

BESLISSING D.D. 15 SEPTEMBER 2023 TEN AANZIEN VAN X

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

I. Procedure

1. Aan de basis van onderhavige procedure lastens X (hierna ook “de partij” of “partij”) ligt een klacht die op 18 oktober 2018 werd neergelegd bij het college van toezicht op de bedrijfsrevisoren (stuk 6, inventaris van het comité van het college van toezicht op de bedrijfsrevisoren, hierna ook “het College”) en, met toepassing van artikel 53, § 2, van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren (hierna: “WTB”), werd onderzocht. De secretaris-generaal gaf partij op 24 oktober 2018 per brief kennis van deze klacht (stuk 7, inventaris College).
2. De secretaris-generaal stuurde op 13 oktober 2022 haar voorlopig onderzoeksverslag van dezelfde datum, dat het relaas der feiten en de voorlopige vaststellingen met betrekking tot het onderzoek naar mogelijke inbreuken op artikel 13, § 1, van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor (hierna, "Wet van 1953"), artikel 313, § 1, eerste en tweede lid, van het Wetboek van vennootschappen (hierna ook “W. Venn.”), artikelen 2 en 3 van het koninklijk besluit van 10 januari 1994 betreffende de plichten van de bedrijfsrevisoren (hierna "KB Deontologie") en artikelen 1.2.3, 2.2.4 en 2.2.6 van de Normen van 1 april 2002 inzake controle van inbreng in natura en quasi-inbreng van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (hierna "Normen inbreng 2002") bevat, overeenkomstig artikel 56, § 1/2, WTB, naar de partij (stukken 18 en 19, inventaris College).
3. Op 16 februari 2023 stelde 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 (inclusief de gevorderde sanctie) 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 20 februari 2023 heeft de voorzitter van de sanctiecommissie met een aangetekend schrijven partij uitgenodigd om een kopie van de dossierstukken te verkrijgen. Op 23 februari 2023 heeft de voorzitter van de sanctiecommissie partij met een aangetekend schrijven kennisgegeven van de samenstelling van de zetel, van de procedurekalender en van de datum van de hoorzitting. Op 23 maart 2023 heeft de voorzitter van de sanctiecommissie partij met een aangetekend schrijven herinnerd aan de twee voormelde brieven. Op 13 april 2023 bezorgde het secretariaat van de sanctiecommissie een kopie van de dossierstukken aan partij. Met een aangetekend schrijven van 19 april 2023 heeft de voorzitter partij kennisgegeven van de inwilliging van haar verzoek van 14 april 2023 tot kort uitstel van de termijnen voor het neerleggen van de schriftelijke bemerkingen van partij, alsook van de overeenkomstig aangepaste datum voor het neerleggen van de schriftelijke memorie van het College.
5. Schriftelijke bemerkingen, alsook vijf stukken, werden neergelegd door partij op 10 mei 2023. Het College legde een schriftelijke memorie neer op 1 juni 2023. Partij legde op 16 juni 2023 een memorie van antwoord neer, alsook vier bijkomende stukken. Partij werd tijdens de hoorzitting van 28 juni 2023 door de sanctiecommissie gehoord. De secretaris-generaal verwees naar het feitenrelaas, zoals vervat in haar definitief onderzoeksverslag. Daarna lichtte de ondervoorzitter van het College en de door het College aangestelde advocaat de grieven van het College toe, met inbegrip van zijn standpunt met betrekking tot de gevorderde sanctie. Vervolgens lichtte partij haar verweer toe.

II. Toepasselijke regelgeving

6. **Artikel 313, § 1, van het Wetboek van Vennootschappen**, zoals van toepassing op het ogenblik van de feiten (december 2013 – maart 2014), bepaalt:

“Indien een kapitaalverhoging een inbreng in natura omvat, maakt een commissaris, of voor de vennootschappen waar er geen is, een bedrijfsrevisor, aangewezen door het bestuursorgaan, een verslag op.

Dat verslag heeft inzonderheid betrekking op de beschrijving van elke inbreng in natura en de toegepaste waarderingmethoden. Het verslag moet aangeven of het resultaat van deze methode, ten minste overeenkomt met het aantal en de nominale of fractiewaarde van de tegen de inbreng uit te geven aandelen en, in voorkomend geval, met de uitgiftepremie van de tegen de inbreng uit te geven aandelen. Het verslag vermeldt welke werkelijke vergoeding als tegenprestatie voor de inbreng wordt verstrekt.

Bij dit verslag, wordt een bijzonder verslag gevoegd, waarin het bestuursorgaan uiteenzet waarom zowel de inbreng als de voorgestelde kapitaalverhoging van belang zijn voor de vennootschap en eventueel ook waarom afgeweken wordt van de conclusie van het bijgevoegde verslag.

Het verslag van de bedrijfsrevisor en het bijzondere verslag van het bestuursorgaan worden neergelegd op de griffie van de rechtbank van koophandel overeenkomstig artikel 75. Deze verslagen worden vermeld in de

agenda van de algemene vergadering die over de kapitaalverhoging moet beslissen. Een afschrift van de verslagen wordt verzonden overeenkomstig artikel 269.

Het ontbreken van de verslagen bedoeld in dit artikel heeft de nietigheid van de beslissing van de algemene vergadering tot gevolg."

7. **Artikelen 1.2.3, eerste lid, 2.2.4 en 2.2.6 van de Normen inbreng 2002** (i.e. van de, op het ogenblik van de feiten, toepasselijke normen van het IBR inzake controle van inbreng in natura en quasi-inbreng) bepalen:

Artikel 1.2.3, eerste lid

"Indien, zelfs vóór zijn aanstelling, blijkt dat de bedrijfsrevisor niet de noodzakelijke informatie zal verkrijgen om zijn werkzaamheden goed uit te voeren (termijnen, gebrek aan boekhoudkundige organisatie, lokalisatie van het goed, twijfel omtrent de eigendom van het goed, ...), dan zal hij van de opdracht afzien."

Artikel 2.2.4

"In de drie voorgaande gevallen [waaronder een inbreng in natura], zal de bedrijfsrevisor speciale aandacht besteden aan het verslag dat de oprichters of het bestuursorgaan van de vennootschap moeten opstellen, en waarin de oprichters of het bestuursorgaan zijn overgegaan tot de waardering van de in te brengen of over te dragen bestanddelen. Rekening houdend met het feit dat, in voorkomend geval, in dit verslag dient uiteengezet te worden waarom wordt afgeweken van de conclusies van de bedrijfsrevisor, kan men besluiten dat dit bijzonder verslag niet altijd definitief is vóór het controleverslag is overgemaakt. Dit belet de bedrijfsrevisor echter niet om de overhandiging van de ontwerpverslagen te vragen, in zoverre hierin noodzakelijkerwijs aanwijzingen over de beschrijving van de inbrengen in natura of quasi-inbrengen, alsook over hun waardering opgenomen zijn.

Indien het schriftelijk ontwerpverslag van de oprichters of het bestuursorgaan niet aan de bedrijfsrevisor ter beschikking wordt gesteld, alvorens hij zijn opdracht aanvangt, dan zal hij desalniettemin trachten de nodige informatie te verzamelen, ondermeer het ontwerp van de statuten of van de wijziging van de statuten, of het ontwerp van de overeenkomst tot overdracht. Hij zal zijn controleverslag echter niet beëindigen zolang hij het ontwerpverslag van de oprichters of het bestuursorgaan niet heeft ontvangen."

Artikel 2.2.6

"De bedrijfsrevisor moet het algemeen kader van de verrichting nagaan, en zijn onderzoek moet rekening houden met de wijze waarop de belangen van de partijen en van derden werden behandeld. Hij zal evenwel geen uitspraak doen over de rechtmatigheid en billijkheid van de verrichting ("no fairness opinion")."

8. **Artikel 14, § 1 en § 3, Wet van 1953**, zoals van toepassing op het ogenblik van de feiten (december 2013 – maart 2014), bepaalt:

“Artikel 14

§ 1. Bij het vervullen van de hem toevertrouwde revisorale opdrachten handelt de bedrijfsrevisor in volledige onafhankelijkheid van de betrokken personen.

(...)

§ 3. De bedrijfsrevisor moet:

1° vooraleer een opdracht te aanvaarden, beschikken over de bekwaamheid, medewerking en tijd vereist om deze opdracht goed uit te voeren;

2° zich met de nodige zorg en in volledige onafhankelijkheid kwijten van de zijn toevertrouwde revisorale opdrachten;

3° geen opdrachten aanvaarden onder voorwaarden die een objectieve uitvoering daarvan in het gedrang zouden kunnen brengen;

4° geen werkzaamheden uitoefenen die onverenigbaar zijn met de onafhankelijkheid van zijn taak;

5° alle aanzienlijke bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid en de veiligheidsmaatregelen die zijn genomen om deze bedreigingen in te perken, onderbouwen in zijn werkdocumenten.”

9. **Artikel 13, § 1, Wet van 1953**, zoals van toepassing op het ogenblik van de feiten (december 2013 – maart 2014), bepaalt:

“Het is de bedrijfsrevisor niet toegelaten werkzaamheden uit te oefenen of daden te stellen die onverenigbaar zijn met de waardigheid of de onafhankelijkheid van zijn functie.”

10. **Artikelen 2 en 3 van het KB Deontologie**, zoals van toepassing op het ogenblik van de feiten (december 2013 – maart 2014), bepalen:

Artikel 2

“De bedrijfsrevisor moet de wettelijke en reglementaire bepalingen naleven, evenals de gebruikelijke controlenormen van het Instituut. Naargelang de omstandigheden zal hij ook rekening houden met de aanbevelingen, uitgevaardigd door de Raad van het Instituut.”

Artikel 3

“De bedrijfsrevisor moet iedere handeling of houding vermijden die in strijd zou zijn, hetzij met de waardigheid, de rechtschapenheid of de kiesheid, hetzij met het respect dat hij aan zijn confraters verschuldigd is, hetzij met de onafhankelijkheid die de vrije beroepen kenmerkt.”

11. **Artikel 73, § 1, Wet van 1953**, zoals van toepassing op het ogenblik van de feiten (december 2013 – maart 2014), bepaalt:

“§ 1. De tuchtsancties die kunnen worden opgelegd zijn:

- a) de waarschuwing;
- b) de berisping;
- c) het verbod om bepaalde opdrachten te aanvaarden of verder te zetten;
- d) de schorsing voor ten hoogste één jaar voorzien, in voorkomend geval, voor een schorsing van ten minste één maand, van de bekendmaking van de schorsing op de website van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren gedurende de duur van deze schorsing;
- e) de schrapping.”

Omwille van het beginsel van de niet-retroactiviteit van de strengere strafwet waarvan de toepassing voortvloeit uit het strafrechtelijke karakter van de sancties die de sanctiecommissie oplegt, en gelet op de tijdsperiode van de feiten die plaatsvonden tussen december 2013 en maart 2014 (*infra*, IV), is de sanctiecommissie van oordeel dat bovenvermelde regelgeving dient te worden toegepast en niet de thans geldende wetgeving (artikel 59, § 1, WTB) die, overeenkomstig de door de WTB beoogde omzetting van richtlijn 2014/56/EU, expliciet voorziet in de mogelijkheid om strengere sancties op te leggen, waaronder daadwerkelijk afschrikwekkende geldboeten.

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

12. Het College sluit zich in zijn kennisgeving van de grieven aan bij de vaststellingen van de secretaris-generaal in haar definitief onderzoeksverslag van 9 januari 2023 ten aanzien van partij (inbreuk op artikel 313, § 1, eerste en tweede lid, W. Venn, op artikelen 1.2.3, eerste lid, 2.2.4 en 2.2.6 Normen inbreng 2002, op artikelen 13, § 1, en 14, § 1, en § 3, Wet van 1953, en op artikelen 2 en 3 KB Deontologie).

Het onderzoeksverslag concludeert vooreerst dat partij artikel 313, § 1, eerste en tweede lid, W. Venn. schendt (definitief onderzoeksverslag, randnummer 13). Partij schendt volgens het onderzoeksverslag artikel 313, § 1, eerste en tweede lid, W. Venn door het verslag over de inbreng in natura op te maken (i) zonder officieel te zijn aangesteld door het bestuursorgaan van de vennootschap en (ii) zonder bijzonder verslag van het bestuursorgaan, minstens zonder eerst het door partij opgestelde ontwerpverslag (van het bestuursorgaan) te laten goedkeuren door het bestuursorgaan.

Het concludeert vervolgens dat partij de drie voornoemde artikelen van de Normen inbreng 2002 schendt. Artikel 1.2.3, eerste lid, van de Normen inbreng 2002 door niet van de opdracht af te zien wanneer zij geen antwoord krijgt op haar vraag om de noodzakelijke gegevens aan te vullen, in het bijzonder gelet op de context waarin de te controleren verrichting voor eind december 2013 moest plaatsvinden om een fiscaal voordeel te halen. Artikel 2.2.4 van dezelfde normen door haar controleverslag te beëindigen zonder het (ontwerp)verslag van het bestuursorgaan ontvangen te hebben of toch minstens zonder een grondig onderzoek van de feiten en zonder het door partij opgestelde ontwerp

van bestuursverslag te laten goedkeuren door het bestuursorgaan. Artikel 2.2.6 van dezelfde normen door onvoldoende rekening te houden met de belangen van de cliënt door een gebrek aan controle en verificatie bij de cliënt, en van de Belgische Staat (fiscus) door medewerking te verlenen aan het opstellen van documenten met een datum in het verleden.

Het concludeert daarna dat partij een inbreuk pleegde op artikel 14, § 1, en § 3, van de Wet van 1953 door zelf bestuursdocumenten op te stellen die essentieel zijn voor het uitvoeren van haar controle, waardoor zij niet meer onafhankelijk is. Het betreft volgende drie documenten: een ontwerp van het bijzonder verslag van de buitengewone algemene vergadering van aandeelhouders om te besluiten tot de uitkering van een tussentijds dividend, met datum 28 december 2013; een ontwerp van de notulen van deze vergadering; het ontwerp van bijzonder verslag van de zaakvoerders aangaande de kapitaalverhoging door inbreng in natura, met datum 20 maart 2014.

Het besluit tot slot dat partij een inbreuk pleegde op artikel 13, § 1, van de Wet van 1953 en op artikelen 2 en 3 van het KB Deontologie, met name op de kernwaarden (waardigheid, rechtschapenheid en kiesheid) van het beroep, door het opstellen van documenten met uitdrukkelijke opname van een datum die in het verleden (28 december 2013) lag en die door geen enkel element wordt ondersteund, met het oogmerk om cliënt toe te laten deze documenten te gebruiken om te genieten van een fiscale gunstmaatregel.

13. Het College stelt voor om partij een tijdelijk verbod van zes maanden om iedere beroepsmatige dienstverlening te verrichten, op te leggen, rekening houdend met de aard van de ten laste gelegde feiten, de betrokken bedrijfsrevisor, de omstandigheden waarin de feiten zijn gepleegd, de goede werking van het bedrijfsrevisoraat en van de bedrijfsrevisoren in het algemeen, het algemeen belang en de weerslag van de inbreuk en de bestraffing op het gedrag of de werking van andere bedrijfsrevisoren (kennisgeving van de grieven, pagina 1 - 2). Het College wijst op de financiële vertrouwensfunctie van de bedrijfsrevisor en het daaruit voortvloeiende strenge verwachtingspatroon. Het houdt rekening met het blanco sanctieverleden van partij over de laatste vijf jaar en met de eventuele negatieve gevolgen die kunnen voortvloeien uit het opleggen van een sanctie. Het houdt tevens rekening met volgende verzwarende omstandigheden: ernstige normvervaging en ernstige onzorgvuldigheden in de door partij uitgevoerde dienstverlening. Het wijst er tot slot op dat de sanctie zwaar genoeg moet zijn om een afschrikwekkende werking te hebben.

Het stelt tevens voor om de beslissing nominatief bekend te maken gedurende vijf jaar. 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 en wijst het erop dat geen van de drie, in het vijfde lid van dezelfde paragraaf van voornoemd wetsartikel, strikt omschreven uitzonderingen op deze algemene regel van toepassing zijn (kennisgeving van de grieven, pagina 4-5). 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.

IV. Feiten

14. X is sinds ... ingeschreven in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren, met Nederlands als gekozen taalgroep. Hij voert zijn activiteiten uit binnen het bedrijfsrevisorenkantoor A. Dit bedrijfsrevisorenkantoor is sinds ... ingeschreven in het openbaar register van de bedrijfsrevisoren.
15. Op 12 december 2013 (stuk 5, p. 3, en stuk 8, inclusief bijlage 1: uittreksel agenda partij, inventaris College) of op 13 december 2013 (schriftelijke bemerkingen partij, randnummer 4) vond er een vergadering plaats tussen partij en de boekhouder (een gekende relatie van partij) van een bouwbedrijf.

Reden van deze vergadering was dat voornoemde cliënt van de boekhouder, een besloten vennootschap, gebruik wenste te maken van een overgangsmaatregel in het kader van een wettelijke verhoging van het tarief van de roerende voorheffing, die op basis van de overeenstemmende beschrijving ervan in het definitief onderzoeksverslag en de schriftelijke bemerkingen van partij kan worden samengevat als volgt in deze alinea. De beoogde overgangsmaatregel in kwestie bestond erin dat een dividenduitkering nog kon genieten van het tarief van 10% (in plaats van het nieuwe tarief van 25%) roerende voorheffing indien aan bepaalde voorwaarden was voldaan waaronder de aanwending van de netto uitgekeerde bedragen voor een kapitaalverhoging en de voltrekking van de verrichting ten laatste op 31 december 2013, met dien verstande dat de formalisering van de kapitaalverhoging door het verlijden van een authentieke akte uiterlijk op 31 maart 2014 moest zijn voltrokken. Om het fiscaal voordeel te kunnen genieten moest, met andere woorden, de dividenduitkering uiterlijk op 31 december 2013 zijn voltrokken en de kapitaalverhoging bij authentieke akte op 31 maart 2014. De kapitaalverhoging kon geschieden hetzij door een inbreng in geld, hetzij door een inbreng in natura (een inbreng van het vorderingsrecht op het dividend). In geval van een kapitaalverhoging door een inbreng in natura dient een verslag te worden opgesteld door de commissaris of, bij gebreke daaraan (zoals in het geval van voornoemd bouwbedrijf), van een daartoe aangestelde bedrijfsrevisor.

Na deze vergadering stuurde partij per e-mail van 13 december 2013 modeldocumenten naar de boekhouder (stuk 4, p. 3, inventaris College en

schriftelijke bemerkingen partij, randnummer 4, laatste alinea). Deze e-mail met de modeldocumenten is ook opgenomen als bijlage 1 bij stuk 1, inventaris College. De modeldocumenten werden tevens door partij als stuk 3 gevoegd bij haar schriftelijke bemerkingen.

Deze documenten werden niet ingevuld door de boekhouder en ondertekend aan partij terugbezorgd.

In maart 2014 werd partij vervolgens gecontacteerd door de notaris belast met het authentiek verlijden van de kapitaalverhoging die meedeelt nog te wachten op het verslag van partij over de inbreng in natura (stuk 5, p 3, inventaris College) of door de boekhouder van het bouwbedrijf (schriftelijke bemerkingen partij, randnummer 5). De boekhouder zou partij mondeling hebben bevestigd dat op 28 december 2013 er effectief een algemene vergadering van het bouwbedrijf had plaatsgevonden waarop was beslist tot een dividenduitkering (stuk 5 inventaris College, p. 3).

Het verslag van partij over de kapitaalverhoging bij het bouwbedrijf door inbreng van een schuldvordering dateert van 15 maart 2014 (stuk 1 inventaris College, p. 28).

Op 19 maart 2014 verstuurde partij een e-mail naar de boekhouder van het bouwbedrijf met volgende bijlagen als PDF-bestanden (stuk 5, inventaris College, p. 30 – 42): een ontwerp opdrachtbrief gedateerd op 21 februari 2014; een ontwerpbrief gedateerd op 28 december 2013 te ondertekenen door de aandeelhouder van het bouwbedrijf waarin deze met name bevestigt zijn vordering uit hoofde van de dividenduitkering te zullen inbrengen bij de geplande kapitaalverhoging van de uitkerende vennootschap in het kader van voormelde overgangsmaatregel aan verlaagd tarief roerende voorheffing; een ontwerp van bijzonder verslag van de zaakvoerder, door hem te ondertekenen, aan de buitengewone algemene vergadering van aandeelhouders om te besluiten tot kapitaalverhoging door inbreng in natura gedateerd op 20 maart 2014; een vragenlijst betreffende de uiteindelijke begunstigde in vennootschappen; een ontwerpbrief gericht aan partij, te ondertekenen door de zaakvoerder van het bouwbedrijf, gedateerd op 21 maart 2014, waarin met name wordt verklaard dat er geen lopende fiscale controles zijn; een ontwerp van bijzonder verslag van de zaakvoerder van het bouwbedrijf aan de buitengewone algemene vergadering van aandeelhouders om te besluiten tot uitkering van een tussentijds dividend, te ondertekenen door de zaakvoerder en gedateerd op 28 december 2013; de ontwerpnotulen van de buitengewone algemene vergadering van aandeelhouders om te besluiten tot uitkering van een dividend, samen met een aanwezigheidslijst, gedateerd op 28 december 2013 en te ondertekenen door de zaakvoerder van het bouwbedrijf. Het betreft wezenlijk de, door partij, ingevulde ontwerpdocumenten die op 13 december 2013 als modeldocumenten werden verstuurd naar de boekhouder van het bouwbedrijf.

Op 28 maart 2014 vond de buitengewone algemene vergadering voor de notaris plaats waarop werd beslist tot verhoging van het kapitaal van het bouwbedrijf (stuk 1 inventaris College, p. 38).

16. Bij een controle van de fiscale administratie in 2016 van de kapitaalverhoging door inbreng in natura, klaarblijkelijk naar aanleiding van de late verwerking van de kapitaalverhoging van 28 maart 2014 in de boekhouding en jaarrekening van het bouwbedrijf, kwam deze tot de conclusie dat de datum van de buitengewone algemene vergadering van 28 december 2013 niet overeenstemt met de werkelijkheid en dat de documenten geantidateerd werden om te kunnen genieten van het voordelig overgangstarief op de uitkering van dividenden (stuk 1 inventaris College, p. 88 (bijlage 8 kennisgeving van beslissing tot taxatie d.d. 22/12/2016)). De fiscale administratie vorderde dan ook van het bouwbedrijf de betaling van de roerende voorheffing op de dividenduitkering aan het tarief van 25% en paste een belastingverhoging van 200% toe omwille van de opzettelijke antidatering van documenten. (De betwisting van deze aanslag door het bouwbedrijf werd beslecht door een akkoordvonnis van 25 april 2019 waarbij de belastingverhoging van 200% werd teruggebracht tot 80% (stuk 10 inventaris College)).

In het kader van de betwisting van deze gewijzigde belastingheffing kwam aan het licht dat de handtekening van de zaakvoerder en aandeelhouder van het bouwbedrijf op de documenten die door partij op 19 maart 2014 per e-mail werden bezorgd aan de boekhouder van het bouwbedrijf werd vervalst, vermoedelijk door een medewerker van de boekhouder van het bouwbedrijf. (Daarnaast is er een versie van dezelfde documenten die wel degelijk werden ondertekend door de zaakvoerder en aandeelhouder van het bouwbedrijf en werden aangehecht aan de ter griffie van de toenmalige rechtbank van koophandel neergelegde authentieke akte met betrekking tot de kapitaalverhoging.)

Het bouwbedrijf diende hierop op 16 oktober 2018 een strafklacht met burgerlijke partijstelling in tegen onder meer partij en de boekhouder van het bouwbedrijf. In een arrest van 10 maart 2022 oordeelde de kamer van inbeschuldigingstelling bij het hof van beroep te Brussel dat het onderzoek geen elementen opleverde waaruit blijkt dat partij of het bedrijfsrevisorenkantoor waarin zij haar activiteit uitoefent, zich schuldig zou hebben gemaakt aan het opstellen van valse akten. De kernoverwegingen van dit arrest luiden als volgt:

“Het onderzoek heeft immers geen elementen opgeleverd waaruit kan worden afgeleid dat één van de drie in de tenlastelegging A geïdentificeerde documenten door (toedoen van) de in verdenking gestelden valselijk werden geantidateerd.

De verklaringen van de in verdenking gestelden dat zij de documenten hebben opgesteld op grond van de informatie die hen werd verstrekt door de burgerlijke partij en door de accountants, werd niet weerlegd door de elementen van het onderzoek.

Het feit dat de bedrijfsrevisoren, onder druk van de overige partijen en de instrumenterende notaris documenten hebben opgesteld en ter ondertekening hebben voorgelegd aan de zaakvoerder, op basis van hetgeen hen door de betrokkenen werd verzekerd, betekent niet dat zij zich schuldig zouden hebben gemaakt aan het opstellen van valse akten, zelfs niet wanneer zij twijfels zouden hebben gehad over de juistheid of betrouwbaarheid van de hen verstrekte gegevens. Het voorleggen ter ondertekening betekent, doorgaans en zoals te dezen, dat men aan de bestemming vraagt hetgeen vermeld staat te bevestigen.” (stuk 15 inventaris College, p. 5).

V. Beoordeling door de sanctiecommissie

V.1. Wat betreft de grief inzake de aangevoerde schending van artikel 313, § 1, eerste en tweede lid, van het Wetboek van Vennootschappen

17. De sanctiecommissie dient vooreerst te oordelen of partij een inbreuk heeft gepleegd op artikel 313, § 1, eerste en tweede lid, van het Wetboek van Vennootschappen, zoals van toepassing op het ogenblik van de feiten.
18. Het College voert aan dat partij artikel 313, § 1, eerste en tweede lid, van het Wetboek van Vennootschappen heeft geschonden.

Het eerste lid van voornoemd artikel zou zijn geschonden doordat partij haar verslag over de inbreng in natura heeft opgesteld zonder daartoe aangewezen te zijn door het bestuursorgaan van de vennootschap die haar kapitaal verhoogt. Het onderzoeksverslag, waarbij het College zich aansluit, wijst er in dit verband op dat er slechts een mondeling contact was met de boekhouder van de onderneming in december 2013 en dat de opdrachtdocumenten met datum 21 februari 2014 door partij op 19 maart 2014 werden verstuurd naar de boekhouder, terwijl het revisoraal verslag is gedateerd op 15 maart 2014 (definitief onderzoeksverslag, p. 10, randnummer 13). Het College benadrukt in zijn memorie nog dat partij zelf aangeeft verbaasd geweest te zijn dat zij in maart 2014 alsnog werd gevraagd om haar verslag in te dienen, nu zij niets meer had gehoord van de opdrachtgever of diens boekhouder sinds december 2013 en wijst erop dat zulks onverzoenbaar is met de bewering alsof op 13 december 2013 de aanvaardingsprocedure plaatsvond (schriftelijke memorie College, p. 6, randnummer 11).

Als tweede lid van voornoemd artikel wordt, overeenkomstig de weergave op p. 9 van het definitief onderzoeksverslag en de inhoudelijke argumentatie van het College (schriftelijke memorie van het College, randnummer 12), volgende bepaling in aanmerking genomen: *“Bij dit verslag, wordt een bijzonder verslag gevoegd, waarin het bestuursorgaan uiteenzet waarom zowel de inbreng als de voorgestelde kapitaalverhoging van belang zijn voor de vennootschap en eventueel ook waarom afgeweken wordt van de conclusie van het bijgevoegde verslag.”* Getoetst aan de publicatie van het Wetboek van vennootschappen in het Belgisch Staatsblad van 6 augustus 1999 betreft het de derde alinea of het derde lid van de eerste paragraaf van artikel 313 W. Venn. Dit lid zou zijn

geschonden doordat partij zelf het ontwerp van bijzonder bestuursverslag, gedateerd op 20 maart 2014, heeft opgemaakt en haar verslag met betrekking tot de inbreng in natura heeft afgetekend zonder minstens eerst voormeld ontwerp van bestuursverslag te laten goedkeuren door het bestuursorgaan (definitief onderzoeksverslag, p. 10, randnummer 13 en schriftelijke memorie College, randnummer 12).

19. Partij betwist vooreerst met klem de beweerde inbreuk op artikel 313, § 1, eerste lid, W. Venn. (schriftelijke bemerkingen partij, randnummer 7). Zij voert aan dat de acceptatieprocedure plaatsvond op 13 december 2013, conform de "handleiding interne procedure" zoals in voege ten tijde van de feiten, door een derde zaakaanbrenger die een gekende relatie was (de boekhouder van het bouwbedrijf). Op deze vergadering in december verkreeg partij alle data die zij nodig had om haar controleverslag over de inbreng in natura op te kunnen stellen. Het verslag van 15 maart 2014 zou slechts het formaliseren betreffen van de controlewerkzaamheden die in december 2013 werden uitgevoerd (schriftelijke memorie van antwoord partij, randnummer 6). Zij wijst er bovendien op dat voor dergelijke, eenmalige opdrachten met een KMO de accountant en niet de cliënt het aanspreekpunt is van de bedrijfsrevisor (schriftelijke memorie van antwoord partij, randnummer 9). De accountant bezit immers de nodige technische kennis en informatie die de cliënt ontbeert. Hij is bovendien de vertrouwenspersoon van de cliënt die hem kan bijstaan bij het beoordelen van de opportuniteit van de transactie.

Partij betwist verder dat zij zelf het bestuursverslag zou hebben opgesteld. Zij zou slechts een sjabloon hebben aangemaakt voor verder gevolg (schriftelijke bemerkingen partij, randnummer 8).

In haar memorie van antwoord beklemtoont partij tot slot de relevantie van het voormelde procedurehandboek 2013-2014 (schriftelijke memorie van antwoord partij, randnummer 1).

20. De sanctiecommissie is, op grond van de hieronder uiteengezette motieven, van oordeel dat partij een inbreuk heeft gepleegd op artikel 313, § 1, eerste lid, W. Venn. (zoals van toepassing ten tijde van de feiten), doch niet op het derde lid van hetzelfde artikel.

20.1.

Gegeven de omstandigheden, in het bijzonder een eerste vergadering in december 2013 met de boekhouder van de opdrachtgever waarin zowel de keuze voor een inbreng in geld (zonder dat een tussenkomst van een bedrijfsrevisor is vereist), als de keuze voor een inbreng in natura, worden besproken (schriftelijke bemerkingen partij, randnummer 3 en randnummer 5, eerste alinea) en er dus nog geen sprake kan zijn van een aanstelling of aanwijzing, waarbij tevens een sjabloon met in te vullen documenten (waaronder een door het bestuursorgaan voor akkoord te ondertekenen opdrachtbrief; bijlage of stuk 3 bij de schriftelijke bemerkingen van partij)

wordt overgemaakt, gevolgd door een als verrassend ervaren verzoek tot het overmaken van een revisoraal verslag in maart 2014 (schriftelijke bemerkingen partij, randnummer 5, tweede alinea), kan niet worden aangenomen dat de vergadering met de boekhouder in december 2013 wordt aangemerkt als afdoende om te oordelen dat partij werd aangewezen door het bestuursorgaan van de vennootschap die haar kapitaal beoogde te verhogen door middel van een inbreng in natura (het bouwbedrijf met rechtsvorm van een besloten vennootschap).

Gegeven de hierboven omschreven, bijzondere omstandigheden oordeelt de sanctiecommissie dat partij hiertoe minstens de voor akkoord ondertekende opdrachtbrief had moeten afwachten of anderszins voldoende zekerheid had moeten verkrijgen over haar aanstelling, alvorens haar verslag te ondertekenen. Uit de hierboven omschreven feiten blijkt evenwel dat partij op 19 maart 2014 onder meer een door de zaakvoerder van de opdrachtgever te ondertekenen opdrachtbrief (met datum 21 februari 2014) verstuurde aan de boekhouder van de opdrachtgever (het bouwbedrijf) (*supra*, randnummer 15, zevende alinea, van deze beslissing), terwijl het door partij ondertekende verslag over de inbreng in natura dateert van 15 maart 2014. Partij heeft dus kennelijk niet gewacht op de door het bestuursorgaan van de opdrachtgever voor akkoord ondertekende opdrachtbrief, maar zich, gegeven voormelde bijzondere omstandigheden, ten onrechte louter gebaseerd op de vergadering met de boekhouder van de opdrachtgever in december 2013 en/of op een mondeling contact met deze boekhouder in maart 2014.

Bijgevolg staat de inbreuk op artikel 313, § 1, eerste lid, W. Venn., zoals van toepassing ten tijde van de feiten (zie randnummer 6 van deze beslissing), vast.

De sanctiecommissie treedt het College overigens bij dat hieraan geen afbreuk wordt gedaan door de vaststelling dat partij bij het aanvaarden van de opdracht de acceptatieprocedure in geval van aanbrenge van een cliënt door een derde zaakaanbrenger die een gekende relatie was, zoals beschreven in de, ten tijde van de feiten toepasselijke, "handleiding interne procedure" in toepassing van de IBR norm ter voorkoming van het witwassen van geld (zie bijlage 1 bij de schriftelijke memorie van antwoord van partij), heeft nageleefd. Het is immers niet omdat partij zou kunnen steunen op de klantenonderzoeksmatregelen van de gekende accountant in het kader van de anti-witwasregelgeving, dat uit dergelijke naleving zou kunnen worden afgeleid dat partij zou zijn aangewezen door het bestuursorgaan van de aangebrachte cliënt in de zin van artikel 313, § 1, eerste lid, W. Venn. De sanctiecommissie volgt partij dan ook niet wanneer zij stelt (schriftelijke bemerkingen partij, randnummer 1, voorlaatste alinea) dat het College een fout referentiekader zou volgen. Bijgevolg kan uit deze beweerde fout evenmin enig gevolg worden afgeleid voor de ontvankelijkheid van de door het College ingestelde procedure.

20.2.

Wat betreft de door het College aangevoerde inbreuk op artikel 313, §1, derde lid, W. Venn. (zoals van de toepassing ten tijde van de feiten), is de sanctiecommissie van oordeel dat, gelet op de redactie van deze bepaling, de aangevoerde inbreuk niet kan worden vastgesteld, zelfs indien het bewezen zou worden geacht dat partij zelf het ontwerp van bestuursverslag heeft opgemaakt op een latere datum dan haar finale revisorale verslag. De libellering is, naar het oordeel van de sanctiecommissie, immers niet van aard dat eruit kan worden afgeleid dat de bedrijfsrevisor, die tevens het ontwerp van bestuursverslag opmaakte, zijn verslag met betrekking tot de inbreng in natura pas zou mogen ondertekenen, finaliseren of beëindigen na goedkeuring van voormeld ontwerp van bestuursverslag door het bestuursorgaan. In zoverre het lid expliciet voorziet in de mogelijkheid voor het bijzondere bestuursverslag om af te wijken van de conclusie van het revisoraal verslag, kan dergelijke interpretatie (waarbij het revisoraal verslag moet worden voorafgegaan door (de goedkeuring van) het bijzonder verslag van het bestuursorgaan) niet gevolgd worden.

V.2. Wat betreft de grief inzake de aangevoerde schending van artikelen 1.2.3, eerste lid, 2.2.4 en 2.2.6 van de Normen inbreng 2002

21. De sanctiecommissie dient vervolgens te oordelen of partij een inbreuk heeft gepleegd op artikelen 1.2.3, eerste lid, 2.2.4 en 2.2.6 van de Normen inbreng 2002.
22. Het College voert aan dat partij de drie voornoemde artikelen van de Normen inbreng 2002 schendt. Artikel 1.2.3, eerste lid, van de Normen inbreng 2002 door niet van de opdracht af te zien wanneer zij geen antwoord krijgt op haar vraag om de noodzakelijke gegevens aan te vullen, in het bijzonder gelet op de context waarin de te controleren verrichting voor eind december 2013 moest plaatsvinden om een fiscaal voordeel te halen. Artikel 2.2.4 van dezelfde normen door haar controleverslag te beëindigen zonder het (ontwerp)verslag van het bestuursorgaan ontvangen te hebben of toch minstens zonder een grondig onderzoek van de feiten en zonder het door partij opgestelde ontwerp van bestuursverslag te laten goedkeuren door het bestuursorgaan. Artikel 2.2.6 van dezelfde normen door onvoldoende rekening te houden met de belangen van de cliënt door een gebrek aan controle en verificatie bij de cliënt, en van de Belgische Staat (fiscus) door medewerking te verlenen aan het opstellen van documenten met een datum in het verleden.
23. Partij betwist inbreuken te hebben begaan op voormelde artikelen van de Normen inbreng 2002.

Zij is van oordeel dat zij ervan mocht uitgaan dat de algemene vergadering van 28 december 2013 om te besluiten tot uitkering van een tussentijds dividend wel degelijk plaatsvond zoals “nadien bleek uit de stukken” (schriftelijke bemerkingen partij, randnummer 9).

Derhalve is zij van oordeel dat haar evenmin kan worden verweten geen rekening te hebben gehouden met de belangen van de Belgische Staat of van de cliënt.

Zij benadrukt in december 2013 de nodige controles te hebben uitgevoerd in dit dossier (op grond van de informatie verstrekt door de boekhouder) (schriftelijke memorie van antwoord, randnummer 7).

24. De sanctiecommissie is van oordeel dat partij een inbreuk heeft gepleegd op artikelen 1.2.3, eerste lid, 2.2.4 en 2.2.6 van de Normen inbreng 2002.

Zij treedt het College bij dat, gelet op de bijzondere omstandigheden (geen reactie na het verzenden van het sjabloon met in te vullen documenten op 13 december 2013 naar de boekhouder van cliënt, een als verrassend ervaren verzoek om alsnog dringend het revisorale verslag over te maken in maart 2014, het doorsturen op 19 maart 2014 van door partij ingevulde documenten (ontwerpen) met datum in het verleden, en het ondertekenen van haar revisoraal verslag zonder minstens te wachten op de goedkeuring door cliënt van het door partij opgestelde ontwerp van bijzonder bestuursverslag) en gelet op de specifieke fiscale context waarbij scherpe deadlines moesten worden gerespecteerd opdat de dividenduitkering zou kunnen genieten van het gunstig overgangstarief, partij

- overeenkomstig artikel 1.2.3 van de Normen inbreng 2002 van de opdracht had moeten afzien, in plaats van zelf de ontwerpdocumenten op te stellen/in te vullen (in de plaats van de cliënt of zijn boekhouder), zwichtend voor de druk van de notaris en de accountant (stuk 5 inventaris College, p. 11) teneinde, zoals door partij werd verklaard op de hoorzitting, te vermijden dat de cliënt de dupe zou worden van het dralen van zijn boekhouder; door dit niet te doen, heeft zij artikel 1.2.3, eerste lid, van de Normen inbreng 2002 geschonden;
- overeenkomstig artikel 2.2.4 minstens de effectieve goedkeuring van het door haar opgestelde ontwerp van bijzonder verslag van het bestuursorgaan had moeten afwachten alvorens haar controleverslag over de inbreng in natura te beëindigen; door dit niet te doen, heeft zij artikel 2.2.4 van de Normen inbreng 2002 (dat *in fine* expliciet bepaald dat de bedrijfsrevisor zijn controleverslag niet zal beëindigen zolang hij het ontwerpverslag van de oprichters of het bestuursorgaan niet heeft ontvangen) geschonden;
- teneinde artikel 2.2.6 van de Normen inbreng 2002 na te leven, vooraleer haar controleverslag te beëindigen, nader onderzoek had moeten voeren of de algemene vergadering van 28 december 2013 tot uitkering van een tussentijds dividend wel degelijk had plaatsgevonden; door dit niet te doen heeft partij onvoldoende rekening gehouden met de belangen van de Belgische Staat (wiens belasting op het uitgekeerde dividend ten onrechte gereduceerd dreigde te worden tot 10% in plaats

van 25%) en met de belangen van cliënt (die werd blootgesteld aan het risico van een forse belastingverhoging) en aldus artikel 2.2.6 van de Normen inbreng 2002 geschonden.

Partij kan niet worden bijgetreden dat zij er, op 15 maart 2014 (datum van (de beëindiging van) haar controleverslag) of op 19 maart 2014 (datum van de verzending van de door partij ingevulde, door cliënt te ondertekenen, documenten) van mocht uitgaan dat de vergadering wel degelijk plaatsvond op 28 december 2013. Gelet op de hoger in dit randnummer van deze beslissing aangehaalde bijzondere omstandigheden was er op beide data onvoldoende zekerheid over de waarachtigheid van de louter mondelinge verklaring van de boekhouder van cliënt dienaangaande. Deze onzekerheid vereiste, gegeven de specifieke fiscale context, inderdaad dat partij rechtstreeks bij de cliënt had moeten controleren of nagaan of de algemene vergadering werkelijk had plaatsgevonden op 28 december 2013 (zoals het College terecht aanvoert in randnummer 15 van zijn schriftelijke memorie), hetgeen overigens geenszins impliceert dat de bedrijfsrevisor op elke algemene vergadering naar aanleiding waarvan zijn verslag wordt opgesteld, zou moeten aanwezig zijn (zoals partij ten onrechte voorhoudt in randnummer 7 van haar schriftelijke memorie van antwoord). Controle of verificatie achteraf vergt immers geen aanwezigheid op de algemene vergadering. Evenmin kan partij de nadien, naar aanleiding van de neerlegging ter griffie van de authentieke akte van de algemene vergadering van 28 maart 2014 met bijlagen, gebleken ondertekening van door partij opgestelde/ingevulde documenten door cliënt, terecht invoeren om te beweren dat er toch voldoende zekerheid was betreffende de algemene vergadering van 28 december 2013 op 15 maart 2014 of op 19 maart 2014. Nog afgezien van de vraag of partij, gelet op de aangehaalde bijzondere omstandigheden en de specifieke fiscale context, zich louter had mogen steunen op een verklaring van cliënt of op de ondertekening van geantidateerde documenten, zijn deze, op 19 maart 2014 door partij verstuurd documenten, immers slechts nadien, op een datum tussen 19 maart 2014 en 28 maart 2014, door cliënt ondertekend, bovendien zonder dat een kopie werd verstuurd naar partij. Op 15 en 19 maart 2014 beschikte partij dan ook manifest over onvoldoende zekerheid om er, zonder nader onderzoek, van te mogen uitgaan dat op 28 december 2013 daadwerkelijk een algemene vergadering van cliënt had plaatsgevonden om te besluiten tot de uitkering van een tussentijds dividend.

Gegeven de aangehaalde bijzondere omstandigheden en de specifieke fiscale context, had dit element (de waarachtigheid van de algemene vergadering van 28 december 2013) wel degelijk het voorwerp moeten zijn van een controle of verificatie bij de cliënt. De bewering van partij in randnummer 7 van haar schriftelijke memorie van antwoord dat zij in december 2013 de nodige controles uitvoerde op dit dossier (bewering die overigens niet strookt met de verklaring van partij tijdens het tweede verhoor van 11 december 2020, stuk 5 inventaris College, p. 9), kan hieraan geen afbreuk doen. Het betreft hier immers de controle of verificatie van de datum van de algemene vergadering van 28 december 2013 (niet van de omvang van de reserves), hetgeen

onmogelijk kon worden gecontroleerd op een vergadering die plaatsvond op 12 of 13 december 2013.

V.3. Wat betreft de grief inzake de aangevoerde schending van artikel 14, § 1 en § 3, van de Wet van 1953

25. De sanctiecommissie dient vervolgens te oordelen of partij inbreuken pleegde op het onafhankelijkheidsvereiste vervat in artikel 14, § 1 en § 3, van de Wet van 1953.

26. Het College voert aan dat partij een inbreuk pleegde op artikel 14, § 1, en § 3, van de Wet van 1953 door zelf bestuursdocumenten op te stellen die essentieel zijn voor het uitvoeren van haar controle, waardoor zij niet meer onafhankelijk is. Het betreft volgende drie documenten: een ontwerp van het bijzonder verslag van de zaakvoerder aan de buitengewone algemene vergadering van aandeelhouders om te besluiten tot de uitkering van een tussentijds dividend, met datum 28 december 2013; een ontwerp van de notulen van deze vergadering; een ontwerp van bijzonder verslag van de zaakvoerder aangaande de kapitaalverhoging door inbreng in natura, met datum 20 maart 2014 (definitief onderzoeksverslag, p. 14, randnummer 15). Gelet op het voorwerp van het door partij op te stellen controleverslag (de inbreng van het vorderingsrecht van het dividend) zijn deze documenten (in het bijzonder de eerste twee voornoemde documenten) essentieel voor de uit te voeren controle en is er derhalve, volgens het College, sprake van een vorm van zelfcontrole die de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor (partij) bedreigt.

Het College viseert hierbij niet het door partij op 13 december 2013 aan de boekhouder van het bouwbedrijf overgemaakte sjabloon, maar wel de door partij ingevulde, op 19 maart 2014 verstuurde, documenten (schriftelijke memorie College, randnummer 18).

27. Partij betwist iedere inbreuk op het onafhankelijkheidsvereiste.

Zij wijst erop dat zij op 13 december 2013 slechts een sjabloon overmaakte en er dus geen sprake is van enige zelfcontrole die haar onafhankelijkheid ondermijnt (schriftelijke bemerkingen partij, randnummer 10).

Zij voert bovendien aan dat haar controle wezenlijk betrekking had op de omvang van de reserves die uitgekeerd werden en dat zij deze taak in volle onafhankelijkheid heeft uitgevoerd (schriftelijke bemerkingen partij, randnummer 10).

In randnummer 8 van haar schriftelijke memorie van antwoord voegt partij daar nog aan toe dat de door haar ingevulde gegevens gebaseerd zijn op de door de boekhouder bevestigde informatie en dat de correctheid van deze informatie werd bevestigd door de cliënt zoals blijkt uit de ondertekening van de documenten door de cliënt naar aanleiding van het verlijden van de authentieke akte van de kapitaalverhoging.

Zij wijst er tot slot op dat de uitgevoerde controle correct was.

28. De sanctiecommissie is van oordeel dat partij een inbreuk heeft gepleegd op het onafhankelijkheidsvereiste vervat in artikel 14, § 1 en § 3, Wet van 1953.

Partij heeft immers niet slechts een sjabloon overgemaakt, maar, in omstandigheden (zie de hierboven, in randnummer 24 van deze beslissing, aangehaalde bijzondere omstandigheden en specifieke fiscale context) die de betrouwbaarheid, waarachtigheid of correctheid van de, door de boekhouder verstrekte informatie (die wat betreft de algemene vergadering van 28 december 2013 trouwens door geen enkel document werd gestaafd) twijfelachtig maakt, toch beslist om de documenten zelf in te vullen/op te stellen, waaronder het ontwerp van het bijzonder verslag van de buitengewone algemene vergadering van aandeelhouders om te besluiten tot de uitkering van een tussentijds dividend, met datum 28 december 2013 en van de notulen van deze vergadering, *i.e.* de twee documenten die de bestaansvoorwaarde (de uitkering van een tussentijds dividend) van het voorwerp waarop het controleverslag van partij betrekking heeft (de inbreng in natura van het vorderingsrecht op dit dividend), moeten staven.

De sanctiecommissie is van oordeel dat, in de gegeven omstandigheden, partij had moeten afzien van de opdracht in plaats van te zwichten voor de druk van de boekhouder en de notaris en zelf de documenten in te vullen. Door dit toch te doen, handelde partij niet met de van een bedrijfsrevisor vereiste onafhankelijkheid. Aldus heeft partij er ten onrechte toe bijgedragen een schijn van waarheid te verlenen aan de algemene vergadering van 28 december 2013, terwijl de onafhankelijkheid eigen aan bedrijfsrevisoren van partij, gegeven de bijzondere omstandigheden en de specifieke fiscale context, van partij vereiste om zelfs te weigeren een controleverslag op te stellen. Partij ging bovendien nog een stap verder door ook de vennootschapsrechtelijke documenten in de plaats van de cliënt of zijn boekhouder in te vullen/op te stellen. De sanctiecommissie treedt het College bij dat hierdoor een vorm van zelfcontrole ontstaat die de onafhankelijkheid van partij in het gedrang brengt.

Het aangevoerde verweer dat partij slechts een sjabloon overmaakt, mist manifest feitelijke grondslag. Zoals hierboven (randnummer 24 van deze beslissing) reeds aangegeven kan partij evenmin worden gevolgd als zij, gegeven de omstandigheden, voorhoudt dat zij zich mocht baseren op de door de boekhouder bevestigde informatie. Net zomin kan zij zich erop beroepen dat de correctheid van deze informatie werd bevestigd door cliënt. Deze bevestiging (door ondertekening van de documenten naar aanleiding van het verlijden van de authentieke akte van de kapitaalverhoging) dateert immers, zoals hierboven reeds uiteengezet (randnummer 24, voorlaatste alinea van deze beslissing), van na de beëindiging van het controleverslag van partij, zulks nog afgezien van de vraag of partij, gelet op de aangehaalde bijzondere omstandigheden en de specifieke fiscale context, zich louter had mogen steunen op een verklaring van cliënt of op de ondertekening van geantidateerde documenten. De sanctiecommissie is, bovendien, van oordeel

dat aan de vastgestelde inbreuk op het onafhankelijkheidsvereiste geen afbreuk kan worden gedaan door aan te voeren dat de uit te voeren controle wezenlijk betrekking had op de omvang van de reserves en dat er wel degelijk voldoende reserves voorhanden waren. Gerede twijfel over de waarachtigheid van de algemene vergadering d.d. 28 december 2013 en dus over de beslissing tot uitkering van een tussentijds dividend, kan evident niet worden genegeerd door een bedrijfsrevisor wiens opdracht erin bestaat een controleverslag op te stellen naar aanleiding van de inbreng in natura van het vorderingsrecht op voormeld dividend.

V.4. Wat betreft de grief inzake de aangevoerde schending van artikel 13, § 1, van de Wet van 1953 en op artikelen 2 en 3 van het KB Deontologie

29. De sanctiecommissie dient tot slot te oordelen of partij een inbreuk pleegde op de kernwaarden van het beroep vervat in artikel 13, § 1, van de Wet van 1953 en op artikelen 2 en 3 van het KB Deontologie.
30. Het College sluit zich aan bij de vaststellingen in het definitief onderzoeksverslag wat betreft de inbreuk van partij op artikel 13, § 1, van de Wet van 1953 en op artikelen 2 en 3 van het KB Deontologie, met name op de kernwaarden (waardigheid, rechtschapenheid en kiesheid) van het beroep, door het opstellen van documenten met uitdrukkelijke opname van een datum die in het verleden (28 december 2013) lag en die door geen enkel element wordt ondersteund, met het oogmerk om cliënt toe te laten deze documenten te gebruiken om te genieten van een fiscale gunstmaatregel (definitief onderzoeksverslag, randnummer 21).

Het definitief onderzoeksverslag (randnummer. 21) voert meer bepaald en vooreerst aan dat partij, door louter af te gaan op een mondelinge verklaring van de boekhouder betreffende de algemene vergadering van 28 december 2013, terwijl er wel degelijk redenen waren om aan de waarachtigheid van deze verklaring te twijfelen, en zonder enige verdere controle, zich dermate onzorgvuldig heeft gedragen, dat er sprake is van een inbreuk op de kernwaarden van het beroep vervat in artikel 13, § 1 van de Wet van 1953 en in artikel 3 van het KB Deontologie.

Het onderzoeksverslag (p. 18) voert daarenboven nog aan, hetgeen wordt aangemerkt als een verzwarend feit, dat partij aldus actief heeft meegewerkt aan het totstandkomen van een papieren spoor (of, in de bewoordingen van de kennisgeving van de grieven, p. 4: een post-factum op papier gecreëerd proces van inbreng in natura, zonder dat feitelijke handelingen aan de oorsprong lagen), waarop zij zelf data uit het verleden invulde, die door cliënt konden worden aangewend om belasting te ontduiken. Het (p.19) wijst er tevens op dat partij hierdoor de indruk wekte bij cliënt dat de werkelijke datum van de algemene vergadering die moest beslissen tot uitkering van een tussentijds dividend, er niet toe zou doen.

Ter staving van het bestaan van elementen die wijzen op twijfel over de waarachtigheid van de verklaring van de boekhouder van cliënt over de datum van de algemene vergadering die moest beslissen tot uitkering van een tussentijds dividend, wijst het definitief onderzoeksverslag (p. 18-19) ook op de bewoordingen van de door partij in maart 2014 opgestelde ontwerpbrief met als vermelde datum 28 december 2013, uitgaande van de zaakvoerder ter attentie van het bedrijfsrevisorenkantoor van partij, vertegenwoordigd door partij, waarin sprake is van de *“goedkeuring van het voorstel tot uitkering van een keuzedividend, overeenkomstig het ontwerp van bijzonder verslag van de Zaakvoerder”* van het bouwbedrijf (bijlage 5 bij de schriftelijke bemerkingen van partij partij, p. 3 en stuk 5 inventaris College, p. 33), terwijl dit bijzonder verslag nog niet bestond op 28 december 2013 aangezien partij het zelf heeft opgesteld in maart 2014. Tevens wordt gewezen op de bewoordingen van het revisoraal verslag van partij (d.d. 15 maart 2014) die de verrichtingen, die op 28 december 2013 zouden hebben plaatsgevonden, beschrijft alsof zij nog moeten plaatsvinden. Het onderzoeksverslag (p.19) concludeert hieruit dat partij wist dat de betreffende verrichtingen niet werkelijk hadden plaatsgevonden op 28 december 2013.

31. Partij betwist inbreuken gepleegd te hebben op de kernwaarden van het beroep (schriftelijke bemerkingen partij, randnummer 10).

Zij zou zich met de nodige waardigheid hebben gedragen door op 13 december 2013 de verschillende alternatieven (inbreng in geld *versus* inbreng in natura) te hebben toegelicht.

Zij betwist verder documenten opgesteld te hebben met de uitdrukkelijke opname van een datum in het verleden om de cliënt toe te laten gebruik te maken van een fiscale gunstmaatregel. Ter staving hiervoor verwijst zij opnieuw naar de verklaring van de boekhouder en naar het vennootschapsdossier (*i.e.* de bijlagen bij de ter griffie neergelegde authentieke akte van de kapitaalverhoging d.d. 28 maart 2014, waaruit blijkt dat cliënt de opgestelde documenten, inclusief deze met betrekking tot de dividenduitkering op 28 december 2013, heeft ondertekend).

Zij parafraseert tevens een kernoverweging van het arrest van 10 maart 2022 van de kamer van inbeschuldigingstelling bij het hof van beroep te Brussel (hierboven geciteerd in randnummer 16 van deze beslissing) dat *“het voorleggen ter ondertekening doorgaans betekent dat men aan de bestemming vraagt hetgeen vermeld staat te bevestigen”* en besluit op basis van dit arrest niet akkoord te kunnen gaan met de interpretatie van het College dat zij inbreuken zou hebben begaan op de kernwaarden van het beroep (en, bij uitbreiding, op het Wetboek van vennootschappen of normen van het IBR).

Zij wijst er ook op dat de aangifte roerende voorheffing niet toegankelijk is voor bedrijfsrevisoren en dat de betaalbaarstelling van de aangifte in de roerende voorheffing niet kan worden geverifieerd bij de cliënt aangezien deze elektronisch wordt ingediend door de boekhouder (schriftelijke bemerkingen

partij, randnummer 15 en schriftelijke memorie van antwoord partij, randnummer 9, voorlaatste alinea).

32. De sanctiecommissie is van oordeel dat partij een inbreuk heeft gepleegd op de kernwaarden van het beroep vervat in artikel 13, § 1, van de Wet van 1953 en op artikel 3 van het KB Deontologie, en derhalve tevens op artikel 2 van het KB Deontologie.

De sanctiecommissie treedt het College bij dat partij door, gegeven de bijzondere omstandigheden en de specifieke fiscale context die hierboven reeds werd uiteengezet (randnummer 24 van deze beslissing), ondanks de elementen van twijfel met betrekking tot de waarachtigheid van de mondelinge verklaring van de boekhouder van haar cliënt, toch louter voort te gaan op deze verklaring, en op deze basis haar controleverslag op te stellen en bovendien de vennootschapsrechtelijke documenten op te stellen/in te vullen (inclusief voor een aantal documenten met vermelding van de twijfelachtige datum van 28 december 2013 die cruciaal was opdat cliënt zou kunnen genieten van het fiscale gunsttarief), zich dermate onzorgvuldig heeft gedragen dat de gestelde werkzaamheden of handelingen (het opstellen van het controleverslag d.d. 15 maart 2014 en het invullen of opstellen en verzenden van de vennootschapsdocumenten op 19 maart 2014) tevens kwalificeren als daden die onverenigbaar zijn met de waardigheid van de functie van bedrijfsrevisor in de zin van artikel 13, § 1, van de Wet van 1953 en als handelingen in strijd met de waardigheid, rechtschapenheid en kiesheid in de zin van artikel 3 van het KB Deontologie.

De sanctiecommissie volgt het College ook in de hierboven (randnummer 30, laatste alinea) aangehaalde argumentatie dat uit de redactie (de gekozen bewoordingen) van zowel het revisoraal verslag, als van bepaalde van de door partij opgestelde ontwerpen van vennootschapsdocumenten blijkt dat partij zich bewust was dat zij onvoldoende zekerheid had over de datum van de beslissing tot uitkering van een tussentijds dividend door cliënt. Dit blijkt trouwens ook uit de verklaring van partij dat zij in 2014 na het opstellen van haar controleverslag alle samenwerking met onmiddellijke ingang heeft stopgezet (schriftelijke bemerkingen partij, laatste pagina) en, zo mogelijk nog sterker, uit volgende verklaring van partij tijdens haar tweede verhoor door de gerechtelijke politie op 11 december 2020: *“Ik heb een pdf-document doorgestuurd zodat we zeker waren dat Y [de boekhouder] hier niets meer aan kon veranderen. Moesten we een word-document hebben overgemaakt, hadden we dit nog eens allemaal moeten nakijken. We vertrouwden het niet. Hierna hebben wij ook nooit meer met Y [de boekhouder] gewerkt.”* (stuk 5 inventaris College, p. 11) (eigen onderstreeping). Er is dus niet slechts (objectief) sprake van bijzondere omstandigheden die de waarachtigheid van de algemene vergadering van cliënt op 28 december 2013 teneinde te beslissen om een tussentijds dividend uit te keren, twijfelachtig maken en van aard zijn dat geen enkele normaal zorgvuldige bedrijfsrevisor zich louter zou steunen op een verklaring van de boekhouder van cliënt dienaangaande voor het opstellen van

zijn controleverslag. Er is tevens sprake van vaststelbare elementen die aantonen dat partij zich hiervan bewust was.

Het verweer van partij dat zij zich met de nodige waardigheid heeft gedragen door op 13 december 2013 de verschillende alternatieven (inbreng in geld *versus* inbreng in natura) te hebben toegelicht, overtuigt niet. Relevant is immers niet de houding van partij in december 2013, maar deze in maart 2014 wanneer zij, ondanks de bijzondere omstandigheden die ertoe noopten van de opdracht af te zien, ertoe overging haar controleverslag op te stellen en, bovendien, ertoe overging om, in de plaats van cliënt of diens boekhouder, de vennootschapsdocumenten in te vullen.

Ook het opnieuw verwijzen naar de verklaring van de boekhouder en naar het vennootschapsdossier kan niet overtuigen. Nog afgezien van het feit dat de ondertekening van de documenten door cliënt gebeurde na 19 maart 2014 en dat het twijfelachtig is dat, gegeven de fiscale context, een tijdige verklaring (ondertekening) van (door) cliënt zou hebben volstaan om de verklaring van de boekhouder aan te vullen, blijkt duidelijk dat partij het niet meer vertrouwde in maart 2014. Zij had dan ook op dat ogenblik de opdracht moeten weigeren of stopzetten. Door dit niet te doen, heeft zij tevens een inbreuk gepleegd op de kernwaarden van het beroep.

Hieraan wordt geen afbreuk gedaan door de kernoverweging uit het arrest van de kamer van inbeschuldigingstelling bij het hof van beroep te Brussel, die partij in dit verband, ten behoeve van haar verweer, aanhaalt. Het is immers niet omdat niet bewezen is dat partij zich schuldig maakte aan valsheid in (handels)geschriften en gebruik van valse geschriften, dat hieruit ook zou voortvloeien dat partij haar wettelijke en reglementaire verplichtingen inzake aanstelling, onafhankelijkheid, waardigheid, rechtschapenheid en kiesheid zou hebben nageleefd. Het is best mogelijk om niet medeplichtig te zijn aan de valsheid en toch de kernwaarden van het beroep te schenden door, onder druk van de notaris en de cliënt of diens boekhouder, toch het controleverslag op te stellen (en zelfs de ontwerpen van vennootschapsdocumenten in te vullen in de plaats van cliënt of diens boekhouder), terwijl deze verplichtingen er, gegeven de omstandigheden, toe nopen af te zien van de opdracht. Het is, met andere woorden, niet omdat partij buiten vervolging werd gesteld voor voornoemd misdrijf inzake valsheid om reden dat *“het voorleggen ter ondertekening doorgaans betekent dat men aan de bestemming vraagt hetgeen vermeld staat te bevestigen”*, dat partij, gegeven de omstandigheden, haar controleverslag kon opstellen (en het sjabloon invullen in de plaats van de cliënt of diens boekhouder), louter gebaseerd op dergelijke bevestiging (*i.c.* trouwens louter mondelinge bevestiging door de boekhouder van cliënt), zonder inbreuk te plegen op voornoemde verplichtingen.

De sanctiecommissie neemt wel van partij aan dat zij de aangifte van de roerende voorheffing niet zelf kan controleren, maar is van oordeel dat zulks geen afbreuk doet aan de vastgestelde inbreuk op de kernwaarden van het beroep. Punt is immers dat zij, ondanks de omstandigheden die de verklaring

van de boekhouder in twijfel trokken, zonder enige verificatie (die geenszins beperkt is tot een verificatie van de aangifte van de roerende voorheffing), toch het controleverslag heeft opgesteld (en zelfs de ontwerpen van vennootschapsdocumenten heeft ingevuld in de plaats van cliënt of haar boekhouder).

Uit deze vastgestelde schending van artikel 13, § 1, van de Wet van 1953, vloeit meteen ook een inbreuk voort op artikel 2 van het KB Deontologie dat onder meer bepaalt dat de bedrijfsrevisor de wettelijke bepalingen moet naleven, ook al geldt het omgekeerde niet: niet iedere inbreuk op een wettelijke of reglementaire bepaling resulteert noodzakelijk in een inbreuk op de kernwaarden van het beroep.

V.5. Besluit

33. De sanctiecommissie besluit, op grond van de motieven zoals hoger uiteengezet in V.1., V.2., V.3. en V.4 dat X een inbreuk heeft gepleegd op artikel 313, § 1, eerste lid, W. Venn., op artikelen 1.2.3, eerste lid, 2.2.4 en 2.2.6 van de Normen inbreng 2002, op artikel 14, § 1 en § 3, Wet van 1953, op artikel 13, § 1, van de Wet van 1953 en op artikelen 2 en 3 van het KB Deontologie.

Een inbreuk op artikel 313, § 1, tweede of derde lid, W. Venn. wordt niet bewezen geacht om de redenen uiteengezet in randnummer 20.2 van deze beslissing.

VI. Op te leggen sanctie

34. Overeenkomstig artikel 59 WTB kan de sanctiecommissie van de FSMA indien zij, overeenkomstig artikel 58 WTB wordt gevat en met naleving van de procedure als bedoeld in hoofdstuk III, afdeling 5, van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten, 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) randnummer 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.

Gelet op de tijdsperiode van de feiten die plaatsvonden tussen december 2013 en maart 2014 en gelet op het beginsel van de niet-retroactiviteit van de strengere strafwet waarvan de toepassing voortvloeit uit het strafrechtelijke karakter van de sancties die de sanctiecommissie oplegt, dient de sanctiecommissie *in casu* evenwel artikel 73, § 1, Wet van 1953 toe te passen. Deze bepaling voorziet in volgende, mildere sancties: een waarschuwing, een berisping, een verbod om bepaalde opdrachten te aanvaarden of verder te zetten, een schorsing voor ten hoogste één jaar (met mogelijkheid van bekendmaking van de schorsing van ten minste één maand gedurende de duur ervan), de schrapping.

Overeenkomstig artikel 72, § 3, eerste lid, van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten 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 administratieve maatregel die de FSMA kan opleggen, te worden bepaald rekening houdend met de ernst van de feiten en de subjectieve schuld van de partij.

35. Het College stelt voor, zoals reeds aangegeven in randnummer 13 van deze beslissing, om partij een tijdelijk verbod op te leggen van zes maanden om iedere beroepsmatige dienstverlening te verrichten, rekening houdend met de aard van de ten laste gelegde feiten, de betrokken bedrijfsrevisor, de omstandigheden waarin de feiten zijn gepleegd, de goede werking van het bedrijfsrevisoraat en van de bedrijfsrevisoren in het algemeen, het algemeen belang en de weerslag van de inbreuk en de bestraffing op het gedrag of de werking van andere bedrijfsrevisoren (kennisgeving van de grieven, pagina 1-2). Het College wijst op de financiële vertrouwensfunctie van de bedrijfsrevisor en het daaruit voortvloeiende strenge verwachtingspatroon. Het houdt rekening met het blanco sanctieverleden van partij over de laatste vijf jaar en met de eventuele negatieve gevolgen die kunnen voortvloeien uit het opleggen van een sanctie. Het houdt tevens rekening met volgende verzwarende omstandigheden: ernstige normvervaging en ernstige onzorgvuldigheden in de door partij uitgevoerde dienstverlening. Het wijst er tot slot op dat de sanctie zwaar genoeg moet zijn om een afschrikwekkende werking te hebben.
36. In haar schriftelijke memorie van antwoord verzoekt partij in hoofdorde om geen sanctie op te leggen. Zij is immers van oordeel dat haar geen fout kan worden verweten. Bovendien (voor het geval de sanctiecommissie niettemin zou oordelen dat partij een fout beging) wijst zij erop dat de redelijke termijn is verstreken.

Zij verzoekt de sanctiecommissie ook rekening te houden met haar blanco sanctieverleden.

In ondergeschikte orde is zij van oordeel dat de sanctiecommissie de sanctie dient te beperken tot een waarschuwing of een berisping.

37. De sanctiecommissie legt X een berisping op.

Ofschoon de ernst van de vastgestelde inbreuken, rekening houdend met het blanco sanctieverleden van partij als strafverminderd element (waarmee meteen is aangegeven dat de sanctiecommissie geen acht slaat op de door het College toegevoegde terechtwijzing lastens het bedrijfsrevisorenkantoor van partij), op zich een strengere sanctie vergt, is de sanctiecommissie van oordeel dat deze sanctie gepast is, gelet op de tijd die is verstreken sinds het begaan van de inbreuken, ook al is zij van oordeel dat de redelijke termijn (die aanvangt op 24 oktober 2018 wanneer partij kennis krijgt van de klacht die tegen haar is ingediend) niet is overschreden aangezien het verantwoord is dat de secretaris-generaal haar onderzoek niet heeft afgerond alvorens het arrest van de kamer van inbeschuldigingstelling van 10 maart 2022 te hebben ontvangen. (Het is immers niet omdat de buitenvervolginstelling van partij niet in de weg staat aan de vastgestelde inbreuken, dat het niet redelijkerwijze verantwoord was om te wachten op de uitkomst van het strafonderzoek naar valsheid gelet op de evident relevante impact ervan op deze procedure.)

Een waarschuwing zou, gegeven deze drie (ernst van de feiten, blanco sanctieverleden, tijdsverloop sinds de feiten) voor de straftoemeting relevante elementen, te licht uitvallen. Dit geldt des te sterker gelet op het vereiste voldoende ontradend effect van de op te leggen sanctie.

Volledigheidshalve wordt hier nog aan toegevoegd dat de sanctiecommissie niet van oordeel is dat partij zou kunnen worden verweten onvoldoende medewerking te hebben verleend aan het onderzoek, ook niet omdat zij zou hebben nagelaten de originele e-mail van 19 maart 2014 over te maken aan de secretaris-generaal of omdat zij geen bemerkingen maakte bij het voorlopig onderzoeksverslag, naar verluidt (schriftelijke memorie van antwoord partij, randnummer 3) in de veronderstelling zich aldus stilzwijgend op haar zwijgrecht te beroepen. (De sanctiecommissie treedt het definitief onderzoeksverslag trouwens niet bij waar (titel V) dit, uit het niet reageren van partij op het voorlopig onderzoeksverslag, meent te kunnen afleiden dat zij de inhoud ervan niet zou betwisten. Het tegendeel blijkt trouwens afdoende uit de door partij neergelegde schriftelijke bemerkingen en schriftelijke memorie van antwoord.)

Op grond van al deze elementen, in het bijzonder het tijdsverloop sinds de feiten als zwaarwegend strafverminderd element niettegenstaande de ernst van de vastgestelde inbreuken, daarbij ook rekening houdend met de verantwoordelijkheid of subjectieve schuld van partij, acht de sanctiecommissie het gepast om X een berisping op te leggen.

VII. Bekendmaking

38. 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.

Ten tijde van de feiten geschiedde de bekendmaking van tuchtsancties uitgesproken tegen de bedrijfsrevisoren, overeenkomstig artikel 74 van de Wet van 1953 dat voorziet in het *“op passende wijze openbaar maken van de sancties voorzien in artikel 73, § 1”* van dezelfde wet, daarentegen in algemene regel op anonieme wijze (cf. Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit tot omzetting van bepalingen van de Richtlijn 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen, tot wijziging van de Richtlijnen 78/660/EEG en 83/349/EEG van de Raad, en houdende intrekking van Richtlijn 84/253/EEG van de Raad, B.S. 27 april 2007, randnummer 18). (De beperkte uitzonderingen op deze algemene regel in geval van witwasmisdrijven op grond van artikel 75, § 2, van de Wet van 1953 of in geval van een schorsing van ten minste één maand op grond van artikel 73, § 1, c), van de Wet van 1953 zijn *in casu* niet relevant.) Bovendien blijkt opnieuw (net zoals in het geval van de op te leggen sancties) dat richtlijn 2014/56/EU ook op het vlak van de bekendmaking van de administratieve sancties bewust strengere bepalingen voorziet in vergelijking met de eerste Auditrichtlijn (Richtlijn 2006/43/EG).

39. 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 en dit gedurende vijf jaar.

Het is van oordeel dat geen van de, door artikel 72, § 3, vijfde lid, van dezelfde wet, voorziene uitzonderingen op voormelde regel van de nominale of nominatieve bekendmaking van de beslissing *in casu* van toepassing zijn.

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.

40. Partij heeft noch in haar schriftelijke bemerkingen, noch in haar schriftelijke memorie van antwoord standpunt ingenomen wat betreft de door het College gevorderde nominatieve bekendmaking en de duur ervan.
41. Aangezien de nominatieve bekendmaking van de beslissing bijdraagt tot het bestraffend karakter van de opgelegde administratieve maatregel en/of administratieve geldboete, is de sanctiecommissie van oordeel dat opnieuw, gelet op het beginsel van de niet-retroactiviteit van de strengere strafwet, rekening dient te worden gehouden met de toepasselijke wetgeving ter zake, ten tijde van de feiten.

Zoals reeds uiteengezet in randnummer 38 van deze beslissing bestaat de passende wijze van openbaarmaking, met toepassing van de mildere strafwet ten tijde van de feiten (artikel 74 van de Wet van 1953), erin de beslissing op anonieme wijze bekend te maken.

Beslissing

42. 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 artikel 313, § 1, eerste lid, W. Venn., op artikelen 1.2.3, eerste lid, 2.2.4 en 2.2.6 van de Normen inbreng 2002, op artikel 14, § 1 en § 3, Wet van 1953, op artikel 13, § 1, van de Wet van 1953 en op artikelen 2 en 3 van het KB Deontologie.;
 - 2° vast te stellen dat niet bewezen is dat X een inbreuk pleegde op artikel 313, § 1, tweede of derde lid, W. Venn.;
 - 3° met toepassing van artikel 59, § 1, eerste lid, eerste zin, WTB, van artikel 72, § 3, eerste lid, van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten, en artikel 73, § 1, Wet van 1953, zoals van toepassing op het moment van de feiten, X een berisping op te leggen;
 - 4° met toepassing van artikel 74 van de Wet van 1953, zoals van toepassing op het moment van de feiten, de beslissing op anonieme wijze bekend te maken op de website van de FSMA, met weglating ook van de namen en gegevens van in deze beslissing vermelde derden teneinde hun anonimiteit te vrijwaren en hun legitieme belangen niet te schaden.

Brussel, 15 september 2023

Michel ROZIE

Kristof STOUTHUYSEN

Erwin FRANCIS