

BESLISSING D.D. 28 MAART 2024 TEN AANZIEN VAN X

De sanctiecommissie van de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten (hierna “de FSMA”)

I. Procedure

1. Op 14 januari 2020 opende de secretaris-generaal, met toepassing van artikel 56 van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren (hierna: “**WTB**”), een onderzoek naar mogelijke inbreuken door X (hierna ook “**Partij**”) in de periode tussen 2017 en 2020 op de volgende wettelijke, reglementaire en normatieve bepalingen:
 - Artikel 12, artikel 13, § 1, lid 2 en 3, 15 en artikel 29, § 1 van de WTB;
 - Artikel 3:62, § 1, § 2, § 4 en § 5, van het Wetboek van Vennootschappen en Verenigingen (hierna, “**WVV**”);
 - Artikel 3:63, § 1 en § 2 WVV;
 - Artikel 133, § 1, § 2, § 4 en § 5, van het Wetboek van vennootschappen (hierna, “**W. Venn.**”);
 - Artikelen 6, 7, 8, 12 en 14 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren;
 - Paragraaf 1.5.2 lid 2 van de Normen inzake de controle bij het voorstel tot ontbinding van vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid.
2. De secretaris-generaal stuurde Partij op 24 oktober 2022 haar voorlopig onderzoeksverslag van 24 oktober 2022, dat het relaas der feiten en de voorlopige vaststellingen met betrekking tot het onderzoek naar mogelijke inbreuken op de onder randnummer 1 vermelde bepalingen bevat, met toepassing van artikel 56, § 1/2, WTB. Partij heeft op 22 november 2022 haar opmerkingen bij het voorlopig onderzoeksverslag kenbaar gemaakt. Het definitief onderzoeksverslag dateert van 13 maart 2023.
3. Op 23 maart 2023 stelde het comité van het college van toezicht op de bedrijfsrevisoren (hierna “**het College**”) partij in kennis van zijn beslissing om, met toepassing van artikel 58 WTB, een procedure voor de sanctiecommissie in te stellen die kan leiden tot de oplegging van een administratieve maatregel

of een administratieve geldboete, van de grieven die door het College tegen haar in aanmerking werden genomen en van het definitief onderzoeksverslag van de secretaris-generaal. Diezelfde dag maakte het College tevens de kennisgeving van de grieven over aan de voorzitter van de sanctiecommissie van de FSMA.

4. Op 27 maart 2023 heeft de voorzitter van de sanctiecommissie met een aangetekend schrijven Partij uitgenodigd om een kopie van de dossierstukken te verkrijgen. Op 31 maart 2023 bezorgde het secretariaat van de sanctiecommissie een kopie van de dossierstukken aan Partij. Op 31 maart 2023 heeft de voorzitter van de sanctiecommissie Partij met een aangetekend schrijven kennisgegeven van de samenstelling van de zetel, van de procedure-kalender en van de datum van de hoorzitting.
5. Schriftelijke bemerkingen werden neergelegd door de raadslieden van de Partij op 20 juni 2023 en een schriftelijke memorie door het College op 21 augustus 2023. De raadslieden van Partij legden op 3 oktober 2023 een memorie van antwoord neer. Partij en haar raadslieden werden tijdens de hoorzitting van 11 oktober 2023 door de sanctiecommissie gehoord. De secretaris-generaal lichtte er eerst het feitenrelaas, zoals vervat in haar definitief onderzoeksverslag, toe. Daarna lichtte de door het College aangestelde advocaat de grieven van het College toe, met inbegrip van zijn standpunt met betrekking tot de gevorderde sanctie. Vervolgens lichtten de Partij en haar raadslieden het verweer van Partij toe.

II. Toepasselijke regelgeving

6. Artikel 12, artikel 13, § 1, lid 2 en 3, 15 en artikel 29, § 1 van de WTB bepalen:

“Artikel 12

§ 1. Bij het vervullen van de hem toevertrouwde revisorale opdrachten handelt de bedrijfsrevisor in volledige onafhankelijkheid, met respect van de beginselen van de beroepsethiek. Deze hebben minstens betrekking op de verantwoordelijkheid voor het openbaar belang van de bedrijfsrevisor, zijn integriteit en objectiviteit, alsmede zijn vakbekwaamheid en professionele zorgvuldigheid.

De bedrijfsrevisor mag niet betrokken zijn bij de besluitvorming van de entiteit waarvoor hij de revisorale opdracht uitvoert.

Dit geldt eveneens voor elk natuurlijk persoon die zich in een positie bevindt waarbij hij een directe of indirecte invloed kan uitoefenen op de uitkomst van de revisorale opdracht.

§ 2. De onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor dient vanuit twee onlosmakelijk verbonden gezichtspunten te worden beoordeeld:

1° de onafhankelijkheid qua geesteshouding, namelijk een morele houding waarbij alleen de overwegingen die voor de toevertrouwde taak van belang zijn, in aanmerking worden genomen bij de te nemen beslissingen in het kader van de uitvoering van een revisorale opdracht, en

2° de onafhankelijkheid in schijn, namelijk de noodzaak om situaties en feiten te vermijden die in die mate van belang zijn dat zij een redelijk denkende en geïnformeerde derde ertoe kunnen brengen de bekwaamheid van de bedrijfsrevisor om objectief te handelen, in vraag te stellen.

§ 3. De bedrijfsrevisor neemt alle redelijkerwijs te verwachten maatregelen om te waarborgen dat zijn onafhankelijkheid bij de uitvoering van een revisorale opdracht niet wordt beïnvloed door een bestaand of potentieel belangenconflict, of een zakelijke of andere directe of indirecte relatie waarbij hij of het bedrijfsrevisorenkantoor dat de revisorale opdracht uitvoert, of, voor zover van toepassing, personen die deel uitmaken van het netwerk van de bedrijfsrevisor, of personen op wie de bedrijfsrevisor een beroep doet voor de uitvoering van de revisorale opdracht, betrokken zijn.

§ 4. De bedrijfsrevisor mag geen revisorale opdracht aanvaarden of voortzetten indien er, direct of indirect, een financiële, persoonlijke, zakelijke, arbeids- of andere relatie bestaat

1° tussen hemzelf, het bedrijfsrevisorenkantoor, het netwerk waartoe hij behoort, of elk ander natuurlijk persoon die zich in een positie bevindt waardoor hij of zij direct of indirect een invloed kan uitoefenen op de uitkomsten van de revisorale opdracht; en

2° de entiteit waarvoor de revisorale opdracht wordt uitgevoerd, op grond waarvan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde partij, met inachtneming van de getroffen veiligheidsmaatregelen, zou concluderen dat de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor in het gedrang komt.

§ 5. De bedrijfsrevisor onderbouwt in zijn werkdocumenten alle aanzienlijke bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid en de veiligheidsmaatregelen die zijn genomen om deze bedreigingen in te perken.

§ 6. Indien de entiteit waarvoor de bedrijfsrevisor de revisorale opdracht uitvoert, tijdens de periode van de revisorale opdracht wordt overgenomen door, fuseert met of de eigendom verwerft van een andere entiteit, identificeert en evalueert de bedrijfsrevisor alle huidige en recente belangen en relaties met deze entiteit die zijn onafhankelijkheid zouden kunnen aantasten.

Bij een wettelijke controle van de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening neemt de commissaris zo snel mogelijk, en in elk geval binnen drie maanden, alle nodige maatregelen ter beëindiging van eventuele bestaande belangen of relaties die zijn onafhankelijkheid zouden kunnen aantasten, en neemt, voor zover mogelijk, veiligheidsmaatregelen ter beperking van elke

bedreiging van zijn onafhankelijkheid door belangen en relaties in het heden en het verleden.

Artikel 13

§ 1. (...)

De bedrijfsrevisor aanvaardt geen opdrachten onder voorwaarden die een objectieve uitvoering daarvan in het gedrang zouden kunnen brengen.

In het geval van een revisorale opdracht gaat de bedrijfsrevisor bovendien na en documenteert hij:

1° of hij voldoet aan de onafhankelijkheidsvereisten; en

2° of er sprake is van bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid, alsook welke veiligheidsmaatregelen zijn genomen om deze bedreigingen te beperken.

Artikel 15

Tijdens de uitvoering van zijn opdracht behoudt de bedrijfsrevisor steeds een professioneel-kritische instelling, wat betekent dat hij een houding aanneemt die een onderzoekende geest, oplettendheid voor omstandigheden die kunnen wijzen op mogelijke afwijkingen als gevolg van fouten of fraude, en een kritische beoordeling van de controle-informatie omvat.

Hij onderkent dat er sprake kan zijn van een afwijking van materieel belang als gevolg van feiten of gedragingen die wijzen op onregelmatigheden, met inbegrip van fraude of fouten, ongeacht eerdere ervaringen van de bedrijfsrevisor met de eerlijkheid en integriteit van de leiding van de gecontroleerde entiteit en van de met het bestuur van de entiteit belaste personen.

De bedrijfsrevisor behoudt een professioneel-kritische instelling, in het bijzonder bij de beoordeling van schattingen van de leiding met betrekking tot reële waarden, de waardevermindering van activa, voorzieningen en toekomstige kasstromen die relevant zijn voor het vermogen van de entiteit tot continuïteit van het bedrijf.

Artikel 29

§ 1. Het is de bedrijfsrevisor niet toegestaan om werkzaamheden uit te oefenen of daden te stellen die onverenigbaar zijn met hetzij de waardigheid, de rechtschapenheid of de kiesheid, hetzij de onafhankelijkheid van zijn functie. (...)"

7. Artikel 3:62, § 1, § 2, § 4 en § 5 van het WVV bepalen:

"Artikel 3:62

§ 1. Diegenen die zich in een positie bevinden die een onafhankelijke taakuitoefening, overeenkomstig de regels geldend voor het beroep van bedrijfsrevisoren, in het gedrang kan brengen, kunnen niet tot commissaris benoemd worden. De commissarissen moeten er op toezien dat zij na hun benoeming niet in een dergelijke positie worden geplaatst. Hun onafhankelijkheid is in elk geval vereist zowel gedurende de periode waarop de te controleren jaarrekening betrekking heeft, als gedurende de periode waarin de wettelijke controle wordt uitgevoerd.

§ 2. Aldus mogen de commissarissen in de vennootschap die aan hun wettelijke controle is onderworpen, noch in een daarmee verbonden vennootschap of persoon zoals bedoeld in artikel 1:20, een andere taak, mandaat of opdracht aanvaarden, die zal worden vervuld tijdens de duur van hun mandaat of erna, en die de onafhankelijke uitoefening van hun taak als commissaris in het gedrang zou kunnen brengen.

§ 3. (...)

§ 4. Paragraaf 2 is eveneens van toepassing op de personen met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten, of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat, alsook de leden van het netwerk bedoeld in artikel 3:56 waartoe de commissaris behoort en op de met de commissaris verbonden vennootschappen of personen zoals bepaald in artikel 1:20.

§ 5. Gedurende twee jaar voorafgaand aan zijn benoeming tot commissaris, mag de bedrijfsrevisor of mogen de leden van het netwerk bedoeld in artikel 3:56 waartoe de bedrijfsrevisor behoort, geen prestaties verrichten die zijn onafhankelijkheid als commissaris in het gedrang zouden kunnen brengen.

Behalve in uitzonderlijke naar behoren gemotiveerde gevallen, zal de bedrijfsrevisor niet als commissaris kunnen benoemd worden wanneer hij of een lid van het netwerk bedoeld in artikel 3:56 waartoe hij behoort, binnen de twee jaar voorafgaand aan de benoeming als commissaris:

1° regelmatig bijstand heeft verleend of heeft deelgenomen aan het voeren van de boekhouding of aan de opstelling van de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening van de betrokken vennootschap, van een Belgische vennootschap die haar controleert of één van haar belangrijke Belgische of buitenlandse dochtervennootschappen;

2° tussengekomen is in de werving van personen die deel uitmaken van een orgaan of van het leidinggevend personeel van de betrokken vennootschap, van een Belgische vennootschap die haar controleert of van één van haar belangrijke Belgische of buitenlandse dochtervennootschappen."

8. Artikel 3:63 WVV bepaalt

"Art. 3:63. § 1. Een commissaris alsook ieder lid van het netwerk bedoeld in artikel 3:56 waartoe een commissaris behoort, mogen noch direct, noch indirect

verboden niet-controlediensten verstrekken aan de vennootschap onderworpen aan de wettelijke controle, haar moedervenootschap en de ondernemingen waarover zij de controle heeft binnen de Europese Unie tijdens:

- 1° de periode tussen het begin van de gecontroleerde periode en het uitbrengen van het controleverslag; en*
- 2° het boekjaar onmiddellijk voorafgaand aan de onder 1° bedoelde periode, voor de diensten bedoeld in paragraaf 2, 3°.*

§ 2. *Voor de toepassing van paragraaf 1 wordt onder "verboden niet-controlediensten" verstaan:*

- 1° diensten die de vervulling van een rol bij het bestuur of de besluitvorming van de vennootschap, onderworpen aan de wettelijke controle, inhouden;*
- 2° boekhouding en de opstelling van boekhoudkundige documenten en financiële overzichten;*
- 3° de ontwikkeling en de tenuitvoerlegging van procedures voor interne controle en risicobeheer die verband houden met de opstelling en/of controle van financiële informatie of de ontwikkeling en tenuitvoerlegging van financiële informatietechnologie-systemen;*
- 4° waarderingsdiensten, met inbegrip van waarderingsin verband met actuariële diensten of ondersteuningsdiensten bij rechtsgeschillen;*
- 5° diensten in verband met de interne auditfunctie van de vennootschap, onderworpen aan de wettelijke controle;*
- 6° diensten met betrekking tot:*
 - a) onderhandelingen namens de vennootschap, onderworpen aan de wettelijke controle;*
 - b) het optreden als belangenbehartiger bij de oplossing van geschillen;*
 - c) vertegenwoordiging van de vennootschap, onderworpen aan de wettelijke controle, bij de afwikkeling van fiscale of andere geschillen;*
- 7° personeelsdiensten met betrekking tot:*
 - a) leidinggevendende die zich in een positie bevinden waarin zij wezenlijke invloed kunnen uitoefenen op de opstelling van boekhoudkundige documenten of financiële overzichten waarop de wettelijke controle betrekking heeft, indien dergelijke diensten het volgende behelzen:*
 - i) de zoektocht naar of de benadering van kandidaten voor een dergelijke functie; of*
 - ii) de controle van de referenties van kandidaten voor dergelijke functies;*
 - b) de structurering van de opzet van de organisatie; en*
 - c) kostenbeheersing.*

§ 3. *Met toepassing van artikel 5, § 1, tweede lid, van de verordening (EU) nr. 537/2014, wordt in het geval van een wettelijke controle van een organisatie van openbaar belang bedoeld in artikel 1:12, voor de toepassing van paragraaf 1 eveneens onder verboden niet-controlediensten verstaan, naast de diensten bedoeld in paragraaf 2:*

- 1° verlening van belastingdiensten met betrekking tot:*

- a) opstelling van belastingformulieren;
- b) loonbelasting;
- c) douanerechten;
- d) identificatie van overheidssubsidies en belastingstimulansen tenzij steun van de wettelijke auditor of het auditkantoor voor dit soort diensten bij wet is verplicht;
- e) bijstand van de vennootschap, onderworpen aan de wettelijke controle, bij belastinginspecties door de belastingautoriteiten;
- f) berekening van directe en indirecte belastingen en uitgestelde belastingen;
- g) verstrekking van belastingadvies;
- 2° juridische diensten met betrekking tot het geven van algemeen advies;
- 3° loonadministratie;
- 4° de promotie van, handel in of inschrijving op aandelen in de vennootschap, onderworpen aan wettelijke controle;
- 5° diensten die verband houden met de financiering, de kapitaalstructuur en -toewijzing, en de investeringsstrategie van de vennootschap, onderworpen aan de wettelijke controle met uitzondering van de verstrekking van assurediensten in verband met financiële overzichten, waaronder de verschaffing van comfort letters met betrekking tot door een aan wettelijke controle onderworpen vennootschap uitgegeven prospectussen.

§ 4-6. (...)

9. Artikel 133, § 1, § 2, § 4 en § 5 van het W.Venn. bepaalt:

“Artikel 133

§ 1. Diegenen die zich in een positie bevinden die een onafhankelijke taakuitoefening, overeenkomstig de regels geldend voor het beroep van bedrijfsrevisoren, in het gedrang kan brengen, kunnen niet tot commissaris benoemd worden. De commissarissen moeten er op toezien dat zij na hun benoeming niet in een dergelijke positie worden geplaatst. Hun onafhankelijkheid is in elk geval vereist zowel gedurende de periode waarop de te controleren jaarrekening betrekking heeft, als gedurende de periode waarin de wettelijke controle wordt uitgevoerd.

§ 2. Aldus mogen de commissarissen in de vennootschap die aan hun wettelijke controle is onderworpen, noch in een daarmee verbonden vennootschap of persoon zoals bepaald in artikel 11, een andere taak, mandaat of opdracht aanvaarden, die zal worden vervuld tijdens de duur van hun mandaat of erna, en die de onafhankelijke uitoefening van hun taak als commissaris in het gedrang zou kunnen brengen.

§ 3. (...)

§ 4. Paragraaf 2 is eveneens van toepassing op de personen met wie de commissaris een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten, of met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat, alsook de leden van het netwerk

bedoeld in artikel 16/2 waartoe de commissaris behoort en op de met de commissaris verbonden vennootschappen of personen zoals bepaald in artikel 11.

§ 5. Gedurende twee jaar voorafgaand aan zijn benoeming tot commissaris, mag de bedrijfsrevisor of mogen de leden van het netwerk bedoeld in artikel 16/2 waartoe de bedrijfsrevisor behoort, geen prestaties verrichten die zijn onafhankelijkheid als commissaris in het gedrang zouden kunnen brengen.

Behalve in uitzonderlijke naar behoren gemotiveerde gevallen, zal de bedrijfsrevisor niet als commissaris kunnen benoemd worden wanneer hij of een lid van het netwerk bedoeld in artikel 16/2 waartoe hij behoort, binnen de twee jaar voorafgaand aan de benoeming als commissaris:

1° regelmatig bijstand heeft verleend of heeft deelgenomen aan het voeren van de boekhouding of aan de opstelling van de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening van de betrokken vennootschap, van een Belgische vennootschap die haar controleert of één van haar belangrijke Belgische of buitenlandse dochtervennootschappen;

2° tussengekomen is in de werving van personen die deel uitmaken van een orgaan of van het leidinggevend personeel van de betrokken vennootschap, van een Belgische vennootschap die haar controleert of van één van haar belangrijke Belgische of buitenlandse dochtervennootschappen."

10. Artikelen 6, 7, 8, 12 en 14 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren bepalen (hierna, "**KB 1994**"):

"Artikel 6

De bedrijfsrevisor mag geen enkele opdracht uitvoeren, wanneer hij zich in een positie bevindt waardoor zijn onafhankelijkheid bij de uitoefening van de opdracht in het gedrang zou kunnen worden gebracht, of waardoor de vertrouwensrelatie met de partijen in de onderneming waar hij die opdracht uitvoert, zou geschaad kunnen worden.

Artikel 7

Het is de bedrijfsrevisor verboden om een opdracht, een functie of een mandaat te aanvaarden of voort te zetten, wanneer de uitoefening daarvan hem in een positie van belangenconflict dreigt te plaatsen die van aard is het onafhankelijke oordeel dat hij moet uitbrengen in het gedrang te brengen.

Artikel 8

De bedrijfsrevisor mag slechts een revisorale opdracht uitvoeren en een verslag of een oordeel geven, in zoverre zijn onpartijdigheid wordt gewaarborgd door zijn eigen rechtschapen en objectieve houding, alsook door de houding van de medewerkers en deskundigen waarop hij beroep doet.

Artikel 12

§ 1. De bedrijfsrevisor mag geen enkele revisorale opdracht aanvaarden in een onderneming waar hij gedurende de drie voorafgaande jaren de functie van bestuurder, zaakvoerder, afgevaardigde voor het dagelijks bestuur of lid van het directiecomité bekleedt of heeft bekleed. Een personeelslid of een stagiair van de bedrijfsrevisor, die zich in een dergelijke positie zou bevinden, mag geenszins bij de uitoefening van deze revisorale opdracht betrokken worden.

§ 2. Met uitzondering van de vertegenwoordiging in het kader van andere wettelijke opdrachten, of van opdrachten die onvermijdelijk gepaard gaan met zijn revisorale opdracht of die eruit voortvloeien, mag de bedrijfsrevisor geen andere functie, mandaat of opdracht aanvaarden die hem ertoe zou brengen zich in te laten met het beheer van de onderneming, of de onderneming te vertegenwoordigen in welke hoedanigheid dan ook. Deze regel is van toepassing op de leden van zijn personeel en op zijn stagiairs.

§ 3. Het is de bedrijfsrevisor verboden in een onderneming waar hij een revisorale opdracht uitvoert, of in een daarmee verbonden onderneming, een andere taak, mandaat of opdracht dan revisorale opdracht te aanvaarden, die zal worden vervuld tijdens de duur van zijn mandaat of erna, en die van aard zou zijn de onafhankelijke uitoefening van zijn opdracht in het gedrang te brengen. Het is onverschillig of voormelde controle binnen het kader van een commissarisopdracht wordt uitgeoefend.

Artikel 14

Indien personen met wie een beroepsmatig samenwerkingsverband bestaat, diensten verrichten voor de gecontroleerde vennootschap, dan zal de bedrijfsrevisor nagaan of de aard en de omvang van die diensten zijn eigen onafhankelijkheid niet in het gedrang brengen.

Indien hij commissaris-revisor is, moet hij erop toezien dat de informatievoorschriften, bepaald in artikel 64ter, vijfde lid van de vennootschappenwet, worden nageleefd.”, 5°

Het begrip “persoon waarmee een beroepsmatig samenwerkingsverband bestaat” wordt door artikel 1, 5° van het KB 1994 als volgt gedefinieerd:

“Artikel 1.

°5 samenwerkingsverband: *elke persoon waarmee de bedrijfsrevisor een georganiseerd beroepsmatig samenwerkingsverband heeft aangegaan; aan deze begripsomschrijving worden in elk geval vermoed te beantwoorden, elke vennootschap die ertoe strekt het beroep uit te oefenen, elke overeenkomst die het recht inhoudt een gemeenschappelijke benaming te gebruiken of eraan te refereren, of die een verbintenis tot wederkerige aanbeveling omvat.”*

11. Paragraaf 1.5.2 lid 2 van de Normen inzake de controle bij het voorstel tot ontbinding van vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid bepaalt:

“Paragraaf 1.5.2

(...)

De beroepsbeoefenaar mag geen geregelde opdrachten, andere dan controleopdrachten, hebben uitgevoerd in de vennootschap tijdens de twee voorgaande jaren.

(...)”

12. Artikel 59, § 1, WTB bepaalt:

“Artikel 59

§ 1. Onverminderd de overige maatregelen bepaald door deze wet, is de sanctiecommissie van de FSMA het bevoegde orgaan voor het opleggen van administratieve maatregelen en geldboetes bij een inbreuk op de toepasselijke wettelijke, reglementaire en normatieve bepalingen. Onverminderd de overige maatregelen waarvan sprake in deze wet, kan de sanctiecommissie van de FSMA, indien zij, overeenkomstig artikel 58 en met naleving van de procedure als bedoeld in hoofdstuk III, afdeling 5, van de wet van 2 augustus 2002, met uitzondering van de artikelen 70 en 71, een inbreuk vaststelt op de toepasselijke wettelijke, reglementaire en normatieve bepalingen, de volgende maatregelen nemen ten aanzien van de bedrijfsrevisoren en

— met betrekking tot de bepaling onder 6°, ten aanzien van een lid van het leidinggevend of bestuursorgaan van een organisatie van openbaar belang, en

— met betrekking tot de bepaling onder 8°, ten aanzien van de persoon die de beroepswerkzaamheid van bedrijfsrevisor uitoefent in België, zonder daartoe erkend te zijn:

1° een waarschuwing;

2° een berisping;

3° een openbare verklaring op de website van de FSMA, waarin de naam van de voor de inbreuk verantwoordelijke persoon en de aard van de inbreuk worden vermeld;

4° een tijdelijk verbod van maximaal drie jaar voor de bedrijfsrevisor, het geregistreerde auditkantoor of de vaste vertegenwoordiger om iedere beroepsmatige dienstverlening of bepaalde dienstverlening te verrichten;

5° een openbare verklaring dat het controleverslag niet voldoet aan de eisen van artikel 28 van de richtlijn 2006/43/EG of, in voorkomend geval, van artikel 10 van verordening (EU) nr. 537/2014;

6° een tijdelijk verbod van maximaal drie jaar voor een lid van een bedrijfsrevisorenkantoor of van een leidinggevend of bestuursorgaan van een

organisatie van openbaar belang om functies in bedrijfsrevisorenkantoren of organisaties van openbaar belang te bekleden;

7° de intrekking van de hoedanigheid van bedrijfsrevisor;

8° een administratieve geldboete die niet meer mag bedragen dan 2.500.000 euro voor hetzelfde feit of geheel van feiten. Wanneer de inbreuk de overtreder een vermogensvoordeel heeft opgeleverd of hem in staat heeft gesteld een verlies te vermijden, mag dit maximum worden verhoogd tot het drievoud van het bedrag van dat voordeel of dat verlies.

De tijdelijke schorsingen als bedoeld in de bepalingen onder 4° en 6° gaan in op de dag waarop die schorsing ter kennis wordt gebracht van de persoon die wordt geschorst.

Wanneer de sanctiecommissie een in de bepaling onder 4° bedoeld tijdelijk verbod oplegt aan een bedrijfsrevisor, geregistreerd auditkantoor of vaste vertegenwoordiger, die (dat) zich, op de dag van de kennisgeving van dat tijdelijke verbod, voorlopig van iedere beroepsmatige dienstverlening of van bepaalde dienstverlening onthoudt ingevolge een in artikel 57, § 1, derde lid, 3°, bedoelde aanmaning om zich voorlopig van iedere beroepsmatige dienstverlening of van bepaalde dienstverlening te onthouden, dat op grond van dezelfde feiten is uitgesproken, wordt het opgelegde tijdelijke verbod geacht te zijn ingegaan op de dag van de kennisgeving van de aanmaning om zich tijdelijk van iedere beroepsmatige dienstverlening of van bepaalde dienstverlening te onthouden.

De sanctiecommissie stelt het College in kennis van de op basis van dit artikel genomen beslissingen."

III. Tenlasteleggingen en voorstel van sanctie vanwege het comité van het college van toezicht op de bedrijfsrevisoren

13. Het College sluit zich in zijn kennisgeving van de grieven aan bij de vaststellingen van de secretaris-generaal in haar definitief onderzoeksverslag van 13 maart 2023 ten aanzien van Partij en besluit met name tot een inbreuk in hoofde van Partij op:
 - Artikel 12, artikel 13, § 1, lid 2 en 3, 15 en artikel 29, § 1 van de WTB;
 - Artikel 3:62, § 1, § 2, § 4 en § 5 WVV;
 - Artikel 3:63, §1 en § 2 WVV;
 - Artikel 133, § 1, § 2, § 4 en § 5 W. Venn.;
 - Artikelen 6, 7, 8, 12 en 14 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren;

- Paragraaf 1.5.2 lid 2 van de Normen inzake de controle bij het voorstel tot ontbinding van vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid.

14. Het College stelt voor om Partij de volgende sancties op te leggen: (i) een tijdelijk verbod van zes maanden om iedere beroepsmatige dienstverlening te verrichten en (ii) een administratieve geldboete van 50.000 euro.

Het College houdt daarbij rekening met de concrete omstandigheden van de zaak, in het bijzonder (memorie College, randnr. 87 en kennisgeving van de grieven, blz. 4): de ernst en de duur van de inbreuk (inbreuk van structurele aard op bepalingen van openbare orde die de hoeksteen vormen van de geloofwaardigheid van het beroep van bedrijfsrevisor); de mate van verantwoordelijkheid van de verantwoordelijke natuurlijke of rechtspersoon (Partij geeft aan zijn verantwoordelijkheid te willen nemen, maar betwist tegelijkertijd ook de inbreuken, waaruit een gebrek aan schuldinzicht zou blijken); de financiële draagkracht (Partij zou een beperkte financiële draagkracht hebben, maar levert volgens het College geen enkel bewijs aan); de omvang van de winst die zou zijn behaald (Partij zou een onrechtmatig voordeel hebben verkregen van 38.748,99 euro); het vermogensnadeel voor derden dat is veroorzaakt door de inbreuk (derden zijn benadeeld als gevolg van de onregelmatig opgestelde revisorale verslagen, waarvoor ze ten onrechte zijn gefactureerd); de mate waarin de medewerking aan de FSMA wordt verleend (medewerking verleend), eerdere inbreuken (geen), maatregelen die werden genomen ter voorkoming van herhaling (Partij zou reeds maatregelen hebben genomen en zou tevens bereid zijn om de betrokken cliënten aan te schrijven, maar brengt volgens het College geen bewijs bij voor die stelling).

In de kennisgeving van de grieven wordt er bovendien op gewezen dat de sanctie een afschrikwekkende werking moet hebben om te voorkomen dat in de toekomst soortgelijke inbreuken worden gepleegd, ook ten aanzien van andere bedrijfsrevisoren. Tevens wordt gewezen op de vertrouwensfunctie van de bedrijfsrevisor en het daaruit voortvloeiende strenge verwachtingspatroon.

Het College stelt tevens voor om de beslissing nominatief bekend te maken. Daartoe verwijst het College naar de algemene regel vervat in artikel 72, § 3, vierde lid, van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten (hierna, de “**wet van 2 augustus 2002**”) en wijst het erop dat, in tegenstelling tot wat Partij betoogt, zeker niet gaat om een “beslissing van geringere betekenis” (memorie College, randnr. 88). Voor de noodzaak van een nominatieve bekendmaking verwijst het College naar de motivering in de kennisgeving van de grieven (*infra*, 215).

IV. Feiten

15. Partij is sinds ... als bedrijfsrevisor (natuurlijke persoon) ingeschreven in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren.

Partij voert zijn revisorale werkzaamheden evenwel uit via de vennootschap P BV, dat sinds 1993 als “bedrijfsrevisorenkantoor” is ingeschreven in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren (hierna, het “**Bedrijfsrevisorenkantoor**”). Partij is er zaakvoerder.

Daarnaast is Partij sinds ... ook ingeschreven als gecertificeerd accountant in het openbaar register van het *Institute for Tax advisors and Accountants* (hierna, “ITAA”). Ook Q BV, waar Partij bestuurder is, is ingeschreven in het openbaar register van het ITAA als gecertificeerd (fiscaal) accountant.

16. Tot ... was Q BV gekend als Q1 CBVA (in het kort: “Q1a”), dat op ... werd opgericht door de heer R, Partij en het Bedrijfsrevisorenkantoor (hierna, “**Boekhoudkantoor**”).

Het Boekhoudkantoor werd opgericht voor onbepaalde duur.

Het vaste gedeelte van het maatschappelijk kapitaal werd verdeeld in honderd aandelen zonder vermelding van waarde, die elk 1/100ste deel van het kapitaal vertegenwoordigen. Deze honderd aandelen werden allemaal *a pari* in geld onderschreven (... EUR/aandeel), en wel als volgt:

- De heer R: 20 aandelen
- Partij: 79 aandelen
- Het Bedrijfsrevisorenkantoor: 1 aandeel.

Het Bedrijfsrevisorenkantoor en BVBA S werden aangesteld als (gedelegeerde) bestuurders van het Boekhoudkantoor. De BVBA S was tevens op ...opgericht door de heer R en werd de hoedanigheid van “accountant en belastingconsulent” verleend.

Op ... sloten het Bedrijfsrevisorenkantoor en de BVBA S een overeenkomst met het Boekhoudkantoor (stuk 43 inventaris College), waarin werd bepaald dat zij accountancy- en managementprestaties zouden leveren aan het Boekhoudkantoor, de opdrachtgever. Verder bepaalde die overeenkomst o.m. dat de betrokken partijen “*streven naar een transparante samenwerking waarbij de bedrijfseconomische belangen van Q1a [i.e. het Boekhoudkantoor] steeds voor ogen staan, en gerespecteerd worden*”.

17. Op ... besloot de bijzondere algemene vergadering van het Boekhoudkantoor om Partij en mevrouw T te benoemen als nieuwe bestuurders voor onbepaalde duur.
18. Op ... werd het ontslag van de BVBA S als gedelegeerd bestuurder en bestuurder van het Boekhoudkantoor, met ingang van ..., bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad.
19. In augustus 2019 ontving het College een klacht over Partij. In die klacht werd aangekaart dat Partij een inbreuk zou plegen op de onafhankelijkheidsvereisten uit artikelen 12 en 13 WTB, omdat hij, via zijn rol in het Bedrijfsrevisorenkantoor

en in het Boekhoudkantoor, voor drie cliënten diensten zou hebben verleend zowel in de hoedanigheid van accountant als in die van bedrijfsrevisor.

20. Na onderzoek van die klacht opende de secretaris-generaal op 14 januari 2020 een onderzoek (cf. randnummer 1), dat er ruimer op was gericht om in kaart te brengen in welke mate het Bedrijfsrevisorenkantoor en het Boekhoudkantoor voor de jaren 2017, 2018, 2019 en 2020, in eenzelfde periode diensten leverden aan een identiek cliënteel.
21. Het College weerhield na onderzoek 12 dossiers van cliënten waarvoor het Bedrijfsrevisorenkantoor revisorale opdrachten zou hebben uitgevoerd terwijl het Boekhoudkantoor ook boekhoudkundige diensten zou hebben verleend voor dezelfde cliënten in dezelfde periode: (1) BVBA A, (2) NV B, (3) BV C, (4) BVBA D, (5) BVBA E, (6) BVBA F, (7) BVBA G, (8) BVBA H, (9) NV I, (10) BV J, (11) BVBA K en (12) BVBA L.
22. Daarnaast weerhield het College na onderzoek 3 dossiers van cliënten voor wie het Bedrijfsrevisorenkantoor optrad als commissaris, terwijl het Boekhoudkantoor ook boekhoudkundige en andere diensten zou hebben verleend voor dezelfde cliënten in dezelfde periode, met name: (A) VZW M, (B) AUTONOOM GEMEENTE-BEDRIJF N en (C) VZW O.

V. Beoordeling door de sanctiecommissie

V.1 Voorafgaand: wat betreft het verhouding tussen Partij, het Bedrijfsrevisorenkantoor en het Boekhoudkantoor (relevantie van de eventuele kwalificatie als "netwerk")

23. De sanctiecommissie dient in dit onderdeel te oordelen of en in welke mate het relevant is of de verhouding tussen Partij, het Bedrijfsrevisorenkantoor en het Boekhoudkantoor al dan niet als een "netwerk" kan worden gekwalificeerd. Immers, Partij argumenteert in hoofdde dat er geen sprake kan zijn van een schending van de onafhankelijkheidsvereisten in hoofde van Partij, gezien er *in casu* geen sprake is van een "netwerk" tussen Partij en het Bedrijfsrevisorenkantoor enerzijds en het Boekhoudkantoor anderzijds. Partij verwijst daarvoor naar de vermelding van het begrip "netwerk" in artikel 12 §4 WTB (*supra*, 6).
24. Het begrip "netwerk" is gedefinieerd in artikel 3, 8° WTB, dat voor de nadere invulling van dat begrip verwijst naar artikel 3:56 WVV:

"Artikel 3:56. *Onder "netwerk" wordt verstaan de grotere structuur:*
1° die op samenwerking is gericht en waartoe een bedrijfsrevisor of een geregistreerd auditkantoor behoort, en

2° die duidelijk is gericht op winst- of kostendeling, of het delen van gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur, een gemeenschappelijk beleid en procedures inzake kwaliteitsbeheersing, een gemeenschappelijke bedrijfsstrategie, het gebruik van een gemeenschappelijke merknaam of een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen."

25. Partij argumenteert dat er *in casu* geen sprake is van een “netwerk”. Partij wijst ten eerste op de afwezigheid van een structuur die gericht is op samenwerking (*affectio societatis*). Partij beweert dat zij (alsook het Bedrijfsrevisorenkantoor) enerzijds en het Boekhoudkantoor anderzijds immers nooit de bedoeling hebben gehad om een duurzame samenwerking tot stand te brengen.

Integendeel, volgens Partij had de oprichting van het Boekhoudkantoor vanaf het begin als bedoeling gehad om de boekhoudactiviteiten van de vader van Partij en het daaraan verbonden cliënteel via de geleidelijke verkoop van de aandelen van Partij en het ene aandeel van het Bedrijfsrevisorenkantoor over te dragen aan de heer R en de BVBA S, die zelf niet de financiële middelen had om de boekhoudactiviteiten onmiddellijk over te nemen (*i.e.* een “earn-out model”). Partij wijst erop dat S en de heer R “in de betrokken periode” op die manier samen reeds 355 van de 810 aandelen van het Boekhoudkantoor hadden verworven.

Daarenboven argumenteert Partij dat evenmin aan de andere bestanddelen van voormelde definitie van een “netwerk” is voldaan. In het bijzonder zou er geen sprake zijn van winst- of kostendeling. Partij haalt temeer aan dat het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren (CTR) n.a.v. een kwaliteitscontrole bij het Bedrijfsrevisorenkantoor in november 2018 zou hebben geoordeeld dat het Bedrijfsrevisorenkantoor geen deel uitmaakte van een netwerk.

26. Het College repliceert dat Partij ten onrechte voorhoudt dat de argumentatie van het College m.b.t. de weerhouden schending van de onafhankelijkheidseis enkel zou steunen op het bestaan van een “netwerk”. Het College preciseert dat de wetgever een onderscheid maakt tussen de algemene onafhankelijkheidseis van de bedrijfsrevisor, zoals o.m. neergelegd in artikel 12 §1 WTB en de specifieke eisen van onafhankelijkheid, zoals neergelegd in artikel 12, §§ 2-4 WTB. Het is enkel in een van de specifieke eisen van onafhankelijkheid dat het begrip “netwerk” aan bod komt, m.n. in artikel 12 § 4 WTB.
27. Het College voert *mutatis mutandis* hetzelfde betoog wat betreft het begrip “netwerk” in de artikelen 3:62 en 3:63 WVV, m.b.t. de onafhankelijkheid van de commissaris respectievelijk de voor commissarissen principieel verboden niet-controlediensten. Volgens het College verliest Partij in zijn betoog ten onrechte de algemene onafhankelijkheidseisen en verbodsbepalingen uit het oog, die in ieder geval (los van het bestaan van een “netwerk”) op hem van toepassing zijn. Het College besluit dat het verweer van Partij alleen al om die reden doel mist.
28. Volgens het College is er echter weldegelijk sprake van een netwerk. Bovendien staat volgens het College ook het bestaan van een “verbonden vennootschap” (zoals vermeld in artikel 3:62 §4 WVV) en van een “samenwerkingsverband” (zoals vermeld in artikel 3:62 §4 WVV en artikel 14 KB 1994) vast.
29. Volgens het College toont de Overeenkomst (*supra*, 16) minstens het bestaan van een “samenwerkingsverband” aan. Meer bepaald het daarin opgenomen

vergoedingsmechanisme, dat steunt op een inschatting van de maandelijkse prestaties, wijst volgens het College op de nauwe verbondenheid tussen Partij (m.i.v. zijn Bedrijfsrevisorenkantoor) en het Boekhoudkantoor, die structureel van aard is. Ook het feit dat het Bedrijfsrevisorenkantoor en het Boekhoudkantoor hadden geopteerd voor een BTW-eenheid zou op het bestaan van een samenwerkingsverband wijzen (waarbij het College wijst op art. 4 §2 Wetboek van de BTW, dat verwijst naar een financiële, economische en organisatorische nauwe verbondenheid).

De vaste maandelijkse vergoeding die het Bedrijfsrevisorenkantoor aan het Boekhoudkantoor aanrekende voor managementprestaties benadrukt volgens het College de essentiële rol van Partij in het Boekhoudkantoor en brengt zijn onafhankelijkheidspositie volgens het College enkel nog meer in het gedrang. Het College wijst ook op de grote bedragen die het Bedrijfsrevisorenkantoor en het Boekhoudkantoor aan elkaar hebben gefactureerd in 2017, 2018 en 2019, zoals zou blijken uit de opgevraagde BTW-listings. Tot slot verwijst het College naar een beslissing van de Nederlandstalige Commissie van Beroep van het IAB van 6 september 2021, waaruit ook de langdurige en structurele samenwerking tussen Partij (en zijn Bedrijfsrevisorenkantoor) en het Boekhoudkantoor zou blijken.

30. Voor het bestaan van “verbonden vennootschappen” verwijst het College naar artikel 5 van de Overeenkomst (*supra*, 16), dat een exclusiviteitsbeding bevat, maar tevens voorziet in uitzonderingen voor de “*verbonden vennootschap BVBA P*” (i.e. het Bedrijfsrevisorenkantoor).
31. Volgens het College zou er tot slot ook sprake zijn van een “netwerk”. Het College stelt met name vast dat, op het ogenblik van de feiten (1) partijen een vennootschap voor onbeperkte duur (namelijk het Boekhoudkantoor) hadden opgericht, (2) Partij, zowel in eigen naam als via het Bedrijfsrevisorenkantoor, de meerderheid van de aandelen en stemrechten in het Boekhoudkantoor bezat, en (3) Partij, via het Bedrijfsrevisorenkantoor als gedelegeerd bestuurder van het Boekhoudkantoor optrad. Gelet op die vennootschapsstructuur is er volgens het College dan ook kennelijk sprake van “winst- of kostendeling” en/of het “delen van gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur” in de zin van de definitie van “netwerk” in artikel 3:56, 2° WVV. De vergoeding die het Bedrijfsrevisorenkantoor aanrekende voor managementprestaties (*supra*, 29) zou volgens het College wijzen op een “gemeenschappelijk beleid” in de zin van artikel 3:56, 2° WVV. De naam “Q1a” zou bovendien een indicatie zijn van een gemeenschappelijke merknaam in de zin van artikel 3:56, 2° WVV. Het College besluit dat er dus meerdere elementen van artikel 3:56, 2° aanwezig zijn.

Volgens het College doet het feit dat een inspecteur van het College tijdens een kwaliteitscontrole in 2018 aangaf dat Partij geen deel uitmaakte van een “netwerk”, daaraan geen afbreuk, aangezien de secretaris-generaal op basis van een diepgaand onderzoek tot een andere conclusie is gekomen.

32. **De sanctiecommissie velt, op grond van de hierna uiteengezette motieven, het hiernavolgend tussenoordeel.**
33. De sanctiecommissie treedt het College bij in de vaststelling dat de eventuele kwalificatie van de verhouding tussen Partij, het Bedrijfsrevisorenkantoor en het Boekhoudkantoor als “netwerk” slechts relevant is voor een beperkt aantal inbreuken op specifieke onafhankelijkheidseisen, m.n. bepaalde eisen die zijn vervat in artikel 12, §§ 3-4 WTB en artikel 3:62, §§ 4-5 WVV (oud artikel 133, §§ 4-5 W.Venn.), in de mate dat die artikelen naar het begrip “netwerk” verwijzen. Voor de overige door het College in hoofde van Partij weerhouden inbreuken (*supra*, 13) is die eventuele kwalificatie als “netwerk” (bij gebrek aan verwijzing in die artikelen naar dat begrip) niet relevant. De sanctiecommissie wijst het argument in hoofde van Partij (*supra*, 23) bijgevolg af.

V.2. Wat betreft de grief inzake de beweerde schending van de onafhankelijkheidseisen van de bedrijfsrevisor

34. De sanctiecommissie dient in dit onderdeel te beoordelen of Partij een inbreuk heeft gepleegd op de onafhankelijkheidseisen in hoofde van de bedrijfsrevisor, met toepassing van artikel 12 WTB; alsook van de artikelen 6, 7, 8, 12 en 14 van het KB 1994 en paragraaf 1.5.2 lid 2 van de Normen inzake de controle bij het voorstel tot ontbinding van vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid.

V.2.1 Algemeen

35. Het College verwijst naar het definitief onderzoeksverslag (blz. 25-27), dat qua motivering voor de door het College weerhouden inbreuken op de onafhankelijkheidseisen van de bedrijfsrevisor (*supra*, 34) een aantal overkoepelende overwegingen bevat.
36. Eerst benadrukt het College de nauwe verbondenheid tussen Partij (m.i.v. zijn Bedrijfsrevisorenkantoor) en het Boekhoudkantoor. Het College motiveert die verbondenheid met verwijzing naar het feit dat Partij de enige vennoot is in het Bedrijfsrevisorenkantoor; naar het feit dat Partij op het moment van de feiten 80% van de aandelen/stemrechten van het Boekhoudkantoor bezat, en naar het feit dat Partij middels zijn Bedrijfsrevisorenkantoor bij de oprichting van het Boekhoudkantoor werd aangeduid als gedelegeerd bestuurder (en dit tot 2021, waarna Partij, als natuurlijke persoon, optrad als bestuurder).

Het College besluit in algemene termen: *“Door in dergelijke omstandigheden voor dezelfde klanten in dezelfde periode zowel revisorale opdrachten uit te voeren als boekhoudkundige diensten te verlenen door het Boekhoudkantoor, schendt [Partij] de onafhankelijkheidsplicht”*.

37. Meer specifiek besluit het College dat de onafhankelijkheidsvereiste aldus op verschillende manieren wordt geschonden:
- i. Ten eerste identificeert het College in hoofde van Partij **een uit zelfcontrole voortvloeiende bedreiging van de onafhankelijkheid**. Met verwijzing naar

de motivering in het definitief onderzoeksverslag, stelt het College: *“De bedrijfsrevisor attesteert de prestaties van het boekhoudkantoor waarvan hij deel uitmaakt. Bij de meerderheid van de onder IV.A opgesomde cliënten heeft de bedrijfsrevisor revisorale opdrachten uitgevoerd terwijl het boekhoudkantoor in dezelfde periode boekhoudkundige diensten verleende voor deze cliënten. In verschillende gevallen voerde het boekhoudkantoor zelfs boekhoudkundige activiteiten uit of hiermee zeer nauw verwante activiteiten zoals het verlenen van advies over de boekhouding en bepaalde transacties en operaties. Dit is in geen enkel opzicht verenigbaar met de onafhankelijkheidsvereiste.”*

- ii. Ten tweede argumenteert het College dat, in het licht van voormelde nauwe verbondenheid (*supra*, 36), Partij een **zeer directe zakelijke relatie** had met de cliënten waarvoor hij revisorale opdrachten uitvoerde, die zijn **onafhankelijke geesteshouding** in het gedrang bracht. Met verwijzing naar de motivering in het definitief onderzoeksverslag, stelt het College: *“Door middels het boekhoudkantoor boekhoudkundige diensten te verlenen voor die cliënten, had de bedrijfsrevisor immers reeds een directe zakelijke relatie met de cliënten waarvoor hij vervolgens ook revisorale opdrachten zou uitvoeren. Op die manier kon de bedrijfsrevisor niet meer met een onafhankelijke geesteshouding zijn revisorale werkzaamheden uitvoeren. De overwegingen die spelen in de zakelijke relatie verhinderen namelijk een objectieve uitkomst van de revisorale opdracht of dreigen deze op zijn minst te bemoeilijken.”* Het College benadrukt dat Partij, naar mening van het College, geen effectieve veiligheidsmaatregelen heeft getroffen om hieraan te verhelpen, zoals, maar zonder daartoe beperkt te zijn, een controle van de revisorale activiteiten door een bedrijfsrevisor die geen deel uitmaakt van het Bedrijfsrevisorenkantoor.

Daarenboven overweegt het College, met verwijzing naar het definitief onderzoeksverslag: *“Maar zelfs indien dergelijke veiligheidsmaatregelen zouden bestaan, quod non, blijft het probleem van de gepercipieerde onafhankelijkheid bestaan. De bedrijfsrevisor mocht immers in geen enkele omstandigheid, zelfs indien per hypothese veiligheidsmaatregelen getroffen zouden zijn, enige revisorale opdracht uitvoeren voor de kwetsieuze ondernemingen. Het uitvoeren van revisorale opdrachten in de aangehaalde omstandigheden ondergraaft immers op elke manier de onafhankelijkheidsvereiste die berust bij de bedrijfsrevisor.”*

- iii. Ten derde is volgens het College ook de **onafhankelijkheid in schijn** ernstig aangetast. Met verwijzing naar het definitief onderzoeksverslag, benadrukt het College dat Partij, gelet op voormelde nauwe verbondenheid (*supra*, 36), geen enkele doeltreffende maatregel heeft genomen om zijn onafhankelijkheid te waarborgen: *“uit de feitelijke vaststellingen blijkt immers dat geen systeem in voege is om te verhinderen dat beide vennootschappen voor hetzelfde cliënteel (onverenigbare) prestaties verlenen, wel integendeel. Uit het geheel van de inbreuken blijkt een patroon ter zake. Daaruit volgt dat ook de onafhankelijkheid in schijn*

ernstig is aangetast. De verbondenheid tussen de twee vennootschappen is van die aard dat een redelijk denkende en geïnformeerde derde ertoe gebracht kan worden/wordt de bekwaamheid van [Partij] om objectief te handelen, (ernstig) in vraag te stellen.”

38. Partij repliceert in een eerste algemene repliek dat de onafhankelijkheidsregels vrij complex zijn en dat die analyse per dossier/verricht een antwoord vereist op een drietal vragen: (i) welke prestaties werden er verricht; (ii) door wie; (iii) aan wie? Partij benadrukt dat het CTR die concrete analyse niet heeft gemaakt. Partij haalt tevens aan dat het CTR zich o.m. niet de vraag heeft gesteld of de betrokken prestaties van het Boekhoudkantoor (van “boekhoudkundige” of “fiscale” aard) de tussenkomst van het Bedrijfsrevisorenkantoor uitsluiten.
39. **De sanctiecommissie velt, op grond van de hierna uiteengezette motieven, het hiernavolgend tussenoordeel.**
40. De sanctiecommissie treedt het College bij in de vaststelling dat Partij, het Bedrijfsrevisorenkantoor en het Boekhoudkantoor nauw verbonden zijn sinds ..., *i.e.* de datum waarop Partij, de heer R en het Bedrijfsrevisorenkantoor samen het Boekhoudkantoor hebben opgericht. Immers, bij de oprichting werd het Bedrijfsrevisorenkantoor (met Partij als vaste vertegenwoordiger) benoemd als een van de twee bestuurders en gedelegeerd bestuurders van het Boekhoudkantoor. Bovendien bezat Partij aanvankelijk, samen met zijn Bedrijfsrevisorenkantoor, 80% van de aandelen van het Boekhoudkantoor (m.n. 79%, resp. 1%, terwijl de heer R aanvankelijk 20% van de aandelen bezat, *supra*, 16). In de jaren daarna zou de heer R zijn deelneming in het Boekhoudkantoor geleidelijk hebben opgetrokken tot 44%, conform de afspraken tussen de oprichters aangaande de geleidelijke overdracht van de boekhoudactiviteiten aan de heer R via een “earn-out model” (*supra*, 25). Die nauwe verbondenheid wordt ook bevestigd door de op ... afgesloten overeenkomst tussen het Bedrijfsrevisorenkantoor en de BVBA S enerzijds en het Boekhoudkantoor anderzijds (*supra*, 16) met als voorwerp het leveren van accountancy- en managementprestaties aan het Boekhoudkantoor (stuk 43 inventaris College).
41. Wat betreffende de overkoepelende conclusies van het College (*supra*, 37), oordeelt de sanctiecommissie als volgt:
 - i. Volgens de sanctiecommissie houdt de beschreven nauwe verbondenheid tussen het Bedrijfsrevisorenkantoor en het Boekhoudkantoor (*supra*, 40) een risico op zelfcontrole in. De sanctiecommissie oordeelt evenwel dat er maar sprake kan zijn van een uit zelfcontrole voortvloeiende inbreuk op de onafhankelijkheidseisen in hoofde van Partij, in de mate dat het College, cliënt per cliënt kan aantonen dat het Boekhoudkantoor, zonder redelijke twijfel, boekhoudkundige prestaties heeft verleend die daarna als dusdanig aan de controle van het Bedrijfsrevisorenkantoor waren onderworpen.

Hieronder zal de sanctiecommissie onderzoeken of het College dat bewijs per cliënt heeft kunnen leveren (*infra*, V.2.1) en welke inbreuken daar in voorkomend geval uit voortvloeien (*infra*, 42)

- ii. Volgens de sanctiecommissie moet de vraag of de zakenrelatie tussen het Boekhoudkantoor en het weerhouden cliënteel de onafhankelijkheid van Partij, wiens Bedrijfsrevisorenkantoor voor datzelfde cliënteel opdrachten uitvoerde, in het gedrang bracht (per hypothese omwille van een te grote familiariteit met de gecontroleerde), als volgt worden benaderd.

Artikel 12, §§ 3 en 4 WTB bevatten specifieke bepalingen die verduidelijken hoe een bedrijfsrevisor vanuit het oogpunt van zijn onafhankelijkheid moet omgaan met (o.a.) bepaalde zakelijke relaties. Artikel 12, § 3 WTB bepaalt dat een bedrijfsrevisor alle redelijkerwijs te verwachten maatregelen moet nemen om te waarborgen dat zijn onafhankelijkheid niet wordt beïnvloed door een zakelijke relatie waarbij hij betrokken is (of het bedrijfsrevisorenkantoor dat de revisorale opdracht uitvoert, of, voor zover van toepassing, personen die deel uitmaken van een netwerk van de bedrijfsrevisor, of personen op wie de bedrijfsrevisor een beroep doet voor de uitvoering van de revisorale opdracht, *i.e.* de “**vereisten op het vlak van betrokkenheid**”). Ook het verbod opgenomen in artikel 12, § 4 WTB geldt enkel indien een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde, met inachtneming van de getroffen veiligheidsmaatregelen, concludeert dat de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor erdoor in het gedrang komt.

De wetgever laat dus ruimte voor de bedrijfsrevisor om het onafhankelijkheidsrisico dat uit welbepaalde zakelijke relaties kan voortvloeien, op te vangen met veiligheidsmaatregelen. Voor de toepassing van artikel 12, §§ 3 en 4 WTB is de sanctiecommissie aldus van oordeel dat geval per geval moet worden afgewogen of de veiligheidsmaatregelen die Partij (al dan niet) heeft genomen, in verhouding staan tot de onafhankelijkheidsrisico's die voormelde zakelijke relatie geval per geval met zich zou meebrengen. Bij die afweging moet ook rekening worden gehouden met het feit dat het risico op een te grote familiariteit met de gecontroleerde cliënt naargelang de aard en de omvang van de prestaties van het Boekhoudkantoor cliënt per cliënt kan verschillen.

De sanctiecommissie stelt vast dat het College die afweging niet maakt in zijn motivering, en al zeker niet afzonderlijk voor wat de zakenrelaties met de verschillende cliënten afzonderlijk betreft. Het College toont zelfs niet aan dat het de veiligheidsmaatregelen die Partij voor deze concrete zakenrelaties (al dan niet) zou hebben genomen in kaart heeft gebracht aan de hand van bijvoorbeeld een onderzoek van de op grond van artikel 12 § 5 WTB in dat verband door Partij op te stellen werkdocumenten. Bijgevolg is de sanctiecommissie dan ook van oordeel dat het College geen inbreuk aantoon op artikel 12, §§3 en 4 WTB.

Aangezien die afweging tussen onafhankelijkheidsrisico's en veiligheidsmaatregelen noodzakelijk is voor het aantonen van een inbreuk op artikel 12, §§3-4 WTB, moet de sanctiecommissie zich verder niet uitspreken over de overige vereisten van art. 12 §§3-4, m.n. op het vlak van betrokkenheid. Bijgevolg is er, op basis van de argumentatie in randnr. 37.ii, evenmin sprake van een inbreuk op algemene eis van onafhankelijkheid uit artikel 12 §1 WTB (die de beoordeling op grond van de onafhankelijkheid qua geesteshouding uit artikel 12, § 1, 1° omvat) die zou voortvloeien uit een inbreuk op artikel 12, §§3-4 WTB. Evenmin argumenteert het College waarom er op grond van de aangehaalde argumentatie in randnr. 37.ii sprake zou zijn van een op zichzelf staande inbreuk op artikel 12, §1 WTB of op de overige in randnummer 34 vermelde bepalingen.

Aangaande de argumentatie van het College dat, zelfs indien per hypothese veiligheidsmaatregelen getroffen zouden zijn, het Bedrijfsrevisorenkantoor in geen enkele omstandigheid revisorale opdrachten had mogen uitvoeren voor cliënten van het Boekhoudkantoor, aangezien alsnog de inbreuk op de "gepercipieerde onafhankelijkheid" overeind bleef, kan worden verwezen naar punt iii (over de onafhankelijkheid in schijn) hieronder.

- iii. Wat betreft de argumentatie dat er geen systeem in voege zou zijn om te verhinderen dat het Bedrijfsrevisorenkantoor en het Boekhoudkantoor voor hetzelfde cliënteel (onverenigbare) prestaties zouden verlenen, wat volgens het College een aantasting van de **onafhankelijkheid in schijn** zou inhouden, oordeelt de sanctiecommissie als volgt.

Artikel 12, § 2 WTB bepaalt dat de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor (uit art. 12, § 1 WTB) moet worden beoordeeld vanuit twee onlosmakelijk verbonden gezichtspunten, waaronder de onafhankelijkheid in schijn, die in punt 2° van §2 wordt gedefinieerd als: *"de noodzaak om situaties en feiten te vermijden die in die mate van belang zijn dat een redelijk denkende en geïnformeerde derde ertoe kunnen brengen de bekwaamheid van de bedrijfsrevisor om objectief te handelen, in vraag te stellen."*

Volgens de sanctiecommissie kwalificeert het systeem dat volgens het College in voege had moeten zijn als een veiligheidsmaatregel die ertoe strekt om inbreuken op de onafhankelijkheidseisen te voorkomen. Zoals hoger vermeld (41.ii) laat de wetgever, zoals blijkt uit art. 12 §§ 3-4 WTB, ruimte voor bedrijfsrevisoren om onafhankelijkheidsrisico's op te vangen met veiligheidsmaatregelen, die evident in verhouding moeten staan tot de aard en de omvang van de risico's. Volgens de sanctiecommissie zou een redelijk denkende en geïnformeerde derde dan ook oordelen dat het uitvoeren, door het Bedrijfsrevisorenkantoor en het Boekhoudkantoor, van prestaties voor dezelfde cliënten niet per definitie de bekwaamheid van de bedrijfsrevisor om objectief te handelen in vraag stelt, maar dat die bekwaamheid moet worden beoordeeld aan de hand van de vraag of, geval per geval, de genomen veiligheidsmaatregelen in verhouding staan tot de concrete risico's voor de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor.

Een volledig gebrek aan veiligheidsmaatregelen zou een redelijk denkende en geïnformeerde derde er per hypothese wel toe kunnen brengen om de bekwaamheid van een bedrijfsrevisor om objectief te handelen, in vraag te stellen, in de mate dat er desgevallend ook sprake is, geval per geval, van risico's voor diens onafhankelijkheid. Die redenering toepassen *in casu* veronderstelt evenwel dat het College, op wie de bewijslast rust, cliënt per cliënt de concrete onafhankelijkheidsrisico's motiveert en ook aantoont, op grond van een onderzoek van bijvoorbeeld de op grond van artikel 12 § 5 WTB in dat verband door Partij op te stellen werkdocumenten, dat er geen enkele veiligheidsmaatregel werd genomen. De sanctiecommissie is van mening dat het College dit argument *in casu* echter niet kan hardmaken.

Het College beperkt zich in zijn motivering immers tot de algemene stelling dat er geen systeem in voege was om te vermijden dat er (onverenigbare) prestaties worden verleend door beide kantoren. Partij ontkent dat en stelt dat hij weldegelijk over toereikende veiligheidsmaatregelen beschikte om te voldoen aan de onafhankelijkheidsverplichtingen (definitief onderzoeksverslag, blz. 37). De sanctiecommissie stelt vast dat het College, op wie de bewijslast rust, niet aantoont dat hij de veiligheidsmaatregelen die Partij (al dan niet) zou hebben genomen in kaart heeft gebracht aan de hand van bijvoorbeeld een onderzoek van de op grond van artikel 12 § 5 WTB in dat verband door Partij op te stellen werkdocumenten, om aan te tonen dat er, geval per geval, sprake was van onafhankelijkheidsrisico's waarvoor geen enkele (of desgevallend minstens geen afdoende) veiligheidsmaatregel in voege was.

42. Aangezien, zoals hiervoor werd uiteengezet in randnr. 41, de sanctiecommissie de argumenten van het College uit randnummers 37.ii en 37.iii niet bijtreedt, is de *in casu* beoordeling per cliënt die de sanctiecommissie hierna zal maken (*infra*, V.2.1) beperkt tot de beoordeling van het argument van het College uit randnr. 37.i, met name de beweerdde uit zelfcontrole voortvloeiende inbreuk op de onafhankelijkheidseisen in hoofde van Partij.
43. De sanctiecommissie is daarbij van oordeel dat dergelijke zelfcontrole, indien die in de beoordeling hierna bewezen wordt geacht (*infra*, V.2.1), aanleiding geeft tot een schending van de algemene onafhankelijkheidseis uit artikel 12, § 1 WTB en artikel 6 KB 1994. Aangezien het College niet argumenteert waarom er daarnaast eventueel ook sprake zou zijn van een inbreuk op de andere in randnummer 34 vermelde bepalingen, worden de beweerdde inbreuken daarop door de sanctiecommissie niet bewezen geacht.

V.2.2 Beoordeling per cliënt

(a) BVBA A (voorheen: A1)

44. Het College verwijst naar het definitief onderzoeksverslag, dat m.b.t. de BVBA A (voorheen: A1) melding maakt van publicatie in het Belgisch staatsblad van een verslag van ... dat het Bedrijfsrevisoren-kantoor heeft opgesteld in het

kader van de omzetting van de vennootschap A1 NV naar een BVBA (stuk 1.3 inventaris College).

45. Het Bedrijfsrevisorenkantoor heeft voor die prestaties in totaal een bedrag van EUR 1.433,59 gefactureerd aan A1. Het College wijst erop dat uit de factuur voor die prestaties (van 29 september 2017) blijkt dat de werkzaamheden van het Bedrijfsrevisorenkantoor voor de opmaak van dat verslag werden aangevat op 23 september 2016 (stuk 1.2 inventaris College).
46. Het College wijst er tevens op dat het Boekhoudkantoor tussen 19 september 2016 en december 2019 prestaties heeft geleverd voor dezelfde cliënt ten bedrage van EUR. 17.739,6 (stuk 1.4 tot 1.33 inventaris College) en dat uit de facturen voor die prestaties zou blijken dat het zou gaan om boekhoudkundige prestaties, fiscaal advies en fiscale aangiftes en de opmaak van een staat actief en passief voor een notariële akte.
47. Partij bevestigt dat het Bedrijfsrevisorenkantoor in het kader van die omzetting de door het bestuursorgaan van A1 opgemaakte staat van activa en passiva heeft gecontroleerd en daarover een verslag heeft opgemaakt, waarin hij in het bijzonder zijn mening heeft gegeven over het netto-actief, dat ingevolge art. 14:4 WVV niet overgewaardeerd mag zijn.
48. Partij werpt evenwel op dat de boekhouding van A1 op dat moment onder strikt toezicht stond van Y, die met name ook de staat van activa en passiva (die volgens Partij dateert van 4 augustus 2016) op verzoek van het bestuursorgaan van A1 had voorbereid. Partij verwijst daartoe naar de interne balans die is aangehecht aan de aanvaardingsbrief van het Bedrijfsrevisorenkantoor van 12 oktober 2016 en die in het Frans is opgesteld (stuk 9 van inventaris van Partij). Het College werpt op dat Partij geen bewijs aanbrengt voor die stelling.
49. **De sanctiecommissie is, op grond van de hieronder uiteengezette motieven, van oordeel dat Partij, wat betreft de BVBA A (voorheen A1), geen inbreuk heeft gepleegd op de in randnr. 43 vermelde bepalingen.**
50. Zoals hoger uiteengezet (*supra*, 41.i), kan er maar sprake zijn van een uit zelfcontrole voortvloeiende inbreuk op de onafhankelijkheidseisen, in de mate dat het College kan aantonen dat het Boekhoudkantoor, zonder redelijke twijfel, boekhoudkundige prestaties heeft verleend die daarna als dusdanig aan de controle van het Bedrijfsrevisorenkantoor zijn onderworpen.

Naar oordeel van de sanctiecommissie toont het College echter niet aan, zonder redelijke twijfel, dat dat de prestaties die het Bedrijfsrevisorenkantoor heeft gecontroleerd door het Boekhoudkantoor werden voorbereid.

51. Ten eerste verwijst het College naar prestaties van het Boekhoudkantoor m.b.t. *“de opmaak van een staat actief en passief voor een notariële akte”*. De sanctiecommissie begrijpt dat het College hiermee verwijst naar de factuur van het Boekhoudkantoor van 6 maart 2017 (stuk 1.6 inventaris College), die de

volgende omschrijving bevat: *“prestaties mbt februari (mbt opmaak staat actief en passief voor de notariële akte”*.

Uit de publicatie in het Belgisch staatsblad m.b.t. voormelde omzetting (stuk 1.3 inventaris College) blijkt evenwel dat de staat van activa en passiva die door het Bedrijfsrevisorenkantoor werd beoordeeld, afgesloten werd per 30 juni 2017. Voormelde factuur van 6 maart 2017 kon daarop dus geen betrekking hebben. Bovendien maakt de factuur van het Boekhoudkantoor van 30 juni 2017 (ten bedrage van EUR 220 excl. BTW) geen melding van de opmaak van een staat van activa en passiva, maar enkel van *“prestaties mbt mei en juni”* (stuk 1.9 inventaris College).

52. Ten tweede haalt Partij aan dat de staat van activa en passiva in het kader van voormelde omzetting van de BVBA A door een externe accountant (m.n. Y) werd voorbereid. Het College, op wie de bewijslast rust, kan het tegendeel niet aantonen.

Bovendien wordt de betrokkenheid van een externe accountant, althans minstens voor 2016, aannemelijk gemaakt door het detail van de facturen van het Boekhoudkantoor aan A1 van 30 september 2016 en 8 december 2016, die verwijzen naar contacten met “Y” (stuk 1.33 van inventaris College).

(b) NV B

53. Het College verwijst naar het definitief onderzoeksverslag en met name naar het revisoraal verslag dat werd opgesteld door het Bedrijfsrevisorenkantoor bij het voorstel tot ontbinding van de NV B. Dat verslag werd opgesteld door het Bedrijfsrevisorenkantoor op 9 maart 2017 en bevat een staat van activa en passiva per 31/12/2016 (stuk 2.5 inventaris College). Het College wijst erop dat het Bedrijfsrevisorenkantoor voor die prestaties in totaal een bedrag van EUR 993,10 heeft gefactureerd (stuk 2.1 inventaris College). Uit de tijdsregistratie gehecht aan die factuur, blijkt dat het Bedrijfsrevisorenkantoor de betrokken werkzaamheden heeft aangevat op 24 februari 2017.
54. Het College verwijst tevens naar een aantal facturen van het Boekhoudkantoor. Het College meent dat het Boekhoudkantoor boekhoudkundige prestaties heeft geleverd voor dezelfde klant in de periode tussen januari 2017 tot en met december 2019 en hiervoor een bedrag van EUR 3.569,5 heeft gefactureerd (stukken 2.2 tot 2.4 inventaris College). Het College verwijst meer bepaald naar de factuur van het Boekhoudkantoor van 31 december 2017 (stuk 2.3), die bij de prestaties onder meer de *“opmaak jaarafsluiting mbt boekjaar 31/12/2016”* vermeldt. Het College argumenteert dat het Bedrijfsrevisorenkantoor dus een revisoraal verslag heeft opgesteld met als voorwerp de staat van de rekeningen per 31/12/2016 in een periode dat het Boekhoudkantoor boekhoudkundige prestaties heeft geleverd m.b.t. de jaarrekening van het jaar 2016, wat volgens het College een schending zou inhouden van de in randnummer 34 vermelde bepalingen.

55. Partij bevestigt dat het Bedrijfsrevisorenkantoor voormeld verslag van 9 maart 2019 heeft opgesteld. Zij licht toe dat, in het kader van een ontbinding van een vennootschap, het bestuursorgaan van die vennootschap verplicht is om een staat van activa en passiva op te maken, die dan, bij gebrek aan commissaris, moet worden gecontroleerd door een bedrijfsrevisor die is aangesteld die door de algemene vergadering.
56. Partij wijst er evenwel op dat de staat van activa en passiva per 31/12/2016 niet met de assistentie van het Boekhoudkantoor was opgemaakt, maar wel door mevrouw U, medeaandeelhouder van de NV B en boekhoudster, was opgesteld. Partij verwijst naar de bewoordingen van voormeld revisoraal verslag (stuk 2.5 inventaris College), waarin o.m. staat beschreven dat de boekhoudkundige staat werd “opgesteld door het bestuursorgaan” en er wordt verwezen naar verklaringen van het bestuursorgaan. Het College werpt op dat Partij geen bewijs aanbrengt voor die stelling.
57. Partij licht ruimer toe dat het Boekhoudkantoor pas is tussengekomen nadat de ontbinding van de vennootschap bij beslissing van de buitengewone algemene vergadering van ..., waarvan het uittreksel is neergelegd op Partij brengt daartoe het detail van voormelde factuur van 31 december 2017 bij (stuk 12 inventaris Partij), waaruit zou blijken dat de werkzaamheden van het Boekhoudkantoor pas zijn opgestart op 5 september 2017.

Partij wijst er in dat verband ook op dat het “boekjaar 2016” liep tot 31 maart 2017, m.a.w. tot na de datum van de ontbinding van de NV B. Partij licht toe dat het Boekhoudkantoor, in opdracht van de vereffenaars van de NV B (V Advocaten), prestaties heeft geleverd in het kader van de opmaak van de jaarrekening over boekjaar 2016. Partij haalt aan dat die jaarrekening werd goedgekeurd op 1 december 2017, ongeveer 9 maanden na datum van de ontbinding van de NV B. Partij concludeert dat de prestaties van het Bedrijfsrevisorenkantoor bijgevolg zijn voorafgegaan aan enige prestaties van het Boekhoudkantoor en er in die zin dus geen sprake was van zelfcontrole. Het College werpt op dat Partij geen bewijs aanbrengt voor die stelling.
58. **De sanctiecommissie is, op grond van de hieronder uiteengezette motieven, van oordeel dat Partij, wat betreft de NV B, geen inbreuk heeft gepleegd op de in randnummer 43 vermelde bepalingen.**
59. Zoals hoger uiteengezet (*supra*, 41.i), kan er maar sprake zijn van een uit zelfcontrole voortvloeiende inbreuk op de onafhankelijkheidseisen, in de mate dat het College kan aantonen dat het Boekhoudkantoor, zonder redelijke twijfel, boekhoudkundige prestaties heeft verleend die daarna als dusdanig aan de controle van het Bedrijfsrevisorenkantoor zijn onderworpen.

Naar oordeel van de sanctiecommissie toont het College echter niet aan dat de prestaties van het Boekhoudkantoor voorafgingen aan de prestaties van het Bedrijfsrevisorenkantoor. Zo blijkt uit de facturen van het Boekhoudkantoor (voormelde stukken 2.2 tot 2.4) bijvoorbeeld niet wanneer de prestaties van

het Boekhoud-kantoor werden aangevat. De sanctiecommissie is het dus niet eens met de stelling van het College dat de prestaties van het Boekhoudkantoor voor deze cliënt werden aangevat in januari 2017.

60. Bovendien maakt Partij het aannemelijk dat er *in casu* geen sprake was van zelfcontrole. Vooreerst maakt Partij het aannemelijk dat de staat van activa en passiva per 31/12/2016 niet door het Boekhoudkantoor maar door mevrouw U, boekhoudster en aandeelhoudster van de NV B, werd opgesteld. Zo verwijst mevrouw U in haar e-mail van 2 april 2017 (stuk 11 inventaris Partij) naar de overmaking van stukken aan de “volgende boekhouder”, wat erop lijkt te wijzen dat het Boekhoudkantoor (die onbetwist minstens vanaf 5 september 2017 de boekhouder was van de NV B) op datum van die e-mail niet de toenmalige boekhouder was.

Vervolgens maakt Partij het tevens aannemelijk dat de prestaties van het Boekhoudkantoor voorafgingen aan de prestaties van het Bedrijfsrevisorenkantoor. Ook op dit punt kan worden verwezen naar voormelde e-mail van 2 april 2017 (stuk 11 inventaris Partij) waarin mevrouw U van de NV B spreekt over de overmaking van stukken aan de “volgende boekhouder”, wat zou bevestigen dat het Boekhoudkantoor pas na die datum werd aangesteld. Ook de factuur van het Boekhoudkantoor van 31 december 2017 (stuk 2.3 inventaris College) wijst in die richting. Die factuur is immers de eerste factuur van het Boekhoudkantoor aan de NV B die het College bijbrengt en die geen loutere voorschotfactuur betreft (zoals de eerdere factuur van 30 september 2017, *i.e.* stuk 2.2 van het College). Het is aannemelijk dat het door Partij bijgebrachte prestatieoverzicht (stuk 12 inventaris Partij) op die factuur van 31 december 2017 betrekking heeft, in welk geval uit dat prestatieoverzicht blijkt dat het Boekhoudkantoor zijn werkzaamheden voor de NV B pas heeft aangevat op 5 september 2017. Het College, op wie de bewijslast rust, toont het tegendeel niet aan.

(c) BV C (voorheen BVBA C1)

61. Het College verwijst naar het definitief onderzoeksverslag en met name naar het revisoraal verslag, opgesteld door het Bedrijfsrevisorenkantoor op 26 juli 2019, over de inbreng in natura bij de oprichting van de BV “C1” n.a.v. de voorgenomen partiële splitsing van de BVBA “C1” (stuk 5.4 inventaris College). Het Bedrijfsrevisorenkantoor heeft voor die prestaties in totaal een bedrag van EUR 1.512,50 gefactureerd aan de BVBA C1. Het College wijst erop dat uit de tijdsregistratie die is gehecht aan die factuur blijkt dat de werkzaamheden werden aangevat op 24 juli 2019 (stuk 5.1 inventaris College).
62. Het College verwijst tevens naar een aantal facturen van het Boekhoudkantoor voor prestaties aan dezelfde klant in de periode tussen september 2018 en september 2020, ten bedrage van EUR 8.851,15. Het College duidt aan dat de door het Boekhoudkantoor geleverde prestaties o.m. betrekking hadden op bedrijfsadvies, bespreking handelshuur en verdelingsscenario’s in geval van een echtscheiding. Het College neemt in zijn memorie het standpunt in dat het

verlenen van bedrijfsadvies aan een onderneming (m.n. de BVBA C1) waarvoor tevens revisorale werkzaamheden worden uitgevoerd die op enige wijze verband houden met het verleende bedrijfsadvies, van aard is om tot een schending van de in randnummer 34 vermelde bepalingen in hoofde van Partij te besluiten.

63. Partij verduidelijkt dat de prestaties onder de noemer “bedrijfsadvies” *de facto* werden verricht door het Bedrijfsrevisorenkantoor, in onderaanneming voor het Boekhoudkantoor omdat de prestaties aldus konden worden gesubsidieerd via de KMO-portefeuille van de cliënt (stuk 1 inventaris Partij). Partij betoogt tevens dat de prestaties m.b.t. dat “bedrijfsadvies” (zoals gesprekken met accountants en professionele adviseurs, alsook studiewerkzaamheden m.b.t. de houding van de rulingcommissie, BTW-implicaties en handelshuur) niet van aard waren om de onafhankelijkheid van Partij in het gedrang te brengen.
64. Partij haalt bovendien aan dat het Boekhoudkantoor pas boekhoudkundige prestaties heeft verricht voor de BV C (voorheen de BVBA C1) vanaf 3 september 2019. Daarvoor wijst Partij op de e-mail van 3 september 2019 van het Boekhoudkantoor inzake de overdracht van het boekhoudkundig dossier aan het Boekhoudkantoor, waarin wordt verwezen naar de vraag van de heer BC om “vanaf heden” zijn boekhoudkundige verplichtingen, alsook die van de BV C te behartigen (stuk 13 inventaris Partij).
65. **De sanctiecommissie is, op grond van de hieronder uiteengezette motieven, van oordeel dat Partij, wat betreft de BV C (BVBA C1), geen inbreuk heeft gepleegd op de in randnummer 43 vermelde bepalingen.**
66. Zoals hoger uiteengezet (*supra*, 41.i.), kan er maar sprake zijn van een uit zelfcontrole voortvloeiende inbreuk op de onafhankelijkheidseisen, in de mate dat het College aantoonde dat het Boekhoudkantoor, zonder redelijke twijfel, boekhoudkundige prestaties heeft verleend die daarna als dusdanig aan de controle van het Bedrijfsrevisorenkantoor zijn onderworpen.
67. De sanctiecommissie oordeelt dat het College evenwel niet aantoonde dat het voornoemde bedrijfsadvies prestaties van boekhoudkundige aard omvatte die vervolgens aan de controle van het Bedrijfsrevisorenkantoor werden onderworpen en bijgevolg niet bewijst dat Partij, wat betreft de BV C (voorheen de BVBA C1) aan zelfcontrole heeft gedaan. Daarentegen maakt Partij het aannemelijk dat de boekhoudkundige prestaties van het Boekhoudkantoor pas zijn opgestart nadat de prestaties voor het revisoraal inbrengverslag werden afgerond en gefactureerd (*supra*, randnummer 64, stuk 13 inventaris Partij).

(d) BVBA D

68. Het College verwijst naar het definitief onderzoeksverslag en m.n. naar een revisoraal verslag dat het Bedrijfsrevisorenkantoor op 5 december 2018 heeft opgesteld over de ontbinding van de BVBA D. Voor die prestaties heeft het Bedrijfsrevisorenkantoor in totaal EUR 1149,5 gefactureerd (stuk 6.1 en 6.2 inventaris College). Uit de tijdsregistratie gehecht aan de eerste factuur, van 8

oktober 2018 (stuk 6.1), blijkt dat het Bedrijfsrevisorenkantoor de betrokken werkzaamheden heeft aangevat op 4 oktober 2018.

69. Het College verwijst tevens naar prestaties die het Boekhoudkantoor heeft verricht voor dezelfde cliënt en verwijst daarvoor naar facturen tussen januari 2017 en januari 2019 (stuk 6.3-6.17 inventaris College), voor een totaalbedrag van EUR 10.985,23. Het College wijst erop dat die prestaties, o.m. de volgende diensten omvatten: “boekhoudprestaties, de opmaak van een balans voor de ontbinding en regelingen inzake sociale bijdragen” (eigen samenvatting van het College). Het College argumenteert dat er zich een probleem stelde op het vlak van de onafhankelijkheidseisen aangezien het Bedrijfsrevisorenkantoor een revisoraal verslag over de ontbinding van de BVBA D heeft opgesteld, terwijl het Boekhoudkantoor in dezelfde periode voor dezelfde cliënt boekhoudkundige prestaties heeft geleverd, alsook andere prestaties in het kader van die ontbinding.
70. Partij preciseert dat de BVBA D een kleine familiale onderneming was, waarvan de aandeelhouders drie broers waren en een broer zaakvoerder was. Partij argumenteert dat er geen probleem was op het vlak van onafhankelijkheid aangezien er volgens Partij “op geen enkele wijze overleg over dossiers” was en bijgevolg geen sprake van zelfcontrole. Partij betoogt dat, aangezien de prestaties betrekking hadden op de ontbinding van een kleine familiale vennootschap, de draagwijdte van het controleverslag eerder beperkt was.
71. Het College repliceert dat de verwijzing van Partij naar de kleine, familiale vennootschap of de beweerde beperkte draagwijdte van het controleverslag, niet ter zake doet. Het College argumenteert dat de vaststelling dat de wetgever in de verplichte tussenkomst van een bedrijfsrevisor voorziet in geval van ontbinding, integendeel aangeeft dat het gaat om een opdracht met maatschappelijk belang. Het College preciseert dat de controle immers tot doel heeft om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen over de vraag of de staat van activa en passiva vrij is van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten.
72. **De sanctiecommissie is, op grond van de hieronder uiteengezette motieven, van oordeel dat Partij, wat betreft de BVBA D, een inbreuk heeft gepleegd op de in randnummer 43 vermelde bepalingen.**
73. De sanctiecommissie stelt vast dat het door het College bijgebrachte revisoraal verslag van 26 december 2018 over de ontbinding van de BVBA D (stuk 31.10 inventaris College) verwijst naar een boekhoudkundige staat van activa en passiva per 07/11/2018, waarvan voormeld revisoraal verslag stelt dat die rechtstreeks voortvloeit uit de balans van de rekeningen. Tevens stelt dat verslag dat uit de controlewerkzaamheden die het Bedrijfs-revisorenkantoor heeft uitgevoerd blijkt dat de boekhoudkundige staat per 7 november 2018 op juiste wijze voortvloeit uit de boekhouding van de vennootschap.

74. De sanctiecommissie treedt het College bij in de vaststelling dat de factuur van het Boekhoudkantoor van 14 januari 2019 (stuk 6.17 inventaris College) in de omschrijving van de prestaties vermeldt: *“opmaken balans 2018 voor ontbinding”*. De sanctiecommissie oordeelt aldus dat er sprake is van een uit zelfcontrole voortvloeiende inbreuk op de onafhankelijkheidseisen, aangezien het Boekhoudkantoor de *“balans 2018 voor ontbinding”* heeft opgemaakt, terwijl uit voormeld revisoraal verslag blijkt dat het Bedrijfsrevisorenkantoor zich voor de controle op een staat van activa en passiva per 07/11/2018 heeft gebaseerd, waarvan in het revisoraal verslag wordt gezegd dat die op juiste wijze voortvloeit uit de boekhouding van de vennootschap.
75. De sanctiecommissie is van oordeel dat het daarbij niet relevant is of er tussen het Bedrijfsrevisorenkantoor en het Boekhoudkantoor al dan niet *“overleg was over dossiers”* (*supra*, 70), aangezien bij de beoordeling van de onafhankelijkheidseisen ook de onafhankelijkheid in schijn in rekening moet worden genomen (art. 12, § 2, 2° WTB).
76. Wat betreft het argument van Partij dat de revisorale controle op voormelde ontbinding een *“beperkte draagwijdte”* had, treedt de sanctiecommissie het College bij in haar argumentatie dat het maatschappelijke belang van de betrokken revisorale controle vaststaat. De wetgever heeft, toen in artikel 181 W.Venn, de tussenkomst van een commissaris of bedrijfsrevisor in geval van een voorstel tot ontbinding immers verplicht gesteld, zonder daarvan af te wijken in geval van kleine, familiale vennootschappen.

(e) BVBA E

77. Het College verwijst naar het definitief onderzoeksverslag en met name naar het revisoraal verslag dat het Bedrijfsrevisorenkantoor op 16 april 2018 heeft opgesteld in opdracht van de BVBA E over een inbreng in natura (stuk 8.7 inventaris College). Het Bedrijfsrevisorenkantoor heeft voor die prestaties in totaal een bedrag van EUR 1.089 gefactureerd (stuk 8.1 inventaris College). Het College wijst erop dat uit de tijdsregistratie bij die factuur blijkt dat de werkzaamheden werden aangevat op 11 april 2018.
78. Het College wijst er tevens op dat het Boekhoudkantoor in diezelfde periode boekhoudkundige prestaties heeft geleverd aan de BVBA E, die cliënt was van het Boekhoudkantoor in de periode van juli 2017 tot en met oktober 2019 en aan het Boekhoudkantoor voor die prestaties EUR 5.166,7 betaalde.
79. Het College argumenteert dat het opstellen van een revisoraal verslag over een inbreng in natura voor een onderneming waarvoor tevens boekhoudkundige werkzaamheden worden uitgevoerd, van aard is om de onafhankelijkheid van Partij in het gedrang te brengen. Het College benadrukt dat het feit dat de wetgever de tussenkomst van een bedrijfsrevisor bij een inbreng in natura verplicht stelt, wijst op het maatschappelijk belang van die opdracht.
80. Partij verduidelijkt dat het revisoraal verslag betrekking had op de inbreng in natura van *“interne”* schuldvorderingen. Partij argumenteert dat die opdracht

geen controle inhield op het werk van het Boekhoudkantoor en er in die zin dus geen sprake was van zelfcontrole.

- 81. De sanctiecommissie is, op grond van de hieronder uiteengezette motieven, van oordeel dat Partij, wat betreft de BVBA E, een inbreuk heeft gepleegd op de in randnummer 43 vermelde bepalingen.**

82. De sanctiecommissie treedt het College bij in de vaststelling dat het Bedrijfsrevisorenkantoor in opdracht van de BVBA E een revisoraal verslag over een inbreng in natura heeft opgesteld in dezelfde periode dat het Boekhoudkantoor voor dezelfde klant boekhoudkundige prestaties heeft geleverd. In voormeld revisoraal verslag (stuk 8.7 inventaris College) vermeldt het Bedrijfsrevisorenkantoor enerzijds het volgende: *“We hebben de boekhoudkundige historiek van de schuldvorderingen voor de laatste 3 jaar afgestemd met de financiële transacties (...)”*. Uit de door het Boekhoudkantoor gefactureerde prestaties (stuk 8.2 tot 8.6 inventaris College) blijkt anderzijds dat het Boekhoudkantoor boekhoudkundige prestaties m.b.t. de interne balans en jaarrekening van de BVBA E leverde vanaf boekjaar 2016.

De sanctiecommissie oordeelt dat uit het samenleggen van voormelde stukken blijkt dat het Bedrijfsrevisorenkantoor zich bij het opstellen van het revisoraal verslag over de inbreng in natura van schuldvorderingen heeft gebaseerd op een boekhoudkundige historiek van die schuldvorderingen die (minstens deels) door het Boekhoudkantoor werd begeleid. De sanctiecommissie besluit dan ook dat Partij, wat betreft de BVBA E, de in randnummer 43 vermelde bepalingen heeft geschonden.

(f) BVBA F

83. Het College verwijst naar het definitief onderzoeksverslag en meer bepaald naar een revisoraal verslag van het Bedrijfsrevisorenkantoor in opdracht van de BVBA F met betrekking tot een inbreng in natura. Het College verwijst naar de voorschotfactuur van 19 januari 2017, die betrekking heeft op prestaties tussen 23 september 2016 en 20 november 2017 (stuk 10.1 inventaris College). De factuur bedraagt EUR 350 en vermeldt als omschrijving: *“Voorschotfactuur revisoraal verslag mbt kapitaalverhoging via inbreng in natura”*.
84. Het College verwijst tevens naar de boekhoudkundige prestaties die het Boekhoudkantoor voor de BVBA F heeft verricht van juli 2016 tot en met december 2019, waarvoor EUR 18.532,15 werd gefactureerd (stuk 10.2 - 10.30 inventaris College). Het College preciseert dat het Boekhoudkantoor de BVBA F o.m. factureerde voor boekhoudkundige prestaties, voor de opmaak van een staat actief en passief in het kader van een notariële akte, voor een aangifte personenbelasting en voor prestaties en besprekingen met een notaris inzake een doelwijziging.
85. Het College argumenteert dat het Bedrijfsrevisorenkantoor dus een revisoraal verslag over een inbreng in natura heeft opgesteld in dezelfde periode dat het

Boekhoudkantoor voor dezelfde cliënt boekhoudkundige en fiscale prestaties leverde.

86. Partij preciseert dat de voorgenomen verrichting niet is doorgegaan. Het College repliceert dat het aanvaarden van een opdracht en het uitvoeren van werkzaamheden, ongeacht of deze uiteindelijk leiden tot de uitvoering van de inbreng in natura, voor een onderneming waarvoor tevens boekhoudkundige werkzaamheden worden uitgevoerd, wel degelijk de onafhankelijkheid van Partij in het gedrang brengt.
87. **De sanctiecommissie is, op grond van de hieronder uiteengezette motieven, van oordeel dat Partij, wat betreft de BVBA F, geen inbreuk heeft gepleegd op de in randnummer 43 vermelde bepalingen.**
88. Zoals hoger uiteengezet, oordeelt de sanctiecommissie dat er maar sprake kan zijn van een uit zelfcontrole voortvloeiende inbreuk op de onafhankelijkheidseisen in hoofde van Partij, in de mate dat het College, cliënt per cliënt kan aantonen dat het Boekhoudkantoor, zonder redelijke twijfel, boekhoudkundige prestaties heeft verleend die daarna als dusdanig aan de controle van het Bedrijfsrevisorenkantoor waren onderworpen (*supra*, 41.i).
89. De sanctiecommissie is van oordeel dat, hoewel de factuur van het Boekhoudkantoor van 6 maart 2017 (stuk 10.4 inventaris College), verwijst naar de “*opmaak staat actief en passief voor de notariële akte*”, het College niet zonder redelijke twijfel aantoont dat diezelfde staat nadien werd onderworpen aan de controle van het Bedrijfsrevisorenkantoor in het kader van diens prestaties waarvoor werd gefactureerd op 19 januari 2017 (stuk 10.1 inventaris College).

(g) BVBA G

90. Het College verwijst naar het definitief onderzoeksverslag en meer bepaald naar een revisoraal verslag van het Bedrijfsrevisorenkantoor in opdracht van de BVBA G met betrekking tot een ontbinding. Het College verwijst naar de vermelding van dat revisoraal verslag in de facturen van 27/11/2018 (EUR 363) en 30/7/2019 (EUR 786,5) (stuk 11.1-11.2 inventaris College). Het College wijst erop dat uit de tijdsregistratie gehecht aan de tweede factuur blijkt dat het Bedrijfsrevisorenkantoor de werkzaamheden voor die opdracht heeft aangevat op 19 november 2018.
91. Het College verwijst tevens naar de boekhoudkundige prestaties die het Boekhoudkantoor voor dezelfde cliënt heeft verricht in de periode januari 2017 tot en met juli 2019, in totaal voor een bedrag van EUR 15.602,95 (stukken 11.3 tot 11.20). Het College wijst erop dat het Boekhoudkantoor de BVBA G o.m. heeft gefactureerd voor boekhoudkundige prestaties en de opmaak van een balans voor een ontbindingsverslag, en aanvragen van financiering.
92. Het College argumenteert dat het Bedrijfsrevisorenkantoor dus een revisoraal verslag over een ontbinding van een vennootschap heeft opgesteld in dezelfde

periode dat het Boekhoudkantoor boekhoudkundige en andere prestaties leverde, waaronder de opmaak van de balans voor het ontbindingsverslag.

93. Partij argumenteert dat het Bedrijfsrevisorenkantoor de betrokken revisorale opdracht in volle onafhankelijkheid heeft uitgevoerd en verwijst daartoe naar de in het revisoraal verslag geformuleerde voorbehouden: *“het bestuursorgaan heeft getracht de realisatiewaarde van de activa zo goed mogelijk in te schatten, doch aan deze waarderingen komt steeds een marge van onzekerheid toe. Ondergetekende kan zich niet uitspreken over de volledigheid van de schulden temeer daar er geen confirmatieprocedure werd uitgevoerd. Ondergetekende dient verder principeel voorbehoud te formuleren voor eventuele latenties naar aanleiding van mogelijke controles van overheidsinstanties zoals bijvoorbeeld de directe belastingen of BTW”*.

Ter zitting heeft Partij aan haar argumentatie toegevoegd dat de waardering in kwestie was opgemaakt door DE.

94. **De sanctiecommissie is, op grond van de hieronder uiteengezette motieven, van oordeel dat Partij, wat betreft de BVBA G, een inbreuk heeft gepleegd op de in randnummer 43 vermelde bepalingen.**

95. De sanctiecommissie stelt vast dat het Bedrijfsrevisorenkantoor op 30 juli 2019 aan de BVBA G heeft gefactureerd voor de prestatie met omschrijving *“revisoraal verslag mbt ontbinding cfr opdrachtbrief dd 19/11/2018”* (stuk 11.2 inventaris College). De sanctiecommissie stelt tevens vast dat het Boekhoudkantoor op 27 juni 2019 aan de BVBA G heeft gefactureerd voor prestaties met o.m. de volgende omschrijving: *“opmaken tussentijdse balans voor ontbindingsverslag – opvolging notaris”* (stuk 11.19 inventaris College). De sanctiecommissie treedt het College dan ook bij in de redenering dat er *in casu* sprake was van zelfcontrole, aangezien uit voormelde stukken blijkt dat het Bedrijfsrevisorenkantoor een revisoraal verslag heeft opgesteld over de ontbinding van de BVBA G op basis van de tussentijdse balans die werd opgesteld door het Boekhoudkantoor.

96. De sanctiecommissie preciseert in dat verband dat Partij de betrokkenheid van DE bij het opstellen van de tussentijdse balans niet aannemelijk maakt. Integendeel, zoals voormeld heeft het Boekhoudkantoor voor de opmaak van die tussentijdse balans gefactureerd (stuk 11.9 inventaris College).

97. De sanctiecommissie kan Partij evenmin bijtreden in haar redenering dat de revisorale opdracht de facto in volle onafhankelijkheid zou zijn uitgevoerd, gelet op de voorbehouden die het Bedrijfsrevisorenkantoor in het revisoraal verslag heeft geformuleerd (*supra*, 93). Naar oordeel van de sanctiecommissie staat in casu immers niet de (kwaliteit van de) inhoudelijke beoordeling door het Bedrijfsrevisorenkantoor ter discussie, maar zit het problematisch karakter van de betrokken revisorale controle, in het licht van de in randnummer 43 vermelde bepalingen, precies in de uitgangspositie van de opdracht, en meer bepaald in het feit dat het Bedrijfsrevisorenkantoor een revisoraal verslag heeft

opgesteld over de ontbinding van een onderneming (de BVBA G) op basis van de tussentijdse balans die werd opgesteld door het Boekhoudkantoor, wat minstens de onafhankelijkheid in schijn in het gedrang heeft gebracht.

(h) BVBA H

98. Het College verwijst naar het definitief onderzoeksverslag en meer bepaald naar een revisoraal verslag van het Bedrijfsrevisorenkantoor in opdracht van de BVBA H met betrekking tot een quasi-inbreng. Het College verwijst daarvoor naar twee facturen van het Bedrijfsrevisorenkantoor aan de BVBA H (dd. 18/04/2018 en 17/09/2018, stukken 13.1 en 13.2 inventaris College). De eerste factuur, ten bedrage van EUR 363, verwijst in de omschrijving van de prestaties naar *“voorschotfactuur revisoraal verslag mbt quasi-inbreng”*. De tweede factuur, ten bedrage van EUR 726, verwijst in de omschrijving van de prestaties naar *“slotfactuur revisoraal verslag mbt quasi-inbreng”*. Het College wijst er tevens op dat, uit de tijdsregistratie bij de factuur van 17/09/2018 blijkt dat de werkzaamheden werden aangevat op 2 januari 2018.

99. Het College wijst er bovendien op dat het Boekhoudkantoor in de periode van december 2017 tot en met september 2018 prestaties heeft geleverd voor de BVBA H en daarvoor in totaal EUR 4.738,57 heeft gefactureerd (stukken 13.3 tot 13.7 inventaris College). Het College preciseert dat er o.m. werd gefactureerd voor de prestaties in het kader van de oprichting van een vennootschap (financieel plan) en boekhoudkundige prestaties. Het College voert aan dat het Bedrijfsrevisorenkantoor dus een revisoraal verslag over een quasi-inbreng heeft opgesteld, waarvoor de gefactureerde prestaties doorliepen tot 10 september 2018 (voormeld stuk 13.2), in dezelfde periode dat het Boekhoudkantoor boekhoudkundige prestaties leverde voor dezelfde cliënt (waarbij het College o.m. verwijst naar stuk 13.6, waar in de omschrijving sprake is van *“prestaties tot op heden mbt jaarafsluiting”*).

100. Partij verduidelijkt dat de opdracht die het Bedrijfsrevisorenkantoor heeft uitgevoerd betrekking had op de quasi-inbreng van een eenmanszaak in de vennootschap H BVBA. Partij licht toe dat de samenwerking tussen het Bedrijfsrevisorenkantoor en het Boekhoudkantoor vlak na de quasi-inbreng is gestopt en verwijst daarvoor naar de factuur van het Boekhoudkantoor van 28 september 2018 (die in de omschrijving o.m. *“afgifte dossiers”* vermeldt). Partij haalt bovendien aan dat de waardering van de eenmanszaak niet met behulp van het Boekhoudkantoor is bepaald, maar wel door het accountants-kantoor van de inbrengende meerderheidsaandeelhouder. Het College werpt op dat Partij geen bewijs aanbrengt voor die stelling.

101. Partij wijst erop dat het College niet aantoont dat de waardering van de eenmanszaak met behulp van het Boekhoudkantoor is bepaald. Volgens Partij blijkt het tegendeel net uit het feit dat het College zich beperkt tot het verwijzen naar: *“prestaties in het kader van de oprichting van een vennootschap (financieel plan) en boekhoudkundige prestaties”*.

102. **De sanctiecommissie is, op grond van de hieronder uiteengezette motieven, van oordeel dat Partij, wat betreft de BVBA H, geen inbreuk heeft gepleegd op de in randnummer 43 vermelde bepalingen.**
103. Zoals hoger uiteengezet, oordeelt de sanctiecommissie dat er maar sprake kan zijn van een uit zelfcontrole voortvloeiende inbreuk op de onafhankelijkheidseisen in hoofde van Partij, in de mate dat het College, cliënt per cliënt kan aantonen dat het Boekhoudkantoor, zonder redelijke twijfel, boekhoudkundige prestaties heeft verleend die daarna als dusdanig aan de controle van het Bedrijfsrevisorenkantoor waren onderworpen (*supra*, 41.i).
104. Meer specifiek komt het dus aan het College toe om aan te tonen dat de waardering van de eenmanszaak, waarop het betrokken revisoraal verslag van het Bedrijfsrevisorenkantoor betrekking heeft, door het Boekhoudkantoor werd opgesteld, opdat er sprake zou kunnen zijn van zelfcontrole. De sanctiecommissie is van oordeel dat het College dit bewijst niet levert. Het College beperkt zich tot het onderzoek van facturen van het Boekhoudkantoor, die, zoals Partij aanhaalt, in de omschrijving van de gefactureerde prestaties niet naar de waardering van de eenmanszaak verwijzen.

(i) NV I

105. Het College verwijst naar het definitief onderzoeksverslag en meer bepaald naar het revisoraal verslag van het Bedrijfsrevisorenkantoor in opdracht van de NV I met betrekking tot de ontbinding van de vennootschap (stuk 31.4 inventaris College). De factuur van het Bedrijfsrevisorenkantoor van 4 juni 2019 (stuk 16.2 inventaris College), ten bedrage van EUR 423,50, vermeldt in de omschrijving dat de prestaties betrekking hadden op een “*revisoraal verslag mbt ontbinding*”. Het College wijst erop dat uit de tijdsregistratie bij voormelde factuur blijkt dat de werkzaamheden in dat kader werden aangevat op 29 mei 2019.
106. Het College wijst tevens op het feit dat het Boekhoudkantoor in de periode van juni 2017 tot en met juni 2019 boekhoudkundige prestaties heeft geleverd voor dezelfde klant en daarvoor een bedrag van EUR 3.486,88 heeft gefactureerd (stuk 16.3 tot 16.6 inventaris College). Het College haalt aan dat er vnl. werd gefactureerd voor boekhoudkundige prestaties, waaronder de afsluitende verrichting ter voorbereiding van de ontbinding. Naar mening van het College heeft Partij de in randnummer 34 vermelde bepalingen geschonden doordat het Bedrijfsrevisorenkantoor een revisoraal verslag over de ontbinding van de NV I heeft opgesteld in dezelfde periode waarin het Boekhoudkantoor boekhoudkundige prestaties leverde voor dezelfde cliënt, waaronder de voorbereidende verrichtingen die nodig waren voor diezelfde ontbinding.
107. Partij verwijst naar het revisoraal verslag (voormeld stuk 31.4). Partij betoogt dat de revisorale opdracht in volle onafhankelijkheid werd uitgevoerd en er derhalve geen sprake is van enige zelfcontrole. Ter zitting haalde Partij ook aan dat het maatschappelijk belang van een ontbinding “nihil” is.

108. **De sanctiecommissie is, op grond van de hieronder uiteengezette motieven, van oordeel dat Partij, wat betreft de NV I, een inbreuk heeft gepleegd op de in randnummer 43 vermelde bepalingen.**
 109. De sanctiecommissie stelt vast dat het revisoraal verslag (voormeld stuk 31.4) verwijst naar een door het bestuursorgaan van de NV I voorgestelde staat van activa en passiva per 30 april 2019. Het revisoraal verslag bepaalt over die boekhoudkundige staat o.m. het volgende: *“de staat van activa en passiva per 30/04/2019 werd als basis genomen voor de inschatting van het netto-passief van de vennootschap. We hebben vastgesteld dat deze staat van activa en passiva rechtstreeks voortvloeit uit de balans van de rekeningen”*. De sanctiecommissie stelt tevens vast dat de factuur van het Boekhoudkantoor van 4 juni 2019 aan de NV I (stuk 16.6 inventaris College) in de omschrijving van de geleverde prestaties verwijst naar *“afwerking balans per 30/04/2019”*.
 110. De sanctiecommissie treedt het College dan ook bij in zijn vaststelling dat er sprake is geweest van een uit zelfcontrole voortvloeiende inbreuk op de onafhankelijkheidseisen, aangezien het Bedrijfsrevisorenkantoor een revisoraal verslag over de ontbinding van de NV I heeft opgesteld, terwijl de voorbereidende verrichtingen voor diezelfde ontbinding (m.n. de afwerking van de balans per 30/04/2019) door het Boekhoudkantoor werden verricht.
 111. De sanctiecommissie kan Partij dus niet bijtreden in haar argumentatie dat de revisorale opdracht in volle onafhankelijkheid zou zijn uitgevoerd, waarbij Partij zich overigens zonder verdere toelichting beperkt tot een verwijzing naar het revisoraal verslag (voormeld stuk 31.4). Naar oordeel van de sanctiecommissie staat *in casu* immers niet de (kwaliteit van de) inhoudelijke beoordeling door het Bedrijfsrevisorenkantoor ter discussie, maar zit het problematisch karakter van de betrokken revisorale controle, in het licht van de in randnummer 34 vermelde bepalingen, precies in de uitgangspositie van de opdracht, en meer bepaald in het feit dat het Bedrijfsrevisorenkantoor een revisoraal verslag heeft opgesteld over de ontbinding van de NV I op basis van de balans per 30/04/2019 die door het Boekhoudkantoor werd afgewerkt, wat minstens de onafhankelijkheid in schijn in het gedrang heeft gebracht.
 112. De sanctiecommissie is het tevens oneens met de argumentatie van Partij dat het maatschappelijk belang van de revisorale controle “nihil” was, aangezien die betrekking had op een (voorstel van) ontbinding. De sanctiecommissie is van oordeel dat het maatschappelijke belang van de betrokken revisorale controle vaststaat. Immers, de wetgever heeft, toen in artikel 181 W.Venn, de tussenkomst van een commissaris of bedrijfsrevisor bij een voorstel tot ontbinding verplicht gesteld.
- (j) BV J**
113. Het College verwijst naar het definitief onderzoeksverslag en meer bepaald naar het revisoraal controleverslag van het Bedrijfsrevisorenkantoor d.d. 27 juni 2018 met betrekking tot een fusie door overneming van de BVBA FG door

de BVBA J (stuk 19.4 inventaris College). Het College verwijst naar de facturen die het Bedrijfsrevisorenkantoor in dat verband aan de BVBA J heeft gericht op 18 april 2018 en 26 juni 2018, ten bedrage van EUR 726 in totaal (stukken 19.1 en 19.2 inventaris College). Het College wijst erop dat uit de tijdsregistratie gehecht aan voormelde factuur van 26 juni 2018 blijkt dat het Bedrijfsrevisorenkantoor de betrokken prestaties heeft aangevat op 19 januari 2018.

114. Het College wijst tevens op het feit dat het Boekhoudkantoor prestaties heeft geleverd voor de BVBA J in dezelfde periode. Het College verwijst met name naar een factuur van 25 mei 2018 ten bedrage van EUR 1.250 excl. BTW (stuk 19.3 inventaris College), waar in de tijdsregistratie wordt verwezen naar: *“bedrijfsadvies mbt integratie activiteiten en centralisatie overheid cfr opdrachtbrief dd 05/04/2018”*.
115. Partij werpt op dat het bedrijfsadvies, waarnaar voormelde factuur van 25 mei 2018 verwijst, de facto door het Bedrijfsrevisorenkantoor werd verstrekt, in onderaanneming van het Boekhoudkantoor, omdat de prestaties aldus konden worden gesubsidieerd via de KMO-portefeuille van de cliënt. Partij verwijst daarvoor naar de factuur van het Bedrijfsrevisorenkantoor van 27 juni 2018, ten bedrage van EUR 1.250 excl. BTW, die in de omschrijving van de prestaties vermeldt: *“doorrekening prestaties dossier J BVBA (KMO-portefeuille) – Fac 20180614 van 25/05/2018”* (stuk 2 inventaris Partij). Partij preciseert dat de inleidende besprekingen met de bestuurder, de betrokken accountant en de studie van het dossier onder de KMO-portefeuille van de cliënt werden geplaatst. Partij argumenteert dat de transactie (i.e. fusie door overneming) al door HI, bestuurder van de BV J, en zijn accountant was uitgewerkt vóór deze werd voorgelegd voor de revisorale opdracht. Partij besluit dat het verweer uit het dossier BV C *mutatis mutandis* van toepassing is op dit dossier en dat het Boekhoudkantoor ook hier geen boekhoudkundige prestaties heeft verricht. Volgens Partij was er geen sprake van zelfcontrole.
116. Het College repliceert dat het verlenen van bedrijfsadvies, terwijl voor diezelfde onderneming tevens revisorale werkzaamheden worden uitgeoefend die op enige wijze verband houden met het verleende bedrijfsadvies, wel degelijk van aard is om de onafhankelijkheid van Partij in het gedrang te brengen.
117. **De sanctiecommissie is, op grond van de hieronder uiteengezette motieven, van oordeel dat Partij, wat betreft de BV J, geen inbreuk heeft gepleegd op de in randnummer 43 vermelde bepalingen.**
118. Zoals hoger uiteengezet (*supra*, 41.i), kan er maar sprake zijn van een uit zelfcontrole voortvloeiende inbreuk op de onafhankelijkheidseisen in de mate dat het College aantoont dat het Boekhoudkantoor, zonder redelijke twijfel, boekhoudkundige prestaties heeft verleend die daarna als dusdanig aan de controle van het Bedrijfsrevisorenkantoor zijn onderworpen. Die redenering geldt *mutatis mutandis* voor prestaties die door het Bedrijfsrevisorenkantoor in onderaanneming van het Boekhoudkantoor heeft verricht.

119. De sanctiecommissie oordeelt dat het College niet aantoonde wat voornoemd bedrijfsadvies inhield. Evenmin toont het College aan hoe dit bedrijfsadvies, dat door het Bedrijfsrevisorenkantoor in onderaanneming werd uitgevoerd (stuk 2 inventaris Partij), verband houdt met het revisoraal verslag van 27 juni 2018 (stuk 19.4 inventaris College). Het College toont aldus niet aan op welke wijze die prestaties van het Bedrijfsrevisorenkantoor de onafhankelijkheid van Partij in het gedrang zouden brengen.

De sanctiecommissie kan het College, op wie de bewijslast rust, niet bijtreden in zijn argumentatie dat het aan Partij zou toekomen om te bewijzen dat de fusie waarop voormeld revisoraal verslag betrekking had, werd voorbereid door de accountant van de heer HI.

(k) BVBA K

120. Het College verwijst naar het definitief onderzoeksverslag en meer bepaald naar het revisoraal verslag dat op 26 december 2018 werd opgesteld door het Bedrijfsrevisorenkantoor over de ontbinding van de BVBA K (stuk 31.7 inventaris College). Het Bedrijfsrevisorenkantoor heeft voor die prestaties in totaal EUR 665,5 gefactureerd (stuk 22.1 inventaris College). Het College wijst erop dat uit de tijdsregistratie geheet aan de factuur blijkt dat de werkzaamheden werden aangevat op 19 december 2018.
121. Het College verwijst tevens naar de prestaties die het Boekhoudkantoor aan de BVBA K heeft geleverd in de periode januari 2017 tot en met december 2018, waarvoor het Boekhoudkantoor in totaal EUR 11.393,48 heeft gefactureerd. Het College wijst erop dat onder meer werd gefactureerd voor boekhoudkundige prestaties, opmaak van fiscale contracten en verslagen (stuk 22.2 - 22.14 inventaris College). Het College besluit dat Partij een inbreuk heeft gepleegd op de onafhankelijkheidseisen omdat het Bedrijfsrevisorenkantoor een revisoraal verslag over de ontbinding van de BVBA K heeft opgesteld in dezelfde periode dat het Boekhoud-kantoor boekhoudkundige en fiscale prestaties leverde voor dezelfde cliënt.
122. Partij argumenteert dat het maatschappelijk belang van de revisorale opdracht niet zwaar doorwoog, aangezien de BVBA K slechts één enkele zaakvoerder-aandeelhouder had. Het College repliceert dat de vaststelling dat de wetgever in de verplichte tussenkomst van een bedrijfsrevisor voorziet in geval van ontbinding, integendeel aangeeft dat het gaat om een opdracht met maatschappelijk belang.
- 123. De sanctiecommissie is, op grond van de hieronder uiteengezette motieven, van oordeel dat Partij, wat betreft de BVBA K, een inbreuk heeft gepleegd op de in randnummer 43 vermelde bepalingen.**
124. De sanctiecommissie stelt vast dat het revisoraal verslag van 26 december 2018 over de ontbinding van de BVBA K (stuk 31.7) verwijst naar een boekhoudkundige staat van activa en passiva per 20/12/2018, waarvan het revisoraal verslag stelt dat die rechtstreeks voortvloeit uit de balans van de

rekeningen. Tevens stelt dat verslag dat uit de controlewerkzaamheden die het Bedrijfsrevisorenkantoor heeft uitgevoerd blijkt dat de boekhoudkundige staat per 20 december 2018 op juiste wijze voortvloeit uit de boekhouding van de vennootschap.

125. De sanctiecommissie stelt tevens vast dat de factuur van het Boekhoudkantoor van 27 december 2018 aan de BVBA K (stuk 22.14 inventaris College) in de omschrijving van de prestaties vermeldt: *“opmaak jaarafsluiting mbt boekjaar 20/12/2018”*. De sanctiecommissie oordeelt aldus dat er in hoofde van Partij sprake is van een uit zelfcontrole voortvloeiende inbreuk op de onafhankelijkheidseisen, aangezien het Boekhoudkantoor de jaarafsluiting mbt boekjaar 20/12/2018 heeft opgemaakt, terwijl uit voormeld revisoraal verslag blijkt dat het Bedrijfsrevisorenkantoor zich voor de controle op een staat van activa en passiva per 20/12/2018 heeft gebaseerd, waarvan in het verslag wordt gezegd dat die op juiste wijze voortvloeit uit de boekhouding van de vennootschap.
126. De sanctiecommissie stelt vast dat Partij geen andere argumenten opwerpt dan het beweerdelijk beperkte maatschappelijke belang van de revisorale controle op voormelde ontbinding. De sanctiecommissie treedt het College bij in haar argumentatie dat het maatschappelijke belang van de betrokken revisorale controle vaststaat. De wetgever heeft, toen in artikel 181 W.Venn, de tussenkomst van een commissaris of bedrijfsrevisor bij een voorstel tot ontbinding immers verplicht gesteld, zonder daarbij een onderscheid te maken naargelang het aantal zaakvoerder-aandeelhouders van de te ontbinden vennootschap.

(I) BVBA L

127. Het College verwijst naar het definitief onderzoeksverslag en meer bepaald naar een revisoraal verslag over de ontbinding van de BVBA L dat werd opgesteld door het Bedrijfsrevisorenkantoor op 11 december 2017. Het College verwijst hiervoor naar een publicatie in het Belgisch Staatsblad van ... (stuk 26.10 inventaris College). Het College wijst erop dat het Bedrijfsrevisorenkantoor voor die prestaties per factuur van 27 november 2017 EUR 618 factureerde (stuk 26.1 inventaris College), met vermelding *“saldofactuur revisoraal verslag mbt ontbinding”* en dat uit de tijdsregistratie bij die factuur blijkt dat het Bedrijfsrevisorenkantoor de werkzaamheden op 11 september 2017 heeft aangevat.
128. Het College verwijst tevens naar de prestaties die het Boekhoudkantoor heeft geleverd voor diezelfde cliënt in de periode tussen januari 2017 tot en met november 2017 en waarvoor in totaal EUR 3.999,05 werd gefactureerd (stuk 26.2 tot 26.9). Het College wijst erop dat o.m. voor boekhoudkundige prestaties en prestaties m.b.t. de vereffening van de vennootschap werd gefactureerd.
129. Het College betoogt dat Partij de onafhankelijkheidseisen heeft geschonden, aangezien het Bedrijfsrevisorenkantoor een revisoraal verslag heeft opgesteld over de ontbinding van de BVBA L in dezelfde periode dat het Boekhoud-

kantoor aan dezelfde cliënt boekhoudkundige prestaties leverde, alsook andere prestaties die verbonden waren aan de vereffening en ontbinding van die vennootschap.

130. Partij argumenteert dat het maatschappelijk belang van de revisorale opdracht niet zwaar doorwoog, met verwijzing naar voormelde argumentatie die Partij heeft ontwikkeld i.v.m. cliënt BVBA K (*supra*, (k)). Het College repliceert dat de vaststelling dat de wetgever in de verplichte tussenkomst van een bedrijfsrevisor voorziet in geval van ontbinding, integendeel aangeeft dat het gaat om een opdracht met maatschappelijk belang.
131. **De sanctiecommissie is, op grond van de hieronder uiteengezette motieven, van oordeel dat Partij, wat betreft de BVBA L, een inbreuk heeft gepleegd op de in randnummer 43 vermelde bepalingen.**
132. De sanctiecommissie stelt vast dat de publicatie in het Belgisch Staatsblad van ... waarnaar het College verwijst (stuk 26.10 inventaris College) een uittreksel bevat van voormeld revisoraal verslag van 11 december 2018. In dat uittreksel wordt verwezen naar een boekhoudkundige staat die werd afgesloten op 24 november 2017. Tevens wordt in dat uittreksel het volgende bepaald: *“Uit de controlewerkzaamheden die ondergetekende heeft uitgevoerd overeenkomstig de toepasselijke normen, blijkt dat de boekhoudkundige staat op juiste wijze voortvloeit uit de boekhouding van de vennootschap.”*
133. De sanctiecommissie stelt tevens vast dat de factuur van het Boekhoudkantoor aan de BVBA L d.d. 21 november 2017 (voormeld stuk 26.9) verwijst naar volgende prestaties: *“diverse prestaties mbt vereffening vennootschap (oa boekhouding, schrapping kbo & btw nummer, opmaak fiscale aangifte)”*.
134. De sanctiecommissie oordeelt aldus dat er sprake is van een uit zelfcontrole voortvloeiende inbreuk op de onafhankelijkheidseisen in hoofde van Partij, aangezien het Boekhoudkantoor de boekhouding van de BVBA L heeft opgemaakt in het kader van de vereffening, terwijl uit voormeld (uittreksel van) het revisoraal verslag blijkt dat het Bedrijfsrevisorenkantoor zich voor zijn controle heeft gebaseerd op een staat van activa en passiva (volgens de boekhoudkundige toestand op 24 november 2017), waarvan in het verslag wordt gezegd dat die op juiste wijze voortvloeit uit de boekhouding van de vennootschap (stuk 26.10 inventaris College).
135. De sanctiecommissie stelt vast dat Partij geen andere argumenten opwerpt dan het beweerdelijk beperkte maatschappelijke belang van de revisorale controle op voormelde ontbinding. De sanctiecommissie treedt het College bij in haar argumentatie dat het maatschappelijke belang van de betrokken revisorale controle vaststaat. De wetgever heeft, toen in artikel 181 W.Venn, de tussenkomst van een commissaris of bedrijfsrevisor bij een voorstel tot ontbinding immers verplicht gesteld, zonder daarbij enig onderscheid te maken.

V.3. Wat betreft de grief inzake de aangevoerde schending van de principes van onafhankelijkheid van de commissaris

136. De sanctiecommissie dient in dit onderdeel te beoordelen of Partij een inbreuk heeft gepleegd op:
 - i. Artikel 3:62, § 1, § 2, § 4 en § 5, eerste lid WVV; dan wel, vóór de inwerkingtreding van het WVV (op 1 mei 2019), op artikel 133, § 1, § 2, § 4 en § 5, eerste lid W.Venn.
 - ii. Artikel 3:63, § 1 en § 2 WVV; dan wel, vóór de inwerkingtreding van het WVV (op 1 mei 2019), op artikel 133/1, § 1 en § 2,2° van het W.Venn.
137. Het College verwijst voor de in dit onderdeel behandelde grieven tevens naar artikel 12 en 29 WTB. De sanctiecommissie verwijst voor de beoordeling van artikel 12 WTB naar onderdelen V.5 (vakbekwaamheid) en V.6 (professionele zorgvuldigheid) en voor de beoordeling van artikel 29 WTB naar onderdeel V.7 (cf. *infra*). In de mate dat de verwijzing van het College naar artikel 12 (ook) doelt op een schending van de in art. 12 § 1 opgenomen onafhankelijkheidseis, wordt verwezen naar de motivering van de sanctiecommissie per cliënt in onderdeel V.3.2 (cf. *infra*).

V.3.1 Algemeen

138. Het College verwijst naar het definitief onderzoeksverslag, dat qua motivering voor de door het College weerhouden inbreuken in hoofde van Partij een aantal overkoepelende overwegingen bevat.
139. Na een verwijzing naar de eerder beschreven nauwe verbondenheid (*supra*, 36), maakt het College volgende overwegingen (definitief onderzoeksverslag, p. 30):
 - i. Het College besluit tot een inbreuk in hoofde van Partij op het **algemeen verbod** op het aanvaarden en uitvoeren van een commissaris-mandaat wanneer de **onafhankelijke taakuitoefening** van de commissaris: “[Partij] heeft de onafhankelijke uitoefening van zijn taak als commissaris in het gedrang gebracht doordat zijn boekhoudkantoor (...) tevens boekhoudkundige diensten verleende aan deze cliënten. Deze dienstverlening is verboden zowel tijdens de uitoefening van het commissarismandaat als gedurende twee jaar voorafgaand aan zijn benoeming tot commissaris.”
 - ii. Het College besluit tot een inbreuk in hoofde van Partij op het **specifieke verbod op het verstrekken van bepaalde niet-controlediensten door de commissaris** “Bovendien heeft het boekhoudkantoor tijdens de commissarismandaten bij (...) bijstand verleend voor de boekhouding en de opstelling van boekhoudkundige documenten en financiële overzichten met inbegrip van, maar niet beperkt tot, de jaarrekening die trouwens daarna wel gecontroleerd werd door de bedrijfsrevisor.” Het College concludeert dat er verboden niet-controlediensten zijn vastgesteld, die steeds en

onvoorwaardelijk verboden zijn en daarom noch direct, noch indirect kunnen worden uitgevoerd tijdens de periode tussen het begin van de gecontroleerde periode en het uitbrengen van het controleverslag.

140. Partij stelt dat het Boekhoudkantoor geen verboden niet-controlediensten heeft verstrekt voor ondernemingen waarin het Bedrijfsrevisorenkantoor een mandaat van commissaris had. Partij benadrukt dat de lijst van diensten in paragraaf 2 van artikel 3:63 WVV strikt limitatief is. Partij benadrukt tevens dat de lijst van diensten uit paragraaf 3 van artikel 3:63 WVV enkel van toepassing is voor organisaties van openbaar belang en de daarin opgenomen diensten dus *a contrario* niet verboden zijn voor andere ondernemingen. Meer specifiek wijst Partij op “verstrekking van belastingadvies” (art. 3:63 §3, 1°,g) WVV) en “juridische diensten met betrekking tot het geven van algemeen advies” (art. 3:63, §3, 2° WVV).
141. De sanctiecommissie verwijst voor de beoordeling daarvan naar de beoordeling per cliënt in het onderdeel V.3.2 (*infra*).

V.3.2 Beoordeling per cliënt

a) De VZW M

142. Het College verwijst naar het definitief onderzoeksverslag en meer bepaald naar een aantal facturen met factuurdatum tussen 19/05/2017 en 16/06/2020 (stukken 14.1 – 14.8 inventaris College), waaruit blijkt dat het Bedrijfsrevisorenkantoor was aangesteld als commissaris van de VZW M voor de boekjaren 2016, 2017, 2018 en 2019. Het College wijst erop dat uit de factuur van 19/05/2017 blijkt dat het Bedrijfsrevisorenkantoor de werkzaamheden heeft aangevat op 14 juni 2016.
143. Het College verwijst tevens naar de prestaties die het Boekhoudkantoor voor diezelfde cliënt heeft verricht. Meer bepaald zou het Boekhoudkantoor blijkens een factuur van 27 maart 2018 voor de VZW M in maart 2018, volgens het College, boekhoudkundige prestaties hebben geleverd voor de opmaak van de jaarrekening van het boekjaar 2017 en hiervoor een bedrag van EUR 786,5 (EUR 650 excl BTW) hebben gefactureerd (stuk 14.9 inventaris College).
144. Het College besluit dat Partij de in randnummer 136-137 vermelde bepalingen heeft geschonden aangezien het Bedrijfsrevisorenkantoor was aangesteld als commissaris van de VZW voor de boekjaren 2016 en 2017, terwijl het Boekhoudkantoor in dezelfde periode boekhoudkundige prestaties leverde aan de VZW voor het opmaken van de jaarrekening 2017 (naar interpretatie van het College).
145. Partij werpt op dat het College de op voormelde factuur van 27 maart 2018 vermelde prestaties niet concreet heeft geanalyseerd. Partij argumenteert dat het bedrag van EUR 650 excl. BTW betrekking heeft op prestaties van de heer W, toenmalig medewerker van het Boekhoudkantoor, die werd ingeschakeld om een beperkt en eenmalig nazicht te doen van de codes die de financiële

dienst van de VZW M had gebruikt om haar jaarrekening volgens het model van de Nationale Bank van België op te stellen.

146. Partij argumenteert dat voormelde prestaties van het Boekhoudkantoor geen verboden niet-controledienst uitmaken. Die prestaties betreffen volgens Partij mechanische handelingen waarbij de grootboekrekening wordt vertaald naar de codes en de schema's van de Nationale Bank van België, wat volgens Partij niet verboden is. Partij verwijst daarvoor, *mutatis mutandis*, naar het antwoord in de FAQ van de EU Audit wetgeving, waarin is bepaald dat de mechanische overbrenging van de grootboekrekeningen in boekhoudsoftware niet wordt beschouwd als een verboden niet-controledienst onder artikel 3:63 §2, 2° WVV.

147. Partij preciseert ook dat die prestatie geen aanleiding heeft gegeven tot enige boekhoudkundige beoordeling, invulling, medewerking, verantwoordelijkheid met betrekking tot het opstellen van de jaarrekening van de VZW M. Partij preciseert bovendien dat de externe accountants Z en AB het bestuursorgaan van de VZW M hebben bijgestaan bij de opmaak van de interne jaarrekening.

Volgens Partij zou het Bedrijfsrevisorenkantoor op geen enkel moment toegang hebben gehad tot de interne boekhouding, die, behoudens wanneer sporadisch de externe bijstand nodig was van voormelde externe accountants, werd waargenomen door de interne boekhouder van de VZW M (stuk 15 inventaris Partij). Partij wijst er in dat verband op dat de EFI-bundel, die op de ondernemingsraad zou worden besproken, door de interne boekhouder aan Partij werd overgemaakt (stuk 17 inventaris Partij).

148. Daarenboven zou het bestuursorgaan van de VZW, volgens Partij, de interne jaarrekening al in februari 2018 hebben opgesteld. De controleprestaties van het Bedrijfsrevisorenkantoor waren volgens Partij afgewerkt op 25 februari 2018, waarna de bespreking is gebeurd op 26 februari 2018. Partij wijst erop dat de prestaties van het Boekhoudkantoor (in het bijzonder die van de heer W) daarentegen dateren van maart 2018, waaruit Partij besluit dat daaruit blijkt dat het Boekhoudkantoor niet betrokken was bij de opmaak van de interne jaarrekeningen.

149. Partij besluit dat het College het tegendeel niet aantoont en dat dit evenmin kan worden afgeleid uit voormelde factuur van het Boekhoudkantoor van 27 maart 2018, die enkel de volgende omschrijving bevat: "*assistentie opmaak jaarrekening*".

150. Het College repliceert dat Partij geen enkel stuk bijbrengt dat het standpunt van Partij zou staven. Het College herhaalt dat voormelde factuur (stuk 14.9) verwijst naar "*assistentie opmaak jaarrekening*", wat volgens het College wijst op prestaties i.v.m. de "boekhouding en de opstelling van boekhoudkundige documenten en financiële overzichten" in de zin van art. 3:63, § 2, 2° WVV (art. 133/1, § 2, 2° W.Venn). Het College wijst er tevens op dat het opstellen van een jaarrekening volgens een bepaald model, dan wel het nazicht van dit model, een prestatie is i.v.m. "boekhouding en de opstelling van boekhoudkundige

documenten en financiële overzichten” in de zin van art. 3:63, § 2, 2° WVV (art. 133/1, § 2, 2° W.Venn).

151. Het College werpt tevens op dat de verwijzing naar voormelde FAQ (*supra*, randnummer 146) niet anders doet besluiten, nu die FAQ volgens het College slechts een document is dat werd opgesteld door zes grote auditkantoren “voor discussiedoeleinden” en dus geen juridische waarde heeft. Bovendien werpt het College op dat de door Partij ingeroepen FAQ in casu niet van toepassing is op voormelde prestatie van het Boekhoudkantoor (stuk 14.9), aangezien “een prestatie i.v.m. het opstellen van een jaarrekening volgens een bepaald model, dan wel het nazicht van dit model”, niet kan worden beschouwd als (in de woorden van de FAQ, zoals vrij vertaald uit het Engels) “*het louter mechanisch omzetten van het grootboek in boekhoudsoftware zoals ACCON*”. Integendeel, zo werpt het College op, moet voormelde prestatie van het Boekhoudkantoor eerder worden beschouwd als een “werkvoorbereiding op grootboeken om financiële verslaggeving en/of financiële overzichten te produceren en het opstellen van de financiële overzichten”, die volgens het College, op basis van die FAQ onder het “opstellen van boekhoudkundige documenten” valt (punt 7.16 ECG FAQs 2020). Het College besluit evenwel dat voormelde prestatie van het Boekhoudkantoor moet worden getoetst aan de wet en niet aan voormelde FAQs.
152. Het College werpt tot slot op dat uit niets blijkt dat het Boekhoudkantoor geen “boekhoudkundige beoordeling, invulling, medewerking” zou hebben geleverd voor de betrokken VZW en het dan ook niet ter zake doet. Om dezelfde reden zou het niet ter zake doen dat de prestaties van het Boekhoudkantoor zouden dateren van maart 2018.
153. Volgens het College is om voormelde redenen sprake van verboden niet-controlediensten. In ondergeschikte orde werd volgens het College minstens de onafhankelijke uitoefening van de taak van het Bedrijfsrevisorenkantoor als commissaris in het gedrang gebracht aangezien, middels het Boekhoudkantoor, waarvan Partij hoofdaandeelhouder en gedelegeerd bestuurder is, tevens boekhoudkundige diensten werden verleend aan de betrokken VZW (terwijl die dienstverlening verboden is zowel tijdens de uitoefening van het commissaris-mandaat als gedurende twee jaar voorafgaand aan zijn benoeming tot commissaris).
154. **De sanctiecommissie is, op grond van de hieronder uiteengezette motieven, van oordeel dat Partij, wat betreft de VZW M, geen inbreuk heeft gepleegd op de in randnummer 136-137 vermelde bepalingen.**
155. De sanctiecommissie oordeelt dat het toekomt aan het College om d.m.v. een analyse van de betrokken prestaties te bewijzen dat Partij de in randnummer 136-137 vermelde bepalingen heeft geschonden en dus niet aan Partij om het tegendeel te bewijzen. Meer bepaald komt het aan het College toe om te bewijzen wat de prestaties waarvoor het Boekhoudkantoor heeft gefactureerd op 27 maart 2018 (voormeld stuk 14.9) en die op de betrokken factuur worden

omschreven als “*assistentie opmaak jaarrekening*” concreet inhielden en hoe de beweerde schending van de in randnummer 136-137 vermelde bepalingen daar concreet uit zou hebben voortgevloeid, in het licht van de hiernavolgende overwegingen.

156. De sanctiecommissie is, wat betreft het specifieke verbod op het verlenen van verboden niet-controlediensten in artikel 3:63, § 2, 2° WVV, van oordeel dat de verwijzing in § 2, 2° van dat artikel naar “*boekhouding en de opstelling van boekhoudkundige documenten en financiële overzichten*”, bij gebrek aan wettelijke definities van de betrokken begrippen, teleologisch moet worden geïnterpreteerd. De lijst met verboden niet-controlediensten in artikel 3:63, § 2 WVV strekt ertoe om de onafhankelijkheid van de commissaris te verzekeren. Meer specifiek strekt de verwijzing in § 2, 2° van dat artikel naar “*boekhouding en de opstelling van boekhoudkundige documenten en financiële overzichten*” ertoe om zelfcontrole door de commissaris te vermijden. Opdat er sprake kan zijn van een verboden niet-controledienst in de zin van artikel 3:63, § 2, 2° WVV moet er dus sprake zijn van diensten die van aard zijn om te zijn onderworpen aan een inhoudelijke controle door de commissaris. Het College toont niet aan dat dit het geval is.
157. Ten eerste beperkt het College zich in haar bewijsvoering tot een verwijzing naar de omschrijving van de betrokken prestaties van het Boekhoudkantoor op de factuur van 27 maart 2018 (voormeld stuk 14.9), die zoals voormeld als volgt luidt: “*assistentie opmaak jaarrekening*”. Het College beperkt zijn argumentatie tot de stelling dat dit “kennelijk” een prestatie is in de zin van artikel 3:63, § 2, 2° WVV. Het College toont echter niet aan wat de betrokken prestaties van het Boekhoudkantoor concreet inhielden en met name of het ging om prestaties die van aard zijn om het voorwerp uit te maken van een inhoudelijke controle door een commissaris (i.e. het Bedrijfsrevisorenkantoor). Voormelde factuur van het Boekhoudkantoor (zoals bijgebracht door het College in voormeld stuk 14.9) bevat geen tijdsregistratie met omschrijving van de geleverde prestaties; evenmin legt het College andere stukken voor die de aard van de door het Boekhoudkantoor geleverde prestaties kunnen duiden.
158. Ten tweede kan het College, op wie de bewijslast rust, de argumentatie van Partij, met name dat de interne jaarrekening van de VZW M m.b.t. boekjaar 2017 was opgesteld door een externe accountant, niet in de feiten weerleggen.
159. Wat betreft het argument van het College in ondergeschikte orde (*supra*, 153), oordeelt de sanctiecommissie dat het College niet argumenteert vanuit welk oogpunt en op welke wijze de door het Boekhoudkantoor verrichte prestaties precies de onafhankelijkheid van het Bedrijfsrevisorenkantoor als commissaris in het gedrang zouden hebben gebracht. In de mate dat het College zou doelen op een uit zelfcontrole voortvloeiende inbreuk op de onafhankelijkheid, kan, in het licht van de hoger uiteengezette krijtlijnen (*supra*, 41.i) worden opgemerkt dat die inbreuk niet kan worden weerhouden omdat het College zoals gezegd niet aantoont dat de prestaties van het Boekhoudkantoor (voormeld stuk 14.9) van aard was om te worden onderworpen aan de controle van de commissaris.

b) AUTONOOM GEMEENTEBEDRIJF N

160. Het College verwijst naar het definitief onderzoeksverslag en meer bepaald naar drie facturen van het Bedrijfsrevisorenkantoor (stuk 17.1-17.3 inventaris College), waaruit blijkt dat het Bedrijfsrevisorenkantoor voor de boekjaren 2016, 2017 en 2018 was aangesteld als commissaris van het AUTONOOM GEMEENTEBEDRIJF N (hierna, "AGB N"). Het College wijst erop dat uit de factuur van 29/06/2017 (stuk 17.1) blijkt dat het Bedrijfsrevisorenkantoor de werkzaamheden voor AGB N heeft aangevat op 9 november 2016; dat uit de factuur van 23/05/2018 (stuk 17.2) blijkt dat de werkzaamheden werden aangevat op 26 juli 2017 en dat uit de factuur van 17/07/2019 blijkt dat de werkzaamheden werden aangevat op 5 juni 2018 (stuk 17.3).
161. Het College verwijst tevens naar de prestaties die het Boekhoudkantoor voor diezelfde cliënt heeft verricht blijkens facturen met factuurdata tussen 29 juni 2017 en 7 november 2018 (stuk 17.4 tot 17.7 inventaris College). Het College wijst erop dat o.m. werd gefactureerd voor "*assistentie bij het invullen van BTW aangifte*" (stuk 17.4, stuk 17.6), "*begeleiding en adviezen aan JK voor jaarafsluiting mbt boekjaar 2016*" (stuk 17.4) en fiscale aangiften (stuk 17.5, stuk 17.7). Het College argumenteert aldus dat Partij de in randnrs. 136-137 vermelde bepalingen heeft geschonden, nu het Bedrijfsrevisorenkantoor als commissaris van het AGB N was aangesteld voor de boekjaren 2016, 2017 en 2018 en het Boekhoudkantoor in die periode "boekhoudkundige en fiscale prestaties en adviesverlening" verleende aan dezelfde cliënt.
162. Partij werpt vooreerst op dat er geen sprake kan zijn van verboden niet-controlediensten wat betreft de prestaties "*assistentie bij de opmaak van de BTW aangiften*" en de "*fiscale aangiften in de inkomstenbelastingen*", nu AGB N geen organisatie van openbaar belang is in de zin van artikel 3:63, § 3 WVV en Verordening 537/2014 met betrekking tot organisaties van openbaar belang bijgevolg niet van toepassing is. Voor zover als nodig werpt Partij op dat de fiscale prestaties kaderden binnen de "normale compliance fiscaliteit" en dat voor die prestaties hele kleine bedragen werden aangerekend (m.n. EUR 125, EUR 170, EUR 270 en EUR 170).
163. Partij argumenteert bovendien dat ook de "*begeleiding en advisering aan de verantwoordelijke van de boekhouding van het AGB bij de jaarafsluiting van het boekjaar 2016*" geen verboden niet-controledienst uitmaakt. Partij preciseert dat die prestaties er enkel toe strekten om de door het AGB N (de gemeenteraad) goedgekeurde en daarmee afgesloten boekhouding van het boekjaar 2016 te vertalen naar een jaarrekening volgens het wettelijk model. Partij benadrukt dat de prestaties van het Boekhoudkantoor dus van zuiver technische aard waren en dus geen aanleiding hebben gegeven tot enige boekhoudkundige beoordeling, invulling of medewerking bij het voeren van de boekhouding, waarvoor het Boekhoudkantoor evenmin verantwoordelijkheid heeft genomen. Partij preciseert dat de boekhouding van AGB N volledig werd bijgehouden door de gemeentelijke administratie onder toezicht van de financieel verantwoordelijken, dat die boekhouding volgens de Beheers- en

Beleidscyclus werd gevoerd en dat de boekhouding ook binnen dat systeem werd afgesloten (stukken 18 en 19 inventaris Partij). Partij verwijst opnieuw naar voormelde “FAQ van de EU Audit Wetgeving” (*supra*, randnummer 146), op grond waarvan Partij argumenteert dat, *mutatis mutandis*, de prestaties van het Boekhoudkantoor m.b.t. de jaarafsluiting van boekjaar 2016 (voormeld stuk 17.4) slechts als een mechanische handeling moeten worden gekwalificeerd en niet als boekhoudkundige prestaties. Het College repliceert dat Partij geen enkel stuk bijbrengt om te bewijzen dat die prestaties van het Boekhoudkantoor (voormeld stuk 17.4) zuiver technisch van aard waren.

164. Het College wijst er tevens op dat het opstellen van een jaarrekening volgens een bepaald model een prestatie is i.v.m. “*boekhouding en de opstelling van boekhoudkundige documenten en financiële overzichten*” en bijgevolg een verboden niet-controledienst in de zin van art. 3:63, § 2, 2° WVV (art. 133/1, § 2, 2° W.Venn). Het College herhaalt ook zijn bedenkingen bij de door Partij in randnummer 163 ingeroepen “FAQ van de EU AUDIT Wetgeving” (cf. *supra*, 151).

165. In ondergeschikte orde werd volgens het College minstens de onafhankelijke uitoefening van de taak van het Bedrijfsrevisorenkantoor als commissaris in het gedrang gebracht aangezien, middels het Boekhoudkantoor, waarvan Partij hoofdaandeelhouder en gedelegeerd bestuurder is, tevens boekhoudkundige diensten werden verleend aan AGB N (terwijl die dienstverlening verboden is zowel tijdens de uitoefening van het commissaris-mandaat als gedurende twee jaar voorafgaand aan zijn benoeming tot commissaris).

166. **De sanctiecommissie is, op grond van de hieronder uiteengezette motieven, van oordeel dat Partij, wat betreft AGB N, geen inbreuk heeft gepleegd op de in randnummer 136-137 vermelde bepalingen.**

167. De sanctiecommissie oordeelt dat het aan het College toekomt om te bewijzen wat de prestaties waarvoor het Boekhoudkantoor heeft gefactureerd tussen 29 juni 2017 en 7 november 2018 (voormelde stukken 17.4-17.7, *supra* 155) concreet inhielden en hoe de beweerde schending van de in randnummer 136-137 vermelde bepalingen daar concreet uit zou hebben voortgevloeid, in het licht van de hiernavolgende overwegingen.

168. De sanctiecommissie is, wat betreft het specifieke verbod op het verlenen van verboden niet-controlediensten in artikel 3:63, § 2, 2° WVV, van oordeel dat de verwijzing in § 2, 2° van dat artikel naar “*boekhouding en de opstelling van boekhoudkundige documenten en financiële overzichten*”, bij gebrek aan wettelijke definities van de betrokken begrippen, teleologisch moet worden geïnterpreteerd. De lijst met verboden niet-controlediensten in artikel 3:63, § 2 WVV strekt ertoe om de onafhankelijkheid van de commissaris te verzekeren. Meer specifiek strekt de verwijzing in § 2, 2° van dat artikel naar “*boekhouding en de opstelling van boekhoudkundige documenten en financiële overzichten*” ertoe om zelfcontrole door de commissaris te vermijden. Opdat er sprake kan zijn van een verboden niet-controledienst in de zin van artikel 3:63, § 2, 2° WVV

moet er dus sprake zijn van diensten die van aard zijn om te zijn onderworpen aan een inhoudelijke controle door de commissaris. Het College toont niet aan dat dit het geval is.

169. Het College beperkt zich in haar bewijsvoering immers tot een verwijzing naar de omschrijving van de betrokken prestaties van het Boekhoudkantoor op voormelde facturen als *“assistentie bij het invullen van BTW aangifte”*, *“begeleiding en adviezen aan JK voor jaarafsluiting mbt boekjaar 2016”*, *“opmaken en indienen fiscale aangifte en bijlagen AJ 2017 – ink 2016”*, *“opmaken en indienen fiscale aangifte en bijlagen AJ 2018 – ink 2017”* (cf. voormelde stukken 17.4-17.7). Het College beperkt zijn argumentatie tot de stelling dat dit “kennelijk” wijst op prestaties in de zin van artikel 3:63, § 2, 2° WVV. Het College toont echter niet aan wat de betrokken prestaties van het Boekhoudkantoor concreet inhielden en met name of het ging om prestaties die van aard zijn om het voorwerp uit te maken van een inhoudelijke controle door een commissaris (i.e. het Bedrijfsrevisorenkantoor).

In dat verband kan het College evenmin de argumentatie van Partij, met name dat de prestaties van het Boekhoudkantoor louter mechanische handelingen betroffen, die dus niet van aard zijn om het voorwerp uit te maken van een inhoudelijke controle door de commissaris (cf. randnr 168), niet in de feiten weerleggen. Partij maakt het daarentegen aannemelijk dat de boekhouding van de AGB N intern werd opgesteld en afgesloten (stukken 18 en 19 inventaris Partij).

170. Die bewijslast van het College is bovendien des te pertinent omdat bepaalde niet-controlediensten wel zijn toegelaten ingeval de onderneming waarin een commissaris is aangesteld niet kwalificeert als “organisatie van openbaar belang” in de zin van artikel 1:12 WVV (cf. artikel 3:63 §3 WVV). Het College betwist niet dat het AGB N niet kwalificeert als organisatie van openbaar belang. Bijgevolg was het voor het Boekhoudkantoor niet verboden om de niet-controlediensten uit artikel 3:63 §3 WVV te verlenen, waaronder de dienst uit artikel 3:63 §3, 1° WVV, m.n. *“verlening van belastingdiensten met betrekking tot”*: (a) *opstelling van belastingformulieren*; (f) *“berekening van directe en indirecte belastingen en uitgestelde belastingen”* of (g) *verstrekking van belastingadvies*, alsook de dienst uit artikel 3:63 §3, 2°: *“juridische diensten met betrekking tot het geven van algemeen advies”*.

Aangezien in de omschrijving van de prestaties op voormelde facturen van het Boekhoudkantoor o.m. wordt verwezen naar diensten op het vlak van fiscaliteit (vb. *“BTW aangifte”* en *“fiscale aangifte”*) en adviesdiensten (*“begeleiding en adviezen aan Steven P voor jaarafsluiting mbt boekjaar 2016”*) moet het College aantonen waarom die prestaties, mede in het licht van de argumentatie van Partij (*supra*, 162), niet zouden kwalificeren als belastingdiensten in de zin van art. 3:63 §3, 1° WVV resp. *“juridische diensten met betrekking tot het geven van algemeen advies”* in de zin van artikel 3:63 §3, 2 WVV. Het College laat dit na.

171. Wat betreft het argument van het College in ondergeschikte orde (*supra*, 165), oordeelt de sanctiecommissie dat het College niet argumenteert vanuit welk oogpunt en op welke wijze de door het Boekhoudkantoor verrichte prestaties precies de onafhankelijkheid van het Bedrijfsrevisorenkantoor als commissaris in het gedrang zouden hebben gebracht. In de mate dat het College zou doelen op een uit zelfcontrole voortvloeiende inbreuk op de onafhankelijkheid, kan, in het licht van de hoger uiteengezette krijtlijnen (*supra*, 41.i) worden opgemerkt dat die inbreuk niet kan worden weerhouden omdat het College zoals gezegd niet aantoont dat de prestaties van het Boekhoudkantoor (voormeld stukken 17.4-17.7) van aard waren om te worden onderworpen aan de controle van de commissaris.

c) De VZW O

172. Het College verwijst naar het definitief onderzoeksverslag en meer bepaald naar drie facturen van het Bedrijfsrevisorenkantoor (stuk 25.1-25.3 inventaris College), waaruit blijkt dat het Bedrijfsrevisorenkantoor voor de boekjaren 2016, 2017 en 2018 was aangesteld als commissaris van de VZW O. Het College wijst erop dat uit de factuur van 30/06/2017 (stuk 25.1) blijkt dat het Bedrijfsrevisorenkantoor de werkzaamheden voor de VZW O heeft aangevat op 3 februari 2017; dat uit de factuur van 18/07/2018 (stuk 25.2) blijkt dat de werkzaamheden werden aangevat op 13 juli 2017 en dat uit de factuur van 29/05/2019 blijkt dat de werkzaamheden werden aangevat op 13 augustus 2018 (stuk 25.3).
173. Het College verwijst tevens naar de prestaties die het Boekhoudkantoor voor diezelfde cliënt heeft verricht in februari 2019 blijkens een factuur van 6 februari 2019 ten bedrage van EUR 665,50 (stuk 25.4 inventaris College). Het College wijst erop dat de gefactureerde prestaties betrekking hadden op de “opstart BTW voor de activiteit van een cafetaria”. Het College betoogt dat het Bedrijfsrevisorenkantoor dus was aangesteld als commissaris van de VZW O in dezelfde periode dat het Boekhoudkantoor “boekhoudkundige en fiscale prestaties” leverde aan dezelfde cliënt.
174. Partij preciseert dat de VZW O door het Boekhoudkantoor werd begeleid bij de opstart van een cafetaria in een nieuwbouw die ook voor het publiek toegankelijk zou zijn. De financiële directie en de hoofdboekhouder van de VZW O zouden het Boekhoudkantoor volgens Partij eenmalig technische informatie hebben gevraagd voor de opstart van die BTW-activiteit. Partij preciseert bijkomend dat die assistentie werd geleverd door de heer W, toenmalig medewerker van het Boekhoudkantoor, en dat de prestaties niet meer inhielden dan het vervullen van de formaliteiten bij de aanvang van een BTW-werkzaamheid en het invullen van een formulier 604A.
175. Partij argumenteert dat voormelde prestaties van het Boekhoudkantoor (stuk 25.4) niet als een verboden niet-controledienst kunnen worden gekwalificeerd omdat de VZW O geen organisatie van “algemeen belang” is. Zij brengt het

Bewijs van BTW-activatie (stuk 21 inventaris Partij) en het Formulier 604A BTW-activatie bij (stuk 22 inventaris Partij).

176. Het College repliceert dat Partij geen enkel stuk bijbrengt om te bewijzen dat de betrokken prestaties van het Boekhoudkantoor (stuk 25.4) vreemd zijn aan de “boekhouding en de opstelling van boekhoudkundige documenten en financiële overzichten” in de zin van artikel 3:63, § 2, 2° WVV (art. 133/1, § 2, 2° W.Venn.). Het College maakt ook de bedenking dat het factuurbedrag (EUR 550) hoog ligt voor het louter invullen van een document (voor de aanvang van een BTW-werkzaamheid).
177. In ondergeschikte orde werd volgens het College minstens de onafhankelijke uitoefening van de taak van het Bedrijfsrevisorenkantoor als commissaris in het gedrang gebracht aangezien, middels het Boekhoudkantoor, waarvan Partij hoofdaandeelhouder en gedelegeerd bestuurder is, tevens boekhoudkundige diensten werden verleend aan de VZW O (terwijl die prestaties verboden zijn zowel tijdens de uitoefening van het commissaris-mandaat als gedurende twee jaar voorafgaand aan zijn benoeming tot commissaris). Om die reden is er volgens het College bijkomend dus sprake van een inbreuk op de algemene onafhankelijkheidsverplichting in hoofde van Partij.
178. **De sanctiecommissie is, op grond van de hieronder uiteengezette motieven, van oordeel dat Partij, wat betreft VZW O, geen inbreuk heeft gepleegd op de in randnummer 136-137 vermelde bepalingen.**
179. De sanctiecommissie oordeelt dat het toekomt aan het College om d.m.v. een analyse van de betrokken prestaties te bewijzen dat Partij de in randnummer 136-137 vermelde bepalingen heeft geschonden en dus niet aan Partij om het tegendeel te bewijzen. Meer bepaald komt het aan het College toe om te bewijzen wat de prestaties waarvoor het Boekhoudkantoor heeft gefactureerd op 6 februari 2019 (voormeld stuk 25.4) en die op de betrokken factuur worden omschreven als “*opstart BTW voor de activiteit van een cafetaria*” concreet inhielden en hoe de beweerde schending van de in randnrs. 136-137 vermelde bepalingen daar concreet uit zou hebben voortgevloeid, in het licht van de hiernavolgende overwegingen.
180. De sanctiecommissie is, wat betreft het specifieke verbod op het verlenen van verboden niet-controlediensten in artikel 3:63, § 2, 2° WVV, van oordeel dat de verwijzing in § 2, 2° van dat artikel naar “boekhouding en de opstelling van boekhoudkundige documenten en financiële overzichten”, bij gebrek aan wettelijke definities van de betrokken begrippen, teleologisch moet worden geïnterpreteerd. De lijst met verboden niet-controlediensten in artikel 3:63, § 2 WVV strekt ertoe om de onafhankelijkheid van de commissaris te verzekeren. Meer specifiek strekt de verwijzing in § 2, 2° van dat artikel naar “boekhouding en de opstelling van boekhoudkundige documenten en financiële overzichten” ertoe om zelfcontrole door de commissaris te vermijden. Opdat er sprake kan zijn van een verboden niet-controledienst in de zin van artikel 3:63, § 2, 2° WVV moet er dus sprake zijn van diensten die van aard zijn om te zijn onderworpen

aan een inhoudelijke controle door de commissaris. Het College toont niet aan dat dit het geval is.

181. Ten eerste beperkt het College zich in haar bewijsvoering tot een verwijzing naar de omschrijving van de betrokken prestaties van het Boekhoudkantoor op de factuur van 6 februari 2019, die zoals hoger uiteengezet als volgt luidt: *“opstart BTW voor de activiteit van een cafetaria”* (voormeld stuk 25.4). Het College beperkt zijn argumentatie tot de stelling dat er *“geen reden is om aan te nemen dat de prestaties vreemd zijn aan”* *“de boekhouding en de opstelling van boekhoudkundige documenten en financiële overzichten”* in de zin van artikel 3:63, § 2, 2° WVV. Het College toont echter niet aan wat de betrokken prestaties van het Boekhoudkantoor concreet inhielden en met name of het, met het oog op de kwalificatie als dienst uit artikel 3:63, § 2, 2° WVV, ging om prestaties die van aard zijn om het voorwerp uit te maken van een inhoudelijke controle door een commissaris (*i.e.* het Bedrijfsrevisorenkantoor).
182. Die bewijslast van het College is bovendien des te pertinent omdat bepaalde niet-controlediensten wel zijn toegelaten ingeval de onderneming waarin een commissaris is aangesteld niet kwalificeert als *“organisatie van openbaar belang”* in de zin van artikel 1:12 WVV (*cf.* artikel 3:63 §3 WVV). Het College betwist niet dat de VZW O niet kwalificeert als organisatie van openbaar belang. Bijgevolg was het voor het Boekhoudkantoor niet verboden om de niet-controlediensten uit artikel 3:63 §3 WVV te verlenen, waaronder de dienst uit artikel 3:63 §3, 1° WVV, m.n. *“verlening van belastingdiensten met betrekking tot”*: (a) *opstelling van belastingformulieren*; of (g) *verstrekking van belastingadvies*. Aangezien in de omschrijving van de prestaties op de factuur van 6 februari 2019 (voormeld stuk 25.4) wordt verwezen naar *“opstart BTW”* (*i.e.* Belasting op de Toegevoegde Waarde) is het aannemelijk dat de verrichte prestaties eerder betrekking hadden op belastingdiensten in de zin van art. 3:63 §3, 1° WVV dan op boekhouddiensten in de zin van artikel 3:63, § 2, 2° WVV. Het College toont het tegendeel niet aan.
183. Wat betreft het argument van het College in ondergeschikte orde (*supra*, 177), oordeelt de sanctiecommissie dat het College niet argumenteert vanuit welk oogpunt en op welke wijze de door het Boekhoudkantoor verrichte prestaties precies de onafhankelijkheid van het Bedrijfsrevisorenkantoor als commissaris in het gedrang zouden hebben gebracht. In de mate dat het College zou doelen op een uit zelfcontrole voortvloeiende inbreuk op de onafhankelijkheid, kan, in het licht van de hoger uiteengezette krijtlijnen (*supra*, 41.i) worden opgemerkt dat die inbreuk niet kan worden weerhouden omdat het College zoals gezegd niet aantoont dat de prestaties van het Boekhoudkantoor (voormeld stuk 25.4) van aard waren om te worden onderworpen aan de controle van de commissaris.

V.4. Wat betreft de grief inzake de aangevoerde schending van de regels inzake de professioneel-kritische instelling

184. De sanctiecommissie dient vervolgens te oordelen of Partij een inbreuk heeft gepleegd op de vereiste van een professioneel-kritische instelling uit artikel 15 WTB.
185. Het College verwijst naar de argumentatie uit het definitief onderzoeksverslag. Hierin wordt aangevoerd dat Partij een inbreuk pleegt op voormeld vereiste, aangezien, volgens het College, een bedrijfsrevisor die niet onafhankelijk is, evenmin kan beschikken over een professioneel-kritische instelling. Volgens het College heeft Partij opdrachten uitgevoerd (die in sommige gevallen zelfs wettelijk verboden zijn) op een wijze die de objectieve uitvoering daarvan in het gedrang heeft gebracht, wat volgens het College veronderstelde dat Partij op en vanaf dat ogenblik niet (langer) kon beschikken over een professioneel-kritische instelling.
186. Partij is het niet eens met de aanname van het College dat het feit dat een bedrijfsrevisor niet onafhankelijk is, per definitie inhoudt dat die bedrijfsrevisor niet kan beschikken over een professioneel-kritische instelling. Partij verwijst naar artikel 15 WTB, dat definieert dat een professioneel-kritische instelling inhoudt dat de bedrijfsrevisor *“een houding aanneemt die een onderzoekende geest, oplettendheid voor omstandigheden die kunnen wijzen op mogelijke afwijkingen als gevolg van fouten of fraude, en een kritische beoordeling van de controle-informatie omvat”*. Volgens Partij toont het College de verschillende bestanddelen van die definitie niet aan. Partij verwijst naar de toepasselijke ISA's en argumenteert dat het vereiste van een professioneel-kritische houding een alertheid impliceert voor mogelijke indicaties van foutieve informatie en onbetrouwbare informatie.

Volgens Partij zou het College *in concreto* moeten aantonen dat elke andere bedrijfsrevisor in dezelfde omstandigheden met hun professioneel-kritische houding een ander oordeel zou hebben geveld, wat hij niet doet.
187. Volgens het College impliceert het niet hebben van een onafhankelijke geestes-houding per definitie dat de bedrijfsrevisor niet kan beschikken over een “onderzoekende geest” in de zin van artikel 15 WTB. Eveneens zou het gebrek aan onafhankelijkheid een “kritische beoordeling van de controle-informatie” in de zin van artikel 15 WTB inhouden.
188. **De sanctiecommissie is, op grond van de hierna uiteengezette motieven, van oordeel dat partij geen inbreuk heeft gepleegd op artikel 15 WTB.**

De sanctiecommissie is het niet eens met het College dat iedere inbreuk op de onafhankelijkheidseisen per definitie ook een inbreuk op de verplichting tot professioneel-kritische instelling impliceert. Immers, het College toont niet aan, cliënt per cliënt dat de controle-informatie niet met een professioneel-kritische instelling werd beoordeeld.

V.5. Wat betreft de grief inzake de aangevoerde schending van de regels inzake de aanvaarding van een opdracht

189. De sanctiecommissie dient vervolgens te oordelen of Partij een inbreuk heeft gepleegd op de regels inzake de aanvaarding van een opdracht uit artikel 13, §1, lid 2 en 3 WTB.

190. Het College verwijst naar het definitief onderzoeksverslag en naar het besluit dat Partij opdrachten zou hebben uitgevoerd (die in sommige gevallen zelfs verboden zijn) die een objectieve uitvoering daarvan in het gedrang hebben gebracht. Volgens het College veronderstelt dat besluit dat Partij opdrachten heeft aanvaard die de objectieve uitvoering daarvan, op het ogenblik van de aanvaarding, minstens potentieel in het gedrang zou kunnen brengen.

Het College voert aan dat Partij in ieder geval niet, niet afdoende of op onzorgvuldige wijze heeft besloten dat hij voldeed aan de onafhankelijkheidsvereisten, dan wel dat, op het tijdstip van de aanvaarding van de revisorale opdrachten, er geen sprake was van bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid.

191. Partij argumenteert dat er geen sprake is van een inbreuk op deze bepaling omdat Partij steeds de onafhankelijkheidsvereisten heeft gerespecteerd.

192. De sanctiecommissie is, om de hierna vermelde motieven, van oordeel dat Partij een inbreuk heeft gepleegd op artikel 13 §1, lid 2 WTB.

De sanctiecommissie verwijst vooreerst naar de hogervermelde inbreuken op de onafhankelijkheidsvereisten die de sanctiecommissie in hoofde van Partij heeft weerhouden m.b.t. welbepaalde cliënten (*supra*, V.2.2).

De sanctiecommissie is van oordeel dat in onderhavig geval, die inbreuken ook een inbreuk met zich meebrengen op artikel 13 § 1, lid 2 WTB. Immers, uit de verschillende weerhouden dossiers blijken geen elementen op grond waarvan de risico's voor de onafhankelijkheid van Partij (en dus ook de risico's voor de objectieve uitvoering van de opdracht) niet al bij de aanvaarding van de opdracht aanwezig zou zijn geweest. Integendeel, het risico op zelfcontrole vloeide voort uit de nauwe verbondenheid die reeds sinds 2010 bestond (*supra*, randnr. 40, zonder dat die omstandigheid evenwel op zichzelf volstaat voor een inbreuk op de onafhankelijkheidseisen, *supra* randnr. 37.i). Bovendien gingen, in voormelde dossiers, de boekhoudprestaties de bedrijfsrevisorenprestaties vooraf, zodat Partij op het ogenblik van de aanvaarding van de revisorale opdracht een volledig beeld had van de voorwaarden die de opdracht zouden omkaderen en die de objectieve uitvoering daarvan in het gedrang zouden kunnen brengen.

De sanctiecommissie is van oordeel dat Partij de opdrachten voor voornoemde weerhouden cliënten (met name BVBA D, BVBA E, BVBA G, NV I, BVBA K, BVBA L, *supra*, V.2.2) dus niet had mogen aanvaarden, aangezien er *in casu* sprake was van voorwaarden die de objectieve uitvoering ervan in het gedrang zouden brengen.

De sanctiecommissie weerhoudt geen inbreuk op artikel 13 § 1, lid 3 WTB aangezien het College niet motiveert en aantoonst dat Partij niet heeft nagegaan en gedocumenteerd of zij aan de onafhankelijkheidseisen voldeed en of er sprake was van bedreigingen, alsook welke veiligheidsmaatregelen zij al dan niet heeft genomen om die bedreigingen te beperken.

V.6. Wat betreft de grief inzake de aangevoerde schending van de regels inzake vakbekwaamheid

193. De sanctiecommissie dient vervolgens te oordelen of Partij een inbreuk heeft gepleegd op de regels inzake vakbekwaamheid uit artikel 12, §1 WTB.
194. Het College verwijst naar het definitief onderzoeksverslag en naar het besluit daarin dat Partij opdrachten zou hebben uitgevoerd (die in sommige gevallen zelfs verboden zijn) die een objectieve uitvoering daarvan in het gedrang hebben gebracht en dat Partij opdrachten heeft aanvaard die de objectieve uitvoering daarvan, op het ogenblik van de aanvaarding, minstens potentieel in het gedrang brengen. Volgens het College volgt daaruit dat Partij niet over de vereiste vakbekwaamheid beschikt. Uit voorgaande elementen zou volgens het College immers blijken dat Partij niet in staat is om op een juiste en adequate wijze om te gaan met eisen, verwachtingen en problemen die (zich) kunnen voordoen binnen en tussen verschillende aspecten van zijn werkzaamheden.
195. Partij voert aan dat het College een eigen en onjuiste invulling geeft aan het begrip vakbekwaamheid en dat daaronder integendeel moet worden begrepen dat een bedrijfsrevisor zich continu moet bijscholen en de relevante technische, professionele, zakelijke en technologische ontwikkelingen moet opvolgen.
196. **De sanctiecommissie is, om de hierna vermelde motieven, van oordeel dat Partij geen inbreuk heeft gepleegd op de vereiste van vakbekwaamheid uit artikel 12 §1 WTB.**

De sanctiecommissie is het niet eens met het College dat iedere inbreuk op de onafhankelijkheidseisen per definitie ook een inbreuk op de vereiste van vakbekwaamheid impliceert. Het College toont niet aan, cliënt per cliënt dat Partij niet zou hebben gehandeld met respect van de vereiste van vakbekwaamheid.

V.7. Wat betreft de grief inzake de aangevoerde schending van de regels inzake de professionele zorgvuldigheid

197. De sanctiecommissie dient vervolgens te oordelen of Partij een inbreuk heeft gepleegd op de regels inzake professionele zorgvuldigheid uit artikel 12, §1 WTB.
198. Volgens het College houdt het vereiste van professionele zorgvuldigheid in dat een bedrijfsrevisor zich dient te gedragen als een normaal, zorgvuldig en vooruitziend bedrijfsrevisor in dezelfde omstandigheden.

199. Het College verwijst naar het definitief onderzoeksverslag en naar het daarin opgenomen besluit dat uit de overige door het College weerhouden inbreuken (*supra*, V.1-V.5) tevens volgt dat de bedrijfsrevisor niet de nodige professionele zorgvuldigheid aan de dag heeft gebracht. Volgens het College zou uit de aldaar aangehaalde elementen immers blijken dat de bedrijfsrevisor zich niet gedroeg als een normaal, zorgvuldig en vooruitziend bedrijfsrevisor in dezelfde omstandigheden.
200. Volgens Partij omvat de professionele zorgvuldigheid de verantwoordelijkheid om zorgvuldig, grondig en tijdig te handelen in overeenstemming met de vereisten van een opdracht. Volgens Partij toont het College niet aan dat Partij niet over professionele zorgvuldigheid zou beschikken.
201. **De sanctiecommissie is, om de hierna vermelde motieven, van oordeel dat Partij een inbreuk heeft gepleegd op de vereiste van professionele zorgvuldigheid uit artikel 12 §1 WTB.**
202. De sanctiecommissie is het eens met het College dat, gelet op voornoemde weerhouden inbreuken op de onafhankelijkheidseisen (*supra*, V.2.2) en de regels inzake de aanvaarding van een opdracht (*supra*, V.5), Partij voor die mandaten tevens een inbreuk heeft gepleegd op de regels inzake de professionele zorgvuldigheid. Immers, het aanvaarden en uitvoeren van revisorale mandaten in strijd met de onafhankelijkheidseisen strookt niet met de vereiste van professionele zorgvuldigheid.

V.8. Wat betreft de grief inzake de aangevoerde schending van de kernwaarden van het beroep

203. De sanctiecommissie dient vervolgens te oordelen of Partij een inbreuk heeft gepleegd op artikel 29 § 1 WTB, die een omschrijving bevat van de kernwaarden van het beroep.
204. Het College verwijst naar het definitief onderzoeksverslag waarin een inbreuk wordt weerhouden op zowel de onafhankelijkheidsverplichting en de plicht van waardigheid en kiesheid.
205. Volgens Partij specificeert het College niet welk beginsel op welke wijze werd geschonden en verwijst het College evenmin *in concreto* naar het verband met de behoorlijke beroepsuitoefening.
206. **De sanctiecommissie is, om de hierna vermelde motieven, van oordeel dat Partij een inbreuk heeft gepleegd op artikel 29 § 1 WTB.**
207. Immers, om te kunnen spreken van een inbreuk op artikel 29 § 1 WTB bepaalt dat artikel dat “hetzij” sprake moet zijn van daden die onverenigbaar zijn met de waardigheid, de rechtschapenheid of de kiesheid, “hetzij” van daden die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van zijn functie. Uit voormelde weerhouden inbreuken op de onafhankelijkheidsverplichtingen naar aanleiding van een aantal specifieke cliëntendossiers (*supra*, V.2.2) blijkt dat Partij voor de

desbetreffende revisorale opdrachten werkzaamheden heeft uitgeoefend of daden heeft gesteld die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van zijn functie, wat volstaat voor een inbreuk op artikel 29 § 1 WTB.

De sanctiecommissie is evenwel van oordeel dat het College daarentegen onvoldoende motiveert dat er afzonderlijk ook sprake zou zijn van een inbreuk op datzelfde artikel vanuit het oogpunt van de plicht tot rechtschapenheid en kiesheid.

V.9. Besluit

208. De sanctiecommissie besluit, op grond van de motieven zoals hoger vermeld in V.2, V.5, V.7 en V.8 dat Partij een inbreuk heeft gepleegd op artikelen:
- Artikel 12 § 1, 13 § 1, lid 2 en 29 § 1 WTB; en
 - Artikel 6 KB 1994
209. Een inbreuk op de hiernavolgende artikelen, wordt, op grond van de motieven zoals hoger uiteengezet in V.2, V.3, V.4 en V.6 niet bewezen geacht:
- Artikel 13 § 1, lid 3 WTB
 - Artikel 15 WTB;
 - Artikel 3:62 (§§ 1, 2, 4 en 5) WVV;
 - Artikel 3:63 §1-2 WVV;
 - Artikel 133, §1, §2, §5 W.Venn.;
 - Artikelen 7, 8, 12 en 14 KB 1994; en
 - Paragraaf 1.5.2 lid 2 Normen inzake de controle bij het voorstel tot ontbinding van vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid

VI. Op te leggen sanctie

210. Overeenkomstig artikel 59 WTB kan de sanctiecommissie van de FSMA indien zij, overeenkomstig artikel 58 en met naleving van de procedure als bedoeld in hoofdstuk III, afdeling 5, van de wet van 2 augustus 2002, met uitzondering van de artikelen 70 en 71, een inbreuk vaststelt op de toepasselijke wettelijke, reglementaire en normatieve bepalingen, de volgende maatregelen nemen ten aanzien van de bedrijfsrevisoren: een waarschuwing, een berisping, een openbare verklaring op de website van de FSMA, waarin de naam van de voor de inbreuk verantwoordelijke persoon en de aard van de inbreuk worden vermeld, een tijdelijk verbod van maximaal drie jaar voor de bedrijfsrevisor, het geregistreerde auditkantoor of de vaste vertegenwoordiger om iedere beroepsmatige dienstverlening of bepaalde dienstverlening te verrichten, een openbare verklaring dat het controleverslag niet voldoet aan de eisen van artikel 28 van de richtlijn 2006/43/EG of, in voorkomend geval, van artikel 10 van verordening (EU) nr. 537/2014, een tijdelijk verbod van maximaal drie jaar voor een lid van een bedrijfsrevisorenkantoor of van een leidinggevend of bestuursorgaan van een organisatie van openbaar belang om functies in bedrijfsrevisorenkantoren of organisaties van openbaar belang te bekleden, de intrekking van de hoedanigheid van bedrijfsrevisor, een administratieve

geldboete die niet meer mag bedragen dan 2.500.000 euro voor hetzelfde feit of geheel van feiten. Wanneer de inbreuk de overtreder een vermogensvoordeel heeft opgeleverd of hem in staat heeft gesteld een verlies te vermijden, mag dit maximum worden verhoogd tot het drievoud van het bedrag van dat voordeel of dat verlies.

Overeenkomstig artikel 72, § 3, eerste lid, van de wet van 2 augustus 2002 dient de sanctiecommissie bij het bepalen van de administratieve maatregelen en geldboetes als bedoeld in artikel 59 WTB rekening te houden met alle relevante omstandigheden. Met toepassing van het proportionaliteitsbeginsel dient het bedrag van de geldboete die de FSMA kan opleggen, te worden bepaald rekening houdend met de ernst van de feiten en de subjectieve schuld van de partij.

211. **Het College stelt voor, zoals reeds aangegeven in randnummer 14 van deze beslissing, om X de volgende sancties op te leggen: (i) een tijdelijk verbod van zes maanden om iedere beroepsmatige dienstverlening te verrichten en (ii) een administratieve geldboete van 50.000 euro.** Het College houdt daarbij rekening met de concrete omstandigheden van de zaak, in het bijzonder, (memorie College, randnr. 87 en kennisgeving van de grieven, pagina 4): de ernst en de duur van de inbreuk (inbreuk van structurele aard op bepalingen van openbare orde die hoeksteen vormen van de geloofwaardigheid van het beroep van bedrijfsrevisor); de mate van verantwoordelijkheid van de verantwoordelijke natuurlijke of rechtspersoon (Partij geeft aan zijn verantwoordelijkheid te willen nemen, maar betwist tegelijkertijd de inbreuken, waaruit een gebrek aan schuldinzicht zou blijken); de financiële draagkracht (Partij zou een beperkte financiële draagkracht hebben, maar zou geen enkel bewijs aanleveren); de omvang van de winst die zou zijn behaald (Partij zou een onrechtmatig voordeel hebben verkregen van EUR 38.748,99); het vermogensnadeel voor derden dat is veroorzaakt door de inbreuk (derden zouden zijn benadeeld als gevolg van de onregelmatig opgestelde revisorale verslagen, waarvoor ze ten onrechte zijn gefactureerd); de mate waarin de medewerking aan de FSMA wordt verleend (medewerking werd verleend), eerdere inbreuken (geen), maatregelen die werden genomen ter voorkoming van herhaling (Partij zou reeds maatregelen hebben genomen en zou tevens bereid zijn om de betrokken cliënten aan te schrijven, maar zou geen bewijs bijbrengen voor die stelling).

In de kennisgeving van de grieven wordt er bovendien op gewezen dat de sanctie een afschrikwekkende werking moet hebben om te voorkomen dat in de toekomst soortgelijke inbreuken worden gepleegd, ook ten aanzien van andere bedrijfsrevisoren. Daarin wordt ook gewezen op de vertrouwensfunctie van de bedrijfsrevisor en het daaruit voortvloeiende strenge verwachtingspatroon.

212. Partij is van oordeel, voor het geval de sanctiecommissie enige inbreuk in haar hoofde zou weerhouden, dat de gevorderde sanctie veel te zwaar is. Zij roept hiertoe volgende motieven in (memorie van antwoord randnummer 162-169):

het feit dat het om een heel klein kantoor zou gaan; het feit dat er geen antecedenten zijn; het feit dat de omvang van de winst die zou zijn behaald, lager zou zijn (gelet op de doorgestorte BTW die het College niet in rekening heeft genomen, met name EUR 32.023,96 i.p.v. EUR 38.748,99 indien voor alle cliëntendossiers inbreuken zouden worden weerhouden); het feit dat Partij verschillende beleidslijnen heeft aangepast in het licht van de onafhankelijkheidseisen.

Bovendien moet volgens Partij rekening worden gehouden met de volgende elementen uit artikel 72 van de wet van 2 augustus 2002: de ernst en duur van de inbreuk (het financieel voordeel voor Partij is beperkt en het gaat om sporadische overlappingsen over een periode van jaren); de mate van verantwoordelijkheid van Partij (in de mate dat inbreuken zouden worden vastgesteld, zal Partij daar zijn verantwoordelijkheid in nemen); de financiële draagkracht (beperkt, aangezien het om een klein bedrijfsrevisorenkantoor gaat); de omvang van de winst die zou zijn behaald (waarbij Partij verwijst naar de becijfering); het vermogensnadeel voor derden (geen); de mate van medewerking (Partij wenst volledige medewerking te verlenen); eerdere inbreuken (geen, zoals ook het College aangeeft); de maatregelen die worden genomen ter voorkoming van herhaling (reeds genomen, maar bijkomend is Partij bereid om de cliënten daarover aan te schrijven).

Partij haalt ook aan dat het gevorderde bedrag veel hoger is dan het vermeende financieel voordeel, waardoor de geldboete in combinatie met de gevraagde schorsing en publicatie onnoemelijk zwaar zou zijn. Partij wijst er daarbij op dat de gevorderde geldboete hoger is dan het jaarlijks beroepsinkomen van Partij, waarbij Partij op medische problemen van een tiental jaar geleden wijst die hebben gemaakt dat Partij een deel van zijn mandaten kosteloos heeft moeten overdragen.

Partij argumenteert dat de gevraagde schorsing in se neerkomt op een sluiting van het Bedrijfsrevisorenkantoor, aangezien Partij een “sole practitioner” is en de geloofwaardigheid van het Bedrijfsrevisorenkantoor staat of valt met zijn autoriteit als bedrijfsrevisor. Partij besluit dat de door het College ingeroepen verzwarende omstandigheden onvoldoende worden geconcretiseerd.

213. De sanctiecommissie legt X een administratieve geldboete van 16.000 euro op.

De sanctiecommissie stelt vast dat er geen betwisting is over het bestaan van volgende voor Partij gunstige elementen of omstandigheden bij het vaststellen van de strafmaat: de door Partij verleende medewerking en de afwezigheid van antecedenten in hoofde van Partij.

De sanctiecommissie treedt Partij bij wat betreft het bestaan van volgende voor Partij gunstige elementen of omstandigheden bij het vaststellen van de strafmaat: de afwezigheid van een vermogensnadeel voor derden. Volgens de sanctiecommissie staat immers niet vast dat de gefactureerde bedragen uit de

vastgestelde inbreuken voortvloeien of dat de cliënten in wiens dossiers er inbreuken op de onafhankelijkheidseisen werden vastgesteld, die bedragen niet verschuldigd zouden zijn geweest indien de vastgestelde inbreuken niet waren gepleegd.

De sanctiecommissie treedt het College bij wat betreft het bestaan van volgende, voor Partij, verzwarende elementen of omstandigheden bij het vaststellen van de strafmaat: de ernst en duur van de inbreuk (wat betreft de ernst staat vast dat de onafhankelijkheidseisen behoren tot de kernwaarden van het beroep van een bedrijfsrevisor, wat betreft de duur staat vast dat de weerhouden inbreuken verspreid zijn over meerdere kalenderjaren); het staat vast dat Partij een financieel voordeel putte uit de inbreuken (ofschoon dat voordeel kleiner is dan het College voorhoudt, aangezien er geen inbreuken werden weerhouden in alle door het College voorgelegde cliëntendossiers en Partij aannemelijk maakt dat de doorgestorte BTW niet in rekening had mogen worden genomen bij de begroting van dat voordeel).

De sanctiecommissie treedt het College bij dat de sanctie een voldoende ontradend effect moet hebben.

Gelet op de ernst van de inbreuk (de onafhankelijkheidseisen vormen immers een onderdeel van de kernwaarden van het beroep van bedrijfsrevisor) en het bestaan van een financieel voordeel is een sanctie met louter moreel effect, zoals een waarschuwing of een berisping, niet gepast. De aangewezen sanctie bestaat in het opleggen van een administratieve geldboete waarbij de hoogte van de opgelegde boete wordt bepaald rekening houdend met alle relevante (gunstige en bezwarende), bewezen geachte elementen, hierboven opgesomd.

Op grond van al deze elementen acht de sanctiecommissie een administratieve geldboete van 16.000 euro in hoofde van X, gepast. Deze is lager dan de door het College voorgestelde administratieve geldboete om rekening te houden met het feit dat niet alle door het College aangevoerde inbreuken bewezen werden geacht en bovendien slechts in een beperkter aantal dossiers bewezen werden geacht en dat er geen sprake is van vermogensnadeel voor derden.

Op grond van diezelfde elementen acht de sanctiecommissie het niet gepast om een tijdelijk beroepsverbod op te leggen van zes maanden om iedere beroepsmatige dienstverlening te verrichten.

VII. Bekendmaking

214. Overeenkomstig artikel 72, § 3, vierde lid, van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten worden de beslissingen van de sanctiecommissie in beginsel nominatief bekendgemaakt op de website van de FSMA. De sanctiecommissie kan deze bekendmaking uitstellen of tot de anonieme bekendmaking overgaan indien de nominatieve bekendmaking een onevenredig nadeel dreigt te berokkenen aan de betrokken personen of een lopend onderzoek of de stabiliteit van het

financieel systeem of de financiële markten in gevaar zou brengen. Zij kan tevens beslissen tot niet-bekendmaking indien uitstel van bekendmaking of anonieme bekendmaking als onvoldoende worden beschouwd om te waarborgen dat de stabiliteit van het financieel systeem of de financiële markten niet in gevaar wordt gebracht, of om de evenredigheid te waarborgen van de bekendmaking in geval van een beslissing die wordt geacht van geringere betekenis te zijn.

215. Het College vraagt de nominatieve bekendmaking van de beslissing zoals deze in regel wordt voorzien door artikel 72, § 3, vierde lid, van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten. Het is van oordeel dat Partij geen elementen aanbrengt die de bekendmaking onevenredig zouden maken.

Ter verantwoording van de voorgestelde duur van de nominatieve bekendmaking (vijf jaar) wordt verwezen naar de minimale periode van bekendmaking vervat in het zesde lid van dezelfde paragraaf van voornoemd wetsartikel en naar een aantal algemene overwegingen betreffende het belang van een nominatieve bekendmaking. Zo is het College onder meer van oordeel dat de nominatieve bekendmaking doorslaggevend is voor de educatieve functie van de administratieve sanctie, van belang is om het publiek te waarschuwen, bijdraagt tot de preventieve werking van de administratieve sanctie/resulteert in een grotere regelnaleving, alsook bijdraagt tot het vertrouwen dat overtreders daadwerkelijk worden gesanctioneerd.

216. Partij verzoekt in hoofddorde om de beslissing niet bekend te maken. Zij is van oordeel dat het gaat om een beslissing van geringere betekenis voor wat betreft de maatschappelijke relevantie. Partij haalt aan dat een publicatie de naam en toekomst van het kantoor ontegensprekelijk zouden besmeuren, wat concrete gevolgen zou hebben voor de (familiale) opvolging die in normale omstandigheden verzekerd zou zijn, maar waarvan de toekomst in geval van publicatie onzeker wordt. In ondergeschikte orde verzoekt Partij om een anonieme bekendmaking, om dezelfde redenen.

217. De sanctiecommissie ziet geen reden om haar beslissing met betrekking tot de hierboven vastgestelde inbreuken en de daarvoor gepaste sanctie niet op de normale wijze bekend te maken en aldus tot diens ontradend effect bij te dragen.

Er is geen sprake van een gevaar voor een lopend onderzoek of voor de stabiliteit van het financieel systeem of de financiële markten.

De nominatieve bekendmaking is evenmin van aard onevenredig nadeel te veroorzaken. De eventuele nadelige impact op het professionele leven van de X indien bekend wordt gemaakt dat hij, in zijn hoedanigheid van bedrijfsrevisor, inbreuken heeft gepleegd op de verplichtingen inzake onafhankelijkheid, aanvaarding van opdrachten en de kernwaarden van het beroep, is een normaal gevolg van de wettelijke, in regel voorziene bekendmaking, en niet

disproportioneel in het licht van de begane inbreuken waarvan hij de gevolgen moet dragen.

De beslissing kan niet worden geacht van geringe betekenis te zijn, gelet op het belang van de onafhankelijkheidseisen als een van de kernwaarden van het beroep van bedrijfsrevisor. Die onafhankelijkheidseisen zijn erop gericht om het vertrouwen van het publiek te waarborgen, de geloofwaardigheid van het beroep te versterken en het algemeen belang te beschermen. Het belang van de geschonden bepalingen verantwoordt, rekening houdend met de reeds opgelegde sanctie, een nominatieve bekendmaking van de beslissing teneinde (zoals reeds aangegeven) bij te dragen tot diens ontradend effect.

De nominatieve bekendmaking kan echter beperkt blijven tot 1 jaar teneinde de evenredigheid van de bekendmaking te verzekeren. Ook de namen en gegevens die derden betreffen, dienen te worden weggelaten om hun anonimiteit te vrijwaren en hun legitieme belangen niet te schaden.

Beslissing

218. De sanctiecommissie,
samengesteld uit de personen die deze beslissing ondertekenen,
beslist om deze redenen, na deliberatie,

- 1° vast te stellen dat X een inbreuk heeft gepleegd op artikelen 12, § 1, 13 § 1, lid 2 en 29 § 1 WTB en artikel 6 KB 1994;
- 2° vast te stellen dat niet bewezen is dat X een inbreuk pleegde op artikel 13, § 1, lid 3, artikel 15 WTB; artikel 3:62 (§§ 1, 2, 4 en 5) WVV; artikel 3:63 §1-2 WVV, artikel 133, §1, §2, §5 W.Venn; artikelen 7, 8, 12 en 14 KB 1994 en Paragraaf 1.5.2 lid 2 van de Normen inzake de controle bij het voorstel tot ontbinding van vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid;
- 3° met toepassing van artikel 59, § 1, WTB, en van artikel 72, § 3, eerste lid van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten, aan X een administratieve geldboete van 16.000 euro op te leggen;
- 4° met toepassing van artikel 72, § 3, vierde en zesde lid van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten, de beslissing nominatief bekend te maken op de website van de FSMA, met weglating van de namen en gegevens van in deze beslissing vermelde derden teneinde hun anonimiteit te vrijwaren en hun legitieme belangen niet te schaden; met dien verstande dat na verloop van 1 jaar de bekendmaking anoniem zal zijn.

Brussel, 28 maart 2024

Michel ROZIE

Kristof STOUTHUYSEN

Erwin FRANCIS