

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

Augustus 2023



INHOUDSTAFEL



1.	BEGRIJ, VOORWERP, DRAAGWIJDTE EN DUUR VAN HET BEROEPSGEHEIM	4
1.1.	Inleiding	4
1.2.	Begrip	6
1.3.	Duur	8
2.	PERSONEN GEHOUDEN TOT HET BEROEPSGEHEIM	9
3.	MISDRIJF VAN SCHENDING VAN HET BEROEPSGEHEIM	10
4.	UITZONDERINGEN OP HET BEROEPSGEHEIM	11
4.1.	Wettelijke spreekplicht	11
4.2.	Mogelijkheid om te spreken	15
4.3.	Uitzonderingen voorzien in artikel 86 van de wet van 7 december 2016	16
5.	HOUDING VAN DE BEDRIJFSREVISOR IN HET KADER VAN HET STRAFONDERZOEK	20
5.1.	In het kader van een opsporingsonderzoek – zonder inverdenkingstelling	20
5.2.	In het kader van een gerechtelijk onderzoek – zonder of met inverdenkingstelling	21
6.	HUISZOEKING EN INBESLAGNEMING BIJ EEN BEDRIJFSREVISOR – AANWEZIGHEID VAN EEN VERTEGENWOORDIGER VAN HET IBR	23
6.1.	Algemeen	23
6.2.	Aanwezigheid van een vertegenwoordiger van het IBR	24
6.3.	Inbeslagneming	26
6.4.	Taak van de onderzoeksrechter bij de huiszoeking	27
	BIJLAGEN	28

De huidige brochure heeft tot doel de draagwijdte van het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor te verduidelijken, meer bepaald in het kader van de huiszoeking. Bepaalde aspecten van het beroepsgeheim worden in deze brochure daarom niet behandeld. Daartoe behoren de aspecten van het beroepsgeheim met betrekking tot de bewaring van gegevens in databanken en de specificiteiten van het zoeken in een informaticasysteem of in een deel daarvan.

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, het decreet of de ordonnantie hen verplicht of toelaat die geheimen bekend te maken, worden gestraft met gevangenisstraf van een jaar tot drie jaar en een geldboete van honderd euro tot duizend euro of met een van die straffen alleen.”

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, gecertificeerd 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 86 van de wet van 7 december 2016:

“§ 1. Artikel 458 van het Strafwetboek is van toepassing op de bedrijfsrevisoren, de geregistreerde auditkantoren, de stagiairs en de personen voor wie zij instaan. Buiten de uitzonderingen op de geheimhoudingsplicht waarin dit artikel voorziet, geldt deze plicht tevens niet voor:

- 1° de mededeling van een attest of van een bevestiging verricht met de schriftelijke toestemming van de onderneming waarbij zij hun taak uitoefenen;*
- 2° 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 als deze van commissaris uitoefent, binnen het kader van de hun toevertrouwde controle over de jaarrekening of de geconsolideerde jaarrekening van een onderneming;*

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.

- 3° *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;*
- 4° *het contact van een bedrijfsrevisor met een andere bedrijfsrevisor wanneer de eerste ertoe wordt gebracht 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 aan de eerste bedrijfsrevisor heeft toevertrouwd;*
- 5° *het contact tussen de bedrijfsrevisor en het Instituut, zijn organen en in het bijzonder het College;*
- 6° *de overdracht van informatie, waaronder vertrouwelijke, gevraagd door een bevoegde autoriteit in het kader van zijn opdrachten en van de nationale en internationale samenwerking overeenkomstig de in hoofdstuk IV, afdeling III, bepaalde voorwaarden en de ter uitvoering ervan genomen maatregelen;*
- 7° *de uitwisseling van informatie tussen de commissarissen, de gecertificeerde accountants of de bedrijfsrevisoren van vennootschappen, verenigingen en stichtingen die betrokken zouden zijn bij verrichtingen van fusies, splitsingen, gelijkgestelde verrichtingen, inbrengen van een algemeenheid of van een bedrijfstak;*
- 8° *de mededeling van vertrouwelijke informatie aan iedere persoon die een taak uitoefent die door of krachtens de wet is vastgelegd en die deelneemt of bijdraagt aan de taken die verband houden met het toezicht op instellingen uit de bank-, financiële en verzekeringssector, die respectievelijk worden uitgevoerd door de Bank, de FSMA en, in voorkomend geval, de Europese Centrale Bank, als deze persoon is aangewezen door of met instemming van een van deze autoriteiten en met het oog op de uitvoering van deze taak, met name,*
 - *een speciaal commissaris die door deze autoriteiten is aangewezen met toepassing van de wetten waarvan zij moeten toezien op de naleving ervan;*
 - *de portefeuillesurveillant als bedoeld in artikel 16 van Bijlage III van de wet van 25 april 2014 op het statuut van en het toezicht op kredietinstellingen en beursvennootschappen;*
 - *de portefeuillebeheerder als bedoeld in artikel 8 van Bijlage III van de voornoemde wet van 25 april 2014; en*
 - *de revisor als bedoeld in artikel 87ter van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten;*
- 9° *de mededeling van vertrouwelijke informatie aan de Bank, de FSMA en, in voorkomend geval, de Europese Centrale Bank, voor de uitvoering van hun respectieve opdrachten.*

Artikel 458 van het Strafwetboek is van toepassing op de in 8° bedoelde personen voor de vertrouwelijke informatie die zij met toepassing van 8° ontvangen.

§ 2. Wanneer een rechtspersoon een geconsolideerde jaarrekening opstelt, zijn de commissaris van de consoliderende rechtspersoon en de commissarissen van de geconsolideerde rechtspersonen, onderling, 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 of van een derde land, 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 uitgeoefend 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 gecontroleerde entiteit 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 saldobestorting. Dit soort documenten is wel gedekt door het beroepsgeheim. Dit geldt ook voor de *management letter*⁶.

² Cass. 30 oktober 1978, *JT* 1979, p. 369 (vertaling); Cass. 27 juni 2007, *Pas.*, 2007, p. 1348.

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; A. DE NAUW en F. KUTY, "Manuel de droit pénal spécial", Waterloo, Kluwer, 2018, p. 692.

⁵ IBR, *Jaarverslag*, 2005, p. 72; ICCL, 2012-3, "Een overzicht van de adviezen van de Juridische Commissie van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (1988-2012)", Antwerpen, Maklu, 2012, pp. 164-165.

⁶ IBR, *Jaarverslag*, 2006, p. 90; ICCL, 2009-2, "Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor", Brugge, die Keure, p. 79; A. CAUWE, "Le secret professionnel du réviseur d'entreprises", *R.G.F.C.P.*, 2020/5, p. 14.

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 entiteit moeten worden opgesteld en bewaard, zoals kopieën van facturen, worden beschermd door het beroepsgeheim, zodra er onderzoekaantekeningen 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 entiteit, 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.

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 belastingsconsulent" 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. DETERBECK, *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; 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 (éd.), Larcier, 2014, p. 203-204; A. CAUWE, "Le secret professionnel du réviseur d'entreprises", *R.G.F.C.P.*, 2020/5, p. 14.

8 Cf. paragraaf 2.2.4. van de Algemene controlenormen van het Instituut van 15 december 2006 (opgeheven); ICCI, 2009-2, "Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor", Brugge, die Keure, p. 42; A. CAUWE, "Le secret professionnel du réviseur d'entreprises", *R.G.F.C.P.*, 2020/5, p. 14.

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; ICCI, 2009-2, "Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor", Brugge, die Keure, p. 42; A. CAUWE, "Le secret professionnel du réviseur d'entreprises", *R.G.F.C.P.*, 2020/5, p. 14.

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.

Er dient te worden verduidelijkt dat dit principe alleen geldt in gevallen waarin de bedrijfsrevisor geen beklagde of inverdenkinggestelde in het geopend straf dossier 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.

¹¹ J. VAN DROOGBROECK, "Bijstand van het IAB bij een huiszoeking en inbeslagneming op het kantoor van een accountant of een belastingconsulent", *Accountancy & Tax*, 4/2005, p. 28; Cass. 29 november 2016, *Pas.*, 2016, p. 2323; A. DE NAUW en F. KUTY, "Manuel de droit pénal spécial", Waterloo, Kluwer, 2018, p. 703.

¹² M. FRANCHIMONT, "Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor" in *Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor*, Brussel, B.C.N.A.R., 1986/2, p. 37; Bruxelles, 1^{er} juin 2005, *N.J.W.*, 2006, p.757 ; A. DE NAUW en F. KUTY, "Manuel de droit pénal spécial", Waterloo, Kluwer, 2018, p. 671.

2. PERSONEN GEHOUDEN TOT HET BEROEPSGEHEIM

- 11.** Overeenkomstig artikel 86 van de wet van 2016 is artikel 458 van het Strafwetboek van toepassing op de:
- bedrijfsrevisoren (ook tijdelijk verhinderde bedrijfsrevisoren) (ingeschreven in het openbaar register van het Instituut);
 - auditkantoren (geregistreerd 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 uitoefent¹⁴.
- 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.

¹³ Cass. 20 februari 1905, *Pas.*, 1905, I, p. 141; 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; A. DE NAUW et F. KUTY, "Manuel de droit pénal spécial", Waterloo, Kluwer, 2018, p. 703.

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.

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.

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 schade¹⁷.

¹⁶ B. DE KLERCK, “Algemeen” in *Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor*, ICCI (ed.), Brugge, die Keure, 2009, p. 6; A. DE NAUW en F. KUTY, “Manuel de droit pénal spécial”, Waterloo, Kluwer, 2018, p. 713-714.

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; A. DE NAUW en F. KUTY, “Manuel de droit pénal spécial”, Waterloo, Kluwer, 2018, p. 713.

4. UITZONDERINGEN OP HET BEROEPSGEHEIM

4.1. Wettelijke spreekplicht

4.1.1. Inleiding

18. Uit de gecombineerde lezing van artikel 86 van de wet van 7 december 2016 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.

4.1.2. Krachtens de anti-witwaswet

19. Overeenkomstig artikel 47 van de wet van 18 september 2017, moet de bedrijfsrevisor, wanneer hij weet, vermoedt of redelijke gronden heeft om te vermoeden:

- dat geldmiddelen, ongeacht het bedrag, verband houden met het witwassen van geld of de financiering van terrorisme;
- dat verrichtingen of pogingen tot verrichtingen verband houden met het witwassen van geld of de financiering van terrorisme. Deze verplichting tot melding is eveneens van toepassing wanneer de cliënt beslist de voorgenomen verrichting niet uit te voeren;
- buiten de gevallen bedoeld in 1° en 2°, dat een feit waarvan hij kennis heeft, verband houdt met het witwassen van geld of de financiering van terrorisme;

dit onmiddellijk ter kennis brengen van de Cel voor financiële informatieverwerking (CFI). In geen geval mag hij de betrokken cliënt, noch een derde van deze melding in kennis stellen (art. 55, § 1 van de wet van 18 september 2017)¹⁹. Verder is hij verplicht eventuele door de CFI gestelde vragen naar aanleiding van de melding te beantwoorden.

20. In 2021 werd een nieuw artikel 74/1 toegevoegd, dat voor de bedrijfsrevisor de verplichting invoert om aan de Administratie van de Thesaurie, langs elektronische weg melding te maken van ieder verschil dat hij vaststelt tussen de in het UBO-register beschikbare informatie over de uiteindelijke begunstigen en de informatie over de uiteindelijke begunstigen waarover hij beschikt (artikel 74/1, §1 van de wet van 18 september 2017). Bij gebrek aan een bepaling die gelijkwaardig is aan artikel 48 hierboven vermeld, mag de commissaris echter geen gevolg geven aan bijkomende verzoeken van de Administratie van de Thesaurie²⁰.

¹⁸ IBR, *Jaarverslag*, 1991, p. 36; IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 411; A. DE NAUW en F. KUTY, "Manuel de droit pénal spécial", Waterloo, Kluwer, 2018, p. 695.

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.

²⁰ Zie ook ICCI-advies van 18 november 2022, "Demande de la Trésorerie suite à une notification concernant le registre UBO - Verzoek van de Thesaurie als gevolg van een kennisgeving inzake het UBO-register", cf. [Verzoek van de Thesaurie als gevolg van een kennisgeving inzake het UBO-register \(icci.be\)](https://www.icci.be).

21. In beide bovenstaande gevallen bestaat er een uitzondering op de verplichtingen tot melding aan de CFI en aan de Administratie van de Thesaurie wanneer de informatie of inlichtingen worden ontvangen van of verkregen over een cliënt :

- tijdens de bepaling van de rechtspositie van deze cliënt, of
- in het kader van de verdediging of vertegenwoordiging van die cliënt in of met betrekking tot een gerechtelijke procedure, met inbegrip van advies over het instellen of vermijden van een rechtsgeding, ongeacht of dergelijke informatie of inlichtingen vóór, gedurende of na een dergelijk geding wordt ontvangen of verkregen.

Deze twee uitzonderingen gelden niet indien de bedrijfsrevisor zelf heeft deelgenomen aan de witwasactiviteiten of de activiteiten voor financiering van terrorisme, hij juridisch advies voor witwasdoeleinden of voor financiering van terrorisme heeft verstrekt, of hij weet dat zijn cliënt juridisch advies wenst voor dergelijke doeleinden (art. 53 en 74/1, §1, lid 4 van de wet van 17 september 2018).

4.1.3. Krachtens het Wetboek van vennootschappen en verenigingen

A. Algemeen

22. In het algemeen bevat het Wetboek van vennootschappen en verenigingen een aantal uitzonderingen op de verplichting tot geheimhouding om een goed evenwicht te vinden tussen de belangen van de onderneming en die van de belanghebbenden. Er dient ook te worden opgemerkt dat de op de commissaris toepasselijke bepalingen van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en de Bijkomende norm bij de in België van toepassing zijnde ISA's 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 ondernemingsrechtbank

23. Overeenkomstig artikel 3:69, derde lid van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen kan de commissaris aan de voorzitter van de ondernemingsrechtbank zijn vaststellingen medelen, indien de continuïteit van de gecontroleerde onderneming gevaar loopt en daaraan niet met de passende maatregelen werd geredieerd. Artikel XX.23, § 3 van het Wetboek van economisch recht bevat een vergelijkbare formulering voor de externe accountant²¹, de externe erkende boekhouder, de erkende boekhouder-fiscalist en de bedrijfsrevisor. Verder mogen de kamers voor ondernemingen in moeilijkheden of de rechter verslaggever, op grond van artikel XX.25, § 3, tweede lid van het Wetboek van economisch recht, 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 economische activiteit. 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.

²¹ Wet van 17 maart 2019 betreffende de beroepen van accountant en belastingadviseur, Art 126: “[...] In alle andere wettelijke en reglementaire bepalingen moet het woord “accountant” telkens gelezen worden als “gecertificeerd accountant [...] In alle andere wettelijke en reglementaire bepalingen moet het woord “boekhouder” en moeten de woorden “erkend boekhouder” telkens gelezen worden als “accountant”. In alle andere wettelijke en reglementaire bepalingen moeten de woorden “erkend boekhouder-fiscalist” telkens gelezen worden als “fiscaal accountant”.[...]”

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 en verenigingen

24. De commissaris dient verrichtingen gedaan of beslissingen genomen met overtreding van de statuten of van de bepalingen van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (art. 3:75, 9° WVV) in het controleverslag te vermelden. Deze vermelding mag echter worden weggelaten wanneer de openbaarmaking van de overtreding aan de entiteit onverantwoorde schade kan berokkenen, met name omdat het bestuursorgaan gepaste maatregelen heeft genomen om de aldus ontstane onwettige toestand te herstellen²².

D. Vraag om informatie vanwege de algemene vergadering van aandeelhouders

25. Artikelen 5:91 (BV), 6:77 (CV), 7:139 (NV), en 9:18 (VZW) van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen bepalen dat de commissarissen antwoord geven op de vragen die hun door de aandeelhouders worden gesteld met betrekking tot hun verslag.

Er bestaat echter een uitzondering op dit beginsel: de commissaris kan, in het belang van de gecontroleerde entiteit, weigeren op vragen te antwoorden wanneer de mededeling van bepaalde gegevens of feiten de entiteit schade kan berokkenen of in strijd is met zijn beroepsgeheim of met door de entiteit aangegane vertrouwelijkheidsverbintenissen²³.

E. Informatie aan de ondernemingsraad

26. 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. 3:83, 4° WVV)²⁴.

27. 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 ten doel hebben de betekenis van de door het ondernemingshoofd aan de ondernemingsraad verstrekte economische en financiële inlichtingen te verklaren en te ontleden (art. 3:83 WVV)²⁵.

²² IBR, Bijkomende norm (herziene versie 2020) bij de in België van toepassing zijnde ISA's, paragrafen 99 en volgende, cf. [Bijkomende norm ISA's \(ibr-ire.be\)](#).

²³ R. HOUBEN, "Verhouding tussen de commissaris en de algemene vergadering" in *De commissaris en de andere organen of comités van de gecontroleerde entiteit – Le commissaire et les autres organes ou comités de l'entité contrôlée*, ICCI 2019-1, Antwerpen, Maklu, 2019, p. 93.

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. 69. Volgens deze auteur mag een bedrijfsrevisor aan de ondernemingsraad slechts de inlichtingen verduidelijken die hij reeds gecertificeerd heeft.

²⁵ Zie het ontwerp van de norm inzake de opdrachten van de bedrijfsrevisor bij de ondernemingsraad, gepubliceerd op 1 december 2021, cf. [Economische en financiële informatie voor de leden van de ondernemingsraad: CBR actualiseert brochures \(ibr-ire.be\)](#); alsook de publicatie "De ondernemingsraad en de economische en financiële informatie: 24 praktische tips voor de bedrijfsrevisor, het ondernemingshoofd en de werknemersvertegenwoordigers", gepubliceerd op 10 december 2021, cf. [Economische en financiële informatie voor de leden van de ondernemingsraad: CBR actualiseert brochures \(ibr-ire.be\)](#); Voor een analyse van de draagwijdte van het beroepsgeheim in het kader van de informatie aan de ondernemingsraad, cf. P. COMHAIRE en H. OLIVIER, "Le commissaire et le Conseil d'entreprise" in *De commissaris en de andere organen of comités van de gecontroleerde entiteit – Le commissaire et les autres organes ou comités de l'entité contrôlée*, ICCI (éd.), Antwerpen, Maklu, 2019, p. 122-125, n°s 209-215; zie ook ICCI, "De rol van de bedrijfsrevisor ten opzichte van de Ondernemingsraad", ICCI (éd.), Antwerpen, Maklu, 2008, p. 122-125, n°s 511 – 523, p. 107-109.

4.1.4. Verbonden aan het fiscaal recht

28. 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.

29. Indien de belastingadministratie aan een bedrijfsrevisor een vraag om inlichtingen of overlegging van documenten wenst te stellen, kan hij dat voorleggen aan de territoriaal bevoegde tuchtoverheid van de bedrijfsrevisoren (het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren). Die zal beoordelen of, en eventueel in welke mate, de vraag om deze inlichtingen te verzoenen is met het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor.

4.1.5. Het met de advocaat of de notaris gedeelde beroepsgeheim

30. 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.

31. 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.

32. 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 noodzakelijke²⁶.

33. 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 de deontologische regels van de advocatuur mogen advocaten de gevraagde informatie alleen verstrekken aan hun cliënt en niet rechtstreeks aan de commissaris. Het rechtstreeks verstrekken van deze informatie aan de commissaris zou een schending van het beroepsgeheim van de advocaat uitmaken²⁷.

34. 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 rechtverkrijgenden of hun 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 akte²⁸.

Dergelijke praktijken zijn toegestaan door de diverse beroepsorden.

²⁶ 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.

²⁷ IBR, Omzendbrief 2016/04, “Advocatenbevestigingen”, 21 april 2016, cf. [CIRCULAIRE \(ibr-ire.be\)](http://www.ibr-ire.be).

²⁸ B. DE KLERCK en V. YANGANDI, “Gedeeld (gezamenlijk) beroepsgeheim” in *Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor*, ICCI (ed.), Brugge, die Keure, 2009, p. 54.

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

35. Met artikel 66 van het Vlaams decreet van 29 maart 2019 houdende de Vlaamse Codex Overheidsfinanciën, regelt de Vlaamse regering de samenwerking tussen de controleactoren, en de uitwisseling van controle-resultaten die uitgaat van het principe van *single audit*, waarbij de controleactoren onderling afspraken maken om het controle- en auditproces zo efficiënt mogelijk te laten verlopen, met een minimum aan controlelast voor de gecontroleerde entiteit.

36. Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, het Rekenhof, de Inspectie van Financiën, de Vlaamse Auditautoriteit Europese Structuurfondsen en het agentschap Audit Vlaanderen hebben in 2017 een globale afsprakennota ondertekend²⁹ inzake *single audit* in de Vlaamse administratie en de lokale besturen, 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.

37. De Vlaamse decreetgever heeft een aantal relevante uitzonderingen gecreëerd op de regels van het beroepsgeheim (art. 58 van voormeld decreet van 29 maart 2019³⁰ en art. III.115, § 52 van het Bestuursdecreet van 7 december 2018).

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

4.2. Mogelijkheid om te spreken³¹

4.2.1. Getuigenis in rechte

39. 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 keuze³², doch indien hij spreekt is hij niet strafbaar. Er zij aan herinnerd dat, indien de bedrijfsrevisor ervoor opteert te spreken, hij alle elementen waarover hij beschikt, dient kenbaar te maken. De keuze is nooit gedeeltelijk³³.

²⁹ Cfr. Inspectie van Financiën, Rekenhof, Audit Vlaanderen, Vlaamse Auditautoriteit Europese Structuurfondsen en IBR ondertekenen globale afsprakennota single audit (ibr-ire.be).

³⁰ Zie ook artikelen 61 tot en met 64 van het Besluit van 17 mei 2019 van de Vlaamse Regering ter uitvoering van de Vlaamse Codex Overheidsfinanciën van 29 maart 2019.

³¹ E. VANDERSTAPPEN, "Uitzonderingen op het beroepsgeheim" in *Het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor*, ICCI (ed.), Brugge, die Keure, 2009, p. 37.

³² 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; A. DE NAuw en F. KUTY, "Manuel de droit pénal spécial", Waterloo, Kluwer, 2018, p. 700.

³³ IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 413.

4.2.2. Rechten van verdediging

40. Algemeen wordt aangenomen dat de bedrijfsrevisor wanneer hij als beklaagde wordt gehoord of het voorwerp uitmaakt van een aansprakelijkheidsvordering, alle elementen, die hij nuttig acht, kan invoeren zonder het beroepsgeheim te schenden teneinde zich te verdedigen, zelfs indien zijn cliënt hem vraagt het beroepsgeheim te bewaren³⁴.

De bedrijfsrevisor beslist derhalve of hij spreekt of zwijgt. Wanneer hij echter zwijgt, kan hij zijn beroepsgeheim niet invoeren enkel met de bedoeling zich te onttrekken aan de tegen hem ingestelde vervolgingen³⁵. Er dient te worden opgemerkt dat het stilzwijgen van de beklaagde beroepsbeoefenaar, die zijn beroepsgeheim invoert, 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.

4.2.3. Melding van inbreuken op het Unie- of nationale recht

41. Artikel 34 van de wet van 28 november 2022 betreffende de bescherming van melders van inbreuken op het Unie- of nationale recht vastgesteld binnen een juridische entiteit in de private sector, bepaalt dat er geen sprake is van misdrijf wanneer een persoon die uit hoofde van zijn staat of beroep houder is van geheimen, die geheimen meldt of openbaar maakt mits naleving van de voorwaarden van dezelfde wet. Deze mogelijkheid om te spreken geldt onder meer voor bedrijfsrevisoren.

Net als hierboven moet erop worden gewezen dat dit een mogelijkheid is en geen verplichting inhoudt. Als de bedrijfsrevisor beslist een inbreuk onder de bovengenoemde voorwaarden te melden, zal hij hiervoor niet strafrechtelijk veroordeeld kunnen worden.

Indien echter niet aan de voorwaarden van voornoemde wet is voldaan, geldt de verplichting tot beroepsgeheim en kan de melder dus strafrechtelijk worden vervolgd wegens schending van het beroepsgeheim.

4.3. Uitzonderingen voorzien in artikel 86 van de wet van 7 december 2016

4.3.1. Schriftelijke toestemming van de cliënt

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

³⁴ Cass. 5 februari 1985, *Pas.*, 1985, I, p. 670; A. DE NAUW en F. KUTY, "Manuel de droit pénal spécial", Waterloo, Kluwer, 2018, p. 703.

³⁵ 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; A. DE NAUW en F. KUTY, "Manuel de droit pénal spécial", Waterloo, Kluwer, 2018, p. 704.

Artikel 86, § 1, 2° van de wet van 7 december 2016 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 informatie³⁶.

4.3.2. Mededelingen aan andere bedrijfsrevisoren of beroepsbeoefenaars

43. Attesten of bevestigingen aan specifieke personen kunnen zelfs zonder toestemming van de entiteit worden doorgegeven (art. 86, § 1, 2° van de wet van 2016). 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 bestemming³⁷ of een persoon die in een onderneming naar buitenlands recht een gelijkaardige taak uitoefent als een commissaris³⁸.

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

44. In het kader van de opvolging in een revisorale opdracht mag de bedrijfsrevisor de werkdocumenten raadplegen van de bedrijfsrevisor die voorafgaandelijk dezelfde revisorale opdracht uitoefende (art. 86, § 1, 3° van de wet van 2016).

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

45. Artikel 86, § 1, 4° 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.

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

46. Een bedrijfsrevisor is ontheven van zijn beroepsgeheim ten aanzien van het Instituut en zijn organen alsook ten aanzien van het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren (art. 86, § 1, 5° van de wet van 2016) 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 tuchtprocedure³⁹, 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.

³⁶ IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 414.

³⁷ IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 415.

³⁸ IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 415.

³⁹ Cass., 29 mei 1986, *Pas.*, I, p. 1194.

47. Krachtens artikel 225, 4° van de wet van 25 april 2014 op het statuut van en het toezicht op kredietinstellingen, moeten de erkende commissarissen 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 en verenigingen, de statuten, de voormelde wet van 25 april 2014, of die zouden kunnen leiden tot een weigering van de certificering van de jaarrekening of tot het formuleren van voorbehoud, meedelen aan de NBB.

48. Er is ook voorzien in uitzonderingen op het beroepsgeheim van erkende bedrijfsrevisoren voor het prudentieel toezicht van banken, die gerechtvaardigd zijn door de bescherming van een hoger belang, namelijk de stabiliteit van de financiële sector (art. 86, tweede lid, 8° van de wet van 7 december 2016)⁴⁰.

49. Er is nog voorzien in een afwijking van het beroepsgeheim voor wat betreft de mededeling van vertrouwelijke informatie aan de NBB, de FSMA en, in voorkomend geval, de Europese Centrale Bank voor de uitvoering van hun respectieve opdrachten (art. 86, § 2, 8° van de wet van 7 december 2016)⁴¹.

4.3.6. De overdracht van informatie, waaronder vertrouwelijke, gevraagd door een bevoegde autoriteit in het kader van zijn opdrachten en van de nationale en internationale samenwerking

50. Een aanvullende uitzondering op het beroepsgeheim werd voorzien om de overdracht mogelijk te maken van informatie, waaronder vertrouwelijke, gevraagd door een bevoegde autoriteit in het kader van zijn opdrachten en van de nationale en internationale samenwerking overeenkomstig de voorwaarden bepaald in hoofdstuk IV (Publiek toezicht), afdeling III (Nationale, Europese en internationale samenwerking), en de ter uitvoering daarvan genomen maatregelen.

4.3.7. De uitwisseling van informatie tussen de commissarissen of de bedrijfsrevisoren van vennootschappen die betrokken zouden zijn bij verrichtingen van fusies, splitsingen, gelijkgestelde verrichtingen, inbrengen van een algemeenheid of van een bedrijfstak

51. Er is ook voorzien in een aanvullende uitzondering op het beroepsgeheim om de uitwisseling van informatie mogelijk te maken tussen de commissarissen of de bedrijfsrevisoren van vennootschappen die betrokken zouden zijn bij verrichtingen van fusies, splitsingen, gelijkgestelde verrichtingen, inbrengen van een algemeenheid of van een bedrijfstak.

In 2022 werd deze uitzondering dubbel uitgebreid: de uitwisseling van informatie is voortaan toegestaan tussen de commissarissen, de gecertificeerde accountants en de bedrijfsrevisoren die betrokken zijn bij fusies, splitsingen of gelijkgestelde verrichtingen, of bij inbreng van algemeenheid of van bedrijfstak van vennootschappen, verenigingen of stichtingen.

⁴⁰ S. FOLIE, "La nouvelle supervision publique de la profession de réviseur d'entreprises : missions déléguées, gouvernance, contrôle de qualité, surveillance et mesures de sanctions en ce compris les voies de recours", *Tax, Audit & Accountancy (TAA)* 53, december 2016, p. 47; A. CAUWE, "Le secret professionnel du réviseur d'entreprises", *R.G.F.C.P.*, 2020/5, p. 15.

⁴¹ A. CAUWE, "Le secret professionnel du réviseur d'entreprises", *R.G.F.C.P.*, 2020/5, p. 15.

4.3.8. Doorgeven van informatie tussen de personen die verantwoordelijk zijn voor de controle van de geconsolideerde rekeningen van de consoliderende en geconsolideerde rechtspersonen

52. Wanneer een rechtspersoon een geconsolideerde jaarrekening opstelt, zijn de commissaris van de consoliderende rechtspersoon en de commissarissen van de geconsolideerde rechtspersonen, onderling, bevrijd van het beroepsgeheim, binnen het kader van de hun toevertrouwde controle over de geconsolideerde jaarrekening van een onderneming⁴².

Het toepassingsgebied van deze uitzondering op het beroepsgeheim wordt uitgebreid tot het geval van een persoon die, bij een consolidatie, in een rechtspersoon naar het recht van een land van de Europese Unie of van een derde land, een gelijkaardige taak uitoefent als deze van commissaris (art. 86, § 2, van de wet van 7 december 2016).

Bovendien wordt, wat deze bijzondere uitzondering betreft, de bedrijfsrevisor die, zonder het mandaat van commissaris uit te oefenen, belast is met de controle over de geconsolideerde jaarrekening, met de commissaris gelijkgesteld.

⁴² Cf. IBR, *Jaarverslag*, 2005, p. 52; A. CAUWE, "Le secret professionnel du réviseur d'entreprises", *R.G.F.C.P.*, 2020/5, p. 14.

5. HOUDING VAN DE BEDRIJFSREVISOR IN HET KADER VAN HET STRAFONDERZOEK

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

Op grond van de bewoordingen van artikel 53, § 4, van de wet van 7 december 2016 *“Elke bedrijfsrevisor tegen wie een tucht, gerechtelijke of administratieve procedure loopt die betrekking heeft op de uitoefening van zijn beroep, moet het College hierover binnen de maand na de inleiding van de procedure inlichten”*. Volgens het IBR zou men kunnen stellen dat een bedrijfsrevisor die een huiszoeking ondergaat, zelfs als getuige in verband met de uitoefening van het beroep, nog steeds het voorwerp is van een gerechtelijke procedure (d.w.z. van een gerechtelijke onderzoek dat onder leiding van een onderzoeksrechter wordt verricht). Het is daarom raadzaam het College op de hoogte te brengen.

5.1. In het kader van een opsporingsonderzoek – zonder inverdenkingstelling

5.1.1. Algemeen

54. 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*)⁴³.

5.1.2. Verhoor van de bedrijfsrevisor

55. De bedrijfsrevisor is gehouden tot het beroepsgeheim aangezien het niet gaat om een gerechtelijke getuigenverklaring⁴⁴. 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.

5.1.3. Opvraging van stukken

56. Voormelde argumentatie is eveneens van toepassing op de opvraging door politiediensten of de procureur des Konings van stukken die de bedrijfsrevisor onder zich houdt⁴⁵.

⁴³ IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 440.

⁴⁴ Cf. IBR, *Jaarverslag*, 2001, p. 66.

⁴⁵ IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 441.

5.1.4. Plaatsbezoek

57. 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.

5.1.5. Huiszoeking

58. 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 verricht⁴⁶. Indien er een bevel van de onderzoeksrechter is, kan de bedrijfsrevisor zich niet verzetten tegen de huiszoeking (*cf. infra*) in het kader van een opsporingsonderzoek.

5.1.6. Inbeslagneming

59. 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*).

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

5.2.1. Algemeen

60. 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 inbeslagneming⁴⁷.

5.2.2. Verhoor

61. Als verdachte of beklaagde heeft de bedrijfsrevisor steeds het recht te zwijgen⁴⁸, 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 bestaat⁴⁹.

⁴⁶ IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 442.

⁴⁷ IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 443.

⁴⁸ IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 444.

⁴⁹ IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 444.

62. 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.

63. Er bestaan twee uitzonderingen op de algemene spreekplicht van de getuige⁵⁰. 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.

64. 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. In de veronderstelling dat de bedrijfsrevisor als getuige wordt gehoord door de onderzoeksrechter of op vraag van deze laatste, en van oordeel is dat zijn verklaringen tegen hem zouden kunnen worden gebruikt, heeft hij het recht te zwijgen. Dit heeft niets te maken met het beroepsgeheim, maar met de rechten van verdediging.

65. Ten slotte geldt het recht op bijstand van een advocaat voor de bedrijfsrevisor die door de onderzoeksrechter wordt gehoord maar niet van zijn vrijheid wordt beroofd, overeenkomstig de richtlijn 2013/48/EU van 22 oktober 2013 betreffende het recht op toegang tot een advocaat in strafprocedures, en dit wel tijdens zijn verhoor als verdachte (art. 47*bis*, § 2, 1) van, het Wetboek van strafvordering).

5.2.3. Opvraging van stukken

66. 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 inbeslagneming van stukken niet verhinderen⁵¹.

5.2.4. Plaatsbezoek

67. Hier gelden dezelfde principes als bij de verrichting van een plaatsbezoek in het opsporingsonderzoek⁵².

⁵⁰ IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 444.

⁵¹ IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 444.

⁵² IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 444.

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

6.1. Algemeen

68. In de praktijk wordt, ongetwijfeld vanuit een zekere gemakkelijksreflex, 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 betrokkene.

69. 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 inverdenking-gestelde zelf kunnen worden gevonden⁵³.

70. 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, veroordeeld⁵⁴.

71. 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.

72. Het is niet aangenaam om een huiszoeking te moeten ondergaan. De komst van de onderzoekers kan in sommige gevallen indrukwekkend zijn en bewust geënsceerd. 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.

73. 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)⁵⁵. Deze uitzondering geldt evenwel niet bij betrapting op heterdaad of toestemming van de persoon bij wie de huiszoeking wordt verricht.

⁵³ EHRM, SAINT-PAUL C.: Luxemburg, 18 april 2013, nr. 201326419/10 - www.echr.coe.int.

⁵⁴ EHRM, ANDRÉ en andere c. Frankrijk, 24 juli 2008, nr. 18603/03 - www.echr.coe.int.

⁵⁵ IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 445.

74. 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 aflegging van de getuigeneed;
- 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.

75. 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.

76. 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

77. 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 beroepsbeoefenaar⁵⁶.

78. Met betrekking tot het beroep van bedrijfsrevisor⁵⁷, 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.

⁵⁶ Sinds de wet van 7 december 2016 is het toezicht op bedrijfsrevisoren toevertrouwd aan het College van toezicht op de bedrijfsrevisoren, hoewel het Instituut, in overeenstemming met het protocol van 12 september 2018 tussen het College en het IBR, de huiszoekingen van haar leden blijft begeleiden.

⁵⁷ Omzendbrief COL 5/2011 van 25 mei 2011, p. 7, nr. 10.

79. 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 betrouwbaar waren en dat de onderzoeksmagistraat moet worden vervangen omdat hij niet langer van de vereiste objectiviteit blijkt 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.

80. 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.

81. 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.

82. De opdracht van de vertegenwoordiger⁵⁸ bestaat erin de stukken te bekijken en de onderzoeksrechter of de officier van gerechtelijke politie te adviseren welke stukken volgens hem onder het beroepsgeheim vallen en welke stukken niet. Dit advies is echter niet bindend. De appreciatiebevoegdheid van de onderzoeksrechter of de officier van gerechtelijke politie om te oordelen of een welbepaald stuk is gedekt door het beroepsgeheim is volgens het Hof van Cassatie voorlopig, dit wil zeggen dat ze door de onderzoeksrechter wordt uitgeoefend onder de controle *a posteriori* van de onderzoeks- en vonnisgerechten⁵⁹. Stukken die onder het beroepsgeheim vallen, kunnen door de vonnisrechter uit de debatten worden geweerd.

Het bovenstaande punt geldt eveneens wanneer de vertegenwoordiger aanwezig is bij het verzegelen en openen van alle dossiers van een confrater in het algemeen, en diens informaticabestanden in het bijzonder, die onder het beroepsgeheim vallen⁶⁰.

83. 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 Cassatie⁶¹ 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.

84. 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.

⁵⁸ Cf. IBR. *Jaarverslag*, 2008, p. 59-60.

⁵⁹ J. VAN DROOGBROECK, "Bijstand van het IAB bij een huiszoeking en inbeslagneming op het kantoor van een accountant of een belastingconsulent", *Accountancy & Tax* 2005, nr. 4, p. 31; Cass. 24 april 2012; Cass. 26 mei 2020, NC 2020, p. 478.

⁶⁰ Cf. IBR. *Jaarverslag*, 2008, p. 59-60.

⁶¹ Cass. 29 mei 1986, *Pas.*, 1986, I, p. 1194.

6.3. Inbeslagneming

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

86. 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 beroepsgeheim⁶². 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.

87. De bedrijfsrevisor wordt ten zeerste 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.

88. 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 huiszoeking⁶³.

89. Het is van belang vooraf onderscheid te maken tussen de inbeslagneming van de informatiedrager (een computer, een smartphone, een harde schijf, enz.) en de inbeslagneming van informaticagegevens die in een informatiedrager zijn opgenomen.

De informatiedrager kan, in principe, niet in beslag worden genomen⁶⁴ 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. 39*bis*, § 6 van het Wetboek van Strafvordering). In het geval van smartphones wordt het toestel vaak in beslag genomen zodat de gerechtelijke diensten de gegevens kunnen extraheren, die verzegeld zullen worden: de gegevens kunnen pas gelezen en geanalyseerd worden na de ontzegeling in aanwezigheid van de onderzoeksrechter.

90. 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. 39*bis*, § 6, derde lid van het Wetboek van Strafvordering).

91. 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 (art. 28*sexies* van het Wetboek van Strafvordering).

⁶² IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 445.

⁶³ IBR, *Vademecum*, I, 2009, p. 446-447.

⁶⁴ De gegevens zullen worden gekopieerd wanneer de inbeslagneming van de drager niet wenselijk is, d.w.z. wanneer het niet nuttig is voor het gerechtelijk onderzoek in kwestie of wanneer het de activiteit van de onderneming zou verlammen.

6.4. Taak van de onderzoeksrechter bij de huiszoeking

92. 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.

93. De onderzoeksrechter zal echter soeverein beslissen wat valt onder het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisor, de stagiairs en de personen voor wie de bedrijfsrevisor instaat⁶⁵. Zoals eerder gemeld, gebeurt de controle van de wettigheid van de procedure hetzij door de raadkamer, hetzij door de correctionele rechtbank.

⁶⁵ IBR, *Vademecum*, I, 2009, 446-447; Cass. 26 mei 2020, *Nullum crimen*, 2020/5, p. 478.

BIJLAGEN

F.A.Q.

Beroepsgeheim

Wat is de wettelijke basis van het beroepsgeheim van de bedrijfsrevisoren?

Artikel 86 van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op 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).

Gerechtig 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 inbeslagname geven aan een officier of agent van de gerechtelijke politie. In dat geval moeten de in beslag genomen documenten en anderen toestellen (computer, GSM, enz.) worden verzegeld die zullen worden geopend in het bijzijn van de onderzoeksrechter (en in voorkomend geval, van een vertegenwoordiger van het IBR).

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?

Het recht op bijstand van een advocaat geldt voor de bedrijfsrevisor die door de onderzoeksrechter wordt gehoord maar niet van zijn vrijheid wordt beroofd, overeenkomstig de richtlijn 2013/48/EU van 22 oktober 2013 betreffende het recht op toegang tot een advocaat in strafprocedures, en dit wel tijdens zijn verhoor als verdachte (art. 47bis, § 2, 1) van, het Wetboek van strafvordering).

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. In de praktijk stelt de onderzoeksrechter het IBR in kennis van elke huiszoeking bij een bedrijfsrevisor en vaardigt de Raad ofwel één van zijn leden, ofwel een voormalig voorzitter of ondervoorzitter af om de huiszoeking bij te wonen en de confrater bij te staan.

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 86, § 1 van de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren.

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

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 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 of andere opdracht, 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 vevat 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.

BURGERLIJKE RECHTSPLEGING



Burgerlijke rechtbanken



**Ik ben partij
in het geding**



**Ik ben van mijn
beroepsgeheim ontheven
binnen de grenzen van
de verdediging van
mijn belangen.**



**Ik ben getuige
opgeroepen door
de rechtbank**



**Ik moet voor de
rechtbank verschijnen
en heb de keuze al dan
niet te spreken.**

STRAFRECHTSPLEGING



Ik ben getuige in het kader



**Van een
opsporingsonderzoek**

**Van een
gerechtelijk onderzoek**



**Ik ben gebonden aan
het beroepsgeheim en
kan niet door de OGP
of vertegenwoordiger van
het parket worden verhoord.**

**Ik kies ervoor
al dan niet te spreken.
Als ik kies om te spreken,
schend ik mijn
beroepsgeheim niet.**

STRAFRECHTSPLEGING



Ik ben beklaagde



**In het kader van een
opsporingsonderzoek**



**Voor de
correctionele rechtbank**



**In het kader van een
gerechtelijk onderzoek**



Ik organiseer mijn verdediging op mijn manier.

**Ik ben van mijn beroepsgeheim ontheven binnen de grenzen
van de verdediging van mijn belangen.**



Vragen of opmerkingen?

Raadpleeg de website van het IBR (www.ibr-ire.be)
of contacteer ons op tech@ibr-ire.be.

V.U.: IBR - Marc Bihain, Emile Jacqmainlaan 135/1, 1000 Brussel - België