

**DE BEDRIJFSREVISOR
EN HET STRAFRECHT**

INHOUDSTAFEL

VOORAF	5
INLEIDING EN GRONDSLAGEN VAN ONS STRAFSTELSEL <i>J. DE LENTDECKER,</i> <i>Kabinetschef van de Minister van Justitie</i>	7
DE STRAFRECHTELIJKE PROCEDURE: ALGEMENE PRINCIPES <i>F. PIEDBOEUF, Advocaat te Luik</i>	23
ENKELE STRAFRECHTELIJKE INBREUKEN VAN HET GEMEEN RECHT EN DE SPECIFIEKE INBREUKEN OP HET VENNOOTSCHASRECHT EN BOEKHOURECHT <i>J.P. BONTE, Advocaat te Brussel</i>	41
HET STRAFRECHT EN HET OPENBAAR BEROEP OP HET SPAARWEZEN <i>Y. STEMPNIERWSKY,</i> <i>Attaché bij de Commissie voor het Bank-en Financiewezen</i> ...	57
HET BEROEPSGEHEIM: DE VISIE VAN DE MAGISTRAAT <i>P. BERNARD, Advocaat-Generaal Hof van Beroep Mons</i>	73
BEROEPSGEHEIM EN ZWIJGPLICHT VAN DE BEDRIJFSREVISOR, DE ACCOUNTANT EN DE BELASTINGSCONSULENT <i>J. LIEVENS, Advocaat te Kortrijk. Prof. Fiscale Hogeschool</i>	87
GEHEIMHOUDINGSPLICHT VAN REGISTERACCOUNTANTS IN NEDERLAND <i>W. HULSHOFF POL, Adjunct-directeur</i> <i>Nederlands Instituut van Registeraccountants</i>	103
LE SECRET PROFESSIONNEL ET DEVOIR DE DISCRETION DE L'EXPERT COMPTABLE EN FRANCE	109
LE SECRET PROFESSIONNEL DES COMMISSAIRES AUX COMPTES EN FRANCE	112

VOORAF

De bedrijfsrevisoren zijn reeds lang begaan met de draagwijdte van hun beroepsgeheim. Zij zouden het vertrouwen van de cliënt verkiezen wanneer zij niet een absolute discretie zouden bewaren t.a.v. wat zij in de uitoefening van hun beroep zouden vernemen. Wat gebeurt er echter wanneer zij geplaatst worden tegenover een huiszoeking of tijdens een verhoor door een onderzoeksrechter? Sinds verscheidene jaren worden deze problemen regelmatig opgeworpen bij het gerecht en de Minister van Justitie. De Raad van het I.B.R. heeft de balans willen opmaken tijdens een studiedag in aanwezigheid van afgevaardigden uit de gerechtelijke middens.

Bij de voorbereiding van deze studiedag bleek al vlug dat het strafrecht steeds meer ingrijpt in het beroepsleven van de bedrijfsrevisor. Vandaar dat ook getracht werd om het verband te schetsen tussen de bedrijfsrevisor en het strafrecht.

Onderhavige brochure vat de werkzaamheden samen van de studiedag van 14 december 1990. Wij wensen in het bijzonder de Minister van Justitie te danken voor de steun die hij heeft verleend aan deze studiedag, zijn cabinetschef, de heer J. De Lentdecker, de heer Advocaat Generaal P. Bernard, die het woord heeft gevoerd namens de heren Procureurs Generaal, de heer J.- L. Duplat, Voorzitter van de Commissie voor het Bank- en Financiewezen, die het panelgesprek leidde, alsook de andere sprekers die hun deskundigheid en kennis ten dienste hebben willen stellen van ons beroep.

Karel M. VAN OOSTVELDT
Voorzitter van het I.B.R.

INLEIDING EN GRONDSLAGEN VAN ONS STRAFSTELSEL

*De heer J. DE LENTDECKER
Kabinetschef van de Minister van Justitie*

Door de organisatoren van dit colloqium werd mij gevraagd een algemene inleiding te geven over ons Belgisch strafrecht. Dit zal het eerste gedeelte vormen van mijn uiteenzetting. Er werd mij eveneens gevraagd het thema van vandaag in te leiden. Dit vormt het tweede deel. Ik zal dus a.h.w. de bakens plaatsen binnen dewelke de verschillende sprekers van deze dag zullen evolueren.

1. DE GRONDSLAGEN VAN ONS STRAFSTELSEL

Gelet op de verschillende vraagstukken die tijdens het afgelopen jaar op gerechtelijk vlak zijn gerezen, meen ik dat het van belang is de grondbeginselen van ons strafstelsel te belichten.

Traditioneel wordt onder strafrecht verstaan het geheel van rechtsregels die bepalen onder welke omstandigheden en voorwaarden bepaalde handelingen of het zich onthouden van bepaalde handelingen te stellen, aanleiding kunnen geven tot het opleggen van sancties. Het opleggen en de uitvoering van die sancties worden verricht door de organen die hiervoor door de wet worden aangeduid.

Een eerste onderscheid moet gemaakt worden i.v.m. het strafrecht in de ruime betekenis van het woord, nl. het onderscheid tussen het materieel strafrecht en het formeel strafrecht.

Het *materieel strafrecht* is het geheel van regels die bepalen onder welke voorwaarden handelingen of onthoudingen als strafbare feiten kunnen worden beschouwd. Die regels bepalen de strafrechtelijke sancties en de toepassingsfeer van deze strafwetten *ratione personae*, *ratione temporis* en *ratione loci*. Deze regels zijn hoofdzakelijk vervat in ons strafwetboek.

Naast het materieel strafrecht hebben we het *formeel strafrecht* dat ook strafvordering of strafprocesrecht wordt genoemd; dat is het geheel

van regels die de opsporing, het gerechtelijk onderzoek, de vervolging en de berechting van misdrijven beheersen, alsmede de regels betreffende de bevoegdheid en inrichting van de publiekrechtelijke instellingen en organen die daarmee belast zijn. Die regels vindt men terug in ons wetboek van strafvordering. Alhoewel het materieel strafrecht en het formeel strafrecht duidelijk van elkaar onderscheiden zijn, zijn beide materies nauw met elkaar verbonden. Het ligt voor de hand dat het materieel strafrecht geformaliseerd wordt door de regels van de procedure. De algemene principes van de strafprocedure zullen trouwens belicht worden door Mr. Piedboeuf.

Algemeen wordt eveneens aanvaard, dat in het strafrecht een onderscheid wordt gemaakt tussen het algemeen strafrecht en het bijzonder strafrecht. Het *algemeen strafrecht* behelst het strafwetboek van 1867, met inbegrip van de wetten die sindsdien gewijzigd of aangevuld werden en de zogenaamde complementaire strafwetten. Eén van de complementaire strafwetten, is de fameuze wet Lejeune van 1888 waarbij de voorwaardelijke invrijheidsstelling en de voorwaardelijke veroordelingen in ons strafrecht werden opgenomen.

Het *bijzonder strafrecht* dat ons hier voornamelijk aanbelangt wijst daarentegen op het geheel van de bijzondere strafwetten die niet in het strafwetboek zijn opgenomen. Deze bijzondere strafwetten zijn hoofdzakelijk gericht op bepaalde categoriën van burgers, hebben een beperkte territoriale geldingsfeer en hebben daarenboven betrekking op bijzondere materies of op bepaalde deelaspecten van het maatschappelijk leven, zoals bijvoorbeeld het fiscaal of het economisch recht. De heren Bonte en Dierckx zullen in hun uiteenzetting de specifieke kenmerken van het economisch en fiscaal strafrecht belichten. Volledigheidshalve dien ik wel te onderstrepen dat de laatste jaren, zowel kwantitatief als kwalitatief, het bijzonder strafrecht een grote evolutie doormaakt, en in verband hiermee, wens ik dan ook te verwijzen naar het recente handboek van het Belgisch strafrecht van Lieven Dupont en Raf Verstraeten, dat ik ten zeerste mag aanbevelen.

Wat betreft de wisselwerking tussen het algemeen strafrecht enerzijds en het bijzonder strafrecht anderzijds, moet men altijd verwijzen naar het *artikel 100* van ons strafwetboek. Dit artikel 100 van het strafwetboek stelt dat de bepalingen van het eerste boek van het strafwetboek toegepast worden op de bijzondere wetten en verordeningen.

Maar op dit algemeen principe zijn er een aantal uitzonderingen. Een eerste uitzondering is dat juist de bijzondere wetten en verordeningen kunnen afwijken van de algemene beginselen. In dat geval zijn de bepalingen van deze wetten en verordeningen toepasselijk en niet de algemene beginselen van het strafwetboek. Indien die afwijking echter niet uitdrukkelijk voorzien is, dan blijven integendeel de bepalingen van het eerste boek van het strafwetboek geldig.

Tweede uitzondering op die algemene regel: artikel 100 bepaalt dat de beschikkingen van hoofdstuk 7 van het strafwetboek niet toepasselijk zijn op de bijzondere wetten en verordeningen. Hoofdstuk 7 behandelt immers in de artikelen 66 tot en met 69 de deelneming van verscheidene personen aan éénzelfde misdaad of wanbedrijf. Deze bepalingen zijn niet op de bijzondere wetten en verordeningen toepasselijk, tenzij deze laatste uitdrukkelijk het tegendeel bevestigen. Vermits dit vaak het geval is, stelt deze uitzondering geen ernstige toepassingsmoeilijkheden.

Derde uitzondering: behoudens strijdige bepalingen zal artikel 85 van het strafwetboek betreffende de verzachtende omstandigheden niet toepasselijk zijn op de misdrijven voorzien bij bijzondere wetten en verordeningen. Een voorbeeld kan dit illustreren: artikel 35 van de wet betreffende de politie over het wegverkeer bestraft bijvoorbeeld dronkenschap aan het stuur met een gevangenisstraf van minstens 15 dagen en met een geldboete van minstens 100 F., of één van beide straffen. Een mindere straf opleggen op grond van verzachtende omstandigheden zou onwettig zijn daar het gaat om een bijzondere wet waarop artikel 85 van het strafwetboek niet toepasselijk is.

Vierde uitzondering op het beginsel van artikel 100: de bepalingen van het eerste boek van het strafwetboek worden niet toegepast wanneer zulks zou leiden tot vermindering van geldstraffen die bedoeld waren om de inning van fiscale rechten te verzekeren. Deze geldstraffen hebben een dubbel karakter: ze zijn een straf, dus een geldboete en een schadevergoeding, daar ze de schade herstellen welke vermoed wordt aan de schatkist te zijn toegebracht.

Op deze vierde uitzondering zijn drie wettelijke beperkingen. Het betreft in de eerste plaats alleen geldstraffen; verder geldt de toepassing van dit artikel 100 al. 2 enkel ter verzekering van de inning van fiscale rechten. D.w.z. dat deze wetsbepaling slechts toepasselijk is op de straffen ingevolge misdrijven die een fiscaal bedrog impliceren.

Derde wezenlijke beperking op die vierde uitzondering is dat het artikel 100 niet toepasselijk is wanneer fundamentele beginselen van ons strafrecht ter sprake komen, zoals bijvoorbeeld de toepassing van het fameus artikel 71 van het strafwetboek betreffende de onweerstaanbare drang, een argument dat regelmatig wordt ingeroepen voor onze rechtbanken.

Ons Belgisch strafrecht kenmerkt zich voornamelijk door haar *legaliteitsbeginsel*, m.a.w. door haar wettelijk karakter. Dit wettelijk karakter heeft betrekking op de omschrijving van de strafbare feiten en op de bepaling van de straffen. Alleen strafwetten kunnen bepalen welke gedragingen als misdrijven moeten worden beschouwd en welke straffen voor deze misdrijven opgelegd kunnen worden. Het adagium «nulum crimen, nulla poena sine lege scripta» is U voldoende bekend: ons strafrecht is geschreven en wettelijk recht. Er is dus geen strafrecht zonder wettekst. Ik zal niet blijven stilstaan bij de formele bronnen van het strafrecht, maar het weze meteen duidelijk dat er een enorme toename is van ministeriële besluiten, provinciale reglementen en verordeningen e.d., waarmee er dient rekening gehouden te worden bij de formele bronnen van het strafrecht.

Wat betreft het *toepassingsgebied* van de strafwetten, moet er een driedubbel onderscheid gemaakt worden, nl. de werking van de strafwet in de tijd, de werking van de strafwet naar de plaats en de werking van de strafwet naar de persoon. Wat de werking van de strafwet in de *tijd* betreft, volstaat het om het algemeen beginsel te citeren dat stelt dat de geldingsduur van strafwetten zich uitstrekt over een periode die begint op het ogenblik waarop de strafwetten in werking treden, en eindigt op het ogenblik waarop zij worden opgeheven of vernietigd. Maar op deze algemene beginselen zijn er uitzonderingen; het zou ons echter te ver leiden hier dieper op in te gaan.

Wat betreft de werking van de strafwet naar de *plaats*, dient er voornamelijk aan herinnerd te worden dat de strafwet bindende kracht heeft op de plaats waar de strafbaar gestelde gedraging plaatsvond, en de bestraffing van op Belgisch grondgebied of buiten het Belgisch grondgebied gepleegde misdrijven vindt men terug in verschillende artikels betreffende het zogenaamde territorialiteitsbeginsel. Dat beginsel stelt dat de Belgische strafwetten van toepassing zijn op alle strafbare feiten die binnen het nationaal gebied begaan werden ongeacht de nationaliteit van de dader. Trouwens, art. 4 van het strafwetboek, voor-

afgaandelijke titel voorziet de mogelijkheid om van dit territorialiteitsbeginsel af te wijken en de toepassing van de strafwet uit te breiden tot buiten de landsgrenzen.

Wat betreft de werking van de strafwet naar *personen*, dient de aandacht te worden gevestigd op het feit dat de Belgische strafwetten van toepassing zijn op alle personen die zich op het grondgebied van het Rijk bevinden, zowel Belgen als vreemdelingen. Er is dan nog de hele problematiek van de immuniteit, maar het weze hier al gesteld dat bedrijfsrevisoren geen enkele immuniteit genieten.

Tweede kenmerk, benevens het legaliteitsbeginsel, is het begrip *misdrijf*, dat samen met het begrip straf één van de centrale begrippen is. De term «misdrijf» is de algemene benaming die in ons strafrecht wordt gebruikt voor alle handelingen of verzuimen die door de strafwet worden strafbaar gesteld. Hetgeen van belang is, is dat het begrip misdrijf als dusdanig een algemene draagwijdte heeft en volstrekt alle strafbare feiten dekt, ongeacht de kwalificatie die eraan gegeven wordt op grond van de zwaarte of de aard. Het is meldenswaardig dat de definitie van het misdrijf aan de wetgever is voorbijgegaan. In ons strafwetboek worden de misdrijven enkel ingedeeld a rato van het zwaarwichtigheidscriterium van de straf: er wordt dus onderscheid gemaakt tussen misdaad, wanbedrijf en overtreding. Dit is voornamelijk juridisch-technisch van belang. Bijvoorbeeld met betrekking tot het materiële strafrecht, is het interessant te noteren dat wat betreft de poging tot een misdaad, deze misdrijven steeds strafbaar zijn, daar waar de poging tot een wanbedrijf alleen maar strafbaar is in de gevallen bij de wetsbepaling aangegeven; zo zal bijvoorbeeld in Frankrijk de poging tot oplichting strafbaar zijn, maar in België wordt de poging tot oplichting niet voorzien in ons strafwetboek. Evenmin is er voorzien dat de poging tot overtreding zou kunnen strafbaar gesteld worden, op één uitzondering na, de poging tot de uitroeiing van bijen. Ook wat het strafprocesrecht betreft, is deze wettelijke driedelige indeling van belang. In de nieuwe wet op de voorlopige hechtenis, is het bijvoorbeeld zo dat deze slechts kan toegepast worden voor een aantal misdaden en wanbedrijven, wanbedrijven die strafbaar moeten zijn met minstens één jaar gevangenis.

Het *materieel element* van het misdrijf, m.n. de strafbaar gestelde gedraging, wordt steeds door de strafwet omschreven. Wij hebben gezien dat dit de toepassing is van het legaliteitsbeginsel, en hierbij moeten

drie types van strafbare gedragingen onderscheiden worden.

1. Een verboden handelen
2. Een niet-handelen
3. Het veroorzaken van een gevolg

We zullen even blijven stilstaan bij hetgeen men de omissiedelicten of de onthoudingsmisdrijven noemt. Inderdaad, bij sommige misdrijven bestaat het materieel bestanddeel in het niet-handelen, een verzuim van een strafrechtelijk gesanctioneerde verplichting. De traditionele voorbeelden zijn: het verzuim aangifte te doen van een bevalling die men heeft bijgewoond, familieverlating, of nog, weigeren hulp te verlenen aan een persoon in gevaar. Wat betreft valsheid in geschrifte, kan men eveneens valsheid plegen door zich te onthouden van bepaalde aantekeningen te noteren. Dit schuldig verzuim kan dan strafbaar worden gesteld, wanneer de onthouding een uiting is van een doelgerichte wil om een bepaald onrechtmatig resultaat te bereiken.

Volledigheidshalve citeer ik eveneens dat de verschillende soorten misdrijven ook hun belang hebben voor het verdere verloop van de procedures; de straftoemeting, de verjaring e.d. Misdrijven kunnen inderdaad ofwel ogenblikkelijk zijn, ofwel voortdurend. In het eerste geval is het misdrijf voltrokken en houdt het op van zodra de strafbaar gestelde handeling of onthouding heeft plaatsgehad, ook al heeft het misdrijf blijvende gevolgen. Onder voortdurende misdrijven verstaat men misdrijven met een ononderbroken en bestendig delictueel opzet in hoofde van de dader. Er zijn eveneens enkelvoudige misdrijven, dit zijn misdrijven die bestaan uit één enkele strafbare gedraging, die zowel het karakter heeft van een ogenblikkelijk als van een voortdurend misdrijf. Een voortgezet misdrijf is een misdrijf dat bestaat uit verscheidene gedragingen, van dezelfde of van verschillende personen, die samen slechts één misdrijf uitmaken wegens de eenheid van het misdadig opzet in hoofde van de dader. Dit is natuurlijk het geval wanneer die verschillende daden onderling verbonden zijn door een eenheid van doel en verwezenlijking. Het belang van dit onderscheid is niet denkbeeldig: wanneer bijvoorbeeld de rechter van oordeel is dat verschillende misdrijven slechts één misdrijf uitmaken omdat zij verbonden zijn door éénzelfde misdadige intentie, dan kan en dan mag hij zelfs één straf uitspreken, nl. de zwaarste toepasselijke straf, d.w.z. de straf die op het zwaarste van de gepleegde misdrijven bestaat.

Verder wordt onderscheid gemaakt tussen gelegenheidsmisdrijven en gewoontemisdrijven. Een gelegenheidsmisdrijf is een misdrijf dat bestaat in één enkele strafbare gedraging, daar waar een gewoontemisdrijf uit verschillende handelingen bestaat die, afzonderlijk beschouwd, niet strafbaar zijn, doch omwille van die opvolging de ingesteldheid van de dader openbaren en een strafbaar geheel uitmaken. Een typisch voorbeeld hiervoor is het houden van een huis van ontucht of prostitutie, of er een gewoonte van maken geld te lenen tegen hoge intrest. Het ene is soms verbonden aan het andere.

Een belangrijk constitutief element van het misdrijf is uiteraard de *wederrechtelijkheid*. Het is dus zo dat de dader niet het recht had zich aldus te gedragen. Er zijn immers gedragingen die aan een wettelijke delictomschrijving beantwoorden en die toch rechtens geoorloofd zijn. Ik citeer het voorbeeld van de chirurg die een patiënt opereert en die door het stellen van zijn handeling onder de wettelijke delictomschrijving van opzettelijke slagen en verwondingen valt, maar waaruit duidelijk blijkt dat zijn gedraging niet in strijd is met het recht. Onwettig gedrag alleen volstaat dus niet voor de strafbaarheid, het gedrag moet dus onrechtmatig of wederrechtelijk zijn: il doit être illicite. Op deze algemene principes van wederrechtelijkheid bestaan er een aantal uitzonderingen die men rechtvaardigingsgronden noemt.

We vermelden ook nog de uitbreiding van de strafbaarheid ingevolge de toepassing van de principes van de strafbare poging en de strafbare deelneming. De strafbare deelneming impliceert een criminele bedrijvigheid in groepsverband, een optreden van meerdere personen ter verwezenlijking van een misdadige bedrijvigheid. Deelnemers aan misdrijven worden in ons strafwetboek ingedeeld in daders of mededaders (art. 66) en in medeplichtigen (art. 67 van het strafwetboek).

Wat betreft de daders of mededaders, dient een onderscheid gemaakt te worden tussen enerzijds de materiële daders, hetzij diegene die de misdaad of het wanbedrijf hebben uitgevoerd of aan de uitvoering ervan rechtstreeks hebben medegewerkt, en de noodzakelijke medehelpers anderzijds, dat zijn diegene die door enige daad tot de uitvoering zodanige hulp hebben verleend dat de misdaad of het wanbedrijf zonder hun bijstand niet had kunnen worden gepleegd. Dit is van belang op professioneel vlak wat betreft de bedrijfsrevisoren. Daarenboven kent men nog een derde categorie, hetgeen men noemt de morele daders, die, alhoewel zij niet rechtstreeks aan de

uitvoering van het misdrijf hebben deelgenomen, de rechtstreekse oorzaak van het gepleegd misdrijf zijn. Het Hof van Cassatie stelt trouwens dat er sprake is van aanzetting tot een misdrijf wanneer men in hoofde van diegene die het misdrijf uitvoert het delictueel opzet doet ontstaan of aanmoedigt.

Daartegenover bepaalt art. 67 dat de medeplichtigen diegene zijn die onderrichtingen hebben gegeven om de misdaad of het wanbedrijf te plegen. Het is van belang te onderstrepen dat de term «onderrichtingen» zeer ruim moet worden geïnterpreteerd; een eenvoudige raad is weliswaar onvoldoende, maar het geven van inlichtingen volstaat om van iemand een medeplichtige te maken. De strafbaarheid blijft bestaan, zelfs als de gegeven onderrichtingen ertoe strekken de omvang van het voorgenomen misdrijf te beperken. De gegeven inlichtingen kunnen soms van zo groot belang zijn dat zij in werkelijkheid de noodzakelijke medehulp zijn, en in dat verband is degene die de inlichtingen heeft gegeven een dader of een mededader in de zin van art. 66, en geen medeplichtige in het kader van art. 67. Meldenswaardig is hier eveneens dat, wanneer de hoofddaad van een misdrijf op het grondgebied van het Rijk gepleegd wordt, de in de vreemde gepleegde daden van deelneming geacht worden als zijnde in België te zijn gepleegd; op dat ogenblik worden daders of mededaders op dezelfde manier gestraft.

Daders en medeplichtigen worden niet op dezelfde manier gestraft; inderdaad, medeplichtigen aan een misdaad worden gestraft met de straf die onmiddellijk lager is dan die waarmee zij als daders van die misdaad zouden worden gestraft. De straf tegen medeplichtigen aan een wanbedrijf zal niet hoger zijn dan 2/3 van die welke op hen zou worden toegepast indien zij de daders van dat wanbedrijf waren.

Ik zal het niet verder hebben over de strafrechtelijke sancties, noch over de straftoemetingen en de tenuitvoerlegging van straffen en maatregelen, evenmin over het verval van het recht op uitvoering van de straffen en het tenietgaan van de veroordelingen en de burgerrechtelijke gevolgen van het misdrijf. Deze materies zijn trouwens in het kader van deze uiteenzetting minder interessant; dit laat mij toe mijn tweede hoofdstuk betreffende de aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor aan te vangen.

2. DE AANSPRAKELIJKHEID VAN DE REVISOR

In het tweede deel van mijn uiteenzetting zal ik het voornamelijk hebben over de aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor. Maar vooraf wil ik artikel 3 van de wet van 22 juli 1953 gewijzigd bij wet van 21 februari 1985 in herinnering brengen: dit artikel bepaalt dat de bedrijfsrevisor als hoofdopdracht heeft «alle opdrachten uit te voeren die bij of krachtens de wet aan de bedrijfsrevisoren uitsluitend zijn toevertrouwd en op algemene wijze alle controle-opdrachten te vervullen met betrekking tot boekhoudkundige staten van ondernemingen, verricht met toepassing van of krachtens de wet».

Wat is dan de algemene strafrechtelijke aansprakelijkheid?

Aangezien aan de bedrijfsrevisor verschillende opdrachten worden toevertrouwd, zal zijn strafrechtelijke aansprakelijkheid geen algemene aansprakelijkheid meer zijn (zoals vroeger), maar integendeel een aansprakelijkheid die refereert aan de wetgevingen die op de bedoelde opdrachten toepasselijk zijn. In dit verband wil ik verwijzen naar een passus uit de Memorie van toelichting bij het wetsontwerp van 21 februari 1985 in de Kamer van Volksvertegenwoordigers. Op een bepaald ogenblik wordt gesteld dat artikel 60, artikel 27 derde lid opheft. Dit artikel voorzag een gevangenisstraf voor valse of onvolledige verklaringen, door een bedrijfsrevisor met bedrieglijk opzet afgelegd. Omwille van het feit dat de functie van bedrijfsrevisor nu verbonden is aan de specifieke in de wet bepaalde opdrachten, moet er verwezen worden naar de wetten die deze functies bepalen, zowel wat de inhoud van de functie als wat de strafrechtelijke sancties voor de misdrijven betreft. Het lijkt niet aangewezen om daarnaast nog een algemene strafrechtelijke aansprakelijkheid te voorzien die verbonden zou zijn aan de hoedanigheid van bedrijfsrevisor. Dit verklaart de opheffing van die bepaling.

Ten aanzien van de strafrechtelijke aansprakelijkheid zal dus moeten gerefereerd worden aan de specifieke wetgevingen. De vraag stelt zich dan ook welke functies de bedrijfsrevisor uitoefent. Hij kan commissaris van een vennootschap zijn en voert dan de titel van commissaris-revisor. Iedereen weet dat de naamloze vennootschap, de commanditaire vennootschap op aandelen, de B.V.B.A. en andere vennootschappen een commissaris-revisor moeten hebben wanneer ze aan bepaalde criteria beantwoorden; alleen vennootschappen met een bepaalde omvang moeten één of meer commissarissen

hebben. Welke taak heeft de commissaris-revisor? Hij moet de financiële positie, de jaarrekening en de regelmatigheid controleren vanuit het oogpunt van de vennootschappenwet en van de statuten, en ook ten opzichte van de in de boekhouding te verwerken verrichtingen. Zo moet hij onder meer nagaan of de boekhouding met de nodige voorzichtigheid, oprechtheid en goede trouw wordt gevoerd. Artikel 65 bepaalt bovendien de ambtsplichten van de commissaris-revisor. Hij moet verslag uitbrengen aan de algemene vergadering en als het ware de jaarrekening certificeren, dit wil zeggen zich aansprakelijk verklaren voor haar juistheid en getrouwheid. Wij noteren dat artikel 65 sexies van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen ruimer is dan artikel 64, eerste lid. De commissaris-revisor moet niet alleen de overtredingen op de boekhoudwet maar ook elke overtrekking van de wet of de statuten aangeven. Die aangifte moet niet gedaan worden aan de fiduciaire overheid, maar wel aan de raad van bestuur van de vennootschap. Indien de raad gepaste maatregelen neemt om de toestand recht te zetten, houdt daarmee de zaak op. Indien dit niet gebeurt, moet de commissaris de algemene vergadering op de hoogte brengen van de feiten. Het is hier belangrijk te wijzen op het feit dat de bedrijfsrevisor door het beroepsgeheim is gebonden.

Artikel 27 van de wet van 22 juli 1953 zoals gewijzigd bij wet van 1985 bepaalt dat artikel 458 van het Strafwetboek op de bedrijfsrevisoren toepasselijk is. Daaromtrent kan geen twijfel bestaan. Maar het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor moet natuurlijk wijken voor de verplichtingen die hem zijn opgelegd. De bedrijfsrevisor heeft inderdaad de plicht om de in de wet bepaalde instantie op de hoogte te brengen van de vaststellingen die hij doet. Zo bijvoorbeeld moet de commissaris-revisor verslag uitbrengen aan de algemene vergadering of aan de raad van bestuur. De bedrijfsrevisor die door de Bankcommissie is erkend om de controlefunctie bij een bankinstelling uit te oefenen, moet zijn vaststellingen melden aan de Commissie voor het Bank- en Financiewezen. Wat het probleem van het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor betreft, geldt steeds eenzelfde principe. Buiten de inlichtingen die luidens de wet in het verslag moeten worden vermeld en behoudens een afgewogen verantwoording is de bedrijfsrevisor tot geheimhouding verplicht.

Er bestaan evenwel uitzonderingen op dit beroepsgeheim. Wanneer de revisor als getuige in rechte moet optreden, kan hij of zwijgen of

spreken. Dit is paradoxaal. Maar het is uitgesloten dat hij spontaan onthullingen zou doen, en wanneer hij bijvoorbeeld door de gerechtelijke politie of door de procureur des Konings wordt ondervraagd, kan hij het beroepsgeheim inroepen. Wanneer de bedrijfsrevisor zelf wordt vervolgd, kan hij zwijgen, ditmaal niet omwille van het beroepsgeheim, maar wel op basis van de rechten van de verdediging.

In het kader van zijn opdracht heeft de bedrijfsrevisor een meldingsplicht ten overstaan van de raad van bestuur, de afgevaardigd bestuurder of nog tegenover de Commissie voor het Bank- en Financiewezen. Voor het overige is er geen wettelijke bepaling die de bedrijfsrevisor zou verplichten een misdrijf te melden dat door het beroepsgeheim zou zijn gedekt. Er is natuurlijk nog artikel 30 van het Wetboek van strafvordering, maar dit artikel bevat niet de minste strafbepaling. Overigens zou een spontane melding aan de gerechtelijke overheid een schending van het beroepsgeheim zijn. Volgens een arrest van het Hof van Cassatie van 1866 is er sprake van schending van het beroepsgeheim zodra de openbaarmaking van gegevens die door het beroepsgeheim worden beschermd, op *vrijwillige* en spontane wijze worden aan het licht gebracht, ook al geschiedt de mededeling aan de gerechtelijke overheid.

Quid wat de *civielrechtelijke aansprakelijkheid* van de commissaris-revisor betreft? Dit wordt geregeld in artikel 64octies van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen, specifiek t.a.v. de naamloze vennootschappen, maar hetzelfde geldt wanneer het andere vennootschapsvormen betreft. Het is mogelijk dat de aansprakelijkheid van de commissarissen in opspraak wordt gebracht voor fouten die ze in de uitoefening van hun functie hebben begaan. Maar dan moet wel het bewijs worden geleverd dat die commissaris een fout heeft begaan. De aansprakelijkheid wordt niet vermoed en zij is evenmin subsidiair. Artikel 64octies, tweede lid bepaalt dat ingeval van overtreding van de vennootschappenwet of van de statuten er hoofdelijke aansprakelijkheid van alle commissarissen is. Op dat ogenblik bestaat er dus een vermoeden van aansprakelijkheid: de betrokken commissaris moet het bewijs leveren dat hij geen deel heeft gehad aan de fout en dat hij de raad van bestuur kennis heeft gegeven van de feiten of, indien deze niet reageert, dat hij de afgevaardigd bestuurder heeft ingelicht. Overigens wordt eenzelfde onderscheid gemaakt in artikel 62, eerste en tweede lid, wat betreft de burgerrechtelijke aansprakelijkheid van de bestuurders van naamloze vennootschappen.

Uiteraard beschikken de commissarissen-revisoren over een gedegen kennis van de boekhouding. Zij moeten de boekhouding en de jaarrekening controleren en certificeren. Het is dus normaal dat zij strafrechtelijk aansprakelijk zijn ingeval van overtreding van de boekhoudwet. Deze aansprakelijkheid is gebaseerd op het geduchte artikel 17 van de wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen, waarin een geldboete van 50 tot 10.000 BF voorzien wordt voor een wetens gepleegde overtreding van de boekhoudwet. Daarnaast bepaalt artikel 17 ook een gevangenisstraf van een maand tot een jaar en een geldboete van 50 tot 10.000 BF wanneer er sprake is van bedrieglijk opzet. Deze strafrechtelijke aansprakelijkheid belangt specifiek de commissaris-revisor aan, maar tevens de gewone bedrijfsrevisor, de onafhankelijk deskundige of de commissaris die geen revisor is.

Ook kan de commissaris-revisor worden vervolgd als medeplichtige, als dader of mededader van misdrijven van gemeen recht. Zo kan hij vervolgd worden voor valsheid in geschriften en voor gebruik daarvan in boekhoudkundige situaties, of nog voor valsheid in geschriften of gebruik daarvan in de jaarrekening. Hij kan bovendien worden vervolgd voor fiscaal misdrijf - artikel 339 W.I.B. of artikel 73 van het B.T.W. - wetboek - en ook voor valsheid in geschriften of gebruik daarvan in fiscale aangelegenheden (artikel 340 W.I.B.). Hij kan eveneens worden vervolgd, als dader of mededader, voor andere misdrijven van het gemeen recht zoals misbruik van vertrouwen of (eenvoudige of bedrieglijke) bankbreuk.

Ter illustratie nemen we een voorbeeld: we nemen aan dat de zaakvoerder van een B.V.B.A. van een inschikkelijke leverancier valse facturen verkrijgt om geld voor zijn persoonlijk profijt te verduisteren. Indien het bewijs wordt geleverd dat de commissaris-revisor daarvan op de hoogte was, en indien de commissaris de zaakvoerder op één of ander manier geholpen heeft om het misdrijf te begaan, zal hij als mededader van de valse stukken - van de valse facturen - kunnen worden beschouwd. Aan de hand van dit voorbeeld begrijpen we nog beter waarom de commissaris-revisor er belang bij heeft en zelfs verplicht is de raad van bestuur of de afgevaardigd bestuurder op de hoogte te brengen van de overtredingen: een dergelijke mededeling dekt niet alleen zijn burgerrechtelijke aansprakelijkheid, maar in het merendeel van de gevallen ook zijn strafrechtelijke aansprakelijkheid.

Wij vermelden nog een paar specifieke, door de wet bepaalde sancties met name in artikel 345 van het W.I.B. voor elke deskundige in belastingzaken of in boekhouden of enig ander beroep dat tot doel heeft voor één of meer belastingplichtigen boek te houden of te helpen houden, ofwel voor eigen rekening ofwel als hoofd, lid of bedienende van enigerlei vennootschap, vereniging, groepering of onderneming, of meer in het algemeen het beroep dat erin bestaat één of meer belastingplichtigen raad te geven of bij te staan bij het vervullen van de verplichtingen opgelegd bij dit Wetboek of bij de ter uitvoering ervan vastgelegde besluiten. De sanctie bestaat in een verbod om gedurende een periode van drie maanden tot vijf jaar, rechtstreeks of onrechtstreeks, de hiervoren bedoelde beroepen op welke wijze ook uit te oefenen. Er bestaan vergelijkbare sancties in het B.T.W.-Wetboek, de successierechten en de registratierechten. Indien de commissaris-revisor veroordeeld wordt als mededader van de zaakvoerder of de bestuurder van een vennootschap uit hoofde van fiscale fraude, kan eveneens een beroepsverbod worden uitgesproken, ongeacht uiteraard elke andere tuchtrechtelijke sanctie. Wij vermelden ook nog de sanctie bepaald in artikel 204quinquies van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen: ingeval van overtreding van artikel 64 van de vennootschappenwet, dus in het geval van onwettige vergoeding of onwettig toegestane leningen, kunnen een gevangenisstraf van een maand tot een jaar en een geldboete van 50 tot 10.000 BF opgelegd worden.

Maar de bedrijfsrevisor is niet altijd commissaris-revisor. Hij kan ook andere functies uitoefenen of met andere opdrachten worden belast. Bijvoorbeeld ten overstaan van de ondernemingsraden. Ik verwijs hier naar de wet van 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven, gewijzigd bij wet van 1985 op de hervorming van het bedrijfsrevisoraat. Die wet bepaalt in het nieuwe artikel 15bis dat in die ondernemingen waar er een ondernemingsraad is, één of meer bedrijfsrevisoren moeten worden aangesteld. Die revisoren hebben de opdracht een verslag op te stellen ten behoeve van de ondernemingsraad en aan die raad de economische en financiële informatie te verklaren. Indien de revisor leemtes in die economische en financiële informatie vaststelt, moet hij het ondernemingshoofd daarvan op de hoogte brengen; indien daaraan binnen twee maanden geen gevolg wordt gegeven, moet hij de ondernemingsraad op de hoogte brengen. Indien de onderneming een vennootschap is naar Belgisch recht, bijvoorbeeld opgericht

in de vorm van een naamloze vennootschap, wordt de opdracht die de bedrijfsrevisor is toebedeeld, uitgeoefend door de commissaris of de commissarissen van de vennootschap die bedrijfsrevisor zijn. Op die manier heeft men belangenconflicten willen voorkomen.

Wat is nu de strafrechtelijke aansprakelijkheid van deze bedrijfsrevisor? De functie van bedrijfsrevisor in de schoot van de ondernemingsraad sluit nauw aan bij de functie van de commissaris in een vennootschap. Overigens worden de regels van artikel 65 van de vennootschappenwet toegepast. De revisoren zullen dan ook weer opnieuw onderworpen zijn aan de strafbepaling van het beruchte artikel 17 van de wet van 17 juli 1975 ingeval van tekortkoming aan het voorschrift van de boekhoudwet. Voor het overige kunnen ze, ingeval van overtreding van de regels van het gemeen recht, als mededader van de zaakvoerders van vennootschappen worden vervolgd, net zoals de commissarissen. Een typisch voorbeeld: indien het ondernemingshoofd bepaalde informatie verborgen wil houden voor de ondernemingsraad en met het oog daarop valse stukken laat opstellen mét medeplichtigheid van de bedrijfsrevisor, dan wordt deze de mededader van de valsheid in geschriften.

De bedrijfsrevisor moet eveneens een verslag opstellen over de waarde van de inbreng ingeval van oprichting of verhoging van het kapitaal. Om elke twijfel in verband met de waarde van de inbreng te vermijden, heeft de wetgever onafhankelijke deskundigen, namelijk de bedrijfsrevisoren, met die opdracht belast. Hoe zit het met de strafrechtelijke aansprakelijkheid terzake? Indien de bedrijfsrevisor de aandeelhouders misleidt en een onjuiste waarde vermeldt, in afspraak met een bestuurder, pleegt hij valsheid in geschriften volgens het gemeen recht. Hetzelfde geldt ten aanzien van de quasi-inbreng.

Tenslotte is er de opdracht van de revisor bij bepaalde uitgiftes van aandelen en een reeks andere gevallen.

Wij vermelden ook nog zijn rol bij de controle op de banken. Het is bekend dat de banken onderworpen zijn aan het toezicht van de Commissie voor het Bank- en Financiewezen. Met toepassing van artikel 19 van het K.B. van 9 juni 1935, zoals gewijzigd bij wet van 1975, en van artikel 19bis stelt de Commissie bij elke bank één of meer door haar erkende revisoren aan. Zij zijn daar met diverse opdrachten belast. Ze controleren ter plekke en onder eigen verantwoordelijkheid de getrouwheid en volledigheid van de boekhouding enz. Verder

volgen zij de positie van de bank op, wat betreft haar kredietwaardigheid, haar liquide middelen en haar rendabiliteit. Met toepassing van artikel 23 moet elke erkende revisor onmiddellijk de Commissie en elk van de bestuurders of zaakvoerders van de bank op de hoogte brengen van de ernstige tekortkomingen, de onregelmatigheden en de overtredingen die zij zouden hebben vastgesteld.

Elke erkende revisor die kennis heeft van een beslissing van de bank die een strafrechtelijk misdrijf uitmaakt, verzet zich tegen de uitvoering ervan en refereert onmiddellijk aan de Commissie voor het Bank- en Financiewezen. Deze bepaling is echter niet toepasselijk op de fiscale misdrijven.

Hoe staat het hier met de strafrechtelijke aansprakelijkheid van de bedrijfsrevisor? Artikel 42 van de wet bepaalt in sexies de bestraffing van de erkende revisor die artikel 19bis overtreedt. Die gevallen hebben ondermeer betrekking op de erkende revisoren die niet toegelaten vergoedingen of leningen ontvangen, of die binnen een bank nog een andere functie zouden uitoefenen. Het principe blijft steeds ongewijzigd: waar het om gaat is de onafhankelijkheid van de bedrijfsrevisor t.a.v. de door hem gecontroleerde instelling. De straf is deze bepaald in artikel 204 van de vennootschappenwet, namelijk een gevangenisstraf van een maand tot een jaar en/of een geldboete van 50 tot 10.000 BF. Naast die specifieke strafbepalingen blijven ook hier artikel 17 van de wet van 1975 en voor het overige het gemeen recht van toepassing.

Besluit

Het is nagenoeg onmogelijk om hier alle opdrachten die in de diverse bijzondere wetten aan de bedrijfsrevisoren worden toevertrouwd, te bespreken. We onthouden vooralsnog het principe van hun onafhankelijkheid t.o.v. de organen en instellingen die aan uw controle zijn onderworpen. En het is precies daarom dat de wet telkens de wijze van vergoeding regelt, en een verbod voorschrijft voor de revisor om enige andere vergoeding te ontvangen. De revisoren mogen evenmin andere opdrachten uitoefenen, tenzij de specifiek in de wet bedoelde opdrachten. Zoals wij hebben uiteengezet, zal hun strafrechtelijke aansprakelijkheid steeds omschreven worden met verwijzing naar de opdrachten die hen worden toevertrouwd. Voor het overige

is de strafrechtelijke aansprakelijkheid van het gemeen recht toepas-
selijk. Centraal staat de onafhankelijkheid, we mogen inderdaad stel-
len uw onafhankelijkheid.

DE STRAFRECHTELIJKE PROCEDURE: ALGEMENE PRINCIPES

door F. PIEDBOEUF, Advocaat te Luik

De strafrechtelijke procedure omvat een regeling voor de organisatie, de bevoegdheid en de werking van de strafrechtbanken en ook voor het verloop van het strafgeding in zijn verschillende stadia.

Die regels zijn van wezenlijk belang precies omdat zij een procedure regelen aan het einde waarvan de meest fundamentele rechten en vrijheden in opspraak kunnen komen. Het is vermoedelijk daarom dat wordt gezegd dat de strafprocedure de weerspiegeling is van wat in een maatschappij leeft; zij is als het ware een thermometer waarop de gezondheidstoestand van een democratie kan worden afgelezen.

Het zou een illusie zijn de hele strafprocesregeling in dertig minuten tijd uit de doeken te doen. In onze universiteiten wordt aan het onderwerp een honderdtal lesuren besteed, en Professor Franchimont liet onlangs een studie verschijnen onder de bescheiden titel «Manuel de Procédure Pénale», een werk dat precies geteld 1157 bladzijden dik is...

Het was dan ook een hele opgave om een keuze te maken, maar de verduidelijking van de organisatoren van de studiedag hebben mij geholpen om een lijn te kunnen vooropstellen voor het vluchtig overzicht dat ik wil maken, met daarbij de nodige aandacht voor de dubbele problematiek waarop men mij attent heeft gemaakt:

- enerzijds de moeilijkheid voor de specialisten in de boekhouding en voor niet-juristen in het algemeen, om hun weg te vinden in de voornaamste procesregels die in de verschillende stadia van het strafproces toepasselijk zijn;
- anderzijds, de bijzondere aandacht die blijkbaar uitgaat naar een aantal bijzondere procedures: de huiszoeking, de aanhouding of het deskundigenonderzoek.

Ik zal dus op deze dubbele problematiek proberen in te spelen bij mijn bondig overzicht van de drie traditionele stadia in het strafgeding.

1. HET VOORONDERZOEK

1.1. Definitie

Het opsporingsonderzoek is het geheel van de handelingen en maatregelen die erop zijn gericht het nodige materiaal voor de uitoefening van het openbaar ministerie te verenigen. Voor het Parket al dan niet tot een opsporingsonderzoek, met de bijstand van de politie beslist, moet het beschikken over gegevens die erop wijzen dat een dergelijk onderzoek redelijk of wenselijk is. Het opsporingsonderzoek is dus een voorafgaand stadium in een strafzaak en het heeft betrekking op de onderzoeksmogelijkheden die de gerechtelijke politie en het parket zullen aanwenden om meer inzicht te verwerven in feiten waarvan zij kennis hebben gekregen. Via dat opsporingsonderzoek kan snel en zonder bijzondere formele regels informatie worden ingewonnen over feiten waarvan het Parket of de politie in kennis werden gesteld.

1.2. De tenuitvoerlegging van een opsporingsonderzoek

Bij het begin van een opsporingsonderzoek en voor elke vorm van vervolging beschikt het Openbaar Ministerie maar zelden over een persoonlijke kennis van de misdrijven. Meestal is er een aangifte of een klacht die over het algemeen bij de politie-overheid terecht komt.

De aangifte is een verklaring waarbij aan de overheid een misdrijf wordt gemeld, al dan niet met vermelding van de auteur van het misdrijf. Een aangifte kan ondertekend maar ook anoniem zijn. Een aangifte kan worden gedaan door een of ander orgaan of door een privé persoon.

Een klacht is ook een verklaring die de overheid op de hoogte brengt van een misdrijf, maar dan uitgaande van een persoon die beweert dat hij door het misdrijf schade heeft geleden.

De Procureur des Konings zal dus een opsporingsonderzoek laten beginnen op basis van een klacht of van een aangifte. In dit verband moet worden aangestipt dat artikel 29 van het Wetboek van Strafvordering elke gestelde overheid, elke ambtenaar of openbare officier die in de uitoefening van zijn ambt kennis heeft van een misdrijf verplicht dit onmiddellijk aan de Procureur des Konings ter kennis te brengen en aan die magistraat alle daarop betrekking hebbende inlichtingen, processen-verbaal en stukken te overhandigen.

Privé personen die die hoedanigheid niet hebben - onder meer bedrijfsrevisoren - hebben dus niet zo'n aangifteplicht. Met toepassing

van artikel 30 van het Wetboek van Strafvordering moet een privé persoon maar een aangifte doen wanneer hij getuige is geweest van een aanslag op de openbare veiligheid of op het leven of de eigendom van een persoon.

De tekst bepaalt verder geen bijzondere sanctie (behalve, soms, een toepassing van artikel 422/bis van het Strafwetboek voor hij die verzuimt hulp te verlenen aan iemand die in groot gevaar verkeert).

1.3. Bevoegdheden

De onderzoeksbevoegdheden waarover het Parket en de gerechtelijke politie, in het stadium van het vooronderzoek beschikken, zijn bijzonder ruim, hoewel ze niet in welbepaalde teksten werden neergeschreven.

In feite is hun taak het opsporen van misdaden en wanbedrijven, het inzamelen van bewijzen en het doorverwijzen van de daders naar de rechtbanken die hen bestraffen.

In die hoedanigheid kunnen zij dus ook personen ondervragen. De ondervraagde persoon legt geen eed af. Voor een verhoor is geen enkele vormregel voorgeschreven, tenzij dat er een proces-verbaal moet worden van opgesteld. De ondervraagde persoon is niet verplicht om te antwoorden.

Het vooronderzoek is een procedure van inquisitoriale aard wat wil zeggen dat zij schriftelijk, geheim en niet op tegenspraak verloopt. De aanwezigheid van een raadsman is tijdens een politieverhoor niet toegelaten. Om de materiële gegevens in verband met misdrijven op te sporen, kan er in dit stadium van het proces ook nog een plaatsopneming door de politie zijn (de politie komt ter plaatse om de plaats te schouwen, nuttige inlichtingen in te zamelen enz.), een huisbezoek met de instemming van de bewoner (behoudens het geval van heterdaad behoort de huiszoeking zonder instemming van de bewoner normaliter tot de bevoegdheid van de onderzoeksrechter, zoals we verder nog zullen zien). De politie kan ook de gegevens in beslag nemen die blijkbaar tot het plegen van het misdrijf hebben gediend of uit het misdrijf voortkomen, en ook alle gegevens die tot de openbaring van de waarheid kunnen dienen.

Zij kan ook, onder voorwaarden waarop wij verder nog terugkomen, overgaan tot een aanhouding voor een maximumduur van vierentwintig uur, en zo een persoon ter beschikking van de onderzoeksrechter stellen.

1.4. Begrenzing van de onderzoeksbevoegdheid

Hoe ruim en weinig gereguleerd de onderzoeksbevoegdheid van het parket en van de gerechtelijke politie ook mogen zijn, toch is het zo dat de onderzoekshandelingen in principe niet onder dwang kunnen worden verricht, omdat alleen de onderzoeksrechter bevoegd is om dwangmatig op te treden.

Overigens kan de politie-overheid of het Parket nooit de rechten in opspraak brengen die worden gewaarborgd door de Grondwet, de Europese Conventie tot vrijwaring van de rechten van de mens en de andere rechten die de wet of de algemene rechtsbeginselen aan de burgers toekennen.

Bij het zoeken naar bewijsmateriaal mag de politie-overheid dus geen gebruik maken van provocatie-technieken noch steunen op inlichtingen die een schending van het beroepsgeheim inhouden. Er zijn ernstige gevolgen verbonden aan een onwettelijk optreden: niet alleen stellen de daders zich bloot aan een strafrechtelijke vervolging, maar de onwettig gedane vaststellingen missen vooral elke bewijskracht, van welkdanige aard ook. Zo zou bijvoorbeeld de bekentenis van een persoon die van een misdrijf wordt verdacht en die wordt bekomen aan de hand van stukken die een schending van het beroepsgeheim inhouden, niet mogen worden gebruikt.

1.5. Afronding van het opsporingsonderzoek en opmerkingen

Gewoonlijk kan de Procureur na zijn opsporingsonderzoek drie dingen doen:

- ofwel het dossier aanhangig maken bij de onderzoeksrechter, indien hij zulks nuttig oordeelt (cf. infra);
- ofwel het dossier seponeren, indien hij oordeelt dat de samengebrachte aanwijzingen onvoldoende zijn om het bestaan van een misdrijf te bewijzen of nog dat een vervolging ongelegen zou zijn (het betreft een weinig ernstig misdrijf, een vervolging zou ingeval van familiaal conflict ongelegen zijn enz....);
- ofwel de dader van een wanbedrijf onmiddellijk voor de correctionele rechtbank dagen. Deze oplossing is uitgesloten wanneer het om een misdaad gaat, namelijk een misdrijf dat bestraft wordt met een gevangenisstraf van meer dan vijf jaar. In dergelijk geval moet het Parket noodzakelijk via de onderzoeksrechter gaan.

Professor FRANCHIMONT heeft al onderstreept dat het Wetboek van Strafvordering een grote leemte vertoont precies omdat het praktisch niets zegt in verband met deze belangrijke etappe in een strafgeding. Het gevolg hiervan is dat er voor de privé persoon, maar ook voor de politiebeambte, grote onduidelijkheden bestaan wat betreft de omvang en de begrenzing van hun bevoegdheden. Het stilzwijgen van de wet geeft vaak aanleiding tot een toestand die voor de vrijwaring van de rechten en vrijheden van het individu gevaarlijk is. Er weze nog opgemerkt dat in geval van heterdaad, en gedurende de in tijd zeer beperkte periode die nodig is om de zaak door te verwijzen naar de onderzoeksrechter, het Parket en de politie-overheid wel over de dwangbevoegdheid beschikken die volgens de wet alleen aan de onderzoeksrechter toekomt.

2. HET ONDERZOEK VAN DE ONDERZOEKSRECHTER

2.1. Definitie en de situering in het strafproces

In dit stadium van het geding neemt een rechter de taak van het Parket en van de politieoverheid over, wat betreft het opsporen van de daders van misdrijven, het zoeken naar bewijzen en het nemen van maatregelen die de rechtscolleges moeten toelaten om met kennis van zaken uitspraak te doen.

Ingeval van wanbedrijf is een vooronderzoek door een onderzoeksrechter niet verplicht, maar dat is wel verplicht voor misdaden (en ook voor politieke en persmisdrijven). In de praktijk zal er verwijzing naar de onderzoeksrechter zijn in alle gevallen die bijzondere maatregelen vereisen, en inzonderheid dan dwangmiddelen, zoals een huiszoeking of een bevel tot aanhouding.

Meestal wordt de onderzoeksrechter op vordering van de Procureur des Konings met een onderzoek gelast. Maar de zaak kan ook rechtstreeks bij de onderzoeksrechter anhangig gemaakt worden omdat iemand zich burgerlijk partij heeft gesteld: daardoor komt de straffordering op gang, net als op vordering van de Procureur des Konings, en moet de magistraat een onderzoek uitvoeren.

2.2. Kenmerken van de onderzoeksprocedure

In het Belgische recht is een onderzoek, net zoals het vooronderzoek, van inquisitoriale aard, namelijk geheim, schriftelijk en niet op tegenspraak.

2.2.1. Geheim: het geheim van het onderzoek verhindert dat elke persoon die daarbij betrokken is (de magistraat, de Procureur des Konings, de politie,...) aan wie dan ook een tijdens het onderzoek aan het licht gekomen inlichting zou kunnen mededelen. Wij vermelden dat die geheimhoudingsplicht niet geldt ten overstaan van het Openbaar Ministerie dat op elk moment inzage kan nemen van het dossier, zonder evenwel de inhoud van het onderzoek ruchtbaar te mogen maken. De geheimhouding is daarentegen absoluut tegenover de verdachte (onder voorbehoud van de verder besproken uitzonderingen in de wet op de voorlopige hechtenis).

Tegenover het publiek geldt eveneens het principe van de absolute geheimhouding van het onderzoek. Voor de moeilijkheid om enerzijds de behoeften van het onderzoek en anderzijds de bescherming van het individu en de noodzakelijke voorlichting van de pers met elkaar te verzoenen is tot op heden nog geen oplossing gevonden. Ongeukkig genoeg wordt er vandaag de dag maar al te vaak misbruik gemaakt door de media van informatie in dit stadium van het onderzoek.

2.2.2. Schriftelijk: alle onderdelen van de rechtspleging verlopen schriftelijk, achter de gesloten deuren van het kabinet van de onderzoeksrechter of van de gerechtelijke politie (met apostille van de onderzoeksrechter).

Het ligt dan ook voor de hand dat indien de procedure mondeling zou verlopen, de resultaten van de opzoekingen later niet aan de onderzoeksrechter of aan de vonnisrechter zouden kunnen worden medegedeeld.

2.2.3. Niet op tegenspraak: deze regel wordt strikt toegepast ten aanzien van de verdachte en van de burgerlijke partij: die partijen mogen de ondervragingen, de confrontaties en de andere maatregelen niet bijwonen. Zij krijgen geen inzagerecht in het dossier voor het onderzoek is afgewikkeld (behoudens in geval van voorlopige hechtenis). Het Openbaar Ministerie heeft weliswaar een ander statuut: het Parket mag op de ondervragingen of bij de nadere onderzoeksmaatregelen wel aanwezig zijn en mag ook inzage nemen van het dossier.

2.2.4. Bevoegdheden van de onderzoeksrechter: zowel voor het opsporen van bewijzen als ten overstaan van de persoon van de verdachte, beschikt de onderzoeksrechter over een zeer ruime bevoegd-

heid. Naast het ondervragen van de verdachte, het horen van getuigen, confrontaties, de plaatsopnemingen, een deskundigenonderzoek, de rogatoire commissies, delegaties, enz... kan de onderzoeksrechter ook nog, om de bewijzen van een misdrijf te vinden, een huiszoeking bevelen.

Een huiszoeking is strijdig met het beginsel van de onschendbaarheid van de woonplaats die in artikel 10 van de Grondwet is gewaarborgd en daarom wil de wet ook dat in principe alleen een magistraat bevoegd is om van die bescherming af te wijken. Het is de onderzoeksmagistraat die in volkomen onafhankelijkheid een dergelijke maatregel kan bevelen. Wanneer hij zulks nuttig acht, kan hij zich naar de woonplaats van de verdachte begeven of naar elke andere plaats waarvan hij veronderstelt dat daar elementen verborgen zijn die voor de openbaring van de waarheid nuttig kunnen zijn. Het gebeurt wel meer dat de onderzoeksrechter niet persoonlijk de huiszoeking verricht, maar een opdracht geeft aan een officier van de gerechtelijke politie.

Aangezien een huiszoeking een handeling is van het gerechtelijk onderzoek, kan die maar worden bevolen indien er ernstige aanwijzingen bestaan dat een misdrijf werd gepleegd. Het is dan ook nodig dat naar aanleiding van het opsporingsonderzoek ernstige aanwijzingen van schuld tegen de verdachte aan het licht werden gebracht. Het bezoek mag niet tot doel hebben een misdrijf op te sporen, maar wel het bewijs te vinden van de schuld van de verdachte. Dit wil zeggen dat hij moet stoelen op gegevens die een tenlastelegging aan het licht hebben gebracht, voor die tenlastelegging zelf gerechtvaardigd kan worden met behulp van zaken die de verdachte in bezit heeft. Dit principe, het zogenaamde specialisme van de huiszoeking, brengt natuurlijk op ernstige wijze de regelmatigheid van een aantal procédés in opspraak (mammoet-huisbezoeken, globale inbeslagneming van een gehele boekhouding zonder stukken te selecteren enz...). Algemeen wordt aanvaard dat het begrip «woonplaats», dat in artikel 10 van de Grondwet wordt beschermd, moet begrepen worden in de gewone betekenis van woongelegenheid, waarbij dan wel bedoeld wordt de verblijfplaats als dusdanig en ook de plaatsen van het privé en beroepsleven. Naast het feit dat voor elke huiszoeking een mandaat is vereist, geldt ook nog dat zij voor 5 uur 's morgens of na 9 uur 's avonds mag plaatsvinden.

Eén van de ernstige problemen met de huidige strafprocedure is het groot aantal wettelijke uitzonderingen op het bevel dat door de onderzoeksrechter moet worden afgegeven.

De vraag kan gesteld worden of het oogpunt van de doeltreffendheid, dat de wetgever vandaag nastreeft door een groot aantal huiszoekingen zonder bevel toe te laten, in feite niet gewoon een aanfluiting is van het principe van de onschendbaarheid van de woonplaats.

Naast de welbekende uitzonderingen (een voor het publiek toegankelijke plaats, plaatsen waar kennelijk ontucht wordt bedreven, de gevallen van heterdaad, vordering of instemming van de persoon die het werkelijke genot van de plaatsen heeft), zijn er nog een ongelooflijk groot aantal wetsbepalingen gekomen die een bezoek aan de woonplaats toelaten zonder een bevelschrift (inzake verdovende middelen, sluikarbeid enz... zie art. 148 van het Strafwetboek).

Wij vermelden ook nog dat in het raam van huiszoekingen bij personen die in principe door het beroepsgeheim zijn gebonden, b.v. de advocaten, deze in aanwezigheid van de Stafhouder van de Orde of van zijn afgevaardigde plaatsvinden, en dat deze aanwijst welke stukken onder het beroepsgeheim vallen en welke niet.

Zoals wij al hebben gezien heeft de uitgebreide bevoegdheid van de onderzoeksrechter bij het opsporen van bewijsmateriaal ook betrekking op de persoon zelf van de verdachte. Het gaat hier onder meer om de bevoegdheid die de wet aan de onderzoeksrechter verleent om de aanhouding van een verdachte te bevelen. Deze bevoegdheid werd onlangs opnieuw ten gronde bekeken door de wetgever, wat dan geleid heeft tot de wet van 20 juli 1990, die op 1 december jongstleden in werking is getreden.

Wij willen hier geen diepgaand onderzoek wijden aan de nieuwe wet die 49 artikelen telt, maar stippen gewoon aan dat de vrijheidsbeneming niet langer dan vierentwintig uur mag duren, zonder dat een aanhoudingsbevel wordt afgegeven door de onderzoeksrechter. Artikel 16 van de nieuwe wet poogt strakkere voorwaarden op te leggen voor het afgeven van een dergelijk bevel. Die aanhouding is alleen maar mogelijk wanneer die absoluut noodzakelijk is voor de openbare veiligheid, wanneer het feit kan leiden tot een veroordeling van de verdachte met een correctionele gevangenisstraf als hoofdstraf van ten minste één jaar dwangarbeid, wanneer het maximum van de toepasselijke straf niet meer bedraagt dan 15 jaar dwangarbeid, kan het

mandaat alleen maar worden afgegeven indien er gevaar is voor herhaling, voor het wegvlugten van de verdachte of dat deze bewijzen zou laten verdwijnen of zich zou verstaan met derden.

Zodra een persoon onder aanhoudingsbevel is geplaatst, mag hij de bijstand van een advocaat vragen en met hem communiceren. Van nu af aan krijgt de verdachte, en dat is een belangrijke nieuwigheid in de nieuwe wet, samen met de betekening van zijn aanhoudingsbevel een kopie van de processen-verbaal met het relaas van de verhooren die hij heeft ondergaan.

Behalve wanneer de onderzoeksrechter meent een einde te moeten stellen aan de voorlopige hechtenis voor het verstrijken van de termijn van vijf dagen te rekenen van de dag van de uitvoering, kan een aanhoudingsbevel maar maximum voor die termijn worden afgegeven. Voor het verstrijken van de termijn moet de Raadkamer (het rechtscollège voor het onderzoek), op verslag van de onderzoeksrechter, en na de verdachte en zijn raadsman te hebben gehoord, beslissen of de voorlopige hechtenis moet verlengd worden. Eenzelfde beslissing moet dan maandelijke bevestigd worden om de verdachte verder in voorlopige hechtenis te houden.

Bij elke verschijning voor de Raadkamer hebben de verdachte en zijn raadsman het recht op inzage van het dossier om voor de Raadkamer de wenselijkheid van een verlenging van het bevel te betwisten.

Verder heeft de nieuwe wet ook de mogelijkheden verruimd voor het beroep tegen elke beslissing van de Raadkamer die een aanhoudingsbevel bevestigt.

Bij elke verschijning moet de Raadkamer nagaan of er ernstige aanwijzingen van schuld bestaan die de bevestiging van het aanhoudingsbevel verantwoorden.

Tenslotte onderstrepen wij ook nog dat de artikelen 35 en volgende van de nieuwe wet aan de onderzoeksrechter de mogelijkheid laten - en ook dit is nieuw - om de betrokkenen in vrijheid te laten maar hen wel de naleving van één of meer voorwaarden op te leggen voor een duur die hij bepaalt maar die niet meer dan drie jaar mag bedragen.

Het is duidelijk dat de wetgever, via de nieuwe wetgeving, paal en perk heeft willen stellen aan de abnormale toename van aanhoudingen voor beslechting en hij de rechten van de verdachte in dit stadium van de rechtspleging heeft willen verstevigen.

2.3. Controle op het onderzoek en de onderzoeksgerechten

2.3.1. De bevoegdheid van de onderzoeksgerechten

De opdracht van de onderzoeksrechter is het verzamelen van bewijzen, te pogen om de dader van het misdrijf te ontdekken. Zijn opdracht eindigt wanneer hij oordeelt dat hij alle noodzakelijke en mogelijke opzoeken heeft verricht.

Hijzelf is niet bevoegd om de resultaten van zijn onderzoek te beoordelen en zich uit te spreken over de gevolgen die eraan moeten worden gegeven.

Die taak is weggelegd voor een onafhankelijk rechtscollege dat uitspraak zal doen over het vervolg van de zaak: indien de tenlastelegging als voldoende wordt beschouwd zal zij verwijzen naar het bevoegde rechtscollege, in het tegenovergestelde geval wordt de verdachte buiten vervolging gesteld.

De onderzoeksgerechten fungeren dus als het ware als trierstations: zij verwijzen die zaken naar de feitenrechter waarin ernstige en gewichtige beschuldigingen bestaan, en vermijden normaal de gevolgen van onverantwoorde vervolgingen.

In tegenstelling tot de vonnisgerechten zijn deze rechtscolleges niet bevoegd om zich uit te spreken over de grond van de zaak en over het bestaan van voldoende bewijzen, maar volstaan ze met het steunen op aanwijzingen en met het nagaan of die voldoende zijn om de zaak naar een vonnisgerecht te verwijzen.

2.3.2. Rechtspleging

In dit stadium van het proces wordt de rechtspleging op tegenspraak gevoerd. De verdachte en zijn raadsman kunnen 48 uur voor de verschijning voor de Raadkamer kennis nemen van het dossier. Op de terechtzitting zelf brengt de onderzoeksrechter verslag uit en worden eerst de Procureur en dan de verdachte en zijn raadsman gehoord. Indien de Raadkamer oordeelt dat het onderzoek niet volledig is, kan zij bevelen dat de uitspraak wordt verdaagd.

Het Openbaar Ministerie moet zich dan tot de onderzoeksrechter wenden om aanvullende onderzoekshandelingen te laten stellen.

Het debat in de Raadkamer, die uitspraak moet doen over de verwijzing naar de rechtbank of de buitenvervolginstelling, verloopt wel op tegenspraak, maar toch geldt ook hier het principe van de geheim-

houding. De Raadkamer vergadert met gesloten deuren, dit wil zeggen dat personen die aan de zaak vreemd zij niet tegenwoordig zijn.

Ingeval van buitenvervolgstelling is het bevelschrift van de Raadkamer niet definitief. Het Parket kan de zaak terug opnemen wanneer nieuwe bewijzen aan het licht komen, die nog niet door het onderzoekscollege werden onderzocht.

3. DE BERECHTING

3.1. De zaak wordt bij een vonnisgerecht aanhangig gemaakt

Een zaak kan op verschillende manieren bij een vonnisgerecht aanhangig worden gemaakt. Zoals blijkt uit ons onderzoek van de vorige etappes, zal het in de meeste gevallen gaan om een verwijzing door het onderzoeksgerecht of een rechtstreekse dagvaarding op initiatief van het Openbaar Ministerie, in die gevallen waar er geen onderzoek door een onderzoeksrechter maar gewoon een opsporingsonderzoek is geweest. Maar zelfs al is er een onderzoek geweest en verwijzing door een onderzoeksgerecht, moet de verdachte nog door een deurwaarder worden gedagvaard om te verschijnen voor een vonnisgerecht. Die dagvaarding vermeldt het rechtscollège, de plaats, dag en uur van verschijning, de identiteit en de hoedanigheid van diegene die vordert. En bovendien moet de dagvaarding, ook al moet zij niet alle details vermelden, toch op nauwkeurige wijze de feiten aanduiden waarvoor de verdachte wordt vervolgd, zodat deze de mogelijkheid heeft om tijdig en met kennis van zaken zijn verdediging voor te bereiden. De dagvaarding wordt door een gerechtsdeurwaarder aan de verdachte betekend op zijn woonplaats (met een bericht dat wordt achtergelaten, indien de gerechtsdeurwaarder de verdachte niet persoonlijk heeft gezien).

In principe en behoudens het geval van voorlopige hechtenis of woonplaats in het buitenland moet er normaliter een termijn van tien dagen zijn tussen de datum van de dagvaarding en de eerste verschijning op de terechtzitting om de verdachte de mogelijkheid te laten zijn verdediging voor te bereiden.

3.2. Kenmerken van de rechtspleging voor het vonnisgerecht

Waar de rechtspleging schriftelijk, geheim en niet op tegenspraak wordt gevoerd in het stadium van het opsporingsonderzoek of het

onderzoek door een onderzoeksrechter (behoudens dan ingeval van voorlopige hechtenis voor wat de tegenspraak betreft), moet in principe de rechtspleging voor het vonnisrecht openbaar, mondeling en op tegenspraak worden gevoerd.

- Het beginsel van de openbaarheid van de terechtzittingen wordt gewaarborgd door artikel 96 van de grondwet en door artikel 6, § 1, van de Europese Conventie van de Rechten van de Mens;
- De rechtspleging verloopt ook mondeling, hoewel die eigenlijk alleen voor het Assisenhof volledig mondeling worden gevoerd. Voor de andere rechtscolleges behandelt de rechter de zaak op basis van het geheel der stukken en processen-verbaal waarover hij beschikt en die tijdens het opsporingsonderzoek en het onderzoek door de onderzoeksrechter werden ingezameld, zodat de debatten eigenlijk slechts ten dele mondeling worden gevoerd.

De vraag kan inderdaad gesteld worden wat het beginsel van het mondelinge verloop van de debatten eigenlijk nog inhoudt, wanneer de feitenrechter op gelijk welk ogenblik kan refereren aan het strafonderzoek, en wanneer hij, conform de rechtspraak, souverain oordeelt of een onderzoeksmaatregel en met name het al dan niet horen van een getuige of van een deskundige aangewezen is.

Het Hof van Cassatie oordeelt zelfs dat de rechter zijn overtuiging kan stelen op gegevens uit het strafonderzoek eerder dan op getuigenissen die onder eed op de zittingen worden afgelegd.

- Tenslotte verloopt de rechtspleging ook op tegenspraak, dit wil zeggen dat de rechter alleen maar uitspraak kan doen over de gegevens die tijdens het geding aan de tegenspraak door de partijen werden onderworpen.

Het is daarom dat, tenzij dan voor een politierechtbank, de verdachte verplicht is om persoonlijk te verschijnen. Dit kenmerk van de rechtspleging biedt aan de partijen de mogelijkheid om de gegevens die in de voorbereidende fase van het strafproces werden bijeengebracht, tegen te spreken en te discussiëren. De partijen kunnen vragen dat nieuwe getuigen onder eed worden gehoord, of nog getuigen die al tijdens het vooronderzoek werden gehoord, zij kunnen ook nog om elke bijkomende onderzoeksmaatregel verzoeken die nuttig blijkt, bij voorbeeld een deskundigenonderzoek.

We staan even stil bij dat bijzonder bewijsmiddel waarvoor de rechter nogal vaak een beroep zal doen op een specialist en inzonderheid dan een bedrijfsrevisor wanneer hij geconfronteerd wordt met een vervolging op grond van een overtreding op de boekhoudwet of de vennootschappenwet in het algemeen.

De revisor kan door de procureur des konings aangesteld worden in de loop van zijn opsporingsonderzoek. Dergelijke deskundige opdrachten zijn, in tegenstelling tot de opdrachten die bevolen worden door de onderzoeks- of feitenrechter, geen gerechtelijke opdrachten: de deskundige legt, voor hij zijn werkzaamheden begint, de eed niet af, en zijn verslag wordt alleen maar bij wijze van inlichting voorgelegd aan het gerecht. In dit stadium is de revisor in feite de technische medewerker van één van de partijen in het geding, in casu de vervolgende partij.

De revisor kan ook door de onderzoeksrechter worden aangesteld. Zijn opdracht is dan wel degelijk een gerechtelijke expertise. Hij kan ook aangesteld worden door de feitenrechter wanneer deze laatste een aanvullende onderzoeksmaatregel nuttig acht. In deze gevallen fungeert de deskundige als de technische adviseur van de rechter en zijn taak is de rechter voor te lichten, zonder hem te binden, over het technische aspect van het geschil. In concreto vraagt de rechter aan de deskundige hem voor te lichten over feiten waarvan hij alleen, bij gebrek aan het vereiste technisch inzicht, de mogelijkheid, de betekenis of de draagwijdte niet zou vatten.

In tegenstelling tot wat er in een burgerlijk geding gebeurt, verloopt een deskundigenonderzoek niet op tegenspraak, ook niet wanneer dat door de feitenrechter is bevolen (en behalve wanneer deze laatste uitdrukkelijk bepaalt dat de opdracht op tegenspraak zal worden uitgevoerd).

De problematiek wordt al lang aangeklaagd vanwege het gebrek aan samenhang en de vertraging waartoe zij aanleiding geeft. Omdat de expertise inderdaad niet op tegenspraak wordt uitgevoerd, enerzijds, maar ook omwille van het recht voor elke verdachte om vrij alle gegevens van een dossier voor de feitenrechter te kunnen tegenspreken, ontdekt de verdachte dat het vaak op het allerlaatste moment van het geding is, en pas dan, dat de partijen, tegenover de vaststellingen en de beschouwingen van de deskundige alle opmerkingen zullen kunnen laten gelden die zij nuttig achten.

Het gebeurt dan ook wel vaker dat de rechter, na de bespreking van het verslag op de terechtzitting, een aanvullende opdracht moet bevelen om de deskundige de mogelijkheid te bieden hem voor te lichten omtrent de vaststellingen en opmerkingen die door de partijen werden aangevoerd. Het ligt voor de hand dat het realistischer zou zijn om ook in de strafzaken, net zoals dat in burgerrechtelijke zaken het geval is, deskundigenonderzoeken op tegenspraak te laten verlopen, zodat elkeen zijn opmerkingen in de loop van het onderzoek en nog voor de conclusie van het verslag zou kunnen laten gelden. Wij merken nog op dat het voortvloeit uit het feit dat een deskundigenonderzoek niet op tegenspraak wordt gevoerd in strafzaken, dat de revisor geen van de partijen moet oproepen en ze evenmin moet inlichten over zijn onderzoekingen. Hij brengt aan de rechter en aan de rechter alleen verslag uit.

3.3. De zitting en de rechten van de verdediging tegenover de feitenrechter

3.3.1. Het verloop van de terechtzitting

Het beginsel van de openbaarheid van de terechtzittingen heeft tot doel om elke willekeur van de rechters, die onderworpen zijn aan de controle van de openbare opinie, te voorkomen.

Artikel 96 van de grondwet waarborgt de openbaarheid van de terechtzittingen en er bestaan op dat principe maar enkele uitzonderingen, voornamelijk wanneer de openbaarheid van de terechtzittingen gevaarlijk zou kunnen zijn voor de openbare orde of voor de zeden, of nog wanneer de belangen van minderjarigen of de bescherming van het slachtoffer of van de partijen een behandeling achter gesloten deuren vereisen.

De artikelen 153 en 190 van het Wetboek van Strafvordering bepalen het verloop van een terechtzitting in een politie- of correctionele rechtbank. Gewoonlijk verloopt die als volgt:

- ondervraging van de verdachte door de Voorzitter: (verhoor van de getuigen en de deskundigen, met dien verstande dat de rechter wel uitspraak kan doen op basis van de bescheiden, zonder tot een getuigenverhoor te moeten overgaan);
- pleidooi van de mogelijke burgerlijke partij, die de argumenten laat gelden voor de burgerlijke partijstelling;

- rekwisitoor van het Openbaar Ministerie, waarin zowel de schuld als de straf worden aangesneden;
- pleidooi van de verdediging dat eveneens betrekking heeft op de schuld en op de strafmaat, en daarnaast ook een antwoord bevat op de eisen van de burgerlijke partij;
- behoudens de uitzonderingen waarin de Voorzitter een repliek van de partijen toelaat of aanvullende onderzoeksmaatregelen beveelt (deskundigenonderzoek, het horen van getuige(n) onder eed,...) sluit de Voorzitter de debatten en stelt de zaak in beraad; hij kan zijn vonnis uitspreken «op de banken» of op een latere terechtzitting;
- wanneer de debatten worden gesloten, zo bepaalt artikel 772 van het G.W. kan alleen een nieuw stuk of feit van overwegend belang, dat zich na het sluiten van de debatten heeft voorgedaan, de debatten weer openen. De rechter beslist soeverein of het al dan niet aangewezen is op een dergelijk verzoek in te gaan.
- de uitspraak van het vonnis moet noodzakelijk mondeling en in openbare zitting gebeuren. Op dit beginsel is er geen afwijking mogelijk. De beslissing moet met redenen zijn omkleed in zover dat zij expliciet of impliciet een antwoord moet bevatten op alle vorderingen, de excepties en de rechtsmiddelen die door de partijen en het Openbaar Ministerie naar voren werden gebracht. De motivering van de vonnissen zijn de redenen die de overtuiging van de magistraat hebben bepaald en hem ertoe hebben gebracht een vonnis in die zin uit te spreken. De motivering is niet alleen een belangrijke garantie voor de rechtsonderhorige, maar maakt ook de controle mogelijk op de beslissing van de rechter door de rechtscolleges in hoger beroep.

3.3.2. De rechten van de verdediging voor de feitenrechter

Er bestaat geen wettelijke omschrijving van de rechten van de verdediging. Die stemmen overeen met alle rechten die voortvloeien uit een bepaling van het geschreven recht of van de algemene rechtsbeginselen, voor elke partij in het geding, om een vordering vrij voor een rechtscollege te kunnen verdedigen of aan te vechten. Zij worden gekenmerkt door het feit dat zij onafscheidelijk verbonden zijn aan elke jurisdictionele handeling en zij staan borg voor het loyale verloop van het geding. Schematiserend kunnen we zeggen dat de naleving van

de rechten van de verdediging aan een drievoudige eis moet beantwoorden:

- de partijen in het geding loyaal inlichten over hun rechten en betreffende wat hen verweten wordt;
- ze concreet de mogelijkheid geven om alle gegevens uit het dossier aan te vechten;
- hen een gelijk initiatiefrecht waarborgen om de waarheid te laten blijken, wat dan in de Europese rechtspraak vertaald wordt als de «gelijkheid van wapens».

Bij ontstentenis van enige wettelijke definitie worden de rechten van de verdediging gewoonlijk gesanctioneerd door teksten die in de grondwet, in de wetten of nog in internationale teksten verspreid zijn opgenomen.

Tijdens dit korte overzicht van het strafproces, hebben wij al naar een aantal teksten verwezen die de eerlijkheid van het geding waarborgen en ook de rechten van de verdediging voor de betichte of de verdachte: er is de openbaarheid van de terechtzittingen voor de feitenrechter, de verplichte motivering van de vonnissen, het recht op tegenspraak, het initiatiefrecht voor de verdachte in de loop van het strafproces om getuigen te laten horen of om een onderzoeksmaatregel te verzoeken, de vrije communicatie met de advocaat, het recht van elke verdachte om in detail ingelicht te worden over de aard en de oorzaak van de tenlastelegging en zich te verdedigen in verband met het feit zoals het is omschreven, de uitoefening van een recht op hoger beroep, enz...

Voor het essentiële worden die rechten nu bekrachtigd in de Europese Conventie van de Rechten van de mens, artikel 6. Samenvatting zijn de door de Conventie beschermde rechten de volgende:

1. Eenieder heeft recht op een eerlijke behandeling van zijn zaak, wat inzonderheid inhoudt dat het principe van gelijke wapens voor alle partijen in het geding moet gewaarborgd worden;
2. de openbaarheid van de behandeling;
3. de redelijke termijn waarbinnen elke verdachte zich moet kunnen verantwoorden in verband met de beschuldigingen die tegen hem voor een bevoegd rechtcollege werden aangevoerd;

4. de eis van een onafhankelijke en onpartijdige rechterlijke instantie, welke bij de wet is ingesteld (wat onder meer moet verhinderen, op het vlak van de organisatie, dat er geen duidelijke scheiding zou bestaan tussen de onderzoeks- en vervolgingsfuncties: eenzelfde magistraat mag niet in beide stadia van de rechtspleging optreden);
5. de regel van de vermoede onschuld: deze regel wordt gevoegd bij de bewijsregel die al lang in ons rechtstelsel bestaat, en volgens dewelke het niet de verdachte is die zijn onschuld moet bewijzen, maar wel het Openbaar Ministerie die het bewijs van de schuld moet aanbrengen, via directe of indirecte bewijzen die voldoende sterk zijn. De beschuldigde moet steeds het recht hebben de bewijsgegevens die door het Openbaar Ministerie worden aangebracht te weerleggen;
6. het recht voor de beschuldigde om onverwijld en in bijzonderheden, in een taal die hij verstaat, op de hoogte te worden gesteld van de aard en de reden van de tegen hem ingebrachte beschuldiging;
7. het recht voor de beschuldigde om te beschikken over voldoende tijd en faciliteiten welke nodig zijn voor de voorbereiding van zijn verdediging;
8. het recht voor de beschuldigde om zichzelf te verdedigen of de bijstand te hebben van een raadsman naar zijn keuze of, indien hij niet over voldoende middelen beschikt om een raadsman te bekostigen, kosteloos door een toegevoegd advocaat te kunnen worden bijgestaan, indien het belang van de rechtspraak dit eist;
9. het recht voor de beschuldigde de getuigen à charge te ondervragen of doen ondervragen en het oproepen en de ondervraging van getuigen à décharge te doen geschieden op dezelfde voorwaarden als het geval is met de getuigen à charge;
10. het recht om zich kosteloos te laten bijstaan door een tolk indien hij de taal welke ter zitting wordt gebezigd niet verstaat of niet spreekt.

4. BESLUIT

Meester HULD stelde ooit dat de verdediging nergens uitdrukkelijk in de wet is bepaald. De wet gedooft alleen maar de verdediging en de vraag kan worden gesteld of de paragraaf van het Wetboek die de verdediging blijkbaar toelaat dit in feite ook werkelijk toelaat.

Deze vaststelling moet niet toegeschreven worden aan één of andere subversieveling, wat ook de indruk moge zijn na de lezing van het Wetboek van de Strafvordering. Ik heb de passus gevonden in het Proces van Franz Kafka.

U heeft vermoedelijk vastgesteld na dit al te korte overzicht, dat dit een overdreven pessimistische vaststelling is wanneer we refereren aan de regels in strafzaken voor de feitenrechter. Het gevaar in onze regeling voor de strafprocesregeling ligt hem echter in het feit dat die rechten in wezen pas te laat en aan het einde van de rechtspleging worden toegekend.

Daarvoor, zowel tijdens een opsporingsonderzoek als tijdens het onderzoek van de onderzoeksrechter, blijft de verdachte opgesloten in het principe van een geheime rechtspraak zonder tegenspraak, en maar al te vaak verneemt hij de nauwkeurige lasten die op hem wegen op het einde van het gerechtelijk onderzoek, korte tijd voor hij voor zijn rechter moet verschijnen.

Het wil mij voorkomen dat de nieuwe op 1 december jongstleden in werking getreden wet op de voorlopige hechtenis een belangrijke stap vooruit is, omdat zij met name de mededeling aan de verdachte-beschuldigde voorschrijft van een hele reeks processen-verbaal, maar hem ook het inzagerecht in het dossier verleent vijf dagen na het begin van zijn voorlopige hechtenis. Dit is ongetwijfeld een belangrijke vooruitgang; wij kunnen alleen maar hopen dat de wetgever verder zal gaan op die heilzame weg en ervoor zal zorgen dat in de toekomst, geruime tijd voor het onderzoek wordt gesloten, en op een moment waarop de fundamentele rechten en de inzet zelf van het geding op het spel staan, het debat op tegenspraak zou kunnen worden gevoerd.

1) De auteur heeft welwillend toegestemd om voor de synthesesnota's te putten uit zijn werk.

ENKELE STRAFRECHTELIJKE INBREUKEN VAN HET GEMEEN RECHT EN DE SPECIFIEKE INBREUKEN OP HET VENNOOTSCHAPSRECHT EN BOEKHOUDRECHT

door J.P. BONTE, advocaat te Brussel

1. INLEIDING

Het is de bedoeling in deze bijdrage aan te geven waar de bedrijfsrevisor in de uitoefening van zijn opdrachten het risico loopt strafrechtelijk veroordeeld te worden, hetzij als dader hetzij als medeplichtige. Daarnaast zullen we aandacht besteden aan strafrechtelijk gesanctioneerde verplichtingen die op bestuurders en zaakvoerders rusten i.v.m. door de bedrijfsrevisor vervulde opdrachten.

2. HET GEMEEN RECHT: HET STRAFWETBOEK

Het strafwetboek bevat een hele reeks misdrijven. Hier zullen we enkel aandacht besteden aan deze waar de bedrijfsrevisor in uitvoering van zijn opdrachten mee kan geconfronteerd worden.

2.1. Valsheid in geschriften

Art 196 S.W. voorziet de straf van de opsluiting (5 jaar tot 10 jaar) voor de personen (*andere* dan openbare officieren of ambtenaren) die in handels of bankgeschriften of in private geschriften valsheid plegen.

De daartoe aangewende technieken zijn:

- valse handtekeningen;
- namaking of vervalsing van geschriften of handtekeningen;
- overeenkomsten, beschikkingen, verbintenissen of schuldbevrijdingen valselijk opmaken of achteraf in akten voegen;
- toevoeging of vervalsing van bedingen, verklaringen of feiten die deze akte tot doel hadden op te nemen of vast te stellen.

Voor de strafbaarheid van dit misdrijf is het bedrieglijk opzet of het oogwerk om te schaden vereist (Art. 193 S.W.). Degene die gebruik maakt van de valse akte of het valse stuk wordt gestraft alsof hij dader was (art. 197 S.W.).

Deze bepalingen zijn ook van toepassing op de jaarrekening die nog niet aan de aandeelhouders werd voorgelegd. Art. 207 en 208 Venn. W., waarover verder meer, zijn slechts van toepassing van zodra de rekeningen aan de aandeelhouders of vennoten ter inzage werden gelegd (art. 209 Venn. W. en Cass., 19 november 1985, *R.W.*, 1985-86, col 2899).

Vier elementen zijn dus vereist voor het misdrijf van valsheid in geschriften:

- een verdraaien van de werkelijkheid;
- bedrieglijk opzet of oogmerk om te schaden;
- een werkelijke of mogelijke schade;
- gepleegd in een van geschriften en volgens één van de methodes voorzien door het S.W. (DETIENTE, J., *Droit pénal des affaires*, Brussel, De Boeck en Wesmael, 1989, p.169, nr 428).

Zijn toepassingsgevallen van deze bepaling denkbaar in het bedrijfs-revisorat?

Het is duidelijk dat de bedrijfsrevisor die met zijn deskundigheid een client zou «helpen» bij het opstellen van bepaalde overeenkomsten (bijv. voor een fictieve levering van goederen) of van fictieve facturen als dader zoniet als medeplichtige kan veroordeeld worden. Hiervoor is in hoofde van de medeplichtige geen mandaat bij of enige activiteit voor de vennootschap in kwestie vereist, noch de persoonlijke opstelling van het document (Cass., 17 november 1965, *Pas.*, I, 1966, 366).

Er is nog een ander voorbeeld denkbaar (zie HUYBRECHTS, L., *Contrôle op de inbreng in natura. Bedenkingen vanuit een strafrechtelijke hoek*, BCNAR, Brussel, 1988, p. 176) nl. de kennelijk overgewaardeerde inbreng in natura met bedriegelijke bedoeling is een valsheid in geschriften (zie Antwerpen, 22 januari 1988, *R.W.* 1987-1988, col 1031 over de toepassing van art. 196 S.W. op een privé-expertise nl een taxatieverslag van een deskundige over een schip). In Frankrijk is de «majoration frauduleuse d'apports» uitdrukkelijk door de wet aange-

merkt als een strafbaar feit (zie een toepassingsgeval: Cass., 22 januari 1990, *Revue des sociétés*, 1990, p.456 en Cass., 18 juni 1990, *Revue des sociétés*, 1990, p. 637, waar de commissaris wordt veroordeeld omdat hij zonder meer de inbrengwaarden van de oprichter overnam).

2.2. Bedrieglijk onvermogen

Art. 490 bis S.W. bestraft met een gevangenisstraf van een tot zes maand en/of met een geldboete van 50 tot 500 fr. degene die zijn onvermogen heeft bewerkt en aan de op hem rustende verplichtingen niet heeft voldaan. De bewerking van het onvermogen kan afgeleid worden uit gelijke welke omstandigheid die van deze intentie doet blijken en de wettekst bevat een exemplatieve lijst van voorbeelden o.a. goederen die tot zijn actief behoren vernielen, wegmaken of verbergen. Dit misdrijf wordt ook gedefinieerd als het aantasten van het gemeenschappelijke pand van de schuldeisers zodat het niet langer vatbaar is voor beslag of dwanguitvoering (Antwerpen, 27 mei 1982, *R.W.*, 1982-1983, col. 2677). Uiteraard is een strafrechtelijke veroordeling maar denkbaar indien de schuldenaar effectief niet voldoet aan zijn verplichtingen.

De bedrijfsrevisor kan met deze problematiek worden geconfronteerd. Wat te denken van de persoon die zware persoonlijke schulden heeft en al zijn onroerende goederen inbrengt in een N.V.? (of nog: inbreng in vennootschap om te ontsnappen aan de gevolgen van het faillissement van de eerste handelszaak: HUYBRECHTS, L., o.c., p.175). Hij moet daarvoor beroep doen op een bedrijfsrevisor die een inbrengverslag zal opstellen. Het is duidelijk dat door deze verrichting de onroerende goederen uit het patrimonium van de natuurlijke persoon-schuldenaar verdwijnen. Ze worden evenwel vervangen door aandelen of roerende waarden waarop de schuldeiser eveneens beslag kan leggen. Strikt gezien is er geen bedrieglijk onvermogen in deze situatie en de bedrijfsrevisor kan niet als dader of medeplichtige worden gestraft. Anderzijds kan men niet ontkennen dat het te gelde maken van de aandelen van een patrimoniumvennootschap normaal minder vlot zal verlopen dan de verkoop van onroerende goederen.

De situatie ziet er evenwel anders uit indien de bedrijfsrevisor in zijn verslag bewust de onderwaardering van de goederen aanvaardt die de client wenst. Aldus ontstaat een verarming van het patrimonium van de schuldenaar ten voordele van de vennootschap. Volgens het

hogervermeld arrest van het Hof van Antwerpen is de verarming geen vereiste om te kunnen gewagen van bewerking van bedrieglijk onvermogen. Indien de verarming evenwel reëel is, zal dat o.i. toch een bezwarende onstandigheid zijn en zal ook de bedrijfsrevisor niet vrij uit gaan, vermits ook in zijn hoofde een bedrieglijk opzet kan weerhouden worden.

2.3. Oplichting

Art. 496 S.W. bestraft de oplichting met een gevangenisstraf van 1 maand tot 5 jaar en met een geldboete van 26 tot 3.000 fr. De schuldige persoon die met het oogmerk om zich een zaak toe te eigenen (bijv. gelden) «listige kunstgrepen» aanwendt en daarbij het vertrouwen misbruikt, maakt zich hieraan schuldig.

Wat te denken bijv. van de zaakvoerder van een B.V.B.A, na 8 maanden reeds in financiële moeilijkheden, die van een vriend geld wilt ontfangen om te investeren in die zaak (zie bijv. feitsituatie in Cass., 6 februari 1985, *J.T.*, 1985, p. 316). De B.V.B.A. heeft nog geen jaarrekening neergelegd en om de vriend te overtuigen maakt een bedrijfsrevisor bewust een gunstig verslag op over de financiële toestand. De zaakvoerder kan wegens oplichting veroordeeld worden en m.i. de bedrijfsrevisor als mededader of medeplichtige. Daarvoor is niet vereist dat deze zelf een geldelijk voordeel nastreefde (Cass., 30 juni 1975, *Pas.*, I, 1975, 1057): de loutere deelname aan de kunstgrepen die de derde hebben overtuigd (in casu het verslag) volstaan.

3. HET VENNOOTSCHAPSRECHT: BIJZONDERE WETGEVING

De vennootschappenwet is de bedrijfsrevisor bekend. Voor de uitvoering van zijn opdrachten zou hij kunnen volstaan met de eerste 199 artikelen van deze wet. Zij bevat evenwel vanaf art. 200 een strafrechtelijk staartje, dat de bedrijfsrevisor zeker niet over het hoofd mag zien. Hierna belichten we enkel de bepalingen toe die de bedrijfsrevisor direct kunnen aanbelangen.

Zo worden gestraft met een geldboete van 50 tot 10.000 fr.: de personen die nalaten bepaalde vermeldingen te doen in vennootschapsakten of ontwerpen ervan, in volmachten en bij intekeningen (art. 201, 3° Venn W.).

Het gaat o.a. om:

- De conclusies van het verslag van de bedrijfsrevisor over de inbreng in natura bij oprichting die moeten opgenomen worden in het te publiceren uittreksel van de oprichtingsakte (art. 7b, 6° Venn. W.); dit artikel is ook van toepassing op de coöperatieve vennootschap waar de revisorale controle bij oprichting nu ook verplicht is (art. 141 ter Venn. W.) doch art. 7b, 6° eist geen opname van de conclusies van de bedrijfsrevisor in het uittreksel m.b.t. een coöperatieve vennootschap (KUPERS, W., Revisorale controle bij inbrengen in natura in de coöperatieve vennootschap, *T.R.V.* 1990, 176.)
- De opname in de oprichtingsakte van een N.V. of B.V.B.A o.a. van de specificatie van de inbreng in natura met de naam van de bedrijfsrevisor en de conclusies van zijn verslag (art. 30, 11° en 121, 12° Venn W.).
- Bij kapitaalverhoging in een N.V. door openbare inschrijving de opname in de akte van de door commissaris-revisor gewaarmerkte staat van de geplaatste inschrijvingen (art. 34 § 5 Venn. W.). De akte houdende kapitaalverhoging door inbreng in natura in een N.V. of B.V.B.A zou echter niet langer de conclusies van het revisoraal verslag moeten bevatten, art. 34 en 122 Venn. W. verwijzen terzake niet naar art.30 en 121 Venn W. (in die zin: RESTEAU, C., *Traité des S.A.*, III, Brussel, Swinnen, 1986, p.23, nr 1380 en 1381).
- De opname in de akte houdende omzetting van een vennootschap van de conclusie van het verslag opgemaakt door de bedrijfsrevisor of de commissaris-revisor in toepassing van art. 166 en 167 Venn. W. (at. 170, tweede lid Venn. W.).

Uit artikel 201, 3° bis Venn. W. volgt dat dezelfde strafsancties hangen boven het hoofd van de zaakvoerder of bestuurder die het bijzonder verslag samen met het verslag van de commissaris-revisor of bedrijfsrevisor niet voorleggen overeenkomstig art. 29 quater (N.V.: quasi-inbreng), 33 bis § 3 (N.V.: uitgifte van aandelen zonder vermelding van nominale waarde beneden de fractiewaarde van de oude aandelen van dezelfde soort, 34 (N.V.: kapitaalverhoging door inbreng in natura), 120 quater (B.V.B.A.: quasi-inbreng), 122 § 3 (B.V.B.A.:

kapitaalverhoging door inbreng in natura), 141 quater (C.V.: quasi-inbreng) en 167(omzetting van een Comm. V., N.V., Comm. V. aandelen, B.V.B.A C.V); art. 141 quinqies Venn. W. dat de kapitaalverhoging door inbreng in natura in een C.V. regelt, valt hier blijkbaar uit.

Art. 201, 3° ter Venn. W. vult de vorige bepaling aan: ook de vennoten van een V.O.F. die in het kader van de omzetting (art. 166 Venn. W.) geen staat van actief en passief opstellen en geen bedrijfsrevisor aanwijzen, kunnen de hogervermelde geldboete oplopen.

Uit de bepalingen onder 7,8 en 9 besproken blijkt dat de wetgever daar waar hij de tussenkomst van een bedrijfsrevisor voorziet ook de nodige strafsancties heeft ingelast. Aldus kan de vennootschap zich niet onttrekken aan de verslagplicht en aan de bekendmaking van het verslag op gevaar af haar vennoten, zaakvoerders of bestuurders strafrechtelijk vervolgd te zien.

Een voor de revisorale praktijk belangrijke bepaling is art.201, 3° quater en 4° Venn. W. Daar wordt een strafsanctie voorzien voor de zaakvoerder of bestuurder van een N.V., B.V.B.A., of C.V., die nalaat binnen de zes maanden na de afsluiting van het boekjaar de jaarrekening aan de algemene vergadering voor te leggen en binnen de 30 dagen na de goedkeuring door de algemene vergadering van de jaarrekening deze neer te leggen ter griffie vergezeld van een reeks documenten (o.a. de vermelding van de commissaris in functie, het verslag dat deze heeft opgesteld in toepassing van art. 65 Venn. W. of de conclusies van dit verslag indien het om een K.M.O. gaat in de zin van de boekhoudwet).

De commissaris-revisor die vaststelt dat zijn verslag niet werd neergelegd binnen de gestelde termijn, zou dus klacht kunnen neerleggen bij de Procureur des Konings om aldus de vennootschap tot neerlegging te dwingen (in die zin: Instituut der Bedrijfsrevisoren, *Jaarverslag*, 1988, p. 57).

Ook art. 201, 5° Venn. W. mag niet over het hoofd gezien worden, want het voorziet een mogelijke aansprakelijkheid (de hogervermelde geldboete) van de commissaris-revisor zelf. Uit art. 73 Venn.W. volgt dat de commissarisrevisor van een N.V. of een B.V.B.A de algemene vergadering kan bijeenroepen, hoewel dit normaal de taak van de raad van bestuur of zaakvoerder is. De commissaris-revisor moet dit evenwel doen wanneer de aandeelhouders die 1/5 van het maatschappe-

lijk kapitaal vertegenwoordigen dit vragen. Hetzelfde geldt voor de algemene vergadering van houders van obligaties (art. 91 Venn. W.). Art. 201, 5° geeft aan binnen welke termijn aan dit verzoek gevolg moet worden gegeven nl. binnen de drie weken na de vraag en verbindt hieraan een strafsanctie. De algemene vergadering moet niet binnen die termijn worden gehouden, wel moet de uitnodiging binnen de drie weken door de commissaris-revisor worden verzonden (RESTEAU, C, o.c., II, 1982, p. 341, nr 1140). Bij aandelen aan toonder kan dergelijke oproepingsprocedure duur uitvallen voor de commissaris-revisor.

Ook de bepaling inzake het jaarverslag waarin bestuurders of zaakvoerders rekenschap geven van hun beleid, wordt strafrechtelijk gesanctionneerd (art. 201, 9° Venn. W.). Niet alleen het niet voorleggen van het jaarverslag in een N.V., B.V.B.A. of C.V. valt onder toepassing van deze bepaling, doch ook het (formeel) opstellen van een jaarverslag dat de voorgeschreven minimumgegevens niet bevat (zie art. 77, 4e en 5e lid Venn. W.). Deze laatste overtreding wordt door de wettekst weerhouden in hoofde van de bestuurders van een N.V. of de zaakvoerder van een B.V.B.A. De overtreding zou kunnen blijken uit het verslag van de commissaris-revisor dat in toepassing van art. 65, 1e lid, 4° Venn. W. moet aangeven of «het jaarverslag de door de wet vereiste inlichtingen bevat en in overeenstemming is met de jaarrekening».

Tenslotte bevat art. 201 Venn. W. nog een 10° i.v.m. de quasi-inbreng in een N.V., B.V.B.A of C.V. Dergelijke verrichting moet de *voorafgaande* goedkeuring van de algemene vergadering krijgen. Zoniet riskeeren de bestuurders of zaakvoerders een geldboete. In de praktijk neemt die goedkeuring vaak de vorm aan van een bekrachtiging post factum, na het aangaan van de verrichting en deze is volgens bepaalde rechtsleer geldig (zie: VAN BRUYSTEGEM, B., *De vennootschappenwet '86* Antwerpen, Kluwer, 1986, p.33). Strikt gezien zou die manier van handelen tot strafsancties kunnen leiden. Art. 201, 10° Venn. W. handelt niet uitdrukkelijk over een voorafgaande goedkeuring maar het verwijst wel naar art. 29 quater, 120 quater en 141 quater Venn. W. en daar is enkel sprake van een voorafgaande goedkeuring.

Art.204 Venn. W. voorziet al strengere straffen: een gevangenisstraf van 1 maand tot 1 jaar en een geldboete van 50 fr. tot 10.000 fr. of één van die straffen alleen.

Het 2° van dit artikel bestraft wat reeds onder 11 besproken hebben, nl. het niet eerbiedigen van art. 80 Venn. W. althans het eerste, tweede en vierde lid. Indien met die overtreding bedrieglijk opzet gemoeid is, valt dit niet onder art. 201, 4° doch onder art. 204, 2° Venn. W.: de straf is dan strenger.

Belangrijk voor de bedrijfsrevisor is het 5° van art. 204 Venn. W. dat niet alleen de bestuurders maar ook de commissarissen sanctioneert, die art. 64 ter Venn. W. overtreden. Uit dit artikel volgen een aantal verplichtingen i.v.m. de bezoldiging die soms over het hoofd gezien worden:

- De bezoldiging is een vast bedrag bij de *aanvang* van de opdracht door de *algemene* vergadering vastgesteld; het opnemen door de commissarisrevisor van een bezoldiging die na de formele aanstelling door de algemene vergadering, werd bepaald door de raad van bestuur, kan tot strafsancties leiden. Dergelijk vergoeding zou immers als een voorschot kunnen beschouwd worden, verboden door art. 64 ter Venn. W. (in die zin: Instituut der Bedrijfsrevisoren, *Jaarverslag*, 1986, p.73). De commissaris-revisor zal hierop moeten letten want sommige algemene vergaderingen verlopen amateuristisch en zonder veel eerbied voor de vennootschappenwet.
- Daarnaast bevat het artikel ook een duidelijke bepaling over de uitzonderlijke werkzaamheden of bijzondere opdrachten die de commissaris-revisor verricht voor de gecontroleerde vennootschap. Dergelijke prestaties zijn niet ongewoon en vergen een verantwoording in het jaarverslag over voorwerp en bezoldiging. De uitzonderlijke opdrachten zijn bijkomende opdrachten die krachtens de Venn. W. in principe aan de commissaris-revisor moeten toevertrouwd worden bijv. verslag over een inbreng in natura bij kapitaalverhoging in N.V. De bijzondere opdrachten zijn andere niet in de Venn. W. bepaalde opdrachten die verenigbaar zijn met de functie van commissaris bijv. advies inzake organisatie (in die zin: MAES, J.P., en VAN HULLE, K., *De hervorming van het bedrijfs-revisoraat*, Antwerpen, Kluwer, 1985, p.75)

Eenzelfde openbaarmaking in het Jaarverslag is vereist voor taken, mandaten of opdrachten verricht niet door de commissaris-revisor zelf, maar door personen (a) waarmee hij een arbeidsovereenkomst heeft afgesloten of (b) met wie hij beroepshalve in samenwerkingsverband staat. Deze bepaling is van toepassing op de aparte vergoeding bijv.

(a) voor het invullen van de fiscale aangifte door een fiscalist werkzaam als bediende voor de commissaris-revisor M.i. valt ook onder deze bepaling (b): het verrichten van een adviesopdracht door een vennootschap van management consultants die hetzelfde internationale logo voert als de vennootschap van de commissaris-revisor; dit is maar zo indien er in het laatste geval een beroepshalve samenwerking is en dus een zekere permanentie in de professionele contacten.

- De commissaris-revisor mag ten slotte buiten zijn bezoldiging geen enkel voordeel ontvangen van de vennootschap. Ook leningen, voorschotten en waarborgen zijn uit den boze.

Art. 204, 6° Venn. W. is eveneens een belangrijke bepaling. Art 64 sexies Venn. W. voorziet ruime onderzoeksbevoegdheden voor de commissaris-revisor. In dat kader wordt niet alleen het verhinderen van die controle en (dus toepassing van art. 64 sexies Venn. W.) doch ook het weigeren van inlichtingen en het verstrekken van onjuiste of onvolledige inlichtingen gestraft. De strafsanctie is dus ook van toepassing op het niet-uitvoeren van een door de commissaris-revisor opvraagde «bevestiging van derden» (art.64 sexies, 3e lid Venn. W.) en op het niet opstellen van de halfjaarlijkse staat (art. 64 sexies, 5e lid Venn. W.).



De commissaris-revisor kan bij dergelijke tegenkanting klacht neerleggen. In de praktijk zal zo'n problematische samenwerking met de gecontroleerde vennootschap veelal leiden tot een ontslag in de loop van het mandaat, met eerbiediging van art. 64 quinqies Venn. W.

Ook art. 205 Venn. W. heeft zijn belang voor de bedrijfsrevisor in de mate dat het de overtreding van art. 77 ter Venn. W. met een geldboete en/of gevangenisstraf sanctionneert ten laste van de bestuurders van een N.V. Art.77 ter Venn. W. betreft de uitkering van een interimdividend in een N.V. Zo mag geen interimdividend worden uitgekeerd zonder dat de daarvoor opgestelde staat van actief en passief werd nagezien door de commissaris-revisor. Uit dat verslag moet blijken dat de winst voldoende is om dergelijk dividend uit te keren. Bovendien moet het revisoraal verslag gevoegd worden bij het jaarlijks verslag van de commissaris-revisor (art. 77 ter, 2e en 3e lid Venn. W.).

Daarnaast bestraft art. 205 Venn. W. ook de uitkering van fictieve dividenden of tantièmes, nl. deze die in strijd zijn met art. 77 bis Venn. W.. Bedrieglijk opzet is voor dit misdrijf niet vereist noch het oogmerk om te schaden: fout en nalatigheid volstaan (Cass, 4 maart 1912, *Pas.*, 1912, I., p.143).

Hoewel het art. 205 enkel verwijst naar bestuurders en zaakvoerders moet de commissaris-revisor rekening houden met het feit dat de regels inzake deelneming van toepassing zijn. De commissaris-revisor zou op grond van deze bepaling zijn strafrechtelijke aansprakelijkheid in het gedrang kunnen zien komen (RESTEAU, C., *Traité des S.A.*, P.Pee, Brussel, 1934, IV, p. 417, nr 2239).

Ook art. 17 van de wet van 17 juli 1975 (zie verder) zou hier een basis kunnen vormen voor een vervolging van de commissaris-revisor. De winstverdeling maakt immers deel uit van de jaarrekening en moet daarin volledig en getrouw opgenomen zijn: de commissaris-revisor moet nagaan of de bepalingen van de wet van 1975 terzake worden nageleefd (DETIENTE, J., o.c., p.343, nr 822)

□ □ □

Sinds de hervorming van 1984 is de aankoop van eigen aandelen binnen de restrictieve voorwaarden van art. 52 bis en 128 bis Venn. W. mogelijk. Art.206 Venn. W. straft met een geldboete van 50 tot 10.000 fr. en/of een gevangenisstraf van 1 maand tot 1 jaar bestuurders, zaakvoerders, maar ook de commissaris die daarbij art. 52 bis of 128 bis Venn. W., overtreden. Ook de leningen en voorschotten evenals de fictieve stortingen vallen binnen het toepassingsgebied van dit artikel.

De commissaris-revisor kan inderdaad door een bepaalde houding aan te nemen deze verrichtingen mogelijk maken of ze in elk geval niet verhinderen (RESTEAU, C., o.c., p.428, nr 2255). Dit zal met name het geval zijn indien de commissaris-revisor de verrichting die een overtreding van de vennootschappenwet is, niet heeft meegedeeld aan de algemene vergadering in zijn jaarlijks verslag.

□ □ □

Ook de valsheid in de jaarrekening evenals het gebruik ervan wordt door de vennootschappenwet gesanctioneerd. Art 207 en 208 Venn.

W. voorzien de sanctie van de opsluiting (5 tot 10 jaar) en een geldboete van 26 tot 2.000 fr.

Verskillende elementen moeten voor de toepassing van art. 207 Venn.W. verenigd zijn: (DETIENNE, J., o.c., p.335, nr 805):

- een jaarrekening;
- ter inzage gelegd aan de aandeelhouders of vennoten;
- een verdraaien van de werkelijkheid waarbij vooral waarderingen en afschrijvingen delicaat zijn;
- specifieke technieken (zie art. 196 S.W. hoger);
- bedrieglijk opzet of oogmerk om te schaden;
- mogelijke schade.

Het toepassingsgebied van art. 207 Venn. W. is ruim. Niet alleen de raad van bestuur (als dader) valt hieronder doch ook (als medeplichtige) de accountant die de jaarrekening heeft voorbereid en ook de commissarisrevisor die ze heeft goedgekeurd zonder voorbehoud (DUPLAT, J.L., *Aspects nouveaux du droit de la banqueroute, du droit pénal comptable et du droit pénal des sociétés commerciales*, in *L'évolution récente du droit commercial et économique*, Brussel, Ed. Jeune Barreau, 1978, p.438). De bepalingen van het S.W. inzake deelneming zijn immers van toepassing op de valse jaarrekening. Uit art. 209 S.W. volgt dat men strafrechtelijk slechts van een jaarrekening spreekt zodra de jaarrekening voor de aandeelhouders of vennoten ter inzage is gelegd. Hiermee wordt bedoeld: de ter beschikkingstelling van de jaarrekening aan de aandeelhouders op de maatschappelijke zetel 15 dagen voor de algemene vergadering en eventueel de toezending aan de houders van aandelen op naam, zoals voorgeschreven door art. 78 Venn. W. (HUYBRECHTS, L., noot onder Cass., 19 november 1985, *R.W.*, 1985-86, 2902).



Art.210 Venn. W. verklaart tenslotte het eerste boek van het S.W. van toepassing op de misdrijven omschreven in de vennootschappenwet. Hierbij wordt geen uitzondering gemaakt voor hoofdstuk VII dat de deelneming betreft van verscheidene personen aan eenzelfde misdaad of wanbedrijf. Ook de medeplichtigen zullen gestraft worden. Het zijn de personen die onderrichtingen hebben gegeven, die middelen

hebben verschaft voor de misdaad of wanbedrijf, wetende dat ze daartoe zouden dienen of die met hun weten de dader of de daders hebben geholpen of bijgestaan in daden die de misdaad of het wanbedrijf hebben voorbereid, vergemakkelijkt of voltooid, (art. 67 S.W.). Tenslotte wordt ook de toepassing van art. 85 S.W. i.v.m. de verzachtende omstandigheden niet uitgesloten: gevangenisstraffen en geldboeten kunnen dus verlaagd worden zonder lager te zijn dan politiestraffen en de gevangenisstraf kan in bepaalde omstandigheden vervangen worden door een geldboete.

4. HET BOEKHOUDRECHT: BIJZONDERE WETGEVING

Sinds 1975 bevat het Belgisch boekhoudrecht een belangrijke strafbepaling, nl. art. 17 van de wet van 17 juli 1975. De principes zijn de volgende:

- Wie als koopman of verantwoordelijke van een rechtspersoon wettens de boekhoudwet (inclusief uitvoeringsbesluiten) overtreedt, riskeert een geldboete. Indien er bedrieglijk opzet in het spel is, wordt dat een gevangenisstraf en/of geldboete.
- Indien deze personen een vereenvoudigde boekhouding mochten voeren in toepassing van art. 5 van hogervermelde wet, zullen die straffen slechts opgelegd worden bij faillissement van de onderneming.
- De controleurs (commissaris-revisor, (bedrijfs)revisor of onafhankelijk deskundige) die rekeningen, jaarrekeningen, balansen, resultatenrekeningen of geconsolideerde rekeningen van ondernemingen attesteren of goedkeuren hoewel niet is voldaan aan artikel 2 (boekhouding aangepast aan aard en omvang bedrijf), 3, eerste (boekhouding met alle verrichtingen, bezittingen, enz,...) en derde lid (rekening houden met banden met tijdelijke handelsverenigingen of handelsverenigingen bij wijze van deelneming), 4 tot 9 (dubbel boekhouden, stelsel van boeken en rekeningen, rekeningenstelsel, verantwoordingsstukken, inventaris, enz.) of van ter uitvoering van art. 4, zesde lid (minimumindeling algemeen rekeningenstelsel, K.B. van 12 september 1983 tot bepaling van M.A.R.), 7, vierde lid (waardering inventaris, vorm en inhoud jaarrekening, K.B. van 8 oktober 1976), 8 § 2 (houden en bewaren van boeken; K.B. van 12 september 1983 tot uitvoering van de wet van

17 juli 1975), 10 (vorm en inhoud jaarrekening, K.B. van 8 oktober 1976) en 11 (geconsolideerde jaarrekening; K.B. van 6 maart 1990) kunnen gestraft worden met een geldboete van 5 tot 10.000 fr. De attestering of goedkeuring moet volgen op een overtreding van de boekhoudwet waarvan de controleur kennis heeft of op het niet verichten van de nodige werkzaamheden om zich ervan te vergewissen of aan die bepalingen was voldaan.

Uit de parlementaire voorbereiding blijkt dat dit laatste een verwijzing is naar het naleven van de door de beroepsorganisatie bepaalde regels, bijv. de door het I.B.R. uitgevaardigde controlenormen (*Gedr. St.*, Senaat, 1975-76, nr 436/1, p. 15). Indien de controleur evenwel met bedrieglijk opzet heeft gehandeld lopen de straffen op tot een gevangenisstraf van 1 maand tot 1 jaar en/of een geldboete van 50 tot 10.000 fr.

Volgens HUYBRECHTS (zie o.c., p.183) valt ook het verslag van de bedrijfsrevisor over een inbreng in natura hieronder, maar deze mening wordt, o.i. terecht, niet gedeeld door OLIVIER die de term «attesteren» gelijkstelt met «certificeren» en meent dat de term «goedkeuren» hier in zijn normale betekenis moet genomen worden. Voor het omzettingsverslag liggen de zaken evenwel anders: een bedrijfsrevisor zou geen staat van actief en passief mogen goedkeuren zonder voorbehoud indien de boekhouding van de om te zetten vennootschap niet volgens de wettelijke bepalingen is gehouden (in die zin OLIVIER, H., aangehaald door TROISFONTAINES, P., *Les dispositions pénales de la loi du 17 juillet 1975 relative à la comptabilité et aux comptes annuels des entreprises*, in *Droit Comptable*, Brussel, La charte, 1985, p.99).

Zoals voor de misdrijven uit de vennootschappenwet geldt ook hier de integrale toepassing van het eerste Boek van het S.W. (zie 21).

Het is dit verband ook belangrijk te wijzen op art. 577, 1° W. Kh. (gewijzigd door art. 22 van de wet van 17 juli 1975) waarbij een handelaar wegens bedrieglijke bankbreuk kan veroordeeld worden indien hij de inhoud van de boeken of boekingsstukken waarvan sprake in hoofdstuk I van de wet van 1975 bedrieglijk heeft weggenomen, uitgewist of veranderd. Daarnaast bepaalt art. 578 W. Kh. dat als medeplichtige kan worden veroordeeld hij die door één van in de art. 60 S.W. aangewezen middelen (nu art. 66 en 67 S.W.) daartoe heeft aan-

gezet of onderrichtingen heeft gegeven evenals de persoon die bewust de schuldige aan de bedriegelijk bankbreuk heeft geholpen in de handelingen die de bankbreuk hebben voorbereid, vergemakelijkt of voltooid.

Het komt ons voor dat de commissaris-revisor van een failliete vennootschap hier enig gevaar loopt. De medeplichtige moet immers niet zelf in staat van faillissement zijn om veroordeeld te kunnen worden (Cass., 5 juni 1876, *Pas.*, p.300) noch moet hij handelaar zijn (Cass., 20 december 1983, *Pas.*, I., 1984, 447). Het meest courante toepassingsgeval van deze bepaling is deze waar de zaakvoerder of bestuurder tijdens de verdachte periode nalaat in het kasboek een aantal betalingen van cliënten op te nemen en op die manier een «zwarte kas» aanlegt ten nadele van de schuldeisers (in die zin: DUPLAT, J.L., o.c., p.394).

5. SPECIFIEKE GEVOLGEN VAN DE STRAFRECHTELIJKE VEROORDELING VAN EEN BEDRIJFSREVISOR.

De veroordeling als dader of medeplichtige tot een vrijheidsstraf van ten minste drie maanden, zelfs voorwaardelijk, wegens o.a. valsheid in geschriften, misbruik van vertrouwen of bankbreuk leidt tot het verbod van beheersfuncties in een vennootschap op aandelen, B.V.B.A. of C.V. (art. 1 van het K.B. nr 22 van 24 oktober 1934). Volgens het Hof van Beroep te Gent (Gent, 4 maart 1982, *Rev. Prat. Soc.*, 1984, p. 156) is dit K.B. ook van toepassing op de burgerlijke vennootschap die de rechtvorm aanneemt van een handelsvennootschap, bijv. een revisorenvennootschap ingeschreven op de lijst. Een strafrechtelijke veroordeling kan dus voor een bedrijfsrevisor onaangename gevolgen hebben op het vlak van het beheer van zijn vennootschap.

Ook implicaties voor het lidmaatschap zelf van het Instituut zijn niet uitgesloten. Voor de toekenning van de titel stelt art. 4, 3° van de wet van 22 juli 1953 o.a. als voorwaarde dat de kandidaat geen, zelfs voorwaardelijk straf van tenminste 3 maand heeft opgelopen voor één van de misdrijven van art. 1 van het K.B. nr 22 van 24 oktober 1934, voor een inbreuk op de Venn. W. of de wet van 17 juli 1975 en haar uitvoeringsbesluiten. Uit art. 4 quater van de hogervermelde wet van 22 juli 1953 volgt dat de hoedanigheid van lid van het Instituut der Bedrijfs-revisoren wordt ingetrokken wanneer aan de voorwaarden voor de

toekenning niet meer is voldaan. Uit de samenlezing van beide bepalingen volgt dat bepaalde strafrechtelijke veroordelingen meteen ook het einde kunnen betekenen van het beroep als bedrijfsrevisor.

6. BESLUIT

Uit deze analyse blijkt dat het aantal situaties waar de bedrijfsrevisor een strafrechtelijke aansprakelijkheid kan oplopen niet gering zijn. Dit contrasteert scherp met de quasi-onbestaande rechtspraak over deze materie. De bedrijfsrevisoren kunnen zich enkel verheugen over deze (voorlopig) uiterst beperkte toepassing van deze strafbepalingen.

HET STRAFRECHT EN HET OPENBAAR BEROEP OP HET SPAARWEZEN ⁽¹⁾

Y. STEMPIERWSKY, Attaché bij de Commissie voor het Bank- en Financiewezen ⁽²⁾

1. HET ALGEMENE KADER VOOR HET OPENBAAR BEROEP OP HET SPAARWEZEN

De sleutelbepaling terzake, die elk openbaar beroep op het spaarwezen verbiedt, is artikel 15 § 1 van de wet van 10 juni 1964 betreffende het openbaar beroep op het spaarwezen, en die bepaalt dat gestraft worden met een gevangenisstraf van een maand tot een jaar en met een geldboete van 50 tot 10.000 frank ⁽³⁾ of met één van die straffen alleen, zij die, in welke vorm of kwalificatie ook, van het publiek fondsen ontvangen of solliciteren die terugbetaalbaar zijn op zicht, op termijn of met opzegging.

Deze bepaling is zo algemeen dat de wetgever het nodig heeft geoordeeld om in paragraaf 2 van artikel 15 een reeks verrichtingen op te nemen waarop de verbodsbepaling van bovengenoemd paragraaf 1 niet van toepassing zijn. Het betreft met name:

- Deposito's bij de banken (bepaald bij artikel 1 van titel I van het koninklijk besluit van 9 juli 1935); ten aanzien van de bankactiviteit zijn er reglementen die strafrechtelijk gesanctioneerd worden met toepassing van de artikelen 42, 43 en 44 van het koninklijk besluit nr. 185 van 9 juli 1935;
- Publieke uitgaven van effecten en waarden bepaald bij artikel 26 van het koninklijk besluit nr. 185 van 9 juli 1935, de eerste bepaling van de belangrijke titel II van dit besluit. Die uitgaven bedoelen wat we een openbaar beroep op het spaarwezen stricto sensu zouden kunnen noemen.

1) Her- en bijgewerkte tekst (per 31 maart 1991) van de uiteenzetting uitgesproken op 14 december 1990 op de studiedag «De bedrijfsrevisor en het strafrecht».

2) De tekst is een persoonlijke bijdrage die op generlei wijze de Commissie voor het Bank- en Financiewezen verbindt.

3) Het bedrag van de geldboetes wordt krachtens artikel 1 van de wet van 5 maart 1952 betreffende de opdecimen op de strafboeten met tachtig vermenigvuldigd.

Nu we het algemene verbod om een beroep te doen op het openbaar spaarwezen in herinnering hebben gebracht, moeten we stilstaan bij titel II van het koninklijk besluit van 9 juli 1935.

Wij moeten er vooreerst aan herinneren dat belangrijke wijzigingen van dit besluit werden ingevoerd door de wetten van 9 maart 1989 en de wet van 4 december 1990.

De wet van 9 maart 1989 ⁽⁴⁾ had tot doel om in het Belgische recht de richtlijnen van 5 maart 1979 ⁽⁵⁾ van 17 maart 1980 ⁽⁶⁾ en van 15 februari 1982 ⁽⁷⁾ inzake effecten over te zetten. Die overzetting werd aangevuld via volgende uitvoeringsbesluiten:

- Koninklijk besluit van 18 september 1990 betreffende de Noteringscomités bij de Effectenbeurzen van het Rijk en betreffende de toelating van effecten tot de notering (B.S. 22 september 1990, pp. 18.127 en erratum B.S. 25 oktober 1990, p. 20.390).
- Koninklijk besluit van 18 september 1990 over de verplichtingen bij toelating van effecten tot de officiële notering aan een openbare fondsen- en wisselbeurs van het Rijk (B.S. 22 september 1990, p. 18138 en erratum B.S. 25 oktober 1990, p. 20.390).

4) De wet van 9 maart 1989 tot wijziging van het Wetboek van Koophandel en het koninklijk besluit nr. 185 van 9 juli 1935 op de bankcontrole en het uitgifteregime voor titels en effecten (B.S. 9 juni 1989, p. 10401), waarvan de bepalingen van kracht zijn geworden op 25 november 1989 (Koninklijk besluit van 16 november 1989 tot vaststelling van de datum van inwerkingtreding van de wet van 9 maart 1989 tot wijziging van het Wetboek van Koophandel en het koninklijk besluit nr. 185 van 9 juli 1935 op de bankcontrole en het uitgifteregime voor titels en effecten, B.S. 25 november 1989, p. 19378), met uitzondering van de artikelen 27 en 28, die van kracht zijn geworden op 16 november 1989 (Koninklijk Besluit van 4 september 1989 tot vaststelling van de datum van inwerkingtreding van de artikelen 27 en 28 van de wet van 9 maart 1989 tot wijziging van het Wetboek van Koophandel en het koninklijk besluit nr. 185 van 9 juli 1935 op de bankcontrole en het uitgifteregime voor titels en effecten, B.S. 16 september 1989, p. 15956).

5) Richtlijn (79/279/EEG) tot coördinatie van de voorwaarden van toelating van effecten tot de officiële notering aan een effectenbeurs, gewijzigd bij Richtlijn van de Raad (82/184/EEG) van 3 maart 1982 en bij richtlijn (88/627/EEG) van 12 december 1988.

6) Richtlijn (80/390 EEG) tot coördinatie van de eisen gesteld aan de opstelling, het toezicht op en de verspreiding van het prospectus dat gepubliceerd moet worden voor de toelating van effecten tot de officiële notering aan een effectenbeurs, gewijzigd bij Richtlijn (82/184/EEG) van 3 maart 1982 en bij richtlijn (87/345/EEG) van 22 juni 1987.

7) Richtlijn (82/121/EEG) betreffende de periodieke informatieverstrekking door vennootschappen waarvan de aandelen tot de officiële notering aan een effectenbeurs zijn toegelaten.

- Koninklijk besluit van 18 september 1990 over het prospectus dat moet worden gepubliceerd voor de toelating van effecten tot de officiële notering aan een openbare fondsen- en wisselbeurs van het Rijk (B.S. 22 september 1990, p. 18.144 en erratum B.S. 25 oktober 1990, p. 20.390).
- Ministerieel besluit van 19 september 1990 betreffende de toelating van effecten van de Belgische openbare sector tot de officiële notering aan een effectenbeurs van het Rijk, (B.S. 22 september 1990, p. 18.165).
- Ministerieel besluit van 20 november 1990 tot wijziging van het Ministerieel besluit van 19 september 1990 betreffende de toelating van effecten van de Belgische openbare sector tot de officiële notering aan een effectenbeurs van het Rijk (B.S., 5 december 1990, p. 22.552).

De wet van 4 december 1990 ⁽⁸⁾ heeft onder meer tot doel de Belgische wetgeving aan te passen aan de richtlijn (85/611/EEG) van 20 december 1985 tot coördinatie van de wettelijke verordende en bestuursrechtelijke bepalingen betreffende bepaalde organismen voor collectieve beleggingen in effecten, aan de richtlijn (89/298 EEG) van 17 april 1990 tot coördinatie van de eisen gesteld aan de opstelling, het toezicht op en verspreiding van het prospectus dat gepubliceerd moet worden voor de toelating van effecten tot de officiële notering aan een effectenbeurs, aan de richtlijn (90/211/EEG) van 23 april 1990 betreffende de wederzijdse erkenning van prospectussen van openbare aanbidding bij wijze van prospectus tot toelating tot de officiële notering van een effectenbeurs, aan de richtlijn (89/592/EEG) van 13 november 1989 tot coördinatie van de voorschriften inzake transacties van ingewijden en algemeen, de financiële markten in België te hervormen.

8) Wet van 4 december 1990 op de financiële verrichtingen en op de financiële markten (B.S. 22 december 1990, p. 23.800 en errata in B.S. 1 februari 1991, p. 2041). Zie m.b.t. deze wet, H. Swennen, «Hervorming van de financiële markten: de wet van 4 december 1990, R.W. 1990-1991, nr. 26, pp. 865-874; A. Bruyneel, «Loi du 4 décembre 1990 relative aux opérations financières et aux marchés financiers («WFTM» ...): premières réflexions», te verschijnen in nr. 4/1991 van de Revue de la Banque. De «Journal des Tribunaux» zal een reeks artikelen wijden aan deze belangrijke hervorming.

Deze wet omvat volgende boeken:

- Boek I: Algemene bepalingen.
- Boek II: De secundaire markten voor effecten en andere financiële instrumenten.
- Boek III: De instellingen voor collectieve belegging.
- Boek IV: Vermogensbeheer en Beleggingsadvies.
- Boek V: Misbruik van voorkennis.
- Boek VI: Valutahandel en Wissel- en Depositomakelarij.
- Boek VII: Diverse bepalingen en wijzigingsbepalingen.

Verscheidene koninklijke besluiten werden in uitvoering van de wet genomen:

- Koninklijk besluit van 20 december 1990 tot vaststelling van de datum van inwerkingtreding van de artikelen 194, 195, 212 en 214 van de wet van 4 december 1990 op de financiële transacties en op de financiële markten (B.S. 29 december 1990, p. 24.588).
- Koninklijk besluit van 2 januari 1991 houdende de statuten van het Interventiefonds der beursvennootschappen (B.S. van 8 januari 1991, p. 206).
- Koninklijk besluit van 2 januari 1991 houdende het Algemeen Reglement van het Interventiefonds der beursvennootschappen (B.S. 8 januari 1991, p. 225).
- Koninklijk besluit van 2 januari 1991 tot regeling van de erkenningsprocedure van de beursvennootschappen (B.S. 8 januari 1991, p. 242).
- Koninklijk besluit van 2 januari 1991 tot vaststelling van de statuten van Effectenbeursvennootschap van Brussel (B.S. 8 januari 1991, p. 255).
- Koninklijk besluit van 9 januari 1991 over het openbaar karakter van de verrichtingen om spaargelden aan te trekken en de gelijkstelling van bepaalde verrichtingen met een openbaar bod (B.S. 12 januari 1991, p. 667).
- Koninklijk besluit van 18 januari 1991 houdende het reglement van de effectenbeursvennootschap van Brussel (B.S. 25 januari 1991, p. 1542).

- Koninklijk besluit van 23 januari 1991 houdende wijziging van het koninklijk besluit van 22 juni 1935 tot vaststelling van de statuten van het Herdisconterings- en Waarborg Instituut (B.S., 29 januari 1991, p. 1794).
- Ministerieel besluit van 4 februari 1991 tot vaststelling van de makelaarslonen toepasselijk op de effectentransacties (B.S. 6 februari 1991, p. 2318).
- Koninklijk besluit van 14 februari 1991 houdende de voorwaarden tot afwijking van de vereisten inzake beroepservaring beoogd in artikel 39 § 1, 2° van de wet van 4 december 1990 op de financiële transacties en de financiële markten ten gunste van personeelsleden van kredietinstellingen (B.S., 21 februari 1991, p. 3389).
- Koninklijk besluit van 27 februari 1991 betreffende de organisatie van de buitenbeursmarkt van lineaire obligaties en van de secundaire markt van schatkistcertificaten (B.S., 7 maart 1991, p. 4328).
- Koninklijk besluit van 27 februari 1991 tot vaststelling van de modaliteiten van transacties van effecten die zijn genoteerd op een effectenbeurs en die buiten beurs worden uitgevoerd, inzonderheid wat betreft de kennisgeving en het prijsverschil ten opzichte van de beurskoers (B.S. 7 maart 1991, p. 4330).
- Koninklijk besluit van 4 maart 1991 met betrekking tot bepaalde instellingen voor collectieve belegging (B.S., 9 maart 1991, p. 4539) en errata in B.S. 27 maart 1991, p. 6240).
- Koninklijk besluit van 6 maart 1991 tot vaststelling van de statuten van effectenbeursvennootschap van Brussel (B.S. 16 maart 1991, p. 5437).
- Koninklijk besluit van 19 maart 1991 tot verbetering van het Koninklijk besluit van 2 januari 1991 tot regeling van de Erkenningsprocedure van de beursvennootschappen (B.S., 22 maart 1991, p. 5888).
- Koninklijk besluit van 19 maart 1991 tot vaststelling van de statuten van de effectenbeursvennootschap van Antwerpen (B.S. 22 maart 1991, p. 5889).

Verschillende koninklijke besluiten zullen nog moeten worden genomen met het oog op een volledige tenuitvoerlegging van de wet die ook het koninklijk besluit nr. 185 wijzigt ⁽⁹⁾.

Artikel 26 van het koninklijk besluit nr. 185 bepaalt dat al wie voornemens is hetzij actiën, effecten of winstaandelen, hetzij obligaties openbaar te koop te stellen, te koop te bieden of te verkopen aan de Bankcommissie vijftien dagen op voorhand daarvan kennis moet geven.

Diezelfde kennisgeving moet plaatsvinden:

- voor de oprichting of de kapitaalverhoging van een vennootschap door middel van openbare inschrijvingen (artikelen 32 en 34 Venn. W.);
- voor elke openbare uitgifte van obligaties;
- of voor de aanvraag om inschrijving op de officiële beursnotering van een publieke fondsen- en wisselbeurs.

Dit geschiedt volgens een bekende procedure waarvan wij volgende aspecten in herinnering wensen te brengen:

- zij moet de Commissie in staat stellen te beoordelen of de inlichtingen die in het prospectus voor het publiek zijn opgenomen voldoende zijn, rekening houdend met de eigenschappen van de verrichting, de aard van de zaak en de rechten die aan de effecten zijn verbonden. De bedoeling is hier een *degelijke voorlichting van het publiek*.
- wie zich niet naar de regeling schikt kan veroordeeld worden tot een gevangenisstraf van een maand tot een jaar en een geldboete van 50 tot 10.000 frank, of tot een van die straffen alleen. Wij willen nog vermelden dat voor die overtreding helemaal geen bijzondere opzet is vereist, dus geen bedrieglijk opzet of de bedoeling te benadelen. Onder bedrieglijk opzet zou hier worden verstaan de wil om voor zichzelf of voor iemand anders een onwettig voordeel te bemachtigen ⁽¹⁰⁾.

Er weze verder nog aan herinnerd dat het toepassingsgebied van artikel 26 en dus ook de procedure en strafsancities daarin voorzien aanzienlijk werd uitgebreid door volgende bepalingen:

9) Cfr. de artikelen 228 tot 238.

10) Cass., 26 september 1955, Pas., 1956, I, 47; Cass., 28 september 1953, Pas., 1954, I, 48.

- artikel 22 van de wet van 10 juni 1964 dat *onder meer* de openbare aanbiedingen tot overname of ruil betreft, die verder onder de toepassing vallen van titel II van het koninklijk besluit nr. 185, met alle gevolgen vanden wat de bevoegdheid van de Commissie voor het Bank- en Financiewezen betreft en ook de strafsancties, los van de regeling die werd ingevoerd in het recente koninklijk besluit van 8 november 1989 (B.S. 11 november 1989, pp. 18.603-18.614) ⁽¹¹⁾;
- artikel 1 van de wet van 10 juli 1969 op het beroep op het openbaar spaarwezen, met name wat de effecten betreft, bevat een verruiming tot dezelfde verrichtingen die rechtstreeks of zijdelings betrekking hebben op rechten op roerende of onroerende waren, georganiseerd in verenigingen, onverdeeldheid of groepering (in rechte of feitelijke), en die gepaard gaan met het verlaten door de rechthebbende van het privé genot van die goederen waarvan het collectief georganiseerd beheer toevertrouwd wordt aan iemand die dit beheer bij wijze van beroep uitoefent. Deze bepaling is niet toepasselijk op de gemeenschappelijke beleggingsfondsen.

Een verrichting zoals bedoeld in artikel 15 van de wet van juni 1964, artikel 26 - verruimd - van het koninklijk besluit nr. 185 of de artikelen 3, 4 en 105 van de wet van 4 december 1990, moet dus een *openbare* verrichting zijn, d.w.z. dat zij moet beantwoorden aan een van de criteria van het koninklijk besluit van 9 januari 1991 betreffende het openbare karakter van het beroep op het spaarwezen en de gelijk-schakeling van bepaalde verrichtingen met een openbaar bod, dat het koninklijk besluit van 12 november 1969 betreffende het openbaar karakter van het beroep op het spaarwezen opheft.

Tot daar de krachtlijnen van het wettelijke kader. Volledigheidshalve zouden wij daar nog moeten aan toevoegen:

- de opheffing, in de wet op de financiële verrichtingen en de financiële markten, van titel V van boek I van het Wetboek van Koophandel en dus van artikel 108 dat onder meer doelde op verrichtingen die betrekking hadden op Belgische openbare fondsen maar op initiatief van personen die niet de hoedanigheid van rechts-

11) Zie terzake A. Bruyneel, «Les offres publiques d'acquisition», J.T. 1990, pp. 141 evenals P.A. Foriers, «Le nouveau régime des O.P.A. et des modifications du contrôle», in *Développements récents du droit financier*, CBNCR, 2/1990, pp. 29 en vv.

onderhorige van de Europese Gemeenschap bezitten ⁽¹²⁾ (met de strafbepaling in artikel 110):

- de opheffing, in de wet op de financiële verrichtingen en de financiële markten, van artikel 203 Venn.W. met betrekking tot de bedrieglijke stijging of daling van de prijs van aandelen, obligaties of andere effecten van de vennootschap ⁽¹³⁾. Die bepaling, die samen met artikel 311 ⁽¹⁴⁾ van het Strafwetboek diende te worden gelezen heeft naar mijn weten nooit tot enige veroordeling geleid ⁽¹⁵⁾.
- het bestaan van het koninklijk besluit nr. 71 van 30 november 1939 met betrekking tot de leurhandel in effecten en roerende waarden en goederen en waren ⁽¹⁶⁾;
- artikel 202 van de Venn. W. dat betrekking heeft op de oplichting door het voorwenden van inschrijvingen of stortingen of aankopen van aandelen, obligaties of andere effecten van vennootschappen;
- artikel 204, 4° van de Venn. W. dat met gevangenisstraf van een maand tot twee jaar en met geldboeten van driehonderd tot tienduizend frank of met één van deze straffen alleen, bestraft, zij die een provisie ontvangen of voor zich bedingen, of die pogen een beloning of enig voordeel te verkrijgen naar aanleiding van het opnemen van een effect in de notering van een handelsbeurs;
- artikel 101ter van de Venn. W. betreffende de uitgifte van converteerbare obligaties of obligaties met warrants door vennootschappen die een openbaar beroep op het spaarwezen doen of hebben gedaan. In dit geval bestaat de taak van de Commissie erin na te gaan of het verslag van de raad van bestuur aan de algemene vergadering de aandeelhouders voldoende voorlicht en niet van aard is hen te misleiden.

12) Zie evenwel de artikelen 4 en 76 van de wet van 4 december 1990.

13) Voor commentaar, zie o.m. J. Detienne, *Droit pénal des affaires*, Brussel, De Boeck Professional Publishing, pp. 348 à 350.

14) Zie in dit verband, *Les Nouvelles, droit commercial*, III, V° dispositions pénales, nrs. 5479 tot 5490, trefwoord Industrie et Commerce, nr. 182 en vv.

15) Zie evenwel artikel 75 § 2 van de wet van 4 december 1990 dat de terminologie van artikel 203 Venn. W. overneemt maar de reikwijdte ervan wel uitbreidt.

16) Zie J. Tyteca, noot onder Rb., Antwerpen, 25 mei 1989, T.R.V., nr. 5, november 1989, pp. 448 en vv.

Hier ook gaat het dus om een doelstelling van *degelijke informatie*. De bestuurders die die bepaling zouden overtreden kunnen gestraft worden met een gevangenisstraf van een maand tot een jaar en met een geldboete van vijftig tot tienduizend frank, te vermenigvuldigen met tachtig, of met een van die straffen alleen (artikel 204, 7°, 8° en 9° Venn. W.). Bijzonder opzet is hier evenmin vereist.

Wij moeten vaststellen dat de beslissingen terzake niet zo talrijk zijn en dat de personen aan wie werd verweten op onregelmatige wijze een beroep te hebben gedaan op het openbaar spaarwezen over het algemeen veroordeeld werd op grond van andere strafbepalingen uit het zakenrecht (b.v. het niet voeren van een boekhouding, bedrieglijke bankbreuk, fiscale fraude,...).

Tenslotte mogen we redelijkerwijze aannemen dat de wetgeving inzake de financiële verrichtingen en de financiële markten die in boek IV het statuut regelt van de vermogensbeheerders en van de beleggingsconsulenten een milieu zal saneren van waaruit vrij vaak op onregelmatige wijze een openbaar beroep op het spaarwezen werd gedaan.

2. MISBRUIK VAN VOORKENNIS

Vertrekkende van de vaststelling dat een degelijke en snelle voorlichting van de agenten een voorwaarde is voor de goede werking van de financiële markten, heeft de wetgever, weliswaar een beetje op aandringen van de Europese instanties, en vooral onder de druk van een arrest van 12 februari 1987 van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap, in het Belgische recht een richtlijn overgenomen van 15 februari 1982 inzake de door de vennootschappen waarvan de aandelen tot de officiële notering van een effectenbeurs zijn toegelaten bekend te maken periodieke informatie.

Die omzetting heeft onlangs geleid tot de publicatie van een koninklijk besluit van 18 september 1990, dat we reeds hebben aangehaald, over de verplichtingen bij toelating van effecten tot de officiële notering aan een openbare fondsen- en wisselbeurs van het Rijk.

In dit besluit wordt de snelle terbeschikkingstelling geregeld door de vennootschappen van een aantal inlichtingen. De Commissie voor het Bank- en Financiewezen heeft terzake een rol te vervullen.

Als tegenhanger voor die correcte en snelle voorlichting voor de personen die op de financiële markt optreden is er het verbod voor de personen die beschikken over een door het publiek niet gekende inlichting om effecten te kopen om aldus winst te maken (ingevolge de nakende stijging van de beursnotering waaraan zij zich op basis van hun informatie kunnen verwachten) of die aandelen te verkopen (om het verlies te vermijden als gevolg van de te verwachten daling van de noteringen), waarbij ze als het ware zouden vooroplopen op de koersschommelingen van de betrokken effecten.

Een dergelijke aanwending van de informatie wordt misbreuk van voorkennis genoemd (in het Engels «insider trading», in het Frans «délit d'initié»).

Aangezien de meerderheid onder ons wel toegang kan krijgen tot bevoorrechte informatie naar aanleiding van fusieovernames of openbare overnameaanbiedingen, ware het nuttig even stil te staan bij deze houding die slechts zeer recentelijk in het Belgisch recht als een overtreding wordt aangemerkt maar die vermoedelijk even oud is als de beurzen zelf. In een uitstekende bijdrage schrijft D. Devos (17):

«L'exploitation d'informations privilégiées en bourse n'est pas, en soi, un phénomène nouveau, l'insider trading a joué un rôle légendaire dans le développement de la fortune des Rotschild. On sait que la bataille de Waterloo eut lieu le dimanche 18 juin 1815. L'annonce de la défaite française ne parvint cependant à Londres, par la voie d'une dépêche officielle de Wellington, que dans la nuit du mercredi 21 au jeudi 22 juin. Seul le financier Nathan Rotschild eut connaissance de l'issue de la bataille dès l'aube du mardi 20 juin, grâce à son réseau d'agents sur le continent qui parvinrent à devancer largement les courriers officiels. A l'ouverture de la bourse, Nathan Rotschild acheta, pour un prix dérisoire, de grandes quantités de bons du gouvernement britannique que tous les opérateurs s'empressaient alors de vendre dans la perspective - pressentie - d'une victoire napoléonienne. Quarante heures plus tard, la nouvelle atteignit enfin les marchés financiers londoniens, provoquant une envolée spectaculaire des cours, pour le plus grand profit de Rotschild...»

17) D. Devos, «Les opérations d'initiés en droit comparé», Revue de la Banque 1989, nr. 7, pp. 398-409 en «Les opérations d'initiés au regard du droit commun belge», Revue de la Banque, nr. 8, pp. 483-486.

Rekening houdend met de mij toegemeten tijd zal ik niet stilstaan bij de vraag in hoever een veroordeling van insider trading wenselijk is en ook niet pogen te antwoorden op de vraag of dat gemakkelijk verdiende geld meteen vies geld is ⁽¹⁸⁾, een thema dat een aantal economen ⁽¹⁹⁾ en juristen zo gretig behandelen. Wel vermelden we in dit verband de recente verklaringen van William Sharpe, een van de drie jongste Nobelprijswinnaars economie, in Echo van 12 december 1990, waarin hij stelt dat de insider-verrichtingen ook iets positiefs voor de markt hebben gebracht:

«[S.i en tant qu'initié je sais qu'une société est promise à un brillant avenir et que je souhaite que le cours boursier en témoigne, je viens sur le marché et j'en achète les actions. Cela fera monter le cours. Ceux qui ne sont pas initiés le verront et réagiront. Les opérations d'initiés ont un côté positif. Cela dit, il est injuste qu'un initié tire un bénéfice excessif aux dépens des autres investisseurs» ⁽²⁰⁾.

Sinds enkele jaren stijgt het aantal gevallen dat als insider trading wordt aangemerkt op spectaculaire wijze, vooral dan in de context van openbare overnameaanbiedingen ⁽²¹⁾.

Het verschijnsel ligt ontegensprekelijk aan de oorsprong van een tweevoudig fenomeen: enerzijds het uitwerken in de meeste geïndustrialiseerde landen, van wetbepalingen die specifiek het misbruik van voorkennis beogen en die sancties met strafbepalingen gepaard gaan, en anderzijds het optrekken van «chinese walls» in de ondernemingen ⁽²²⁾.

18) Een vraag die Alain MINC stelt in *L'argent fou*, Parijs, Grasset, 1990, p. 71.

19) Zie o.m. KOSE JOHN & BANIKANTA MISHRA, Information content of insider trading around corporate announcements: The case of capital expenditures, *The Journal of Finance*, Vol. XLV, nr. 3, juli 1990, pp. 835-855; JI-CHAI LIN & J.S. HOWE, Insider Trading in the OCT Market, *The Journal of Finance*, Vol. XLV, nr. 4, september 1990, pp. 1273-1284.

20) Zie in dit verband de reactie van Michel Hambersin op een forum rond het thema «Qui a peur de Mr. Milken?», in *la Revue de la Banque*, nr. 3/1991, p. 117. In die zin ook de studie van professor Mervyn King en Ailsa Roell van de London School of Economics, besproken in *Trends* van 2 juni 1988, p. 91.

21) D. Devos, o.c., p. 401

22) Zie in dit verband R. Watter, «Chinese walls bei Universalbanken?», *Revue suisse de Jurisprudence*, april 1991, pp. 109-119.

Voor we boek V van de wet op de financiële transacties en de financiële verrichtingen toelichten, moeten we eerste kort verwijzen naar het vergelijkend recht en nagaan wat terzake is bepaald in de conventie van de Raad van Europa en in de richtlijn van de Raad van 13 november 1989.

2.1. Een paar rechtsvergelijkende gegevens met referte aan de Verenigde Staten, het Verenigd Koninkrijk en Frankrijk ⁽²³⁾

In de Verenigde Staten bestaat een anti-insider trading wetgeving al sinds geruime tijd. Als eerste bepaling vermelden we artikel 16 van de Securities and Exchange Act van 1934, gedeeltelijk vervangen in 1942 door regel 10b-5 die tot in 1989 aanleiding gaf tot een aanzienlijke rechtspraak, zowel binnen de SEC als in de hoven en rechtbanken. Krachtens die rechtspraak was eenieder die in het bezit was van een onder het publiek niet gekende en relevante inlichting over een vennootschap of de markt van haar effecten, verplicht om die ofwel openbaar te maken, ofwel, indien dit niet mogelijk was, zich gewoon afzijdig te houden van elke verhandeling van de bedoelde effecten. Een beperking van die rechtspraak kwam er in twee arresten uitgesproken in 1980 en 1983.

Op dit ogenblik stelt diegene die zich schuldig maakt aan misbruik van voorkennis zich bloot aan strafrechtelijke sancties op basis van de Insider Trading and Sanctions Act van 1984, en mogelijk ook aan tuchtrechtelijke en burgerrechtelijke sancties.

Sinds 1985 werd in het Verenigd Koninkrijk een Insider dealing Act aangenomen die in feit de coördinatie is van de bepalingen terzake in de Companies Act van 1980. Voor 1980 waren de verrichtingen met misbruik van voorkennis alleen bedoeld in artikel 30 van de City Code on Take-overs and Mergers.

23) Deze verklaring stoelt voornamelijk op de uitstekende bijdragen van de heer D. Devos in de *Revue de la Banque*, 1989 (nrs. 7 en 8) (o.c. onder noot (12), en ook op volgende artikelen: E. Chamy, «Le délit d'initié aux Etats-Unis et en France», *Banque et droit*, nr. 15, januari-februari 1991, pp. 12-22; P. Petersen, «Insider dealing in France: beefing up the COB», *IFLR*, december 1990, pp. 32-36; J.M. Bardy, «L'utilisation d'une information privilégiée», *Revue de droit bancaire et de la bourse*, nr. 22 (november-december 1990), pp. 222-226. Over de nieuwe wet in Zweden, zie C. Romander & S. Richter, «Insider trading in Sweden», *IFLR*, februari 1991.

In Frankrijk is de «Insider Trading» al sinds 1967 een overtreding. Op dit ogenblik gelden de wet nr. 88-70 van 22 januari 1988 op de effectenbeurzen en de wet van 2 augustus 1980 betreffende de veiligheid en de transparantie van de markt, en ook reglement nr. 90-08 met betrekking tot het aanwenden van bevoorrechte informatie. Tot daar de wettelijke refertes terzake die onder meer ook een zeer ruime bevoegdheid toemeten aan de Commission des Opérations de Bourse.

2.2. De overeenkomst van de Raad van Europa van 20 april 1989 en de richtlijn van de Raad van 13 november 1989.

De pers heeft heel wat ruchtbaarheid gegeven aan een aantal zaken, ondermeer de zaak Boesky of nog de zaak Milken ⁽²⁴⁾ die zopas is geëindigd met een veroordeling tot een langdurige gevangenisstraf en een enorme geldboete. De wetgevers die nog geen maatregelen hadden genomen werden hierdoor aangezet om wetgevende maatregelen te nemen en de andere gingen de bepaalde straffen verstrengen. Zo heeft de Franse wetgever bijvoorbeeld geoordeeld dat de mogelijkheid diende te worden ingebouwd om een geldboete uit te spreken niet meer van viermaal de winst maar wel van tienmaal dit bedrag.

Uit een aandachtig onderzoek van de diverse wetgevingen blijkt evenwel dat er geen harmonisatie is, onder meer wat de definities betreft van bevoorrechte informatie en van diegene die daarover beschikt.

Dit gebrek aan harmonisatie is om voor de hand liggende redenen een belangrijke hinderpaal in de strijd tegen grensoverschrijdend misbruik van voorkennis, dat nu nog in de hand gewerkt wordt omdat de financiële markten onderling in verbinding staan en geld langs elektronische weg kan worden overgemaakt. Grensoverschrijdende verichtingen doen bovendien het probleem rijzen van de samenwerking tussen de Staten op het vlak van de opsporing en de beteugeling van de misdrijven. En het is precies om aan dit euvel te verhelpen dat de Commissie van de Europese Gemeenschappen enerzijds en de Raad van Europa anderzijds teksten zijn gaan aanmaken.

24) Zie Wall Street Journal van 22 november 1990.

De overeenkomst van de Raad van Europa van 20 april 1989 ⁽²⁵⁾ betreffende de financiële verrichtingen van personen die over bevoorrechte informatie beschikken heeft tot doel wederzijdse bijstand tot stand te brengen via het uitwisselen van informatie tussen de partijen onderling, derwijze dat het toezicht op de beursmarkten op efficiënte wijze kan worden uitgeoefend en om te kunnen nagaan of de opdrachtgevers van bepaalde verrichtingen op de beursmarkten al dan niet «ingewijde» personen zijn, waaruit dan het bedrieglijke karakter van de verrichtingen zou blijken.

Het gaat dus niet om een wederzijdse internationale bijstand in de afwikkeling van de gerechtelijke strafprocedures, die geregeld wordt in de Europese conventie van wederzijdse gerechtelijke bijstand in strafzaken. Wij willen wel aanstippen dat het protocol bij de conventie bepaalt dat de regels die uit de conventie voortvloeien slechts op de lidstaten van de Europese Gemeenschappen in hun onderlinge relatie toepasselijk zijn voor zover er geen gemeenschapsregeling bestaat betreffende de bijzondere betrokken aangelegenheid. Ik heb niet kunnen nagaan of die overeenkomst door België werd ondertekend en of er al drie bekrachtigingen waren die de inwerkingtreding van de conventie tot gevolg hebben.

De richtlijn van 13 november 1989 ⁽²⁶⁾ heeft betrekking op de coördinatie van de reglementen met betrekking tot insider-trading verrichtingen.

Deze richtlijn werd op uitstekende wijze toegelicht door de heer Philippe Lambrecht, in een onlangs in de *Revue de la Banque* ⁽²⁷⁾ verschenen bijdrage en ik zal er dan ook niet langer bij stilstaan.

25) De Conventie kon worden ondertekend vanaf 20 april 1989. Het Protocol kon worden ondertekend vanaf 11 september 1989. Zie het Verklarend verslag aangemaakt door het Deskundigencomité en overgezonden aan het Ministercomité van de Raad van Europa, Straatsburg, 1989.

26) Richtlijn 85/592/EEG van de Raad van 13 november 1989 tot coördinatie van de voorschriften inzake transacties van ingewijden (Publikatieblad nr. L334 van 18 november 1989, p. 30).

27) Nr. 8-9/1990, pp.455-461

2.3. België

2.3.1. Artikel 509quater van het Strafwetboek

De bepaling die in het Strafwetboek werd ingelast bij wet van 9 maart 1989 is in feite een voorschrift dat al van bij zijn invoeging ten dode was opgeschreven. We vermelden dus louter pro memorie dit artikel. Overigens werd de bepaling toen zij nog ter discussie lag, in heel wat bijdragen op uitstekende wijze toegelicht ⁽²⁸⁾.

2.3.2. Boek V van de wet op de financiële transacties en de financiële markten.

Dit boek is de snelle en zeer getrouwe overname in het Belgische recht van de richtlijn van 13 november 1989, en dit mag wel onderstreept worden. Toch bestaan er verschillen waarvan ik er hier een paar opsom ⁽²⁹⁾.

Zo moet volgens de richtlijn de informatie duidelijk zijn, terwijl zij luidens artikel 181 van de wet «voldoende duidelijk» moet zijn. We zien niet onmiddellijk in waarom dat bijwoord - dat de toepassing van de bepaling alleen maar kan bemoeilijken - daar zo nodig bij moest.

Artikel 181 bepaalt ook nog: «Als bevoorrechte informatie wordt niet beschouwd de informatie waarover de holdingmaatschappijen beschikken naar aanleiding van de rol die ze spelen in het beheer van de maatschappijen waarin ze een deelneming bezitten, op voorwaarde dat het niet gaat om informatie die openbaar moet worden gemaakt krachtens de wettelijke en verordeningsbepalingen betreffende verplichtingen die voortvloeien uit de toelating van effecten tot de officiële notering aan een effectenbeurs». Van die uitzondering is er in de richtlijn geen sprake.

Wat het misbruik van voorkennis betreft, gaat artikel 184 van de wet verder dan de richtlijn - wat ingevolge het minimale karakter van de richtlijn toegelaten is - wanneer het bepaalt dat het verbod om bepaalde verrichtingen te doen of de bevoorrechte informatie mede te delen toepasselijk is niet alleen op de personen die bewust over informatie

28) Zie o.m. E. WYMEERSCH, Le délit d'initié et le commerce de titres, in Emissions publiques de titres et valeurs, Studies en Documenten van het Belgisch Centrum voor normalisatie van de accountancy en het revisoraat, 1, 1988, pp. 67-88; J. VAN RIJN en J. HEENEN, Principes de droit commercial, deel IV, 2e uitg., januari 1988, pp. 231-234 en D. Devos, o.c.

29) Zie in dit verband Ph. Lambrecht, o.c.

beschikken maar ook op de personen die redelijkerwijze moeten weten dat zij bevoorrecht is.

De Commissie voor het bank- en financiewezen is belast met het toezicht op de toepassing van de bepalingen van boek V, onverminderd uiteraard de bevoegdheid van de gerechtelijke instanties.

De artikelen 187 en 188 regelen onder meer de relaties tussen de Commissie voor het bank- en financiewezen en de bevoegde gerechtelijke instanties ingeval van gerechtelijke procedure en ook de samenwerking tussen de Commissie voor het Bank- en financiewezen met de bevoegde instanties van de lidstaten van de Europese Gemeenschap om mogelijk te maken dat elke instantie haar taak zou kunnen vervullen.

En tenslotte de strafbepalingen:

- Worden gestraft met een gevangenisstraf van drie maanden tot een jaar en met een geldboete van vijftig tot tienduizend frank, de personen die de artikelen 182, 183 of 184 overtreden. De overtreder kan bovendien worden veroordeeld tot de betaling van een som die overeenstemt met ten hoogste het drievoudige van het patrimoniaal voordeel dat de inbreuk rechtstreeks of zijdelings heeft opgeleverd. Dit bedrag wordt ingevorderd als een geldboete;
- met een gevangenisstraf van één maand to een jaar en met een geldboete van vijftig frank tot tienduizend frank, of met één van die straffen alleen, worden gestraft zij die weigeren aan de Commissie voor het Bank- en Financiewezen de inlichtingen, documenten of stukken te verstrekken die zij hun moeten bezorgen of die bewust onjuiste of onvolledige inlichtingen, documenten of stukken verstrekken.

Een veroordeling in het kader van het misbruik van voorkennis gaat gepaard met het verbod om bepaalde functies, beroepen of activiteiten bedoeld in artikel 1 van het koninklijk besluit nr. 22 van 24 oktober 1934 uit te oefenen.

Het artikel 509quater van het Strafwetboek, waarover we het al kort hadden, wordt opgeheven (artikel 193).

HET BEROEPSGEHEIM: DE VISIE VAN DE MAGISTRAAT

*P. BERNARD,
Advocaat-Generaal Hof van Beroep Mons*

1. AARD VAN HET WANBEDRIJF

Krachtens artikel 27 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren, gewijzigd door artikel 61 van de wet van 21 februari 1985 tot wijziging van het bedrijfsrevisoraat, is artikel 458 van het Strafwetboek toepasselijk op de bedrijfsrevisoren, op de stagiairs en op de personen voor wie zij instaan ⁽¹⁾.

Het nieuwe artikel verwijst dus gewoon naar artikel 458 van het Strafwetboek ⁽²⁾.

Het leek inderdaad verkieslijk om te refereren aan het gemeen recht van artikel 458 van het Strafwetboek dat bepaalt dat geneesheren, heilkundigen, officieren van gezondheid, apothekers, vroedvrouwen en alle andere personen die uit hoofde van hun staat of beroep kennis dragen van geheimen die hun zijn toevertrouwd, buiten het geval dat zij geroepen worden om in rechte getuigenis af te leggen en buiten het geval dat de wet hen verplicht die geheimen bekend te maken, worden gestraft met gevangenisstraf van acht dagen tot zes maanden en met geldboeten van honderd frank tot vijfhonderd frank.

Krachtens de nieuwe wet van 22 juli 1990 op de voorlopige hechtenis, die in werking is getreden op 1 december 1990, kan geen aanhoudingsbevel worden afgegeven voor een schending van het beroepsgeheim. De vroegere wetgeving van 1874 maakt wel mogelijk om een aanhoudingsbevel af te geven voor feiten die konden leiden tot een veroordeling tot een hoofdgevangenisstraf van ten minste drie maanden. In de nieuwe wet wordt die strafmaat opgetrokken tot een jaar.

1) Zie J. LECLERCQ, *Secret professionnel*, in *Nouvelles*, Droit pénal, T. IV; 1989 nrs. 7632 en vv., nrs 7856 en vv.

2) Het nieuwe artikel 27 geeft verder een nauwkeuriger omschrijving van de uitzonderingen op het principe van de zwijgplicht (zie *infra*).

2. GRONDSLAG EN KARAKTER VAN OPENBARE ORDE VAN HET BEROEPSGEHEIM

2.1. Grondslag

De vertrouwelijkheid veilig stellen - De bedoeling van de wetgever toen hij het beroepsgeheim op straffe van een sanctie verplicht stelde voor een aantal personen, was om de vertrouwelijkheid te waarborgen die voor de uitoefening van een aantal beroepen vereist is.

De bedrijfsrevisor is de vertrouwenspersoon die verzocht wordt om ten overstaan van het maatschappelijk verkeer in het algemeen of t.o.v. belanghebbende derden, de boekhoudbescheiden van de onderneming te certifiëren en hen door die handeling de kredietwaardigheid te verlenen die verbonden is aan de waarmerking door een beëdigd beroepsbeoefenaar.

De uitoefening van de functie van bedrijfsrevisor belangt niet alleen de particuliere of beroepsmatige belangensfeer aan. Zij heeft ook te maken met het algemene belang.

De certificeringsbevoegdheid die aan de bedrijfsrevisor is toevertrouwd is specifiek een bevoegdheid die moet worden uitgeoefend met het oog op het algemeen belang, en het maatschappelijk verkeer. De bedrijfsrevisor wordt aldus als een onafhankelijk en onpartijdig vertrouwenspersoon erkend door de partijen die belang hebben bij een getrouwe financiële informatie (Gedr. St., Kamer (1982-1983), nr. 35, pp. 5 en 6).

2.2. Het karakter van openbare orde

Zoals elke dwingende bepaling van het strafrecht is de regel van het beroepsgeheim een voorschrift van openbare orde.

Dit heeft tot gevolg dat de gerechtelijke instanties niet willekeurig het beroepsgeheim geweld mogen aandoen. Dit wil nog niet zeggen dat het verplichte beroepsgeheim een soort van asielrecht zou zijn waardoor de daders van misdrijven zich kunnen onttrekken aan het gerecht. Afhankelijk van de noden van het gerechtelijk onderzoek beschikken de gerechtelijke instanties over het recht om overal waar mogelijk het bewijs te vinden van misdrijven waarvan zij kennis hebben. Zo hebben zij ook het recht om bescheiden in beslag te nemen

die onder het beroepsgeheim ressorteren en daarvan kennis te nemen, onder meer wanneer die betrekking hebben op wanbedrijven door de titularis van het beroepsgeheim gepleegd.

3. REIKWIJDTE EN BEPERKINGEN VAN HET BEROEPSGEHEIM

3.1. Reikwijdte van het beroepsgeheim

3.1.1. Wat de feiten zelf betreft

Absolute of relatieve zwijgplicht - De regel van het beroepsgeheim stoelt op een dubbel belang, namelijk het belang van de particuliere personen enerzijds en het belang van de maatschappij anderzijds. Vaak zullen er dus tegenstrijdige belangen zijn.

In een aantal gevallen lijkt de strikte toepassing van de regel strijdig met het belang van de maatschappij. Dit is met name het geval wanneer zij de houder van het geheim zou verhinderen om een misdadig gedrag aan te klagen of wanneer zij de beoordeling door de rechtbank scheeftrekken omdat de vertrouwenspersoon oordeelt om in zijn getuigenis niet het bestaan van een recht of een bedrog te laten blijken.

In andere gevallen zou de toepassing van het beroepsgeheim dan weer het belang van de particuliere personen kunnen schaden. Dit is met name het geval wanneer die regel verbiedt om over te gaan, met het oog op het bewijs of het natrekken van bepaalde rechten, tot het onderzoek van bescheiden die onder het beroepsgeheim vallen, wat tot gevolg heeft dat soms de verzoeker niet datgene zou kunnen bekomen waarop hij recht heeft of de verweerder veroordeeld wordt tot het betalen van bedragen die niet verschuldigd zijn.

Dergelijke toestanden zorgen natuurlijk voor een malaise en geven aanleiding tot kritiek, waarbij dan het recht op geheimhouding in opspraak werd gebracht.

In de rechtsleer kunnen we ook een trend onderkennen die het beroepsgeheim een veel minder absoluut karakter wil toekennen.

Daartegenover staat dat enerzijds, steeds meer beroepen het recht op geheimhouding opeisen in de uitoefening van het beroep door de leden, en, anderzijds, dat de leden of verantwoordelijke instanties van beroepen die als van openbaar belang zijn erkend, in de zin van artikel

458 van het Strafwetboek, bijzonder gevoelig zijn wanneer het gaat om het vrijwaren van de onaantastbaarheid van hun beroepsgeheim.

Zo blijkt nu dat het de rechtsleer vooral te doen is om het voorwerp van de verschillende geheimen nauwkeuriger te omschrijven afhankelijk van de diverse beroepen, en de verplichting af te stemmen op de andere wettelijke of maatschappelijke verplichtingen.

3.1.2. Wat de bescheiden betreft - Huiszoeking en beslag

3.1.2.1. Huiszoeking

In zijn vooronderzoek heeft de onderzoeksrechter de wettelijke verplichting om alle daders en medeplichtigen van het in de inleidende vordering bedoelde feit op te sporen en ook om t.a.v. die personen alle daden te stellen die hij nodig acht en die de wet toelaat.

Met het huiszoekingsrecht beschikt de onderzoeksrechter over de bijzonder verreichende bevoegdheid om binnen te treden in alle lokalen waar hij vermoedt bewijzen van het wanbedrijf aan te treffen en daar opzoeken te doen.

Krachtens de artikelen 87 en 88 van het Wetboek van Strafvordering kan de onderzoeksrechter huiszoekingen verrichten en beslag leggen, zowel in de woonplaats van de verdachte als in alle andere plaatsen, waarmee wordt bedoeld de plaatsen waar hij vermoedt dat stukken in verband met het feit verborgen werden en dus ook bij advocaten, notarissen, bedrijfsrevisoren. Er kan geen bevoorrechte plaats zijn waar men dingen kan opbergen waar het onderzoek van het gerecht niet zou bijkunnen.

In geval van heterdaad beschikt ook de procureur des Konings over een ondezoeks- en beslagbevoegdheid (art. 35 en vv. Strafvordering) evenzo de politieofficiëren die hulpofficier zijn van de procureur des Konings (art. 49 en vv. W. Strafvordering).

De onderzoeksrechter kan persoonlijk de huiszoeking en de inbeslag-neming verrichten of daartoe opdracht geven aan een door hem aangewezen officier van de gerechtelijke politie. Maar die opdracht kan hij alleen geven aan een officier van de gerechtelijke politie, hulpofficier van de procureur des Konings in wiens rechtsgebied de verrichtingen moeten plaatsvinden of, indien hij optreedt op vordering van de officier van dat arrondissement (art. 89bis, W. Strafvordering).

Wanneer het probleem van het beroepsgeheim kan opgeworpen worden bij een huiszoeking, dient de onderzoeksrechter persoonlijk over te gaan tot deze handeling. De vraag is dan of de onderzoeksrechter zich dan moet laten vergezellen door een bevoegd vertegenwoordiger van het beroep van de persoon bij wie hij de huiszoeking verricht.

Of concreet: moet er een lid van de Raad van het Instituut der Bedrijfsrevisoren aanwezig zijn bij een huiszoeking in het kantoor van een bedrijfsrevisor?

De praktijk die wordt toegepast voor huiszoekingen in het kantoor van personen die bepaalde beroepen uitoefenen zoals dat van geneesheer of advocaat lijkt niet doorgetrokken te kunnen worden tot het beroep van bedrijfsrevisor.

Natuurlijk is de bedrijfsrevisor door het beroepsgeheim gebonden, maar in tegenstelling tot de advocaat of de geneesheer worden hem geheimen in het algemeen belang toevertrouwd, en niet in het belang van de persoon die hem heeft aangezocht. Zo is hij aansprakelijk voor alle schade die het gevolg zou zijn van een overtreding op de bepalingen van de titel over de handelsvennootschappen of de statuten, zowel jegens de vennootschap als jegens derden (artikel 64 octies Venn.W.).

Wij moeten opmerken dat de bedrijfsrevisor gebonden is door een relatief beroepsgeheim.

Niet alleen is hij vanwege zijn functie verplicht een verslag op te stellen ten behoeve van de ondernemingsraad (artikel 15bis van de wet van 20 september 1948), maar hij moet bovendien de overtredingen waarvan hij kennis heeft gehad aanklagen bij de raad van bestuur of zelfs op de algemene vergadering (artikel 64 octies Venn. W.).

In de voorbereidende werken van de wet van 21 februari 1985 wordt in dit verband onderstreept dat de bedrijfsrevisor de leiding van de onderneming moet op de hoogte brengen van de fouten die hij gebeurlijk heeft vastgesteld. Indien alle fouten werden verbeterd is hij tot geheimhouding verplicht. In het tegenovergestelde geval moet hij een verklaring afleggen op de algemene vergadering (Gedr. St. Kamer, 1982-1983, 552/nr. 15, p. 11).

Ten aanzien van het beroepsgeheim kan de bedrijfsrevisor ondergebracht worden in de categorie van personen die belast werden met een door de wetgever in het leven geroepen dienst om op perma-

nente wijze en regelmatig tegemoet te komen aan collectieve behoeften die beschouwd worden als van wezenlijk belang.

Het bijzonder karakter van het geheim van de bedrijfsrevisor is dat het een geheimhouding betreft die aan de functie gebonden is.

Wat het beroepsgeheim betreft, verschilt de toestand van de revisor van de positie van de noodzakelijke vertrouwenspersonen.

Het geheim wordt niet aan zijn persoon medegedeeld, zoals dat voor de geneesheer of de advocaat geschiedt, maar wel aan de vertegenwoordiger van de openbare dienst waarvan hij deel uitmaakt, dit wil dus zeggen dat het geheim aan de functie wordt toevertrouwd.

Algemeen wordt aanvaard dat er verschillende gradaties bestaan in het stringente en in de reikwijdte van het geheim, naargelang van het beroep. De grenzen van het beroepsgeheim kunnen inderdaad afhankelijk van het beroep en van het voorwerp van de vertrouwelijke mededeling verschillen.

Het lijkt dan ook dat de praetoriaanse praktijk zoals die wordt toegepast in geval van huiszoeking bij een arts of bij een advocaat niet uitgebreid kan worden tot het geval van de bedrijfsrevisor waarvan het beroepsgeheim geen absolute draagwijdte heeft;

Toch wil het mij voorkomen dat uit eerbied voor het Instituut der Bedrijfsrevisoren en uit hoffelijkheid jegens het beroep van de revisor die een opdracht heeft voor het nut van het algemeen, dat de onderzoeksrechter, die autonoom zijn onderzoek regelt, zich voor een huiszoeking bij een bedrijfsrevisor zou kunnen laten vergezellen door een vertegenwoordiger van het Instituut der Bedrijfsrevisoren die gewoon de huiszoeking zou bijwonen.

3.1.2.2. Inbeslagnemingen

De onderzoeksrechter kan alles in beslag nemen dat kan dienen om de waarheid aan de dag te brengen (art. 35 en vv. Wetboek strafvordering), maar wel met uitzondering van die zaken die op een of andere wijze onder het beroepsgeheim ressorteren.

Wanneer de beschuldiging gericht is op de houder van het geheim zelf qualitate qua, of indien zij betrekking heeft op feiten die aan de uitoefening van zijn beroep vreemd zijn, kan de rechter overgaan tot elke huiszoeking en tot elke inbeslagneming die hij nuttig acht.

Het is de rechter alleen die kan beslissen welke stukken onder het beroepsgeheim vallen en derhalve niet voor inbeslagneming vatbaar zijn.

Aangezien hij luidens de wet alleen verantwoordelijk is voor het onderzoek, het normale verloop en de goede afloop ervan, is hij inderdaad ook de enige die kan weten welke bewijsgegevens moeten worden opgespoord en om te beslissen wat nuttig is en wat in beslag kan worden genomen. Hij kan terzake niet voortgaan op de beoordeling door een derde, ongeacht de bekwaamheid van deze laatste. Het betreft hier een onaantastbaar publiekrechtelijk principe waarvan de rechter niet zonder ambtsverzuim kan afwijken.

Het is dan ook onder referte aan deze regel dat het Europees Hof van Justitie van Luxemburg heeft beslist dat wanneer een partij weigert stukken over te leggen op grond van het feit dat die onder het beroepsgeheim vallen, het gerecht in voorkomend geval de overlegging ervan kan bevelen om zelf na te gaan of het beroepsgeheim al dan niet toepasselijk is en deze beoordeling kan niet overgelaten worden aan een scheidsrechter of aan een ander nationaal gezag (Arrest 18 mei 1982, zaak 155/79, inzake AM en S tegen Commissie Europese Gemeenschappen, J.T., 1983, 41; Rec. jur. Cour Just. C.E., 1980, p. 1797).

Nu is het echter wel de gewoonte dat omwille van de moeilijke en complexe criteria die terzake moeten worden toegepast, de onderzoeksrechter het advies inwint van de bevoegde instanties van bepaalde beroepen (zie hoger onze opmerking over huiszoekingen bij bedrijfs-revisoren).

Dat advies is echter voor de onderzoeksrechter niet bindend. Hij alleen is gemachtigd om de bescheiden te selecteren en uiteindelijk te beslissen. De magistraat handelt hier onder referte aan zijn strafrechtelijke en tuchtrechtelijke verantwoordelijkheid. Hij oefent zijn beoordelingsbevoegdheid uit onder het toezicht van de onderzoeks- en rechtscolleges en zelfs van het Hof van Cassatie.

De voorlopige inbeslagneming gevolgd door teruggave is geen aantasting van het beroepsgeheim aangezien enerzijds de rechter onmogelijk de aard van de stukken kan beoordelen zonder daar inzage van te krijgen en dat anderzijds, na de opheffing van de inbeslagneming van de als geheim aangemerkte stukken, het gerecht daar geen

rekening mag mee houden, zoals het gerecht ook geen rekening mag houden met onwettig ingewonnen getuigenissen en onwettig verkregen stukken.

3.2. De perken van de zwijgplicht

3.2.1. Natuurlijke beperkingen van het beroepsgeheim

Er is geen schending van het beroepsgeheim wanneer het gebruik daarvan noodzakelijk is voor de uitoefening zelf van het beroep.

Het vertrouwen brengt inderdaad soms onvermijdelijk mee dat de toe-vertrouwde geheimen worden gebruikt op een manier die met de aard van het geheim zelf verband houdt. Het geheim kan worden gebruikt voor een doel waarvoor het werd ingericht, met het oog op de uitoefening van het beroep die de geheimhouding bepaalt.

De officier van de gerechtelijke politie die de aanklacht van een misdaad ontvangt moet niet alleen de procureur des Konings op de hoogte brengen en over gaan tot de nodige onderzoeken (art. 8, 48 en vv Wetb. strafvordering). Ook moet hij in voorkomend geval, op de openbare terechtzitting van de rechtbank of van het Hof, melding maken van de inlichtingen die hij in de loop van het onderzoek en van de ondervragingen heeft ingezameld.

Ten aanzien van de revisoren werd geoordeeld dat de bedrijfsrevisor die op verzoek van de Voorzitter van de rechtbank van koophandel wordt aangesteld om verslag uit te brengen over de inbreng in natura verricht door de verzoeker in een vennootschap in oprichting (art. 29bis, Venn. W.) en de revisor die later wordt aangesteld als gerechtelijk deskundige in de procedure van gerechtelijk akkoord en van faillissement betreffende de verzoeker, het beroepsgeheim waartoe hij is verplicht niet schendt wanneer hij in de uitoefening van zijn ambt als gerechtelijk deskundige inlichtingen en feiten aan het licht brengt waarvan hij in de uitoefening van zijn opdracht als bedrijfsrevisor kennis heeft gekregen (Cass. 26 januari 1983, Pas., I, 620; J.T., 1983, 395; R.P.S., 1985, p. 362, Opmerkingen van Françoise HANOUILLE-GENION). In de uitoefening van zijn ambt als gerechtelijk deskundige treedt de revisor inderdaad niet op in de hoedanigheid van vertrouwenspersoon van de persoon die om zijn aanstelling heeft verzocht en anderzijds is het ook zo dat het verslag dat hem wordt gevraagd en dat bestemd is voor het publiek oprecht en volledig moet zijn (bovengenoemd arrest, motivering).

3.2.2. Getuigenis in rechte

3.2.2.1. Getuigenverklaring

De onthulling van het beroepsgeheim valt niet onder de toepassing van artikel 458 van het Strafwetboek in het geval de bedoelde personen «geroepen zijn om getuigenis af te leggen in rechte».

Om ontslagen te zijn van het beroepsgeheim volstaat het dat de noodzakelijke vertrouwenspersoon «als getuige» wordt gehoord. Het is niet vereist dat hij op nauwkeurige en directe wijze wordt ondervraagd over de feiten die onder de toepassing van het beroepsgeheim vallen.

De wetgever bedoelt hier het geval waarin het gerecht dat reeds kennis heeft of waaraan een feit wordt voorgelegd het gerecht een onderzoek moet instellen, een beroep doet op de persoon die houder is van een geheim, ongeacht of de zaak voor de strafrechtbank of voor een burgerlijke rechtbank wordt gebracht, een administratieve of tuchtrechtelijk rechtscollege, voor de onderzoeksrechter of de procureur des Konings. Het is voldoende dat de vertrouwenspersoon wordt opgeroepen en hij als getuige verschijnt voor een bij wet met het oog op de rechtsbedeling opgericht college of hij door die overheid wordt uitgenodigd om een schriftelijke of mondelinge verklaring af te leggen en hij het geheim zou onthullen op vordering van dit gezag; dan zijn de strafbepalingen van artikel 458 niet toepasselijk, ook al zou hij met referte aan het beroepsgeheim die geheimen kunnen verzwijgen.

3.2.2.2. Controlerecht van de rechter

De personen bedoeld in artikel 458 van het Strafwetboek mogen zich niet onttrekken aan de verplichting om te verschijnen, ook al oordelen zij dat ze gemachtigd zijn het beroepsgeheim in te roepen.

Wanneer zij worden opgeroepen om te getuigen in rechte, moeten zij op de dagvaarding antwoorden, voor de rechter verschijnen en de eed afleggen. Nadien kunnen zij in voorkomend geval verklaren dat het beroepsgeheim hen verbiedt te getuigen.

De noodzakelijke vertrouwenspersonen die geroepen worden om in rechte te getuigen moeten de rechtbank inlichten over de omstandigheden waarin zij kennis hebben gekregen van het geheim om de rechtbank toe te laten om op basis van deze verklaring en van de andere gegevens van de zaak waarvan zij kennis heeft na te gaan of de getuigen in rechte en in feite beantwoorden aan de voorwaarden die voor

het invoeren van de zwijgplicht vereist zijn, en of de weigering van de getuige geen oneigenlijk gebruik is van het beroepsgeheim.

Wanneer hij inderdaad weigert om in rechte een verklaring af te leggen oefent de getuige geen recht uit, hij beschikt niet over een voorrecht. Hij vervult een plicht met een nauwkeurig omschreven doel en ressorteert dus onder de controle van de gerechtelijke macht wat de werkelijk geheime aard betreft van de zaak die hem werd toevertrouwd of die hij heeft vastgesteld.

De rechtbank is dan ook gemachtigd om de beoordeling van de persoon die van een geheim kennis heeft, te toetsen.

3.2.2.3. Recht om getuigenis af te leggen

Men kan geen verzet aantekenen tegen de ondervraging van een houder van een beroepsgeheim in de hoedanigheid van getuige, onder het voorwendsel dat hij geen getuigenis zou kunnen afleggen zonder het principe van de onschendbaarheid van het beroepsgeheim te overtreden.

De houder van een beroepsgeheim is inderdaad geen getuige die niet behoort tot de personen die onder referte aan de artikelen 156 of 322 van het Wetb. van strafvordering zouden kunnen worden gewraakt.

De getuigenis in rechte van de houder van een beroepsgeheim die geoordeeld heeft dat hij kon getuigen over zaken waarvan hij kennis heeft uit hoofde van zijn functie moet beschouwd worden als een regelmatige en rechtsgeldige getuigenis.

Het Hof van Cassatie heeft beslist dat er geen tekst is die de getuige zou vrijstellen om het gerecht in kennis te stellen van alle inlichtingen in zijn bezit en waarvan hij in geweten oordeelt dat de openbaring ervan nuttig kan zijn om de waarheid aan het licht te brengen (2 maart 1988, Pas., I, 794).

Waar de tuchtrechtelijke sancties en de regels van de plichtenleer disciplinaire sancties kunnen opleggen voor fouten waarvoor de wet geen straffen bepaalt, mogen die toch geen met de wet strijdige bepalingen bevatten. En aangezien de wet toelaat dat de houder van een beroepsgeheim het aan het licht zou brengen wanneer hij in rechte getuigt, kan niemand hem verbieden van die toelating gebruik te maken. Een tuchtrechtelijke sanctie die zou uitgesproken worden tegen

de bedoelde houders zou onwettelijk zijn. Men kan geen fout begaan, ook niet vanuit het oogpunt van de plichtenleer, wanneer men zich conform de wet gedraagt.

3.2.3. Recht van verdediging van de vertrouwenspersoon

Het kan gebeuren dat de houder van een beroepsgeheim zich voor het gerecht moet verantwoorden i.v.m. feiten die door het beroepsgeheim worden beschermd.

In zo'n geval kan hij voor de rechter gewag maken van die vertrouwelijke mededelingen om zichzelf of zijn goed recht te rechtvaardigen.

Wanneer hij door de persoon die zich aan hem heeft toevertrouwd voor het gerecht wordt aangevallen kan hij voor de rechtbank het wettelijk recht van een leek om zich te verdedigen laten gelden ter verantwoording van de schending van het beroepsgeheim.

Een vordering tot betaling van erelonen brengt eveneens een afwijking op het principe van de geheimhouding mee.

In deze gevallen zal de houder van het geheim er wel dienen voor te zorgen dat hij niet meer dan strikt noodzakelijk openbaart.

3.2.4. Ten opzichte van de tuchtrechtelijke instanties

Ten overstaan van de tuchtrechtelijke instanties moeten de personen die onder hun gezag staan blijk geven van de oprechtheid en de loyaliteit waartoe de plichtenleer hen verbindt.

Zo iemand is overigens niet de enige persoon om de beperkingen van zijn verplichting tot geheimhouding te beoordelen. De tuchtrechtelijke overheid, die zelf de behoeder is van het beroepsgeheim, moet met name kunnen nagaan of er geen oneigenlijk gebruik is van het beroepsgeheim en het niet wordt aangewend om een strafbaar gedrag te verbergen.

Het Hof van Cassatie heeft gesteld dat een persoon die verschijnt voor de tuchtrechtelijke instanties van de orde die het gezag over die persoon heeft, omdat die persoon gebonden is door zijn plicht van openheid en loyaliteit, hij zich dan bevindt in een geval waarin de wet hem de verplichting oplegt de geheimen die hem werden toevertrouwd aan het licht te brengen (Cass. 12 mei 1977, Pass. I, 929 en de conclusies van heer procureur-generaal DELANGE). De omstandigheid dat die persoon om een openbaar debat zou hebben verzocht brengt niet mee

dat hij die openbaarheid kan inroepen om zich te onttrekken aan zijn verplichtingen van loyaliteit en openheid ten overstaan van de tuchtrechtelijke instanties en evenmin om te vragen dat stukken die onder het beroepsgeheim vallen uit de debatten zouden worden geweerd.

In de loop van de voorbereidende werken van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren werd opgemerkt dat het beroepsgeheim niet toepasselijk was op de relaties tussen de revisor en het gezag van de orde in tuchtzaken. De regel die geldt voor alle georganiseerde vrije beroepen zal worden toegepast en die aan de leden van het beroep de verplichting oplegt om de waarheid te zeggen aan de tuchtoverheid aan dewelke de individuele verplichting van het beroepsgeheim wordt overgedragen (Gedr. St. Kamer, 1950-1951, nr. 514, p. 27; zie ook Gedr. St. Kamer 552 (1982-1983 nr. 35, p. 71).

3.2.5. De wettelijke verplichting om het geheim te onthullen

De houder is verplicht het beroepsgeheim te onthullen in die gevallen waar de wet zulks uitdrukkelijk voorschrijft.

Dergelijke wettelijke beschikkingen werden genomen in die gevallen waar een sociaal belang als belangrijker wordt aangemerkt dan de zwijgplicht. Ze hebben betrekking op een aantal bijzondere gevallen die een bepaald beroep eigen zijn (cfr. supra).

3.2.6. Uitzonderingen op het beroepsgeheim die specifiek op de bedrijfsrevisor toepasselijk zijn.

Naast de uitzonderingen op het beroepsgeheim bepaald in artikel 458 van het Strafwetboek werd nog in artikel 27 van de wet van 22 juli 1953, gewijzigd bij artikel 61 van de wet van 21 februari 1985 het geval toegevoegd van «de mededeling van een attest of van een bevestiging verricht met de schriftelijke toestemming van de onderneming waarbij zij hun taak uitoefenen, of gericht binnen het kader van de hun toevertrouwde controle over de jaarrekening of over de geconsolideerde jaarrekening van een onderneming, tot een commissaris-revisor of een persoon die in een onderneming naar buitenlands recht een gelijkaardige taak uitoefent als deze van commissaris-revisor». Die bijzondere uitzonderingen hebben de dezelfde uitoefening van de controle op de ondernemingen door de revisoren op het oog.

De uitzonderingen werden bepaald met name voor die gevallen waarin de degelijke uitoefening van de controle zou opleggen dat informatie of afgegeven verklaringen worden uitgewisseld tussen revisoren van twee verschillende vennootschappen. Dit kan onder meer het geval zijn voor de behoeften van de controle op de geconsolideerde jaarrekening (Gedr. St. Kamer, 552 (1982-1983), nr. 1, p. 28).

4. PERSONEN DIE DOOR HET BEROEPSGEHEIM ZIJN GEBONDEN

Artikel 27 van de wet van 22 juli 1953, gewijzigd bij artikel 61 van de wet van 21 februari 1985, bepaalt dat artikel van het Strafwetboek toepasselijk is op:

- de bedrijfsrevisoren;
- de stagiairs;
- de personen voor wie zij instaan.

Algemeen wordt aanvaard dat de regels van het beroepsgeheim toepasselijk zijn op de medewerkers van de personen die overeenkomstig de wet of het gebruik beschouwd worden als noodzakelijke vertrouwenspersonen.

Enerzijds moeten dezen dus aan hun ondergeschikte medewerkers niet die geheime feiten mededelen waarvan zij slechts kennis hebben gekregen in de mate dat de medewerking van die medewerkers echt onontbeerlijk is. Anderzijds, zijn die medewerkers aan wie op grond van hun staat deze geheimen worden medegedeeld gebonden door de beroepsgeheimplicht.

Het beroepsgeheim is met name toepasselijk op de medewerkers die geen bedienden zijn van de bedrijfsrevisoren (Gedr. St. Kamer, 552 (1982-1983) nr. 35, p. 71).

5. BESTANDDELEN DIE EEN OVERTREDING UITMAKEN

5.1. Materieel bestanddeel

Artikel 458 van het Strafwetboek bestraft de noodzakelijke vertrouwenspersoon die een zaak die onder het beroepsgeheim ressorteert openbaar maakt buiten de gevallen waarin hij zulks kan en mag doen.

Het materiële bestanddeel van het wanbedrijf is de onthulling van het beroepsgeheim. Het wanbedrijf is in de materiële zin verricht wanneer drie voorwaarden vervuld zijn: een onthulling die betrekking heeft op een geheim feit en waarvan men in de uitoefening van zijn beroep kennis heeft gekregen.

5.2. Moreel bestanddeel

Het morele bestanddeel van het wanbedrijf van schending van het beroepsgeheim bestaat alleen in de bewuste bedoeling om te doen wat de strafwet verbiedt. Artikel 458 bepaalt alleen een sanctie voor het vrijwillige en bewuste feit een beroepsgeheim te onthullen. Er is geen sprake van een andere voorwaarde of van een bijzonder opzet.

Aangezien de schuldige met kennis van zaken moet hebben gehandeld, wetende dat hij een hem onder geheimhouding toevertrouwd geheim openbaar maakt, zal er geen wanbedrijf zijn indien de onthulling het gevolg is van een lichtvaardige of onvoorzichtige verklaring, van een vergetelheid, kortom een niet bewuste mededeling van het geheim.

BEROEPSGEHEIM EN ZWIJGPLICHT VAN DE BEDRIJFSREVISOR DE ACCOUNTANT EN DE BELASTINGSCONSULENT

door Jozef LIEVENS

advocaat te Kortrijk Prof. Fiscale Hogeschool

1. INLEIDING

Wanneer een bedrijfsrevisor of accountant geconfronteerd wordt met een strafonderzoek - hetgeen ook in België steeds frequenter voorkomt - worden de onderzoeksmogelijkheden van de gerechtelijke instanties slechts beperkt door het *beroepsgeheim*.

Deze uiteenzetting is dan ook quasi integraal aan het beroepsgeheim van de revisor en de accountant gewijd.

De problematiek van het beroepsgeheim werd in niet onbelangrijke mate gewijzigd door de wet van 21 februari 1985 tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat.

Vooreerst werden de wetteksten inzake het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor herschreven.

Bovendien erkent art. 95 van de wet van 21 februari 1985 ook het beroepsgeheim van de accountant.

Zoals bekend had het Hof van Cassatie in een arrest van 16 mei 1977 gesteld dat de accountant en de belastingconsultent zich niet op het beroepsgeheim konden beroepen (Cass. 16 mei 1977, R.W., 1977-78, 2587). Door art. 95 van de wet van 21 februari 1985 werd de rechtspositie van de accountant echter volledig gelijkgeschakeld met deze van de bedrijfsrevisor.

De belastingconsultent kan zich evenwel (nog steeds) niet op het beroepsgeheim beroepen (zie deel IV).

2. HET BEROEPSGEHEIM VAN DE BEDRIJFSREVISOR EN DE ACCOUNTANT

2.1. Grondslag: art.27, al.2 en art.95 van de wet van 22 juli 1953

Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor wordt geregeld door art. 27 van de wet van 22 juli 1953, zoals gewijzigd door de wet tot hervorming van het bedrijfsrevisoraat dd. 21 februari 1985.

De tweede alinea van dit art.27 luidt thans als volgt:

«Art.458 van het Strafwetboek is van toepassing op de bedrijfsrevisoren, de stagiairs en de personen voor wie ze instaan. Buiten de uitzonderingen op de geheimhoudingsplicht waarin dit artikel voorziet, geldt deze plicht tevens niet voor de mededeling van een attest of van een bevestiging verricht met de schriftelijke toestemming van de onderneming waarbij zij hun taak uitoefenen, of gericht binnen het kader van de hun toevertrouwde controle over de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening van een onderneming, tot een commissaris-revisor of een persoon die in een onderneming naar buitenlands recht een gelijkaardige taak uitoefent als een commissaris-revisor».

De tekst van art. 27, al.2 wijkt qua-inhoud niet fundamenteel af van de vorige versie. Toch kunnen er o.i. accentverschuivingen worden vastgesteld.

Het is kennelijk de bedoeling van de wetgever geweest om het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor volledig gelijk te schakelen met dat van andere (vrije) beroepen, die door het beroepsgeheim worden beschermd.

Dit blijkt vooreerst uit het Verslag-Verhaegen, waar met zoveel woorden werd gesteld: «In verband met het beroepsgeheim dringt de commissie aan om zo nauw mogelijk aan te sluiten bij art. 458 S.W. Er bestaat voldoende rechtspraak i.v.m. dit art. 458 over de juiste omschrijving van het beroepsgeheim» (Gedr. St., Kamer 552 (1982-1983), nr 35, blz 83).

Op basis van deze stellingname aan de commissie Verhaegen heeft de regering tijdens de parlementaire bespreking een amendement ingediend, waardoor de, aanvankelijk in het wetsontwerp verspreide, bepalingen omtrent het beroepsgeheim (voornamelijk art. 39, dat

strekke tot invoering van een art. 9bis in de wet van 22 juli 1953 en art. 60) in één artikel, nl. het nieuwe artikel 61 van de wet van 21 februari 1985, werden samengebald (Gedr. St., Kamer 552 (1982-1983), nr 29, blz 7).

Deze elementen uit de ontstaansgeschiedenis van het nieuwe art. 27, al. 2 van de wet op het revisoraat zijn niet zonder belang.

Vooreerst kan eruit worden geconcludeerd dat de wetgever het beroepsgeheim van de revisor – behoudens enige uitzonderingen – volledig op dezelfde leest heeft geschoeid als het beroepsgeheim van andere beroepsbeoefenaars.

In tweede instantie blijkt dat men voor de interpretatie van de omvang en draagwijdte van het beroepsgeheim van de revisor (vrijwel) geheel aangewezen is op de gemeenrechtelijke bepaling inzake beroepsgeheim, nl. art. 458 van het Strafwetboek.

Dezelfde wetstechniek werd gebruikt voor het beroepsgeheim van de accountants.

Art. 95 van de wet van 21 februari 1985 bepaalt immers:

«Art. 458 van het Strafwetboek is van toepassing op de natuurlijke personen en rechtspersonen die ingeschreven zijn in het register der externe accountants, op de vennoten of leden van bedoelde rechtspersonen, alsmede op de personen voor wie de accountants ingeschreven in hogergenoemd register instaan».

Door deze formulering heeft de wetgever het beroepsgeheim van de accountant willen laten aansluiten bij dat van andere beroepen, die erdoor worden beschermd.

Door sommigen wordt voorgehouden dat het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor en de accountant niet dezelfde draagwijdte heeft als dat van de beoefenaars van andere vrije beroepen:

Elk beroep is anders: elk beroepsgeheim is anders. Een geneesheer zal zich niet vaak medeplichtig maken aan bijv. valsheid in de boekhouding van de patiënt die hij verzorgt. Dit zal gemakkelijker voorkomen bij de externe accountant, wiens beroep het is, de boekhouding van zijn cliënt te verzorgen. Kortom, het beroepsgeheim van de externe accountant is in wezen een bescherming van de bona fide cliënt tegen de loslippige externe accountant, maar niet van de mala fide externe accountant en diens cliënt (L.HUYBRECHTS, De straf-

rechtelijke aansprakelijkheid van de accountant, syllabus B.A.B.- seminarie, 20 en 21 november 1987, blz. 10).

Deze stelling kan o.i. evenwel niet worden bijgetreden.

Zij wekt de indruk dat het beroepsgeheim een louter contractuele basis heeft, die ertoe strekt de cliënt te beschermen tegen indiscreties van de beroepsbeoefenaar.

Deze leer werd echter reeds geruime tijd geleden door de rechtsleer verlaten (P. LAMBERT, *Le secret professionnel*, 25).

Thans wordt algemeen aangenomen dat het beroepsgeheim vooral in leven is geroepen in het *algemeen belang* (P. LAMBERT, *Le secret professionnel*, 28).

In zijn conclusies bij het cassatie-arrest van 20 februari 1905 (Pas, 1905, I, 141) verdedigde Procureur-Generaal Janssens reeds dit uitgangspunt:

«Le secret professionnel n'est pas un privilège accordé à certaines personnes: ...c'est dans un *intérêt d'ordre social*, reposant sur la confiance que doivent inspirer certaines professions au public que la loi punit les révélations de secrets confiés à ces personnes».

Ook in latere cassatie-arresten werd deze leer bevestigd (zie bijv. Cass. 30 oktober 1978, R.W., 1978-79, 2232).

Een beperking van de draagwijdte van het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor en de accountant is derhalve in strijd met art. 458 S.W.

2.2. Wat valt er onder het beroepsgeheim?

De nieuwe tekst van art.27, al. 2 Wet Revisoraat definiëert niet langer wat onder beroepsgeheim valt.

In de oude tekst werd aan de revisoren verbod opgelegd om ruchtbaarheid te geven aan «inlichtingen of feiten waarvan zij bij de uitoefening van hun ambt kennis hebben gekregen».

De huidige versie van art.27, al.2 Wet Revisoraat en art. 95 van de wet van 21 februari 1985 m.b.t. de accountant beperken er zich toe naar art. 458 S.W. te verwijzen zodat de revisor en de accountant zich thans moeten onthouden om «geheimen» bekend te maken.

Volgens Prof. FRANCHIMONT dient als een beroepsgeheim beschouwd elk feit wanneer de beroepsbeoefenaar ervan kennis heeft gekregen:

- hetzij als een noodzakelijke vertrouwelijke mededeling in de uitoefening van zijn beroep;
- hetzij als een geheim van nature krachtens of naar aanleiding van zijn beroep« (FRANCHIMONT, Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor, 17, met verwijzing naar cass. 30 oktober 1978, J.T., 1979, 369).

Bijgevolg moet er een oorzakelijk verband bestaan tussen het beroep en de kennisneming van het geheim.

Zo vallen niet onder het beroepsgeheim de feiten, waarvan de revisor in het dagelijks leven kennis heeft genomen of die buiten de beroepssfeer vallen.

Anderzijds blijft het geheim niet beperkt tot de vertrouwelijke mededelingen van de cliënt en valt alles wat de beroepsbeoefenaar gezien, gehoord, vastgesteld, ontdekt, geleerd of opgevangen heeft in de uitoefening van zijn beroep onder het beroepsgeheim (M. FRANCHIMONT, loc. cit.).

Het beroepsgeheim reikt nog verder: de beroepsbeoefenaar mag uiteraard geen overtredingen aan het licht brengen, waarvan zijn cliënt dader of medeplichtige zou zijn.

Meer nog, het bestaan zelf van de relatie revisor-client moet in principe geheim blijven.

Wanneer men deze beginselen toepast op het revisoraat en de accountancy dient geconcludeerd dat de revisor en de accountant een absolute zwijgplicht hebben m.b.t. alle informatie die zij in de uitoefening van zijn controletaak verwerven, bij voorbeeld i.v.m. fabricageprocédés, nieuwe produkten, contracten en zelfs m.b.t. door de cliënt gepleegde misdrijven of fiscale overtredingen, waaromtrent zij krachtens hun wettelijke verplichtingen geen verslag moeten uitbrengen.

2.3. Wie is gehouden door het beroepsgeheim?

Krachtens het nieuwe art. 27, al. 2 van de Wet Revisoraat zijn gehouden het beroepsgeheim te respecteren:

- de bedrijfsrevisoren
- de stagiairs
- de personen, waarvoor de bedrijfsrevisor instaan.

Volgens art. 95 van de wet van 21 februari 1985 zijn door het beroepsgeheim gebonden:

- de natuurlijke personen, die ingeschreven zijn in het register der externe accountants;
- de vennoten van rechtspersonen, die op de lijst zijn ingeschreven;
- de personen voor wie zij instaan.

Er weze nog opgemerkt dat ook de deontologische instanties van het I.B.R. en het I.D.A.C. een (eigen) beroepsgeheim hebben. Zo zou het hen niet toegelaten zijn strafrechtelijke inbreuken, die aan het licht kwamen n.a.v. confidenties van een beroepsbeoefenaar in het kader van een tuchtonderzoek, aan het parket te melden (Cass. 3 juni 1976, J.T., 1976, 644; zie hierover M. FRANCHIMONT, Manuel de procédure pénale, 180-181).

2.4. Uitzonderingen op de geheimhoudingsplicht

Het beroepsgeheim is in principe absoluut. De revisor en de accountant zijn bijgevolg op elk ogenblik en tegenover iedereen door de zwijgplicht gebonden.

Toch moet dit enigszins genuanceerd worden. Dat het beroepsgeheim absoluut is betekent alleen dat het slechts kan opgeheven worden door een formele wet (F. VANNESTE, Kan het beroepsgeheim absoluut genoemd worden?, R.W., 1977-78, 1290 e.v.).

Er dient nagegaan wanneer en in welke hypothesen aan het absoluut karakter van het beroepsgeheim kan worden getornd.

2.4.1. Wettelijke spreekplicht

Vooreerst ligt het voor de hand dat de revisor niet tot stilzwijgen is gehouden, wanneer de wet hem tot spreken verplicht (art. 27 van de Wet van 22 juli 1953, met verwijzing naar art. 458 Strafwetboek).

Dit geldt voor alle gevallen, waar de bedrijfsrevisor verslag moet uitbrengen.

Hij moet er uiteraard voor zorgen dat de inhoud van dit verslag beantwoordt aan de wettelijke voorschriften en hij zal uiteraard geen inbreuk plegen op de zwijgplicht, wanneer hij overeenkomstig deze voorschriften rapporteert.

Wel integendeel: het is precies zijn wettelijke opdracht om zo volledig mogelijk verslag uit te brengen.

Zo kan het beroepsgeheim de commissaris-revisor uiteraard niet beletten om in het kader van zijn verslaggeving aan de algemene vergadering door hem vastgestelde inbreuken op de jaarrekeningen of op de vennootschapswet of de statuten te signaleren.

Hier primeert de spreekplicht zelfs zonder enige twijfel op de zwijgplicht.

Indien de raad van bestuur geen gevolg geeft aan zijn opmerkingen terzake zal de commissaris-revisor verplicht zijn deze inbreuken in zijn verslag aan de algemene vergadering te signaleren (art. 65, 6° Venn. W.).

De revisor zal evenmin tot zwijgen gehouden zijn, wanneer hij in toepassing van art. 29bis of art. 120 bis van de vennootschapswet verslag uitbrengt over een inbreng die niet in geld bestaat (Voor een toepassingsgeval, dat van voor de wetswijziging van 5 december 1984, dateert, zie: Cass. 26 januari 1983, R.P.S., 1985, 359, m.n. F. HANOUILLE-GENION; zie ook L. HUYBRECHTS, De inbreng in natura en de bedrijfsrevisor: controleur en adviseur, R.W., 1988-89, 668-669). Alle essentiële elementen m.b.t. de waardering van deze inbreng in natura dienen in zijn verslag vermeld. Doch hieraan dient onmiddellijk toegevoegd dat de revisor uiteraard wel door het beroepsgeheim is gehouden m.b.t. informatie, die hij n.a.v. zijn opdracht verwerft en die van generlei belang is voor zijn verslag over de inbreng in natura.

Een aantal wetten voorzien dat de bedrijfsrevisor een spreekplicht heeft tegenover officiële controle-instanties.

Zo bepaalt art. 23 van het K.B. nr 185 van 9 juli 1935 dat de erkende revisor de Bankcommissie en elk der beheerders of zaakvoerders van de bank onmiddellijk op de hoogte brengt van de ernstige leemten, de onregelmatigheden en de inbreuken die hij zou hebben vastgesteld.

Een gelijkaardige verplichting wordt voorgeschreven door art. 40 van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen.

Er weze onderstreept dat de spreekplicht slechts geldt t.a.v. de in de wet aangeduide controle-instanties. Tegenover alle andere derden bewaart het beroepsgeheim zijn absoluut karakter.

Als conclusie geldt o.i. dat de revisor m.b.t. zijn wettelijk voorgeschreven controletaken niet gehouden is door het beroepsgeheim – en zelfs een spreekplicht heeft – in zoverre dit spreken door de finaliteit van de wettelijke controletaak is voorgeschreven. Voor de rest is er de volstrekte plicht tot geheimhouding.

Wanneer de revisor n.a.v. een wettelijk voorgeschreven verslag door de gerechtelijke politie zou ondervraagd worden, kan hij naar onze mening dan ook volstaan met naar zijn verslag te verwijzen.

Hij zal er zelfs goed aan doen geen aanvullende verklaringen af te leggen of zelfs toelichtingen te geven omdat daaruit o.i. zou kunnen afgeleid worden dat hij zijn opdracht niet naar behoren heeft vervuld. Het verslag moet a.h.w. voor zichzelf spreken.

Mutatis mutandis gelden dezelfde regels voor de accountant.

Indien deze met een expertise wordt gelast zal hij er vanzelfsprekend over waken dat hij een verslag aflevert dat beantwoordt aan de normen inzake verslaggeving door een accountant. Het beroepsgeheim kan hem uiteraard niet verbieden alle anomalieën op het vlak van de boekhoudkundige organisatie e.d.m. te signaleren.

2.4.2. De getuigenis in rechte

Een tweede uitzondering op het absoluut karakter van het beroepsgeheim voorziet *de getuigenis in rechte*.

Art. 458 Strafwetboek voorziet uitdrukkelijk dat de schending van het beroepsgeheim niet strafbaar is, wanneer de revisor als getuige voor het gerecht wordt gedaagd.

Maar ook in dat geval is de bedrijfsrevisor niet verplicht om te spreken. Of hij al dan niet zal getuigen hangt van hemzelf af. Indien hij beslist te getuigen, dan is hij niet strafbaar.

Men kan zich afvragen waarom het Instituut der Bedrijfsrevisoren enkel de getuigenis voor de strafrechtbanken toelaat en voorschrijft dat de revisor zijn getuigenis voor andere rechtsinstanties moet weigeren (Vademecum I.B.R., p. 132-133; Jaarverslag I.B.R., 1980, blz. 15 e.v.).

Dergelijk onderscheid kan niet op art. 458 Strafwetboek of op enige andere wettekst worden gefundeerd.

Maar zelfs wanneer hij gedagvaard wordt om in rechte getuigenis af te leggen zal de bedrijfsrevisor bij de onthulling van door het beroepsgeheim gedekte feiten met grote omzichtigheid moeten te werk gaan.

In een principiële arrest van 15 maart 1948 (Pas, 1948, I, 168) stelde het Hof van Cassatie immers: «Celui qui est appelé en justice au sujet d'un fait couvert par le secret professionnel peut relever le fait s'il estime devoir le faire et ne peut être contraint à parler s'il croit devoir garder le secret».

M.b.t. het beroepsgeheim van de advocaten wordt uit dit cassatie-arrest afgeleid dat de advocaat verplicht is zich achter het beroepsgeheim te schuilen op straffe van een deontologische fout te begaan (P. LAMBERT, Règles et usages de la profession d'avocat du barreau de Bruxelles, 1980, blz. 302).

Dezelfde regels gelden wellicht niet voor de revisoren, daar het I.B.R. de getuigenis voor de strafrechtbanken toelaat. Toch komt het ons voor dat de revisor in deze aangelegenheid uiterst voorzichtig moet zijn.

2.4.3. De revisor en de accountant als verdachte

Er wordt aangenomen dat de bedrijfsrevisor en de accountant het stilzwijgen mogen verbreken indien zij zichzelf in rechte op strafrechtelijk vlak moeten verdedigen, b.v. indien zij zelf als mededader of medeplichtige aan een misdrijf zouden worden vervolgd.

Het algemeen rechtsbeginsel van de rechten van verdediging heeft in dit geval voorrang op het beroepsgeheim (F. VANNESTE, art. cit., nr 14).

Maar ook in deze hypothese zijn zij niet verplicht om te spreken: de verdachte heeft immers het recht te zwijgen.

2.4.4. De toestemming van de cliënt

Art. 27 Wet Revisoraat bepaalt nu uitdrukkelijk dat de zwijgplicht niet geldt voor de mededeling van een attest of van een bevestiging

verricht met de schriftelijke toestemming van de onderneming waar-
bij hij zijn taak uitoefent.

Deze wetsbepaling verwijst naar de algemene regel dat de geheim-
gerechtigde de zwijgplicht mag opheffen. Deze regel geldt ook voor
accountants, voor wie de wet geen uitdrukkelijke mogelijkheid tot op-
heffing van de zwijgplicht inhoudt.

Het lijdt geen twijfel dat de toestemming tot spreken door de geheim-
gerechtigde de strafbaarheid uitsluit (F. VANNESTE, art. cit., nr 15).
Dergelijke toestemming kan de revisor echter geen verplichting tot
spreken opleggen; hij oordeelt zelf welke houding hij zal aannemen.

Wel neemt de rechtspraak aan dat geheimhouder moet spreken in-
dien een hoger belang van de geheimgerechtigde op het spel staat
F. VANNESTE merkt terecht op dat een onbeperkt zwijgrecht in dat
geval een misbruik zou vormen en «dan zou het beroepsgeheim een
privilege worden door bepaalde personen, terwijl het een maatregel
is in het belang van allen» (op. cit.).

2.4.5. Mededeling aan andere revisoren of beroepsbeoefenaars

Art. 27 ontheft de revisor tevens van zijn beroepsgeheim voor mede-
delingen, die gericht zijn tot een commissaris-revisor of een persoon
die in een onderneming naar buitenlands recht een gelijkaardige taak
uitoefent als deze van commissaris-revisor en voor zover deze mede-
deling kadert in de controle van de jaarrekening of de geconsolideer-
de jaarrekening.

3. DE BEDRIJFSREVISOR EN DE ACCOUNTANT EN HET STRAFONDERZOEK

3.1. De soorten onderzoeken naar Belgisch recht

Het Belgisch Wetboek van Strafvordering kent in principe slechts één
vorm van vooronderzoek, nl. het gerechtelijk strafonderzoek dat ge-
leid wordt door de onderzoeksrechter.

Dit onderzoek heeft een gerechtelijk karakter en kan enkel afgesloten
worden door een beslissing van de raadkamer of kamer van inbeschul-
digingstelling (zie J. D'HAENENS, Belgisch Strafprocesrecht, Deel II,
pag. 50).

In praktijk bestaat echter nog een ander soort vooronderzoek, nl. het opsporingsonderzoek dat door de procureur des konings wordt gevoerd.

De bevoegdheid van de procureur des konings om dergelijk opsporingsonderzoek te bevelen wordt gebaseerd op art. 22 van het Wetboek van Strafvordering.

Het opsporingsonderzoek is derhalve het voorbereidend onderzoek waarvan de procureur des konings of zijn subtituten de leiding nemen en waarin op hun vordering of op hun bevelen de officieren en agenten van gerechtelijke politie handelingen van gerechtelijke politie verrichten (J. D'HAENENS, aangehaald werk, blz. 51-52).

Duidelijk is dat alleen via een gerechtelijk onderzoek grondwettelijk gewaarborgde rechten kunnen aangetast worden (A. DE NAUW, Het opsporingsonderzoek nu en morgen, R.W., 1974-1975, 1610).

Zoals hierna zal worden aangetoond is het onderscheid tussen gerechtelijk en opsporingsonderzoek op een aantal punten van doorslaggevend belang.

Indien de bedrijfsrevisor en de accountant met een onderzoek geconfronteerd is, is het voor hen van primordiaal belang om met dit onderscheid rekening te houden.

3.2. De ondervraging van de revisor en de accountant

M.b.t. *ondervragingen* dient een onderscheid gemaakt tussen een opsporingsonderzoek en een gerechtelijk onderzoek.

In het kader van een *opsporingsonderzoek* zijn de bedrijfsrevisor en de accountant o.i. op de meest stricte wijze door het beroepsgeheim gebonden. Op het eerste gezicht vormt hierop slechts de hypothese, waarin de bedrijfsrevisor en de accountant zelf verdacht worden, een uitzondering. Toch is dit eigenlijk niet het geval vermits er in dit stadium van de rechtspleging geen sprake is «in verdenking gestelde personen» (R. DECLERCQ, Het bewijs in strafzaken, Brussel, 1980, blz. 42). Het is bijgevolg aangewezen om tijdens een opsporingsonderzoek een volstrekt stilzwijgen te bewaren, zelfs indien de revisor of de accountant zouden verdacht zijn.

Tijdens een *gerechtelijk onderzoek* kunnen personen, die nuttige informatie kunnen verstrekken, door de *onderzoeksrechter* als getuige worden gehoord. Zelfs als hij meent door het beroepsgeheim te zijn

gehouden moeten de revisor en de accountant aan de oproeping van de onderzoeksrechter gevolg geven en de eed afleggen.

Nadat dit is gebeurd zullen zij aan de onderzoeksrechter verklaren dat zij door het beroepsgeheim zijn gebonden. Zoals reeds aangestipt zullen zij echter niet strafbaar zijn, indien zij verkiezen te spreken en getuigenis af te leggen.

De revisor en de accountant zullen in deze fase van het onderzoek in ieder geval mogen spreken, indien zij zelf verdachte zijn. Of men als verdachte dan wel als getuige wordt verhoord blijkt uit de hoofding van het proces-verbaal van ondervraging.

3.3. De huiszoeking bij de revisor en de accountant

Delicaat zijn de problemen die zich kunnen stellen n.a.v. een *huiszoeking* in het kantoor of de woning van de bedrijfsrevisor.

De principes lijken nochtans eenvoudig: «De verplichting tot eerbiediging van het recht tot geheimhouding is onsplitsbaar: wanneer de onthulling van het beroepsgeheim niet door de getuigenis kan afgedwongen worden kan zij het evenmin door huiszoeking» (A.P.R., Tw. Huiszoeking en Beslag in strafzaken, nr. 474).

Opnieuw dient een onderscheid gemaakt naargelang een revisor en de accountant al dan niet als verdachte wordt beschouwd.

Indien de revisor of accountant niet zelf verdacht is kunnen bij hem slechts twee soorten bescheiden in beslag worden genomen: overtuigingsstukken en bewijselementen.

Het hoeft weinig betoog dat het recht tot geheimhouding zich nooit tot overtuigingsstukken kan uitstrekken: het kantoor van de revisor of de accountant mag immers geen bergplaats worden voor overtuigingsstukken.

Bovendien behoort het niet tot de normale uitoefening van het beroep dergelijke stukken te bewaren (A.P.R., Tw. Huiszoeking en Beslag in strafzaken, nr 475).

Onder *overtuigingsstukken* dient krachtens art. 42 van het Strafwetboek begrepen: het voorwerp van het misdrijf, hetgeen tot het plegen van het misdrijf heeft gediend of ertoe bestemd was en hetgeen uit het misdrijf voortkomt.

Zo houden bijvoorbeeld van valsheid betichte stukken (b.v. valse facturen of valse boekhoudingsstukken), die zich bij de revisor of accountant bevonden, kunnen in beslag genomen worden.

Als *bewijselementen* dienen beschouwd «alle zaken die, ofschoon zij niet het voorwerp uitmaken van het misdrijf, niet gediend hebben om het te plegen, noch ertoe bestemd waren, of ook niet uit het misdrijf voortkomen, niettemin toch een element zijn tot bewijs van schuld of onschuld, of tot de beoordeling van de graad van schuld» (A.P.R., Tw. Huiszoeking en Beslag in strafzaken, nr 477).

Zo zou de boekhouding van een bankbreuk verdachte gefailleerde, die zich bij een revisor of een accountant bevindt, wel degelijk in diens kantoor in beslag kunnen genomen worden (*ibidem*).

Een speciale categorie bewijselementen zullen echter nooit in beslag kunnen genomen worden, nl. de «voorwerpen of bescheiden die hun ontstaan hebben gevonden in de betrekkingen tussen de raadplegende persoon en de noodzakelijke vertrouwensman» (A.P.R., Tw. Huiszoeking en Beslag in Strafzaken, nr 479).

Als dergelijke, niet beslagbare, bewijselementen dienen aangemerkt:

- *brieven* tussen de cliënt en de revisor of accountant;
- *aantekeningen* door de cliënt opgesteld om de revisor of de accountant over zijn zaak te informeren;
- *verslagen, steekkaarten, protocollen, nota's* en alle andere bescheiden en geschriften, door de revisor of de accountant opgesteld.

Deze stukken kunnen zelfs niet in beslag worden genomen, indien zij de meest duidelijke en ondubbelzinnige bekentenissen zouden bevatten.

De situatie ziet er anders uit, wanneer de revisor of accountant zelf worden verdacht, bijvoorbeeld van een inbreuk op art. 17 van de wet van 17 juli 1975.

Hier geldt het beginsel dat het beroepsmisdrijf het beroepsgeheim uitsluit (A.P.R., Tw. Huiszoeking en Beslag in strafzaken, nr 491).

Het beroepsmisdrijf is «het misdrijf gepleegd door de noodzakelijke vertrouwensman, waardoor zijn beroepsactiviteiten in het gedrang wordt gebracht» (*ibidem*). In dit geval kan beslag worden gelegd op alle stukken, zelfs indien zij met het oog op de behartiging der toevertrouwde belangen werden opgesteld.

In beide hypothesen (de revisor als niet-verdachte en als verdachte) is de huiszoeking onderworpen aan een aantal modaliteiten.

Vooreerst zijn de rechtsleer en de rechtspraak het erover eens dat het aanbeveling verdient dat de huiszoeking door de onderzoeksrechter zelf wordt uitgevoerd (A.P.R., Tw. Huiszoeking en Beslag in strafrechten, nr 486).

Daarenboven dient de onderzoeksrechter zich o.i. te laten vergezellen door een lid van de tuchtoverheid, in casu van de Raad van het I.B.R. of van het Instituut der Accountants, in wiens bestendige aanwezigheid de huiszoeking moet geschieden. Het nazicht van de eventueel in beslag te nemen stukken moet o.i. aan de afgevaardigde van de tuchtoverheid worden overgelaten (ibidem; in dezelfde zin: M. FRANCHIMONT, Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor, blz. 32).

In de praktijk hebben wij moeten vaststellen dat deze regels, die strikt nageleefd worden in geval van huiszoekingen bij bijvoorbeeld advocaten of geneesheren, niet steeds worden gerespecteerd in geval van huiszoekingen bij revisoren.

De Raad van het I.B.R. werd volgens onze informatie slechts zelden verzocht om bij een huiszoeking aanwezig te zijn.

Nochtans is er naar onze mening geen enkele reden waarom er op dit vlak een discriminatie zou bestaan tussen revisoren of accountant en andere personen, die de bescherming van het beroepsgeheim genieten.

Dit is des te meer het geval, nu tijdens de voorbereidende werken van de wet van 21 februari 1985 werd benadrukt dat het beroepsgeheim van de revisor op identiek dezelfde wijze dient beoordeeld als dat van andere beroepsbeoefenaars.

3.4. De inbeslagname van documenten

In beginsel is alleen de onderzoeksrechter gerechtigd om documenten in beslag te nemen.

In het Belgisch recht wordt echter aangenomen dat ook elke officier of agent van de gerechtelijke politie de bevoegdheid heeft om stukken in beslag te nemen.

Bescheiden die door het beroepsgeheim beschermd zijn mogen niet in beslag genomen worden (zie hierboven sub c, Huiszoeking).

4. DE RECHTSPOSITIE VAN DE BELASTINGSCONSULENT.

Minder comfortabel is de rechtspositie van de belastingsconsulent in het strafonderzoek. Door het Hof van Cassatie werd immers aangenomen dat de belastingsconsulent niet door een beroepsgeheim is gehouden en derhalve ook niet de bijzondere bescherming geniet, die voor houders van een beroepsgeheim geldt (Cass. 16 mei 1977, R.W., 1977-78, 2587).

Concreet betekent dit dat de belastingsconsulent bij huiszoeken en ondervragingen de rechtspositie heeft van elke burger, die zich niet op het beroepsgeheim kan beroepen.

T.a.v. zijn cliënt heeft de belastingsconsulent wel een, louter civielrechtelijk gesanctioneerde, discretieplicht (P. LAMBERT, Le secret professionnel, 282-283).

GEHEIMHOUDINGSPLICHT VAN REGISTERACCOUNTANTS IN NEDERLAND

door W. HULSHOFF POL

adjunct-directeur Nederlands Instituut van Registeraccountants.

Geheimhoudingsplicht is één van de pijlers waarop het accountantsberoep steunt. Een registeraccountant komt door de aard van zijn werkzaamheden met vele vertrouwelijke informatie van bedrijven en personen in aanraking. Opdrachtgevers moeten er op kunnen vertrouwen dat deze vertrouwelijke informatie bij de accountant veilig is. Alleen voor het uitvoeren van zijn opdracht mag hij van deze informatie gebruik maken en voor geen enkel ander doel. Zou hij dat wel doen, dan zullen opdrachtgevers hem geen enkele vertrouwelijke informatie meer verschaffen en dan kan de accountant zijn opdracht niet of minder goed uitvoeren. Opdrachtgever en accountant hebben elkaar nodig en dat kan alleen als tussen beiden een vertrouwensrelatie bestaat.

In Nederland is voor registeraccountants de geheimhoudingsplicht vastgesteld in artikel 10 van GBR. Dit zijn bindende regels. Overtreding kan tuchtrechtelijk worden bestraft. Hoofregel is dat de registeraccountant alle vertrouwelijke informatie geheim moet houden. Zelfs als de opdrachtgever de geheimhoudingsplicht zou opheffen, dient de registeraccountant de belangen van alle betrokkenen en van het accountantsberoep als zodanig zorgvuldig af te wegen alvorens tot bekendmaking over te gaan. Als de registeraccountant in het ene geval zou spreken en in een ander geval, waarin de opdrachtgever de geheimhoudingsplicht niet heeft opgeheven, blijft zwijgen, kan de indruk ontstaan dat de laatste iets te verbergen heeft. Een wisselend optreden van de registeraccountant is niet in het belang van het beroep. Beter kan hij in alle gevallen zwijgen.

Helaas is dat niet altijd mogelijk. De geheimhoudingsplicht kan in strijd komen met wettelijk vastgelegde verplichtingen om informatie te verstrekken aan gerechtelijke en fiscale autoriteiten. De Nederlandse wet kent een getuigplicht ten overstaan van de strafrechter, de civiele rechter en de administratieve rechter. Zonder getuigen die onder ede de

waarheid moeten spreken, zou de rechter immers ernstig worden belemmerd in zijn pogen de waarheid vast te stellen. Ook de fiscus moet over de ware gegevens kunnen beschikken om de juiste belasting te kunnen heffen.

Met het kunnen vaststellen van de waarheid is een groot maatschappelijk belang gemoeid en dat mag niet worden belemmerd door een geheimhoudingsplicht. Hierop bestaat één uitzondering. In bepaalde situaties moet het belang dat de burger er op kan vertrouwen dat door hem voor een bepaald doel verstrekte vertrouwelijke informatie ook vertrouwelijk blijft, prevaleren boven het belang van de waarheidsvinding. Bepaalde beroepsoefenaren mogen aan hen verstrekte vertrouwelijke informatie geheim houden. Als zij worden opgeroepen om voor de strafrechter of de civiele rechter te getuigen, kunnen zij een beroep doen op hun geheimhoudingsplicht. Dit heet verschoningsrecht. Om welke beroepsbeoefenaren het gaat moet de rechter vaststellen. Vanouds heeft de rechter het verschoningsrecht toegekend aan pastoors, dominees, artsen, notarissen en advocaten. Dit zijn de zogenaamde hulpverlenende beroepen. Geen verschoningsrecht is toegekend aan bij voorbeeld journalisten.

Lange tijd hebben accountants gedacht dat ook zij onder de hulpverlenende beroepen vielen en dus een verschoningsrecht bezaten. De lagere rechter heeft dat ook een paar maal toegekend. In 1983, 1985 en 1986 heeft het hoogste rechtscollege, de Hoge Raad der Nederlanden, echter het verschoningsrecht voor accountants afgewezen en omdat de lagere rechter zich in het algemeen aan uitspraken van de Hoge Raad houdt, staat daarmee definitief vast dat de registeraccountant geen verschoningsrecht heeft en dus gedwongen is om voor de rechter de waarheid te spreken, ook als het vertrouwelijke zaken betreft.

Bovendien kan nu bij de registratieaccountant thuis of op zijn kantoor huiszoeking worden verricht en kunnen stukken in beslag worden genomen. Had hij een verschoningsrecht gehad, dan was zulks niet mogelijk geweest.

Wat het verstrekken van informatie aan de fiscus betreft ligt de zaak eenvoudiger. In de algemene Wet inzake Rijksbelastingen staan de beroepsbeoefenaren opgesomd die een verschoningsrecht hebben: het bekende rijtje: geestelijken, notarissen, advocaten, procureurs, geneeskundigen en apothekers. Accountants staan er niet bij. Toen

deze wet tot stand kwam in 1952 is daar wel over gesproken maar daar is van afgezien omdat het accountantsberoep niet wettelijk was georganiseerd. Inmiddels is het beroep wel wettelijk geregeld en het NIVRA-bestuur heeft in het verleden pogingen ondernomen om een verschoningsrecht voor registeraccountants ten opzichte van fiscale autoriteiten te bedingen, maar deze pogingen zijn niet geslaagd. Inmiddels ligt een nieuw wetsontwerp bij de Tweede Kamer, waarin de informatieplicht ten opzichte van de fiscus nog is aangescherpt. Behalve overleggen van boeken en bescheiden moet nu ook desgevraagd mondelinge informatie worden gegeven. In het nieuwe wetsontwerp wordt evenmin aan accountants een verschoningsrecht toegekend.

Wellicht vooruitlopend op het nieuwe wetsontwerp heeft het Ministerie van Financiën met het NIVRA overleg gepleegd over inzage door belastingaccountants van de controledossiers van openbare accountants. Volgens het Ministerie hebben belastingaccountants reeds onder de huidige wet en zeker onder de nieuwe wet daartoe het recht. Het NIVRA bestrijdt dat. De informatieplicht zou zich misschien tot bepaalde delen van het dossier kunnen uitstrekken maar zeker niet tot het hele dossier. Het overleg gaat nu in de richting van het opstellen van een soort gedragscode tussen belastingaccountants en openbare accountants. In een collegiaal gesprek geven de belastingaccountants aan welke informatie zij voor hun controle behoeven en de openbare accountants trachten deze informatie te verschaffen. Het doel moet zijn om dubbel werk te voorkomen, dat belastingaccountants nog eens gegevens gaan controleren die door de openbare accountant al onderzocht zijn.

Ten slotte en met het voorgaande samenhangend is er de laatste tijd sprake van dat er een plicht zou moeten komen voor registeraccountants om gevallen van door hen geconstateerde fraude, met name op het gebied van loonbelasting en sociale premies, te melden aan de belastingautoriteiten of aan de justitie. Deze meldingsplicht zou wettelijk moeten worden geregeld. Het NIVRA heeft altijd stelling genomen tegen een meldingsplicht. De registeraccountant is onafhankelijk. Hij is geen verlengstuk van de fiscale en justitiële autoriteiten. Hij is geen opsporingsambtenaar.

Aan de andere klant is het NIVRA zich bewust van de grote maatschappelijke functie van de openbare accountant. Deze heeft een bepaalde

verantwoordelijkheid tegenover de samenleving, meer nog dan tegenover zijn cliënt. Moet een registeraccountant blijven zwijgen als hij constateert dat zijn cliënt de samenleving benadeelt? Dit is een ethisch probleem.

Het NIVRA heeft in mei van dit jaar een richtlijn vastgesteld die aangeeft hoe openbare accountants in dit geval hebben te handelen.

Die richtlijn houdt in:

- als de accountant fraude of onwettig handelen heeft ontdekt stelt hij de leiding op de hoogte. Als het de leiding zelf is die fraudeert stelt hij het toezichthoudend orgaan op de hoogte.
- als de leiding, c.q. het toezichthoudend orgaan, de gevolgen van de fraude, resp. het onwettig handelen niet ongedaan maakt (d.w.z. aanmeldt bij de desbetreffende instanties en een financiële regeling treft), zal hij in het algemeen geen goedkeurende verklaring kunnen geven maar belangrijker nog zal hij voor de toekomst zijn opdracht moeten teruggeven.
- hij moet aan een eventuele nieuwe accountant de reden voor het teruggeven van zijn opdracht meedelen. Ingevolge de GBR is een nieuwe accountant verplicht aan zijn voorganger inlichtingen te vragen.
- de nieuwe accountant mag de opdracht niet aanvaarden zolang de gevolgen van de fraude of het onwettig handelen niet ongedaan zijn gemaakt. Indien het een controleplichtige onderneming betreft, geraakt deze verder in de problemen, omdat het niet voldoen aan de controleplicht een economisch delict is, waarvoor de bestuurders persoonlijk zwaar kunnen worden gestraft.

Met deze frauderichtlijn wordt indirect toch een soort melding van fraude bereikt omdat de belastingautoriteiten extra oplettend zullen zijn in gevallen dat een afkeurende verklaring wordt gegeven en/of de opdracht wordt teruggegeven. Vandaar dat van de kant van de fiscale instanties wel gezegd is: neem ook de volgende stap en meldt ons het teruggeven van de opdracht.

Het onderwerp accountants en het ontdekken van fraude is in Nederland nog niet afgedaan.

BIJLAGE

1. GEHEIMHOUDINGSPLICHT VAN DE REGISTERACCOUNTANT

ARTIKEL 10 – GEDRAGS- en BEROEPSREGELS REGISTERACCOUNTANTS.

De registeraccountant houdt geheim al hetgeen hem in de uitoefening van zijn beroep als geheim is toevertrouwd of wat daarbij als een vertrouwelijke aangelegenheid te zijner kennis is gekomen.

De registeraccountant maakt van vertrouwelijke gegevens die in de uitoefening van zijn beroep te zijner kennis zijn gekomen, niet verder of anders gebruik, en aan die gegevens geeft hij niet verder of anders bekendheid, dan voor de vervulling van zijn taak wordt vereist.

2. HET PROFESSIONELE VERSCHONINGSRECHT

ARTIKEL 218 - WETBOEK VAN STRAFVORDERING

Van het geven van getuigenis of van het beantwoorden van bepaalde vragen kunnen zich ook verschonen zij, die uit hoofde van hun stand, hun beroep of hun ambt tot geheimhouding verplicht zijn, doch alleen omtrent hetgeen waarvan de wetenschap aan hen als zodanig is toevertrouwd.

3. RECHTSPRAAK

HOGЕ RААD 25 OKTOBER 1983, NJ 1984, 132
HOGЕ RААD 14 JUNI 1985, NJ 1986, 175
HOGЕ RААD 6 MEI 1986, NJ 1986, 813

4. INFORMATIEVERPLICHTING AAN BELASTINGAUTORITEITEN; INZAKE IN CONTROLEDOSSIERS VAN OPENBARE ACCOUNTANTS

ARTIKEL 49 - ALGEMENE WET INZAKE RIJKSBELASTINGEN

Personen en lichamen die binnen het Rijk een bedrijf of zelfstandig een beroep uitoefenen, zijn gehouden desgevorderd aan de inspecteur de op dat bedrijf of beroep betrekking hebbende boeken en andere bescheiden, waarvan de kennisneming van belang kan zijn voor de vaststelling van de feiten, welke invloed kunnen uitoefenen op de heffing van belasting van derden, ter inzage te verstrekken.

*Mr. W. Hulshoff Pol,
adjunct-directeur NIVRA*

SECRET PROFESSIONNEL ET DEVOIR DE DISCRETION DE L'EXPERT COMPTABLE EN FRANCE

L'expert comptable est tenu au respect du secret professionnel et à un devoir de discrétion

[Norme approuvée en juillet 1990]

COMMENTAIRES DE LA NORME

Secret professionnel

Les textes:

- Article 21 de l'ordonnance du 19 décembre 1945 (alinéa 1)

«**S**ous réserve de toute disposition législative, les experts-comptables, les comptables agréés et les experts-comptables stagiaires sont tenus au secret professionnel dans les conditions et sous les peines prévues à l'article 378 du Code Pénal»

- Article 378 du Code Pénal (alinéa 1)

«Les médecins, chirurgiens et autres officiers de santé, ainsi que les pharmaciens, les sages-femmes et toutes autres personnes dépositaires, par état ou profession ou par fonctions temporaires ou permanentes, des secrets qu' on leur confie, qui, hors le cas où la loi les oblige ou les autorise à se porter dénonciateur, auront révélé ces secrets, seront punis d'un emprisonnement d'un mois à six mois et d'une amende de 500 F à 15.000 F».

L'application des textes

La doctrine et la jurisprudence récentes semblent considérer que le secret professionnel de l'expert comptable est général et absolu confirmant l'interprétation donnée par le Conseil supérieur lors de sa 204^e session le 7 mai 1980.

Le secret professionnel suppose l'existence d'un secret recueilli en raison d'un état ou à l'occasion de l'exercice d'une profession ou d'une fonction.

SECRET PROFESSIONNEL ET DEVOIR DE DISCRETION DE L'EXPERT COMPTABLE EN FRANCE

L'expert comptable est tenu au respect du secret professionnel et à un devoir de discrétion

[Norme approuvée en juillet 1990]

COMMENTAIRES DE LA NORME

Secret professionnel

Les textes:

- Article 21 de l'ordonnance du 19 décembre 1945 (alinéa 1)

«**S**ous réserve de toute disposition législative, les experts-comptables, les comptables agréés et les experts-comptables stagiaires sont tenus au secret professionnel dans les conditions et sous les peines prévues à l'article 378 du Code Pénal»

- Article 378 du Code Pénal (alinéa 1)

«Les médecins, chirurgiens et autres officiers de santé, ainsi que les pharmaciens, les sages-femmes et toutes autres personnes dépositaires, par état ou profession ou par fonctions temporaires ou permanentes, des secrets qu'on leur confie, qui, hors le cas où la loi les oblige ou les autorise à se porter dénonciateur, auront révélé ces secrets, seront punis d'un emprisonnement d'un mois à six mois et d'une amende de 500 F à 15.000 F».

L'application des textes

La doctrine et la jurisprudence récentes semblent considérer que le secret professionnel de l'expert comptable est général et absolu confirmant l'interprétation donnée par le Conseil supérieur lors de sa 204^e session le 7 mai 1980.

Le secret professionnel suppose l'existence d'un secret recueilli en raison d'un état ou à l'occasion de l'exercice d'une profession ou d'une fonction.

Paraissent ne relever du secret que les seules informations dont la divulgation est susceptible de porter atteinte à l'honneur ou à la dignité humaine.

Le domaine du secret professionnel couvre,

- les confidences nécessaires,
- les secrets par nature,

dont le professionnel se trouve dépositaire à l'occasion de sa mission. Il ne s'applique pas aux autres informations recueillies ou découvertes.

En revanche, l'expert comptable tenu à l'obligation de secret ne saurait en être libéré que lorsque la loi lui impose de révéler ou l'autorise à le faire.

les dispositions législatives applicables en l'espèce tiennent en,

- l'article 62 du Code Pénal (obligation de dénoncer les crimes tentés ou consommés alors qu'il est encore possible d'en prévenir ou limiter les effets ou d'en éviter le renouvellement),
- l'article 63 du Code Pénal (obligation de révéler les éléments de la «preuve de l'innocence d'une personne incarcérée provisoirement ou jugée pour crime ou délit»),
- l'article 229, alinéa 5, de la loi du 24 juillet 1966 (impossibilité, sauf pour les auxiliaires de justice, d'opposer le secret professionnel au commissaire aux comptes des entreprises clientes. Procédure spéciale prévue pour les communications de pièces),
- l'article 5 de l'ordonnance du 28 septembre 1967 (impossibilité, sauf pour les auxiliaires de justice, d'opposer le secret professionnel aux agents de la Commission des opérations de bourse),
- l'article 21, alinéa 3 de l'ordonnance du 19 septembre 1945 (les membres de l'Ordre sont déliés du secret professionnel «dans les cas d'information ouverte contre eux» ou «de poursuites engagées à leur encontre par les pouvoirs publics ou dans les actions intentées devant les Chambres de discipline de l'Ordre»).

La question de savoir si celui en faveur duquel existe l'obligation de respecter le secret professionnel peut en libérer le détenteur est controversée en doctrine et en jurisprudence.

Si une interprétation favorable à la «divulgence autorisée» a pu se faire jour en matière de secret médical, celle-ci ne paraît pas devoir s'étendre aux autres tiers détenteurs, par état, profession ou fonctions, des secrets qu'on leur confie.

L'obligation de respecter le secret professionnel s'impose aux «experts comptables, comptables agréés et experts comptables stagiaires autorisés» (article 21 de l'ordonnance de 1945), donc aux professionnels personnes physiques. Dès lors, elle interdit toute communication d'informations protégées entre les professionnels appartenant à une même société d'expertise comptable, sauf lorsqu'ils interviennent, conjointement, à l'occasion d'une mission unique.

Bien que n'étant pas cités dans l'article 21 de l'ordonnance de 1945 les salariés des membres de l'Ordre sont tenus au secret professionnel en vertu des dispositions générales de l'article 378 du Code Pénal.

En pratique, il est constant que seuls les collaborateurs appelés de par leur niveau d'intervention à recevoir les confidences nécessaires à l'exécution de leurs travaux ou à découvrir des secrets par nature à l'occasion de ceux-ci sont susceptibles d'être astreints au secret professionnel.

Devoir de discrétion

Il s'applique à toutes les informations d'ordre général dont l'expert comptable a connaissance à l'occasion de l'exécution de sa mission et s'applique à tous les tiers.

Le client peut en libérer le membre de l'Ordre.

Il ne saurait être opposé à l'autorité judiciaire,

- ni en matière pénale (obligation de déposer prévue par l'article 109 du Code de Procédure Pénale),
- ni en matière civile (obligation d'apporter son concours à la justice en vue de la manifestation de la vérité prévue par l'article 10 du Code Civil et l'article 11 du Code de la Procédure civile).

Il n'est pas, non plus, opposable au contrôleur chargé d'un examen de l'activité professionnelle du membre de l'Ordre en application des dispositions du décret du 14 février 1986.

Le devoir de discrétion s'impose à l'ensemble des collaborateurs des membres de l'Ordre.

LE SECRET PROFESSIONNEL DES COMMISSAIRES AUX COMPTES EN FRANCE

NORME

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES EST ASTREINT AU SECRET PROFESSIONNEL POUR LES FAITS, ACTES ET RENSEIGNEMENTS DONT IL A PU AVOIR CONNAISSANCE A RAISON DE SES FONCTIONS.

IL S'ASSURE EGALEMENT QUE SES COLLABORATEURS SONT CONSCIENTS DES REGLES CONCERNANT LE SECRET PROFESSIONNEL ET LES RESPECTENT.

Commentaires de la Norme

- 01.** Par l'application de l'article 233 de la loi du 24 juillet 1966, les commissaires aux comptes, ainsi que leurs collaborateurs et experts, sont tenus au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance à raison de leurs fonctions, sous réserve de dispositions suivantes :
- les commissaires aux comptes signalent, à la prochaine assemblée générale, les irrégularités et inexactitudes relevées par eux au cours de l'accomplissement de leur mission;
 - en outre, ils révèlent au procureur de la République les faits délictueux dont ils ont connaissance, sans que leur responsabilité puisse être engagée par cette révélation.
- 02.** Le Code d'éthique professionnelle (art 62) précise :
- les personnes physiques ou morales ou les organes à l'égard desquels il n'y a pas d'obligation au secret professionnel,
 - les personnes avec lesquelles le secret professionnel est partagé,
 - les personnes auxquelles le secret professionnel est opposable.
- 1) "Sauf obligation légale ou réglementaire, le commissaire aux comptes ne communique aucune information sur la société qu'il contrôle à toute personne physique ou morale, même co-contractante de ladite société.

LE SECRET PROFESSIONNEL DES COMMISSAIRES AUX COMPTES EN FRANCE

NORME

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES EST ASTREINT AU SECRET PROFESSIONNEL POUR LES FAITS, ACTES ET RENSEIGNEMENTS DONT IL A PU AVOIR CONNAISSANCE A RAISON DE SES FONCTIONS.

IL S'ASSURE EGALEMENT QUE SES COLLABORATEURS SONT CONSCIENTS DES REGLES CONCERNANT LE SECRET PROFESSIONNEL ET LES RESPECTENT.

Commentaires de la Norme

- 01.** Par l'application de l'article 233 de la loi du 24 juillet 1966, les commissaires aux comptes, ainsi que leurs collaborateurs et experts, sont tenus au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance à raison de leurs fonctions, sous réserve de dispositions suivantes :
- les commissaires aux comptes signalent, à la prochaine assemblée générale, les irrégularités et inexactitudes relevées par eux au cours de l'accomplissement de leur mission;
 - en outre, ils révèlent au procureur de la République les faits délictueux dont ils ont connaissance, sans que leur responsabilité puisse être engagée par cette révélation.
- 02.** Le Code d'éthique professionnelle (art 62) précise :
- les personnes physiques ou morales ou les organes à l'égard desquels il n'y a pas d'obligation au secret professionnel,
 - les personnes avec lesquelles le secret professionnel est partagé,
 - les personnes auxquelles le secret professionnel est opposable.
- 1) "Sauf obligation légale ou réglementaire, le commissaire aux comptes ne communique aucune information sur la société qu'il contrôle à toute personne physique ou morale, même co-contractante de ladite société.

- 2) La même règle s'applique à l'égard des juridictions, des administrations et de leurs membres exception faite des personnes physiques ou morales ou des organes cités au 4) ci-après.
- 3) En cas de doute, le commissaire aux comptes doit en référer au président de la Compagnie régionale dont il est membre.
- 4) Il n'y a d'obligation au secret professionnel à l'égard des personnes physiques ou morales ou des organes suivants:
 - a) les organes d'administration, de direction et de surveillance ainsi que les gérants des personnes morales soumises au contrôle des commissaires aux comptes soit en application d'un texte particulier, soit si la personne morale s'en est dotée volontairement;
 - b) l'assemblée générale ou l'organe qui en tient lieu pour ce qui concerne:
 - les irrégularités et inexactitudes que le commissaire aux comptes est tenu de lui révéler;
 - le contenu des rapports spéciaux, notamment sur les conventions visées par les articles L.50, L.101 et L.143, sur les documents d'information financière et prévisionnelle (art. L.340-2 et L.340-3) et sur la procédure d'alerte (art. L.230-1 et L.230-2);
 - les éclaircissements demandés en séance sur le contenu de ses rapports;
 - les informations destinées à compléter ou à corriger le rapport de gestion ou les documents adressés aux actionnaires lorsque la sincérité et la concordance avec les comptes annuels l'exigent;
 - la rectification d'informations incomplètes ou erronées données oralement par les dirigeants sur la situation comptable et financière de la société;
 - c) le comité d'entreprise pour ce qui concerne les différents documents communiqués en application de l'article L.432-4 du code du travail;
 - d) dans le cadre de la consolidation, les commissaires aux comptes de la société consolidante (art. L.228 al. 2);

- e) la Cour des comptes et les Chambres régionales des comptes, en application de la loi n° 82-594 du 10 juillet 1982, pour ce qui concerne:
- tous renseignements sur la société contrôlée;
 - la communication du dossier constitué en application de l'article 66 du décret du 12 août 1969;
- f) les juridictions pénales et leurs auxiliaires, pour ce qui concerne les faits délictueux que le commissaire aux comptes a révélés ou qui sont susceptibles d'être qualifiés de la sorte par le magistrat compétent:
- procureur de la République;
 - officiers et agents de police judiciaire agissant sur commission rogatoire du juge d'instruction;
 - juge d'instruction;
 - magistrats et officiers de police judiciaire agissant sur commission rogatoire du juge d'instruction;
 - juridiction de jugement;
 - expert désigné par le juge d'instruction pour entendre le commissaire aux comptes en qualité de personne nommément désignée susceptible de fournir des renseignements d'ordre technique;
- g) les juridictions civiles lorsque le commissaire aux comptes est poursuivi et dans la mesure où la divulgation est nécessaire à sa défense;
- h) la Commission des opérations de bourse pour ce qui concerne:
- tous renseignements sur la société contrôlée (art. 67 du décret du 12 août 1969);
 - la communication du dossier constitué en application de l'article 66 du décret du 12 août 1969;
- i) les juridictions disciplinaires;
- j) le Conseil régional, le Conseil national et les personnes habilitées dans le cadre du contrôle régional et du contrôle national prévus par l'article 66 du décret du 12 août 1969;

- k) les commissaires aux comptes agissant en qualité de syndic de leur compagnie régionale;
 - l) l'expert désigné par application de l'article 226 de la loi du 24 juillet 1966.
- 5) Le secret professionnel est partagé avec:
- les co-commissaires d'une même société;
 - les commissaires aux comptes suppléants;
 - les commissaires aux comptes successifs d'une même société; ⁽¹⁾
 - les commissaires aux comptes des sociétés d'un même groupe;
 - les commissaires aux comptes de sociétés en voie de fusion, scission ou apport partiel d'actif;
 - les commissaires aux apports et à la fusion de la société;
 - les commissaires à la transformation;
 - les collaborateurs et experts personnes physiques nommément désignés par application de l'article 229 de la loi du 24 juillet 1966; s'il est fait appel à une personne morale, son représentant légal soumet à l'agrément du commissaire aux comptes le nom de la ou des personnes physiques qui assureront au sein de celle-ci, et en son nom, la mise en oeuvre de l'expertise et avec lesquelles seul le secret professionnel sera partagé (art. 233 du Code de procédure civile).
- 6) Le secret professionnel est opposable à tout tiers non visé ci-dessus, même associé ou administrateur, ou en rapport d'affaires avec la société.
- 03.** Le commissaire aux comptes ne peut en aucun cas, directement ou indirectement, faire état d'informations relatives à l'entreprise dont sa mission l'a conduit à avoir connaissance.
- 04.** Le commissaire aux comptes s'assure que toute personne à laquelle il délègue une partie de ses travaux respecte le principe du secret professionnel dans les conditions énoncées ci-dessus.

(1) Dans les conditions prévues par les commentaires de la norme 15, paragraphe 05.