

**ADVIES¹ 2021/13 VAN DE RAAD VAN HET INSTITUUT VAN DE
BEDRIJFSREVISOREN**

Correspondent
sg@ibr-ire.be

Onze referte
CL/jv

Datum
03.11.2021

Geachte Confrater,

Betreft: Activiteiten die een bedrijfsrevisor in een situatie van feitelijk bestuurder zouden brengen overeenkomstig artikel 29, § 2, 2° van de wet van 7 december 2016 – vervanging van advies 2011/08

1. INLEIDING

Bepaalde activiteiten van een bedrijfsrevisor zouden kunnen worden gecatalogeerd als daden van feitelijk bestuur.

Artikel 29, § 2, 2° van de wet van 7 décembre 2016 stipuleert omtrent het bestuur van vennootschappen het volgende:

“Het is de bedrijfsrevisor niet toegestaan revisorale opdrachten uit te voeren in de volgende omstandigheden:

(...)

rechtstreeks of onrechtstreeks een handelsactiviteit uitoefenen, onder andere in de hoedanigheid van bestuurder van een handelsvennootschap⁽²⁾; het uitoefenen van een mandaat van bestuurder in burgerlijke vennootschappen die de rechtsvorm van een handelsvennootschap hebben aangenomen, wordt niet bedoeld door deze onverenigbaarheid;

(...)”

¹ Via adviezen ontwikkelt het Instituut de rechtsleer inzake de audittechnieken en de goede toepassing door de bedrijfsrevisoren van het wettelijk, reglementair en normatief kader dat de uitoefening van hun beroep regelt (art. 31, §7 van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren); enkel de normen en aanbevelingen zijn bindend.

² Behoudens afwijking overeenkomstig artikel 29, § 3 van de wet van 7 december 2016.

Het advies van de Raad van State analyseerde het toenmalig ontwerp van artikel 13, § 2, eerste lid, *b*) van de gecoördineerde wet van 22 juli 1953 (thans artikel 29, § 2, 2° van de wet van 7 december 2016) als volgt:

“Overeenkomstig het ontworpen artikel 13, § 2, eerste lid, b), van de wet, is het de bedrijfsrevisor verboden om “rechtstreeks of onrechtstreeks een handelsactiviteit (uit te oefenen)”. Het is niet duidelijk wat precies moet worden verstaan onder het “onrechtstreeks” uitoefenen van een handelsactiviteit. De uitzondering die in dezelfde bepaling wordt gemaakt voor het uitoefenen van “het mandaat van bestuurder in burgerlijke vennootschappen” lijkt erop te wijzen dat het “onrechtstreeks” uitoefenen van een handelsactiviteit niet enkel de handelsactiviteiten via tussenpersonen of naamleners beoogt, maar eveneens de uitoefening van mandaten van bestuurder of zaakvoerder in een commerciële vennootschap). Indien dat de bedoeling is, wordt die bedoeling best uitdrukkelijk verwoord in de ontworpen bepaling.”

Dit werd gedaan in de tekst die uiteindelijk werd bekrachtigd. De “onrechtstreekse” uitoefening van een handelsactiviteit werd nochtans behouden. Het stellen van daden als feitelijk bestuurder komt overeen met het onrechtstreeks uitoefenen van handelsactiviteiten door een bedrijfsrevisor.

Bijgevolg is het verbod bedoeld in artikel 29, § 2, 2°, van de voormelde wet van 7 december 2016 niet van toepassing op de uitoefening van een niet-commerciële activiteit zoals de uitoefening van een mandaat als bestuurder of lid van het bestuursorgaan binnen een bedrijfsrevisorenkantoor, een auditkantoor of een vennootschap die verbonden is aan een bedrijfsrevisorenkantoor of een auditkantoor.

Bij de wet van 15 april 2018 houdende hervorming van het ondernemingsrecht is het begrip handelaar en handelsverrichtingen op 1 november 2018 afgeschaft. De wetgever heeft echter geen afbreuk willen doen aan de onverenigbaarheden waarin de gereglementeerde beroepen thans voorzien. Zo bepaalt artikel 254 van de wet van 15 april 2018 “... laat deze wet de toepassing onverlet van wettelijke, reglementaire of deontologische bepalingen die met verwijzing naar “handelaar”, “koopman” of afgeleide begrippen beperkingen opleggen aan de toegelaten activiteiten van gereglementeerde beroepen.”

De rechtsleer is van mening dat *“In zo'n geval, bij gebrek aan een wettelijk omschreven inhoud, er geen andere oplossing is dan te verwijzen naar de*

*gebruikelijke betekenis van de woorden, in dit geval gelezen in het licht van een wettelijke bepaling die verdwenen is*³.

Er is nog geen koninklijk besluit uitgevaardigd ter uitvoering van het voornoemd artikel 29, § 3. Sinds 31 december 2016 tot op heden geldt er dus een absoluut verbod voor een bedrijfsrevisor om een bestuursmandaat in een handelsvennootschap te bekleden⁴. Bij gebrek aan een koninklijk besluit zijn er hierop geen uitzonderingen mogelijk en het College van Toezicht op de Bedrijfsrevisoren kan hierop ook geen afwijkingen toestaan.

Er dient echter te worden opgemerkt dat het arrest C-384/18 van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 27 februari 2020 moet worden genuanceerd, aangezien een algemeen verbod op het uitoefenen van commerciële activiteiten niet langer mogelijk is.

2. NOTIE FEITELIJK BESTUURDER

De wetgever definieert de notie van feitelijk bestuurder in artikel 2:56 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen als alle andere personen dan een bestuurder of dagelijks bestuurder, die ten aanzien van de rechtspersoon werkelijke bestuursbevoegdheid hebben of hebben gehad, het kwalificeren van een persoon als feitelijk bestuurder zal bijgevolg enkel kunnen afhangen van het oordeel van de rechter. Nochtans wordt doorgaans op grond van de rechtsleer⁵ aangenomen dat drie voorwaarden cumulatief vervuld dienen te zijn vooraleer men over feitelijk bestuur kan spreken⁶, met name het stellen van een positieve daad van bestuur in volle autonomie en vrijheid, anders dan de uitvoering van de wet of de overeenkomst.

³ E. PIETERS, « La loi du 15 avril 2018 portant réforme du droit de l'entreprise – Présentation générale et regard critique », TAA, n° 59, juni 2018, p. 85 ; het citaat is vrij vertaald uit de volgende tekst: « Dans un tel cas, en l'absence de contenu légalement défini, il n'y a guère d'autre solution que de se reporter au sens usuel des mots, lus en l'espèce à la lumière d'une disposition légale disparue ».

⁴ Dit geldt niet voor bedrijfsrevisoren aan wie een afwijking werd toegekend door de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren krachtens artikel 13, §3, 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 (gecoördineerd op 30 april 2007) (zie ook artikel 146 van de wet van 7 december 2016).

⁵ Kh Brussel 3 april 2001, RDC 2003, 21; Kh. Luik 5 april 2000, JLMB 2001, 395.

⁶ J. TIMP, "De feitelijke bestuurder in het vennootschapsrecht", *Jur. Falc.* 1995-96, 196; V. CARRON, "Besturen in het algemeen – De feitelijke bestuurder" in A. VAN OEVELEN et al., *Bestendig Handboek Vennootschap & Aansprakelijkheid*, Malines, Kluwer, 2005, II.1-27-I-28a.

2.1. Het stellen van een positieve daad van bestuur

Deze voorwaarde is noodzakelijk vooral omdat niets doen niet kan leiden tot het besluit dat een niet-bestuurder beschouwd wordt als een feitelijk bestuurder. Het louter geven van raad of suggesties, of het uitvoeren van een controle, zonder beslissingen te nemen en documenten te tekenen, kan niet beschouwd worden als een positieve daad (Kh. Brussel, 20 september 1979, *J.T.*, 1980, 49; C. LEMPEREUR, noot onder Luik, 1 december 1969, *R.P.S.* 1971, 280).

Het enkele feit aanwezig te zijn op een raad van bestuursorgaan van de gecontroleerde onderneming wordt niet beschouwd als positieve daad. In ieder geval stelt het occasioneel bijwonen van een algemene vergadering van de gecontroleerde onderneming geen probleem, in tegenstelling tot het systematisch bijwonen van de algemene vergadering.

2.2. Daad van bestuur niet vereist door de wet of de uitvoering van de overeenkomst

Hieronder wordt het nemen van die beslissingen verstaan die het commerciële, industriële, financiële, enz. lot van de onderneming bepalen. Als voorbeelden kunnen worden aangehaald: inmenging⁷ met het openen van een kredietlijn op naam van de onderneming, de verkoop van onroerende goederen of het sluiten van andere overeenkomsten.

De kwalificatie als feitelijk bestuurder kan nochtans worden vermeden indien de inmenging in het vennootschapsgebeuren zich rechtvaardigt door een wettelijke of contractuele verplichting (J. STOUFFLET, noot onder Nancy, 15 december 1977, *J.C.P.* 1978, II, 18912)⁸. Aldus vloeit in het geval van de commissaris de bijeenroeping van de algemene vergadering door hem voort uit een wettelijke bepaling.

2.3. In volle autonomie en vrijheid

Als laatste voorwaarde dient de daad van bestuur volledig autonoom en vrij te gebeuren, m.a.w. niet onderworpen aan het gezag van enig orgaan. Zo wordt duidelijk dat een werknemer, die per definitie in ondergeschikt verband werkt,

⁷ Voor een daadwerkelijke inmenging in het bestuur, zie Brussel 12 februari 1992, *JLMB* 1993, 155, alsmede: M. DELVAUX, « L'action en comblement de passif: qui peut l'introduire? contre qui? » (noot onder Kh. Brussel, 3 april 2001), *JDSC* 2004, (262) 263-264.

⁸ In dat geval handelt de persoon vaak trouwens in opdracht van een derde-lastgever zodat hij gedekt is door de quasi-immuniteit van de uitvoeringsagent (Kh. Luik, *R.P.S.* 1984, 63).

normaal gezien niet als feitelijk bestuurder kan worden gekwalificeerd. Echter kan dergelijke kwalificatie wel worden aangenomen door een derde, indien hij zich in zo'n machtspositie zou bevinden dat hij het vennootschapsbeleid naar eigen goeddunken zou kunnen bepalen, los van elk vennootschapsorgaan.

2.4. Aansprakelijkheid

De artikelen 2:56 en volgende van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, betreffende de aansprakelijkheid van bestuurders, is van toepassing op zowel de wettelijke als de feitelijke bestuurders (d.w.z. personen die “*ten aanzien van de rechtspersoon werkelijke bestuursbevoegdheid hebben of hebben gehad*”)⁹. Feitelijke bestuurders zijn derhalve op dezelfde wijze aansprakelijk als formeel benoemde bestuurs- of toezichtsorganen.

3. ANALYSE VAN ENKELE ACTIVITEITEN DIE EEN BEDRIJFSREVISOR IN SITUATIE VAN FEITELIJK BESTUURDER ZOULDEN BRENGEN

3.1. Domiciliëring van vennootschappen op het kantoor van een bedrijfsrevisor

Indien de rechtsleer van de feitelijke bestuurder hierop wordt toegepast, kan worden gesteld dat deze praktijk inderdaad een positieve daad stelt en gebeurt in volle autonomie en vrijheid. Echter bestaat twijfel over de vraag of dergelijke domiciliëring al dan niet een bestuursdaad uitmaakt. Initieel maakt de domiciliëring geen daad van bestuur uit, maar er dient te worden toegezien op het feit dat de domiciliëring meestal gepaard gaat met het verlenen van diensten die wel rechtstreeks verband kunnen houden met het bestuur (IBR, *Vademecum Deel 1: Rechtsleer*, 2009, Standaard Uitgeverij, p. 396).

Wanneer dit inderdaad het geval zou zijn, zou de bedrijfsrevisor kunnen worden gekwalificeerd als feitelijk bestuurder en zou het op grond van artikel 29, § 2, 2° van de wet van 7 december 2016 niet toegelaten zijn om deze domiciliëringactiviteit uit te oefenen. De Raad van het Instituut is derhalve van mening dat het verkieslijk is dat de bedrijfsrevisor zich zou onthouden van alle domiciliëringactiviteiten die eender welke vorm van bestuursinmenging met zich zou meebrengen omdat hij anders dreigt gekwalificeerd te worden als feitelijk bestuurder.

⁹ Dit werd overigens bevestigd in de parlementaire stukken, zie wetsontwerp tot invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en houdende diverse bepalingen, *Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 54-3119/001, 59.

3.2. Neerlegging van de jaarrekening

Indien een commissaris zelf de jaarrekening neerlegt bij de Nationale Bank van België, terwijl artikel 3:10 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen uitdrukkelijk voorschrijft dat dit door toedoen van het bestuursorgaan gebeurt, stelt de bedrijfsrevisor een positieve daad van bestuur in volle onafhankelijkheid autonomie en vrijheid, anders dan de uitvoering van de wet of de commissarisovereenkomst, zodat hij hierdoor als feitelijk bestuurder zou kunnen worden gekwalificeerd.

Bovendien leidt deze situatie tot een risico van zelfcontrole, aangezien de bedrijfsrevisor overeenkomstig paragraaf 121 van de Bijkomende norm (herziene versie 2020)¹⁰ dient na te gaan of de (geconsolideerde) jaarrekening en de samen met de (geconsolideerde) jaarrekening neer te leggen documenten werden neergelegd teneinde na te gaan of deze overeenstemmen met de stukken waarop zijn commissarisverslag over het voorgaand boekjaar betrekking heeft.

4. BESLUIT

Na juridische analyse is de Raad van het Instituut van mening dat het verbod opgenomen in artikel 29, § 2 van de wet van 7 december 2016 ook de notie van feitelijk bestuurder beoogt.

In dit verband beveelt de Raad aan dat de bedrijfsrevisor in de opdrachtbrief vermeldt dat de door de bedrijfsrevisor, bijvoorbeeld in de *management letter*, ingenomen standpunten de autonomie en de bevoegdheden van het bestuursorgaan niet aantasten. Het voorbeeld van opdrachtbrief dat op de ICCI-website beschikbaar is, zal dienovereenkomstig worden aangepast.

Voor wat betreft de opheffing van de burgerlijke vennootschap met handelsvorm, en de gevolgen daarvan voor de onverenigbaarheden van de bedrijfsrevisor, wordt volledig verwezen naar mededeling 2018/14, *Opheffing van de burgerlijke vennootschap met handelsvorm*, aangenomen door de Raad van het Instituut en gepubliceerd op 5 september 2018¹¹.

¹⁰ Cf. https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/nl/documents/regelgeving-en-publicaties/rechtsleer/normen-en-aanbevelingen/normen/bijk-nrm-2020-defa9acd335-fe3b-4f89-a534-5b005ad44a62.pdf?Status=Master&sfvrsn=707194d6_5.

¹¹ Cf. <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/nl/Documents/regelgeving-en-publicaties/rechtsleer/mededelingen/2018-14-Mededeling-opheffing-burgerlijke-vennootschap-met-handelsvorm.pdf>.

Het huidig advies schrapt en vervangt advies 2011/08, *Activiteiten die een bedrijfsrevisor in een situatie van feitelijk bestuurder zouden brengen overeenkomstig artikel 13, § 2, b) van de gecoördineerde wet van 1953.*

Voormeld (opgeheven) advies blijft raadpleegbaar op de website van het Instituut onder het tabblad Regelgeving en publicaties > Rechtsleer > Archieven.

Met confraternele groeten,



Tom MEULEMAN
Voorzitter