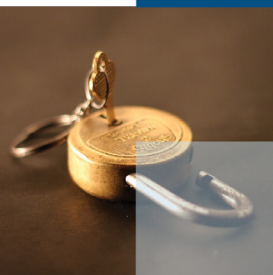




Verhoor



Huiszoeking



Inbeslagneming



DE OMVANG VAN HET BEROEPSGEHEIM VAN DE BEDRIJFSREVISOR MEER BEPAALD IN HET KADER VAN DE HUISZOEKING

Instituut van de Bedrijfseconomisten
Koninklijk Instituut



Opgericht bij wet van 22 juli 1953
Bd E. Jacqmain 135/1 – 1000 Bruxelles - Brussel - info@ibr-ire.be – www.ibr-ire.be

IBR - IRE

VERANTWOORDELIJKE UITGEVER

Marc BIHAIN
Secretaris-generaal
E. Jacquemainlaan 135/1
1000 Brussel
info@ibr-ire.be

TEKST GEFINALISEERD OP

2 februari 2015

OPMAAK EN UITWERKING

Instituut van de Bedrijfsrevisoren

**RAADPLEEG DE WEBSITE
VAN HET IBR**

www.ibr-ire.be

Inhoudstafel

1. Begrip, voorwerp, draagwijdte en duur van het beroepsgeheim	p. 5
1.1. Inleiding	p. 5
1.2. Begrip	p. 6
1.3. Duur	p. 7
2. Personen gehouden tot het beroepsgeheim	p. 8
3. Misdrijf van schending van het beroepsgeheim	p. 8
4. Uitzonderingen op het beroepsgeheim	p. 9
4.1. Wettelijke spreekplicht	p. 9
4.2. Mogelijkheid om te spreken - uitzonderingen verbonden aan een gerechtelijke procedure	p. 12
4.3. Uitzonderingen voorzien in artikel 79 van de wet van 22 juli 1953	p. 12
5. Houding van de bedrijfsrevisor in het kader van het strafonderzoek	p. 14
5.1. In het kader van een opsporingsonderzoek - zonder inverdenkstelling	p. 14
5.2. In het kader van een gerechtelijk onderzoek - zonder of met inverdenkingstelling	p. 15
6. Huiszoeking en inbeslagneming bij een bedrijfsrevisor - aanwezigheid van een vertegenwoordiger van het IBR	p. 16
6.1. Algemeen	p. 16
6.2. Aanwezigheid van een vertegenwoordiger van het IBR	p. 17
6.3. Inbeslagneming	p. 19
6.4. Taak van de onderzoeksrechter bij de huiszoeking	p. 19
7. Bijlagen	p. 20
7.1. FAQs	p. 20
7.2. Voorbeeld van inleidende verklaring van de ondervraagde bedrijfsrevisor op te nemen in het proces-verbaal van ondervraging	p. 21
7.3. DO - DON'T	p. 23
7.4. Schema's	p. 25



Van links naar rechts:

STÉPHANE FOLIE (Diensthoofd Toezicht en Kwaliteitscontrole IBR), **ERWIN VANDERSTAPPEN** (Diensthoofd Juridische zaken IBR & Bedrijfsjurist, Algemeen afgevaardigde ICCI)

1.BEGRIP, VOORWERP, DRAAGWIJDTE EN DUUR VAN HET BEROEPSGEHEIM

1.1.Inleiding

1. Vanwaar komt de verplichting tot het eerbiedigen van het beroepsgeheim? Deze noodzaak tot geheimhouding gaat terug tot de oudheid en is gericht op het waarborgen van het vertrouwen vereist in het kader van de uitoefening van bepaalde beroepen. In het Belgisch recht bestaat er geen tekst die het beroepsgeheim in het algemeen omschrijft maar de overtreding van het beroepsgeheim wordt strafrechtelijk beteugeld. Artikel 458 van het Strafwetboek stipuleert: *“Geneesheren, heekundigen, 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, en deze bekendmaken buiten het geval dat zij geroepen worden om in rechte of voor een parlementaire onderzoekscommissie, 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 geldboete van honderd euro tot vijfhonderd euro.”*

2. Artikel 458 van het Strafwetboek beoogt met name bepaalde beroepsbeoefenaars in de gezondheidszorg en bevat aansluitend een algemene formulering gericht op personen die uit hoofde van hun staat of beroep kennis dragen van geheimen. Worden aldus beoogd advocaten, notarissen, magistraten, griffiers, deurwaarders, politieagenten, bedrijfsrevisoren, accountants, of bedienaars van erediensten en bestuurders van ziekenwagens, enz.¹.

3. De wettelijke basis van het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor is ingeschreven in artikel 79 van de wet van 22 juli 1953:

“§ 1. Artikel 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:

a) de mededeling van een attest of van een bevestiging verricht met de schriftelijke toestemming van de onderneming waarbij zij hun taak uitoefenen;



b) de mededeling van een attest of van een bevestiging gericht tot een commissaris of een persoon die in een onderneming naar buitenlands recht een gelijkaardige taak uitoefent als deze van commissaris, binnen het kader van de hun toevertrouwde controle over de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening van een onderneming;

c) de raadpleging door een bedrijfsrevisor in het kader van een opvolging in een revisorale opdracht, van de werkdocumenten van een bedrijfsrevisor die voorafgaandelijk dezelfde revisorale opdracht uitoefende;

d) het contact van een bedrijfsrevisor met een andere bedrijfsrevisor wanneer de eerste ertoe gebracht wordt om het werk of de attestering van de tweede in het gedrang te brengen behalve in geval van verzet van de persoon die de opdracht heeft toevertrouwd aan de eerste bedrijfsrevisor;

e) het contact tussen de bedrijfsrevisor en het Instituut, zijn organen en in het bijzonder de organen belast met het organiseren van het toezicht en de kwaliteitscontrole.

1. S. FOLIE, M. DE WOLF en H. FRONVILLE, “Le secret professionnel des réviseurs d’entreprises” in L’entreprise et le secret, V. CASSIERS en S. GILSON (ed.), Brussel, Larcier, 2014, p.199.

§ 2. Wanneer een rechtspersoon een geconsolideerde jaarrekening opstelt, zijn de commissaris van de consoliderende rechtspersoon en de commissarissen van de geconsolideerde rechtspersonen, de ene ten opzichte van de andere, bevrijd van het beroepsgeheim, binnen het kader van de hun toevertrouwde controle over de geconsolideerde jaarrekening van een onderneming. Deze bepaling is eveneens van toepassing ten opzichte van een persoon die in een rechtspersoon naar het recht van een land van de Europese Unie, een gelijkaardige taak uitoefent als deze van commissaris. In de zin van huidig lid wordt met de commissaris gelijkgesteld de bedrijfsrevisor die, zonder het mandaat van commissaris uit te oefenen, belast is met de controle over de geconsolideerde jaarrekening.”

1.2. Begrip

4. Wat beoogt het beroepsgeheim? Een geheim is iets wat men wenst te verbergen. Indien men dit aan een vertrouwenspersoon openbaart, is het wel met de bedoeling dat hij het tegenover derden zou verbergen. Elk feit wordt derhalve een beroepsgeheim wanneer de geraadpleegde beroepsbeoefenaar er kennis van heeft gekregen:

- hetzij als een noodzakelijk vertrouwelijke mededeling die hem in de uitoefening van zijn beroep is gedaan;
- hetzij als een geheim van nature uit, waarvan hij krachtens of naar aanleiding van de uitoefening van zijn beroep op de hoogte is².

Zo zou, bijvoorbeeld, een bedrijfsrevisor die de identiteit van een cliënt zou bekendmaken³; die de van de cliënt ontvangen vertrouwelijke mededelingen openbaar zou maken; of zelfs een bedrijfsrevisor die zou laten weten dat een onderneming in moeilijkheden verkeert, het beroepsgeheim schenden, behalve indien hij hiertoe gehouden is door de beroepsnormen.

5. Het beroepsgeheim behelst alle feiten en inlichtingen van vertrouwelijke aard waarvan de bedrijfsrevisor, omwille of naar aanleiding van de uitoefening van zijn beroep, kennis heeft gekregen. Er moet een noodzakelijk verband bestaan tussen het uitoefend beroep en de ingewonnen vertrouwelijke gegevens⁴. De zwijgplicht, die betrekking heeft op de openbare orde, is algemeen en bestrijkt de gehele activiteit van de bedrijfsrevisor. Het geheim blijft niet beperkt tot de vertrouwelijke mededelingen die door de leiding van de gecontroleerde onderneming worden gedaan: het heeft betrekking op alles wat de bedrijfsrevisor in de uitoefening van zijn beroep heeft gezien, vastgesteld, ontdekt, geleerd of opgevangen, zelfs buiten het weten van zijn cliënt om. Het slaat echter niet op de inlichtingen waarvan de publicatie door de wet verplicht wordt gesteld. De wettelijk vereiste vermeldingen in de door de bedrijfsrevisoren uitgebrachte verslagen zijn uiteraard niet gedekt door het beroepsgeheim.

6. In een advies van 2005 hield de Raad van het IBR eraan in herinnering te brengen dat het beroepsgeheim gegevens betreft die vertrouwelijk zijn en naar het oordeel van de Juridische Commissie dient de aard van de gegevens te worden nagegaan teneinde het vertrouwelijk karakter te beoordelen⁵.

In concreto kunnen twee hypothesen worden onderscheiden:

1) documenten die de vennootschap zelf aan de commissaris heeft toevertrouwd

Indien het gaat om publieke gegevens (bijv. de neergelegde jaarrekening, in de Bijlagen bij het Belgisch Staatsblad gepubliceerde verslagen) is het beroepsgeheim niet van toepassing.

2) documenten die de commissaris zelf heeft gecreëerd

Het gaat hier bijvoorbeeld om een bevestigingsbrief of een saldobestemming. Dit soort documenten is wel gedekt door het beroepsgeheim. Dit geldt ook voor de management letter⁶.

2. Cass. 30 oktober 1978, JT 1979, p. 369 (vertaling).

3. Dit is uiteraard niet van toepassing op de opdracht van de commissaris die het voorwerp uitmaakt van een bekendmaking.

4. IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 410.

5. IBR, *Jaarverslag*, 2005, p. 72.

6. IBR, *Jaarverslag*, 2006, p. 90.

7. Sommige bewijselementen vallen klassiek onder het beroepsgeheim, meer bepaald de ontwerpbescheiden die hun ontstaan hebben gevonden in de relatie tussen de cliënt en de vertrouwensman (de briefwisseling met zijn cliënt en de nota's van de cliënt en van de bedrijfsrevisor)⁷. Hetzelfde geldt voor alle werkdocumenten⁸ van de bedrijfsrevisor en zijn bevestigingsbrief⁹.

8. Stukken die door de gecontroleerde vennootschap moeten worden opgesteld en bewaard, zoals kopies van facturen, worden beschermd door het beroepsgeheim, zodra er onderzoeksantekeningen door de bedrijfsrevisor op voorkomen (hetgeen er werkdocumenten van maakt) of wanneer ze in een elektronisch auditdossier werden geïntegreerd, hetgeen toelaat als bewijs van nazicht door de bedrijfsrevisor over te komen.

9. Samengevat, bij wijze van voorbeeld en dus niet beperkend, vallen volgende niet-openbare documenten onder het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor:

- de briefwisseling tussen de cliënt en de bedrijfsrevisor, of tussen de bedrijfsrevisor en derden, ten behoeve van de cliënt;
- de nota's van de bedrijfsrevisor die betrekking hebben op de besprekingen met de cliënt of met derden aangaande het dossier van de cliënt;
- de nota's opgesteld door de bedrijfsrevisor in het kader van de verdediging van de cliënt¹⁰;
- de nota's van de cliënt en van de bedrijfsrevisor (alle documenten met betrekking tot de juridische en operationele structuur van de onderneming, uittreksels of kopieën van de notulen en juridische akten van de vennootschap, loonlijst, onkostennota's, enz.);
- de werkdocumenten (evaluatie van de interne controle, analyse, enz.) en de aanwijzing van de persoon die deze controles heeft verricht;

- de saldobestemming;
- de management letter;
- de bevestigingsbrief;
- de overeenkomsten;
- de door de advocaat en de onderneming opgestelde brieven met betrekking tot een geschil;
- enz.

Er dient te worden verduidelijkt dat dit principe alleen geldt in gevallen waarin de bedrijfsrevisor geen beklaagde of in verdenking gestelde in het geopend strafdossier is. Er wordt immers aanvaard dat de beroepsbeoefenaar zijn beroepsgeheim niet kan invoeren indien hij zelf strafrechtelijk wordt vervolgd als hij een misdrijf heeft gepleegd in de uitoefening van zijn beroep¹¹.

1.3. Duur

10. Het beroepsgeheim is niet beperkt in de tijd. Het blijft ook voortbestaan wanneer de gemeenschappelijke beroepsrelaties een einde hebben genomen of wanneer de bedrijfsrevisor zijn opdracht heeft beëindigd¹².

“Stukken die door de gecontroleerde vennootschap moeten worden opgesteld en bewaard, zoals kopies van facturen, worden beschermd door het beroepsgeheim, zodra er onderzoeksantekeningen door de bedrijfsrevisor op voorkomen (hetgeen er werkdocumenten van maakt) of wanneer ze in een elektronisch auditdossier werden geïntegreerd”

7. M. FRANCHIMONT, “Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor”, in *Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor*, Brussel, B.C.N.A.R., 1986/2, p. 29; J. LIEVENS, “Beroepsgeheim en zwijgplicht van de bedrijfsrevisor, de accountant en de belastingconsulent”, in *Bedrijfsrevisor en het strafrecht*, Brussel, B.C.N.A.R., 1991/1, p. 99; R. PRIOUX, “Les exceptions au secret professionnel du réviseur d’entreprises” in *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés - De revisorale controle van de statutaire en geconsolideerde jaarrekeningen*, Brussel, Bruylant, 2000, p. 61; F. DESTERBECK, *De houding van de bedrijfsrevisor tijdens een gerechtelijk onderzoek*, seminarie IBR, Diegem, 8 december 2006, p. 16; T. FREYNE, *De bedrijfsrevisor en het strafrechtelijk vooronderzoek*, seminarie ICCI, Brussel, 26 november 2012, p. 37; P. TILLET, *Le réviseur et l’enquête judiciaire*, seminarie ICCI, Brussel, 26 november 2012, p. 20.

8. Cf. paragraaf 2.2.4. van de Algemene controlenormen van het Instituut van 15 december 2006.

9. I. DE POORTER, “De aansprakelijkheid van de commissaris en de ondertekenaar van de bevestigingsbrief” in *Bevestigingsbrief, leiding en bedrijfsrevisoren - Lettre d’affirmation, dirigeants et réviseurs d’entreprises*, ICCI (ed.), Brugge, die Keure, 2008, p. 59, nr. 111.

10. S. FOLIE, M. DE WOLF en H. FRONVILLE, “Le secret professionnel des réviseurs d’entreprises” in *L’entreprise et le secret*, V. CASSIERS, S. GILSON (ed.), Brussel, Larcier, 2014, p. 204.

11. J. VAN DROOGBROECK, “Bijstand van het IAB bij een huiszoeking en inbeslagname op het kantoor van een accountant of een belastingconsulent”, *Accountancy & Tax*, 4/2005, p. 28.

12. M. FRANCHIMONT, “Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor”, in *Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor*, Brussel, B.C.N.A.R., 1986/2, p. 37.

2. PERSONEN GEHOUDEN TOT HET BEROEPSGEHEIM

11. Overeenkomstig artikel 79 van de wet van 1953 is artikel 458 van het Strafwetboek van toepassing op de:

- bedrijfsrevisoren (ingeschreven in het openbaar register van het Instituut);
- stagiairs;
- personen voor wie de bedrijfsrevisoren instaan (bedienden, onafhankelijke medewerkers, stagiairs, onderaannemers, enz.)¹³.
- de vennootschap van een bedrijfsrevisor (ook eenpersoonsvennootschap) is onderworpen aan het beroepsgeheim, zelfs indien zij het beroep niet als dusdanig uitoefent ¹⁴.

3. MISDRIJF VAN SCHENDING VAN HET BEROEPSGEHEIM

13. Zonder in te gaan op de details van het strafrecht, moet worden opgemerkt dat de strafrechtelijke aansprakelijkheid persoonlijk is en niet van toepassing is op feiten gepleegd door anderen; zij impliceert het bestaan van wangedrag zoals specifiek beschreven door een wettekst die hieraan een eigenlijk bestraffende sanctie koppelt.

14. Een misdrijf veronderstelt in het algemeen het bestaan van twee elementen: het materieel element en het moreel element.

15. *In casu* is het materiële element de daadwerkelijke mondelinge, schriftelijke of elektronische bekendmaking aan een derde van informatie of gegevens die onder het beroepsgeheim vallen.

12. Er wordt aanbevolen in de arbeidsovereenkomst of dienstverleningsovereenkomst die de bedrijfsrevisor en zijn personeelsleden of de rechtspersonen en de onderaannemers bindt, een bepaling op te nemen waarin deze verplichting uitdrukkelijk wordt opgenomen¹⁵.

16. Het morele element beoogt de bewuste bedoeling om een informatie bekend te maken die valt onder het beroepsgeheim. Deze bedoeling om een informatie bekend te maken mag niet worden verward met de bedoeling om nadeel te berokkenen¹⁶. Zo vormen “roddels” verspreid door de beroepsbeoefenaar onder één van zijn collega's die om discretie wordt verzocht, een schending van het beroepsgeheim.

17. Het misdrijf vereist daarentegen de bewuste bedoeling als bestanddeel van de overtreding. Nalatigheid of een lichtzinnige verklaring (vergeten van een aktetas met documenten, enz.) kan niet leiden tot strafrechtelijke aansprakelijkheid. In dergelijk geval kan de burgerrechtelijke aansprakelijkheid van de beroepsbeoefenaar evenwel in het gedrang worden gebracht en resulteren in de veroordeling tot betaling van een schadevergoeding voor de geleden schade ¹⁷.

“Het morele element beoogt de bewuste bedoeling om een informatie bekend te maken die valt onder het beroepsgeheim. Deze bedoeling om een informatie bekend te maken mag niet worden verward met de bedoeling om nadeel te berokkenen”

13. T. LITANIE en V. ALVAREZ FERNANDEZ, “Les professionnels de la comptabilité et le secret professionnel”, *Comptabilité et fiscalité pratiques*, nr. 1, januari 2006, p. 3
14. Gegevens vernomen door, bijvoorbeeld, de belastingadministratie met betrekking tot de klanten van deze vennootschap zijn beschermd door het beroepsgeheim.
15. IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 410.
16. B. DE KLERCK, “Algemeen”, in *Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor*, ICCI (ed.), Brugge, die Keure, 2009, p. 6.
17. S. FOLIE, M. DE WOLF en H. FRONVILLE, “Le secret professionnel des réviseurs d’entreprises” in *L’entreprise et le secret*, V. CASSIERS en S. GILSON (ed.), Brussel, Larcier, 2014, p. 204.

4. UITZONDERINGEN OP HET BEROEPSGEHEIM

4.1. Wettelijke spreekplicht

A. Inleiding

18. Uit de gecombineerde lezing van artikel 79 van de wet van 22 juli 1953 en artikel 458 van het Strafwetboek volgt dat de bedrijfsrevisor in bepaalde gevallen moet spreken omdat de wet hem ertoe verplicht. Hij kan dan niet strafrechtelijk bestraft of burgerrechtelijk veroordeeld worden wegens overtreding van het beroepsgeheim¹⁸.

B. Krachtens de antiwitwaswet

19. Overeenkomstig artikel 26 van de wet van 11 januari 1993, moet de bedrijfsrevisor, wanneer hij vermoedt dat een feit of een verrichting verband kan houden met witwassen van geld afkomstig uit ernstige, al dan niet georganiseerde, fiscale fraude, dit onmiddellijk ter kennis brengen van de Cel voor financiële informatieverwerking (CFI). In geen geval mag hij een derde van deze melding in kennis stellen (art. 30, § 1 van de wet van 11 januari 1993)¹⁹. Verder is hij verplicht eventuele door de CFI gestelde vragen naar aanleiding van de melding te beantwoorden.

C. Krachtens het Wetboek van vennootschappen

a. Algemeen

20. In het algemeen bevat het Wetboek van vennootschappen een aantal uitzonderingen op de verplichting tot geheimhouding om een goed evenwicht te vinden tussen de belangen van de ondernemingen die van de belanghebbenden. Er dient ook te worden opgemerkt dat de op de commissaris toepasselijke bepalingen van het Wetboek van vennootschappen en de algemene controle-normen vereisen dat de commissaris bepaalde informatie vermeldt in het commissarisverslag dat uiteraard ook bestemd is voor de belanghebbende partijen en derhalve niet valt onder het toepassingsgebied van de regels met betrekking tot het beroepsgeheim.

b. Mededeling aan de voorzitter van de rechtbank van koophandel

21. Overeenkomstig artikel 138, vierde lid van het Wetboek van vennootschappen kan de commissaris aan de voorzitter van de rechtbank van koophandel zijn vaststellingen meedelen, indien de continuïteit van de gecontroleerde vennootschap gevaar loopt en daaraan niet met de passende maatregelen werd geredigeerd. Artikel 10, vijfde lid van de wet van 31 januari 2009 betreffende de continuïteit van de ondernemingen bevat een soortgelijke formulering voor de externe accountant, de externe belastingconsulent, de externe erkende boekhouder, de erkende boekhouder-fiscalist en de bedrijfsrevisor. Verder kan de rechtbank van koophandel, op grond van artikel 12 van deze wet van 31 januari 2009, bij de beoefenaars van cijferberoepen informatie verzamelen met betrekking tot de door hen geformuleerde aanbevelingen en, in voorkomend geval, de getroffen maatregelen ter waarborging van de continuïteit van de onderneming. In dat geval is artikel 458 van het Strafwetboek niet toepasselijk. De wet legt het beginsel op volgens hetwelk het vrijwaren van de continuïteit van de onderneming voorrang heeft op het beroepsgeheim van de beoefenaars van cijferberoepen.

c. Melding in het controleverslag van verrichtingen gedaan of beslissingen genomen met overtreding van de statuten of van de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen

22. De commissaris dient verrichtingen gedaan of beslissingen genomen met overtreding van de statuten of van de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen (art. 144, 8° W. Venn.) in het controleverslag te vermelden. Deze vermelding mag echter worden weggelaten wanneer de openbaarmaking van de overtreding aan de vennootschap onverantwoorde schade kan berokkenen, met name omdat het bestuursorgaan gepaste maatregelen heeft genomen om de aldus ontstane onwettige toestand te herstellen.

18. IBR, *Jaarverslag*, 1991, p. 36; IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 411.

19. K. GEENS en F. JENNE, "Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor, soms te delen met de notaris", in *50 jaar revisoraat - 50 ans de revisorat*, IBR (ed.), Brugge, die Keure, 2003, p. 198-199.

d. Vraag om informatie vanwege de algemene vergadering van aandeelhouders

23. Artikel 540 van het Wetboek van vennootschappen bepaalt dat de commissarissen antwoord geven op de vragen die hun door de aandeelhouders worden gesteld met betrekking tot hun verslag.

e. Informatie aan de ondernemingsraad

24. In elke vennootschap waar een commissaris is benoemd, dient deze bij het niet kunnen afgeven van de certificering of bij het vaststellen van leemten in de aan de ondernemingsraad verstrekte economische en financiële inlichtingen, het bestuursorgaan daarvan op de hoogte te brengen die daaraan gevolg moet geven binnen een maand volgend op zijn tussenkomst. Zoniet stelt de bedrijfsrevisor op eigen initiatief de ondernemingsraad daarvan in kennis (art. 151, 4° W. Venn.)²⁰.

25. Er mag echter niet uit het oog worden verloren dat het optreden van de bedrijfsrevisor bij de ondernemingsraad beperkt is en dat hij daarenboven gehouden is tot het beroepsgeheim. De commissaris mag enkel de vragen beantwoorden die betrekking hebben op zijn verslag of die tot doel hebben de betekenis van de door het ondernemingshoofd aan de ondernemingsraad verstrekte economische en financiële inlichtingen te verklaren en te ontleden (art. 151 W. Venn.).

d. Verbonden aan het fiscaal recht

26. De belastingadministratie beschikt over uitgebreide bevoegdheden om de fiscale toestand van een belastingplichtige te onderzoeken. De fiscale wetgever is zich evenwel terdege bewust van de specifieke moeilijkheden inzake de toegang van de belastingadministratie tot de documenten van de diverse vrije beroepen die tot het beroepsgeheim zijn gehouden. Overeenkomstig artikel 334 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 kan de administratie om tussenkomst van de territoriaal bevoegde tuchtoverheid verzoeken opdat deze zou oordelen of, en gebeurlijk in welke mate, de vraag om inlichtingen of de overlegging van boeken en bescheiden verzoenbaar is met het eerbiedigen van het beroepsgeheim.

27. Indien de belastingadministratie aan een bedrijfsrevisor een vraag om inlichtingen of overlegging van documenten wenst te stellen, kan hij de territoriaal bevoegde tuchtoverheid van de bedrijfsrevisoren (de Raad van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren) adriëren. Die zal beoordelen of, en eventueel in welke mate, de vraag om deze inlichtingen te verzoeken is met het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor. Men kan zich afvragen of deze bepaling nog uitvoerbaar is in de mate dat het tuchtorgaan wordt gelijkgesteld met de beroepsorde. Op dit ogenblik neemt de beroepsorde van de meeste vrije beroepen en in ieder geval die van de beoefenaars van de cijferberoepen geen tuchtrechtelijke taken meer op zich die bij wet zijn toevertrouwd aan onafhankelijke organen. Indien deze bepaling nauwgezet moest worden gevolgd, is het onduidelijk hoe en op welke wijze een tuchtorgaan zich over deze vraag zou kunnen uitspreken.

f. Het met de advocaat of de notaris gedeelde beroepsgeheim

28. Het komt voor dat diverse actoren uit verschillende beroepsgroepen door een cliënt worden geraadpleegd in het kader van dezelfde verrichting (advocaat, bedrijfsrevisor, notaris, enz.). Deze veel voorkomende situatie levert geen problemen op omdat zij door het beroepsgeheim gebonden zijn met betrekking tot alle informatie waarvan zij in dat verband kennis krijgen.

29. Het hier beoogd begrip “gedeeld beroepsgeheim” betreft de situatie waarin een persoon door het beroepsgeheim gebonden vertrouwelijke informatie moet meedelen aan een derde, die vervolgens dit geheim deelt.

20. R. PRIoux, “Les exceptions au secret professionnel du réviseur d’entreprises” in *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés - De revisorale controle van de statutaire en geconsolideerde jaarrekeningen*, Brussel, Bruylant, 2000, p. 69. Volgens deze auteur mag een bedrijfsrevisor aan de ondernemingsraad slechts de inlichtingen verduidelijken die hij reeds gecertificeerd heeft.

30. Het begrip “gedeeld geheim” vereist een mededeling tussen personen die verplicht zijn tot het beroepsgeheim, met de toestemming en in het belang van de door het geheim beschermde persoon, die beperkt is tot het strikt noodzakelijke ²¹.

31. In het kader van zijn werkzaamheden met betrekking tot het afleveren van een verklaring over de jaarrekening van een entiteit, moet de commissaris bevestigingen vragen aan diverse personen of entiteiten die met de gecontroleerde entiteit in verbinding staan. Hij ondervraagt bijvoorbeeld de advocaat van de gecontroleerde entiteit teneinde informatie in te winnen over lopende geschillen (status en inzet). Volgens het beginsel van gedeeld beroepsgeheim, reageert de advocaat positief op dit verzoek.

32. De ventôsewet op het notarisambt verbiedt de notarissen om minuten van een akte uit handen te geven en om authentieke akten mee te delen aan andere personen dan belanghebbenden, hun rechtverklarenden of un erfgenamen. De notaris mag evenwel een kopie van een authentieke akte meedelen aan een bedrijfsrevisor die optreedt in het kader van een controleopdracht, voor zover de gecontroleerde onderneming een partij is bij die akte²². Dergelijke praktijken zijn toegestaan door de diverse beroepsorden.



g. Uitzondering voorzien voor de implementatie van het *single audit* concept in Vlaanderen

33. Met artikel 67 van het Vlaams decreet van 8 juli 2011 houdende regeling van de begroting, de boekhouding, de toekenning van subsidies en de controle op de aanwending ervan, en de controle door het Rekenhof, organiseert de Vlaamse regering de samenwerking tussen de centrale en decentrale auditdiensten, alsook deze met diverse personen of organisaties die belast zijn met toezicht, controle of audit. Daarnaast regelt voormeld artikel ook de uitwisseling van controleresultaten, zowel onderling tussen de voormelde partijen als met het Rekenhof.

34. Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, het Rekenhof en het agentschap Audit Vlaanderen hebben in 2011 een afsprakennota ondertekend inzake de financiële audit in de entiteiten van de Vlaamse overheid, met als opzet te “streven naar een maximale afstemming en complementariteit van hun auditwerkzaamheden, met respect voor ieders autonomie, regelgeving en specifieke verantwoordelijkheden. Hiermee beogen zij dubbel werk te vermijden, de controlelast voor de geauditeerde entiteiten van de Vlaamse overheid te verminderen en de kostenefficiëntie van hun audits te verhogen”.

35. De Vlaamse wetgever heeft een aantal relevante uitzonderingen gecreëerd op de regels van het beroepsgeheim (art. 50 van voormeld decreet van 8 juli 2011 en art. 20 van het decreet van 5 juli 2013 houdende de organisatie van audittaken bij de Vlaamse administratie en de lokale besturen).

36. De bedrijfsrevisor moet informatie meedelen aan de andere tussenkomende partijen en in dit verband is hij niet tot geheimhouding verplicht.

“Het komt voor dat diverse actoren uit verschillende beroepsgroepen door een cliënt worden geraadpleegd in het kader van dezelfde verrichting (advocaat, bedrijfsrevisor, notaris, enz.). Deze veel voorkomende situatie levert geen problemen op omdat zij door het beroepsgeheim gebonden zijn met betrekking tot alle informatie waarvan zij in dat verband kennis krijgen.”

21. T. DUPONT, J.-P. LEBEAU en D. MATRAY, “Secret professionnel, déontologie et anti-blanchiment”, in *Rechtbanken, balies en bedrijfsrevisoraat: actualiteit inzake hun samenwerking en actualiteiten ondernemingsrecht*, IBR-OBFG-OVB-URHB (ed.), Antwerpen, Maklu, 2012, p. 226.
22. B. DE KLERCK en V. YANGANDI, “Gedeeld (gezamenlijk) beroepsgeheim” in *Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor*, ICCI (ed.), Brugge, die Keure, 2009, p. 54.

4.2. Mogelijkheid om te spreken – uitzonderingen verbonden aan een gerechtelijke procedure²³

A. Getuigenis in rechte

37. De bedrijfsrevisor schendt het beroepsgeheim niet indien hij als getuige op burgerlijk en op strafrechtelijk gebied voor het gerecht wordt gedaagd en spreekt. Hierbij dient te worden benadrukt dat de bedrijfsrevisor in dit geval niet verplicht is te spreken: hij heeft de keuze²⁴, doch indien hij spreekt is hij niet strafbaar. Er weze aan herinnerd dat, indien de bedrijfsrevisor ervoor opteert te spreken, hij alle elementen waarover hij beschikt, dient kenbaar te maken. De keuze is nooit gedeeltelijk²⁵.

B. Rechten van verdediging

38. Algemeen wordt aangenomen dat de bedrijfsrevisor wanneer hij als beklagde wordt gehoord of het voorwerp uitmaakt van een aansprakelijkheidsvordering, alle elementen, die hij nuttig acht, kan inroepen zonder het beroepsgeheim te schenden teneinde zich te verdedigen, zelfs indien zijn cliënt hem vraagt het beroepsgeheim te bewaren²⁶. De bedrijfsrevisor beslist derhalve of hij spreekt of zwijgt. Wanneer hij echter zwijgt, kan hij zijn beroepsgeheim niet inroepen enkel met de bedoeling zich te onttrekken aan de tegen hem ingestelde vervolgingen²⁷. Er dient te worden opgemerkt dat het stilzwijgen van de beklagde beroepsbeoefenaar, die zijn beroepsgeheim inroept, zal worden beoordeeld door de rechtbank die er derhalve van zou kunnen uitgaan dat de elementen die hem in het kader van het onderzoek ten laste worden gelegd, niet worden weerlegd en dus als vaststaand zouden kunnen worden verklaard.

“De bedrijfsrevisor schendt het beroepsgeheim niet indien hij als getuige op burgerlijk en op strafrechtelijk gebied voor het gerecht wordt gedaagd en spreekt.”

4.3. Uitzonderingen voorzien in artikel 79 van de wet van 22 juli 1953

A. Schriftelijke toestemming van de cliënt

39. Het is van belang te benadrukken dat de cliënt de bedrijfsrevisor niet van zijn beroepsgeheim mag ontheffen in de mate dat de informatie waarover de bedrijfsrevisor beschikt, ook betrekking kan hebben op derden.

Artikel 79, § 1, a) van de wet van 22 juli 1953 voorziet uitdrukkelijk als uitzondering op het beroepsgeheim: de mededeling van een attest of van een bevestiging verricht met de schriftelijke toestemming van de onderneming waarbij zij (de bedrijfsrevisoren) hun taak uitoefenen. In dit verband dient gewezen op de restrictieve interpretatie van de begrippen “attest” en “bevestiging”. Het gaat hier noodzakelijkerwijze om informatie die reeds in het bezit is van de bestemming die een bijkomende garantie vraagt over de juistheid ervan. Het gaat niet om het louter doorgeven van informatie²⁸.

B. Mededelingen aan andere bedrijfsrevisoren of beroepsbeoefenaars

40. Attesten of bevestigingen aan specifieke personen kunnen zelfs zonder toestemming van de vennootschap worden doorgegeven (art. 79, § 1, b) van de wet van 1953). Het gaat echter enkel om mededelingen binnen het kader van de hen toevertrouwde controle over de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening en uitsluitend met een commissaris als bestemming²⁹ of een persoon die in een onderneming naar buitenlands recht een gelijkaardige taak uitoefent als een commissaris³⁰.

C. Raadpleging van werkdocumenten van een opgevolgde bedrijfsrevisor in een revisorale opdracht

41. In het kader van de opvolging in een revisorale opdracht mag de bedrijfsrevisor de werkdocumenten raadplegen van de bedrijfsrevisor die voorafgaandelijk dezelfde revisorale opdracht uitvoerende (art. 79, § 1, c) van de wet van 1953).

23. E. VANDERSTAPPEN, “Uitzonderingen op het beroepsgeheim”, in *Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor*, ICCI (ed.), Brugge, die Keure, 2009, p. 37.

24. R. PRIoux, “Les exceptions au secret professionnel du réviseur d’entreprises” in *La révision des comptes annuels et des comptes consolidés - De revisorale controle van de statutaire en geconsolideerde jaarrekeningen*, Brussel, Bruylant, 2000, p. 58 en de aldaar opgenomen verwijzingen naar de rechtsleer en de rechtspraak.

25. IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 413.

26. Cass., 5 februari 1985, *Pas.*, 1985, I, p. 670.

27. Cass., 5 februari 1985, *Pas.*, 1985, I, p. 670; zie ook in die zin Cass., 19 december 1994, *RW* 1995-96, p. 1207 en de noot S. VAN OVERBEKE.

28. IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 414.

29. IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 415.

30. IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 415.

D. Contact van een bedrijfsrevisor met een andere bedrijfsrevisor wanneer de eerste het werk van de tweede in het gedrang brengt

42. Artikel 79, § 1, d) voorziet uitdrukkelijk in een bijkomende uitzondering op het beroepsgeheim teneinde toe te laten dat de bedrijfsrevisor die het werk of de attestering van een andere bedrijfsrevisor in het gedrang wil brengen, contact kan opnemen met laatstgenoemde, behalve in geval van verzet van de persoon die hem met de opdracht heeft belast.

E. Contact tussen de bedrijfsrevisor en de organen van het Instituut of de toezichthoudende overheden.

43. Een bedrijfsrevisor is ontheven van zijn beroepsgeheim ten aanzien van het Instituut en zijn organen en in het bijzonder ten aanzien van de Commissie van Toezicht en van Kwaliteitscontrole (art. 79, § 1, e) van de wet van 1953) of in toepassing van de anti-witwaswetgeving. Vanuit evenwichtsoogpunt is de rechtspraak van oordeel dat een beroepsorde niet gehouden is tot de naleving van artikel 29 van het Wetboek van Strafvordering en – derhalve op grond van zijn eigen beroepsgeheim – geen aanwijzing van strafbare feiten, waarvan hij kennis zou hebben in het kader van een tuchtprocedure, aan het parket mag melden. Evenmin mag het parket de elementen die onder zijn aandacht worden gebracht in het kader van de uitoefening van zijn tuchtrechtelijke bevoegdheden, voor strafrechtelijke doeleinden gebruiken.

44. Krachtens artikel 225, 4° van de wet van 25 april 2014 op het statuut van en het toezicht op kredietinstellingen, moeten de erkende bedrijfsrevisoren van een kredietinstelling beslissingen, feiten of ontwikkelingen die de positie van de kredietinstelling op betekenisvolle wijze (kunnen) beïnvloeden of die kunnen wijzen op een overtreding van het Wetboek van vennootschappen of van de statuten, of die zouden kunnen leiden tot een weigering van de certificering van de jaarrekening of tot het formuleren van voorbehoud, meedelen aan de NBB.

45. De wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen en de wet van 6 april 1995 inzake het statuut van en het toezicht op de beleggingsondernemingen bevatten een gelijkaardige verplichting voor de voor de controle van verzekerings- of beleggingsondernemingen erkende bedrijfsrevisor en dit ten aanzien van de NBB of de FSMA, naargelang het geval.

“Het is van belang te benadrukken dat de cliënt de bedrijfsrevisor niet van zijn beroepsgeheim mag ontheffen in de mate dat de informatie waarover de bedrijfsrevisor beschikt, ook betrekking kan hebben op derden.”

5. HOUDING VAN DE BEDRIJFS-REVISOR IN HET KADER VAN HET STRAFONDERZOEK

46. Er moet een onderscheid worden gemaakt tussen het opsporingsonderzoek en het gerechtelijk onderzoek.

5.1. In het kader van een opsporingsonderzoek – zonder in verdenkingstelling

A. Algemeen

47. Het opsporingsonderzoek is het geheel van handelingen die ertoe strekken de misdrijven, hun daders en de bewijzen ervan op te sporen en de gegevens te verzamelen die dienstig zijn voor de uitoefening van de strafvordering. Het betreft niet alleen de reeds gepleegde misdrijven, maar ook de misdrijven die nog niet gepleegd zijn (de zogenaamde “proactieve recherche”). De procureur des Konings is hiervoor verantwoordelijk. De opsporings-handelingen mogen in principe geen dwangmaatregelen inhouden. De procureur des Konings kan aan de onderzoeksrechter wel specifieke dwangmaatregelen vragen (het zogenaamd “mini-onderzoek”)³¹.

B. Verhoor van de bedrijfsrevisor

48. De bedrijfsrevisor is gehouden tot het beroepsgeheim aangezien het niet gaat om een gerechtelijke getuigenverklaring³². De procureur des Konings is niet gerechtigd om de bedrijfsrevisor te horen in het stadium van het opsporingsonderzoek. Bijgevolg mag hij geen vertrouwelijke inlichtingen meedelen of vertrouwelijke stukken overhandigen.

C. Opvraging van stukken

49. Voorvermelde argumentatie is eveneens van toepassing op de opvraging door politiediensten of de procureur des Konings van stukken die de bedrijfsrevisor onder zich houdt³³.

D. Plaatsbezoek

50. Wanneer een bepaald misdrijf op het kantoor van de bedrijfsrevisor is gepleegd, kan laatstgenoemde zich niet verzetten tegen een plaatsbezoek door de procureur des Konings en zijn hulpofficieren. Er is wel een huiszoekingsbevel vereist, tenzij bij betrapping op heterdaad.

E. Huiszoeking

51. Zonder bevel van de onderzoeksrechter is er geen huiszoeking tijdens het gerechtelijk onderzoek toegelaten, tenzij bij betrapping op heterdaad of met toestemming van de persoon bij wie de huiszoeking wordt verricht³⁴. Indien er een bevel van de onderzoeksrechter is, kan de bedrijfsrevisor zich niet verzetten tegen de huiszoeking (*cf. infra*, nr. 60 e.v.) in het kader van een opsporingsonderzoek.

F. Inbeslagneming

52. Het beroepsgeheim geldt bij een huiszoeking in het stadium van het opsporingsonderzoek en de documenten die vallen onder het beroepsgeheim kunnen niet in beslag worden genomen (*cf. infra*, nr. 60 e.v.).



31. IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 440.

32. *Cf. IBR, Jaarverslag*, 2001, p. 66

33. IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 441.

34. IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 442.

5.2. In het kader van een gerechtelijk onderzoek – zonder of met in verdenkingstelling

A. Algemeen

53. Het gerechtelijk onderzoek is het onderzoek dat wordt gevoerd onder leiding van een daartoe speciaal aangestelde onderzoeksmagistraat, met name de onderzoeksrechter. Het gerechtelijk onderzoek verloopt volgens een strikte procedure die – gezien de ernst van de feiten – in het bijzonder gericht is op het vrijwaren van de uitoefening van de rechten van verdediging, maar het gerechtelijk onderzoek maakt het ook mogelijk om dwangmaatregelen (huiszoeking, bevel tot aanhouding, enz.) op te leggen. In het kader van het gerechtelijk onderzoek kan de onderzoeksrechter overgaan tot onder meer de ondervraging van de beklaagde, de ondervraging van getuigen, de opvraging van de stukken, het verrichten van een plaatsbezoek, een huiszoeking en inbeslagname³⁵.

B. Verhoor

54. Als verdachte of beklaagde heeft de bedrijfsrevisor steeds het recht te zwijgen³⁶, niet op grond van het beroepsgeheim maar op grond van de uitoefening van zijn rechten van verdediging. Indien hij beslist om te spreken, moet hij alles zeggen omdat er geen selectief beroepsgeheim bestaat³⁷.

55. Als getuige is de bedrijfsrevisor verplicht gevolg te geven aan de oproeping om te verschijnen. Bij niet-naleving van deze verplichting wordt de getuige als een niet-verschijnende getuige beschouwd, waardoor hij zich blootstelt aan de betaling van een boete.

Hij moet ook de vragen beantwoorden die hem door de onderzoeksrechter of door een door hem daartoe belaste politieofficier worden gesteld, met dien verstande dat het geformuleerd antwoord, in voorkomend geval, erin kan bestaan dat hij het zwijgrecht of het beroepsgeheim inroept.

56. Er bestaan twee uitzonderingen op de algemene spreekplicht van de getuige³⁸. Een eerste uitzondering betreft de getuige die gehouden is door het beroepsgeheim zoals bedoeld in artikel 458 van het Strafwetboek. Deze getuige heeft het recht te zwijgen, maar is daartoe niet verplicht. Aangezien de bedrijfsrevisoren een beroepsgeheim hebben zoals bedoeld in voormeld artikel, kunnen zij derhalve weigeren vragen te beantwoorden, dit wil zeggen hun beroepsgeheim inroepen, wanneer zij in het kader van een gerechtelijk onderzoek worden opgeroepen en de vragen betrekking hebben op kwesties die onder hun beroepsgeheim vallen.

57. Een tweede uitzondering betreft de getuige die meent dat hij zich door zijn verklaringen zou blootstellen aan strafvervolgning. Deze getuige kan zwijgen, maar indien zou blijken dat er geen enkele reden is om voor strafvervolgning te vrezen, kan die getuige tot een geldboete worden veroordeeld wegens het feit dat hij weigert te spreken.

C. Opvraging van stukken

58. Voormelde redenering geldt tevens voor de opvraging van stukken door de onderzoeksrechter. In de praktijk zou de weigering gevolg te geven aan een verzoek tot overlegging van stukken een huiszoeking met inbeslagname van stukken niet verhinderen³⁹.

D. Plaatsbezoek

59. Hier gelden dezelfde principes als bij de verrichting van een plaatsbezoek in het opsporingsonderzoek⁴⁰.

“Als verdachte of beklaagde heeft de bedrijfsrevisor steeds het recht te zwijgen, niet op grond van het beroepsgeheim maar op grond van de uitoefening van zijn rechten van verdediging.”

35. IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 443

36. IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 444.

37. IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 444.

38. IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 444.

39. IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 444.

40. IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 444.

6. HUISZOEKING EN INBESLAGNEMING BIJ EEN BEDRIJFSREVISOR – AANWEZIGHEID VAN EEN VERTEGENWOORDIGER VAN HET IBR

6.1. Algemeen

60. In de praktijk wordt, ongetwijfeld vanuit een zekere gemakkelijksheidsreflex, vastgesteld dat magistraten soms een huiszoeking verrichten in het kantoor van beoefenaars van cijferberoepen om boekhoudkundige of andere officiële documenten mee te nemen waarvan wordt gevreesd dat deze niet gemakkelijk beschikbaar zijn bij de betrokkene⁴¹.

61. Deze houding is betreurenswaardig en kan niet worden gebagatelliseerd omdat dit het beroepsgeheim kan ondermijnen. Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens heeft er onlangs op gewezen dat een huiszoeking bij derden slechts mogelijk is wanneer de gezochte elementen niet rechtstreeks bij de in verdenking gestelde zelf kunnen worden gevonden.

62. Ditzelfde Hof heeft tevens herhaaldelijk de praktijk van “*fishing expedition*”, zijnde een huiszoeking in het kantoor van een advocaat of een economische beroepsbeoefenaar in het kader van een strafrechtelijk onderzoek gevoerd enkel ten laste van de cliënt en waarvan het voorwerp zeer ruim gedefinieerd zou zijn, veroordeeld⁴².

63. In de praktijk wordt vastgesteld dat deze rechtspraak niet altijd in aanmerking wordt genomen in het kader van het strafrechtelijk onderzoek. Het probleem voor de door de huiszoeking beoogde persoon vloeit voort uit het feit dat de verwijzing naar deze rechtspraak de huiszoeking niet zal kunnen verhinderen maar dat een mogelijke hieruit voortvloeiende schending van de rechten van verdediging pas later zal kunnen worden ingeroepen op het ogenblik van de afhandeling van de procedure of voor de vonnisrechter.

64. Het is niet aangenaam om een huiszoeking te moeten ondergaan. De komst van de onderzoekers kan in sommige gevallen indrukwekkend zijn en bewust geënceneerd. Maar zelfs in deze gevallen begrijpen de onderzoekers zeer snel de zinloosheid van dergelijke houding of intimidatie in een bedrijfsrevisorenkantoor.

Het is in ieders belang dat de huiszoeking correct verloopt, dat de beroepsbeoefenaar volkomen kalm blijft, zijn medewerkers en personeelsleden geruststelt en loyaal meewerkt met de onderzoekers, zonder daarom onderdanig te zijn en steeds met de naleving van het beroepsgeheim in het achterhoofd.

65. Wanneer de onderzoeksrechter een huiszoekingsbevel uitvaardigt, kan de bedrijfsrevisor zich dus niet verzetten tegen deze huiszoeking, tenzij deze plaatsvindt buiten de bij wet vastgelegde tijdstippen (tussen 5 uur en 21 uur)⁴³. Deze uitzondering geldt evenwel niet bij betrapping op heterdaad of toestemming van de persoon bij wie de huiszoeking wordt verricht.

“Het formuleren van voorbehouden verhindert geenszins de inbeslagname van documenten, maar beschermt de bedrijfsrevisor tegen eventuele burgerrechtelijke en/of strafrechtelijke klachten wegens schending van het beroepsgeheim”

41. EHRM, SAINT-PAUL c.: Luxemburg, 18 april 2013, nr. 201326419/10 - www.echr.coe.int.

42. EHRM, ANDRÉ en andere c. Frankrijk, 24 juli 2008, nr. 18603/03 - www.echr.coe.int.

43. IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 445.

66. In de praktijk is het wenselijk dat de bedrijfsrevisor:

- zich ervan vergewist in welke hoedanigheid hij het voorwerp uitmaakt van een huiszoeking;
- zich vergewist van het bestaan en de wettigheid (vastgelegd en precies voorwerp, handtekening van de onderzoeksrechter, datum, uitvoering tussen 5 uur en 21 uur, enz.) van het huiszoekingsbevel indien de onderzoeksrechter niet bij de huiszoeking aanwezig is;
- vermeldt dat hij door het beroepsgeheim gebonden is;
- ingeval het huiszoekingsbevel niet gemotiveerd is, aan de onderzoekers vraagt wat het precieze voorwerp van de huiszoeking is en hun verklaringen laat optekenen in het proces-verbaal van de huiszoeking;
- nagaat of het dossier en de onderzochte documenten betrekking hebben op het voorwerp van het onderzoek;
- het kader en de grenzen van de uitgevoerde revisorale opdracht toelicht aan de onderzoekers;
- een algemeen voorbehoud met betrekking tot het beroepsgeheim formuleert en erin toestemt voor de onderzoeksrechter te getuigen na afdeling van de getuigenheid;
- voorstelt dat de onderzoeksrechter (voor zover hij niet aanwezig is) wordt geraadpleegd in geval van problemen;
- het proces-verbaal van huiszoeking en de inventaris aandachtig herleest vóór ondertekening en alle eventuele verschillen hierin laat optekenen.

67. Er dient nogmaals te worden gewezen op het feit dat het formuleren van dergelijke voorbehouden de inbeslagneming van documenten geenszins verhindert, maar het de bedrijfsrevisor beschermt tegen eventuele burgerrechtelijke en/of strafrechtelijke klachten wegens schending van het beroepsgeheim. Het is van belang te beklemtonen dat enkel de gerechtelijke instanties het dossier kunnen doorbladeren teneinde te bepalen welke stukken in beslag mogen worden genomen en dat deze taak niet mag worden waargenomen door de economische beroepsbeoefenaar die de onderzoekers in voorkomend geval als deskundige begeleidt.

68. Indien de onderzoekers weigeren om akte te nemen van bepaalde vermeldingen, is het aangewezen om zowel de onderzoeksrechter als de procureur des Konings hiervan onmiddellijk schriftelijk in kennis te stellen.

6.2. Aanwezigheid van een vertegenwoordiger van het IBR

69. In geval van huiszoeking bij bepaalde beroepsbeoefenaars die houder zijn van een beroepsgeheim bestaat het vaststaand gebruik dat de onderzoeksrechter zich bij een huiszoeking laat vergezellen door een vertegenwoordiger van de tuchtoverheid van de betrokken beroepsbeoefenaar.

70. Met betrekking tot het beroep van bedrijfsrevisor⁴⁴ werd dit gebruik geformaliseerd in een omzendbrief van het College van procureurs-generaal op grond waarvan het aangewezen is om ervoor te zorgen dat een lid van de Raad van het IBR de huiszoeking in het kantoor en op het domicilie van de bedrijfsrevisor bijwoont. Dit lid moet zich onafhankelijk verklaren ten aanzien van de personen betrokken bij de procedure en zich in voorkomend geval terugtrekken.

71. Hoewel deze omzendbrief in het algemeen door de onderzoeksmagistraat wordt toegepast, is hij voor hem niet bindend. De onderzoeksmagistraat leidt zijn gerechtelijk onderzoek, onder voorbehoud van nazicht van de wettigheid van zijn handelingen achteraf door de raadkamer tijdens het onderzoek of de afhandeling van de procedure en op het ogenblik van berechting van de zaak. Hij mag derhalve voormelde omzendbrief negeren. In zeldzame gevallen, waarvoor een gerechtelijk onderzoek loopt, kan de Kamer van inbeschuldigingstelling oordelen dat onrechtmatig verkregen bewijzen vertrouwelijk waren en dat de onderzoeksmagistraat moet worden vervangen omdat hij niet langer van de vereiste objectiviteit blijk geeft. In de berechtingsfase kan de rechter, die geenszins gebonden is door het advies dat door de vertegenwoordiger van de Raad werd geformuleerd op het ogenblik van de huiszoeking, oordelen dat bepaalde stukken onder het beroepsgeheim vallen en deze uit de debatten weren. Hiermee zal derhalve geen rekening worden gehouden. De ironie van de procedure is dat de rechter kennis moet nemen van het document maar hiermee geen rekening mag houden, indien het onder het beroepsgeheim valt, zelfs indien het document ten laste van de beklaagde moest zijn.

44. Omzendbrief COL 5/2011 du 25 mei 2011, p. 7, nr. 10.

72. Daarom vraagt de onderzoeksmagistraat meestal aan de federale politie die de huiszoeking gaat leiden of hem hierbij gaat bijstaan, om contact op te nemen met het Instituut teneinde zich te vergewissen van de aanwezigheid van een vertegenwoordiger van de Raad tijdens de huiszoeking.

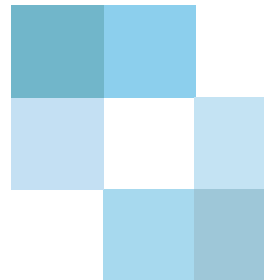
73. Tijdens dit contact met de diensten van het Instituut wordt de identiteit van de bedrijfsrevisor bij wie de huiszoeking wordt verricht, niet vrijgegeven en hooguit zullen de politiediensten zich ervan vergewissen dat de aangestelde vertegenwoordiger geen belangenconflict heeft.

74. De vertegenwoordiger van de Raad heeft niet dezelfde taak als een advocaat. Hij neemt het niet op voor de bedrijfsrevisor. Als vertegenwoordiger van het beroep moet hij in de eerste plaats een geloofwaardige behoeder van het beroepsgeheim zijn. Overeenkomstig de rechtspraak van het Hof van Cassatie⁴⁵ zijn de beroepsordes, *a fortiori* hun vertegenwoordigers, niet gehouden door artikel 29 van het Wetboek van Strafvordering die aan de overheden oplegt om strafrechtelijk strafbare feiten te melden.

75. Door zijn aanwezigheid en optreden is de vertegenwoordiger van de Raad ook een morele steun voor de bedrijfsrevisor die met een huiszoeking wordt geconfronteerd, meer bepaald wanneer deze enkel ten doel heeft de boekhoudkundige documenten van een cliënt in beslag te nemen. Hij zal in voorkomend geval aan de bedrijfsrevisor voorstellen om een voorbehoud te maken. Hij zal ook de rol en de opdracht van de bedrijfsrevisor in het betrokken dossier kunnen toelichten.



“Op grond van een omzendbrief van het College van procureurs-generaal is het aangewezen om ervoor te zorgen dat een lid van de Raad van het IBR de huiszoeking in het kantoor en op domicile van de bedrijfsrevisor bijwoont.”



45. Cass., 29 mei 1986, *Pas.*, 1986, I, p.1194.

6.3. Inbeslagneming

76. De huiszoeking gaat vaak gepaard met de inbeslagneming van voorwerpen en stukken die verband houden met het misdrijf. De inbeslagneming wordt opgevat als een corrolarium van de huiszoeking.

77. Tenzij hij zelf verdachte is, zal de bedrijfsrevisor op grond van zijn beroepsgeheim kunnen proberen zich te verzetten tegen inbeslagneming van de stukken die gedekt zijn door het beroepsgeheim⁴⁶. De huidige praktijk van de onderzoekers bestaat er vaak in het volledig dossier te verzegelen en in beslag te nemen en een andere datum vast te leggen voor het onderzoek van de in beslag te nemen documenten.

78. De bedrijfsrevisor wordt ten eerste aangeraden om in het proces-verbaal van beslagneming een voorbehoud te laten opnemen in verband met het beroepsgeheim, waartoe hij met toepassing van artikel 458 van het Strafwetboek is gehouden, en zich ervan te vergewissen dat enkel de in de inventaris opgenomen stukken in beslag worden genomen.

79. Met betrekking tot de inbeslagneming van informaticagegevens verzet de naleving van het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor zich tegen de inbeslagneming van gegevens die via een informaticasysteem zijn opgeslagen en beschermd zijn door het beroepsgeheim of die volledig extern zijn aan het voorwerp van de huiszoeking⁴⁷.

80. De informatiedrager kan niet in beslag worden genomen en bijgevolg behoort het toe aan de gerechtelijke instanties om de maatregelen te nemen teneinde de in beslag te nemen gegevens te kunnen kopiëren (art. 39bis, § 2 van het Wetboek van Strafvordering).

81. De gerechtelijke instanties kunnen echter aan de bedrijfsrevisor de toegang tot het informaticasysteem verhinderen teneinde de integriteit ervan vóór de extractie van de relevante gegevens te waarborgen (art. 39bis, § 4 en § 5 van het Wetboek van Strafvordering).

82. Er dient ten slotte te worden opgemerkt dat het Wetboek van strafvordering een procedure instelt voor het vragen van de opheffing van genoemd beslag en de teruggave van in beslag genomen voorwerpen en documenten. Dit verzoek moet worden gericht aan de onderzoeksrechter tegen wiens beslissing beroep kan worden aangetekend bij de Kamer van inbeschuldigingstelling.

6.4. Taak van de onderzoeksrechter bij de huiszoeking

83. Het College van procureurs-generaal beveelt de onderzoeksrechter – de enig wettelijk bevoegde ter vrijwaring van het beroepsgeheim – aan om de huiszoeking persoonlijk bij te wonen. Het betreft echter geenszins een verplichting waarvan de niet-nakoming gevolgen zou kunnen hebben.

Indien er problemen dreigen, kan hij het advies van de vertegenwoordiger van de Raad van het IBR inwinnen.

84. De onderzoeksrechter zal echter soeverein beslissen wat valt onder het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor, de stagiairs en de personen voor wie de bedrijfsrevisor instaat⁴⁸. Zoals eerder gemeld, gebeurt de controle van de wettigheid van de procedure hetzij door de Raadkamer, hetzij door de correctionele rechtbank.

“De onderzoeksrechter zal echter soeverein beslissen wat valt onder het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor.”

46. IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 445.

47. IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 446-447.

48. IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 446-447.

7. BIJLAGEN

7.1. FAQ's

Beroepsgeheim

- ***Wat is de wettelijke basis van het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisoren?***
Artikel 79 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren.
- ***Welke bepaling bestraft de schending van het beroepsgeheim?***
Artikel 458 van het Strafwetboek.
- ***Kan een schending van het beroepsgeheim ook burgerlijke gevolgen hebben?***
Ja, de persoon die zich door de schending van het beroepsgeheim benadeeld acht, zou kunnen verzoeken tot vergoeding van de geleden schade door schadevergoeding te eisen.

Opsporingsonderzoek

- ***Is de onderzoeksrechter belast met het opsporingsonderzoek?***
Nee, het opsporingsonderzoek wordt verricht door de politiediensten onder leiding van de procureur des Konings.
- ***Moet de bedrijfsrevisor antwoorden op de vragen die hem door de procureur des Konings of de politiediensten in het kader van het opsporingsonderzoek worden gesteld?***
Nee, de bedrijfsrevisor is gehouden tot het beroepsgeheim aangezien het niet gaat om een gerechtelijke getuigenverklaring. Bijgevolg mag hij geen enkele informatie meedelen.
- ***Zijn de procureur des Konings of de politiediensten gerechtigd om een huiszoekingsbevel uit te vaardigen?***
Nee, enkel een onderzoeksrechter beschikt over deze bevoegdheid.
- ***Kan een huiszoeking plaatsvinden indien er geen huiszoekingsbevel is?***
Ja, indien de onderzoeksrechter aanwezig is. In afwezigheid van de onderzoeksrechter is het huiszoekingsbevel vereist, behalve bij betrapting op heterdaad.
- ***Kan een onderzoeksrechter een huiszoekingsbevel uitvaardigen in het kader van een opsporingsonderzoek?***
Ja, maar enkel indien het parket hem heeft verzocht om bepaalde beperkte onderzoekshandelingen uit te voeren (mini-onderzoek).

Gerechtelijk onderzoek

- ***Welke aspecten van het huiszoekingsbevel moeten worden gecontroleerd?***
Het bevel moet door de rechter worden ondertekend, voorzien van zijn zegel en de datum, en moet de draagwijdte van de huiszoeking bepalen.
- ***Kan een huiszoeking op eender welk uur plaatsvinden?***
Nee, de huiszoeking moet plaats vinden tussen 5 uur en 21 uur (behalve in geval van betrapping op heterdaad).
- ***Kan de private woning van de bedrijfsrevisor het voorwerp uitmaken van een huiszoeking?***
Ja, voor zover het huiszoekingsbevel deze uitdrukkelijk beoogt.
- ***Moet de onderzoeksrechter bij de huiszoeking aanwezig zijn?***
Nee. Zijn aanwezigheid is wenselijk maar niet wettelijk vereist. De onderzoeksrechter kan de opdracht tot huiszoeking en inbeslagneming geven aan een officier of agent van de gerechtelijke politie. In dat geval moeten de documenten worden verzegeld die zullen worden geopend in het bijzijn van de onderzoeksrechter.
- ***Kan de bedrijfsrevisor vragen om de huiszoeking uit te stellen?***
Nee, hij wordt niet vooraf van de huiszoeking op de hoogte gebracht en kan zich niet tegen de huiszoeking verzetten.
- ***Is de aanwezigheid van de bedrijfsrevisor bij de huiszoeking vereist?***
Zijn aanwezigheid is niet vereist maar wel uiterst wenselijk. De huiszoeking zal niettemin plaatsvinden, ook in zijn afwezigheid.
- ***Kan de bedrijfsrevisor verzoeken om bijstand van zijn advocaat bij de huiszoeking?***
Nee, het recht op bijstand van een advocaat is niet van toepassing op de huiszoeking.
- ***Moet de bedrijfsrevisor antwoorden op vragen die hem als getuige worden gesteld?***
De bedrijfsrevisor heeft het recht te zwijgen wanneer de gestelde vragen betrekking hebben op kwesties die onder zijn beroepsgeheim vallen. Indien hij ervoor opteert te spreken, kan hij niet strafrechtelijk worden vervolgd.
- ***Moet de bedrijfsrevisor antwoorden op vragen die hem als verdachte worden gesteld?***
De bedrijfsrevisor heeft het recht te zwijgen, niet op grond van het beroepsgeheim maar op grond van de uitoefening van zijn rechten van verdediging. Indien hij ervoor opteert te spreken, moet hij alles zeggen zonder selectiviteit.
- ***Kan de bedrijfsrevisor verzoeken om bijstand van zijn advocaat bij zijn verhoor?***
In het huidige stadium van de wetgeving is het recht op bijstand van een advocaat enkel van toepassing op personen die van hun vrijheid zijn beroofd. De bedrijfsrevisor die door de onderzoeksrechter wordt gehoord maar niet van zijn vrijheid wordt beroofd, kan niet door zijn advocaat worden bijgestaan. De Belgische wetgeving zou moeten worden aangepast om te voldoen aan een Europese richtlijn en de bijstand van een advocaat bij elk verhoor van een verdachte mogelijk te maken uiterlijk op 31 december 2016.
- ***Kan de bedrijfsrevisor vragen dat de vertegenwoordiger van de Raad bij een huiszoeking aanwezig zou zijn?***
Hij kan zich uiteraard beroepen op omzendbrief 5/2011 van het College van procureurs-generaal maar deze omzendbrief is niet bindend voor de onderzoeksrechter.

7.2. Voorbeeld van inleidende verklaring van de ondervraagde bedrijfsrevisor op te nemen in het proces-verbaal van ondervraging

Inleidende verklaring

VOORBEELD

[Ik verwijs naar de uitnodiging van DATUM, om me op vermelde dag aan te bieden in de kantoren van de Federale Gerechtelijke Politie te PLAATS, in het kader van OMSCHRIJF SPECIFIEK GEVAL.]

VERWIJZEN NAAR HET BEROEPSGEHEIM

In de mate dat de aan de bedrijfsrevisor gestelde vragen betrekking hebben op feiten en inlichtingen van vertrouwelijke aard waarvan hij, in zijn hoedanigheid van bedrijfsrevisor, kennis zou hebben gekregen, omwille of naar aanleiding van de uitoefening van zijn beroep, is hij wettelijk verplicht om het beroepsgeheim in te roepen krachtens artikel 79, § 1 van de wet van 22 juli 1953 houdende oprichting van een Instituut van de Bedrijfsrevisoren en organisatie van het publiek toezicht op het beroep van bedrijfsrevisor.

De uitzondering van de getuigenis in rechte bedoeld in artikel 458 van het Strafwetboek geeft de bedrijfsrevisor het recht om te spreken (maar legt dit niet op). Deze uitzondering houdt echter in dat de bedrijfsrevisor formeel als getuige en onder eed wordt gehoord door de onderzoeksrechter. Dit geldt niet voor een loutere ontmoeting met de onderzoeksrechter in het kader van bijvoorbeeld de ontzegeling van documenten die eerder in het kantoor van de bedrijfsrevisor in beslag werden genomen.

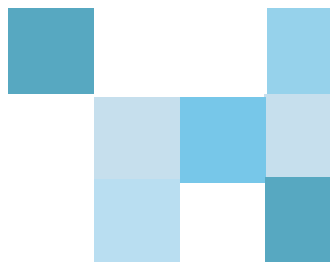
VOORBEELD

(De heer/Mevrouw X – kantoor Z) houdt zich uiteraard ter beschikking van uw Dienst teneinde elke aan de bedrijfsrevisor wettelijk toegestane medewerking te verlenen. In de mate dat uw Dienst zou beslissen om mij als getuige ter plaatse en onder eed te ondervragen, waardoor ik wettelijk bevoegd ben om te spreken, ben ik bereid om – binnen de grenzen van de wet – mijn beroepsgeheim niet in te roepen. Het komt mij uiteraard niet toe om te beslissen of het wettelijk geoorloofd is om al dan niet gebruik te maken van een specifiek document. In het kader van de getuigenis in rechte ben ik evenwel bereid om te antwoorden op specifieke vragen die uw Dienst kunnen helpen bij het nemen van voormelde beslissing (bijv. door de aard en de auteur van een specifieke document te vermelden of door te verduidelijken dat handgeschreven aantekeningen op een document van de bedrijfsrevisor afkomstig zijn en dus indicatief zijn voor een auditaanpak).

Ik verzoek u om deze inleidende verklaring bij het proces-verbaal van mijn verhoor te willen voegen.

Voor KANTOOR Bedrijfsrevisoren
X, Vennoot

PLAATS EN DATUM



7.3. DO – DON'T

Huiszoeking

DO

- Wees rustig en hoffelijk.
- Stel uw personeel gerust en aarzel niet om de aanwezigheid van een confrater van uw kantoor of personeelslid te vragen.
- Wijs op uw beroepsgeheim.
- Werk loyaal samen met de onderzoekers. Maak – bij eventuele afwezigheid van de vertegenwoordiger van de Raad – de onderzoekers attent op het bestaan van dit door de omzendbrief van het College van procureurs-generaal voorziene gebruik.
- Controleer – bij afwezigheid van de onderzoeksrechter – het huiszoekingsbevel (identificatie van de rechter, datum, handtekening, adres van het kantoor, beschrijving van het voorwerp van de huiszoeking).
- Herlees het proces-verbaal van inbeslagneming (inventaris of vraag aan de persoon die het proces-verbaal heeft opgesteld om dit luidop te lezen) en laat hierin de nodige correcties aanbrengen vóór ondertekening ervan.
- Onderteken geen proces-verbaal van inbeslagneming waarvan de inhoud niet waarheidsgetrouw lijkt.
- Laat elk incident of probleem dat zich tijdens de huiszoeking heeft voorgedaan, onmiddellijk in het proces-verbaal optekenen. Indien de onderzoeker dit weigert, teken het proces-verbaal niet.
- Vraag om kosteloos een kopie van het proces-verbaal van inbeslagneming (inventaris) te ontvangen.

DON'T

- Vermijd gesprekken in de wandelgangen met de ondervragers (een *off the record* gesprek telt niet).
- Vermijd elke vorm van agressiviteit of humor.
- Stel geen enkele handeling die zou kunnen worden opgevat als een belemmering voor het onderzoek, ook al is het geheim van het onderzoek niet op u toepasselijk (geldt voor onderzoekers, maar niet voor partijen of getuigen). Indien deze handeling bekend is, zal deze door de onderzoekers ongetwijfeld als niet passend worden opgevat.



Verhoor

DO

- Bereid u goed voor voorafgaand aan het verhoor en aarzel niet om uitstel hiervan te vragen. Raadpleeg eventueel voorafgaandelijk een advocaat.
- Wees rustig en hoffelijk.
- Vraag in welke hoedanigheid u wordt gehoord.
- Eis om door de onderzoeksrechter te worden gehoord na aflegging van de eed als getuige en van de als bijlage bij deze brochure opgenomen inleidende verklaring.
- Wijs op uw beroepsgeheim.
- Vraag de getrouwe overschrijving van het verhoor in de gebruikte bewoordingen van de vragen en antwoorden. Bij het ontbreken aan een uitdrukkelijk verzoek in die zin kan de ondervrager zich tevreden stellen met een samenvatting van het gesprek die gekleurd kan zijn door zijn eigen perceptie van de feiten.
- Verlies niet uit het oog dat het proces-verbaal van het gesprek zal worden gehecht aan het strafdossier dat zal worden onderzocht door de rechtbank die uitspraak moet doen over de feiten. De in het ondertekend proces-verbaal opgenomen verklaringen kunnen achteraf niet meer worden gecorrigeerd in de akte zelf.
- Beantwoord de gestelde vraag nauwkeurig zonder uit te weiden over de contextuele gegevens. U kunt eventueel aan de onderzoekers vragen om in het proces-verbaal een voorafgaande verklaring met inbegrip van deze contextuele gegevens (doel van de opdracht van de commissaris, datum van benoeming, enz.) te laten optekenen.
- Structureer uw antwoorden en, indien van toepassing, het verhaal van de gebeurtenissen in tijd en ruimte.
- Indien de vraag uit verschillende onderdelen bestaat, vraag aan de ondervrager om deze op te splitsen in deelvragen.
- Pas op met eventuele insinuaties of vooroordelen verrat in een vraag en weerleg deze desgevallend.
- Indien een vraag te juridisch, technisch of ingewikkeld is, aarzel niet te melden dat u deze vraag niet onmiddellijk kunt beantwoorden en beantwoord de vraag later schriftelijk.
- Wees opmerkzaam en voorzichtig ten aanzien van vragen over het gedrag van derden.
- Vraag om inzage in de verklaringen van een derde indien een aan u gestelde vraag hiernaar verwijst.
- Dien desgevallend, in functie van de duur van het verhoor, één of meerdere verzoeken tot schorsing van het verhoor in. U mag niet uit het oog verliezen dat u, tenzij u vooraf van uw vrijheid werd beroofd, te allen tijde kunt beslissen om een einde te maken aan het verhoor.
- Laat elk incident of probleem dat zich tijdens het verhoor heeft voorgedaan, onmiddellijk in het proces-verbaal optekenen. Indien de onderzoeker dit weigert, teken het proces-verbaal niet.
- Herlees het proces-verbaal van verhoor (of vraag aan de persoon die het proces-verbaal heeft opgesteld om dit luidop te lezen) en laat hierin de nodige correcties aanbrengen vóór ondertekening ervan.
- Onderteken geen proces-verbaal van verhoor waarvan de inhoud niet waarheidsgetrouw lijkt.
- Vraag om kosteloos een kopie van het proces-verbaal van verhoor te ontvangen.

DON'T

- Ga niet naar het verhoor met documenten of nota's die tijdens het verhoor in beslag zouden kunnen worden genomen.
- Vermijd gesprekken in de wandelgangen met de ondervragers (een *off the record* gesprek telt niet).
- Vermijd elke vorm van agressiviteit of humor.
- Vermijd antwoorden in de vorm van veronderstellingen.
- Geef geen commentaar op het gedrag van derden en schrijf geen gedachten of intenties toe aan derden.
- Laat u in uw antwoorden niet beïnvloeden door de indruk die de ondervrager lijkt te hebben van het dossier.

7.4. Schema's

