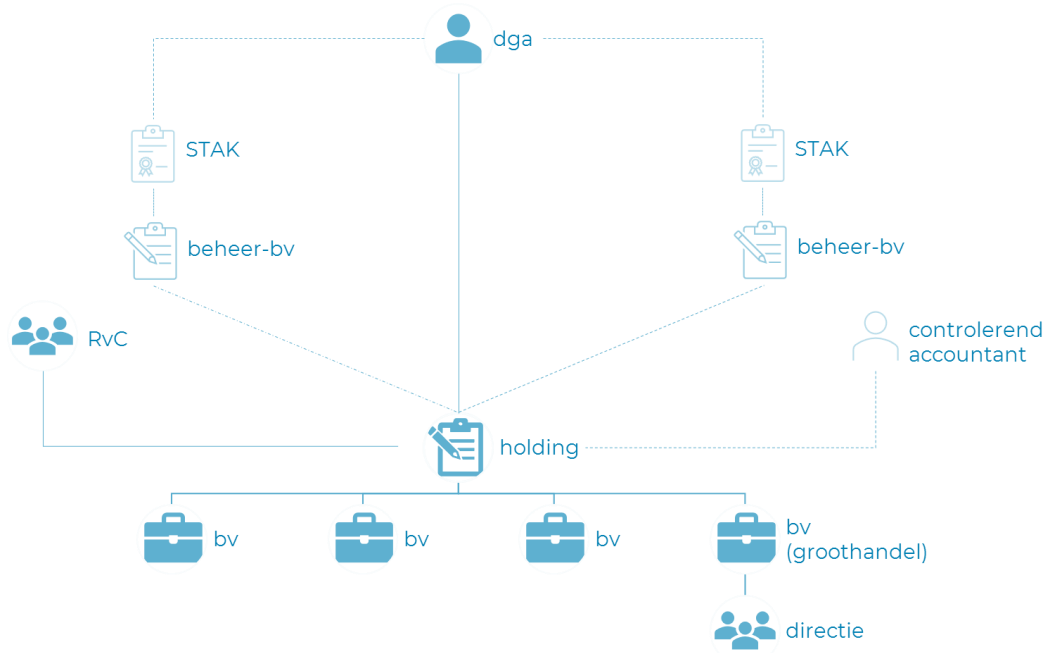
#### 2.1.1 ORGANISATIESTRUCTUUR

De handelsonderneming is een bedrijf dat elektrotechnische producten en systemen levert. In de periode waarin verzoeker werkzaam was bij de handelsonderneming had zij gemiddeld ongeveer 130 medewerkers. De jaarlijkse omzet was gemiddeld ongeveer 125 miljoen euro. Vanwege deze omvang was de handelsonderneming wettelijk verplicht haar jaarrekening(en) jaarlijks te laten controleren door een controlerend accountant.

De handelsonderneming heeft een groepsstructuur. In de periode 2020-2023 bestond de handelsonderneming uit een holding (hierna: de holding) en vier dochterondernemingen, waarvan de grootste een elektrotechnische groothandel betrof (hierna: de groothandel). De aandelen in de holding waren in handen van twee beheer-bv's en gecertificeerd via twee stichting administratiekantoren (hierna: STAK's).

De dga van de handelsonderneming was niet alleen bestuurder van de holding, maar ook van de beheer-bv's en de STAK's. Tot januari 2023 (en opnieuw vanaf mei-juni 2024) was de dga tevens algemeen directeur van de handelsonderneming. De handelsonderneming kende in de periode 2020-2023 een RvC die bestond uit twee leden, onder wie één voorzitter.

Het directieteam bestond naast een algemeen directeur, uit een financieel directeur (vanaf juli 2022 was dit verzoeker), een operationeel directeur en een commercieel directeur. De leden van het directieteam waren formeel in dienst bij de groothandel. In de praktijk waren zij echter verantwoordelijk op het niveau van de gehele handelsonderneming. Hetzelfde gold voor (bijvoorbeeld) de HR-medewerker en het hoofd financiën.



Figuur 1: Organogram handelsonderneming

## 2.1.2 **BEDRIJFSCULTUUR**

De handelsonderneming is een derde generatie familiebedrijf. Getuigen beschrijven de cultuur van de handelsonderneming als informeel, waarbinnen de dga, in ieder geval gedurende de onderzoeksperiode, een nadrukkelijke rol innam. Ook geven meerdere getuigen aan dat werknemers vrijheid kregen om hun rol op een eigen manier vorm te geven. Bovendien was volgens getuigen sprake van veel (decennia-)lange dienstverbanden binnen de handelsonderneming.

## 2.1.3 **INTERNE REGELGEVING**

De handelsonderneming kende verschillende interne regels, procedures en voorschriften. Hieronder volgt een korte beschrijving van deze procedures voor zover relevant in het kader van dit onderzoek.

### **Meldregeling klokkenluiders**

De handelsonderneming heeft een 'Meldregeling Klokkenluiders' waarin is beschreven op welke manier een werknemer van de handelsonderneming (of van een andere organisatie) intern of extern een melding kan doen van een vermoeden van een onregelmatigheid, misstand of inbreuk op het Unierecht binnen de handelsonderneming. Daarnaast beschrijft de regeling onder welke voorwaarden en op welke manier de handelsonderneming een melder van een dergelijk vermoeden (en andere betrokkenen) dient te beschermen tegen benadeling. Ook is beschreven op welke manier de handelsonderneming opvolging dient te geven aan een melding.

De hierboven beschreven meldregeling trad in werking op 15 september 2023. Vóór september 2023 beschikte de handelsonderneming niet over een interne meldregeling.

### **Gedrags- en integriteitscode**

De handelsonderneming heeft ook een 'Gedrags- en integriteitscode' (hierna: de gedragscode). In de gedragscode staat wat de handelsonderneming verstaat onder (on)gewenste omgangsvormen. De gedragscode bevat daarnaast een beschrijving van de informele en formele procedures die gevolgd kunnen worden als iemand een klacht indient ten aanzien van ongewenste omgangsvormen. Zo kan een melder van ongewenst gedrag terecht bij een leidinggevende of de (externe) vertrouwenspersoon. Ook blijkt uit de gedragscode dat de handelsonderneming een onafhankelijke klachtencommissie heeft aangewezen.

De gedragscode is ongedateerd. Het is niet bekend of deze gedragscode al in werking was op het moment dat verzoeker werkzaam was voor de handelsonderneming.

## 2.2 **HET VERMOEDEN VAN EEN MISSTAND**

De vermoede misstand waar het misstandonderzoek zich op richt, heeft in de kern betrekking op de financiële bedrijfsvoering en verslaglegging van de handelsonderneming. In het bijzonder gaat het daarbij (in ieder geval) om de volgende zaken:

- Bij de (geconsolideerde) jaarrekening van 2021 (en voorgaande jaren) zou een onjuiste grondslag voor voorraadwaardering zijn gehanteerd.
- Er zou sprake zijn van structurele betalingen (in totaal circa 95.000 euro per jaar) aan de moeder en kinderen van de dga, zonder dat zij daar tegenprestaties (zoals werkzaamheden voor de handelsonderneming) voor leverden. Ook zou een kennis van de operationeel directeur van de handelsonderneming mogelijk op oneigenlijke wijze (in natura) zijn betaald.

- De handelsonderneming zou 'in nota-orders' (bestellingen van nog niet-voorradijge producten) aan klanten factureren. Dit zou gebeuren met het oog op verkrijging van verkoopbonussen van leveranciers over het betreffende jaar.

Om een beeld te geven van de financiële bedrijfsvoering en verslaglegging van de handelsonderneming, volgt in subparagraaf 2.2.1 eerst een beschrijving van een aantal relevante ontwikkelingen en gebeurtenissen die zich voordeden bij de handelsonderneming in dit verband. In subparagrafen 2.2.2 tot en met 2.2.4 volgt een beschrijving van de drie hierboven genoemde specifiekere aspecten van de vermoede misstand.

## 2.2.1 FINANCIËLE BEDRIJFSVOERING EN VERSLAGLEGGING

### **Financiële bedrijfsvoering en verslaglegging tot en met 2021**

In 1995 nam de dga de eigendom van de handelsonderneming over van zijn vader. Vanaf dat moment vervulde de dga de functie van bestuurder en algemeen directeur van de handelsonderneming. Uit verklaringen van getuigen komt het beeld naar voren dat de handelsonderneming onder leiding van de dga tot en met 2021 een goede financiële gezondheid had (afgezien van een korte periode van bijzonder beheer door haar bank tijdens de kredietcrisis aan het eind van de jaren '00). De jaarrekeningen van de handelsonderneming werden tot en met het jaar 2021 steeds voorzien van een goedkeurende verklaring van de controlerend accountant.

### **Automatisering**

Automatisering was evenwel al lange tijd een punt van zorg voor de handelsonderneming. De systemen van de handelsonderneming functioneerden volgens getuigen gebrekkig, ook vóór 2021. Volgens getuigen was de oorzaak hiervan dat de handelsonderneming te lang niet had geïnvesteerd in automatisering. Zo dateerden enkele servers nog uit 2014. Dit leverde een risico op voor de juistheid van de financiële administratie en daardoor ook voor de financiële sturing van de handelsonderneming. Begin 2022 stelde de dga zijn broer – die veel ervaring had met ICT-processen – aan als operationeel directeur en gaf hij hem de opdracht om de automatisering op orde te brengen.

### **Vertrek voorganger verzoeker**

Verschillende getuigen merken op dat de periode 2021-2022 een omslagpunt was voor de financiële gezondheid van de handelsonderneming. De omzet daalde, de kosten stegen en het bedrijfsresultaat werd negatief. Dit had om te beginnen te maken met maatschappelijke ontwikkelingen: de uitbraak van de coronapandemie en de oorlog in Oekraïne. Daarnaast leidde een voorval in het directieteam tot instabiliteit. In december 2021 ontstond namelijk een arbeidsconflict tussen de dga en de toenmalig financieel directeur (hierna: de voorganger van verzoeker). De voorganger van verzoeker was op dat moment al ruim 24 jaar in dienst en was bovendien medeaandeelhouder van de handelsonderneming. Dit arbeidsconflict leidde in december 2021 tot een abrupt vertrek van de voorganger van verzoeker zonder overdracht van zijn werkzaamheden. Dit was in het bijzonder problematisch omdat, zo verklaren getuigen, collega's van de voorganger van verzoeker nauwelijks inzicht hadden in de informatie die ten grondslag lag aan de door hem opgestelde financiële rapportages. Oftewel, de handelsonderneming was voor wat betreft de financiële bedrijfsvoering grotendeels afhankelijk van de kennis van de voorganger van verzoeker, die met zijn vertrek verloren was gegaan. Er was op dat moment bovendien geen zicht op een opvolgende financieel directeur.

### **Periode zonder financieel directeur**

Na het abrupte vertrek van de voorganger van verzoeker, opereerde de handelsonderneming de eerste zes maanden van 2022 zonder financieel directeur. In die periode nam het hoofd financiën, voor zover mogelijk, een deel van de taken en verantwoordelijkheden van de financieel directeur op zich. De controlerend accountant van de handelsonderneming ondersteunde hem daarbij.<sup>4</sup> Het bleek echter een grote uitdaging voor de handelsonderneming om de financiële administratie weer op orde te krijgen. De financiële rapportages van de voorganger van verzoeker waren weliswaar beschikbaar, maar dit gold niet voor de onderliggende (Excel-)bestanden. Daardoor was het bijvoorbeeld moeilijk te achterhalen welke grootboekrekeningen bij de verschillende regels (transacties) van de rapportages hoorden. De eerder beschreven gebrekkige staat van de systemen van de handelsonderneming vergrootte deze problematiek. Daar kwam bij dat het op orde brengen van de automatisering investeringen vereiste die zorgden voor (extra) financiële druk op de organisatie.

### **Rol controlerend accountant**

Van 2001 tot en met 2021 werden de jaarrekeningen van de handelsonderneming steeds gecontroleerd door dezelfde controlerend accountant (hierna: de voormalig controlerend accountant). Deze besloot eind 2021 om, na de controle van de jaarrekening van dat jaar, terug te treden als controlerend accountant van de handelsonderneming. Na de controle en publicatie van de jaarrekening van 2021 (die plaatsvond op 25 augustus 2022) droeg hij deze rol over aan een kantoorgenoot (hierna: de huidig controlerend accountant).

In de loop der jaren hadden de dga en de voormalig controlerend accountant een vertrouwensband opgebouwd met elkaar. Bovendien had de voormalig controlerend accountant door zijn ervaring bij de handelsonderneming veel kennis vergaard over de organisatie. Uit verschillende getuigenverklaringen komt het beeld naar voren dat de voormalig controlerend accountant om die reden, naast zijn controlerende functie, ook de rol vervulde van adviseur voor de handelsonderneming. Illustratief hiervoor is de (hiervoor beschreven) ondersteuning die de voormalig controlerend accountant bood aan het hoofd financiën, na het vertrek van de voorganger van verzoeker, bij het op orde krijgen van de financiële administratie. Een ander voorbeeld is dat de voormalig controlerend accountant naast de dga aanwezig was bij het sollicitatiegesprek van verzoeker. Ook na zijn terugtreden als controlerend accountant, bleef de voormalig controlerend accountant verbonden aan de handelsonderneming als adviseur.

### **Kredietfaciliteit bij de bank**

In de zomer van 2022 sloot de handelsonderneming een overeenkomst met de bank om haar kredietfaciliteit te verruimen.<sup>5</sup> Eén van de voorwaarden voor de verstrekking van deze verruimde kredietfaciliteit was dat de handelsonderneming in 2022 minimaal 1 miljoen euro (bruto) winst behaalde. Getuigen verklaren dat deze kredietfaciliteit de handelsonderneming enerzijds ruimte bood om investeringen te doen en financiële tegenslagen op te vangen, maar anderzijds juist de druk op de organisatie verhoogde.

### **Start verzoeker als financieel directeur**

In de beschreven problematische omstandigheden waarin de handelsonderneming vanaf de eerste helft van 2022 verkeerde, achtte de dga het noodzakelijk om een

---

<sup>4</sup> Zoals wordt beschreven in de volgende alinea, verwijst de afdeling Onderzoek in het hiernavolgende steeds naar deze controlerend accountant als de *voormalig* controlerend accountant, aangezien hij zijn functie in september 2022 overdroeg aan een kantoorgenoot (de *huidig* controlerend accountant).

<sup>5</sup> Een kredietfaciliteit is een financieel instrument waarmee bedrijven tijdelijke financiële tekorten op kunnen vangen.

'zwaargewicht' aan te trekken als nieuwe financieel directeur. Verzoeker voldeed aan dat profiel volgens de handelsonderneming. Per 1 juli 2022 startte verzoeker als nieuwe financieel directeur. Op dat moment was de financiële administratie nog niet op orde. De informatie die verzoeker nodig had om een goed beeld te krijgen van de financiële gezondheid van de handelsonderneming was (gefragmenteerd) verspreid binnen het bedrijf.

Verzoeker nam vanaf zijn aanstelling direct een kritische houding aan. Zo merkte hij in augustus 2022 al op dat de wijze waarop de handelsonderneming haar voorraad waardeerde niet in lijn was met wet- en regelgeving. Tegen het eind van 2022 had verzoeker meer grip op de financiële administratie. Hij waarschuwde vervolgens direct voor een afnemende financiële gezondheid van de handelsonderneming. Tijdens een vergadering in december 2022 met de directie en de RvC van de handelsonderneming wees verzoeker erop dat de handelsonderneming in 2023 'verschillende serieuze klappen moest opvangen', zo volgt uit de notulen van die vergadering. Ook later in het jaar gaf verzoeker verschillende waarschuwingen ten aanzien van de financiële gezondheid van de handelsonderneming.

### **Nieuwe algemeen directeur**

Per 1 januari 2023 droeg de dga zijn rol van algemeen directeur over aan een opvolger. Zijn opvolger was tot dan toe aan de handelsonderneming verbonden als commercieel directeur van één van de dochterondernemingen. De dga bleef aangesteld als bestuurder van de handelsonderneming. In die rol behield hij nauwe betrokkenheid bij de handelsonderneming. Overigens nam de dga de rol van algemeen directeur vanaf mei-juni 2024 weer op zich toen de nieuwe algemeen directeur uitviel wegens ziekte.

### **Start controle jaarrekening 2022**

In maart 2023 spraken de huidig controlerend accountant en verzoeker elkaar voor het eerst over de informatie die de handelsonderneming moest opleveren in het kader van de controle van de jaarrekening van 2022. In de weken daarop volgde een e-mailwisseling tussen (de assistent van) de huidig controlerend accountant en verzoeker. De huidig controlerend accountant had een uitgebreide set vragen bij de door de handelsonderneming opgeleverde cijfers, onder meer ten aanzien van de waardering van de voorraad. De vragen hadden ook betrekking op een aantal zogeheten 'memoriaalboekingen'. Dit zijn handmatige incidentele (correctie)boekingen in de boekhouding die gebruikelijk zijn bij het opstellen en afronden van de jaarrekening van een onderneming. Ter illustratie volgen hieronder twee voorbeelden van kwesties waarover de huidig controlerend accountant vragen stelde:

- De waarde van de voorraad van de groothandel was via een memoriaalboeking verhoogd met een bedrag van ruim 293.000 euro. Aangezien een onderbouwing bij deze verhoging ontbrak, verzocht de huidig controlerend accountant verzoeker om een toelichting. In reactie daarop merkte verzoeker op 9 juni 2023 op dat hij, na intern overleg, concludeerde dat deze memoriaalboeking niet gegrond was en teruggedraaid diende te worden.
- De huidig controlerend accountant vroeg verzoeker om toe te lichten hoe de voorziening voor incurante voorraden van de groothandel was berekend.<sup>6</sup> Tegenover de afdeling Onderzoek verklaarde de huidig controlerend accountant dat verzoeker de gevraagde toelichting weliswaar aanleverde, maar dat hij desondanks de indruk had dat de voorziening te laag was.

---

<sup>6</sup> Een voorziening voor incurante voorraden zorgt ervoor dat bij de waardering van de voorraad rekening gehouden wordt met voorraad die gedurende het boekjaar in waarde is gedaald, bijvoorbeeld door veroudering.

De huidig controlerend accountant heeft deze laatste vraag, evenals een groot deel van zijn overige vragen, niet met verzoeker kunnen bespreken. In dezelfde periode ontstond namelijk een arbeidsconflict tussen verzoeker en de handelsonderneming dat leidde tot een abrupt vertrek van verzoeker.<sup>7</sup>

Het opstellen van de jaarrekening 2022 liep vertraging op, mede door de openstaande vragen van de huidig controlerend accountant. Dit leidde tot ergernis bij de RvC, zo blijkt onder meer uit de notulen van de vergadering van de RvC van 21 april 2023. De RvC had namelijk de wens uitgesproken om in april 2023 de jaarrekening van 2022 te bespreken.

### **Brief verzoeker aan RvC**

Op 22 mei 2023 stuurde verzoeker een brief aan de RvC met als onderwerp 'Ernstige zorgen over leiderschap [dga]'. De zorgen die verzoeker uitte, hadden in de kern betrekking op de (financiële) bedrijfsvoering en administratie van de handelsonderneming, waarbij het zwaartepunt lag op het handelen van de dga.<sup>8</sup>

### **Notitie voorraadwaardering**

Verzoeker stelde op 6 juni 2023 een notitie op over de voorraadwaardering van de handelsonderneming. Hij deelde deze notitie met de huidig en de voormalig controlerend accountant, de dga en de rest van het directieteam. In deze notitie gaf verzoeker een uiteenzetting van de kwestie die hij in augustus 2022 ook al had aangekaart, namelijk dat de wijze waarop de handelsonderneming voorraden waardeerde, niet in lijn was met wet- en regelgeving.<sup>9</sup> Verzoeker stelde voor om in overleg met de huidig controlerend accountant de wijze van waardering met ingang van 31 december 2023 aan te passen. De huidig controlerend accountant verklaarde tegenover de afdeling Onderzoek dat ook hij tot de conclusie kwam dat de wijze waarop de handelsonderneming haar voorraad waardeerde niet in lijn was met wet- en regelgeving. Waar verzoeker voorstelde om de waarderingssystematiek vanaf 31 december 2023 conform wet- en regelgeving in te richten, was de huidig controlerend accountant echter stellig in zijn visie dat de handelsonderneming dit al bij het opleveren van de cijfers over 2022 moest doen.

### **Arbeidsconflict**

In juni 2023, terwijl de gesprekken tussen de handelsonderneming en de huidig controlerend accountant over de cijfers voor de jaarrekening van 2022 nog liepen, ontstond een arbeidsconflict tussen verzoeker en de handelsonderneming. Eind juni 2023 meldde verzoeker zich ziek. Kort daarna stelde de handelsonderneming verzoeker vrij van werkzaamheden. Vanaf dat moment had verzoeker geen toegang meer tot de systemen van de handelsonderneming. Op verzoek van de handelsonderneming ontbond de kantonrechter de arbeidsovereenkomst van verzoeker met ingang van 1 januari 2024. Verzoeker ging hiertegen in beroep. Het gerechtshof oordeelde op 23 juli 2024 dat de kantonrechter de arbeidsovereenkomst tussen partijen ten onrechte had ontbonden. Het gerechtshof veroordeelde de handelsonderneming tot betaling van een billijke vergoeding in plaats van herstel van de arbeidsovereenkomst.<sup>10</sup>

### **Consultancy**

Na het vertrek van verzoeker, opereerde de handelsonderneming opnieuw (net als in de eerste helft van 2022) zonder financieel directeur. Getuigen verklaren dat de rest van het

---

<sup>7</sup> Een nadere toelichting volgt later in deze subparagraaf onder het onderdeel 'Arbeidsconflict'.

<sup>8</sup> Een nadere toelichting bij deze brief is opgenomen in subparagraaf 2.3.2.

<sup>9</sup> Een meer uitgebreide beschrijving van deze notitie is opgenomen in subparagraaf 2.2.2.

<sup>10</sup> Een meer uitgebreide beschrijving van het arbeidsconflict is opgenomen in subparagraaf 2.3.4 en subparagraaf 2.3.5.

directieteam onvoldoende kennis had van financiën om het vertrek van verzoeker op te vangen: *“er was geen financieel kompas”*. Bovendien was de automatisering in de zomer van 2023 nog niet op het gewenste niveau. Ook dat kwam de situatie niet ten goede. In het najaar van 2023 constateerde de handelsonderneming bovendien dat het negatief resultaat van 2022 groter was dan zij aanvankelijk had verwacht. Op advies van de RvC schakelde de handelsonderneming de hulp in van een consultancybureau. In eerste instantie kreeg het consultancybureau de opdracht om inzichtelijk te maken hoe de handelsonderneming er (financieel) voor stond en welke mogelijkheden er waren voor verbetering. Het consultancybureau constateerde – net als verzoeker en de huidige controlerend accountant – dat de wijze waarop de handelsonderneming haar voorraad waardeerde niet juist was. Het consultancybureau zag ook andere aandachtspunten. Zo ontbrak volgens het consultancybureau beleid met betrekking tot het beoordelen van incurante voorraden. Hierdoor moest de handelsonderneming tijdens de jaarlijkse controle een algemene beoordeling uitvoeren om tot de noodzakelijke afboeking te komen. Het consultancybureau vermoedde dat de handelsonderneming een hogere voorziening voor incurante voorraad had moeten opnemen in de jaarrekening. Begin 2024 kreeg het consultancybureau een nieuwe opdracht van de handelsonderneming. Ditmaal was het onderzoek gericht op de levensvatbaarheid van de handelsonderneming. Dit tweede project van het consultancybureau leidde uiteindelijk tot de beslissing om een aantal dochterondernemingen van de holding te verkopen.<sup>11</sup>

### **Controle jaarrekeningen 2022 en 2023**

Toen het arbeidsconflict tussen verzoeker en de handelsonderneming ontstond, had de handelsonderneming nog niet alle informatie aangeleverd waar de huidige controlerend accountant om had gevraagd in het kader van de controle van de jaarrekening van 2022. In de zomer en het najaar van 2023 deed de huidige controlerend accountant hierover meermaals navraag bij de directie van de handelsonderneming. Gezien de situatie waarin de handelsonderneming verkeerde, lagen hun prioriteiten echter elders, zo verklaren verschillende getuigen: *“men was vooral bezig het hoofd boven water te houden”*. De vragen van de huidige controlerend accountant bleven tot op heden dan ook openstaan.

Op 25 september 2023 stuurde de voormalig controlerend accountant, in zijn rol van adviseur van de handelsonderneming, een e-mail aan de dga en de nieuwe algemeen directeur. Aan deze e-mail had hij de geconsolideerde conceptjaarrekening van 2022 van de handelsonderneming gehecht. Uit deze e-mail valt niet op te maken hoe de rol van de voormalig controlerend accountant zich in dit verband verhiel tot de communicatie door de huidige controlerend accountant – zoals aangegeven de kantoorgenoot van de voormalig controlerend accountant – over de jaarrekening van 2022. De voormalig controlerend accountant gaf in zijn e-mail van 25 september 2023 aan dat er nog steeds twijfel bestond over een grote post in de conceptjaarrekening, namelijk de waarde van de voorraad. Ten aanzien van een aanzienlijk deel van deze post (ruim 500.000 euro) was niet duidelijk of dit nog (gedeeltelijk) afgetrokken moest worden van het bedrag zoals vermeld in de conceptjaarrekening.

Dit alles leidde ertoe dat de huidige controlerend accountant de controle van de jaarrekening van 2022 niet afrondde (stand van zaken per februari 2026). Op 22 december 2023 deponeerde de handelsonderneming haar (voorlopige) geconsolideerde jaarrekening dan ook zonder verklaring van de huidige controlerend accountant. De voorlopige jaarrekening is wel voorzien van een handtekening van de directie en van de RvC.

---

<sup>11</sup> Een nadere toelichting volgt later in deze subparagraaf onder het onderdeel ‘Verkoop dochterondernemingen’.

Op 16 december 2024 deponeerde de handelsonderneming ook haar (voorlopige) geconsolideerde jaarrekening van 2023. Voor zover bekend bij de afdeling Onderzoek gaf de handelsonderneming (nog) geen opdracht tot een accountantscontrole van die jaarrekening. Uit getuigenverklaringen maakt de afdeling Onderzoek op dat het niet in de lijn der verwachting ligt dat de jaarrekeningen in de toekomst nog wel van een goedkeurende verklaring worden voorzien.

#### **Verkoop dochterondernemingen**

In het voorjaar van 2025 verkocht de holding de aandelen van twee van haar dochterondernemingen, waaronder die van de groothandel.

## **2.2.2**

### **ONJUISTE GRONDSLAG VOORRAADWAARDERING**

#### **Achtergrond**

Voor handelsondernemingen is voorraad doorgaans een belangrijke balanspost in de jaarrekening. De voorraad handelsgoederen kan voor handelsondernemingen namelijk een omvangrijk deel zijn van het balanstotaal. Een wijziging van de grondslag voor de waardering van de voorraad kan daarom invloed hebben op de resultaten en het eigen vermogen van een onderneming. In Europese en nationale wet- en regelgeving zijn regels vastgelegd voor de wijze waarop (handels)ondernemingen hun voorraden dienen te waarderen. Voor de meeste handelsondernemingen geldt dat zij de producten in hun voorraad dienen te waarderen tegen dezelfde prijs als die waarvoor zij de producten hebben ingekocht: de historische kostprijs. Onder bepaalde omstandigheden mag een bedrijf kiezen voor een andere grondslag voor de voorraadwaardering. Zo kan een melkveehouderij haar voorraad melk waarderen tegen de marktprijs van melk van dat moment, oftewel de actuele waarde.

#### **Voorraadwaardering handelsonderneming in 2021 en eerder**

De jaarrekeningen van de handelsonderneming van 2021 en voorgaande jaren vermeldden bij de beschrijving van de grondslag van de voorraadwaardering het volgende:

*“Vorraden handelsgoederen worden gewaardeerd tegen actuele inkoopwaarde of lagere netto-opbrengstwaarde. Deze lagere netto-opbrengstwaarde wordt bepaald door beoordeling van de individuele voorraden.”*

Vershillende getuigen legden aan de hand van een (fictief) voorbeeld uit hoe de waardering van de voorraad in de praktijk verliep bij de handelsonderneming. Ten behoeve van dit feitenrelaas, simplificeerde de afdeling Onderzoek dit fictieve voorbeeld als volgt: als de handelsonderneming in december 2021 50 kabelhaspels in voorraad had waarvan er 10 in 2019 waren ingekocht voor 20 euro, 20 in 2020 voor 30 euro, en 20 in 2021 voor 40 euro, dan werden alle 50 kabelhaspels ten behoeve van de jaarrekening van 2021 gewaardeerd op 40 euro. De voorraad kabelhaspels zou in dit fictieve en gesimplificeerde voorbeeld dus zijn gewaardeerd op  $50 \times 40 \text{ euro} = 2.000 \text{ euro}$ .

Desgevraagd verklaren getuigen dat de handelsonderneming haar voorraad op deze manier waardeerde omdat het (verouderde) IT-systeem niet in staat was om de verschillende prijzen op de verschillende inkoopmomenten te registreren en bij te houden. Voor de waarde van alle verschillende soorten artikelen die de handelsonderneming in voorraad had – dit betroffen er ongeveer 270.000 – gold dat deze als geheel bij elke nieuwe inkoop werd bijgesteld op basis van de meest recente inkoopwaarde. De handelsonderneming hield de waarde van haar voorraad daarmee bij op basis van de actuele (inkoop)waarde van de verschillende producten.

### **Bezwaar verzoeker tegen grondslag voorraadwaardering**

Toen verzoeker vlak na zijn aanstelling vernam dat de handelsonderneming haar voorraad op de hiervoor beschreven wijze waardeerde, was hij kritisch. Hij stelde dat de handelsonderneming de producten in haar voorraad volgens wet- en regelgeving diende te waarderen tegen de historische kostprijs. Ter illustratie: in het hierboven gegeven fictieve en gesimplificeerde voorbeeld, zou de handelsonderneming de voorraad kabelhaspels volgens verzoeker gewaardeerd moeten hebben op  $10 \times 20 \text{ euro} + 20 \times 30 \text{ euro} + 20 \times 40 \text{ euro} = 1.600 \text{ euro}$ . Volgens verzoeker moest de handelsonderneming haar systeem zodanig op orde hebben dat dit mogelijk was.

Verzoeker bracht dit punt voor het eerst onder de aandacht op 17 augustus 2022. Per e-mail wees hij de voormalig controlerend accountant<sup>12</sup> en de dga erop dat deze wijze van voorraadwaardering niet in lijn was met wet- en regelgeving. Bovendien kon dit de resultaten van de handelsonderneming beïnvloeden, zo stelde verzoeker. Tijdens een vergadering op 25 augustus 2022 wees verzoeker ook zijn (andere) collega's van het directieteam en de RvC hierop. Tijdens die vergadering gaf verzoeker aan dat dit onderwerp 'goed onder de loep genomen moest worden', zo blijkt uit de notulen.

### **Notitie voorraadwaardering**

Als vermeld in subparagraaf 2.2.1, stelde verzoeker op 6 juni 2023 een notitie op over voorraadwaardering. Dit deed hij in het kader van de oplevering van de cijfers over 2022. In deze notitie gaf verzoeker een uitgebreid overzicht van de geldende wet- en regelgeving over voorraadwaardering, waaruit volgt dat bedrijven zoals de handelsonderneming hun voorraden sinds 2016 dienen te waarderen tegen historische kostprijs. Vervolgens zette verzoeker uiteen op welke manier de handelsonderneming haar voorraad al jaren waardeerde, namelijk tegen actuele waarde. Verzoeker lichtte toe dat het gevolg hiervan was dat iedere prijswijziging mogelijk zorgde voor een onterechte herwaardering van de voorraad. Zijn conclusie luidde dat deze werkwijze alleen was toegestaan voor agrarische bedrijven,<sup>13</sup> en dus niet voor de handelsonderneming. De suggestie van verzoeker was om, in overleg met de huidig controlerend accountant, de wijze van voorraadwaardering met ingang van 31 december 2023 in overeenstemming te brengen met de geldende wet- en regelgeving.

Tegenover de afdeling Onderzoek lichtte verzoeker nader toe dat de wijze waarop de handelsonderneming haar voorraden waardeerde, ruimte bood voor manipulatie. Door producten in de voorraad te waarderen tegen een hogere prijs dan waarvoor deze waren ingekocht, maakte de handelsonderneming immers winst op de desbetreffende producten zonder deze te verkopen. In vaktermen: 'ongerealiseerde winsten' werden verantwoord als 'gerealiseerde winsten'.

### **Beperkingen risico**

Verschillende getuigen bevestigen dat de wijze waarop de handelsonderneming haar voorraad waardeerde in strijd was met wet- en regelgeving. Daarbij wijzen zij er evenwel op dat het risico dat dit leidde tot substantiële afwijkingen in de cijfers tot en met 2021, beperkt was. Dat had volgens hen verschillende redenen. In het hiernavolgende wordt dit nader toegelicht.

### *Aparte grootboekrekening*

De voormalig controlerend accountant bevestigde tegenover de afdeling Onderzoek dat het systeem van de handelsonderneming niet in staat was verschillende inkooprijzen te

---

<sup>12</sup> Deze was op dat moment nog aan de handelsonderneming verbonden als controlerend accountant.

<sup>13</sup> Zie ook het eerder in deze subparagraaf (onder het onderdeel 'Achtergrond') aangehaalde voorbeeld van de melkveehouderij die haar voorraad melk mag waarderen tegen de marktprijs van melk van dat moment.

registreren voor verschillende inkoopmomenten. Die verschillen in inkooprijzen kwamen volgens de voormalig controlerend accountant echter wel terecht op een aparte grootboekrekening. Op die manier kon hij controleren of 'er geen ongerealiseerde prijsstijgingen of herwaarderingen in het resultaat terecht kwamen'.

#### *Geen substantiële prijsstijgingen*

Vershillende getuigen merken op dat tot en met 2021 nog geen sprake was van de substantiële prijsstijgingen waar men vanaf 2022 mee te maken kreeg als gevolg van het uitbreken van de coronapandemie en de oorlog in Oekraïne, en de daaruit voortkomende schaarste. Om die reden was in de jaren daarvoor het risico gering dat de door de handelsonderneming toegepaste wijze van voorraadwaardering zorgde voor een materiële afwijking in de jaarrekening.<sup>14</sup>

#### *Hoge omloopsnelheid*

Vershillende getuigen wijzen erop dat veel producten uit de voorraad van de handelsonderneming een hoge omloopsnelheid hadden. Dat betekent dat die producten niet lang in voorraad bleven. Dit verkleinde de kans dat die producten werden gewaardeerd tegen een latere, hogere inkooprij.

#### **Aanpassing grondslag voorraadwaardering jaarrekening 2022**

Nadat verzoeker zijn bezwaren ten aanzien van de wijze van voorraadwaardering kenbaar had gemaakt in de vergadering met de directie en de RvC op 25 augustus 2022, gaf de RvC verzoeker de opdracht de kwestie nader te onderzoeken en een voorstel tot aanpassing te doen. Verzoeker zette dit in gang. In de tijd dat hij werkzaam was bij de handelsonderneming, kwam het echter niet tot een daadwerkelijke aanpassing van de grondslag voor de voorraadwaardering.

Uiteindelijk, toen verzoeker de handelsonderneming al had verlaten, paste de handelsonderneming de formulering van de grondslag van de voorraadwaardering vanaf de jaarrekening van 2022 wel aan. De jaarrekening van de handelsonderneming van 2022, gedeponereerd in december 2023, vermeldde bij de beschrijving van de grondslag van de voorraadwaardering het volgende:

*“Vorraden handelsgoederen worden gewaardeerd tegen inkoopwaarde of lagere netto-opbrengstwaarde. Deze lagere netto-opbrengstwaarde wordt bepaald door beoordeling van de individuele voorraden.”*

De afdeling Onderzoek vroeg de handelsonderneming wanneer en met welke motivatie zij besloot tot deze nieuwe formulering, maar kreeg hierop geen antwoord. Op basis van de beschikbare informatie gaat de afdeling Onderzoek ervan uit dat de handelsonderneming tussen september en december 2023 tot deze nieuwe formulering kwam.<sup>15</sup>

De afdeling Onderzoek kan niet vaststellen of de wijze waarop de handelsonderneming de voorraad waardeerde ten behoeve van de jaarrekening van 2022 ook daadwerkelijk plaatsvond op de in die jaarrekening beschreven wijze. Getuigen verklaren dat het systeem van de handelsonderneming de voorraad bij het opleveren van de cijfers voor

---

<sup>14</sup> Een jaarrekening dient een getrouw beeld te geven van de werkelijkheid. Daarvan is sprake als de jaarrekening vrij is van 'materiële afwijkingen', oftewel zodanige afwijkingen dat deze de economische beslissingen van een gebruiker kunnen beïnvloeden.

<sup>15</sup> De handelsonderneming verstrekte een in september 2023 opgemaakte conceptjaarrekening over het jaar 2022 aan de afdeling Onderzoek waarin de formulering van de grondslag voor de voorraadwaardering nog gelijk was aan die van de jaarrekening van 2021.

de jaarrekening van 2022 nog steeds enkel kon berekenen op basis van de laatst bekende inkoopprijs (oftewel, de actuele waarde). De beschikbare informatie bevat evenwel aanwijzingen dat ten behoeve van deze jaarrekening alle prijsstijgingen die in 2022 plaatsvonden bij de groothandel bij elkaar zijn opgeteld en in mindering zijn gebracht op de waarde van de voorraad.<sup>16</sup> Dit zou gaan om een bedrag van iets minder dan 800.000 euro.<sup>17</sup>

De huidig controlerend accountant stelt dat hij, ondanks meerdere verzoeken daartoe, nooit de informatie ontving van de handelsonderneming waarmee hij de waardering van de voorraad in de jaarrekening van 2022 kon controleren. Dit is een belangrijke reden waarom hij de controle van de jaarrekening van 2022 tot op heden niet afrondde.<sup>18</sup>

### **Aanpassing grondslag voorraadwaardering jaarrekening 2023**

De jaarrekening van de handelsonderneming van 2023 bevatte opnieuw een gewijzigde formulering van de grondslag voor de voorraadwaardering, te weten:

*“De voorraden grond- en hulpstoffen worden gewaardeerd tegen verkrijgingsprijs of vervaardigingsprijs onder toepassing van de FIFO-methoden ('first in first out') of lagere opbrengstwaarde.*

*De verkrijgings- of vervaardigingsprijs bestaat uit alle kosten die samenhangen met de verkrijging of vervaardiging alsmede de gemaakte kosten om de voorraden op hun huidige plaats en in hun huidige staat te brengen. In de kosten van vervaardiging zijn begrepen directe loonkosten en toeslagen voor aan de productie gerelateerde indirecte en vaste variabele kosten, waaronder de kosten van het bedrijfsbureau, de onderhoudsafdeling en interne logistiek.*

*De opbrengstwaarde is de geschatte verkoopprijs onder aftrek van direct toerekenbare verkoopkosten. Bij de bepaling van de opbrengstwaarde wordt rekening gehouden met de incurrantheid van de voorraden.*

*De toonzaalvoorraden zijn gewaardeerd tegen inkoopprijs, rekening houdend met afschrijvingen als gevolg van waardeverminderingen.”*

De handelsonderneming kon desgevraagd geen toelichting geven bij de wijziging van de grondslag voor de voorraadwaardering in de jaarrekening van 2023 ten opzichte van het voorgaande jaar.<sup>19</sup>

---

<sup>16</sup> Volgens meerdere getuigen leverde de wijze van voorraadwaardering vanuit de meeste risico's op voor de getrouwheid van de cijfers ten behoeve van de jaarrekening van de groothandel.

<sup>17</sup> De afdeling Onderzoek benadrukt dat dit haar eigen interpretatie en berekening betreft, die bovendien is gebaseerd op cijfers die, als eerder vermeld, niet zijn gecontroleerd door de controlerend accountant. De afdeling Onderzoek beoogt daarmee enkel, voor zover mogelijk, een *indruk* te geven van de orde van de grootte van het effect van de wijze van voorraadwaardering.

<sup>18</sup> Zie ook subparagraaf 2.2.1.

<sup>19</sup> De afdeling Onderzoek bevroeg verschillende getuigen hierover tijdens interviews (onder wie de voormalig en huidig controlerend accountant, het voormalig hoofd financiën en de dga), maar kreeg hierop geen antwoord. De afdeling Onderzoek vroeg ook om schriftelijke documentatie/correspondentie over dit onderwerp, maar deze was volgens de handelsonderneming niet beschikbaar.

### 2.2.3

### BETALINGEN ZONDER JURIDISCHE GRONDSLAG

#### **Salaris aan familieleden zonder tegenprestatie en arbeidscontract**

Verzoeker was als financieel directeur verantwoordelijk voor de in- en uitgaande geldbewegingen van de handelsonderneming. In dat kader controleerde hij wekelijks de geplande betalingen van de handelsonderneming. Na akkoord van verzoeker, voerde het hoofd financiën de betalingen uit. In het kader van deze wekelijkse controles constateerde verzoeker op enig moment dat vanuit één van de beheer-bv's waar de aandelen van de handelsonderneming waren ondergebracht, maandelijks betalingen plaatsvonden die bij verzoeker vragen opriepen.

De betalingen die bij verzoeker vragen opriepen, betroffen transacties onder de noemer 'salaris' aan drie familieleden van de dga, namelijk zijn moeder en twee kinderen. Het zou daarbij volgens verzoeker gaan om maandelijks in totaal (gezamenlijk) ongeveer 7.000 tot 9.000 euro (jaarlijks een bedrag van ongeveer 95.000 euro). In de personeelsadministratie kon verzoeker niets terugvinden over deze betalingen. Bij verzoeker ontstond daardoor het vermoeden dat aan de betalingen geen arbeidscontracten ten grondslag lagen en dat voor deze betalingen geen tegenprestaties werden geleverd.

Uit getuigenverklaringen blijkt dat de beheer-bv inderdaad maandelijks betalingen deed aan de moeder en kinderen van de dga. Volgens betrokken getuigen betroffen het 'verloningen' waarover werd gerapporteerd aan de Belastingdienst en waarop loonbelasting werd ingehouden. Ook gaven verschillende getuigen aan dat voor deze betalingen (nauwelijks tot) geen tegenprestaties werden geleverd en dat er geen schriftelijke, maar enkel mondelinge afspraken over waren gemaakt. In een later stadium van het onderzoek bleek echter dat er wel schriftelijke arbeidscontracten bestonden tussen de beheer-bv en de kinderen van de dga. Aan de betalingen aan de moeder van de dga lag geen schriftelijke overeenkomst ten grondslag. Ten aanzien van de kinderen van de dga ging het om betalingen die plaatsvonden met het oog op bedrijfsopvolging. Het was destijds namelijk de wens van de dga dat zijn kinderen in de toekomst de eigendom van de handelsonderneming van hem zouden overnemen. In dat kader spraken de kinderen van de dga met hem over de handelsonderneming en droegen zij af en toe ideeën aan. De betalingen aan de moeder van de dga vonden plaats met als doel haar te ondersteunen in haar levensonderhoud bij gebrek aan een (partner)pensioen.

In dit verband merkt de afdeling Onderzoek nog het volgende op. De beheer-bv die deze betalingen deed, was weliswaar verbonden aan de handelsonderneming, maar maakte er geen deel van uit. Volgens de handelsonderneming vielen de betalingen daarmee ook buiten de verantwoordelijkheid van verzoeker. Uit verklaringen van getuigen maakt de afdeling Onderzoek echter op dat het in de rede ligt dat verzoeker in het kader van zijn werkzaamheden als financieel directeur van de handelsonderneming met deze betalingen in aanraking kwam. De betalingshandelingen vielen namelijk onder het takenpakket van in ieder geval het hoofd financiën van de handelsonderneming, die hierover weer verantwoording aflegde aan verzoeker.

#### **Beloning IT-specialist**

Een andere betaling waar verzoeker vanuit zijn functie vraagtekens bij zette, betrof de betaling aan een IT-specialist die een tijdelijke opdracht uitvoerde voor de handelsonderneming. Deze IT-specialist was een kennis van de operationeel directeur van de handelsonderneming. Verzoeker verklaarde tegenover de afdeling Onderzoek dat hij op enig moment te horen kreeg dat de handelsonderneming een afspraak met deze IT-specialist had gemaakt om hem in natura (namelijk in de vorm van goederen waarin

de handelsonderneming handelde) te belonen voor zijn werkzaamheden. De handelsonderneming stelde tegenover de afdeling Onderzoek niet van een dergelijke afspraak op de hoogte te zijn.

De afdeling Onderzoek maakt uit de beschikbare informatie op dat de IT-specialist vanaf de zomer van 2022 een eenmalige opdracht deed voor de handelsonderneming met een duur van ongeveer elf maanden. In het voorjaar van 2023 was nog geen beslissing genomen over de wijze waarop de handelsonderneming deze IT-specialist zou belonen, zo blijkt uit een interne mailwisseling. De IT-specialist was op dat moment namelijk niet in dienst bij de handelsonderneming en werkte ook niet vanuit een eenmanszaak.

Uit informatie verstrekt door de handelsonderneming, blijkt dat de IT-specialist op 27 september 2023 eenmalig een factuur van ruim 38.000 euro stuurde voor zijn werkzaamheden vanuit een eenmanszaak. De factuur vermeldde niet het aantal uren dat de IT-specialist werkte voor de handelsonderneming, noch zijn uurtarief, noch in welke periode hij zijn werkzaamheden verrichtte. De handelsonderneming verstrekte betalingspecificaties waaruit blijkt dat zij de factuur – conform verzoek van de IT-specialist – in vier termijnen voldeed.

#### 2.2.4

#### FACTUREN BESTELLINGEN NIET-VOORRADIGE PRODUCTEN

##### **Achtergrond**

Als eerder vermeld, betrof de grootste dochteronderneming van de handelsonderneming een groothandel in elektrotechnische producten. Deze groothandel functioneerde als schakel tussen enerzijds leveranciers van elektrotechnische producten en anderzijds klanten, zoals bijvoorbeeld bouwbedrijven. Het is gebruikelijk dat leveranciers en klanten (en eventueel groothandels) bonusafspraken met elkaar maken. Een voorbeeld van een dergelijke bonusafpraak is dat als de klant binnen het tijdsbestek van een jaar producten van de leverancier (via de groothandel) afneemt ter waarde van een vooraf afgesproken bedrag, de klant (en/of de groothandel) een bonus ontvangt van de leverancier.

##### **Verzoek factureren ‘in nota-orders’**

In december 2022 ontving verzoeker een e-mail van de commercieel directeur van de handelsonderneming. Zij vroeg of het mogelijk was om een aantal ‘in nota-orders’, oftewel bestellingen van niet-voorradijge producten, te factureren aan een klant van de groothandel. De commercieel directeur lichtte toe dat deze klant van plan was om in december 2022 nog een aantal bestellingen te plaatsen. De klant had de groothandel verzocht deze bestellingen nog vóór het eind van het jaar te factureren, ongeacht of de producten in voorraad waren of niet. Uit de e-mail van de commercieel directeur blijkt dat deze klant ditzelfde verzoek ook in december 2021 had neergelegd bij de groothandel. Destijds was de groothandel daarin meegegaan, zo blijkt uit de e-mail van de commercieel directeur. Ook blijkt dat de groothandel de desbetreffende facturen destijds in 2022 weer had gecrediteerd, oftewel geannuleerd/teruggedraaid. Verschillende getuigen verklaren dat de betreffende klant dit verzoek in beide jaren deed met het oog op het verkrijgen van een bonus van de betrokken leverancier.

##### **Praktijk in december 2021**

Uit de beschikbare informatie maakt de afdeling Onderzoek het volgende op over de wijze waarop de groothandel in de periode december 2021 – januari 2022 inging op het verzoek van de klant om in nota-orders te factureren. De klant legde dit verzoek in december 2021 neer bij de groothandel. De voorganger van verzoeker was op dat

moment net vertrokken.<sup>20</sup> De groothandel besloot gehoor te geven aan het verzoek. Het betrof namelijk een grote klant die de groothandel graag wilde behouden. De groothandel stuurde daarom in december 2021 een aantal facturen aan de klant. Dit betroffen facturen met een totaalbedrag ter hoogte van de waarde van de niet-voorradige producten (afkomstig van een bepaalde leverancier) die de klant, zodra deze op voorraad zouden zijn in 2022, van de groothandel zou afnemen. Die facturen crediteerde de groothandel aan het begin van 2022. Oftewel, de gefactureerde bedragen werden opgeteld bij de omzet van de handelsonderneming van 2021 en afgetrokken van de omzet van 2022. Op die manier kon de klant, ongeacht de leverbaarheid van de bestelde producten, gebruik maken van de bonusafpraak die de klant voor 2021 was overeengekomen met de desbetreffende leverancier. Uit de beschikbare informatie blijkt niet of de transactie ook leidde tot een bonus voor de groothandel zelf. De dga verklaarde tegenover de afdeling Onderzoek dat de groothandel destijds transparant was tegenover de desbetreffende leverancier over het verzoek van de klant.

De afdeling Onderzoek heeft niet kunnen vaststellen op wat voor bedragen de hierboven beschreven facturen betrekking hadden. De dga verklaarde tegenover de afdeling Onderzoek dat het ging om bedragen die niet materieel waren voor de jaarrekening. Desgevraagd schatte hij in dat het ging om een bedrag van in totaal 100.000 tot 200.000 euro.

#### **Praktijk in december 2022**

De commercieel directeur gaf tegenover de afdeling Onderzoek aan dat zij in 2022 in eerste instantie terughoudend was toen de klant de groothandel opnieuw verzocht om in nota-orders te factureren. In het voorgaande jaar had de hiervoor beschreven transactie namelijk veel 'gedoe' opgeleverd. De facturering en creditering hadden immers onjuiste cijfers tot gevolg gehad ten aanzien van zowel 2021 als 2022. Daarom ging de commercieel directeur in december 2022 bij verzoeker te rade. Verschillende getuigen, onder wie verzoeker zelf, verklaren dat verzoeker daarop direct aangaf dat de groothandel geen gehoor kon geven aan het verzoek. Het was volgens hem namelijk een vorm van factuurfraude. Alle betrokken getuigen verklaren dat de groothandel, in overeenstemming met het advies van verzoeker, geen gehoor gaf aan het verzoek van de klant in december 2022.

#### **Incidenteel**

Een aantal getuigen geeft aan dat dergelijke transacties (facturering van niet-voorradige producten met het oog op verkrijging van een bonus) niet ongebruikelijk zijn in de branche van groothandels. De getuigen die erbij betrokken waren, verklaren echter dat deze praktijk zich, voor zover zij weten, behalve in december 2021, nooit eerder (of later) heeft voorgedaan bij de groothandel. Zij konden dit echter ook niet uitsluiten. Alle getuigen benadrukken tegenover de afdeling Onderzoek dat zij zich niet (meer) kunnen vinden in het uitvoeren van dergelijke transacties.

## **2.3 BEJEGENING**

### **2.3.1 SITUATIE VOORAFGAAND AAN BRIEF MEI 2023**

#### **Start interim opdracht**

Als beschreven in subparagraaf 2.2.1, verkeerde de handelsonderneming vanaf het begin van 2022 in zwaar weer. Na het vertrek van de voorganger van verzoeker had de handelsonderneming volgens een getuige 'geen grip meer op de financiële situatie'. De

---

<sup>20</sup> Zie subparagraaf 2.2.1.

handelsonderneming had behoefte aan een ervaren financieel directeur, zoals verzoeker, om orde op zaken te stellen. In die context startte verzoeker in juli 2022 als financieel directeur bij de handelsonderneming. Hij startte in eerste instantie op interim-basis voor twee dagen per week.

### **Kritische houding verzoeker**

Verzoeker liet vanaf zijn aanstelling een kritische houding zien. Zo maakte hij al in augustus 2022 zijn bezwaren (schriftelijk) kenbaar ten aanzien van de wijze waarop de handelsonderneming haar voorraad waardeerde. In december 2022 gaf verzoeker intern zijn eerste waarschuwingen ten aanzien van de financiële gezondheid van de handelsonderneming. Ook het gegeven dat verzoeker in december 2022 zeer stellig reageerde op de vraag van de commercieel directeur van de handelsonderneming ten aanzien van de 'in nota-orders' laat zien dat verzoeker niet terughoudend was in het geven van zijn mening.<sup>21</sup> Uit verschillende getuigenverklaringen blijkt bovendien dat verzoeker uitgesproken kritisch was over de keuze die de dga maakte ten aanzien van zijn opvolger als algemeen directeur. Volgens verzoeker was de gekozen opvolger niet opgewassen tegen de taken die bij die rol hoorden.

### **Vast contract**

Uit getuigenverklaringen blijkt dat niet iedereen zich prettig voelde bij de kritische houding van verzoeker. Zo verklaart een getuige dat sommige medewerkers het vervelend vonden dat zij geen uitgaven konden doen zonder goedkeuring van verzoeker. Evenwel was de handelsonderneming, met name de dga, destijds tevreden over het werk van verzoeker. Ook verzoeker had het naar zijn zin. Het familiebedrijf met de informele werksfeer voelde voor hem aanvankelijk als een 'warm bad'. Toen de handelsonderneming verzoeker in december 2022 een vast voltijds dienstverband aanbood, accepteerde hij dat graag.

### **Barsten in verhouding verzoeker en dga**

De verhouding tussen verzoeker en de dga bekoelde vanaf het begin van 2023. Over de oorzaak daarvan, lopen de verklaringen van getuigen uiteen. Verzoeker wijst erop dat de bank vanwege de verruimde kredietfaciliteit steeds meer informatie opvroeg bij de handelsonderneming, waarop de dga volgens verzoeker weigerde openheid van zaken te geven. Dat frustreerde verzoeker. Volgens de dga verslechterde de relatie toen verzoeker in maart 2023 de noodklok luidde omdat de handelsonderneming die maand volgens hem mogelijk niet in staat zou zijn de salarissen van het personeel te betalen. De dga zag dit als 'loos alarm' en vond dat verzoeker 'aan paniekvoetbal deed'. Andere getuigen verklaren dat naar hun idee vooral het verschil van mening tussen verzoeker en de dga over de geschiktheid van de nieuwe algemeen directeur tot frictie leidde.

## **2.3.2**

### **BRIEF 22 MEI 2023**

Op 22 mei 2023 stuurde verzoeker een brief aan de RvC met als onderwerp 'Ernstige zorgen over leiderschap [dga]'. De zorgen die verzoeker in deze brief aankaartte, waren breed en bestonden uit veel verschillende elementen. De brief had in de kern betrekking op een gebrekkige (financiële) bedrijfsvoering en ondeugdelijke administratie van de handelsonderneming, waarbij het zwaartepunt lag op het handelen van de dga. Specifieke zaken die verzoeker in dit verband onder meer aankaartte, waren:

- de dga en de voormalig controlerend accountant zouden onvoldoende transparant zijn tegenover de bank;
- bij het aangaan van de overeenkomst met de bank ten aanzien van een verruiming van de kredietfaciliteit zou de handelsonderneming de jaarrekening van 2021 als

---

<sup>21</sup> Zie subparagraaf 2.2.4.

uitgangspunt hebben genomen, wetende dat 2022 een 'atypisch' jaar zou worden 'gezien de economische ontwikkelingen in Europa en daarbuiten';

- de wijze waarop de handelsonderneming haar voorraad waardeerde, zou niet in lijn zijn met wet- en regelgeving;
- de systemen van de handelsonderneming zouden zodanig gebrekkig functioneren dat het verzoeker belemmerde om uitspraken te doen over de juistheid of volledigheid van posten in de jaarrekening;
- de voormalig controlerend accountant zou 'feitelijk functioneren als financieel directeur' van de handelsonderneming.

Verzoeker eindigde de brief met de mededeling dat hij zich ziekmeldde. De situatie had namelijk een zodanige impact op zijn mentale en fysieke gezondheid, dat hij zich hiertoe genoodzaakt zag. Ondanks zijn ziekmelding verrichtte verzoeker na 22 mei 2023 nog wel enige werkzaamheden voor de handelsonderneming, waaronder die met betrekking tot het opleveren van de cijfers voor de jaarrekening van 2022.

### 2.3.3

#### OPVOLGING BRIEF RvC

##### **Telefoongesprek voorzitter RvC**

Enkele dagen na ontvangst van de brief van verzoeker van 22 mei 2023, nam de voorzitter van de RvC telefonisch contact op met hem. De voorzitter van de RvC wilde namelijk weten wat de motivatie was van verzoeker om op dat moment een dergelijke brief te sturen. De voorzitter van de RvC verklaart tegenover de afdeling Onderzoek dat hij verzoeker de opdracht gaf om te verifiëren of de aannames en vermoedens die hij in zijn brief uitte, ook juist waren. De voorzitter van de RvC verklaart ook dat hij tijdens dit telefoongesprek een afspraak maakte met verzoeker om, samen met het (enige) andere lid van de RvC, de bevindingen van verzoeker in dit verband door te nemen. Volgens verzoeker vroeg de voorzitter van de RvC hem echter nooit om onderbouwing van de punten die hij aankaartte in zijn brief van 22 mei 2023.

##### **Eerste reactie RvC**

De voorzitter van de RvC verklaarde tegenover de afdeling Onderzoek dat de brief van verzoeker van 22 mei 2023 bij hem de indruk wekte dat verzoeker zich 'in het nauw gedreven voelde'. Naar het oordeel van de voorzitter van de RvC had verzoeker zelf verzuimd om tijdig de jaarrekening van 2022 op te leveren en probeerde hij met deze brief de schuld op anderen af te schuiven. De voorzitter van de RvC verklaart voorts dat hij de brief weliswaar aanmerkte als een melding van een vermoeden van een misstand, maar dat de inhoud van de brief hem geen zorgen baarde. Het ging in zijn ogen namelijk om 'aannames en vermoedens' en niet om feiten. De voorzitter van de RvC wilde de brief naar eigen zeggen inhoudelijk wel serieus nemen, maar alleen als duidelijk was dat de zaken die verzoeker aankaartte ook juist bleken te zijn.

##### **Vertrouwelijkheid brief**

Zowel de voorzitter van de RvC als de dga verklaren dat de RvC de brief van verzoeker in eerste instantie niet inhoudelijk besprak met de dga of anderen binnen de handelsonderneming. Het betrof namelijk een vertrouwelijke brief, aldus de voorzitter van de RvC. Wel had de voorzitter van de RvC de dga op de hoogte gesteld van het feit dat verzoeker een brief had gestuurd aan de RvC en dat hij daarin klachten of zorgen had geuit. Pas toen verzoeker de brief in september 2023 inbracht in het kader van de gerechtelijke procedure omtrent de ontbinding van zijn arbeidsovereenkomst, zou de dga de inhoud van de brief voor het eerst hebben gezien.

## 2.3.4

### ONTSTAAN ARBEIDSCONFLICT

#### **Afgelaste vergadering**

Verzoeker stelt dat de situatie na zijn brief van 22 mei 2023 escaleerde. Een relevante ontwikkeling in dit verband was een afgelaste vergadering op 26 juni 2023. Er was op die dag een belangrijk directieoverleg gepland waarbij ook verzoeker, ondanks zijn ziekmelding, aanwezig zou zijn. Tijdens dit overleg zou het directieteam spreken over de jaarrekening van 2022. Er stond veel druk op dat overleg, zo verklaren verschillende getuigen tegenover de afdeling Onderzoek. Verzoeker was op 26 juni 2023 aanwezig op het kantoor van de handelsonderneming voor dit overleg. Kort voor aanvang annuleerde de nieuwe algemeen directeur dit overleg echter vanwege een afspraak met een grote klant. Dit schoot bij verzoeker in het verkeerde keelgat. Hij voelde zich niet serieus genomen. Verzoeker meldde zich die dag opnieuw ziek en ging naar huis.

#### **E-mail aan dga en opgenomen telefoongesprekken**

In de middag van 26 juni 2023 stuurde verzoeker een e-mail aan de dga waarin hij zijn ongenoegen uitte over de gang van zaken ten aanzien van het geannuleerde overleg. Daarnaast maakte verzoeker kenbaar dat hij zich zorgen maakte over 'de liquiditeit en rentabiliteit' van de handelsonderneming. Verder merkte hij op dat de nieuwe algemeen directeur in zijn ogen moeite had met het lezen en begrijpen van 'basale financiële informatie'. Verzoeker sloot de e-mail af met de mededeling dat hij al enige tijd mentale klachten had vanwege de situatie bij de handelsonderneming.

Kort nadat verzoeker deze e-mail had gestuurd aan de dga, vond op diezelfde dag een telefoongesprek plaats tussen verzoeker en de nieuwe algemeen directeur. Van dit gesprek werd een geluidsopname gemaakt, buiten weten van verzoeker. Eén van de geïnterviewde getuigen verklaart in dit verband dat niet de nieuwe algemeen directeur zelf deze geluidsopname maakte, maar de operationeel directeur. Die bevond zich volgens deze getuige tijdens het gesprek namelijk in dezelfde ruimte als de nieuwe algemeen directeur. De afdeling Onderzoek ontving deze geluidsopname van de handelsonderneming. Daaruit blijkt dat verzoeker tijdens dat gesprek aangaf dat hij boos was.

De volgende dag, op 27 juni 2023, sprak verzoeker telefonisch met de dga. Later bleek dat ook de dga dit gesprek opnam, eveneens buiten weten van verzoeker. De afdeling Onderzoek ontving ook die opname van de handelsonderneming. Daaruit blijkt dat verzoeker tijdens het gesprek wederom blij gaf van zijn boosheid. Verzoeker en de dga spraken af om elkaar de volgende dag, 28 juni 2023, te ontmoeten om te bespreken hoe zij op een goede manier afscheid van elkaar konden nemen.

#### **Afspraak verzoeker en dga**

Op 28 juni 2023 spraken verzoeker en de dga elkaar in een hotel in de omgeving van het bedrijfspand van de handelsonderneming. Tijdens dat gesprek kwamen verzoeker en de dga niet tot overeenstemming over de wijze waarop verzoeker en de handelsonderneming afscheid van elkaar konden nemen.

#### **Afspraak verzoeker en RvC**

Op 29 juni 2023 was een telefonische afspraak gepland tussen verzoeker en beide leden van de RvC in het kader van het jaarrekeningtraject. De RvC annuleerde die afspraak op het laatste moment, zo blijkt uit door verzoeker verstrekte correspondentie. Naar aanleiding daarvan had verzoeker telefonisch contact met de voorzitter van de RvC. Volgens verzoeker stelde de voorzitter van de RvC hem er tijdens dat gesprek van op de hoogte dat de handelsonderneming hem zou vrijstellen van werkzaamheden.

### 2.3.5

## VRIJSTELLING VAN WERKZAAMHEDEN EN ONTSLAG

### Vrijstelling van werkzaamheden

Nadat verzoeker op 29 juni 2023 telefonisch met de voorzitter van de RvC had gesproken, ontving hij op diezelfde dag een brief van de dga (gedateerd 28 juni 2023) waarin deze hem inderdaad vrijstelde van werkzaamheden. Er was volgens de dga een onwerkbaar situatie ontstaan die het bedrijfsbelang schaadde. Verzoeker reageerde daarop met een brief waarin hij stelde dat hij bij de RvC had aangegeven 'forse problemen te ervaren bij de uitoefening van zijn werkzaamheden'. Wat hem betreft hoefde na een goed gesprek echter geen sprake meer te zijn van een onwerkbaar situatie. Hij gaf aan dat hij na zijn herstel zijn eigen werkzaamheden weer wilde oppakken.

### Verzoek ontbinding arbeidsovereenkomst

Op 20 juli 2023 verzocht de handelsonderneming de kantonrechter de arbeidsovereenkomst met verzoeker te ontbinden vanwege een verstoorde arbeidsverhouding. Volgens de handelsonderneming was sprake van een 'mismatch' tussen partijen. De handelsonderneming schreef dit toe aan het gegeven dat verzoeker tot dan toe steeds in een corporate omgeving had gewerkt. Om die reden paste hij niet goed bij de cultuur van een familiebedrijf als de handelsonderneming. Als gevolg van deze mismatch was een verstoorte arbeidsverhouding ontstaan. Een en ander resulteerde volgens de handelsonderneming uiteindelijk in een 'onherstelbare vertrouwensbreuk' die voornamelijk was ontstaan door de wijze waarop verzoeker zich over de handelsonderneming en de leden van het directieteam had uitgelaten. Bovendien wees de handelsonderneming er in het verzoekschrift op dat verzoeker 'in een vertrouwelijke brief aan de RvC' zelf aan zou hebben gegeven dat hij twijfelde of hij wel voor de handelsonderneming wilde blijven werken. Verzoeker verweerde zich tegen het verzoek tot ontbinding. Hij beriep zich onder meer op het benadelingsverbod dat volgt uit de Wbk en op het opzegverbod tijdens ziekte.<sup>22, 23</sup>

### Uitspraak kantonrechter

Op 1 november 2023 wees de kantonrechter het verzoek om ontbinding van de arbeidsovereenkomst toe. De kantonrechter volgde de handelsonderneming in haar standpunt dat sprake was van een verstoorte arbeidsverhouding. Er was volgens de kantonrechter sprake van een zodanige vertrouwensbreuk dat een inspanning van de handelsonderneming om de verstoring op te lossen, geen zin zou hebben. Het opzegverbod tijdens ziekte stond volgens de kantonrechter niet aan ontbinding van de arbeidsovereenkomst in de weg omdat de verstoorte arbeidsverhouding geen verband hield met de ziekte van verzoeker. Ook het beroep van verzoeker op het benadelingsverbod kon volgens de kantonrechter niet slagen. Volgens de kantonrechter bleek niet dat de brief die verzoeker op 22 mei 2023 aan de RvC stuurde, had geleid tot benadeling. De dga had namelijk verklaard dat hij, noch het directieteam, vóór indiening van het verzoek tot ontbinding van de arbeidsovereenkomst bekend was met (de inhoud van) de brief. Verzoeker maakte het tegendeel onvoldoende aannemelijk volgens de kantonrechter. De kantonrechter overwoog bovendien dat de verstoring van de arbeidsverhouding was ontstaan door incidenten en gebeurtenissen die vóór 22 mei 2023 hadden plaatsgevonden of die anderszins geen verband hielden met de brief van verzoeker aan de RvC.

---

<sup>22</sup> Artikel 17e van de Wbk bepaalt dat een melder tijdens en na de behandeling van een melding van een vermoeden van een misstand (onder bepaalde voorwaarden) niet mag worden benadeeld.

<sup>23</sup> Artikel 7:670, eerste lid, van het BW bepaalt dat een werkgever een arbeidsovereenkomst met een werknemer niet mag opzeggen gedurende de tijd dat de werknemer ongeschikt is tot het verrichten van zijn arbeid wegens ziekte.

### **Uitspraak gerechtshof**

Op 20 december 2023 ging verzoeker in beroep tegen de uitspraak van de kantonrechter. Hij beriep zich opnieuw op het opzegverbod tijdens ziekte en op het benadelingsverbod. Op 23 juli 2024 oordeelde het gerechtshof dat de kantonrechter de arbeidsovereenkomst tussen partijen ten onrechte had ontbonden, vanwege het opzegverbod tijdens ziekte. Het gerechtshof overwoog dat vóór de ziekmelding van verzoeker op 22 mei 2023 wellicht al ontevredenheid bestond over het functioneren van verzoeker, maar dat dit niet zodanig was dat dit tot een einde van de arbeidsovereenkomst zou moeten en kunnen leiden. De arbeidsverhouding tussen verzoeker en de handelsonderneming was volgens het gerechtshof pas ná 22 mei 2023 ernstig en duurzaam verstoord geraakt. Volgens het gerechtshof lagen hieraan hoofdzakelijk de e-mail van verzoeker van 26 juni 2023 aan de dga en de telefoongesprekken die verzoeker op 26 en 27 juni 2023 voerde met de nieuwe algemeen directeur en de dga ten grondslag. Het gerechtshof kende een billijke vergoeding toe (één jaarsalaris) als alternatief voor herstel van de arbeidsovereenkomst en een transitievergoeding. Het gerechtshof liet de vraag of het ontslag (naast het opzegverbod wegens ziekte) ook in strijd was met het benadelingsverbod buiten beschouwing.

#### **2.3.6**

### **INSTRUCTIE VERBREKING CONTACT MET VERZOEKER**

Verzoeker verstreekte aan de afdeling Onderzoek informatie die erop wijst dat de handelsonderneming haar medewerkers in november 2023, na de uitspraak van de kantonrechter, verzocht om hun connectie met verzoeker op LinkedIn (een sociaal netwerk-platform bedoeld voor professioneel gebruik) te verbreken. Drie getuigen die de afdeling Onderzoek hierover bevroeg, bevestigen dat zij een dergelijk verzoek ontvingen. Zij verklaren dat het verzoek niet alleen het verbreken van hun LinkedIn-connectie betrof, maar ook het blokkeren van verzoeker op Whatsapp (een berichtenapp).

De verklaringen van deze getuigen over van wie dit verzoek tot het verbreken van het contact met verzoeker afkomstig was en de manier waarop dat verzoek tot hen kwam, lopen uiteen. Eén getuige verklaart dat het een mondeling verzoek van de dga betrof. Een andere getuige verklaart het verzoek per e-mail te hebben ontvangen van de operationeel directeur. Deze getuige verklaart dat dit een e-mail betrof gericht aan alle medewerkers van de handelsonderneming.<sup>24</sup> Beide getuigen verklaren dat de operationeel directeur medewerkers er vervolgens persoonlijk op aansprak als hij constateerde dat zij hun LinkedIn-connectie met verzoeker ondanks het verzoek niet hadden verbroken. De derde getuige die bevestigt een dergelijk verzoek te hebben ontvangen, verklaart zich niet te kunnen herinneren van wie het verzoek afkomstig was. Deze getuige meent dat het verzoek afkomstig was van ofwel de dga, ofwel de nieuwe algemeen directeur. De dga verklaarde tegenover de afdeling Onderzoek dat hij er niet mee bekend is dat een dergelijk verzoek is gedaan. Hij gaf aan dat het verzoek niet van hem afkomstig was.

#### **2.3.7**

### **VERZOEK AFDELING ONDERZOEK**

Op 7 mei 2024 verzocht verzoeker de afdeling Onderzoek om een misstandonderzoek en een bejegeningsonderzoek in te stellen bij de handelsonderneming. Het verzoek om een misstandonderzoek had in de kern betrekking op de financiële bedrijfsvoering en verslaglegging van de handelsonderneming. Verzoeker vroeg meer specifiek aandacht voor de wijze waarop de handelsonderneming haar voorraad waardeerde, mogelijk ongeoorloofde betalingen aan familieleden en een kennis van het hoger management,

---

<sup>24</sup> De afdeling Onderzoek verzocht de desbetreffende getuige een afschrift van deze e-mail te verstrekken, maar de getuige gaf aan de e-mail niet terug te kunnen vinden.

en de facturering van 'in nota-orders' (bestellingen van nog niet-voorradije producten).<sup>25</sup> Zijn verzoek om een bejegeningsonderzoek richtte zich op de vraag of de handelsonderneming hem had benadeeld naar aanleiding van de brief die hij op 22 mei 2023 aan de RvC had verstuurd.

---

<sup>25</sup> Het vermoeden van een misstand dat ten grondslag lag aan het verzoek aan de afdeling Onderzoek kwam in de kern dus overeen met hetgeen verzoeker met zijn brief van 22 mei 2023 onder de aandacht bracht van de RvC (zie subparagraaf 2.3.2). De specifieke aspecten die hij in dit verband uitlichtte, waren echter verschillend.

## 3. ANALYSE

### 3.1 MISSTANDONDERZOEK

In het misstandonderzoek onderzoekt de afdeling Onderzoek of de misstand die verzoeker vermoedde, aangemerkt kan worden als een misstand in de zin van de Wbk. De centrale vraag in het kader van het misstandonderzoek luidt als volgt:

#### CENTRALE VRAAG MISSTANDONDERZOEK

Was bij de handelsonderneming sprake van een misstand, zoals bedoeld in de Wbk, met betrekking tot de financiële bedrijfsvoering en verslaglegging?

#### Normenkader

Om te kunnen spreken van een misstand in de zin van de Wbk moet aan een aantal wettelijke voorwaarden zijn voldaan. Ten eerste moet sprake zijn van ofwel een (gevaar voor) schending van het Unierecht, ofwel een handeling of nalatigheid waarbij sprake is van:

- een (gevaar voor) schending van een wettelijk voorschrift;
- een (gevaar voor) schending van interne regels die een concrete verplichting inhouden en die op grond van een wettelijk voorschrift door een werkgever zijn vastgesteld;
- een gevaar voor de volksgezondheid;
- een gevaar voor de veiligheid van personen;
- een gevaar voor de aantasting van het milieu; of
- een gevaar voor het goed functioneren van de openbare dienst of een onderneming als gevolg van een onbehoorlijke wijze van handelen of nalaten.

Bij deze handeling of nalatigheid moet ook het maatschappelijk belang in het geding zijn.

#### Beoordeling vermoeden verzoeker aan de hand van deelvragen

Het vermoeden van een misstand van verzoeker had in de kern betrekking op de financiële bedrijfsvoering en verslaglegging van de handelsonderneming. Meer specifiek zag het vermoeden op drie aspecten van de financiële bedrijfsvoering en verslaglegging, namelijk voorraadwaardering, betalingen aan kennissen/familieleden van het hoger management en facturering van 'in nota-orders' (bestellingen van niet-voorradige producten). Om de vraag te kunnen beantwoorden of deze verschillende aspecten (afzonderlijk en/of in samenhang gezien) een misstand in de zin van de Wbk vormden, onderzocht de afdeling Onderzoek de casus aan de hand van de volgende deelvragen:

- 1 Was de wijze waarop de handelsonderneming voorraden waardeerde in lijn met wet- en regelgeving?
- 2 Was bij de handelsonderneming sprake van ongeoorloofde betalingen aan kennissen/familieleden van het hoger management?
- 3 Was sprake van facturering van in nota-orders (bestellingen van niet-voorradige producten) bij de handelsonderneming, en zo ja, was dit in lijn met wet- en regelgeving?
- 4 Voor zover de hiervoor genoemde punten leidden tot een (gevaar voor) schending van wet- en regelgeving dan wel (in samenhang gezien) tot een gevaar voor het goed functioneren van de handelsonderneming: was daarbij het maatschappelijk belang in het geding?

De beantwoording van deze deelvragen komt aan bod in de subparagrafen 3.1.1 tot en met 3.1.4.

### 3.1.1 DEELVRAAG 1: VOORRAADWAARDERING

In deze subparagraaf beantwoordt de afdeling Onderzoek de vraag of de wijze waarop de handelsonderneming voorraden waardeerde in lijn was met wet- en regelgeving.

#### Normenkader

*Artikel 2:384 van het Burgerlijk Wetboek*

Uit de Europese Richtlijn 2013/34/EU (hierna: de Richtlijn) volgt dat bedrijven hun voorraden in beginsel dienen te waarderen volgens het beginsel van de historische kostprijs (dan wel vervaardigingskosten). De Richtlijn staat lidstaten evenwel toe om uitzonderingen te maken op dit voorschrift en voor te schrijven dat bepaalde sectoren of bedrijven hun voorraad kunnen of moeten waarderen tegen actuele waarde. In lijn met de Richtlijn volgt uit artikel 2:384, eerste en vierde lid van het Burgerlijk Wetboek (hierna: BW), in samenhang gezien met artikel 8 van het Besluit actuele waarde<sup>26</sup> dat in Nederland uitsluitend agrarische bedrijven hun voorraden mogen waarderen tegen actuele waarde. Alle andere bedrijven dienen hun voorraden te waarderen tegen de historische kostprijs (of vervaardigingskosten).

*Artikel 2:362 van het BW*

Artikel 2:362 van het BW bepaalt dat een jaarrekening van een onderneming een zodanig inzicht moet geven dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd omtrent haar vermogen en resultaat. Aangezien de voorraad doorgaans een omvangrijk deel is van het eigen vermogen van een handelsonderneming, kan een afwijking in de waarde van de voorraad leiden tot een onjuiste weergave van haar eigen vermogen en resultaat. Hieruit volgt dat een onjuiste waardering van de voorraad een gevaar vormt voor schending van artikel 2:362 van het BW.

#### Beoordeling

De jaarrekeningen van de handelsonderneming van 2021 en voorgaande jaren vermeldde bij de beschrijving van de grondslag van de voorraadwaardering dat de 'voorraden handelsgoederen' werden gewaardeerd tegen 'actuele inkoopwaarde of lagere netto-opbrengstwaarde'. In de praktijk waardeerde de handelsonderneming haar voorraden handelsgoederen tegen de laatst bekende inkoopwaarde (oftewel de actuele waarde) van de verschillende soorten artikelen. Iedere keer als er een prijswijziging plaatsvond ten aanzien van één of meer van de 270.000 verschillende typen artikelen die de handelsonderneming in voorraad had, vond een herwaardering plaats van de gehele voorraad van dat type artikelen. Dit had onder meer te maken met het IT-systeem van de handelsonderneming. Dat was niet in staat om de wisselende prijzen van de producten in voorraad op de verschillende inkoopmomenten te registreren en bij te houden. Oftewel, de handelsonderneming waardeerde haar voorraden in 2021 en voorgaande jaren niet tegen de historische kostprijs, zoals voorgeschreven door wet en regelgeving. De afdeling Onderzoek merkt voor de volledigheid op dat de handelsonderneming geen poging deed deze tekortkoming te ondervangen door bijvoorbeeld een toelichting op te nemen in de jaarrekening.

In de jaarrekening van 2022 wijzigde de handelsonderneming de *beschrijving* van de grondslag van de voorraadwaardering. In deze jaarrekening stond dat de

---

<sup>26</sup> Het vierde lid van artikel 2:384 van het BW bepaalt dat bij algemene maatregel van bestuur regels kunnen worden gesteld omtrent de inhoud, de grenzen en de wijze van toepassing van waardering tegen actuele waarden. Het Besluit actuele waarde is daar een uitwerking van.

handelsonderneming haar 'voorraden handelsgoederen' waardeerde tegen 'inkoopwaarde of lagere netto-opbrengstwaarde'. Oftewel, er werd niet langer gesproken van 'actuele inkoopwaarde'. Of de wijze waarop de handelsonderneming haar voorraad waardeerde in 2022 in de praktijk ook daadwerkelijk wijzigde, heeft de afdeling Onderzoek niet kunnen vaststellen. Reden hiervoor is dat de handelsonderneming daartoe niet de benodigde informatie verstrekke. Op dezelfde wijze verstrekke de handelsonderneming deze informatie ook niet aan de huidig controlerend accountant in het kader van de controle van de jaarrekening van 2022. Dit was een belangrijke reden waarom de huidig controlerend accountant geen (goedkeurende) verklaring afgaf bij die jaarrekening. De jaarrekening van 2023 vermeldde dat 'voorraden grond- en hulpstoffen' werden gewaardeerd tegen 'verkrijgingsprijs of vervaardigingsprijs onder toepassing van de FIFO-methoden ('first in first out') of lagere opbrengstwaarde'. De afdeling Onderzoek ontving ook ten aanzien van 2023 niet de benodigde informatie om te kunnen beoordelen hoe de voorraadwaardering in de praktijk verliep. Ook de jaarrekening van 2023 is niet voorzien van een (goedkeurende) verklaring van de huidig controlerend accountant. Uit getuigenverklaringen volgt in ieder geval dat het IT-systeem van de handelsonderneming ook in 2022 en 2023 niet in staat was de historische kostprijs van de verschillende handelsgoederen te registreren en bij te houden. Daarom gaat de afdeling Onderzoek ervan uit dat de handelsonderneming haar voorraad ook in de jaren 2022 en 2023 niet conform wet- en regelgeving waardeerde tegen de historische kostprijs.

Op grond van het voorgaande constateert de afdeling Onderzoek dat de wijze waarop de handelsonderneming haar voorraad waardeerde in strijd was met artikel 2:384, eerste en vierde lid van het BW, in samenhang gezien met artikel 8 van het Besluit actuele waarde. Daardoor liep de handelsonderneming het risico om in haar jaarrekeningen haar eigen vermogen en resultaat onjuist weer te geven. Dat geldt des te meer nu zij het gegeven dat de wijze van voorraadwaardering mogelijk in strijd was met regelgeving in de jaarrekeningen onbesproken liet. Daarmee vormde de kwestie eveneens een gevaar voor schending van artikel 2:362 van het BW.

#### **Resumerend**

De wijze waarop de handelsonderneming haar voorraden waardeerde, was niet in lijn met wet- en regelgeving. Het is een schending van artikel 2:384 van het BW in samenhang gezien met artikel 8 van het Besluit actuele waarde. Bovendien leverde dit een gevaar voor schending van artikel 2:362 van het BW op.

### **3.1.2**

#### **DEELVRAAG 2: ONGEORLOOFDE BETALINGEN**

In deze subparagraaf beantwoordt de afdeling Onderzoek de vraag of bij de handelsonderneming sprake was van ongeoorloofde betalingen aan familieleden en/of kennissen van het hoger management.

#### **Normenkader betalingen kennissen/familieleden**

##### *Artikel 68 en 69 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen*

De artikelen 68 en 69 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: Awr) bepalen (onder meer) dat het verboden is om onvolledige of onjuiste gegevens aan de Belastingdienst te verstrekken. Hoewel de afdeling Onderzoek zich niet richt op de fiscale aangifte van de handelsonderneming, bieden deze bepalingen wel

aanknopingspunten voor de beoordeling van de in dit verband beschikbare informatie.<sup>27</sup> De afdeling Onderzoek beoordeelde deze informatie zodoende – voor zover relevant – op juistheid en volledigheid.

### **Beoordeling**

#### *Betalingen moeder en kinderen dga*

Vanuit één van de beheer-bv's waarin de aandelen van de handelsonderneming waren ondergebracht, vonden maandelijks betalingen plaats aan de moeder en kinderen van de dga. De betalingen betroffen volgens betrokken getuigen 'verloningen'. Dezelfde getuigen verklaren dat de beheer-bv over de betalingen aan de Belastingdienst rapporteerde en loonbelasting inhield op de betalingen. De moeder en kinderen van de dga leverden echter (nauwelijks tot) geen tegenprestaties voor de betalingen. Gelet op het voorgaande zet de afdeling Onderzoek, evenals verzoeker, vraagtekens bij de rechtmatigheid van deze betalingen.

Hoewel de beheer-bv verbonden was aan de handelsonderneming, beschouwt de afdeling Onderzoek deze niet als een onderdeel ervan (zie subparagraaf 2.1.1). De beschikbare informatie bevat bovendien geen aanwijzingen dat de handelsonderneming (de holding noch één of meer van haar dochterondernemingen) anderszins betrokken was bij deze betalingen. Er zijn bijvoorbeeld geen aanwijzingen dat de betalingen werden (door)gefactureerd aan de handelsonderneming. Om die reden valt de vraag of de betalingen in lijn waren met wet- en regelgeving buiten de reikwijdte van het misstandonderzoek. Het misstandonderzoek richt zich immers uitsluitend op de handelsonderneming zelf.

#### *Beloning IT-specialist*

Vanaf de zomer van 2022 deed een IT-specialist, een kennis van de operationeel directeur van de handelsonderneming, een eenmalige klus voor de handelsonderneming. Die klus zou elf maanden duren. In het voorjaar van 2023 was echter nog niet duidelijk op welke wijze de handelsonderneming deze IT-specialist zou belonen voor zijn werkzaamheden. De IT-specialist was namelijk niet in dienst van de handelsonderneming. Ook was – in ieder geval op dat moment – geen sprake van een uitzendcontract of een overeenkomst van opdracht via een eenmanszaak of andere onderneming. Verzoeker vernam, zo verklaarde hij tegenover de afdeling Onderzoek, dat de handelsonderneming voornemens was de IT-specialist in natura te betalen voor zijn werkzaamheden. Deze gang van zaken riep vragen op bij verzoeker.

De afdeling Onderzoek zag in de verstrekte informatie geen aanwijzingen dat de betalingen aan de IT-specialist (geheel of gedeeltelijk) in natura plaatsvonden. De afdeling Onderzoek constateerde dat de IT specialist in september 2023 vanuit een eenmanszaak eenmalig een factuur stuurde voor zijn werkzaamheden van ruim 38.000 euro. Deze factuur stuurde hij aan (de holding van) de handelsonderneming. De factuur bevatte naast het factuurbedrag enkel een omschrijving van de geleverde werkzaamheden. De factuur vermeldde niet de duur van de werkzaamheden, noch de periode waarin deze waren uitgevoerd, noch tegen welk uurtarief. Uit de verstrekte betalingsspecificaties blijkt voorts dat de handelsonderneming (vanuit de groothandel) de factuur in vier termijnen voldeed, conform het verzoek van de IT-specialist. Hoewel een aantal relevante gegevens ontbrak op de factuur van de IT-specialist, zag de afdeling Onderzoek geen aanwijzingen dat de verstrekte informatie 'onjuist' of 'onvolledig' was

---

<sup>27</sup> NB: Artikelen 68 en 69 van de Awr betreffen strafrechtelijke bepalingen. De afdeling Onderzoek benadrukt dat haar onderzoek niet ziet op de vraag of sprake is van strafbare feiten in de zin van de Awr. Zij betrok deze artikelen slechts als aanknopingspunt in haar beoordeling van de beschikbare informatie.

zoals bedoeld in artikelen 68 en 69 Awr. De afdeling Onderzoek concludeert daarom dat er geen aanwijzingen zijn voor ongeoorloofde betalingen aan de IT-specialist.

#### **Resumerend**

De afdeling Onderzoek constateert dat de handelsonderneming geen betrokkenheid had bij de betalingen aan de moeder en kinderen van de dga. De vraag of deze betalingen geoorloofd waren, valt daarom buiten de reikwijdte van het misstandonderzoek. Voorts zag de afdeling Onderzoek geen aanwijzingen dat de betalingen aan de IT-specialist ongeoorloofd waren.

### **3.1.3**

#### **DEELVRAAG 3: FACTURERING 'IN NOTA-ORDERS'**

In deze subparagraaf beantwoordt de afdeling Onderzoek de vraag of bij de handelsonderneming sprake was van facturering van in nota-orders, en zo ja, of dit in lijn was met wet- en regelgeving.

#### **Normenkader**

##### *Artikel 68 en 69 van de Awr*

Net als bij de beoordeling van de betalingen aan familieleden/kennissen van het hoger management, hanteerde de afdeling Onderzoek bij de beoordeling van de mogelijke facturering van in nota-orders de aanknopingspunten die artikel 68 en 69 van de Awr bieden. Oftewel, de afdeling Onderzoek beoordeelde ook de in dit verband beschikbare en relevante informatie – voor zover mogelijk – op juistheid en volledigheid.

##### *Artikel 35a van de Wet op de omzetbelasting 1968*

Voor een nadere invulling van de begrippen 'juistheid' en 'volledigheid' in dit verband, sloot de afdeling Onderzoek aan bij artikel 35a van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: WOB). Dit artikel bepaalt welke gegevens in ieder geval op een factuur (voor goederen of diensten) moeten staan. Volgens dit artikel moeten op een factuur voor goederen (zoals in dit geval aan de orde) onder meer de volgende gegevens staan:

- de datum van uitreiking van de factuur;
- de hoeveelheid en de aard van de geleverde goederen;
- de datum waarop de goederenlevering heeft plaatsgevonden;
- de eenheidsprijs van de geleverde goederen.

##### *Artikel 2:362 van het BW*

Voorts nam de afdeling Onderzoek bij de beoordeling van de facturering van in nota-orders artikel 2:362 van het BW in acht. Dat artikel bepaalt – als toegelicht in subparagraaf 3.1.1 – dat een jaarrekening van een onderneming een zodanig inzicht moet geven dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd omtrent haar vermogen en resultaat. De facturering van in nota-orders kan namelijk leiden tot een verhoging van de omzet. Als die verhoging ten onrechte is, kan dat een belemmering zijn voor het vormen van een verantwoord oordeel over het vermogen en resultaat van de onderneming.

#### **Beoordeling**

In december 2021 factureerde de groothandel, op verzoek van een klant, een aantal in nota-orders aan deze klant. De facturen crediteerde de groothandel vervolgens weer aan het begin van 2022. Dit deed de groothandel zodat de betreffende klant een bonus zou kunnen verkrijgen van een leverancier. Op die manier hoopte de groothandel deze klant voor een langere periode aan zich te binden.

De afdeling Onderzoek kon de specifieke facturen (en creditnota's) die de handelsonderneming in dit verband verstuurde, niet beoordelen op juistheid en

volledigheid. De handelsonderneming was namelijk, ondanks herhaalde verzoeken van de afdeling Onderzoek hiertoe, niet in staat deze te verstrekken. Op basis van verklaringen van getuigen gaat de afdeling Onderzoek er evenwel van uit dat de facturen die de groothandel in december 2021 stuurde (en daarmee ook de daaropvolgende creditnota's), onjuist of onvolledig waren. Immers, de beschikbare informatie wijst erop dat de facturen ofwel een onjuiste (of geen) leverdatum, ofwel een onjuiste (of geen) beschrijving van de aard en hoeveelheid van de goederen, ofwel een onjuiste (of geen) eenheidsprijs van de goederen weergaven. Dat is in strijd met artikel 35a van de WOB.

De afdeling Onderzoek kon niet vaststellen op welk (totaal)bedrag de facturen en creditnota's betrekking hadden. Het enige aanknopingspunt dat de afdeling Onderzoek hiervoor heeft, betreft de inschatting van de dga dat het zou gaan om een bedrag van in totaal 100.000 tot 200.000 euro. Op basis van de beschikbare informatie, concludeert de afdeling Onderzoek dat in ieder geval het risico bestond dat de facturering van in nota-orders ten onrechte leidde tot een verhoging van de omzet, en daarmee van het vermogen en resultaat van de onderneming. Daarom gaat de afdeling Onderzoek ervan uit dat naast schending van artikel 35a van de WOB, ook sprake was van een gevaar voor schending van artikel 2:362 van het BW.

De beschikbare informatie bevat geen aanwijzingen dat de handelsonderneming ook in 2022 (of andere jaren) op de hierboven beschreven wijze bestellingen van niet-voorradije producten factureerde.

#### **Resumerend**

De afdeling Onderzoek gaat ervan uit dat de handelsonderneming in ieder geval in 2021 facturen stuurde die in strijd waren met artikel 35a van de WOB en een gevaar opleverden voor schending van artikel 2:362 van het BW. Kortom, de afdeling Onderzoek concludeert dat (in 2021) sprake was van facturering van in nota-orders bij de handelsonderneming, en dat dit in strijd was met wet- en regelgeving.

### **3.1.4**

#### **DEELVRAAG 4: GEVAAR VOOR GOED FUNCTIONEREN ONDERNEMING EN MAATSCHAPPELIJK BELANG**

In deze subparagraaf beantwoordt de afdeling Onderzoek de vraag of de in de voorgaande subparagrafen genoemde handelingen en nalatigheden, voor zover deze (een gevaar voor) schending van wet- en regelgeving betroffen, ook betrekking hadden op een gevaar voor het goed functioneren van de onderneming in de zin van de Wbk. Vervolgens beantwoordt de afdeling Onderzoek de vraag of bij de handelingen en nalatigheden het maatschappelijk belang in het geding was.

#### **Normenkader**

##### *Gevaar voor goed functioneren van de onderneming*

Om na te gaan of sprake was van een gevaar voor het goed functioneren van de handelsonderneming, sloot de afdeling Onderzoek aan bij artikel 1 van de Wbk. Daaruit volgt dat niet alleen sprake moet zijn van een gevaar voor het goed functioneren van de onderneming, maar dat dit gevaar ook het gevolg moet zijn van een onbehoorlijke wijze van handelen of nalaten. Bij de beoordeling of sprake is van een onbehoorlijke wijze van handelen of nalaten, boden de bepalingen van boek 2 van het BW houvast. Artikel 2:9 van het BW bepaalt dat de bestuurder van een onderneming gehouden is tot een behoorlijke vervulling van zijn taak en verantwoordelijkheid draagt voor de algemene gang van zaken van de onderneming. Uit artikel 2:10 van het BW volgt voorts dat het

bestuur in dat verband in ieder geval verplicht is om een zodanige administratie te voeren dat te allen tijde de rechten en verplichtingen van de rechtspersoon kunnen worden gekend. Deze bepalingen hebben specifiek betrekking op het handelen van het bestuur van een onderneming. Het onderzoek van de afdeling Onderzoek richt zich uiteindelijk op het handelen van de handelsonderneming als geheel en niet (specifiek) op het handelen van het bestuur (of andere individuen). Evenwel boden voornoemde artikelen ook voor de beoordeling van het handelen (en/of nalaten) van de handelsonderneming als geheel nuttige aanknopingspunten.

#### *Maatschappelijk belang*

De Wbk bepaalt dat het maatschappelijk belang in het geding is bij een misstand, als deze meer dan enkel persoonlijke belangen raakt en daarnaast structureel dan wel ernstig of omvangrijk is.

#### **Beoordeling**

##### *Gevaar voor goed functioneren onderneming*

De feiten beschreven in hoofdstuk 3 wijzen erop dat de handelsonderneming weinig grip had op haar financiële bedrijfsvoering en verslaglegging. Na het abrupte vertrek van de voorganger van verzoeker in december 2021 was volgens verschillende getuigen binnen de handelsonderneming onvoldoende kennis aanwezig om een deugdelijke financiële administratie te voeren. Voorts had de handelsonderneming lang niet geïnvesteerd in automatisering waardoor het IT-systeem verouderd was en gebrekkig functioneerde. Dit droeg bij aan het onvermogen van de handelsonderneming om, ook na de komst van verzoeker, de financiële administratie op orde te krijgen. Dat wordt niet alleen bevestigd door getuigenverklaringen, maar blijkt ook uit bijvoorbeeld het gegeven dat de handelsonderneming na de signalen van verzoeker en de huidig controlerend accountant niet in staat was de voorraad handelsgoederen te waarderen tegen historische kostprijs, onder meer omdat het IT-systeem hier niet op was toegerust. De afdeling Onderzoek onderkent dat de handelsonderneming zich vanaf 2022 inzette om de financiële administratie op orde te krijgen. Verzoeker, een ervaren deskundige op het gebied van financiën, werd aangetrokken als financieel directeur, en de broer van de dga kreeg expliciet de opdracht de automatisering op orde te brengen. Deze maatregelen waren echter onvoldoende om (weer) grip te krijgen op de financiële administratie. Dat blijkt ook door het gegeven dat de handelsonderneming zodanig tekortschoot in haar financiële administratie dat zij vanaf 2022 geen jaarrekening heeft gepubliceerd die kon worden voorzien van een vereiste (goedkeurende) verklaring van een controlerend accountant.

De afdeling Onderzoek constateert voorts dat binnen de handelsonderneming onvoldoende werd toegezien op regel naleving. Ook hiervoor is de gang van zaken rondom de grondslag van de voorraadwaardering illustratief. Tot aan de komst van verzoeker signaleerde kennelijk niemand binnen de handelsonderneming – noch de voorganger van verzoeker, noch de dga of iemand anders van het directieteam, noch de RvC en de voormalig controlerend accountant – dat de gehanteerde manier van voorraadwaardering niet in lijn was met wet- en regelgeving. Voor zowel verzoeker als de huidig controlerend accountant was dit echter meteen evident. Ook het aspect van de facturering van in nota-orders is in dit verband relevant. Meerdere leden van de directie waren er destijds van op de hoogte dat de groothandel dergelijke facturen verstuurde, maar geen van hen riep het een halt toe. Aan het eind van 2022 was de handelsonderneming zelfs voornemens dit opnieuw te doen. Bovendien gaven meerdere getuigen aan dat zij pas inzagen dat de gang van zaken rondom deze facturering van in nota-orders niet was toegestaan, toen verzoeker deze praktijk aan het eind van 2022 bestempelde als 'factuurfraude'.

In dit verband neemt de afdeling Onderzoek ook de rol van de voormalig controlerend accountant in acht. Voor de objectiviteit en kwaliteit van de controle van de jaarrekening is de onafhankelijkheid van de controlerend accountant van belang. In dat licht vindt de afdeling Onderzoek het opmerkelijk dat de voormalig controlerend accountant betrokken was bij het opvangen van de werkzaamheden van de voorganger van verzoeker, temeer daar de voormalig controlerend accountant op dat moment tegelijkertijd nog verantwoordelijk was voor de controle van de jaarrekening van 2021. Hetzelfde geldt voor de beslissing van de handelsonderneming om de voormalig controlerend accountant aan te stellen als adviseur nadat hij ruim 20 jaar haar jaarrekeningen had gecontroleerd. In dit verband merkt de afdeling Onderzoek bovendien op dat de opvolger van de voormalig controlerend accountant een kantoorgenoot van hem betrof. De vraag of de onafhankelijkheid van de voormalig controlerend accountant daadwerkelijk in het geding was, valt echter buiten de reikwijdte van het misstandonderzoek: de controlerend accountant (en niet de handelsonderneming) is verantwoordelijk voor het waarborgen van zijn onafhankelijkheid. De afdeling Onderzoek onthoudt zich dan ook van een verdere beoordeling daarvan.

Tot slot merkt de afdeling Onderzoek op dat de handelsonderneming tot september 2023 niet beschikte over een interne meldregeling. Allereerst is die kwestie op zichzelf gezien een tekortkoming als het gaat om regelnaleving. Sinds de Wet Huis voor Klokkenluiders op 1 juli 2016 in werking trad, zijn werkgevers met tenminste vijftig werknemers immers verplicht een interne meldregeling te hebben.<sup>28</sup> Daarnaast is een interne meldregeling essentieel voor een veilig meldklimaat en een integere organisatie. Een interne meldregeling helpt organisaties eerder in te grijpen bij mogelijke misstanden.

Op grond van het voorgaande ziet de afdeling Onderzoek in de ontoereikende financiële administratie, in samenhang bezien met gebrek aan aandacht voor regelnaleving, een gevaar voor het goed functioneren van de handelsonderneming. Bovendien was dit gevaar naar het oordeel van de afdeling Onderzoek het gevolg van een onbehoorlijke wijze van handelen of nalaten in de zin van de Wbk. De dga, de rest van het directieteam en de RvC schoten naar het oordeel van de afdeling Onderzoek namelijk tekort in dit verband.

#### *Maatschappelijk belang*

Allereerst wordt het maatschappelijk belang naar het oordeel van de afdeling Onderzoek geraakt door de wijze waarop de handelsonderneming haar voorraad waardeerde. Die kwestie stijgt uit boven persoonlijke belangen omdat deze betrekking heeft op de jaarrekeningen van de handelsonderneming. Jaarrekeningen dienen een getrouw beeld te geven van het resultaat, de solvabiliteit en de liquiditeit van een onderneming. Dat is onder meer van belang voor belanghebbenden als banken, leveranciers, klanten en werknemers. Voorts had de kwestie een structureel karakter. De handelsonderneming waardeerde haar voorraden namelijk gedurende een langere periode (in ieder geval in de jaren 2020 tot en met 2023) niet in overeenstemming met wet- en regelgeving. Het gegeven dat de wijze waarop de handelsonderneming haar voorraad waardeerde een belangrijke reden was waarom de huidig controlerend accountant geen goedkeurende verklaring kon geven bij de jaarrekening van 2022, maakt dat de afdeling Onderzoek de misstand bovendien aanmerkt als ernstig.

Ten aanzien van de facturering van in nota-orders, heeft de afdeling Onderzoek niet kunnen beoordelen of het maatschappelijk belang al dan niet in het geding was. De

---

<sup>28</sup> Na de invoering van de Wbk op 18 februari 2023 bleef die verplichting bestaan.

afdeling Onderzoek kan enkel vaststellen dat de kwestie uitsteeg boven persoonlijke belangen – ook deze kwestie kon immers impact hebben op de jaarrekening – maar niet of deze daarnaast ook structureel dan wel ernstig of omvangrijk was. De afdeling Onderzoek zag ten eerste geen aanwijzingen voor een structureel karakter. Zij ontving daarnaast onvoldoende informatie van de handelsonderneming om vast te kunnen stellen wat de ernst en omvang was van de misstand. De handelsonderneming kon namelijk zelf niet reconstrueren wat de financiële impact was van de kwestie, noch kon zij informatie aanleveren op basis waarvan de afdeling Onderzoek dit had kunnen doen.

In het voorgaande concludeerde de afdeling Onderzoek dat niet alleen sprake was van (een gevaar voor) schending van wettelijke voorschriften, maar ook van een gevaar voor het goed functioneren van de handelsonderneming, namelijk door een ontoereikende financiële administratie en een gebrek aan aandacht voor regelnaleving. Daarbij was naar het oordeel van de afdeling Onderzoek ook het maatschappelijk belang in het geding. Een gevaar voor het goed functioneren van de onderneming stijgt naar zijn aard uit boven persoonlijke belangen. Daarnaast was dit gevaar structureel van aard. Immers, het onvermogen een deugdelijke financiële administratie op te zetten en het gebrek aan zorg voor regelnaleving speelde gedurende de gehele onderzoeksperiode. Dat de kwestie bovendien ernstig was, volgt opnieuw uit het uitblijven van goedkeurende accountantsverklaringen bij de jaarrekeningen van de jaren 2022 en 2023. Ook het (hoge) functieniveau van de bij de misstand betrokken personen draagt bij aan die ernst.

#### **Resumerend**

De misstand bij de handelsonderneming ten aanzien van de (financiële) bedrijfsvoering en verslaglegging had niet alleen betrekking op (een gevaar voor) schending van wettelijke voorschriften, maar ook op een gevaar voor het goed functioneren van de handelsonderneming als gevolg van een onbehoorlijke wijze van handelen of nalaten. Dit gevaar werd gevormd door een ontoereikende financiële administratie en een gebrek aan aandacht voor regelnaleving. Het gevaar was bovendien een gevolg van een onbehoorlijke wijze van handelen of nalaten, namelijk door tekortschieten van de dga, (de rest van) het directieteam en de RvC.

Bij de misstand – in ieder geval bij een aantal aspecten daarvan – was bovendien het maatschappelijk belang in het geding. Voor zover de misstand betrekking heeft op de wijze waarop de handelsonderneming haar voorraad waardeerde, stijgt deze naar het oordeel van de afdeling Onderzoek uit boven persoonlijke belangen en is deze daarnaast structureel van aard en ernstig. Datzelfde geldt voor de misstand voor zover deze betrekking heeft op een gevaar voor het goed functioneren van de handelsonderneming. Met betrekking tot de facturering van in nota-orders, ontving de afdeling Onderzoek onvoldoende informatie om te kunnen beoordelen of het maatschappelijk belang al dan niet in het geding was.

## 3.2 BEJEGENINGSONDERZOEK

In het bejegeningsonderzoek onderzoekt de afdeling Onderzoek de wijze waarop de handelsonderneming verzoeker heeft behandeld naar aanleiding van een melding van een vermoeden van een misstand. De centrale vraag in het kader van het misstandonderzoek luidt als volgt:

### CENTRALE VRAAG BEJEGENINGSONDERZOEK

Heeft de handelsonderneming verzoeker benadeeld naar aanleiding van een melding van een vermoeden van een misstand?

Om deze vraag te kunnen beantwoorden, dient het onderzoek antwoord te geven op de volgende deelvragen:

- 1 Was sprake van een op redelijke gronden gebaseerd vermoeden van een misstand met maatschappelijk belang in de zin van de Wbk?
- 2 Heeft verzoeker zijn vermoeden van een misstand gemeld in de zin van de Wbk, en zo ja, wanneer?
- 3 Was sprake van benadelingshandelingen (in rechtspositionele zin of op andere wijze) van verzoeker na de melding?
- 4 Waren de eventuele benadelingshandelingen het gevolg van de melding van verzoeker?

De beantwoording van deze vragen komt achtereenvolgens aan bod in de subparagrafen 3.2.1 tot en met 3.2.3.

### 3.2.1 DEELVRAAG 1: (REDELIJK) VERMOEDEN VAN EEN MISSTAND

In deze subparagraaf beantwoordt de afdeling Onderzoek de vraag of sprake was van een op redelijke gronden gebaseerd vermoeden van een misstand met maatschappelijk belang in de zin van de Wbk.

#### Normenkader

##### *Vermoeden van een misstand*

De voorwaarden waaraan moet zijn voldaan om te kunnen spreken van een misstand in de zin van de Wbk kwamen al aan de orde in paragraaf 3.1: het moet gaan om één of meer van de typen misstanden die de Wbk beschrijft en daarbij moet ook het maatschappelijk belang in het geding zijn. Om te beoordelen of sprake is van een vermoeden van een misstand in de zin van de Wbk, moet daarnaast nog vastgesteld worden of de melder dit vermoeden baseerde op *redelijke gronden die voortvloeien uit de kennis die hij opdeed bij zijn (voormalig) werkgever*.

#### Beoordeling

In paragraaf 3.1 lichtte de afdeling Onderzoek al toe dat de misstand die verzoeker vermoedde aangemerkt kan worden als een misstand met maatschappelijk belang in de zin van de Wbk. Dat geldt in ieder geval voor zover deze zag op (een gevaar voor) schending van wettelijke voorschriften omtrent voorraadwaardering en op een gevaar voor het goed functioneren van de onderneming door een ontoereikende financiële administratie en een gebrek aan aandacht voor regelnaleving.<sup>29</sup> Naar het oordeel van de

<sup>29</sup> In paragraaf 3.2 lichtte de afdeling Onderzoek toe dat de misstand die verzoeker vermoedde voor zover deze betrekking had op mogelijk ongeoorloofde betalingen, buiten de reikwijdte van het misstandonderzoek viel dan wel niet aangemerkt kon worden als een misstand in de zin van de Wbk. Voor zover de misstand zag op

afdeling Onderzoek, baseerde verzoeker zijn vermoeden dat hiervan sprake was bovendien op redelijke gronden in de zin van de Wbk. Verzoeker baseerde zijn vermoeden hoofdzakelijk op eigen waarnemingen en interpretaties. Deze waren voor de afdeling Onderzoek van betekenis vanwege de deskundigheid en professionaliteit op het gebied van financiële administratie en verslaglegging die, gezien zijn opleiding en ervaring, van verzoeker verwacht mogen worden. Ook had verzoeker vanwege zijn functie van financieel directeur nauwe betrokkenheid bij, en zicht op de financiële bedrijfsvoering en verslaglegging van de handelsonderneming. Verzoeker kon zijn waarnemingen en interpretaties dan ook ondersteunen met zowel publiek toegankelijke documentatie als interne documentatie, zoals jaarrekeningen, notulen van RvC-vergaderingen en interne correspondentie.

#### Resumerend

Er was sprake van een op redelijke gronden gebaseerd vermoeden van een misstand met maatschappelijk belang in de zin van de Wbk.

### 3.2.2 DEELVRAAG 2: MELDING

In deze subparagraaf beantwoordt de afdeling Onderzoek de vraag of verzoeker zijn vermoeden van een misstand heeft gemeld in de zin van de Wbk, en zo ja, wanneer.

#### Normenkader

Er is sprake van een melding in de zin van de Wbk als een natuurlijke persoon in de context van zijn werkgerelateerde activiteiten een vermoeden van een misstand meldt of openbaar maakt. Uit de Wbk volgt dat een melder zowel intern (bij de werkgever of een aan de werkgever verbonden persoon of organisatie) als extern (bij een bevoegde autoriteit) een vermoeden van een misstand kan melden.

#### Beoordeling

##### *Interne melding*

Zoals toegelicht in hoofdstuk 2, liet verzoeker al vanaf zijn aanstelling een kritische houding zien ten aanzien van de financiële bedrijfsvoering en verslaglegging van de handelsonderneming. Een voorbeeld hiervan is in ieder geval de e-mail die verzoeker in augustus 2022 stuurde aan de dga en de voormalig controlerend accountant waarin hij voor het eerst zijn zorgen kenbaar maakte ten aanzien van de wijze waarop de handelsonderneming haar voorraden waardeerde.<sup>30</sup> Andere voorbeelden zijn de reactie van verzoeker op de vraag van de commercieel directeur of het mogelijk was om in december 2022 in nota-orders te factureren, en zijn waarschuwing tijdens een RvC-vergadering in december 2022 over 'de klappen' die de handelsonderneming in 2023 zou moeten opvangen. Ten aanzien van deze voorbeelden constateert de afdeling Onderzoek dat verzoeker hiermee invulling gaf aan zijn functie op een manier die bij zijn taken en verantwoordelijkheden paste. Bovendien lijkt verzoeker noch de handelsonderneming deze signalen bedoeld of opgevat te hebben als melding in de zin van de Wbk. De afdeling Onderzoek concludeert dan ook dat deze 'kritische signalen' niet aangemerkt kunnen worden als melding in de zin van de Wbk.

---

schending van wettelijke voorschriften door de facturering van in nota-orders, kon de afdeling Onderzoek bovendien niet beoordelen of het maatschappelijk belang al dan niet in het geding was. Dit betekent niet dat verzoeker niet in redelijkheid kon vermoeden dat deze aspecten een misstand in de zin van de Wbk vormden. In het kader van het bejegeningsonderzoek doet dit vraagstuk echter niet ter zake. Daarom laat de afdeling Onderzoek deze aspecten in deze subparagraaf buiten beschouwing.

<sup>30</sup> Zie subparagraaf 2.2.2.

Op 22 mei 2023 maakte verzoeker zijn zorgen voor het eerst kenbaar op een manier die afweek van de gebruikelijke uitvoering van zijn taken en verantwoordelijkheden van financieel directeur. Op die dag verstuurde verzoeker een brief waarin hij zijn zorgen uitte over het leiderschap van de dga, de bedrijfsvoering en verslaggeving van de handelsonderneming.<sup>31</sup> Aangezien het zwaartepunt van zijn zorgen lag bij het handelen van de dga, stuurde hij de brief niet aan de dga zelf, maar aan het toezichthoudend orgaan van de handelsonderneming: de RvC. Verzoeker wees in deze brief onder andere op de wijze waarop de handelsonderneming voorraden waardeerde, haar gebrekkige IT-systeem en twijfel over de onafhankelijkheid van de voormalig controlerend accountant. Hoewel verzoeker in deze brief niet expliciet sprak van een melding van een vermoeden van een misstand in de zin van de Wbk, oordeelt de afdeling Onderzoek op basis van de toon, maar vooral ook uit de inhoud van de brief, dat deze beschouwd moet worden als een melding in de zin van de Wbk. Daarbij merkt de afdeling Onderzoek bovendien ten eerste op dat verzoeker aan de afdeling Onderzoek bevestigde dat hij de bedoeling had om met zijn brief van 22 mei 2023 een melding te doen in de zin van de Wbk. Ten tweede merkt de afdeling Onderzoek op dat de voorzitter van de RvC bij de afdeling Onderzoek verklaarde dat hij die brief destijds als zodanig opvatte.

#### *Externe melding*

Op 7 mei 2024 meldde verzoeker zijn vermoeden van een misstand bij de afdeling Onderzoek. Hij kaartte daarbij verschillende punten aan die alle betrekking hebben op de financiële bedrijfsvoering en verslaglegging van de handelsonderneming. Aangezien het Huis voor Klokkenluiders (en meer specifiek de afdeling Onderzoek) een bevoegde autoriteit is in de zin van de Wbk, kan deze melding aangemerkt worden als een (externe) melding in de zin van de Wbk. Aangezien verzoeker deze melding deed ná (het gros van) de gebeurtenissen die de afdeling Onderzoek relevant acht voor het bejegeningsonderzoek (zie paragraaf 2.3), is een eventueel verband tussen deze melding en eventuele benadelingshandelingen op voorhand uitgesloten. De afdeling Onderzoek laat deze (externe) melding daarom verder buiten beschouwing bij de vraag of de handelsonderneming verzoeker benadeelde naar aanleiding van een melding van een vermoeden van een misstand.

#### **Resumerend**

Verzoeker deed op 22 mei 2023 een interne melding van een vermoeden van een misstand in de zin van de Wbk bij de RvC. Op 7 mei 2024 deed verzoeker een externe melding van een vermoeden van een misstand in de zin van de Wbk bij de afdeling Onderzoek.

### **3.2.3**

#### **DEELVRAGEN 3 EN 4: BENADELING ALS GEVOLG VAN MELDING**

In deze subparagraaf behandelt de afdeling Onderzoek deelvragen 3 en 4. Daarmee beantwoordt de afdeling Onderzoek de vraag of sprake was van benadelingshandelingen (in rechtspositionele zin of op andere wijze) en zo ja, of deze ook het gevolg waren van zijn melding.

#### **Normenkader**

##### *Benadelingshandelingen*

Benadeling van een melder van een vermoeden van een misstand kan uiteenlopende vormen aannemen. De Wbk geeft in artikel 17da enkele concrete voorbeelden van vormen van benadeling, zoals schorsing en ontslag. De definitie van benadeling beperkt

<sup>31</sup> Zie subparagraaf 2.3.2.

zich echter niet tot rechtspositionele maatregelen. Ook handelingen als intimidatie of uitsluiting kunnen aangemerkt worden als benadeling in de zin van de Wbk. Een melder kan bovendien nadeel ondervinden door de wijze waarop de werkgever opvolging geeft aan zijn melding, of door het uitblijven van opvolging. De wijze waarop een werkgever opvolging behoort te geven aan een melding is afhankelijk van de omstandigheden van het geval. De Wbk geeft hiervoor geen (strikte) richtlijnen. Wel kan uit de definitie die artikel 1 van de Wbk geeft aan de term 'opvolging' opgemaakt worden dat een werkgever op zijn minst 'de juistheid van de gedane beweringen van de melder dient na te gaan en zo nodig en voor zover bevoegd nader onderzoek dient te doen of maatregelen dient te treffen'. Verder blijkt uit artikel 1a van de Wbk dat 'eenieder die betrokken is bij een melding en daarbij de beschikking krijgt over gegevens waarvan hij het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden, verplicht is tot geheimhouding van die gegevens'. Uit ditzelfde artikel blijkt voorts dat onder gegevens met een vertrouwelijk karakter in ieder geval de identiteit van de melder en van degene aan wie de misstand wordt toegeschreven worden verstaan. De identiteit van de melder mag volgens dit artikel alleen bekend worden gemaakt als de melder daarmee instemt.

#### *Causale relatie*

Als de afdeling Onderzoek vaststelt dat verzoeker te maken kreeg met benadelingshandelingen na zijn melding, gaat de afdeling Onderzoek vervolgens na of deze benadelingshandelingen het gevolg waren van de melding van verzoeker. Met andere woorden, de afdeling Onderzoek beoordeelt dan of er een causale relatie bestaat tussen de benadelingshandelingen en de melding van 22 mei 2023.

#### **Beoordeling**

In de gebeurtenissen als beschreven in paragraaf 2.3 zag de afdeling Onderzoek drie gedragingen van de handelsonderneming die aangemerkt kunnen worden als benadeling in de zin van de Wbk. Hieronder licht de afdeling Onderzoek dit voor elk van deze gedragingen toe. Daarbij gaat de afdeling Onderzoek ook in op de eventuele causale relatie tussen deze gedragingen en de melding van verzoeker van 22 mei 2023.

#### *Opvolging melding 22 mei 2023*

De voorzitter van de RvC verklaarde tegenover de afdeling Onderzoek dat hij, na ontvangst van de melding, aan verzoeker de opdracht gaf om te verifiëren of zijn aannames en vermoedens juist waren.<sup>32</sup> Verzoeker stelt dat hij een dergelijke opdracht nooit kreeg. In ieder geval ging de RvC niet zelf (al dan niet in samenwerking met verzoeker) na of de beweringen in de melding juist waren. Door de verantwoordelijkheid hiervoor geheel bij verzoeker te leggen, schoot de RvC naar het oordeel van de afdeling Onderzoek in dit geval tekort in de opvolging van de melding.

Daarbij schond de RvC de verplichting tot geheimhouding die volgt uit artikel 1a van de Wbk. Enkele dagen na ontvangst van melding, informeerde de RvC de dga immers over het feit dat verzoeker een brief had gestuurd aan de RvC en dat hij daarin klachten of zorgen had geuit. Hiermee maakte de RvC de identiteit van verzoeker kenbaar zonder zijn instemming, terwijl de RvC bekend was (of had moeten zijn) met het vertrouwelijke karakter van deze informatie.

Niet alleen de RvC, maar ook de directie van de handelsonderneming schoot tekort in de opvolging van de melding van verzoeker. Toen de directie in september 2023, gedurende de gerechtelijke procedure, bekend raakte met de volledige inhoud van de melding, bleef opvolging immers opnieuw uit. De handelsonderneming zette zich enkel in om de

---

<sup>32</sup> Zie subparagraaf 2.3.3.

in de melding gedane beweringen te ontcrachten in het kader van de gerechtelijke procedure.

De afdeling Onderzoek constateert op grond van het voorgaande dat de handelsonderneming verzoeker benadeelde door de wijze waarop zij opvolging gaf aan de melding. Een causale relatie tussen de melding van 22 mei 2023 en de opvolging daarvan, beschouwt de afdeling Onderzoek in dit geval als een gegeven.

#### *Vrijstelling van werkzaamheden en ontslag*

Vrijstelling van werkzaamheden (oftewel schorsing) en een verzoek tot ontbinding van een arbeidsovereenkomst (oftewel ontslag) door de werkgever worden beide expliciet genoemd in de Wbk als voorbeelden van benadelingshandelingen. Daarbij merkt de afdeling Onderzoek ten overvloede nog op dat de schorsing en het ontslag plaatsvonden tegen de zin van verzoeker. Het gegeven dat het ontslag werd teruggedraaid door het gerechtshof, laat naar het oordeel van de afdeling Onderzoek onverlet dat verzoeker nadeel ondervond door het verzoek tot ontbinding van zijn arbeidsovereenkomst.

De afdeling Onderzoek concludeert voorts dat er een causale relatie bestaat tussen deze benadelingshandelingen en de melding van verzoeker van 22 mei 2023. Hiertoe overwoog de afdeling Onderzoek het volgende.

Allereerst merkt de afdeling Onderzoek op dat de kantonrechter oordeelde dat de vrijstelling van werkzaamheden en het ontslag *niet* het gevolg waren van de brief van 22 mei 2023. De kantonrechter overwoog dat de dga noch het directieteam vóór indiening van het verzoek tot ontbinding van de arbeidsovereenkomst bekend was met (de inhoud van) die brief. De kantonrechter overwoog bovendien dat de verstoring van de arbeidsverhouding was ontstaan door incidenten en gebeurtenissen die vóór 22 mei 2023 hadden plaatsgevonden of die anderszins geen verband hielden met de brief van verzoeker aan de RvC. Het gerechtshof ging niet mee in deze lezing van de kantonrechter. Het gerechtshof overwoog dat vóór 22 mei 2023 wellicht al ontevredenheid bestond over het functioneren van verzoeker, maar dat dit niet zodanig was dat dit tot een einde van de arbeidsovereenkomst zou moeten en kunnen leiden. De arbeidsverhouding tussen verzoeker en de handelsonderneming raakte volgens het gerechtshof pas ná 22 mei 2023 ernstig en duurzaam verstoord.

De afdeling Onderzoek nam de (onherroepelijke) uitspraak van het gerechtshof als uitgangspunt. Aangezien het gerechtshof zich daarin niet uitsprak over de vraag of het benadelingsverbod zich verzette tegen de vrijstelling van werkzaamheden en het verzoek tot ontbinding van de arbeidsovereenkomst, boog de afdeling Onderzoek zich over deze vraag. In aanvulling op de uitspraak van het gerechtshof overwoog de afdeling Onderzoek dat uit getuigenverklaringen blijkt dat de dga vóór de vrijstelling van werkzaamheden en het verzoek tot ontbinding van de arbeidsovereenkomst weliswaar (mogelijk) nog niet bekend was met de volledige inhoud van de brief van 22 mei 2023, maar dat hij wel bekend was met de aard van de brief en de afzender ervan. Nu de afdeling Onderzoek deze brief aanmerkt als melding in de zin van de Wbk en nu vast is komen te staan dat de situatie pas ná die brief escaleerde, concludeert de afdeling Onderzoek dat de melding – op zijn minst mede – reden vormde voor de handelsonderneming om verzoeker te schorsen en bij de rechter een verzoek te doen om ontbinding van de arbeidsovereenkomst. Daarmee bestaat naar het oordeel van de afdeling Onderzoek dus een causale relatie tussen enerzijds de vrijstelling van werkzaamheden en het verzoek tot ontbinding van de arbeidsovereenkomst en anderzijds de melding van verzoeker.

#### *Oproep tot verbreken contact*

Op grond van de beschikbare informatie neemt de afdeling Onderzoek aan dat de directie van de handelsonderneming na het ontslag van verzoeker aan medewerkers de opdracht gaf om hun connectie met verzoeker op LinkedIn te verbreken en om hem te blokkeren op Whatsapp. Bovendien blijkt uit meerdere verklaringen dat de handelsonderneming niet alleen die opdracht gaf, maar ook controleerde of de medewerkers hun LinkedIn-connectie inderdaad hadden verbroken. De directie sprak hen erop aan als dit niet het geval was. De afdeling Onderzoek merkt dit aan als een vorm van uitsluiting, wat in de Wbk ook wordt aangemerkt als benadeling. Voorts constateert de afdeling Onderzoek dat deze handeling in het verlengde ligt van de vrijstelling van werkzaamheden en het verzoek tot ontbinding van de arbeidsovereenkomst. Daarmee is ook de causale relatie aangetoond tussen de oproep tot het verbreken van het contact met verzoeker en de melding van 22 mei 2023.

#### **Resumerend**

De afdeling Onderzoek concludeert dat de handelsonderneming verzoeker benadeelde als gevolg van zijn melding van een vermoeden van een misstand in de zin van de Wbk. Deze benadeling bestond allereerst uit een ontoereikende behandeling van de melding van verzoeker. Ook stelt de afdeling Onderzoek vast dat de schorsing en het verzoek tot ontbinding van de arbeidsovereenkomst van verzoeker verband hielden met zijn melding. Voorts was naar het oordeel van de afdeling Onderzoek sprake van uitsluiting van verzoeker als gevolg van zijn melding.

## 4. CONCLUSIES

Op 7 mei 2024 verzocht verzoeker de afdeling Onderzoek om een onderzoek in te stellen naar een vermoeden van een misstand die zich zou hebben voorgedaan bij de handelsonderneming en naar de wijze waarop de handelsonderneming hem had behandeld als gevolg van zijn melding van een vermoeden van een misstand. Naar aanleiding van dit verzoek stelde de afdeling Onderzoek een misstand- en bejegeningsonderzoek in bij de handelsonderneming.

### 4.1 MISSTANDONDERZOEK

De centrale vraag van het misstandonderzoek luidde als volgt: was bij de handelsonderneming sprake van een misstand, zoals bedoeld in de Wbk, met betrekking tot de financiële bedrijfsvoering en verslaglegging?

De afdeling Onderzoek concludeert dat bij de handelsonderneming sprake was van een misstand, zoals bedoeld in de Wbk, met betrekking tot de financiële bedrijfsvoering en verslaglegging.

De wijze waarop de handelsonderneming haar voorraden waardeerde, was in strijd met wet- en regelgeving, namelijk met artikel 2:384 van het BW in samenhang gezien met artikel 8 van het Besluit actuele waarde. Ook liep de handelsonderneming hierdoor het risico dat haar jaarrekeningen geen getrouw beeld gaven van haar vermogen en resultaat. Daarmee leverde de kwestie ook een gevaar op voor schending van artikel 2:362 van het BW. Daarbij is naar het oordeel van de afdeling Onderzoek het maatschappelijk belang in het geding. Een getrouw beeld in de jaarrekeningen is namelijk onder meer van belang voor belanghebbenden zoals banken, leveranciers, klanten en werknemers van de handelsonderneming. Daarmee stijgt de kwestie uit boven persoonlijke belangen. De afdeling Onderzoek acht de schending bovendien structureel, omdat deze een periode van meerdere jaren besloeg (in ieder geval in de jaren 2020 tot en met 2023). Het gegeven dat deze kwestie een belangrijke reden was voor de huidig controlerend accountant om geen goedkeurende verklaring af te geven bij de jaarrekening van in ieder geval 2022, maakt dat de afdeling Onderzoek de misstand ook aanmerkt als ernstig.

Daarnaast concludeert de afdeling Onderzoek dat bij de handelsonderneming sprake was van facturering van in nota-orders, in strijd met wet- en regelgeving. De afdeling Onderzoek concludeert namelijk dat de handelsonderneming in 2021 facturen verzond voor bestellingen van niet-voorradijge producten die in strijd waren met artikel 35a van de WOB. Dit vormde bovendien een gevaar voor schending van artikel 2:362 van het BW. Ook dit leverde immers een risico op voor de getrouwheid van de jaarrekening van de handelsonderneming. De afdeling Onderzoek heeft niet kunnen beoordelen of daarbij het maatschappelijk belang al dan niet in het geding was. De handelsonderneming verstreekte namelijk onvoldoende informatie om uitspraak te kunnen doen over de ernst en omvang van de kwestie.

Voor de vermoede ongeoorloofde betalingen door de handelsonderneming aan derden (de IT specialist, en de moeder en kinderen van de dga) zag de afdeling Onderzoek op basis van de beschikbare informatie onvoldoende aanwijzingen. De handelsonderneming had, voor zover de afdeling Onderzoek kon beoordelen, geen betrokkenheid bij de bedoelde betalingen aan de moeder en kinderen van de dga.

Voorts zag de afdeling Onderzoek geen aanwijzingen voor ongeoorloofde betalingen aan de IT-specialist.

Tot slot concludeert de afdeling Onderzoek dat sprake was van een gevaar voor het goed functioneren van de handelsonderneming als gevolg van een onbehoorlijke wijze van handelen of nalaten door een ontoereikende financiële administratie en een gebrek aan aandacht voor regelnaleving. Niet alleen de gang van zaken rondom voorraadwaardering en de facturering van in nota-orders waren hiervoor illustratief, maar ook onder meer het gegeven dat de handelsonderneming tot september 2023 niet beschikte over een interne meldregeling. Dit gevaar was naar het oordeel van de afdeling Onderzoek het gevolg van tekortschieten door de dga, de rest van het directieteam en de RvC. Naar zijn aard stijgt dit gevaar voor het goed functioneren van de onderneming uit boven persoonlijke belangen en is zij structureel van aard. Daaruit volgt dat ook bij deze misstand het maatschappelijk belang in het geding was.

## 4.2 BEJEGENINGSONDERZOEK

De centrale vraag in het bejegeningsonderzoek luidde als volgt: heeft de handelsonderneming verzoeker benadeeld naar aanleiding van een melding van een vermoeden van een misstand?

De afdeling Onderzoek concludeert dat de handelsonderneming verzoeker benadeelde naar aanleiding van een melding van een vermoeden van een misstand.

De misstand die verzoeker vermoedde, is een misstand met maatschappelijk belang in de zin van de Wbk voor zover deze zag op (een gevaar voor) schending van wettelijke voorschriften omtrent voorraadwaardering en op een gevaar voor het goed functioneren van de onderneming door een ontoereikende financiële administratie en een gebrek aan aandacht voor regelnaleving. Naar het oordeel van de afdeling Onderzoek, baseerde verzoeker zijn vermoeden dat hiervan sprake was bovendien op redelijke gronden in de zin van de Wbk.

Op 22 mei 2023 deed verzoeker een interne melding in de zin van de Wbk van zijn vermoeden van een misstand. Dat deed hij middels een brief gericht aan de RvC. De afdeling Onderzoek concludeert dat de handelsonderneming verzoeker op drie manieren benadeelde naar aanleiding van deze melding. Ten eerste schoot de handelsonderneming – zowel de RvC als het directieteam – tekort in de opvolging van de melding van verzoeker. Niet alleen door niet de juistheid van de gedane beweringen na te gaan, maar ook door schending van de verplichting tot geheimhouding die volgt uit artikel 1a van de Wbk. Daarnaast benadeelde de handelsonderneming verzoeker door hem vrij te stellen van werkzaamheden en door de rechtbank te verzoeken zijn arbeidsovereenkomst te ontbinden. Tot slot merkt de afdeling Onderzoek de oproep van de directie van de handelsonderneming aan haar medewerkers om het contact met verzoeker te verbreken aan als een vorm van uitsluiting. Ook dat is een benadelingshandeling in de zin van de Wbk. Ten aanzien van alle drie deze handelingen ziet de afdeling Onderzoek een causale relatie met de melding van verzoeker van 22 mei 2023.

## BIJLAGE 1. REACTIE OP COMMENTAAR OP CONCEPTRAPPORT

Conform artikel 17 van de Wbk stelde de afdeling Onderzoek verzoeker en de handelsonderneming in de gelegenheid om schriftelijk commentaar te geven op het concept van dit rapport. Verzoeker gaf aan dat hij geen opmerkingen had bij het conceptrapport. De handelsonderneming gaf wel schriftelijk commentaar op het conceptrapport. Dat commentaar leidde niet tot aanpassingen in het definitieve rapport. In het hiernavolgende licht de afdeling Onderzoek dit nader toe.

De handelsonderneming stelde in haar schriftelijke commentaar dat zij zich niet kon vinden in de conclusies van het rapport. Volgens de handelsonderneming is geen sprake van een misstand, noch van benadeling in de zin van de Wet bescherming klokkenluiders. Daarnaast sprak de handelsonderneming haar twijfels uit bij de vraag of het onderzoek voldoet aan de eisen van een eerlijke procesgang. Hieraan legde de handelsonderneming een aantal op- en aanmerkingen bij het rapport ten grondslag, die hieronder worden besproken.

### Ernst

De handelsonderneming stelde dat de misstand voor zover deze betrekking heeft op voorraadwaardering, niet als ernstig te kwalificeren is. Daarvoor gaf zij vijf argumenten. Kortgezegd stelde de handelsonderneming dat zij aparte grootboekrekeningen hanteerde, dat geen sprake was van substantiële prijsstijgingen en dat de voorraden een hoge omloopsnelheid hadden. Daarnaast wees de handelsonderneming erop dat het effect van eventuele prijsstijgingen werd weggenomen door het treffen van een voorziening voor incurantheid en dat de handelsonderneming direct na de melding van verzoeker actie ondernam om de grondslag voor de voorraadwaardering te preciseren tot een maximaal bedrag.

Allereerst merkt de afdeling Onderzoek de misstand, voor zover deze betrekking heeft op voorraadwaardering, aan als ernstig omdat de kwestie een belangrijke reden was voor de controlerend accountant om geen goedkeurende verklaring af te geven bij de jaarrekening van 2022.<sup>33</sup> De hiervoor genoemde argumenten van de handelsonderneming doen daar niet aan af. Daarnaast wijst de afdeling Onderzoek erop dat zij die argumenten grotendeels meenam in haar onderzoek.<sup>34</sup> Dat geldt alleen niet voor het argument dat het effect van eventuele prijsstijgingen werd weggenomen door een voorziening incurantheid. Dat argument veronderstelt namelijk dat de handelsonderneming in staat was (de omvang van) het effect van die prijsstijgingen vast te stellen. Uit de onderzoeksinformatie maakt de afdeling Onderzoek echter op dat dit, zeker met betrekking tot de jaren 2022 en 2023, niet het geval was.

### Oorzaak

De handelsonderneming meent dat de afdeling Onderzoek bij de beoordeling van de misstand ten aanzien van voorraadwaardering rekening had moeten houden met de oorzaak ervan, namelijk het verouderde IT-systeem. Vooral had de afdeling Onderzoek in aanmerking moeten nemen dat de handelsonderneming niet de *intentie* had om in haar jaarrekening een onjuiste voorstelling van zaken te geven.

De afdeling Onderzoek benadrukt dat zij in de beschikbare informatie geen aanwijzingen zag dat de handelsonderneming haar voorraad op de beschreven wijze waardeerde met de intentie om een onjuiste voorstelling van zaken te geven. In het rapport wordt van een dergelijke intentie dan ook niet gesproken. De afdeling

---

<sup>33</sup> Zie subparagraaf 3.1.4.

<sup>34</sup> Zie subparagrafen 2.2.2 en 3.1.1.

Onderzoek wijst in het rapport daarentegen meermaals op de rol die het verouderde IT-systeem speelde in dit verband.<sup>35</sup> De afdeling Onderzoek betrok die omstandigheid voor zover relevant ook in haar beoordeling.

#### **Operationeel directeur**

De handelsonderneming wees erop dat zij begin 2022 de broer van de dga aanstelde als operationeel directeur om de automatisering op orde te brengen. Vanwege zijn ervaring was hij hiertoe naar het oordeel van de handelsonderneming bij uitstek geschikt. De afdeling Onderzoek merkt op dat zij die omstandigheid opnam in het rapport en voor zover relevant meenam in haar beoordeling.<sup>36</sup>

#### **Verstoring arbeidsverhouding**

De handelsonderneming betwist dat er een causale relatie zou bestaan tussen de brief die verzoeker op 22 mei 2023 stuurde aan de RvC en de gestelde benadelingshandelingen die daarna plaatsvonden. De afdeling Onderzoek merkt op dat de argumenten die de handelsonderneming ten grondslag legde aan dit standpunt aan de orde komen in het rapport.<sup>37</sup> Zij ziet in de opmerkingen van de handelsonderneming geen nieuwe feiten of omstandigheden die tot een wijziging van haar beoordeling of argumentatie in dit verband leiden.

#### **Telefoongesprekken**

De handelsonderneming verbaast zich over de duiding die de afdeling Onderzoek gaf aan de telefoongesprekken die plaatsvonden op 26 en 27 juni 2023.<sup>38</sup> De handelsonderneming wees erop dat de wijze waarop verzoeker zich in deze telefoongesprekken opstelde, de aanleiding was voor zijn schorsing.

De afdeling Onderzoek besteedde in haar rapport aandacht aan de genoemde telefoongesprekken omdat zij deze ziet als relevante context bij de verstoorde arbeidsverhouding tussen verzoeker en de handelsonderneming. Anders dan de handelsonderneming, merkt de afdeling Onderzoek de genoemde telefoongesprekken echter niet aan als oorzaak van die verstoorde arbeidsverhouding, maar als een uitvloeisel ervan. De telefoongesprekken laten naar het oordeel van de afdeling Onderzoek namelijk zien dat het arbeidsconflict tussen verzoeker en de handelsonderneming eind juni 2023 was geëscaleerd. Daarbij merkt de afdeling Onderzoek overigens op dat dit niet alleen naar voren kwam uit de emotie waar verzoeker - die op dat moment ziekgemeld was - in de telefoongesprekken blijkt van gaf. Ook het gegeven dat de handelsonderneming buiten medeweten van verzoeker opnames maakte van de telefoongesprekken duidt hierop.

#### **Oproep verbreken contact**

De handelsonderneming gaf een nadere duiding bij haar oproep aan medewerkers om na het ontslag van verzoeker het contact met hem te verbreken. De afdeling Onderzoek ziet in die duiding geen nieuwe feiten of omstandigheden die tot een wijziging van haar beoordeling of argumentatie in dit verband leiden.

#### **Selectie te interviewen personen**

De handelsonderneming verbaast zich erover dat de afdeling Onderzoek een bepaalde door haar aangedragen getuige niet heeft geïnterviewd. De afdeling Onderzoek wijst erop dat de beslissing over welke personen zij interviewt als getuige in het kader van een

---

<sup>35</sup> Zie subparagrafen 2.2.2, 3.1.1 en 3.1.4.

<sup>36</sup> Zie subparagrafen 2.2.1 en 3.1.4.

<sup>37</sup> Zie subparagrafen 2.3.5 en 3.2.3.

<sup>38</sup> Zie subparagraaf 2.3.4.

onderzoek is voorbehouden aan de afdeling Onderzoek zelf.<sup>39</sup> De afdeling Onderzoek stelde de handelsonderneming, net als verzoeker, wel in de gelegenheid om suggesties te doen voor te interviewen personen. Beide partijen maakten van die gelegenheid gebruik. Met inachtneming van die suggesties maakte de afdeling Onderzoek een selectie van te interviewen personen die naar haar oordeel vanuit voldoende verschillende perspectieven een bijdrage konden leveren aan de beantwoording van de onderzoeksvragen. De afdeling Onderzoek gaf in het onderzoeksrapport een (geanonimiseerde) opsomming van de (voormalige) functietitels van alle personen die de zij als getuige heeft geïnterviewd.<sup>40</sup>

### **Eerlijke procesgang**

De handelsonderneming gaf aan dat zij om twee redenen twijfelt of het onderzoek voldoet aan de eisen van een eerlijke procesgang. Ten eerste wees de handelsonderneming erop dat de afdeling Onderzoek niet is ingegaan op de vraag of de melding van verzoeker te goeder trouw was. De afdeling Onderzoek merkt op dat de beschikbare informatie op geen moment aanleiding gaf te twijfelen aan de goede trouw van verzoeker. Zoals toegelicht in het rapport, kwam de afdeling Onderzoek bij de beoordeling van het verzoek om onderzoek al tot de conclusie dat verzoeker zijn vermoeden van een misstand baseerde op redelijke gronden.<sup>41</sup> De informatie die de afdeling Onderzoek gedurende het onderzoek ontving, bevestigde die conclusie. Ten tweede wees de handelsonderneming in dit verband op het gegeven dat de afdeling Onderzoek een bepaalde door de handelsonderneming aangedragen getuige niet uitnodigde voor een interview. Voor een reactie daarop verwijst de afdeling Onderzoek naar hetgeen zij daarover in het voorgaande schreef onder het onderdeel 'Selectie te interviewen personen'.

---

<sup>39</sup> Zie artikel 13, derde lid van de Wbk.

<sup>40</sup> Zie subparagraaf 1.5.2.

<sup>41</sup> Zie paragraaf 1.2 en subparagraaf 3.2.1.

## BIJLAGE 2. NORMENKADER

### 2.1 WET BESCHERMING KLOKKENLUIDERS

#### Artikel 1

In deze wet en de daarop berustende bepalingen wordt verstaan onder:

- *afdeling advies*: de afdeling advies van het Huis, bedoeld in artikel 3a, tweede lid;
- *afdeling onderzoek*: de afdeling onderzoek van het Huis, bedoeld in artikel 3a, derde lid;
- *bedrijfsgeheim*: bedrijfsgeheim als bedoeld in artikel 1 van de Wet bescherming bedrijfsgeheimen;
- betrokken derde:
- een derde die verbonden is met een melder en die kan worden benadeeld door de werkgever van de melder of een persoon of organisatie waarmee de melder anderszins in een werkgerelateerde context verbonden is, en
- een rechtspersoon die eigendom is van de melder, waarvoor de melder werkt of waarmee de melder anderszins werkgerelateerd verbonden is;
- *bevoegde autoriteit*: een autoriteit als bedoeld in artikel 2c;
- *bureau*: het bureau, bedoeld in artikel 3d;
- *degene die een melder bijstaat*: een natuurlijke persoon of rechtspersoon die een melder adviseert in het meldingsproces in een werkgerelateerde context en wiens advisering vertrouwelijk is;
- *Huis*: het Huis voor klokkenluiders, bedoeld in artikel 3;
- *melder*: een natuurlijke persoon die in de context van zijn werkgerelateerde activiteiten een vermoeden van een misstand meldt of openbaar maakt;
- *melding*: melding van een vermoeden van een misstand;
- *meldkanaal*: organisatie en procedure bij een bevoegde autoriteit voor het ontvangen en in behandeling nemen van meldingen;
- misstand:
  - a een schending of een gevaar voor schending van het Unierecht, of
  - a een handeling of nalatigheid waarbij het maatschappelijk belang in het geding is bij:
    - 1 een schending of een gevaar voor schending van een wettelijk voorschrift of van interne regels die een concrete verplichting inhouden en die op grond van een wettelijk voorschrift door een werkgever zijn vastgesteld, dan wel
    - 2 een gevaar voor de volksgezondheid, voor de veiligheid van personen, voor de aantasting van het milieu of voor het goed functioneren van de openbare dienst of een onderneming als gevolg van een onbehoorlijke wijze van handelen of nalaten.
- Het maatschappelijk belang is in ieder geval in het geding indien de handeling of nalatigheid niet enkel persoonlijke belangen raakt en er sprake is van oftewel een patroon of structureel karakter dan wel de handeling of nalatigheid ernstig of omvangrijk is;
- *Onze Minister*: Onze Minister van Binnenlandse zaken en Koninkrijksrelaties;
- *Onze Minister wie het aangaat*: Onze Minister die verantwoordelijk is voor de bevoegde autoriteit;
- *opvolging*: optreden van een werkgever of van een bevoegde autoriteit om de juistheid van de gedane beweringen van de melder na te gaan en zo nodig en voor zover bevoegd nader onderzoek te doen of maatregelen te treffen;
- *richtlijn*: Richtlijn (EU) 2019/1937 van het Europees Parlement en de Raad van 23 oktober 2019 (PbEU 2019, L 305);
- *schending van het Unierecht*: handeling of nalatigheid die:

- a onrechtmatig is en betrekking heeft op Uniehandelingen en beleidsterreinen die binnen het in artikel 2 van de richtlijn bedoelde materiële toepassingsgebied vallen, of
- b het doel of de toepassing ondermijnt van de regels in de Uniehandelingen en beleidsterreinen die binnen artikel 2 van de richtlijn bedoelde materiële toepassingsgebied vallen;
- *vermoeden van een misstand*: het vermoeden van een melder dat binnen de organisatie waarin hij werkt of heeft gewerkt of bij een andere organisatie indien hij door zijn werkzaamheden met die organisatie in aanraking is gekomen, sprake is van een misstand voor zover het vermoeden gebaseerd is op redelijke gronden, die voortvloeien uit de kennis die de melder bij zijn werkgever heeft opgedaan of voortvloeien uit de kennis die de melder heeft gekregen door zijn werkzaamheden bij een ander bedrijf of een andere organisatie;
- *verzoeker*: de melder die de afdeling onderzoek verzoekt een onderzoek in te stellen;
- *werkgerelateerde context*: toekomstige, huidige of vroegere werkgerelateerde activiteiten in de publieke of private sector waardoor, ongeacht de aard van die werkzaamheden, personen informatie kunnen verkrijgen over misstanden en waarbij die personen te maken kunnen krijgen met benadeling als bedoeld in artikel 17da, indien zij dergelijke informatie zouden melden;
- *werkgever*: degene die krachtens arbeidsovereenkomst naar burgerlijk recht of publiekrechtelijke aanstelling arbeid laat verrichten of heeft laten verrichten dan wel degene die anders dan uit dienstbetrekking arbeid laat verrichten of heeft laten verrichten.
- *werknemer*: degene die krachtens arbeidsovereenkomst naar burgerlijk recht of publiekrechtelijke aanstelling arbeid verricht dan wel degene die anderszins in een ondergeschiktheidsrelatie tegen een vergoeding arbeid verricht.

#### Artikel 1a

- 1 Een ieder die betrokken is bij een melding of het onderzoek naar een vermoeden van een misstand en daarbij de beschikking krijgt over gegevens waarvan hij het vertrouwelijke karakter kent of redelijkerwijs moet vermoeden, is verplicht tot geheimhouding van die gegevens, behoudens voor zover enig wettelijk voorschrift hem tot mededeling verplicht of uit zijn taak bij de uitvoering van deze wet de noodzaak tot mededeling voortvloeit.
- 2 Onder gegevens met een vertrouwelijk karakter worden in ieder geval begrepen:
  - a gegevens over de identiteit van een melder en van degene aan wie de misstand wordt toegeschreven of met wie die persoon in verband wordt gebracht en informatie die daartoe herleidbaar is, en
  - c informatie over een bedrijfsgeheim.
- 3 De identiteit van een melder en de informatie aan de hand waarvan direct of indirect de identiteit van de melder kan worden achterhaald, wordt niet bekend gemaakt zonder diens instemming.
- 4 Ingeval enig wettelijk voorschrift in het kader van onderzoek door een bevoegde autoriteit of een gerechtelijke procedure tot mededeling van de identiteit van een melder verplicht, wordt deze daarvan vooraf in kennis gesteld, tenzij die informatie het gerelateerde onderzoek of de gerechtelijke procedure in gevaar zou kunnen brengen.
- 5 Bij de kennisgeving, bedoeld in het vierde lid, ontvangt een melder of een betrokkene een schriftelijke toelichting van de redenen voor de bekendmaking van de gegevens over zijn identiteit.
- 6 Een bevoegde autoriteit die informatie over bedrijfsgeheimen ontvangt, gebruikt of maakt die informatie alleen bekend voor zover dat noodzakelijk is voor een gedegen opvolging van de melding.

## Artikel 2

- 1 De werkgever bij wie in de regel ten minste vijftig werknemers werkzaam zijn, stelt voor hen een procedure vast voor het melden van een vermoeden van een misstand binnen zijn organisatie.
- 2 In de procedure, bedoeld in het eerste lid, wordt in ieder geval:
  - a de wijze waarop met de interne melding wordt omgegaan vastgelegd;
  - d omschreven wanneer sprake is van een vermoeden van een misstand met inachtneming van de definitie van een vermoeden van een misstand als bedoeld in deze wet;
  - e vastgelegd dat een werknemer in ieder geval op de volgende wijze een melding kan doen:
    - 1 schriftelijk;
    - 2 mondeling via de telefoon of andere spraakberichtsysteem, of
    - 3 op zijn verzoek binnen een redelijke termijn door middel van een gesprek op een locatie;
  - b vastgelegd bij welke daartoe aangewezen onafhankelijke functionaris of functionarissen het vermoeden van een misstand kan worden gemeld, en welke onafhankelijke functionarissen zorgvuldige opvolging kunnen geven aan die melding;
  - c [Red: dit onderdeel is nog niet in werking getreden;]
  - d [Red: dit onderdeel is nog niet in werking getreden;]
  - e vastgelegd dat de werknemer de mogelijkheid heeft om een adviseur in vertrouwen te raadplegen over een vermoeden van een misstand;
  - f vastgelegd dat een melder binnen zeven dagen na ontvangst van een melding een ontvangstbevestiging krijgt;
  - g een redelijke termijn vastgelegd van ten hoogste drie maanden na verzending van de ontvangstbevestiging, bedoeld in onderdeel h, waarbinnen aan de melder informatie wordt verstrekt over de beoordeling en voor zover van toepassing de opvolging van de melding.
- 3 In afwijking van het eerste lid, geldt de daarin neergelegde grens van vijftig werknemers niet voor een werkgever die valt onder het toepassingsgebied van de in de delen I.B en II van de bijlage van de richtlijn genoemde Uniehandelingen.
- 4 Voor het in ontvangst nemen van een melding, alsmede voor het uitvoeren van onderzoeken daarnaar, mogen middelen worden gedeeld door:
  - a werkgevers in de private sector met 50 tot 249 werknemers, en
  - b gemeenten of openbare lichamen als bedoeld in artikel 8, eerste lid, van de Wet gemeenschappelijke regelingen.
- 5 De werkgever stelt aan zijn werknemers op schriftelijke of elektronische wijze informatie beschikbaar over:
  - a de procedure, bedoeld in het eerste lid;
  - b de wijze waarop een vermoeden van een misstand buiten de organisatie kan worden gemeld aan bevoegde autoriteiten en voor zover van toepassing aan instellingen, organen en instanties van de Europese Unie, en
  - c de rechtsbescherming van een werknemer bij het melden van een vermoeden van een misstand.
- 6 De procedure, bedoeld in het eerste lid, kan door een werkgever tevens worden opengesteld voor personen die geen werknemer zijn, maar anderszins werkgerelateerde activiteiten verrichten of hebben verricht, en stelt in dat geval de informatie, bedoeld in het vijfde lid, eveneens aan die personen beschikbaar.
- 7 Een werkgever als bedoeld in het eerste of derde lid, die geen ondernemingsraad of personeelsvertegenwoordiging heeft ingesteld, en daartoe ook niet verplicht is, behoeft bij de vaststelling van de procedure, bedoeld in het eerste lid, de instemming van meer dan de helft van de werknemers. Deze instemming is niet vereist voor zover de procedure inhoudelijk is geregeld in een collectieve arbeidsovereenkomst.

- 8 Iedere belanghebbende werknemer kan de kantonrechter verzoeken te bepalen dat de werkgever binnen een door de kantonrechter te bepalen termijn een procedure als bedoeld in het eerste lid, vaststelt.

#### Artikel 4

- 1 Een melder kan bij de afdeling onderzoek:
  - a een vermoeden van een misstand melden ten behoeve van een onderzoek, of
  - b verzoeken om een onderzoek in te stellen naar de wijze waarop de werkgever zich jegens hem heeft gedragen naar aanleiding van een melding.
- 2 Dit artikel is niet van toepassing op:
  - a rechterlijke ambtenaren, bedoeld in artikel 1, onderdeel b, onder 1<sup>o</sup> tot en met 4<sup>o</sup>, van de Wet op de rechterlijke organisatie;
  - b een ieder die betrokken is of is geweest bij de uitvoering van de Wet op de inlichtingen- en veiligheidsdiensten 2017 en de Wet veiligheidsonderzoeken, voor zover het de uitvoering van deze wetten betreft.

#### Artikel 4a

De artikelen 5 tot en met 17 zijn van overeenkomstige toepassing op een verzoek als bedoeld in artikel 4, eerste lid, onderdeel b, met dien verstande dat in die artikelen voor «het vermoeden van een misstand» dan wel «de misstand» telkens wordt gelezen «de gedraging van de werkgever», en de artikelen 2d, 2e en artikel 5, eerste lid, aanhef en onderdeel a, voor zover het de indiening van het verzoek door een vertrouwenspersoon of een advocaat betreft, niet van toepassing zijn.

#### Artikel 5

- 1 Een verzoek als bedoeld in artikel 4, eerste lid, onder a, wordt overeenkomstig artikel 2d, tweede lid, door de verzoeker of diens gemachtigde ingediend en wordt ondertekend ingeval het verzoek op schrift is gesteld. Het verzoek bevat ten minste:
  - a de naam en het adres van de verzoeker of van de vertrouwenspersoon of de advocaat die namens een melder wiens identiteitsgegevens niet bekend worden gemaakt het verzoek indient;
  - b de dagtekening;
  - c een omschrijving van de misstand die wordt vermoed, waaronder de naam van de werkgever tegen wie het vermoeden zich richt, en
  - d de gronden waarop het vermoeden van een misstand is gebaseerd.
- 2 Artikel 9:28, tweede en derde lid, van de Algemene wet bestuursrecht is van overeenkomstige toepassing op het verzoek.

#### Artikel 6

- 1 Onverminderd artikel 2e, stelt de afdeling onderzoek binnen zes weken na de dagtekening van het verzoek een onderzoek in, tenzij de afdeling onderzoek oordeelt dat:
  - a het verzoek niet voldoet aan de vereisten, bedoeld in artikel 5;
  - b het verzoek kennelijk ongegrond is;
  - c het maatschappelijk belang bij een onderzoek door de afdeling onderzoek, dan wel de ernst van de misstand, kennelijk onvoldoende is;
  - d het vermoeden van de misstand ter beoordeling staat van bestuursorganen of diensten die zijn belast met de opsporing van strafbare feiten of met het toezicht op de naleving van het bepaalde bij of krachtens enig wettelijk voorschrift of een andere daartoe bevoegde instantie waar het vermoeden van een misstand kan worden gemeld en het bestuursorgaan, de dienst of de andere daartoe bevoegde instantie het vermoeden van een misstand naar behoren behandelt of heeft behandeld;

- e de verzoeker het vermoeden van een misstand heeft gemeld aan een leidinggevende, een vertrouwenspersoon of een andere in een interne procedure als bedoeld in artikel 2 aangewezen persoon van de organisatie waarbinnen sprake is van de vermoedelijke misstand en de organisatie het vermoeden naar behoren heeft behandeld;
  - f er een ander verzoek, dezelfde misstand betreffende, bij de afdeling onderzoek in behandeling is of door de afdeling onderzoek is afgedaan, behoudens indien een nieuw feit of een nieuwe omstandigheid bekend is geworden en zulks tot een ander oordeel over de bedoelde misstand zou hebben kunnen leiden; of
  - g bij onherroepelijke rechterlijke uitspraak reeds over de misstand is geoordeeld.
- 2 Indien de afdeling onderzoek geen onderzoek instelt, worden de resultaten van het oordeel, bedoeld in het eerste lid, niet openbaar gemaakt.
  - 3 De afdeling onderzoek is niet verplicht een onderzoek voort te zetten indien:
    - a de verzoeker naar het oordeel van de afdeling onderzoek onvoldoende meewerkt aan een zorgvuldig verloop van het onderzoek en het bewaren van de vertrouwelijkheid van uitkomsten van het onderzoek, of
    - b een nieuw feit of een nieuwe omstandigheid bekend wordt, op grond waarvan de afdeling onderzoek tot het oordeel komt dat het verzoek kennelijk ongegrond is.

#### Artikel 8

- 1 De afdeling onderzoek streeft ernaar het onderzoek binnen een jaar na afronding van het oordeel, bedoeld in artikel 6, eerste lid, af te ronden.
- 2 De afdeling onderzoek kan naar aanleiding van het door hem verrichte onderzoek aan de werkgever aanbevelingen doen.
- 3 Een oordeel of aanbeveling behelst geen vaststelling van civielrechtelijke aansprakelijkheid in verband met een misstand, noch een vermoeden van schuld aan enig strafbaar feit.

#### Artikel 11

Deze afdeling is van toepassing op onderzoek door de afdeling onderzoek indien artikel 9 niet van toepassing is.

#### Artikel 12

De afdeling onderzoek maakt van zijn bevoegdheden slechts gebruik voor zover dat redelijkerwijs voor de vervulling van zijn taak nodig is.

#### Artikel 13

- 1 De afdeling onderzoek is bevoegd inlichtingen te vragen en inzage te vorderen van zakelijke gegevens en bescheiden.
- 2 De werkgever tegen wie het vermoeden van een misstand zich richt, de onder zijn verantwoordelijkheid werkzame personen, getuigen, alsmede de verzoeker, zijn verplicht de verlangde inlichtingen volledig en naar waarheid te verstrekken en zijn tevens verplicht te verschijnen.
- 3 De afdeling onderzoek bepaalt op welke wijze en binnen welke termijn de inlichtingen worden verstrekt.
- 4 De werkgever tegen wie het vermoeden zich richt, is verplicht binnen een door de afdeling onderzoek te bepalen termijn de zakelijke gegevens en bescheiden volledig en naar waarheid te verstrekken, een en ander op de wijze door de afdeling onderzoek vast te stellen.
- 5 De ingevolge het tweede lid opgeroepen personen onderscheidenlijk de werkgever die op grond van het vierde lid verplicht is stukken over te leggen, kunnen de afdeling onderzoek mededelen dat uitsluitend hij kennis zal mogen nemen van de inlichtingen onderscheidenlijk de stukken.

- 6 Het geven van inlichtingen of het overleggen van stukken kan worden geweigerd, indien het inlichtingen en bescheiden betreft waarvan het verstrekken in strijd is met het belang van de nationale veiligheid, dan wel een schending van een beroepsgeheim of wettelijk voorschrift met zich meebrengt. Voorts geldt deze verplichting niet, indien een persoon daardoor of zichzelf of een van zijn bloed- of aanverwanten in de rechte lijn of in de zijlijn in de tweede of de derde graad of zijn echtgenoot of eerdere echtgenoot dan wel geregistreerde partner of eerdere geregistreerde partner aan het gevaar van een strafrechtelijke veroordeling ter zake van een misdrijf zou blootstellen.
- 7 De afdeling onderzoek beslist of de beperking van de kennisneming, bedoeld in het vijfde lid, onderscheidenlijk de weigering, bedoeld in het zesde lid, gerechtvaardigd is.
- 8 Indien de afdeling onderzoek heeft beslist dat de weigering gerechtvaardigd is, vervalt de verplichting.

#### Artikel 14

- 1 De afdeling onderzoek stelt de werkgever en de verzoeker in de gelegenheid hun standpunt toe te lichten ten aanzien van het vermoeden van een misstand. De afdeling onderzoek beslist of de toelichting schriftelijk of mondeling en al dan niet in elkaars aanwezigheid wordt gegeven.

#### Artikel 17

- 1 Wanneer een onderzoek is afgesloten, stelt de afdeling onderzoek een rapport op, waarin hij zijn bevindingen en zijn oordeel weergeeft. Hij neemt daarbij artikel 5.1 van de Wet open overheid in acht.
- 2 Het rapport bevat in ieder geval, voor zover het onderzoek zich daartoe uitstrekt:
  - a een analyse van de misstand,
  - b de vaststelling van de oorzaken of de vermoedelijke oorzaken van de misstand en de omvang van zijn gevolgen, en
  - c aanbevelingen aan de werkgever indien daartoe aanleiding bestaat.
- 3 De afdeling onderzoek zendt een concept van het rapport aan de betrokken werkgever en de verzoeker.
- 4 De werkgever en de verzoeker kunnen schriftelijk commentaar leveren gedurende een termijn van vier weken, die aanvangt met ingang van de dag na die waarop het concept van het rapport is verzonden. Zij zijn tot geheimhouding van het concept van het rapport verplicht.
- 5 Indien het commentaar daartoe aanleiding geeft, kan de afdeling onderzoek het rapport aanpassen. Ingeval het commentaar niet leidt tot aanpassing, geeft de afdeling onderzoek in zijn rapport de redenen daarvoor aan.
- 6 Indien de afdeling onderzoek aan een werkgever een aanbeveling als bedoeld in het tweede lid doet, deelt de werkgever binnen een redelijke termijn aan de afdeling onderzoek mee op welke wijze aan de aanbeveling gevolg zal worden gegeven. Indien de werkgever overweegt de aanbeveling niet op te volgen, deelt het dat met redenen omkleed aan de afdeling onderzoek mee.
- 7 De afdeling onderzoek maakt het rapport uit eigen beweging openbaar.
- 8 Bij het Huis berustende informatie over het onderzoek die niet is opgenomen in het rapport, is niet openbaar.

#### Artikel 17da

- 1 In dit hoofdstuk wordt in ieder geval onder benadeling verstaan:
  - a ontslag of schorsing;
  - b een boete als bedoeld in artikel 650 van Boek 7 van het Burgerlijk Wetboek;
  - c demotie;
  - d het onthouden van bevordering;
  - e een negatieve beoordeling;

- f een schriftelijke berisping;
  - g overplaatsing naar een andere vestiging;
  - h discriminatie;
  - i intimidatie, pesterijen of uitsluiting;
  - j smaad of laster;
  - k voortijdige beëindiging van een overeenkomst voor het leveren van goederen of diensten, en
  - l intrekking van een vergunning.
- 2 Onder benadeling wordt tevens verstaan een dreiging met en een poging tot benadeling.

## 2.2 RICHTLIJN 2013/34/EU

### Artikel 6

#### Algemene beginselen voor financiële verslaglegging

- 1 De opname en waardering van de in de jaarlijkse financiële overzichten en de geconsolideerde financiële overzichten te presenteren posten geschiedt volgens de onderstaande algemene beginselen:
- [...]
  - i in de financiële overzichten opgenomen posten worden volgens het beginsel van de aanschaffingsprijs of vervaardigingskosten gewaardeerd; en
  - [...]

### Artikel 8

#### Alternatieve waarderingsgrondslag voor de reële waarde

- 1 In afwijking van artikel 6, lid 1, punt i), en behoudens de in dit artikel gestelde voorwaarden:
- [...]
  - b kunnen de lidstaten toestaan of voorschrijven dat alle ondernemingen, of bepaalde categorieën ondernemingen, bepaalde categorieën activa, andere dan financiële instrumenten, waarden tegen bedragen die op basis van de reële waarde zijn berekend.  
Dergelijke toestemming of dergelijk voorschrift kan tot geconsolideerde financiële overzichten worden beperkt.
  - [...]

## 2.3 BURGERLIJK WETBOEK BOEK 2

### Artikel 9

- 1 Elke bestuurder is tegenover de rechtspersoon gehouden tot een behoorlijke vervulling van zijn taak. Tot de taak van de bestuurder behoren alle bestuurstaken die niet bij of krachtens de wet of de statuten aan een of meer andere bestuurders zijn toebedeeld.
- 2 Elke bestuurder draagt verantwoordelijkheid voor de algemene gang van zaken. Hij is voor het geheel aansprakelijk terzake van onbehoorlijk bestuur, tenzij hem mede gelet op de aan anderen toebedeelde taken geen ernstig verwijt kan worden gemaakt en hij niet nalatig is geweest in het treffen van maatregelen om de gevolgen van onbehoorlijk bestuur af te wenden.

### Artikel 10

- 1 Het bestuur is verplicht van de vermogenstoestand van de rechtspersoon en van alles betreffende de werkzaamheden van de rechtspersoon, naar de eisen die voortvloeien

uit deze werkzaamheden, op zodanige wijze een administratie te voeren en de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers op zodanige wijze te bewaren, dat te allen tijde de rechten en verplichtingen van de rechtspersoon kunnen worden gekend.

- 2 Onverminderd het bepaalde in de volgende titels is het bestuur verplicht jaarlijks binnen zes maanden na afloop van het boekjaar de balans en de staat van baten en lasten van de rechtspersoon te maken en op papier te stellen.
- 3 Het bestuur is verplicht de in de leden 1 en 2 bedoelde boeken, bescheiden en andere gegevensdragers gedurende zeven jaren te bewaren.
- 4 De op een gegevensdrager aangebrachte gegevens, uitgezonderd de op papier gestelde balans en staat van baten en lasten, kunnen op een andere gegevensdrager worden overgebracht en bewaard, mits de overbrenging geschiedt met juiste en volledige weergave der gegevens en deze gegevens gedurende de volledige bewaartijd beschikbaar zijn en binnen redelijke tijd leesbaar kunnen worden gemaakt.

### Artikel 362

- 1 De jaarrekening geeft volgens normen die in het maatschappelijk verkeer als aanvaardbaar worden beschouwd een zodanig inzicht dat een verantwoord oordeel kan worden gevormd omtrent het vermogen en het resultaat, alsmede voor zover de aard van een jaarrekening dat toelaat, omtrent de solvabiliteit en de liquiditeit van de rechtspersoon. Indien de internationale vertakking van zijn groep dit rechtvaardigt kan de rechtspersoon de jaarrekening opstellen naar de normen die in het maatschappelijk verkeer in een van de andere lidstaten van de Europese Gemeenschappen als aanvaardbaar worden beschouwd en het in de eerste volzin bedoelde inzicht geven.
- 2 De balans met de toelichting geeft getrouw, duidelijk en stelselmatig de grootte van het vermogen en zijn samenstelling in actief- en passiefposten op het einde van het boekjaar weer. De balans mag het vermogen weergeven, zoals het wordt samengesteld met inachtneming van de bestemming van de winst of de verwerking van het verlies, of, zolang deze niet vaststaat, met inachtneming van het voorstel daartoe. Bovenaan de balans wordt aangegeven of daarin de bestemming van het resultaat is verwerkt.
- 3 De winst- en verliesrekening met de toelichting geeft getrouw, duidelijk en stelselmatig de grootte van het resultaat van het boekjaar en zijn afleiding uit de posten van baten en lasten weer.
- 4 Indien het verschaffen van het in lid 1 bedoelde inzicht dit vereist, verstrekt de rechtspersoon in de jaarrekening gegevens ter aanvulling van hetgeen in de bijzondere voorschriften van en krachtens deze titel wordt verlangd. Indien dit noodzakelijk is voor het verschaffen van dat inzicht, wijkt de rechtspersoon van die voorschriften af; de reden van deze afwijking wordt in de toelichting uiteengezet, voor zover nodig onder opgaaf van de invloed ervan op vermogen en resultaat.
- 5 De baten en lasten van het boekjaar worden in de jaarrekening opgenomen, onverschillig of zij tot ontvangsten of uitgaven in dat boekjaar hebben geleid.
- 6 De jaarrekening wordt vastgesteld met inachtneming van hetgeen omtrent de financiële toestand op de balansdatum is gebleken tussen het opmaken van de jaarrekening en de algemene vergadering waarin zij wordt behandeld, voor zover dat onontbeerlijk is voor het in lid 1 bedoelde inzicht. Blijkt nadien dat de jaarrekening in ernstige mate tekortschiet in het geven van dit inzicht, dan bericht het bestuur daaromtrent onverwijld aan de leden of aandeelhouders en deponeert een mededeling daaromtrent bij het handelsregister; bij de mededeling wordt een accountantsverklaring gevoegd, indien de jaarrekening overeenkomstig artikel 393 is onderzocht. Een rechtspersoon waarvan effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt als bedoeld in de Wet op het financieel toezicht wordt

geacht te hebben voldaan aan de verplichting om de mededeling, bedoeld in tweede volzin, te deponeren bij het handelsregister, indien zij de mededeling op grond van artikel 5:25m, vijfde lid, van die wet heeft toegezonden aan de Stichting Autoriteit Financiële Markten.

- 7 Indien de werkzaamheid van de rechtspersoon of de internationale vertakking van zijn groep dat rechtvaardigt, mag de jaarrekening of alleen de geconsolideerde jaarrekening worden opgesteld in een vreemde geldeenheid. De posten worden in de Nederlandse taal omschreven, tenzij de algemene vergadering tot het gebruik van een andere taal heeft besloten.
- 8 Een rechtspersoon kan de jaarrekening opstellen volgens de door de International Accounting Standards Board vastgestelde en door de Europese Commissie goedgekeurde standaarden, mits de rechtspersoon daarbij alle voor hem van toepassing zijnde vastgestelde en goedgekeurde standaarden toepast. Een rechtspersoon die de geconsolideerde jaarrekening opstelt volgens deze titel, kan niet de enkelvoudige jaarrekening opstellen volgens de vastgestelde en goedgekeurde standaarden. Een rechtspersoon die de geconsolideerde jaarrekening opstelt volgens de in de eerste zin van dit lid genoemde standaarden, kan in de enkelvoudige jaarrekening de waarderingsgrondslagen toepassen die hij ook in de geconsolideerde jaarrekening heeft toegepast.
- 9 De rechtspersoon die de jaarrekening opstelt volgens de in lid 8 bedoelde standaarden, past van deze titel slechts de afdelingen 7 tot en met 10 en de artikelen 362, lid 6, een na laatste volzin, lid 7, laatste volzin lid 10, 365 lid 2, 373, 379 leden 1 en 2, 380b, onderdeel d, 382, 382a, 383, 383b tot en met 383e, 389 leden 8 en 10, en 390 toe. Banken passen tevens artikel 421 lid 5 toe. Verzekeraars passen tevens artikel 441 lid 10 toe.
- 10 De rechtspersoon vermeldt in de toelichting volgens welke standaarden de jaarrekening is opgesteld.

#### Artikel 384

- 1 Bij de keuze van een grondslag voor de waardering van een actief en van een passief en voor de bepaling van het resultaat laat de rechtspersoon zich leiden door de voorschriften van artikel 362 leden 1-4. Als grondslag komen in aanmerking de verkrijgings- of vervaardigingsprijs en de actuele waarde.  
[...]
- 4 Bij algemene maatregel van bestuur kunnen regels worden gesteld omtrent de inhoud, de grenzen en de wijze van toepassing van waardering tegen actuele waarden.  
[...]

## 2.4 BESLUIT ACTUELE WAARDE (ALGEMENE MAATREGEL VAN BESTUUR)

#### Artikel 8

Indien agrarische voorraden worden gewaardeerd tegen de actuele waarde, komt daarvoor in aanmerking de opbrengstwaarde.

## 2.5 WET OP DE OMZETBELASTING 1968

#### Artikel 35a

- 1 Op de factuur zijn de volgende vermeldingen verplicht:
  - a de datum van uitreiking van de factuur;

- b een opeenvolgend nummer, met één of meer reeksen, waardoor de factuur eenduidig wordt geïdentificeerd;
  - c het btw-identificatienummer waaronder de ondernemer de goederenleveringen of de diensten heeft verricht;
  - d het btw-identificatienummer van de afnemer waaronder hij een goederenlevering of een dienst heeft afgenomen waarvoor hij tot voldoening van de belasting is gehouden of waaronder hij een goederenlevering als bedoeld in de bij deze wet behorende tabel II, onderdeel a, post 6, heeft afgenomen;
  - e de volledige naam en het volledige adres van de ondernemer en zijn afnemer;
  - f de hoeveelheid en de aard van de geleverde goederen of de omvang en de aard van de verrichte diensten;
  - g de datum waarop de goederenlevering of de dienst heeft plaatsgevonden of voltooid is of de datum waarop de in artikel 34c, eerste lid, onderdelen d en e, bedoelde vooruitbetaling is gedaan, voor zover die datum vastgesteld is en verschilt van de uitreikingsdatum van de factuur;
  - h de vergoeding voor elk tarief of elke vrijstelling, de eenheidsprijs, belasting niet inbegrepen, evenals de eventuele vooruitbetalingskortingen, prijskortingen en -rabatten indien die niet in de eenheidsprijs zijn begrepen;
  - i het toegepast tarief van de belasting;
  - j het te betalen bedrag van de belasting, tenzij er een bijzondere regeling van toepassing is waarvoor deze wet die vermelding uitsluit;
  - k wanneer de afnemer die een prestatie afneemt de factuur uitreikt in plaats van degene die de prestatie verricht, de vermelding «factuur uitgereikt door afnemer»;
  - l in geval van een vrijstelling of van leveringen met toepassing van de bij deze wet behorende tabel II, onderdeel a, post 6, enige aanduiding daarvan;
  - m wanneer de afnemer tot voldoening van de belasting is gehouden, de vermelding «btw verlegd»;
  - n in geval van levering van een nieuw vervoermiddel onder de in tabel II, onderdeel a, post 6, bedoelde voorwaarden, de gegevens die nodig zijn om te bepalen of een vervoermiddel een nieuw vervoermiddel is;
  - o wanneer de bijzondere regeling voor reisbureaus wordt gehanteerd, de vermelding «bijzondere regeling reisbureaus»;
  - p wanneer een van de bijzondere regelingen voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten wordt gehanteerd, de vermelding «bijzondere regeling – gebruikte goederen», «bijzondere regeling – kunstvoorwerpen», respectievelijk «bijzondere regeling – voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten»;
  - q wanneer de belasting wordt voldaan door een fiscaal vertegenwoordiger als bedoeld in artikel 33g, het btw-identificatienummer van deze fiscaal vertegenwoordiger, samen met zijn volledige naam en adres.
- 2 Op een vereenvoudigde factuur zijn de volgende vermeldingen verplicht:
- a de datum van uitreiking van de factuur;
  - b de identiteit van de ondernemer die de goederenlevering of de dienst verricht;
  - c de aard van de geleverde goederen of de verrichte diensten;
  - d het te betalen bedrag van de belasting of de gegevens aan de hand waarvan dat bedrag kan worden berekend;
  - e wanneer de uitgereikte factuur een document of bericht is dat overeenkomstig artikel 34f als factuur geldt, een specifieke en ondubbelzinnige verwijzing naar de oorspronkelijke factuur, met specifieke vermelding van de aangebrachte wijzigingen.
- 3 Wanneer de factuur wordt uitgereikt door een ondernemer die niet gevestigd is in de lidstaat waar de belasting verschuldigd is of van wie geen inrichting in die lidstaat bij het verrichten van de goederenlevering of de dienst is betrokken in de zin van artikel 192bis van BTW-richtlijn 2006 en die goederenleveringen of diensten verricht voor

een afnemer die tot voldoening van de belasting is gehouden, kan de ondernemer de in het eerste lid, onderdelen h, i en j, bedoelde vermeldingen weglaten en in plaats daarvan, door de hoeveelheid of de omvang alsook de aard van de geleverde goederen of verrichte diensten te specificeren, de vergoeding voor die goederen of diensten vermelden.

- 4 Op een factuur kunnen bedragen in willekeurig welke munteenheid voorkomen, mits het te betalen of te herziene bedrag van de belasting is uitgedrukt in euro's en daarbij gebruik wordt gemaakt van het in artikel 91 van de BTW-richtlijn 2006 bedoelde wisselkoersmechanisme.
- 5 Wanneer zulks uit een oogpunt van controle nodig is, kan de inspecteur een vertaling in het Nederlands eisen van facturen betreffende in Nederland verrichte prestaties, alsmede van facturen die worden ontvangen door in Nederland gevestigde ondernemers.
- 6 Bij ministeriële regeling kan voor bepaalde ondernemers of groepen van ondernemers ontheffing worden verleend van bepaalde verplichtingen die zijn opgelegd bij dit artikel wanneer de handels- of administratieve praktijken van de betrokken bedrijfssector of de technische voorwaarden waaronder die facturen worden uitgereikt, de naleving in sterke mate bemoeilijken van alle verplichtingen die zijn opgelegd bij dit artikel.

## 2.6 ALGEMENE WET INZAKE RIJKSBELASTINGEN

### Artikel 68

- 1 Degene die ingevolge de belastingwet verplicht is tot:
  - a het verstrekken van inlichtingen, gegevens of aanwijzingen, en deze niet, onjuist of onvolledig verstrekt;
  - b het voor raadpleging beschikbaar stellen van boeken, bescheiden, andere gegevensdragers of de inhoud daarvan, en deze niet voor dit doel beschikbaar stelt;
  - c het voor raadpleging beschikbaar stellen van boeken, bescheiden, andere gegevensdragers of de inhoud daarvan, en deze in valse of vervalste vorm voor dit doel beschikbaar stelt;
  - d het voeren van een administratie overeenkomstig de daaraan bij of krachtens de belastingwet gestelde eisen, en een zodanige administratie niet voert;
  - e het bewaren van boeken, bescheiden of andere gegevensdragers, en deze niet bewaart;
  - f het verlenen van medewerking als bedoeld in artikel 52, zesde lid, en deze niet verleent;
  - g het uitreiken van een factuur of nota, en een onjuiste of onvolledige factuur of nota verstrekt;  
wordt gestraft met hechtenis van ten hoogste zes maanden of geldboete van de derde categorie.
- 2 Degene die niet voldoet aan de verplichting, hem opgelegd bij artikel 47, derde lid, wordt gestraft met geldboete van de tweede categorie.
- 3 Niet strafbaar is degene die de in artikel 47a bedoelde verplichting niet nakomt ten gevolge van een voor het niet in Nederland gevestigde lichaam of de niet in Nederland wonende natuurlijke persoon geldend wettelijk of rechterlijk verbod tot het verlenen van medewerking aan de verstrekking van de verlangde gegevens of inlichtingen of het voor raadpleging beschikbaar stellen van boeken, bescheiden, andere gegevensdragers of de inhoud daarvan, dan wel ten gevolge van een hem niet toe te rekenen weigering van het niet in Nederland gevestigde lichaam of de niet in Nederland wonende natuurlijke persoon de verlangde gegevens of inlichtingen te

verstrekken of boeken, bescheiden, andere gegevensdragers of de inhoud daarvan voor raadpleging beschikbaar te stellen.

#### Artikel 69

- 1 Degene die opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte niet doet, niet binnen de daarvoor gestelde termijn doet, dan wel een der feiten begaat, omschreven in artikel 68, eerste lid, onderdelen a, b, d, e, f of g, wordt, indien het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven, gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste vier jaren of geldboete van de vierde categorie of, indien dit bedrag hoger is, ten hoogste eenmaal het bedrag van de te weinig geheven belasting.
- 2 Degene die opzettelijk een bij de belastingwet voorziene aangifte onjuist of onvolledig doet, dan wel het feit begaat, omschreven in [artikel 68, eerste lid, onderdeel c](#), wordt, indien het feit ertoe strekt dat te weinig belasting wordt geheven, gestraft met gevangenisstraf van ten hoogste zes jaren of geldboete van de vijfde categorie of, indien dit bedrag hoger is, ten hoogste eenmaal het bedrag van de te weinig geheven belasting, met dien verstande dat voor zover de onjuistheid in of onvolledigheid van de aangifte betrekking heeft op belastbaar inkomen als bedoeld in artikel 5.1 van de Wet inkomstenbelasting 2001 de geldboete ten hoogste driemaal het bedrag van de te weinig geheven belasting bedraagt.
- 3 Het recht tot strafvervolging op de voet van dit artikel vervalt, indien de schuldige alsnog een juiste en volledige aangifte doet, dan wel juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen verstrekt vóórdat hij weet of redelijkerwijs moet vermoeden dat een of meer van de in artikel 80, eerste lid, bedoelde ambtenaren de onjuistheid of onvolledigheid bekend is of bekend zal worden. In afwijking van de eerste volzin vervalt het recht tot strafvervolging op de voet van dit artikel niet voor zover de schuldige alsnog een juiste en volledige aangifte doet, dan wel juiste en volledige inlichtingen, gegevens of aanwijzingen verstrekt die betrekking heeft, onderscheidenlijk hebben, op inkomen uit aanmerkelijk belang als bedoeld in artikel 4.12 van de Wet inkomstenbelasting 2001 of op inkomen uit sparen en beleggen als bedoeld in artikel 5.1 van die wet.
- 4 Indien het feit, ter zake waarvan de verdachte kan worden vervolgd, zowel valt onder een van de bepalingen van het eerste of het tweede lid, als onder die van artikel 225, tweede lid, van het Wetboek van Strafrecht, is strafvervolging op grond van genoemd artikel 225, tweede lid, uitgesloten.
- 5 Artikel 68, derde lid, is van overeenkomstige toepassing.
- 6 Indien de schuldige een van de strafbare feiten, omschreven in het eerste en tweede lid, in zijn beroep begaat, kan hij van de uitoefening van dat beroep worden ontzet.

Dit is een uitgave van het Huis voor Klokkenuiders.

Rapportnummer: 2024-71466 en 2024-71467

© Huis voor Klokkenuiders, april 2026

**Contactgegevens**

Muzenstraat 89-91, 2511 WB Den Haag

Telefoon: 088-13 31 000

E-mail: [info@huisvoorklokkenuiders.nl](mailto:info@huisvoorklokkenuiders.nl)

[www.huisvoorklokkenluiders.nl](http://www.huisvoorklokkenluiders.nl)

The background of the page is a complex geometric pattern of overlapping teal and light blue shapes, creating a sense of depth and movement. The pattern consists of various polygons and lines that intersect to form a dynamic, abstract design.