

De aansprakelijkheid van de accountant en de belastingconsulent

Nieuwe aspecten

In een vroeger werk dat wij publiceerden in 1995, heeft Meester DEVLOO met brio het doel bereikt dat hij zich had gesteld, namelijk een stevig gedocumenteerd en helder geschreven overzicht bieden van de beroepsaansprakelijkheid van de accountants.

De integratie van de belastingconsulenten in de schoot van het Instituut en de talrijke wetswijzigingen, men denke aan de maatregelen in het kader van de strijd tegen het witwassen, hebben deze auteur ertoe aangezet zijn vroegere werk grondig te actualiseren.

Wij brengen U hierna de herziene versie.

Gezien de omvang van het werk, publiceren wij de tekst in twee delen. Het tweede deel komt aan bod in het volgende nummer van ons tijdschrift.



I. INLEIDING

- A. VOORWOORD
- B. AFBAKENING VAN HET VOORWERP

II. DE STRAFRECHTERLIJKE AANSPRAKELIJKHEID VAN DE ACCOUNTANT EN/ OF BELASTINGCONSULENT:

- A. ALGEMENE BEGRIPPEN
 1. Opsporingsonderzoek versus gerechtelijk onderzoek
 2. Gemeen versus bijzonder strafrecht
 3. De principes van strafrechtelijke toerekenbaarheid
 4. Mededaders en medeplichtigen
 5. De strafrechtelijke aansprakelijkheid van rechtspersonen
 6. Ogenblikkelijke en voortdurende misdrijven
 7. De werking van de strafwet in de tijd en de verjaring

- B. SPECIFIEKE BEROEPSMISDRIVEN
 - 1. Inbreuken tegen de hoedanigheid van de accountant/ belastingconsulent en de voorbehouden werkzaamheden van de externe accountant
 - 2. Het beroepsgeheim van de accountant
 - a. Begripsomschrijving
 - b. Draagwijdte
 - c. Eerste strijdvraag: het beroepsgeheim bij huiszoeking en beslag
 - d. Tweede strijdvraag: Art. 90octies Sv. en het arrest van het Arbitragehof dd. 27 maart 1996
 - e. Conclusie
- C. GEWONE BEROEPSMISDRIVEN
 - 1. De attestering, overeenkomstig artikel 17, 3° lid van de wet van 17 juli 1975 van de wet op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen
 - 2. Het houden van de boeken en het opmaken van de jaarrekeningen, overeenkomstig art. 17, 1ste lid van de wet van 17 juli 1975
 - 3. Het bedrieglijk doen verdwijnen van de boeken
 - 4. De valsheid in geschriften
 - a. De "gewone" valsheid in geschriften
 - b. Valsheid in de jaarrekening van de vennootschap (art. 207-209 Vennootschapswet)
 - c. De fiscale valsheden (o.m. art. 450, W.I.B., e.a.)
 - 5. Bedrieglijk onvermogen en oplichting
 - 6. De zwanezang van de "gewone" en de "bedrieglijke" "bankbreuk"
 - 7. Misbruik van vennootschapsgoederen
 - 8. De "strafrechtelijke strijd" tegen witwas en fraude
 - a. overzicht
 - b. de bijzondere verbeurdverklaring
 - c. het misdrijf van "witwassen" in de zin van art. 505 Swb.
- D. BIJZONDERE SANCTIES
 - 1. Artikel 455 W.I.B.
 - 2. Artikel 458 W.I.B.
 - 3. Artikel 446 W.I.B.

In bijlage van uw volgende tijdschrift

III. DE CONTRACTUELE AANSPRAKELIJKHEID

A. AARD VAN DE OVEREENKOMST

B. DE ALGEMENE REGELS VAN DE CONTRACTUELE AANSPRAKELIJKHEID

- 1. De "bonus pater familias" als zorgvuldigheids criterium
- 2. Inspannings- of resultaatsverbintenis ?
 - a. Relevantie van het onderscheid
 - b. De verbintenissen van de accountant en/of belastingconsulent
- 3. Bijzondere toetsingscriteria voor de contractuele fout
 - a. De beroepsnormen
 - b. Beoordelingsfouten
 - c. Contractuele aansprakelijkheid en deontologische regels
- 4. Het begrip "marginale toetsing"
- 5. Kan een accountant en/of belastingconsulent zijn aansprakelijkheid contractueel vrij bedingen ?
- 6. Contractuele aansprakelijkheid en professionele vennootschappen
 - a. Stand van zaken
 - b. Kan, in de huidige stand van zaken, een accountant nu met of naast zijn vennootschap aangesproken worden ?
 - c. De wet van 22 april 1999 en de professionele vennootschap
 - d. Algemeen besluit

7. De contractuele aansprakelijkheid en het retentierecht
8. De verjaring van de contractuele aansprakelijkheid

IV. DE BUITENCONTRACTUELE AANSPRAKELIJKHEID

A. INLEIDING

B. ALGEMENE VERSCHILPUNTEN TUSSEN CONTRACTUELE EN BUITENCONTRACTUELE AANSPRAKELIJKHEID

1. De fout
2. Het oorzakelijk verband
3. De schade

C. WANNEER BEGAAT DE BEROEPSBEOEFENAAR EEN BUITENCONTRACTUELE FOUT?

1. Algemene regels
2. Concrete invulling
 - a. Overtreding van de algemene en bijzondere controlenormen ?
 - b. Beoordelingsfouten ?
 - c. Overtreding van deontologische normen?
 - d. Een louter contractuele wanprestatie?

D. KAN DE ACCOUNTANT EN/OF BELASTINGCONSULENT ZIJN AANSPRAKELIJKHEID VRIJBEDINGEN?

E. DE BUITENCONTRACTUELE VERJARING

V. DE DEONTOLOGISCHE AANSPRAKELIJKHEID VAN DE ACCOUNTANT EN/OF BELASTINGCONSULENT

A. INLEIDING

B. DE ORGANISATIE VAN DE TUCHTPROCEDURE VOOR DE ACCOUNTANT

1. Procedure
2. Rechten van de accountant naar aanleiding van deze procedure
3. De tuchtrechtelijke sancties
4. De onafhankelijkheid van de tuchtprocedure
5. Bestaat er verjaring van de tuchtprocedure ?
6. De bevoegdheid van het Hof van Cassatie

D. DE VOORNAAMSTE DEONTOLOGISCHE REGELS AAN DE HAND VAN DE RECENTE TUCHTRECHTSpraak

E. KAN DE RAAD VAN HET IAB ZELF EEN MAATREGEL OPLEGGEN WAARBIJ AAN EEN ACCOUNTANT EEN VERBOD WORDT OPGEGED BEPAALDE OPDRACHT UIT TE VOEREN?

1. Het intrekken van de hoedanigheid van accountant, omdat iemand niet langer voldoet aan de wettelijke voorwaarden
2. Kan de Raad van het I.A.B. zelf het verbod opleggen om bepaalde opdrachten uit te voeren ?

V. DE AANSPRAKELIJKHEID EN DE MELDINGSPLICHT.

I. Inleiding

A. Voorwoord

In 1994 heb ik gepoogd op schematische wijze de belangrijkste aspecten te beklemtonen van de aansprakelijkheid van de externe accountant bij de dagdagelijkse uitoefening van zijn taak. Na 5 jaar was deze tekst m. i. aan een grondige actualisering toe. De reden hiervoor is in de eerste plaats de aanzienlijke reeks wetswijzigingen en evoluties die de besproken onderwerpen op belangrijke wijze beïnvloed hebben. Wat de strafrechtelijke aansprakelijkheid van de accountant betreft, leek het daarenboven opportuun om een aantal algemene begrippen iets meer toe te lichten, omdat deze begrippen onontbeerlijk zijn voor een goed begrip van de besproken thema's. Ook de witwasproblematiek en de ondertussen opgelegde meldingsplicht dienden in het overzicht thuisgebracht te worden. De concrete aanleiding voor actualisering waren tenslotte de wetten van 22 april 1999, verschenen in het Belgische Staatsblad van 11 mei 1999 en hun uitvoeringsbesluiten van 4 mei 1999, verschenen in het Belgische Staatsblad van 29 juni 1999. Deze wetten veranderen niet alleen (uiteraard) de artikelen, waarnaar verwezen dient te worden, doch wijzigen bovendien ook inhoudelijk een aantal belangrijke zaken. Vermits uit de parlementaire voorbereidingen van de wet blijkt dat de doorgevoerde wetswijziging slechts beschouwd wordt als een eerste fase, terwijl in een tweede fase de integratie beoogd zou worden met het I.B.R., is het niet uitgesloten dat binnen afzienbare tijd ook de huidige tekst weer aan vernieuwing toe is.

Op het moment van de redactie van de huidige tekst is ondertussen ook de wet van 7 mei 1999 houdende het wetboek van vennootschappen reeds gepubliceerd¹. Deze wet treedt in werking uiterlijk binnen 18 maanden na de datum van publicatie, zijnde 6 augustus 1999. In de huidige tekst is ervoor geopteerd de bestaande artikelen te behouden en wordt slechts, daar waar dit nuttig wordt geacht, verwezen naar de nieuwe artikelen. Voor zoveel als nodig kan trouwens ook verwezen worden naar de concordantietabel die opgenomen werd in het Belgische Staatsblad van 6 augustus 1999.

De wetten van 22 april 1999 hebben tenslotte ook het beroep van belastingconsulent wettelijk geregeld. Door ook de beroepstucht in een wettelijk kader te gieten, en het toezicht en de controle aan dezelfde instellingen toe te vertrouwen, is de parallel tussen de beroepen van externe accountant en van externe belastingconsulent, althans voor wat hun professionele aansprakelijkheid betreft, bijzonder groot geworden. Omwille van het overwicht aan bronnen die erop betrekking hebben, behandel ik de besproken thema's in de eerste plaats vanuit de situatie van de accountant, om, telkenmale wanneer mogelijk de link te maken naar de belastingconsulent.

B. Afbakening van het voorwerp

Ook bij de huidige bespreking, zal ik mij ertoe beperken een schema weer te geven van de mogelijke facetten van aansprakelijkheid van de externe accountant (en, waar mogelijk, van de externe belastingconsulent) in de algemene uitoefening van zijn functie. In het jaarverslag van het Instituut der Accountants² van 1998 werd op pagina 68 tot 72 op schematische wijze een overzicht gegeven van de diverse algemene en bijzondere taken, alsmede de bijzondere opdrachten, die aan de accountant kunnen toevertrouwd worden. Heel wat van deze bijzondere taken kunnen talrijke bijkomende aspecten van aansprakelijkheid met zich meebrengen, die binnen de huidige uiteenzetting onmogelijk behandeld kunnen worden.

1] Wet van 7 mei 1999 houdende wetboek van vennootschappen, B.S., 6 augustus 1999.

2] Voortaan I.A.B. of "Instituut van de Accountants en de belastingconsulenten".

De opzet van de huidige tekst kan dan ook als volgt samengevat worden:

- De strafrechtelijke aansprakelijkheid van de accountant en/of belastingconsulent wordt ingeleid aan de hand van een aantal algemene begrippen, die voor een goed inzicht als essentieel beschouwd kunnen worden. Er wordt bijkomende aandacht besteed aan enkele evoluties omtrent het beroepsgeheim; aan een aantal "nieuwe" misdrijven en aan de "witwas" misdrijven.
- Met betrekking tot de contractuele en buitencontractuele aansprakelijkheid worden slechts een aantal actualiseringen aangeduid, zoals het verbod om de eigen aansprakelijkheid vrij te bedingen; de mogelijke gevolgen van het werken binnen een professionele vennootschap en de wijziging van de burgerlijke verjaring.
- De bespreking van de deontologische aansprakelijkheid wordt aangepast aan de inhoud van het Koninklijk besluit van 1 maart 1998 betreffende de regels van plichtleer van de accountant en uiteraard ook aan de nieuwe wet van 22 april 1999 betreffende de beroepstucht voor accountants en belastingconsulenten.
- Tenslotte worden in het overzicht ook een aantal eerder reeds geformuleerde opmerkingen opgenomen betreffende de gevolgen van de meldingsplicht voor de aansprakelijkheid van de onderworpen beroepsbeoefenaars.

II. DE STRAFRECHTELIJKE AANSPRAKELIJKHEID VAN ACCOUNTANT EN/OF BELASTINGCONSULENT

Het is niet mogelijk in het kader van huidige uiteenzetting op omstandige wijze alle misdrijven te behandelen, waarmee de accountant en belastingconsulent dagdagelijks kunnen geconfronteerd worden. Ik beperk mij tot het aanraken van een aantal fundamentele principes van het algemene strafrecht, die m.i. van belang zijn voor een beter begrip van de wijze waarop de beroepsbeoefenaar met het strafrecht geconfronteerd kan worden. Daarnaast bespreek ik schematisch de meest relevante misdrijven, waarbij dieper wordt ingegaan op het beroepsgeheim, en de recente tendenzen, die de draagwijdte van dit beroepsgeheim beïnvloeden hebben. Speciale aandacht wordt uiteindelijk besteed aan de uitbreiding van art. 505 Swb. met het oog op bestrijding van fraude en witwas.

A. Algemene begrippen

1. Opsporingsonderzoek versus gerechtelijk onderzoek

Dit onderscheid is van belang omdat de accountant en/of belastingconsulent in de praktijk voornamelijk geconfronteerd zal worden met het gerechtelijk onderzoek.

Het (gewone) opsporingsonderzoek is het geheel van de handelingen en maatregelen die erop gericht zijn het nodige materiaal voor de uitoefening van de strafvordering door het Openbaar Ministerie te verenigen. De Procureur des Konings kan inderdaad, wanneer een misdrijf hem op welke wijze dan ook ter kennis wordt gebracht, zelf een onderzoek beginnen en de politiediensten hiervoor de nodige opdrachten geven.

Van een gerechtelijk onderzoek is sprake van zodra, op vraag van de procureur of op klacht van een burgerlijke partij, een onderzoek door de Onderzoeksrechter geleid wordt, die dan, volledig onafhankelijk van de Procureur des Konings, het onderzoek leidt.

De wet van 12 maart 1998³ heeft op indringende wijze het opsporingsonderzoek en het gerechtelijk onderzoek gewijzigd. Een verdere bespreking hiervan zou het doel van deze uiteenzetting ver overstijgen. Ik beperk mij er dan ook toe op te merken dat de wet, door een afdeling 1bis in te voegen in het Wetboek van Strafvordering, het opsporingsonderzoek nu wettelijk regelt, daar waar het tot op heden uit gebruiken en gewoontes was gegroeid.

RELEVANTIE

Zeer algemeen omschreven, is het verschil tussen beide procedures vrij belangrijk en kan het nog steeds als volgt worden samengevat⁴ :

- Voor "vrij eenvoudige"⁵ dossiers handelt de Procureur vaak op eigen initiatief. Wanneer de nodige vaststellingen gebeurd zijn, kan de Procureur rechtstreeks een dagvaarding voor de vonnisgerechten uitsturen of anders de zaak seponeren⁶. Tot hier is sprake van een "opsporingsonderzoek".

Dit kan niet in het geval van een "gerechtelijk onderzoek". De Onderzoeksrechter leidt het onderzoek onafhankelijk⁷, doch kan niet zelf beslissen welk gevolg er aan zijn onderzoek dient te worden gegeven. De Onderzoeksrechter kan slechts oordelen dat zijn dossier afgesloten kan worden, doch dient dit dan uiteindelijk ter beoordeling aan de Raadkamer voor te leggen. Het is dan de Raadkamer die beslist tot vervolging voor het vonnisgerecht, dan wel tot buitenvervolginstelling⁸.

- Het belangrijkste verschil zit hem echter in het feit dat de Onderzoeksrechter aanzienlijk verdergaande bevoegdheden heeft in het kader van zijn onderzoek. De politiediensten, die in het kader van een opsporingsonderzoek optreden in opdracht van de Procureur kunnen alles in het werk stellen om de waarheid te achterhalen "voor zover hun verrichtingen niet in strijd zijn hetzij met een formele tekst, hetzij met de essentiële waarborgen van de vrijheid en de waardigheid van het individu"⁹. Deze beperking betekent concreet dat, op de uitzondering van de ontdekking op heterdaad na, in het kader van een opsporingsonderzoek geen dwangmaatregelen¹⁰ kunnen bevolen worden. De personen die in het kader van een dergelijk onderzoek ondervraagd worden, dienen bovendien geen eed af te leggen. Wat maatregelen tot vrijheidsbeperking betreft is er alleen de administratieve aanhouding, die een maximumduur van 24 uren niet kan overschrijden.

In het kader van een gerechtelijk onderzoek daarentegen kan de Onderzoeksrechter wel degelijk dwangmaatregelen bevelen. Zo kan de Onderzoeksrechter een huiszoeking bevelen. Vermits een huiszoeking in principe strijdig met de beginselen van de onschendbaarheid van de woning is, voorziet de wet uitdrukkelijk dat alleen een magistraat bevoegd is om hierop een afwijking toe te staan. Vermits bovendien een huiszoeking ook bij de accountant of bij de belastingconsulent kan bevolen worden, zal de ganse problematiek van de eventuele schending van het beroepsgeheim precies hier in het kader van een gerechtelijk onderzoek telkenmale aan bod komen. Belangrijk is wel op te merken dat een huiszoeking slechts kan bevolen worden indien er ernstige aanwijzingen bestaan van het feit dat een misdrijf werd gepleegd. Het principe van de specialiteit van de huiszoeking¹¹ houdt in dat de Onderzoeksrechter dit procédé niet mag aanwenden om op willekeurige wijze op zoek te gaan naar een mogelijk misdrijf¹².

Wanneer een vrijheidsberoving langer dan 24 uren duurt, dan is steeds een aanhoudingsbevel noodzakelijk, afgeleverd door de Onderzoeksrechter. De wet van 1991 op de voorlopige hechtenis heeft de mogelijkheden van dergelijke aanhouding aanzienlijk beperkt. De aanhouding is alleen maar mogelijk wanneer die absoluut noodzakelijk is voor de openbare veiligheid en wanneer het feit kan leiden tot een veroordeling van de verdachte tot een correctionele gevangenisstraf als hoofdstraf van ten minste één jaar dwangarbeid (vroeger was dit zes maanden). Dit onderscheid is niet onbelangrijk, vermits o.m. een inbreuk op het beroepsgeheim er nooit meer kan toe leiden dat iemand in voorlopige hechtenis genomen wordt.

- Terloops kan nog opgemerkt worden dat alleen de Onderzoeksrechter een deskundigenonderzoek kan gelasten, waarbij een accountant of belastingconsulent beëdigd onder de arm genomen wordt en waardoor zij een deel van het gerechtelijk onderzoek gaan uitmaken, met de eigen regels vandien¹³.

3] De Wet van 12 maart 1998 tot verbetering van de strafrechtspleging in het stadium van het opsporingsonderzoek en het gerechtelijk onderzoek, B.S., 2 april 1998, beter gekend als "De Wet Franchimont". De wet is in werking getreden op 2 oktober 1998.

4] Voor een minder gesimplifiëerde uiteenzetting, zie: DECLERCQ, R., *Beginselen van Strafrechtspleging*, Antwerpen, Kluwer, 1999, nr. 249-258.

5] Deze ongenueanceerde omschrijving, heeft tot doel niet te diep te moeten ingaan op technisch-juridische aspecten, die in de huidige bespreking niet thuishoren.

6] Sinds de inwerkingtreding van de wet Franchimont moet de seponering gemotiveerd worden. (nieuw art. 28 quater Sv.).

7] Voortaan staat hij zelfs niet langer onder toezicht van de Procureur-Generaal. Beslissingen van de onderzoeksrechter moeten worden aangevochten voor de K.I.

8] Met een mogelijkheid van hoger beroep bij de Kamer van Inbeschuldigingstelling.

9] DECLERCQ R., *Strafvordering*, Wouters, Leuven, 1983, 106.

10] Dit wordt nu uitdrukkelijk voorzien in het nieuwe art. 28 bis §3 Sv.

11] PIEDBOEUF F., *De Strafrechtelijke Procedure. Algemene Principes*, in "Bedrijfsrevisor en het Strafrecht", Brussel, I.B.R., 1991, 28.

12] De zogenoemde "fishing expedition", bvb. de inbeslagname van een globale boekhouding, zonder stukken te specificeren, enz...

13] Bvb.: het respecteren van het geheim van het onderzoek, enz...

Het hogergemaakte onderscheid moet in die zin gerelativeerd worden dat de Procureur des Konings, sinds invoering van de Wet Franchimont¹⁴, de onderzoeksrechter wel kan aanspreken voor afzonderlijke handelingen, die tot de bevoegdheid van de onderzoeksrechter behoren, zonder evenwel een gerechtelijk onderzoek te vorderen. Een dergelijke "tussenoplossing" kan alleen niet voor een bevel tot aanhouding, het afluisteren van communicatie of een huiszoeking.

2. Gemeen versus bijzonder strafrecht :

Onder het gemeen strafrecht wordt verstaan alle bepalingen van het Strafwetboek van 1867, met inbegrip van de wetswijzigingen en een aantal complementaire strafwetten.

Onder het bijzonder strafrecht daarentegen wordt verstaan het geheel van de bijzondere strafwetten die niet in het strafwetboek zijn opgenomen. Doorgaans betreft het wetten die een of andere bijzondere materie regelen en hierbij een aantal strafbepalingen omschrijven.

RELEVANTIE

In het eerste boek van het Strafwetboek worden immers de essentiële bepalingen omschreven inzake de wederrechtelijkheid van een handeling; de strafrechtelijke schuld; de strafwaardigheid alsmede de strafbaarheid van pogingen tot misdrijven en deelneming. Welnu, artikel 100 van het Strafwetboek stelt dat de bepalingen van dit eerste boek toegepast worden op de bijzondere wetten en verordeningen.

Terzelfdertijd echter voorziet dit artikel een aantal belangrijke uitzonderingen op deze regel :

- Vooreerst is het zo dat de bijzondere wetten en verordeningen kunnen afwijken van de algemene beginselen van boek I Wetboek Strafvordering.
- Bovendien bepaalt artikel 100 Strafwetboek uitdrukkelijk dat de beschikkingen van hoofdstuk 7 van het Strafwetboek niet toepasselijk zijn op de bijzondere wetten en verordeningen. Dit is zeer belangrijk omdat precies Hoofdstuk 7 de regels omschrijft voor de wijze van bestraffing van de deelneming van verscheidene personen aan éénzelfde misdaad of wanbedrijf. Welnu, deze bepalingen zijn niet op de bijzondere wetten en verordeningen toepasselijk, tenzij deze laatste uitdrukkelijk het tegendeel bevestigen. Hoewel dit doorgaans het geval is, dient er bijgevolg telkenmale te worden nagegaan of dergelijke bepaling wel degelijk voorzien is. Zeer vaak zal in de praktijk immers de vraag kunnen gesteld worden naar de mogelijke bestraffing van ondermeer accountant of belastingconsulent voor medeplichtigheid aan misdrijven, strafbaar gesteld door een bijzondere wet.
- Behoudens strijdige bepalingen zal tenslotte ook artikel 85 van het Strafwetboek dat de verplichte strafvermindering bij het bestaan van verzachtende omstandigheden oplegt, niet toepasselijk zijn op de misdrijven voorzien bij bijzondere wetten en verordeningen. Ook voor deze bepaling zal het bijgevolg van groot belang zijn telkenmale na te gaan of een bijzondere bepaling dit artikel uitdrukkelijk van toepassing heeft verklaard.

Een voorbeeld : Artikel 200 ev. Venn.W.¹⁵ omschrijft een aanzienlijk aantal misdrijven, waaraan de beroepsbeoefenaar zich schuldig kan maken. De Vennootschappenwet is ten opzichte van het Strafwetboek een bijzondere wet, zodat in principe de regels van de bestraffing van de deelneming en de regels van de verzachtende omstandigheden niet van toepassing zouden zijn. Artikel 210 Vennootschappenwet bepaalt echter uitdrukkelijk : "Het eerste boek van het Strafwetboek, Hoofdstuk 7 en artikel 85 niet uitgezonderd, is mede van toepassing op de misdrijven in deze afdeling omschreven.". Een gelijkaardige bepaling is voorzien in o.m. Art. 95 al.3 Hervormingswet¹⁶ op het Bedrijfsrevisoraat; art. 457 W.I.B en art. 58 al.4 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen. Voor iedere strafbepaling die in een bijzondere wet voorkomt dient dezelfde denkoefening echter telkenmale herhaald te worden.

14] Nieuw art. 28 septies Sv.

15] De artikelen van de "oude" Vennootschappenwet worden hier nog aangeduid. De wet van 7 mei 1999, gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad van 6 augustus 1999 en die in werking treedt uiterlijk achttien maanden na deze publicatiedatum, heeft de artikelen grondig herschikt. In het Belgisch Staatsblad, waarin de publicatie werd gedaan, in een omstandige concordantietabel ingevoerd.

16] Met Hervormingswet wordt bedoeld de Wet van 21 februari 1985 betreffende de hervorming van het Bedrijfsrevisoraat.

Terloops kan opgemerkt worden dat de nieuwe faillissementswet van 8 augustus 1997¹⁷ de artikelen die betrekking hadden op "gewone en bedrieglijke bankbreuk" gewijzigd heeft en de bepalingen inzake bovendien uit het Wetboek van Koophandel heeft gehaald om ze over te brengen naar het Strafwetboek, waardoor ze in het "gemene" strafrecht terecht komen.

3. De principes van strafrechtelijke toerekenbaarheid

De strafrechtelijke aansprakelijkheid ontstaat door de overtreding van een regel waarvan een wettekst uitdrukkelijk een strafsanctie omschrijft. Het loutere feit dat de regel geschonden werd, kan in de praktijk evenwel aanleiding geven tot moeilijke discussies omtrent de toerekenbaarheid. De volgende principes staan daarbij centraal :

- Doorgaans is een strafbare inbreuk toerekenbaar aan hem die de dader is van het materiële feit van de inbreuk zelf. De materiële toerekenbaarheid valt dan samen met de wettelijke toerekenbaarheid. Het feit wordt toegerekend aan de materiële dader. Voor heel wat misdrijven stellen er zich weinig problemen : diefstal; moord; enz. ...
- Soms wordt echter de (wettelijke) toerekenbaarheid expliciet geregeld in de tekst die de strafbepaling omschrijft. Zo kunnen de zaakvoerder of bestuurder in heel wat hypothesen wettelijk de toerekenbaarheid toegeschoven krijgen wegens het nalaten van verplichtingen die de wet oplegt, ook al werd deze nalatigheid in feite begaan door een derde. Vb.: Zo worden de zaakvoerders en bestuurders van vennootschappen die binnen de 12 maanden na de afsluiting van het boekjaar de jaarrekening niet aan de algemene vergadering hebben voorgelegd (art. 201, 3°, quater van de Vennootschappenwet¹⁸) gestraft, ook al werd deze taak toevertrouwd aan een derde; Zo ook omschrijft artikel 80¹⁹ van de Vennootschappenwet dat de neerlegging van de jaarrekening op de griffie van de Rechtbank van Koophandel binnen de 30 dagen na de goedkeuring door de algemene vergadering dient te gebeuren "door toedoen van de bestuurders". Artikel 201, 4° Vennootschappenwet legt de wettelijke toerekenbaarheid expliciet bij de zaakvoerders of bestuurders, ongeacht of iemand anders met die neerlegging werd belast²⁰. Dit principe is uiterst belangrijk omdat dit ons leert dat in bepaalde gevallen precies de loutere hoedanigheid van bestuurder, zaakvoerder, enz. de strafrechtelijke verantwoordelijkheid in het gedrang kan brengen, ook al werd de eigenlijke tekortkoming door een derde begaan. Terloops weze opgemerkt dat in dergelijke bepalingen vrijwel nooit alle bestuurders of zaakvoerders gezamenlijk aansprakelijk worden gesteld. Wanneer er met andere woorden meerdere bestuurders of zaakvoerders zijn, zal vaak aanvaard worden dat die bestuurder of zaakvoerder, die voor de specifieke taak verantwoordelijk was, strafrechtelijk vervolgd zal kunnen worden.
- Tenslotte dient van wettelijke toerekenbaarheid nog onderscheiden te worden de gerechtelijke toerekenbaarheid. Hieronder wordt verstaan dat de rechter soms zelf zal moeten uitmaken dat niet de materiële dader, doch een andere als strafrechtelijk toerekenbaar moet beschouwd worden. Ook de gerechtelijke toerekenbaarheid kan vaak leiden tot de aansprakelijkheid van bestuurders of zaakvoerders in alle gevallen waarin de wet dit weliswaar niet uitdrukkelijk voorziet, maar waarbij toch een leidende instantie als strafrechtelijk verantwoordelijk kan worden geduid. Denken we ondermeer aan een bediende die in opdracht van zijn bedrijfsleider valsheid in geschriften pleegt enz... Het hoeft geen betoog dat dit probleem zich voornamelijk zal stellen bij misdrijven, gepleegd door vennootschappen of andere rechtspersonen. In tegenstelling tot de gevallen waarin de wettelijke toerekenbaarheid expliciet vastgelegd wordt, zal hier steeds door de strafrechter de concrete situatie dienen beoordeeld te worden, eerder dan de formele structuur van de onderneming. Gelijkaardige problemen kunnen zich ook voordoen wanneer de beroepsbeoefenaar binnen een vennootschapsstructuur werkt en één bepaalde persoon binnen deze structuur het beroepsgeheim schendt.
- Een mooi voorbeeld van een gecombineerde toepassing van wettelijke en gerechtelijke toerekening kan gevonden worden in het nieuwe art. 492bis Swb.²¹ inzake het misbruik van vennootschapsgoederen, dat kan worden aangerekend aan de bestuurders "in rechte of in feite".

17] Faillissementswet 8 augustus 1997, B.S., 28 oktober 1997.

18] Art. 92 van de nieuwe wet van 7 mei 1999 verkort de voorgeschreven termijn tot zes maanden, terwijl art. 126 van de nieuwe wet de bestraffing voorziet.

19] Art. 98 van de nieuwe wet van 7 mei 1999.

20] Zie art. 128 van de nieuwe wet van 7 mei 1999.

21] Ingevoerd door art. 142 van de nieuwe Faillissementswet.

- Deze problematiek wordt, zeer recent, uiteraard ook aangeraakt door de nieuwe wet op strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen²², die hieronder nog kort wordt toegelicht: Voortaan zal ook de rechtspersoon, desgevallend samen met een of meerdere natuurlijke personen kunnen aangesproken worden.

Vaak voorziet de wet ook in een opsomming van verschillende personen aan wie de strafbare gedraging toerekenbaar kan zijn. Het probleem is dan aan de orde of deze personen gezamenlijk kunnen worden veroordeeld, dan wel of de opsomming als een volgorde van toerekenbaarheid dient beschouwd te worden. Doorgaans neemt de rechtspraak als principe aan dat in de eerste plaats dient te worden nagegaan of de inbreuk het gevolg is van de fout van meerdere van de opgesomde personen, in welk geval deze dan allen veroordeeld kunnen worden. Wanneer de fout echter gepleegd wordt door één persoon, die bevel heeft gegeven aan een ander die lager in (de wettelijk voorziene) rang stond, dan zal doorgaans geoordeeld worden dat de rangorde, in de wet opgenomen, moet gevolgd worden. Zo wordt aangenomen dat dit het geval is voor art. 17 al.1 Jaarrekeningenwet.

4. Mededaders en medeplichtigen :

Hoger werd reeds verwezen naar het belangrijk hoofdstuk 7 van Boek I Strafwetboek, waarin de regels van de deelneming van verscheidene personen aan eenzelfde misdaad of wanbedrijf omschreven worden. De deelnemers aan misdrijven worden onderscheiden in daders of mededaders en in medeplichtigen.

Artikel 66 Swb. omschrijft als daders of mededaders :

- “- zij die de feiten hebben uitgevoerd of aan de uitvoering rechtstreeks hebben meegewerkt;*
- zij die op dusdanige wijze hulp hebben verleend dat het feit zonder hun bijstand niet had kunnen worden gepleegd;*
- zij die de feiten rechtstreeks hebben uitgelokt.”*

Artikel 67 Swb. omschrijft als medeplichtigen diegenen die onderrichtingen hebben gegeven om de misdaad of het wanbedrijf te plegen. De term “onderrichtingen” wordt zeer ruim geïnterpreteerd, zodat het verstrekken van inlichtingen volstaat om aan het criterium van medeplichtigheid te voldoen.

RELEVANTIE

- Tussen (mede-)daders en medeplichtigen wordt een verschillend criterium van bestraffing gehanteerd. Artikel 69 Swb. bepaalt dat medeplichtigen aan een misdaad worden bestraft met de straf die onmiddellijk lager is dan deze waarmee de daders zelf zouden worden bestraft. De straf tegen medeplichtigen aan een wanbedrijf mag nooit hoger zijn dan 2/3den van de straf die zou worden toegepast op de daders van datzelfde wanbedrijf.
- Het onderscheid tussen beide categorieën kan van wezenlijk belang zijn voor de strafrechtelijke aansprakelijkheid van de accountant en belastingconsulent. Immers is het evident dat deze bij de uitoefening van zijn beroep vaak in situaties kan terechtkomen, waarbij hij aan een derde medewerking of inlichtingen verleent voor feiten, waarvan later blijkt dat deze aan een strafrechtelijke kwalificatie voldoen. Op grond van de onderschrijving van art. 66 zal deze medewerking vaak geïnterpreteerd kunnen worden als een noodzakelijk element, zonder hetwelk het misdrijf niet kon plaats vinden, zodat er van “moreel” mededaderschap sprake zou kunnen zijn, ook al hebben zij niet rechtstreeks aan de uitvoering van het misdrijf zelf deelgenomen. Vaker nog dreigt de beroepsbeoefenaar onder de omschrijving van artikel 67sub. te vallen en eventueel als medeplichtige vervolgd te worden omwille van het feit dat hij “onderrichtingen” heeft verstrekt, die het misdrijf vereenvoudigd hebben. De rechter zal soms dienen te beoordelen wat de zwaarwichtigheid was van verstrekte inlichtingen om te besluiten of artikel 66 Strafwetboek dan wel artikel 67 Strafwetboek toegepast kan worden.

^{22]}De wet van 4 mei 1999 houdende de invoering van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen, B.S.,22 juni 1999. Bij gebreke aan overgangsbepalingen is deze wet in werking getreden op 2 juli 1999.

- Het belang van de hoger aangehaalde regels voor de hier besproken beroepsbeoefenaars, rijst tenslotte voornamelijk daar waar een bepaalde strafrechtelijke kwalificatie een wettelijke toerekening voorziet. Immers, op grond van deze regels van de deelneming, kan bvb. de accountant en/of belastingconsulent soms vooralsnog vervolgd worden voor misdrijven, waaraan hij zich op grond van de wettelijke toerekening in principe zelf niet schuldig zou kunnen maken. Vb: Artikel 17.1²³ van de wet van 17 juli 1975 inzake boekhouding en jaarrekeningen legt vergaande strafrechtelijke gesanctioneerde verplichtingen op aan : de natuurlijke personen die koopman zijn en de bestuurders, zaakvoerders, directeurs en procuratiehouders van rechtspersonen". Daar waar deze bepaling uitdrukkelijk een wettelijke toerekening voorziet, waarin de accountant en/of belastingconsulent niet opgenomen zijn, is het niet uitgesloten dat deze laatste niettemin, op grond van de regels van de deelneming, eventueel toch nog aangesproken zouden kunnen worden.

5. De strafrechtelijke aansprakelijkheid van rechtspersonen

De wet van 4 mei 1999 houdende de invoering van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen²³, regelt voor het eerst op algemene wijze, de mogelijkheid een rechtspersoon zelf rechtstreeks strafrechtelijk te veroordelen.

SITUERING

Deze wet werd tot stand gebracht vanuit de vaststelling dat een aantal misdrijven onbestraft bleven, omwille van het feit dat strafvervolging tegen rechtspersonen niet mogelijk was, terwijl het voor bepaalde feiten zeer moeilijk was om, bij heel wat misdrijven, die gebeurden in het kader van een rechtspersoon, de natuurlijke perso(o)n(en) aan te wijzen, die voor de feiten konden verantwoordelijk gesteld worden.

De hierna aangehaalde kenmerken zijn met betrekking tot de draagwijdte van de wet, van belang.

KENMERKEN

- Overeenkomstig het nieuwe artikel 5 Strafwetboek is een rechtspersoon strafrechtelijk verantwoordelijk voor misdrijven die een intrinsiek verband houden met de verwezenlijking van zijn doel of de waarneming van zijn belangen of, naar blijkt uit de concrete omstandigheden, voor zijn rekening zijn gepleegd.
- Artikel 5.2. Strafwetboek bepaalt dat, wanneer een rechtspersoon uitsluitend door het optreden van een geïdentificeerde natuurlijke persoon verantwoordelijk wordt gesteld, alleen die persoon (de rechtspersoon of de natuurlijke persoon) die het zwaarste misdrijf heeft gepleegd, kan veroordeeld worden. Indien echter blijkt dat de geïdentificeerde natuurlijke persoon het misdrijf opzettelijk heeft gepleegd, dan kan hij samen met de verantwoordelijke rechtspersoon veroordeeld worden.
- Artikel 5.3 en 5.4. Strafwetboek specificeren wat precies valt onder de term "rechtspersonen" :
 - Met de rechtspersonen worden een aantal categoriën gelijk gesteld, zoals de burgerlijke vennootschappen, die niet de vorm van een handelsvennootschap hebben aangenomen of de handelsvennootschappen in oprichting.
 - De federale staat, de gewesten, de gemeenschappen, de provincies, de Brusselse agglomeratie, de gemeenten, de binnengemeentelijke territoriale organen, de Franse gemeenschapscommissie, de Vlaamse gemeenschapscommissie, de gemeenschappelijke gemeenschapscommissie en de O.C.M.W.'s worden uitdrukkelijk van het toepassingsgebied van de wet uitgesloten.
- De strafsancities die voor alle misdrijven voorzien zijn, zijn de geldboete en de bijzondere verbeurdverklaring.

²³] De wet van 4 mei 1999 houdende de invoering van de strafrechtelijke verantwoordelijkheid van rechtspersonen, B.S., 22 juni 1999, in werking getreden op 2 juli 1999.

Voor misdaden en wanbedrijven, kunnen bovendien de volgende sancties uitgesproken worden :

- De ontbinding ;
- Het verbod om een werkzaamheid die deel uitmaakt van het maatschappelijke doel te verrichten ;
- Sluiting van een of meer inrichtingen ;
- Bekendmaking of verspreiding van de beslissing.

De ontbinding kan door de rechter slechts worden uitgesproken, wanneer de rechtspersoon opzettelijk is opgericht om de strafbare werkzaamheden te verrichten, waarvoor hij wordt veroordeeld of wanneer hij opzettelijk van zijn doel is afgewend om dergelijke werkzaamheden te verrichten.

Als de strafrechter de ontbinding uitspreekt, verwijst hij de zaak naar het gerecht dat bevoegd is kennis te nemen van de vereffening van de rechtspersoon.

Het tijdelijk of definitief verbod een werkzaamheid te verrichten; de tijdelijke of definitieve sluiting van een of meerdere inrichtingen en de bekendmaking of verspreiding van de beslissing, kan door de rechter worden uitgesproken, telkens in de gevallen, door de wet bepaald.

- Overeenkomstig het nieuwe artikel 50bis Strafwetboek kan niemand burgerrechtelijk aansprakelijk worden gesteld voor betaling van geldboetes, waartoe een andere wordt veroordeeld, indien hij wegens dezelfde feiten wordt veroordeeld. Dit artikel beoogt een cumulatieverbod tussen de burgerlijke en strafrechtelijke aansprakelijkheid. M.a.w. : Het is de bedoeling te vermijden dat een rechtspersoon een geldboete zou moeten betalen wegens een (eigen) veroordeling en tegelijkertijd ook de boete zou moeten betalen van een persoon, waarvoor zij als burgerlijk aansprakelijke dient in te staan.

- Het nieuwe artikel 86 Strafwetboek bepaalt uitdrukkelijk dat het verlies van de rechtspersoonlijkheid van de veroordeelde rechtspersoon de straf niet doet vervallen. Hiermee heeft de wetgever willen vermijden dat de rechtspersoon zich zou onttrekken door zich te ontbinden of een andere juridische vorm aan te nemen.

Artikel 20 Voorbereidende titel Wetboek Strafvordering bepaalt wel dat de strafvordering vervalt door afsluiting van de vereffening, door gerechtelijke ontbinding, of door ontbinding zonder vereffening. Ook hier is voorzien dat, zelfs in dit geval, de strafvordering nog kan worden verder gezet, indien zou blijken dat de in vereffening stelling en de ontbinding zijn gebeurd om te ontsnappen aan de vervolging. Hetzelfde kan indien de onderzoeksrechter de rechtspersoon in verdenking heeft gesteld nog voor deze zijn rechtspersoonlijkheid verloor.

- Wanneer een strafvordering wordt ingesteld wegens dezelfde of samenhangende feiten tegen zowel de rechtspersoon als tegen diegene die normaler wijze bevoegd is hem te vertegenwoordigen, zal de rechtbank zelf, om belangenconflicten te vermijden, een lasthebber ad hoc aanduiden die de rechtspersoon vertegenwoordigt²⁴.

- Belangrijk zijn de voorlopige maatregelen, voorzien door artikel 99 wetboek strafvordering :

Wanneer de onderzoeksrechter, in de loop van het gerechtelijk onderzoek, ernstige aanwijzingen van schuld vaststelt bij een rechtspersoon, dan heeft hij de mogelijkheid om de volgende maatregelen te bevelen :

- De schorsing van de procedure van ontbinding en vereffening ;
- Verbod van specifieke vermogensrechtelijke transacties die tot het onvermogen van de rechtspersoon kunnen leiden ;
- Neerlegging van een borgsom.

De wet bepaalt wel uitdrukkelijk dat een en ander slechts kan "indien bijzondere omstandigheden dat vergen". Gezien deze omstandigheden niet in de wet opgesomd worden, verwijst deze bepaling wellicht naar de motiveringsverplichting van de onderzoeksrechter.

- Bij een veroordeling van een rechtspersoon, schrijft de griffier de veroordeling in een register en wordt een uittreksel toegestuurd aan de griffie van de rechtbank waar de statuten van die rechtspersoon zijn neergelegd. Bij gebreke aan een dergelijke neerlegging, wordt het uittreksel verzonden aan de griffie van de rechtbank van Eerste Aanleg van Brussel.

²⁴] Nieuw artikel 2 bis Voorbereidende Titel Wetboek Strafvordering.

- De regels van opschorting, uitstel en probatie zijn van toepassing op rechtspersonen. Voor de voorwaarden, waarin op deze bepalingen beroep kan worden gedaan, zijn de strafdrempels aangepast aan de aard van de hogerbesproken sancties.

De nieuwe wet wijzigt fundamenteel de gevolgen van een misdrijf voor de rechtspersoon zelf in het gemene recht. Het hoeft geen betoog dat de precieze draagwijdte van de hoger omschreven krachtlijnen nog nader gepreciseerd zal moeten worden in rechtspraak en rechtsleer. Niettemin leek het mij van belang de krachtlijnen ervan aan te halen.

6. Ogenblikkelijke en voortdurende misdrijven :

Ogenblikkelijke misdrijven zijn misdrijven door de wet worden omschreven als een doen of een laten op één bepaald ogenblik. Het misdrijf zelf is voltrokken, ook al heeft het blijvende gevolgen. Voortdurende misdrijven zijn misdrijven die bestaan uit een ononderbroken en door de dader bestendigde delictuele toestand. Het misdrijf heeft als kenmerk de aangehouden wil van de dader om een hem in het leven geroepen delictuele toestand te bestendigen.

RELEVANTIE

- Een termijn voor de verjaring van de vervolging begint bij ogenblikkelijke misdrijven onmiddellijk te lopen. Bij de voortdurende misdrijven loopt de verjaringstermijn slechts vanaf het ogenblik waarop de delictuele toestand ophoudt te bestaan²⁵. In een geval waarin opeenvolgende jaarrekeningen door eenzelfde valsheid waren aangetast, oordeelde de strafrechter dat het geheel een voortdurend misdrijf uitmaakte, zodat de verjaring voor geen van de feiten was ingetreden²⁶.
- Bij een voortdurend misdrijf, begonnen onder één wet en voortgezet onder een gewijzigde wet, wordt steeds de laatste en niet noodzakelijk de lichtste wet toegepast. Bij een wetswijziging die een zwaardere straf impliceert gaat men er immers vanuit dat ook na deze wijziging alle constitutieve elementen van het misdrijf nog aanwezig waren. Dit is uiteraard niet het geval voor ogenblikkelijke misdrijven, waar de regel geldt dat de lichtste van de straffen, bepaald door beide wetten, moet worden toegepast, ongeacht het feit of de nieuwe wet een zwaardere, dan wel een lichtere straf voorschrijft.
- Wanneer een bepaalde voortdurende delictuele gedraging als een voortdurend misdrijf beschouwd wordt, dan zal deze ganse aanhoudende gedraging slechts éénmaal gestraft mogen worden.
- Dit onderscheid is hier voornamelijk van belang nu het gebruik van valse stukken een voortdurend misdrijf is en dat het misdrijf voortduurt zelfs zonder nieuw feit van de dader van de valsheid en zonder herhaalde tussenkomst van de gebruiker, zolang het door deze laatste beoogde doel niet volkomen is bereikt²⁷. Daar waar met andere woorden de valsheid in geschriften zelf in bepaalde situaties reeds verjaard zou zijn, kan vaak nog een strafrechtelijke aansprakelijkheid weerhouden worden op grond van het feit dat het gebruik van de valse stukken een voortdurend misdrijf is en de verjaring bijgevolg niet is ingetreden. Ook bij de diverse witwasmisdrijven, ingevoerd door wijziging van art. 505 Swb., is de vraag naar het aflopend, dan wel voortdurend karakter aan de orde²⁸.

Opgemerkt dient nog te worden dat dit onderscheid niet verward mag worden met het onderscheid tussen enkelvoudige en voortgezette misdrijven. Een voortgezet misdrijf is een misdrijf dat bestaat uit verscheidene gedragingen, van dezelfde of van verschillende personen, waarvan geoordeeld wordt dat deze samen slechts één misdrijf uitmaken wegens de "eenheid van het misdadig opzet" in hoofde van de dader. Wanneer meerdere misdadige handelingen als één voortgezet misdrijf beschouwd worden, dan kunnen deze verschillende handelingen slechts door één straf gesanctioneerd worden, nl. de straf die op het zwaarste van de afzonderlijk gepleegde misdrijven staat²⁹.

25] Cass. 2 juni 1902, Pas., 1902, I, 257.

26] Antwerpen, 27 september 1978, R.P.S., 1979, nr. 6021.

27] Cass. 5 oktober 1982, Arr. Cass. 1982-83, 185.; zie ook: DECLERCQ, R., *Beginnelsen van Strafrechtspleging*, Antwerpen, Kluwer, 1999, nr. 168.,

28] Cfr. *Supra*.

29] Art. 65 Swb. Terloops weze genoteerd dat bij wet 11 juli 1994 de klassieke principes van de opslorping grondig gewijzigd werden. Wanneer nu feiten vervolgd worden, waarvan vastgesteld wordt dat voor gelijkaardige feiten uit dezelfde periode reeds een uitspraak gebeurde, kan de strafrechter, in tegenstelling tot vroeger, voor de bijkomende feiten wél nog een straf uitspreken, zij het dat rekening moet worden gehouden met de reeds uitgesproken strafmaat.

7 De werking van de strafwet in de tijd en de strafrechtelijke verjaring

Artikel 2 Strafwetboek bevat 2 fundamentele beginselen :

- Het beginsel van de niet-retroactiviteit van de (strengere) strafwetten;
- Het beginsel van de retroactiviteit van de mildere strafwetten.

Bijgevolg kan als algemene regel gesteld worden dat de strafrechter zich steeds, achtereenvolgens op het ogenblik van de feiten en op het ogenblik van de uitspraak dient te plaatsen en de lichtste straf dient uit te spreken indien er verschillen bestaan. Indien er op één van beide ogenblikken geen bestraffing voorzien was, dan kunnen de feiten niet strafrechtelijk gesanctioneerd worden. Terloops weze opgemerkt dat deze regel niet van toepassing is op wetten die tuchtmaatregelen invoeren, omdat tuchtmaatregelen niet als strafsancie beschouwd worden³⁰.

Wetten betreffende de bevoegdheid en rechtspleging daarnaast zijn echter ook steeds, behoudens uitdrukkelijke afwijking, onmiddellijk van toepassing vanaf hun inwerkingtreding op alle hangende rechtsplegingen waarin nog geen beslissing ten gronde is genomen, die de bevoegdheid vastlegt³¹. Zeker in de huidige periode en met betrekking tot de hier besproken materie kan dit principe vaak praktisch belang hebben, omwille van het feit dat de strafrechtelijke verjaring voor wanbedrijven vrij recent tot twee keer toe uitdrukkelijk gewijzigd werd.

Artikel 25 van de Programmawet van 24 december 1993³² heeft vooreerst artikel 21 van de wet van 17 april 1878 houdende de voorgaande titel van het Wetboek van Strafvordering gewijzigd, waardoor de verjaringstermijn voor wanbedrijven van 3 op 5 jaar wordt gebracht. Waar vroeger, overeenkomstig de regels van de stuiting³³ van de verjaringstermijn met een maximale termijn van 6 jaar³⁴ rekening diende te worden gehouden, wordt de verjaringstermijn, steeds weer de regels van de stuiting indachtig, voor wanbedrijven nu maximaal 10 jaar. Deze innovatie is voor het huidige onderwerp relevant, vermits de meeste misdrijven, waarmee de accountant of belastingconsulent geconfronteerd kan worden bij de uitoefening van zijn taak, wanbedrijven uitmaken. Bovendien wordt de valsheid in geschriften, die in theorie een misdaad is en onder een ander verjaringsstelsel valt, de facto steeds gecorrectionaliseerd³⁵, zodat ook de valsheid in geschriften volgens de verjaringstermijnen van de wanbedrijven zal beoordeeld worden.

Belangrijk is de vraag hoe deze verlengde verjaringstermijn dient toegepast te worden op feiten die dateren van voor de inwerkingtreding van de nieuwe wet, zijnde 31 december 1993. De volgende principes worden toegepast op de vraag naar de gelding van de verjaringswetten in de tijd :

- Een strafvordering die reeds verjaard is volgens de bestaande wetgeving, kan niet herleven ingevolge de inwerkingtreding van een nieuwe wet. Dit betekent dat, wanneer volgens de oude berekening, de strafvordering omtrent een bepaald feit reeds verjaard was op 31 december 1993, deze verjaring hoe dan ook verworven blijft³⁶.
- Een strafvordering die nog niet verjaard is op het ogenblik van de inwerkingtreding van de nieuwe wet, valt onder het toepassingsgebied van deze nieuwe wet, overeenkomstig het beginsel dat procedurewetten onmiddellijk van toepassing zijn op bestaande rechtsgedingen³⁷. Dit betekent concreet :
 - Misdrijven die na 31 december 1993 werden gepleegd vallen (uiteraard) onder de nieuwe verjaringstermijn van 5 jaar en die termijn kan gedurende de volle 5 jaar gestuit worden, waarna er een nieuwe termijn van 5 jaar begint te lopen.
 - Wanneer op 31 december 1993 de oorspronkelijke verjaringstermijn van 3 jaar vanaf het misdrijf nog liep, wordt deze verlengd tot 5 jaar en zullen alle stuitingsdaden die gebeuren binnen deze -verlengde-termijn van 5 jaar, te rekenen vanaf het misdrijf, een nieuwe verjaringstermijn van 5 jaar doen lopen.

Blijft alleen de vraag wat er gebeurt wanneer de verjaring zich op 31 december 1993 niet meer bevond in de oorspronkelijke termijn van 3 jaar, maar in de, ten gevolge van

30] Cass. 8 januari 1951, Pas. 1951, 273.

31] Cass. 16 oktober 1985, R.D.P. 1986, 406.

32] Programmawet 24 december 1993, B.S. 31 december 1993, 2de uitgave.

33] "Stuiting" betekent dat de verjaring opnieuw begint te lopen. "Schorsing" daarentegen impliceert alleen een tijdelijke onderbreking van de bestaande verjaringstermijn.

34] Ter herinnering: Tijdens de "originele" verjaringstermijn van drie jaar "stuit" iedere onderzoeksdaad de termijn, waardoor een nieuwe verjaringstermijn van drie jaar ingaat. Dit kan alleen tijdens de originele termijn, zodat wanneer op de laatste dag van deze termijn nog een stuiting gebeurt, de totale verjaringstermijn zes jaar bedraagt.

35] Ter herinnering: d.i. de omzetting van een misdaad naar een wanbedrijf voor wat de bestraffing, maar ook voor wat de verjaring betreft.

36] Cass. 7 mei 1953, Arr. Cass., 1953, 610.

37] Cass. 7 mei 1980, Arr. Cass. 1979-80, 1120 en R.D.P., 1980, 975; Cass., 28 mei 1980, Arr. Cass. 1979-80, 1198; Cass., 3 juni 1987, Arr. Cass. 1986-87, 1343.

stuitingsdaden, verlengde periode van de verjaring? Dient ook nog rekening te worden gehouden met stuitingsdaden die gebeuren tijdens het vierde en vijfde jaar na de feiten, daar waar, overeenkomstig de oude wet, de eigenlijke verjaringsperiode, waarbinnen stuiting kon optreden, toch reeds voorbij was? Welnu, het lijkt, ondanks nogal wat bezwaren, aanvaard dat de daden van onderzoek en vervolging die in het vierde en vijfde jaar, te rekenen vanaf het misdrijf, zijn ingesteld en die op het ogenblik dat zij gesteld werden niet als verjaringsstuitend aanzien konden worden, thans via een "retroactieve blik"³⁸ toch beschouwd dienen te worden als daden van stuiting van de verjaring, waardoor ook hier nog een nieuwe verjaringstermijn van 5 jaar begint te lopen.

Deze, op het eerste zicht, vrij complexe berekeningen kunnen, voor wat de feiten die gebeurden voor 31 december 1993 betreft, samengevat worden als volgt:

- De eerste berekening die, bij de vraag naar een mogelijke verjaring, dient te gebeuren is na te gaan of de feiten volgens de oude wet op 31 december 1993 verjaard waren. Daarvoor dienen de principes van de oude wet gehanteerd te worden: Was er reeds 3 jaar verlopen sinds de laatste stuitingsdaad op 31.12.1993 (steeds met als laatst mogelijke verjaringsdatum: de zesde verjaardag van de feiten)? Indien dit het geval is, is de zaak hoe dan ook verjaard.
- Indien volgens deze berekening de zaak nog niet verjaard blijkt, dient de verjaringstermijn helemaal herberekend te worden als volgt: De verjaring treedt in vijf jaar na de laatste stuitingsdaad, die plaats vond binnen de originele termijn van vijf jaar, ook nu weer met een maximum van vijf plus vijf jaar.

De Wet van 11 december 1998³⁹ grijpt dan nogmaals grondig in op de wijze, waarop misdrijven verjaren, door de verjaring van de strafvordering te schorsen ten aanzien van alle partijen, vanaf de datum dat de zaak voor het vonnisgerecht wordt ingeleid. De verjaring begint wel opnieuw te lopen :

- vanaf de dag waarop het vonnisgerecht beslist de zaak onbepaald uit te stellen, ambtshalve of op vraag van het Openbaar Ministerie⁴⁰, en dit tot op de dag waarop de behandeling door het vonnisgerecht wordt hervat ;
- vanaf de dag waarop het vonnisgerecht beslist de zaak uit te stellen, ambtshalve of op vraag van het Openbaar Ministerie, met het oog op bijkomende onderzoeksdaden, en dit tot op de dag waarop de behandeling door het vonnisgerecht wordt hervat ;
- Wanneer enkel het openbaar ministerie hoger beroep aantekent, vanaf de datum van de verklaring of de betekening van hoger beroep tot op de dag waarop het hoger beroep bij de vonnisgerichten wordt ingeleid ;
- Vanaf het verstrijken van de termijn van een jaar vanaf de datum van inleiding bij een vonnisgerecht⁴¹ tot op de dag der uitspraak.

De strafvordering is eveneens geschorst :

- In geval van verwijzing tot beslissing van een prejudicieel geschil.
- In geval van klacht wegens laster, in afwachting dat een vonnis uitspraak moet doen over de waarachtigheid van de feiten, die het voorwerp van de beweerde laster uitmaken.
- Gedurende de behandeling van een exceptie van onontvankelijkheid; onbevoegdheid of nietigheid, opgeworpen door de verdachte, de burgerlijke partij of de burgerlijk aansprakelijke. Wanneer de exceptie gegrond wordt verklaard, zal de verjaring niet geschorst worden.

De wet van 11 december 1998 voorziet geen overgangsbepalingen en treedt in werking op datum van zijn publicatie⁴². Hij moet bijgevolg geacht worden onmiddellijk van toepassing te zijn op elke, nog niet definitief verjaarde, strafvordering.

39] VERSTRAETEN, R., "Verjaringstermijnen en wetsvoorstel inzake afluisteren", Jura Falconis, 1993-94, 4, p. 590.; zie ook: Cass. 5 april 1996, Arr. Cass., 1996, nr.64; Cass. 1 oktober 1997, Arr. Cass., 1997, nr.379.

39] Wet van 11 december 1998 tot wijziging, wat de verjaring van de strafvordering betreft, van de Voorafgaande Titel van het Wetboek van Strafvordering, B.S., 16 december 1998.

40] Let wel: De verjaring wordt niet geschorst wanneer een verwerende partij zelf om het uitstel verzoekt.

41] Zowel in eerste aanleg als in graad van hoger beroep.

42] D.i. 16 december 1996.

B. Specifieke beroepsmisdrijven

Met deze categorie worden, zoals hoger gezegd, bedoeld de misdrijven die opgenomen zijn in de Hervormingswet van 21 februari 1985. Zij worden onderscheiden in twee categorieën :

1. Inbreuken tegen de hoedanigheid van de accountant en/of belastingconsulent en de voorbehouden werkzaamheden van de externe accountant :

Art. 69 van de Hervormingswet van 21 februari 1985 verbodt uitdrukkelijk het onrechtmatig voeren van de titel van accountant of het gebruiken van een met die titel verwarring stichtende term, alsmede het onrechtmatig uitoefenen van de aan de externe accountant voorbehouden werkzaamheden. Deze inbreuken werden gestraft met een geldboete van 200 tot 1.000 Fr⁴³. Artikel 16 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen beschermt nu zowel de titel van accountant als deze van belastingconsulent. Art. 17 van dezelfde wet herneemt de voorschriften voor de handelsbenaming van vennootschappen, wat inhoudt dat deze zelf de hoedanigheid van accountant en/of belastingconsulent moeten bekomen hebben⁴⁴. Art. 58 tenslotte herneemt de strafmaat van art. 95 Hervormingswet.

Art. 18 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen verbiedt uitdrukkelijk het gebruik van verwarringstichtende benamingen⁴⁵. In een arrest van het Hof van Beroep te Gent van 20 december 1994⁴⁶ besliste het Hof dat ook de term "accounting" onder de bescherming van de wet valt, en dat het gebruik ervan in de vennootschapsbenaming, samen met vermelding van voorbehouden materies in het maatschappelijk doel, tot strafvervolgning aanleiding kan geven.

Wel dient te worden opgemerkt :

- Dat de wetgeving in die zin een lacune vertoont waar een interne accountant weliswaar de activiteiten, voorbehouden aan een externe accountant niet mag uitoefenen, doch er aan de andere kant geen strafrechtelijke sanctie voorzien is wanneer deze interne accountant zich externe accountant noemt. Deze lacune kan momenteel worden opgevangen door een tuchtsanctie⁴⁷.
- Dat art. 58 van de nieuwe wet strafsancities voorziet voor wie de aan de externe accountant voorbehouden materies, voorzien in art. 37 van de nieuwe wet, onrechtmatig uitoefent, doch dat de wetgever ervoor geopteerd heeft om aan de belastingconsulent geen voorbehouden materies toe te kennen.

Op 20 mei 1996 besliste de Raad van het I.A.B.⁴⁸ dat elke interne accountant voortaan een inschrijving moet vragen op de lijst van de externe accountants, van zodra hij enige beroepswerkzaamheid als zelfstandige uitoefent in hoofd- of bijberoep. Dit heeft uiteraard zijn gevolgen voor de deontologie, alsmede de verplichting om de beroepsaansprakelijkheid te verzekeren.

2. Het beroepsgeheim van de accountant en (mutatis mutandis) de belastingconsulent

a. Begripsomschrijving :

Art. 95, 2^o van de wet van 85 bepaalde dat artikel 458 Strafwetboek van toepassing is "op de natuurlijke personen en rechtspersonen die ingeschreven zijn in het register van de externe accountants, op de vennoten of leden van bedoelde rechtspersonen, alsmede op de personen voor wie de accountants in het register ingeschreven staan".

Dit artikel werd in de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen, vervangen door het nieuwe artikel 58 al.3 dat artikel 458 Swb. uitdrukkelijk van toepassing maakt op "externe accountants, externe belastingconsulenten, externe

43] De strafrechtelijke geldboetes dienen vermenigvuldigd te worden met de opdecimes (momenteel x 200).

44] Vroeger : Art. 70 Hervormingswet.

45] Vroeger : Art. 71 Hervormingswet.

46] Gent 20 december 1994, aangehaald in Indac-Info, 1995, 10/2.

47] HUYBRECHTS, L., o.c., 4.

48] Zie: I.D.A.C.-Info, 1996, 22/2.

49] Voor de boekhouders, die nu hun beroepsgeheim wettelijk geregeld zien, komt een einde aan de discussie omtrent de vraag of het beroepsgeheim op basis van een K.B. aan een bepaalde beroeps-categorie kan worden toegekend. Zie omtrent deze problematiek, de gefundeerde kritische opmerkingen van HUYBRECHTS (HUYBRECHTS, L., "Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten", T.B.H., 1995, 681).

boekhouders⁴⁹, externe boekhouder-fiscalisten, stagiairs en de personen voor wie zij instaan." Het nieuwe artikel bepaalt ook uitdrukkelijk dat de rechtspersonen burgerlijk aansprakelijk zijn voor de betaling van de geldboeten, waartoe hun organen en aangestelden krachtens hetzelfde artikel zijn veroordeeld⁵⁰. In de hiernavolgende pagina's wordt specifiek ingegaan op het beroepsgeheim van de externe accountant. De aangehaalde principes zijn mutatis mutandis van toepassing op de belastingconsulent, sinds de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

Art. 458 Strafwetboek, van zijn kant, bepaalt dat *"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 getuigenis af te leggen en buiten het geval dat de wet hun verplicht die geheimen bekend te maken, worden gestraft met een gevangenisstraf van 8 dagen tot 6 maanden en met geldboete van 100 Fr. tot 500 Fr"*.

De wet van 21 februari 1985 stelde met uitdrukkelijke verwijzing naar art. 458 van het Strafwetboek een einde aan de rechtspraak van het Hof van Cassatie⁵¹ die erop neerkwam dat de accountant niet zou vallen onder de beroepen, bedoeld in art. 485 Strafwetboek. Sedert de wet van 21 februari 1985 kan bijgevolg niet meer betwist worden dat de accountant wel degelijk over een beroepsgeheim beschikt, met alle rechten en plichten die eruit voortvloeien. Sinds de wet van 22 april 1999 bestaat ook voor wat de andere hogergenoemde beroepscategorieën betreft, geen twijfel meer omtrent de toepasselijkheid van art. 458 Swb.

Voor de eenduidigheid wordt hieronder specifiek het beroepsgeheim van de externe accountant besproken. De aangehaalde principes zijn mutatis mutandis van toepassing op de andere beroepen, opgenomen in art. 58 al.3 van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.

b. Draagwijdte :

Het beroepsgeheim slaat op het "toevertrouwd geheim" : alles wat rechtstreeks of onrechtstreeks door de cliënt aan de accountant als geheim wordt toevertrouwd in de uitoefening van diens beroep, valt onder dit geheim. Het is belangrijk erop te wijzen dat, in tegenstelling tot bv. bij de geneesheer, niet elke werkzaamheid van de externe accountant onder het beroepsgeheim valt. De accountant voert immers een aantal taken uit waarin het beroepsgeheim onmogelijk absoluut gehandhaafd kan worden (het verifiëren en corrigeren van boekhoudkundige stukken; het verrichten van expertises, ... wanneer deze leiden tot een expertiseverslag om te worden bekend gemaakt aan derden). Verder zullen we zien dat dit vaak nog in grotere mate het geval is voor de bedrijfsrevisor.

Het beroepsgeheim wordt geschonden bij elke bekendmaking, die bewust en vrij gedaan wordt. Het bewust karakter betekent niet dat er een bijzonder opzet vereist is⁵². De omstandigheden waarin het beroepsgeheim toch mag worden onthuld, worden door de wet zeer restrictief en dwingend vastgelegd. Alleen wanneer de geheimhouder door de wet uitdrukkelijk verplicht wordt zijn geheimhouding op te geven of wanneer hij geroepen wordt in rechte getuigenis af te leggen, (dit is wanneer hij onder eed ondervraagd wordt door een onderzoeksrechter of door de rechtbank), mag hij ze bekendmaken:

Wettelijke uitzonderingen op de geheimhoudingsplicht bestonden er voor de accountant, in tegenstelling tot bvb. de geneesheren⁵³, tot zeer recent, niet. De invoering van de meldingsplicht van de accountant in het kader van de strijd tegen het witwassen, voert voor het eerst hier een –zij het beperkte- uitzondering op in. Het is precies deze wetswijziging, en haar impact op het beroepsgeheim als dusdanig, dat verder besproken zal worden⁵⁴.

Wat de getuigenis in rechte betreft, dient de accountant in het voorkomend geval eerst de eed af te leggen en nadien voor elke vraag afzonderlijk voor zichzelf uit te zoeken of ze onder zijn beroepsgeheim valt en, zo ja, of hij desondanks toch van oordeel is ze te kunnen beantwoorden. Het is alleen de accountant zelf die hierover kan oordelen en zelfs de omstandigheid dat de cliënt hem van zijn beroepsgeheim ontslaat is op zich nog geen voldoende reden om een bepaald feit al dan niet bekend te maken. Deze appreciatiebevoegdheid kan echter marginaal getoetst worden door de rechter, die kan oordelen dat het antwoord op een gestelde vraag niet onder het beroepsgeheim kan vallen en aldus de accountant kan verplichten te spreken, op straffe van weigering te getuigen⁵⁵.

50] Ter herinnering: Overeenkomstig het nieuwe artikel 50bis Strafwetboek kan niemand burgerrechtelijk aansprakelijk worden gesteld voor betaling van geldboetes, waartoe een andere wordt veroordeeld, indien hij wegens dezelfde feiten zelf zou worden veroordeeld.

51] Cass. 16 mei 1977, Arr. Cass., 1977, 949.

52] HUYBRECHTS, L., o.c., 7.

53] Bvb.: Verplichting van aangifte door de geneesheren van overdraagbare ziekten (K.B. 1 maart 1971).

54] Cfr. Infra.

55] Deze "marginale toetsing" van de rechter kan geen afbreuk doen van de beoordelingsvrijheid van de drager van het beroepsgeheim. Bepaalde vragen kunnen louter de bevestiging van bvb. materiële feiten op het oog hebben, zodat het antwoord in bepaalde omstandigheden niet onder het beroepsgeheim kan vallen. (Bvb.: Cass. 23 juni 1958, Pas., I, 1181).

In geen enkel geval is het de bewaarder van het beroepsgeheim toegestaan uit eigen beweging de gerechtelijke overheid in te lichten over zijn geheim. Er bestaat geen bepaling die de accountant zou verplichten een misdrijf te melden dat door het beroepsgeheim is gedekt⁵⁶. Het verwittigen van de gerechtelijke overheid kan slechts in die gevallen, waar de noodtoestand als rechtvaardigingsgrond of schulduitsluitingsgrond⁵⁷ weerhouden zou kunnen worden. Dit is het geval wanneer de accountant bij de uitoefening van zijn beroep weet zou krijgen van een toekomstige bedreiging van het leven of de fysieke integriteit van personen⁵⁸. De mogelijke uitbreiding van deze uitzondering tot, zij het zware, vermogensdelicten, lijkt mij niet aanvaardbaar. Als een mogelijke uitzondering binnen het actieterrain van accountant of bedrijfsrevisor haalt HUYBRECHTS⁵⁹ de eventuele vaststelling aan van een ernstig milieu-misdrijf, dat de openbare gezondheid in het gedrang zou brengen.

Er kan van beroepsgeheim geen sprake zijn wanneer een misdrijf gepleegd wordt in de uitoefening van het beroep van accountant zelf^{60/61}. Wordt de externe accountant zelf formeel in verdenking gesteld wegens een beroepsmisdrijf, dan kan hij zich niet langer op het beroepsgeheim beroepen om zijn zwijgen te verantwoorden. Aan de andere kant mag hij dan ook wel, ter vrijwaring van zijn eigen recht van verdediging, de geheimen prijsgeven, die betrekking hebben op het beroepsmisdrijf waarvan hij verdacht wordt. Ook hier lijkt een bijzondere omzichtigheid echter aanbevolen, vermits ten alle prijze vermeden dient te worden dat op deze wijze feiten of gegevens van de cliënt aan het daglicht komen, die achteraf toch geen betrekking blijken te hebben op het beroepsmisdrijf waarvan de accountant verdacht wordt. Tenslotte heeft de accountant, die zelf in verdenking wordt gesteld, dan wel het recht om het stilzwijgen te bewaren, dit keer in zijn hoedanigheid van verdachte.

Het beroepsgeheim omvat ook de beroepsbescheiden⁶², die eveneens geëerbiedigd dienen te worden. Onder deze bescheiden wordt in de eerste plaats verstaan :

- De briefwisseling die wordt gevoerd tussen de cliënt en de vertrouwensman;
- De briefwisseling die door de vertrouwensman gevoerd wordt met derden ten behoeve van zijn cliënt;
- De nota's van de vertrouwensman betreffende gesprekken met zijn cliënt of met derden betreffende de zaak;
- (In zekere mate⁶³): De overtuigingsstukken, zoals facturen, brieven, expertises welke de cliënt aan zijn vertrouwensman overmaakt;
- De conclusies en nota's welke door de vertrouwensman worden opgesteld ter verdediging van zijn cliënt. Wat deze laatste categorie betreft bestaat er soms discussie omtrent het geheim karakter van de stukken, zoals conclusies en overtuigingsstukken die reeds werden meegedeeld aan de tegenpartij, aan de rechtbank of aan de administratie. Algemeen dient te worden aangenomen dat het niet is omdat een stuk aan bepaalde personen werd meegedeeld, dat de vertrouwensman van zijn beroepsgeheim wordt ontslagen en dat het stuk aan iedereen mag worden meegedeeld⁶⁴. Uiteraard zal de mededeling aan de personen waarvoor deze documenten bestemd zijn, nooit als inbreuk van het beroepsgeheim kunnen beschouwd worden!

Onderzoeksdaden, beslagleggingen, enz. die met schending van het beroepsgeheim gebeuren zijn nietig en kunnen als dusdanig niet in een procedure worden aangewend⁶⁵. Betwisting blijft bestaan omtrent de vraag of de vrijwillige mededeling van beschermde geheimen door de drager van het beroepsgeheim altijd betekent dat deze gegevens als onrechtmatig verkregen moet beschouwd worden, dan wel of de onderzoekers zelf (onrechtmatig) initiatieven moeten genomen hebben⁶⁶.

Het beroepsgeheim kan in principe niet worden ingeroepen tegenover de tuchtoverheid. Wanneer feiten, die vallen onder het beroepsgeheim, aan de tuchtoverheid worden meegedeeld, wordt de tuchtoverheid wel deelachtig aan het beroepsgeheim en kan zij van de geheimen die haar aldus zouden worden meegedeeld, geen kennis geven aan de gerechtelijke overheid. De accountant die in dergelijke omstandigheden geheimen heeft meegedeeld aan zijn tuchtoverheid kan ook niet vervolgd worden wegens schending van art. 458 Swb.

Waar de accountant, die op de hoogte is van het bestaan van valse stukken van zijn cliënt niet verplicht kan worden aangifte te doen bij de overheid, is het evenwel zo dat hij zijn medewerking niet mag verlenen voor het onder zich nemen van stukken van een

56] zie: PIEDBOEUF F., De Strafrechtelijke Procedure. Algemene Principes, in "Bedrijfsrevisor en het Strafrecht", Brussel, I.B.R., 1991, 24.

57] Zie omtrent het verschil tussen beide begrippen en de relevantie: DUPONT, L., Belgisch Strafrecht, Acco, Leuven, 1990, p. 229.

58] Voor een voorbeeld: Cass. 13 mei 1987, R.C.J.B., 1989, 588. In casu had een advocaat de schuilplaats prijs gegeven van zijn cliënt, die een gevaarlijk crimineel was. De advocaat werd vrijgesproken omdat de inbreuk, aldus het Hof "gerechtvaardigd" was.

59] HUYBRECHTS, L., "Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten", T.B.H., 1995, 469

60] Zie o.m.: ARNOU, P., "Raadsman en mededader", R.W., 1988-89, 969-977.

61] Dit zal bvb. van belang zijn wanneer de accountant er zelf van verdacht wordt betrokken te zijn bij witwasactiviteiten, zij het als mededader of medeplichtige.

62] Zie: PICARD, E., Pandectes, v^o Avocat près la Cour d'Appel, nrs. 494, 505 en 506.

63] Cfr. Infra. mbt. de opzettelijke overhandiging van stukken om deze te onttrekken aan het onderzoek.

64] Dezelfde redenering geldt voor de gegevens waaromtrent de accountant een melding moet doen aan de Cel voor Financiële Informatieverwerking. Deze meldingsplicht zal hem niet ontslaan het beroepsgeheim te handhaven tegenover alle andere personen of instellingen.

65] De problematiek van het beroepsgeheim bij huiszoeking en beslag in strafzaken werd uitvoerig toegelicht door VIAENE, L., Huiszoeking en Beslag in strafzaken, in A.P.R., Gent, Story-scientia, 1962, nrs. 458-533; zie ook: TRAEEST, Ph., Het bewijs in strafzaken, Gent, Mys & Bressch, 1992, nr. 539).

66] Zie HUYBRECHTS, die met klem de tweede stelling verdedigt. (HUYBRECHTS, L., "Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten", T.B.H., 1995, 669).

misdadige herkomst, ten einde deze te onttrekken aan de opzoeken van het gerecht. Wanneer hij op het ogenblik van de ontvangst van het stuk kennis heeft van zijn misdadige herkomst, maak hij zich schuldig aan heling, wanneer hij het stuk verder onder zich houdt of verbergt⁶⁷. Wanneer de accountant slechts na het ontvangen van de stukken in kennis wordt gesteld van de misdadige herkomst van een stuk, dan kan deze strafrechtelijke kwalificatie niet weerhouden worden⁶⁸.

Het beroepsgeheim moet overeenkomstig art. 337 W.I.B.⁶⁹ ook worden ingeroepen tegenover de fiscus. Het aldaar gehanteerde begrip "beroepsgeheim" is gelijk aan het hogerschreven begrip⁷⁰. Dit is voornamelijk van belang omdat de bijzondere sanctie van art. 455 W.I.B.⁷¹ ook diegene zal kunnen treffen, die het fiscale beroepsgeheim geschonden heeft, wat een aanzienlijke bijkomende potentiële sanctie betekent. Ingevolge art. 334 W.I.B.⁷² kan de administratie om de tussenkomst verzoeken van de bevoegde tuchtoverheid, opdat deze zou oordelen of de vraag om inlichtingen of de overlegging van stukken verzoekenbaar is met het eerbiedigen van het beroepsgeheim. Indien de tuchtoverheid een negatief advies uitbrengt, moet de administratie zich daarbij neerleggen⁷³. Indien de tuchtoverheid daarentegen een positief advies uitbrengt, kan de accountant het verzoek van de administratie inwilligen zonder daarbij straffen te kunnen oplopen. Indien hij dit niet doet, lijkt hij sanctioneerbaar wegens overtreding van de bepalingen van het W.I.B.^{74/75}

Het beroepsgeheim van de accountant is nu sinds de wettelijke invoering in 1985 van meetaf aan het voorwerp geweest van een aantal strijdvragen, die steeds neerkomen op de vraag in welke mate het al dan niet gelijk gesteld kan worden met het beroepsgeheim van de geneesheren en advocaten. De invoering van de meldingsplicht voor de accountant, en nadien ook voor de belastingconsulent, terwijl diezelfde meldingsplicht niet werd opgelegd aan de advocaat, heeft in zekere zin hierop ingehaakt⁷⁶.

c Eerste strijdvraag : Het beroepsgeheim bij huiszoeking en beslag :

Met betrekking tot het beroepsgeheim is de meest heftige betwisting ongetwijfeld gevoerd rond het probleem van de huiszoeken en het eventuele beslag op stukken die zich in handen van de accountant bevinden. Overeenkomstig artikel 87 ev. Wetboek Strafvordering hebben de gerechtelijke overheden het recht om het kantoor van de accountant binnen te dringen om daar bewijzen omtrent een misdrijf te zoeken⁷⁷. Het beslag kan bevolen worden door een onderzoeksrechter en dient te gebeuren in aanwezigheid van de betichte of zijn volmachtdrager⁷⁸.

Aangezien het beroepsgeheim van de accountant wettelijk geregeld is, kan de huiszoeking en het beslag zich niet uitstrekken tot de stukken, die gedekt worden door het beroepsgeheim⁷⁹. Het probleem stelt zich nu hoe en in welke omstandigheden kan worden vastgesteld welke stukken onder het beroepsgeheim vallen en als dusdanig niet voor beslag in aanmerking komen.

Wat de advocaten betreft heeft er zich een vast gebruik⁸⁰ ontwikkeld omtrent de werkwijze die gevolgd dient te worden :

- De onderzoeksrechter mag alleen in het kantoor van de advocaat binnendringen in diens aanwezigheid, behoudens absolute onmogelijkheid;
- De onderzoeksrechter dient de Stafhouder te verwittigen van de onderzoeksmaatregel en hem uit te nodigen hem te vergezellen;
- De Stafhouder kan zich niet verzetten tegen de huiszoeking of tegen het beslag van de stukken;
- De onderzoeksrechter dient persoonlijk de huiszoeking uit te voeren en kan deze bevoegdheid niet delegeren;
- De onderzoeksrechter dient in elk geval de belangen van derden, die vreemd zijn aan het voorwerp of het doel van de huiszoeking, te respecteren.

Daarbij bleef nog de vraag hoe en door wie de stukken, die eventueel onder het beroepsgeheim vielen, geselecteerd dienen te worden. Tot 1979 maakte de onderzoeksrechter, die veronderstelde dat een bepaald stuk zich in het dossier van de advocaat bevond, het bundel over aan de Stafhouder die persoonlijk het dossier onderzocht en des-

67] Art. 505 Strafwetboek.

68] Heling is immers een aflopend misdrijf. Zie: D'-HAENENS, J., Heling, in A.P.R., Gent, Story-Scientia, 1955, nr. 94.

69] Het voormalig art. 244 W.I.B.

70] DEMOT, F., Fiscaal strafprocesrecht. Het charter van de belastingplichtige in de context van het fiscaal strafprocesrecht, Antwerpen, Kluwer, 1988, 100.

71] Cfr. infra.

72] Het voormalig art. 241 W.I.B.

73] HAVERANS, C., "Het beroepsgeheim van de advocaat in het fiscale recht: geheimhouding en inkomstenbelasting", Fiskofoon, 1986, 97.

74] Zie aldus: BONTE, J.P., "De accountant in fiscale materies", HOR, 1990, afl. 15, 51.

75] Zie ook voor een recente stand van zaken: AF-SCHRIFT, Th., "Geldt het beroepsgeheim ook voor adviezen, die verstrekt worden door buitenlandse belastingconsulenten?", Idac-Info, 1997, 9/2.

76] Zie: DEVLOO, R., "De meldingsplicht bij fraude na de wet van 10 augustus 1998", R.W., 1998-99, 1195-1206 en De Belgische Accountant, 1999, 27-41.

77] FRANCHIMONT, M., Manuel de procédure pénale, Editions du jeune barreau de Liège, 1989, 327.

78] FRANCHIMONT, M., o.c., 1989, 328.

79] Cfr. supra.

80] De gebruiken werden voor het eerst omschreven in een Circulaire van Procureur Generaal GANSHOF VAN DER MEERSCH. Zie hieromtrent o.m.: JAKHIAN, E. en LAMBERT, P., "Les perquisitions dans les cabinets d'avocats" (Noot onder het arrest van het E.H.R.M. van 16 december 1992), J.T., 1994, 66-68.

gevallend de stukken overmaakte aan de magistraat⁸¹. Sinds 1979 bestaat er echter een onophoudende juridische discussie tussen de advocatuur en de onderzoeksrechters met betrekking tot de vraag of het de Stafhouder dan wel de onderzoeksrechter zelf is die het recht heeft over te gaan tot het selecteren van de documenten die voor beslag vatbaar zijn, dan wel gedekt worden door het beroepsgeheim. De stelling van de advocatuur is dat het evenwicht tussen beroepsgeheim en het openbaar belang alleen gegarandeerd kan blijven, wanneer de Stafhouder zelf de stukken die niet vallen onder het beroepsgeheim aan de onderzoeksrechter overmaakt. Vermits de Stafhouder zelf gehouden is tot het beroepsgeheim is het vertrouwelijk karakter van de stukken, gedekt door het beroepsgeheim, gegarandeerd. Omgekeerd is het beroepsgeheim hoe dan ook geschonden wanneer de onderzoeksrechter eerst inzage heeft in bepaalde stukken, om daarna te moeten vaststellen dat deze onder het beroepsgeheim vallen.

In een arrest van 16 december 1992 lijkt het Europese Hof van de Rechten van de Mens deze stelling te hebben gevolgd⁸², vermits het Hof in hoger genoemd geval oordeelde dat een onbeperkte mogelijkheid voor de onderzoeksrechter om de aanwezige documenten te bestuderen, onmogelijk verzoenbaar was met het beroepsgeheim. Deze oplossing blijft echter betwist en heel wat auteurs zijn van oordeel dat de onderzoeksrechter uiteindelijk het laatste woord heeft⁸³. Hieronder zal worden aangetoond dat deze stelling door de wetwijziging betreffende afluisterpraktijken⁸⁴ m.i. aan overtuigingskracht gewonnen heeft.

Waar accountants en advocaten sinds 1985 wettelijk over hetzelfde beroepsgeheim zouden moeten beschikken, is daarnaast, naar aanleiding van een aantal concrete gevallen ook duidelijk gebleken dat de "spelregels" voor de huiszoeking en het beslag ten kantore van de accountant nog steeds in mindere mate boven discussie verheven staan, dan het geval is bij advocaten en geneesheren.

In het bijzonder is het zo dat de onderzoeksrechter nog steeds tot huiszoeking of inbeslagname overgaat zonder dat noodzakelijkerwijze beroep gedaan wordt op de aanwezigheid van een vertegenwoordiger van het I.A.B..

Op 19 juni 1991 keurde het College van Procureurs-Generaal, op vraag van het I.D.A.C.⁸⁵ om de regels ook voor de accountants vast te leggen, een nota van Procureur-Generaal DEMANET goed waarin een aantal principes werden vooropgesteld, die ongeveer hierop neerkomen :

- De accountant is niet onderworpen aan een "absoluut" doch aan een "relatief" beroepsgeheim. De bescherming van dit beroepsgeheim dient met een mindere gestrengheid te worden gerespecteerd dan bij beroepen, waarvoor een "absoluut" beroepsgeheim geldt, zoals geneesheren en advocaten.
- Ten gevolge daarvan dienen de gebruiken die worden aangewend bij huiszoekingen bij advocaten en geneesheren niet sowieso te worden toegepast bij de accountants of bij de bedrijfsrevisoren.
- Niettemin kan⁸⁶ de onderzoeksrechter zich laten begeleiden door een vertegenwoordiger van het Instituut.
- De onderzoeksrechter kan beslag leggen op alles wat hij als nuttig beschouwt voor zijn onderzoek, met uitzondering van die stukken die gedekt zijn door het beroepsgeheim. Wanneer echter het onderzoek gericht is tegenover de drager van het beroepsgeheim zelf, zal de onderzoeksrechter niet aan deze laatste beperking gehouden zijn en alle stukken kunnen onderzoeken en/of in beslag nemen, die hij nuttig acht.
- Alleen de onderzoeksrechter zelf komt het toe te beslissen en te oordelen welke stukken gedekt zijn door het beroepsgeheim en bijgevolg niet in beslag kunnen worden genomen.
- Het wordt als een gebruik beschouwd dat de magistraat hier evenwel, gezien het delicate karakter, het advies van de tuchtoverheid inzake, zonder dat de onderzoeksrechter evenwel hieraan gebonden is.

Vanuit het Instituut werd meerdere keren uitdrukkelijk geprotesteerd tegen het uitgangspunt van deze principes. Volledig terecht werd, in het theoretische debat, opgeworpen dat het onderscheid tussen een "absoluut" en een "relatief" beroepsgeheim, zoals het door de Procureur-Generaal gekoppeld wordt aan bepaalde beroepen, niet rechtsgeldig onderbouwd kan worden. In de rechtsleer werd het onderscheid tussen "absoluut" en

81] LAMBERT, P., Règles et usages de la profession d'avocat du Barreau de Bruxelles, Nemesis, Brussel, 1988, 424 ev.

82] E.H.R.M. 16 december 1992, J.T., 1994, 65.

83] Zie: HUYBRECHTS, L., "Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten", T.B.H., 1995, 669.

84] Cfr. Infra.

85] Sinds de nieuwe wet van 22 april 1999 op de boekhoudkundige en fiscale beroepen, omgedoopt tot het "I.A.B."

86] "...Pourrait se faire accompagner..."

"relatief" beroepsgeheim, inderdaad sceptisch ontvangen⁸⁷, omdat het gebruik van de terminologie zelf tot verwarring aanleiding geeft. Waar niet ontkend kan worden dat de aard van de gegevens en documenten, die onder het beroepsgeheim vallen, voor elk beroep anders zijn, lijken de termen "absoluut" en "relatief" bijzonder misleidend te zijn. Met het "absoluut" karakter van het beroepsgeheim wordt doorgaans verwezen naar het feit dat het beroepsgeheim niet uitsluitend de belangen van de cliënt aanbelangt, doch van een maatschappelijke noodzaak getuigt⁸⁸ en dat alleen de wetgever uitzonderingen op het beroepsgeheim kan toestaan⁸⁹, terwijl met de term "relatief" doorgaans bedoeld wordt dat het beroepsgeheim niet voor alles en voor alle omstandigheden geldt. In die zin kan niet betwijfeld worden dat het beroepsgeheim van iedere beroepsbeoefenaar die onder art. 458 Swb. valt, zowel "absoluut" als "relatief" te noemen is⁹⁰.

Het feit dat voor ieder beroep afzonderlijk dient te worden nagegaan welke soort gegevens telkenmale onder het beroepsgeheim vallen, kan niet betwist worden. Dat hieruit kan worden afgeleid dat het beroepsgeheim van de accountant verschillen vertoont met dat van de advocaat en de geneesheer evenmin. Het voornaamste theoretische bezwaar tegen het aanvaarden van twee⁹¹ soorten beroepsgeheim, is gelegen in het feit dat de enige wettelijke regeling van het beroepsgeheim voortkomt uit een en dezelfde wetsbepaling, met name art. 458 Swb. Bij het tot stand komen van de wet van 1985 die uitdrukkelijk het beroepsgeheim van de accountant erkende, werd in de parlementaire voorbereiding uitdrukkelijk benadrukt dat het de bedoeling van de commissie was om "zo nauw mogelijk aan te sluiten bij artikel 458 strafwetboek"⁹². Bij ontstentenis van enige andere wettelijke bepaling, lijkt het bijgevolg moeilijk te verdedigen dat een en hetzelfde artikel, dat bovendien nog van openbare orde is, zou toelaten om verscheidene soorten beroepsgeheim met een verschillende fundamentele grondslag af te leiden⁹³.

Hoe dan ook kan alleen worden vastgesteld dat, ondanks de wetwijziging van 1985, het beroepsgeheim van de accountant nooit op volledig dezelfde wijze benaderd en behandeld werd als dat van (o.m.) advocaten en geneesheren. Recentere wetwijzigingen, en de daarmee gepaard gaande wetgevende discussies, die blijken uit de parlementaire voorbereiding, lijken integendeel impliciet aan te geven dat de wetgever wel degelijk meer en meer vertrekt vanuit het idee van het bestaan van fundamentele verschillen in de aard van het beroepsgeheim. Op de kritiek omtrent de wijze waarop dit gebeurt, keer ik hieronder terug.

d. Een tweede strijdvraag: Art. 90 octies Sv. en het arrest van het Arbitragehof van 27 maart 1996.

Door de wet van 30 juni 1994 ter bescherming van de persoonlijke levenssfeer⁹⁴ werden een aantal bepalingen ingevoegd in het wetboek van strafvordering, die de omstandigheden regelen, waarin de onderzoeksrechter kan overgegaan tot het afluisteren, de kennisname en het opnemen van de privé communicatie of -telecommunicatie tijdens de overbrenging ervan. Artikel 90 octies Sv. bepaalt nu dat de materie alleen betrekking kan hebben op de lokalen aangewend voor beroepsdoeleinden, de woonplaats of de communicatie - of telecommunicatiemiddelen van een advocaat of arts, indien deze er zelf van verdacht wordt een van de strafbare feiten bedoeld in artikel 90 ter Sv. te hebben gepleegd of er aan deel genomen te hebben, of, indien preciese feiten doen vermoeden dat derden, die ervan verdacht worden een van de strafbare feiten bedoeld in artikel 90 ter Sv. te hebben gepleegd, gebruik maken van diens lokalen, woonplaats of communicatie - telecommunicatiemiddelen. Het artikel voorziet verder dat de maatregel niet mag worden ten uitvoer gelegd, zonder dat de Stafhouder of de vertegenwoordiger van de provinciale orde van geneesheren hiervan op de hoogte is. Meer in het algemeen bepaalt artikel 90 sexies Sv. dat de communicatie of telecommunicatie die onder het beroepsgeheim⁹⁵ valt niet wordt opgetekend in het proces-verbaal. Waar het personen betreft, bedoeld in artikel 90 octies eerste lid Sv.⁹⁶, wordt terzake gehandeld zoals bepaald in artikel 90 octies lid 2 Sv.

De wet bepaalt met andere woorden expliciet dat het beroepsgeheim bij afluisterpraktijken in elk geval dient gerespecteerd te worden. Het wordt niet betwist en kan niet betwist worden dat deze algemene bepaling niet alleen slaat op de advocaten en geneesheren, doch op alle beroepen op wie artikel 458 Swb., zijnde de strafrechtelijke sanctiëring van de schending van het beroepsgeheim, van toepassing is. Niettemin blijkt uit

87] zie o.m.: LIEVENS, J., "Beroepsgeheim en zwijgplicht van de bedrijfsrevisor, de accountant en de belastingsconsulent", in *Bedrijfsrevisor en het strafrecht*, Brussel, I.B.R., 1991, 89.

88] Het beroepsgeheim belangt de openbare orde aan.

89] Op te merken valt dat voor de accountant, i.t.t. wat onder meer het geval is voor geneesheren en bedrijfsrevisoren, de wetgever geen specifieke uitzonderingen heeft voorzien, waarin de accountant zijn geheimen dient prijs te geven.

90] Zie omtrent deze terminologie : VANNESTE, P., "Kan het beroepsgeheim absoluut genoemd worden?", *R.W.*, 1977-78, 1281-1304.

91] Of meerdere.

92] *Verslag Commissie, Gedr. St., Kamer*, 1982-83, nr. 552, 83.

93] Zie nochtans verder omtrent deze discussie de bespreking van het arrest van het Arbitragehof van 27 maart 1996.

94] *Wet van 30 juni 1994 ter bescherming van de persoonlijke levenssfeer tegen het afluisteren, kennismaken en opnemen van privé-communicatie en telecommunicatie*, B.S., 24 januari 1995.

95] Hier bedoelt de wetgever te verwijzen naar alle beroepsbeoefenaars, die onder art. 458 Swb. vallen.

96] De advocaten of geneesheren.

artikel 90 octies Sv. overduidelijk dat, wanneer de onderzoeksrechter effectief overgaat tot het af luisteren van de telefoongesprekken van een geneesheer of advocaat, hij andere regels dient te respecteren, dan het geval is, wanneer overgegaan wordt tot het af luisteren van de gesprekken van een andere beroepsbeoefenaar die onder artikel 458 Swb. valt, zoals deze van de accountant of belastingconsulent. Het Instituut der Accountants was nu van oordeel dat de wetgever, door het invoeren van een bijzonder beschermingsstelsel voor advocaten en artsen, tegenover de andere, aan het beroepsgeheim onderworpen, beroepen een discriminatie doorvoerde, vermits het onderscheid op geen enkele objectieve of redelijke verantwoording kon steunen en leidde hieromtrent een procedure in voor het Arbitragehof.

Bij arrest van 27 maart 1996 besliste het Arbitragehof dat "De wetgever in redelijkheid kan oordelen dat de beperkingen waarin artikel 90 octies Sv. voorziet, gelet op de aard van de ter zake geldende beginselen, noodzakelijk zijn om de rechten van de verdediging en het recht op eerbiediging van het privé-leven in zijn meest persoonlijke aspect ten volle te vrijwaren. Uit de omstandigheid dat artikel 458 Strafwetboek, dat het beroepsgeheim beschermt, van toepassing is op andere personen dan de artsen en de advocaten" aldus nog steeds het Hof "volgt niet dat de artikelen 10 en 11 van de Grondwet vereisen dat die andere personen de bijzondere waarborgen zouden genieten die noodzakelijk zijn ter vrijwaring van de waarden die in het geding zijn wanneer de artsen of de advocaten optreden".

Voor het Arbitragehof haalde het Instituut aan dat, door het invoeren van een "bijzonder stelsel" voor advocaten en artsen, artikel 90 octies Sv. een "discriminerend, want niet objectief noch redelijk verantwoord onderscheid" maakte. De enige motivering voor het doorvoeren van het onderscheid kan gevonden worden in de parlementaire voorbereiding van de Wet van 30 juni 1994 en deze is geenszins bevredigend. Voor alle beroepen die onder artikel 458 Swb. vallen, geldt immers dat een bepaalde vertrouwensrelatie tussen de beroepsbeoefenaars en de cliënt bestaat.

Uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 1994 blijkt inderdaad een eerder ongelukkige motivering. Het onderscheid in behandeling wordt immers gebaseerd op het feit dat advocaten en geneesheren "bij uitstek"⁹⁷ worden geconfronteerd met personen die van een in artikel 90ter Sv. bedoeld misdrijf worden verdacht. Daarnaast wordt verwezen naar het feit dat er voor andere beroeps categorieën "geen wettelijk georganiseerde tuchtoverheden bestaan"⁹⁸. De afzonderlijke regeling wordt verder uitdrukkelijk verdedigd op grond van de analogie die de wetgever wenst door te trekken met betrekking tot "hetgeen normaal gebeurt bij huiszoeking".

Wat de motivering op zich betreft, werd er mijns inziens volledig terecht door het Instituut op gewezen dat deze totaal ontoereikend is: Het loutere feit dat artsen en advocaten -en dat geldt dan niet eens voor alle artsen of advocaten- vaker in contact kunnen komen met de misdrijven, bedoeld in artikel 90bis Sv., kan bezwaarlijk beschouwd worden als een voldoende objectief criterium om het onderscheid door te voeren. Dat er vervolgens, voor wat de accountant betreft, in tegenstelling tot de advocaten en de artsen, geen wettelijke georganiseerde tuchtoverheden zouden bestaan, was sedert de Wet van 1985 tot Hervorming van het Bedrijfsrevisorat, die het beroep van accountant wettelijk regelde, zelfs manifest onjuist! Door tenslotte te verwijzen naar de feitelijke gebruiken bij huiszoeking die wel nageleefd worden bij advocaten, doch niet bij de accountant, motiveert de wetgever de keuze van het doorvoeren van een juridisch onderscheid precies op een feitelijke situatie, die op zich weer niet op een wettelijke basis gesteund gaat en het voorwerp uitmaakt van een hooglopend juridisch dispuut. De regels, die bij de advocaten worden toegepast, zijn inderdaad historisch gegroeide gebruiken, die niet worden aanvaard bij de accountant, wat tot de hoger beschreven polemiek aanleiding heeft gegeven⁹⁹. In plaats van een juridische grondslag te geven aan het onderscheid dat wordt doorgevoerd, steunt de wetgever zich bijgevolg precies op een feitelijk gegroeide situatie, die zelf bezwaarlijk als een juridische onderbouw beschouwd kan worden.

In de memorie van antwoord, neergelegd voor het Arbitragehof, deed de raadsman van de Ministerraad dan eigenlijk voor het eerst, wat de wetgever eerder had kunnen en moeten doen: Het opbouwen, of minstens verduidelijken, van een juridische fundering, op grond waarvan het onderscheid als "objectief en niet-onredelijk" verdedigd zou kun-

97] Memorie van Toelichting, Gedr. St., Senaat, 1992-93, nr. 843-1, 17. In het Advies van de Raad van State bij het wetsontwerp (Advies Raad van State, Gedr. St., Senaat, 1992-93, nr. 843-1, 63-63) werd reeds opgemerkt dat de werkingssfeer van het artikel in de memorie van toelichting "op zijn minst diende te worden verantwoord". De memorie van toelichting beperkt er zich echter toe op te werpen dat de vertrouwensrelatie van arts en advocaat met hun cliënt "in het bijzonder beschermd moet worden", zonder hiervoor een verdere verklaring te geven. Pas in het verslag wordt dan een summier uitleg verschaft, die hieronder wordt toegelicht.

98] Verslag Commissie, Gedr. St., Senaat, 1992-93, nr. 843-2, 156.

99] Cfr. supra.

nen worden. Terecht werd opgeworpen dat de wetgever de mogelijkheid heeft om de draagwijdte van het beroepsgeheim te differentiëren, mits het onderscheid beantwoordt aan de traditionele criteria, die het Arbitragehof hanteert om tot niet-discriminatie te besluiten¹⁰⁰. Waar in de memorie van antwoord, m.i. nog steeds ten onrechte, vooreerst werd opgeworpen dat er talrijke gradaties bestaan in de draagwijdte van de diverse vormen van beroepsgeheim¹⁰¹, werd vervolgens terecht benadrukt dat de wetgever kan differentiëren en dit als dusdanig in de wet van 1994 ook heeft willen doen. Duidelijker dan dit uit de ongelukkige formulering van de parlementaire voorbereiding blijkt¹⁰², werd in de memorie van antwoord vervolgens de specifieke behandeling van de advocaten gekoppeld aan het vrijwaren van de fundamentele rechten van de verdediging en deze van de artsen aan het recht op fysieke integriteit.

Het Arbitragehof wees in zijn arrest van 27 maart 1996 het annulatieberoep van het Instituut als ongegrond van de hand. In zijn overweging hernam het Hof vooreerst algemeen de argumenten, aangehaald in de parlementaire voorbereiding van de wet van 1994. In de weerlegging van de bezwaren van het Instituut, werd dan echter meer concreet geantwoord: "De wetgever kan in redelijkheid oordelen dat de beperkingen waarin artikel 90 octies Sv. voorziet, gelet op de aard van de terzake geldende beginselen, noodzakelijk zijn om de rechten van de verdediging en het recht op eerbiediging van het privé-leven in zijn meest persoonlijke aspect ten volle te vrijwaren. Uit de omstandigheid dat artikel 458 van het Strafwetboek, dat het beroepsgeheim beschermt, van toepassing is op andere personen dan de artsen en de advocaten, volgt niet dat de artikelen 10 en 11 van de Grondwet vereisen dat die andere personen de bijzondere waarborgen zouden genieten, die noodzakelijk zijn ter vrijwaring van de waarden die in het geding zijn wanneer de artsen of de advocaten optreden". Het Hof lijkt in zijn motivering dan ook, veeleer dan terug te grijpen naar de woordelijke motivering in de parlementaire voorbereiding, impliciet te verwijzen naar de post factum verantwoording of verduidelijking, aangevoerd door de ministerraad in het kader van de procedure, vermits uitdrukkelijk verwezen wordt naar de rechten van de verdediging en het recht op eerbiediging van het privé-leven.

Teneinde het impact van het arrest van 27 maart 1996 te kunnen inschatten, dient er vooreerst op gewezen te worden dat het Hof zich, met betrekking tot de grond van de zaak, beperkt tot een marginale toetsing^{103/104}. Het Hof besluit inderdaad niet dat het door de wet van 94 gemaakte onderscheid noodzakelijk is, ter vrijwaring van de hoger aangehaalde waarden, doch beperkt er zich toe te concluderen dat de wetgever "in redelijkheid" aldus kan oordelen. Daarnaast is het ook zo dat het Hof de wet van 1994 slechts getoetst heeft aan het niet-discriminatiebeginsel en niet nagegaan heeft of deze wet effectief verenigbaar is met de tekst van artikel 458 Swb., dan wel de facto de draagwijdte van dit artikel beïnvloedt¹⁰⁵. In de memorie van antwoord van de ministerraad, neergelegd in de procedure voor het Arbitragehof, werd trouwens terecht opgeworpen dat het Hof hier niet de bevoegdheid toe heeft.

In een eigen bespreking van het arrest van 27 maart 1996¹⁰⁶ was het Instituut van oordeel dat de gevolgen van het arrest beperkt bleven tot de specifieke "voorkeursbehandeling", die door de wet van 94 aan de artsen en advocaten gegeven werd met de betrekking tot afluistermaatregelen. Volgens het Instituut zou het arrest niet toelaten om conclusies te trekken over de aard van het beroepsgeheim en de praktijken door de gerechtelijke overheden gevolgd op het vlak van huiszoekingen en inbeslagnemingen op het kantoor van een accountant¹⁰⁷. Hoewel in het artikel, uiteraard terecht, opgemerkt wordt dat het arrest geen afbreuk doet aan het bestaan van het beroepsgeheim van de accountant zelf, lijkt het toch van belang een aantal kritische vraagtekens te plaatsen omtrent de mogelijke invloed van zowel het arrest van 27 maart 1996 als de wet van 30 juni 1994 op het volledige juridische debat met betrekking tot de draagwijdte van het beroepsgeheim.

In de hoger aangehaalde bespreking van het arrest van 27 maart 1996 is het Instituut van oordeel dat het arrest "het niet mogelijk maakt de praktijken te verantwoorden die momenteel worden gevolgd bij een huiszoeking of inbeslagneming op het kantoor van een accountant". Zoals reeds hoger de verwijzing naar de problematiek van de huiszoeking¹⁰⁸ in de parlementaire voorbereiding van de wet van 1994, aan kritiek onderworpen werd, is ook deze formulering eerder ongelukkig te noemen. De wetgever is, zoals ho-

100] Deze criteria zijn: een rechtmatig doel; een objectieve en redelijke basis voor het onderscheid en het niet onevenredig zijn van het doorgevoerde verschil in behandeling met het beoogde doel.

101] Deze stelling sluit m.i. te nauw aan bij het eerder aangehaalde en bekritiseerde onderscheid tussen "absolute" en "relatieve" vormen van beroepsgeheim.

102] Cfr. supra.

103] Dit conform de vaste rechtspraak van het Hof, dat de toetsing slechts marginaal dient te gebeuren. Zie o.m.: Arrest Arbitragehof 23/89, 13 oktober 1989, B.S., 8 november 1989, 18.397: "Het komt het Hof niet toe te oordelen of een door de wet voorgeschreven maatregel opportuun of wenselijk is. Het staat aan de wetgever de maatregel vast te stellen die nodig zijn om het beoogde doel te bereiken".

104] De term "marginale toetsing" wordt in de rechtsleer vaak bekritiseerd. Zie omtrent deze terminologie en de aard van de toetsing door het Arbitragehof: DE RIDDER, P.J., "De beperkte toetsing van het gelijkheidsbeginsel door het Arbitragehof", R.W., 1990-91, 481-491.

105] Een latere wettekst kan uiteraard een vroegere tekst van dezelfde formele wetgever impliciet wijzigen.

106] X., "Het beroepsgeheim van Accountant en de wet van 30 juni 1994 betreffende het afluisteren van de telefoon gesprekken", Idac-Info, 1996, 11/3-6.

107] Zie voor een gelijkaardige conclusie: PAIROUX, W., "Twee recente beslissingen, die vragen oproepen", De Belg. Acc., 1996, 2&3, 31-32.

108] Of minstens de wijze waarop deze verwijzing geformuleerd werd.

ger werd opgemerkt, in zijn motivering van de hoger aangehaalde wetswijzigingen van 1994 ietwat de mist in gegaan door de problematiek van de huiszoeking aan te snijden, om het onderscheid in behandeling tussen de beroepen te motiveren, daar waar het al dan niet doortrekken van de regels, die bij een huiszoeking bij advocaten gerespecteerd dienen te worden, tot andere beroepen, precies zelf een juridisch delicate aangelegenheid is en blijft. Naar aanleiding van de procedure, is de ministerraad erin geslaagd deze manke vergelijking uit het gevoerde debat te weren, door op te werpen dat dit een interpretatieprobleem van artikel 458 Swb. betrof, dat buiten het bestek van de procedure viel. Het Hof kwam dan ook in zijn arrest niet meer op deze "analogietheorie"¹⁰⁹ terug. Het lijkt hoe dan ook verkeerd te besluiten dat het arrest "de praktijken inzake huiszoeking niet verantwoordt", nu de wetgever geenszins de bedoeling heeft gehad deze praktijken zelf met de wet van 94 te regelen of aan te raken.

Het is nu echter evenmin uitgesloten, en daarin ligt m.i. het delicate van de huidige situatie, dat het College van Procureurs-Generaal ook met betrekking tot haar standpunt aangaande de problematiek van de huiszoeking, dat inhoudt dat de regels, toegepast bij de advocaten, niet van toepassing zijn bij de accountant en andere, aan het beroepsgeheim onderworpen beroepen, zich gesteund ziet door de ratio legis van de wet van 94, en dit gezien de wijze waarop deze geformuleerd werd. Artikel 90 octies Sv. is immers de eerste uitdrukkelijke wettelijke bepaling, die een effectief onderscheid doorvoert in de wijze waarop advocaten en artsen ten opzichte van andere beroepen behandeld moeten worden, in een problematiek die onmiddellijk bij het beroepsgeheim aansluit en er zelfs in opgaat^{110/111}. Uit de parlementaire voorbereiding van die wettekst blijkt nu, hoe ongelukkig deze argumentering ook moge zijn, dat het de bedoeling was om bij de wetswijziging een "analogie te behouden met de regeling die voor de huiszoekingen geldt"¹¹². In het debat met betrekking tot de juridische leefregels die dienen te worden nageleefd in het geval van huiszoeking bij een accountant, is het dan ook niet ondenkbaar dat in de toekomst verwezen zal worden naar de "wil van de wetgever" die blijkbaar de bestaande verschillenpunten ook omtrent deze materie uitdrukkelijk erkent. Uiteraard kan de draagwijdte van het arrest niet verder reiken dan het behouden van artikel 90 octies Sv. Niettemin is het ten eerste de vraag of, bij ontstentenis van enige andere wettelijke regeling van het beroepsgeheim¹¹³, het behoud van het artikel 90 octies Sv. geen koren op de molen zal zijn voor zij die, ondanks de uniforme formulering in artikel 458 Swb., het bestaan van verschillende "soorten" beroepsgeheim juridisch willen funderen.

Hoe dan ook lijkt de specifieke behandeling van advocaten en artsen, en vooral de wijze waarop dit gebeurde in artikel 90 octies Sv., een ongelukkige zaak. Na het arrest van 27 maart 1996 kan niemand nog betwijfelen dat de wetgever de bevoegdheid heeft om een diversifiëring in de draagwijdte van het beroepsgeheim van de diverse beroepsbeoefenaars, die onder art. 458 Swb. vallen, door te voeren, wanneer deze diversifiëring gesteund gaat op het "oordeel dat" de voorkeursbehandeling van sommige beroepen noodzakelijk is om bepaalde fundamentele waarden ten volle te vrijwaren¹¹⁴. In plaats van één specifiek aspect van deze problematiek, nl. de te volgen handelswijze naar aanleiding van het afluisteren, afzonderlijk te regelen, had de wetgever, wanneer hij dan toch tot een dergelijk oordeel was gekomen, er onmiskenbaar beter aan gedaan om in extenso de volledige draagwijdte van het beroepsgeheim van de belangrijkste beroepen die onder artikel 458 Swb. vallen, te verduidelijken, zodat mogelijkerwijze aan heel wat langdurige discussiepunten een einde kon worden gesteld door het verschaffen van duidelijkheid. In de huidige stand van zaken lijkt het tegenovergestelde eerder in het vooruitzicht te liggen, dit niet in de laatste plaats omwille van de weinig overtuigende ratio legis.

Tot slot nog een laatste bemerking met betrekking tot het impact van de wet van 1994. Deze laat mijns inziens mogelijkerwijze ook het beroepsgeheim van de advocatuur niet geheel ongemoeid. Met betrekking tot de problematiek inzake huiszoeking bij de advocaat bestaat er sinds oudsher immers nog discussie omtrent de vraag aan wie het recht toekomt de stukken in te zien teneinde na te gaan of deze al dan niet onder het beroepsgeheim vallen. Heel wat rechtsleer¹¹⁵ gaat er zonder meer van uit dat het recht om de stukken in te zien aan de afgevaardigde van de disciplinaire overheid voorbehouden moet worden¹¹⁶. Er bestaat echter een tweede opvatting, die inhoudt dat, om te oordelen wat al dan niet onder het beroepsgeheim valt, enkel de onderzoeksrechter het recht zou hebben kennis te nemen van documenten en dat de vertegenwoordiger van de orde enkel bezwaar zou kunnen aantekenen tegen de inbeslagname van documenten, waar-

109] De theorie die uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 94 kan afgeleid worden en die inhoudt dat de regels, met betrekking tot het afluisteren van communicatie en telecommunicatie, moeten steunen op een analogie met de vaststaande regels, van toepassing op huiszoekingen.

110] Een tweede relevant wettelijk onderscheid zal precies ingevoerd worden door de hierna besproken wet van 10 augustus 1998, die aan de accountant een meldingsplicht bij vaststelling van witwasoperaties oplegt, en dit niet doet voor de advocaat. Dit onderscheid wordt in de parlementaire voorbereiding verantwoord door te verwijzen naar het verschil in doel en draagwijdte van het beroepsgeheim (Cfr. infra).

111] Het argument van de ministerraad, aangehaald in de procedure voor het Arbitragehof, dat artikel 90 octies Sv. het beroepsgeheim zelf niet aanbelangt, vermits het beroepsgeheim zelf in artikel 90 sexies Sv. geregeld wordt, werd door het Hof verworpen.

112] Verslag Commissie, Gedr. St., Senaat, 1992-93, nr.843-2, 186.

113] Er bestaat immers alleen het summere artikel 458 Swb. zelf.

114] Ook met betrekking tot de opportuniteit van het doorvoeren van een onderscheid zelf, nog afgezien van de wijze waarop dit gebeurde, blijven de meningen zeer verdeeld. Zo oordeelden BOSLY en VANDERMEERSCH in een bespreking van de wet van 94: "Pour notre part, il nous paraît conforme aux exigences de protection du secret professionnel de généraliser à tous les détenteurs d'un tel secret la règle suivant laquelle le confident ne peut être mis sous écoute que lorsqu'il est lui-même soupçonné d'avoir commis une infraction pouvant donner lieu à la mesure de surveillance ou que ses moyens de communication sont utilisés par les suspects." (BOSLY, H. en VANDERMEERSCH, D., "La loi belge du 30 juin 94", Rev. Dr. Pén., 1995, 317).

115] Zie: DE PUYDT, R., "Professioneel recht advocatuur", T.P.R., 1991, 935, met verwijzing naar Cass. (Fr.) 24 maart 1960, Rec. Dalloz., 1960, 531 en VIAENE, L., Huiszoeking en beslag in strafzaken, in A.P.R., Gent, Story-Scientia, 1962, nr. 486.

116] Zonder dat deze evenwel over een vetorecht beschikt, dat hem zou toelaten de effectieve inbeslagname van bepaalde stukken te verhinderen.

van hij van oordeel is dat deze onder het beroepsgeheim vallen¹¹⁷. Bij ontstentenis van een wettelijke regeling, lijkt de eerste theorie hoe dan ook de voorkeur te verdienen. Met betrekking tot de problematiek van het afluisteren, waarvan in de parlementaire voorbereiding tot meerdere keren toe uitdrukkelijk bevestigd wordt dat het de bedoeling is een parallelle regeling uit te werken met de regels aangaande de huiszoeking, zegt art. 90 octies 2^o Sv. nu: "De maatregel mag niet ten uitvoer worden gelegd zonder dat, naar gelang van het geval, de stafhouder of de vertegenwoordiger van de provinciale orde van geneesheren ervan op de hoogte is. Dezelfden zullen door de onderzoeksrechter in kennis worden gesteld van hetgeen volgens hem als communicatie of telecommunicatie onder beroepsgeheim valt". In de wettekst wordt met andere woorden expliciet vermeld dat het de onderzoeksrechter is die alleen oordeelt of bepaalde communicatie of telecommunicatie al dan niet onder het beroepsgeheim valt. Welnu, gezien het feit dat in de parlementaire voorbereiding expliciet benadrukt werd dat een parallellisme beoogd werd met de regeling die voor huiszoekingen geldt¹¹⁸, is het dan ook geenszins uitgesloten dat de voorstanders van de theorie dat, in het geval van huiszoeking, de onderzoeksrechter, met uitsluiting van de stafhouder of zijn vertegenwoordiger, inzage moet nemen van de stukken om te oordelen of die al dan niet onder het beroepsgeheim vallen, in de tekst van art. 90 octies 2^o Sv., gecombineerd met de ratio legis zoals deze uit de parlementaire voorbereiding blijkt, een nieuw argument vinden, om hun standpunt kracht bij te zetten, wat ook deze discussie weer nieuw leven kan inblazen.

Na de wet van 1994 is dit in elk geval niet meer houdbaar, vermits de wetgever expliciet te kennen heeft gegeven dat er verschilpunten zijn tussen artsen en advocaten enerzijds en de andere beroepscategorieën anderzijds. De wijze waarop dit gebeurde is echter, zoals hoger reeds aangehaald, zonder meer ongelukkig te noemen. Door fragmentarisch één zij-aspect van het beroepsgeheim aan te halen, en hier, voor het eerst bij wettekst, het bestaan van verschillen te benadrukken, bestaat er geen enkel juridisch houvast meer¹¹⁹ met betrekking tot de vraag naar de draagwijdte van het beroepsgeheim van de diverse beroepscategorieën. Of en in welke mate de wet van 94, art. 458 Swb. rechtstreeks affecteert is evenmin duidelijk. Het lijkt dan ook in de huidige situatie wel degelijk noodzakelijk dat de wetgever nu toch een bijkomende duidelijkheid creëert met betrekking tot de eventuele verdere verschilpunten in de draagwijdte van het beroepsgeheim van de voornaamste categorieën van de beroepsbeoefenaars die onder art. 458 Swb. vallen. In afwachting hiervan lijkt het einde van de diverse strijdvragen verder weg dan ooit, met dat ene verschil dat de opvatting van één uniform beroepsgeheim voor alle beroepsbeoefenaars die onder art. 458 Swb. vallen, definitief moet opgegeven worden.

Verder zullen we zien dat de wetgever inderdaad, bij de invoering van de meldingsplicht voor de accountant¹²⁰, vanuit dezelfde opvatting heeft verdergewerkt, en dat deze meldingsplicht als een nieuw, door de wetgever aanvaard, onderscheid tussen het beroepsgeheim van de accountant en dat van de advocaat beschouwd kan worden, ook al is ook hier van de omvattende regeling geen sprake.

e. Conclusie :

Het beroepsgeheim is op twee wijzen belangrijk voor de aansprakelijkheid van de accountant en belastingconsulent. Niet alleen is er de eigen strafrechtelijke verantwoordelijkheid en de eventuele deontologische sancties, bij miskennen ervan. Bovendien zal de schending van het beroepsgeheim ook een contractuele wanprestatie kunnen uitmaken, zodat de accountant zich ook aan burgerrechtelijke sancties kan blootstellen. Ter zeldertijd dient de accountant echter vast te stellen dat de precieze aflijning van zijn beroepsgeheim in een aantal gevallen nog steeds zeer betwist blijft.

De grootste omzichtigheid dient dan ook aan de dag te worden gelegd wanneer zich de vraag naar een eventuele overtreding van het beroepsgeheim aanbiedt. Vaak wordt al stelregel het principe gehanteerd dat er best gezwegen wordt wanneer er ook maar de minste twijfel omtrent een eventuele schending van het beroepsgeheim zou bestaan. In de praktijk lijkt het echter niet steeds gemakkelijk deze stelregel te volgen. Het onmiddellijk inwinnen van het advies van de eigen tuchtoverheid, zal in vele gevallen een nuttiger hulpmiddel kunnen zijn, om latere aanspraken met meer kans op slagen af te weren.

117] Omtrent deze tegenstrijdige theorieën zie: LAMBERT, P., *Le secret Professionnel*, Brussel, Nemesis, 1995, 201-208. De auteur wijst er in zijn uiteenzetting op dat de tweede opvatting ertoe zou lijden dat van de onderzoeksrechter verwacht moet en mag worden dat hij, nà kennisname van de gegevens, die vallen onder het beroepsgeheim, deze uit zijn geheugen zou wissen.

118] Cfr. supra.

119] Toch minstens in zoverre dit op een wettekst gesteund zou gaan.

120] En later ook voor de belastingconsulent.

C. Gewone beroepsmisdrijven

Naast de hoger genoemde specifieke beroepsmisdrijven, bestaan er ook nog een lange reeks misdrijven waaraan de accountant en/of belastingconsulent zich, door de specifieke werkzaamheden die hij uitvoert, schuldig kan maken. We beperken er ons toe deze te vermelden met eventuele randbemerkingen, aangezien reeds meerdere overzichten hieromtrent voorhanden zijn¹²¹.

1. De attestering door de externe accountant, overeenkomstig artikel 17, 3° lid van de wet van 17 juli 1975 van de wet op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen :

Het attesteren of goedkeuren van de boekhoudkundige stukken, zonder dat voldaan is aan de bepalingen die in de eerste alinea van hogergenoemd artikel worden opgegeven, terwijl de persoon in kwestie er kennis van had of nagelaten heeft er zich van te vergewissen of er aan deze bepalingen voldaan was, wordt, bij gewoon opzet, gestraft met 50 Fr. tot 10.000 Fr. en bij bedrieglijk opzet met een gevangenisstraf van 1 maand tot 1 jaar en 50 Fr. tot 10.000 Fr.

De bepaling is van toepassing op "commissaris, commissaris-revisor, revisor of elke onafhankelijke deskundige". Onder "onafhankelijke deskundige" kan worden verstaan de externe accountant, die het verifiëren en corrigeren van de stukken attesteert.

Er dient wel opgemerkt te worden dat de strafrechtelijke aansprakelijkheid inzake zelfs weerhouden zou kunnen worden, wanneer de miskenning van de wetsbepaling niet rechtstreeks betrekking zou hebben op de effectief goedgekeurde rekeningen, omdat de "boekhoudingsverplichtingen een geheel vormen en het miskennen ervan onvermijdelijk tot gevolg heeft dat de geloofwaardigheid van het geheel is aangetast."¹²²

Wel is minstens een gewoon opzet vereist, wat erop neerkomt dat de persoon in kwestie er kennis van had dat wetsbepalingen niet werden nagekomen, of dat hij nagelaten heeft zich ervan te vergewissen dat de bepalingen werden nagekomen. De professionele normen die de Beroepsorden van Accountants en/of revisoren voorschrijven, zullen voor deze beoordeling vaak als toetssteen gelden, om na te gaan of men er zich moest of kon van vergewissen.

2. Het houden van de boeken en het opmaken van de jaarrekeningen, overeenkomstig art. 17, 1ste lid van de wet van 17 juli 1975 :

Afgezien van het begaan van een misdrijf door het attesteren zoals hoger aangegeven, kan de accountant ook op basis van artikel 17.1 van hogergenoemde wet, een strafrechtelijke vervolging oplopen. Waar dit artikel expliciet voorziet welke personen de strafrechtelijke verantwoordelijkheid kunnen oplopen ("de natuurlijke personen die koopman zijn en de bestuurders, zaakvoerders en procuratiehouders van rechtspersonen ...") kan de accountant toch op basis van dit artikel vervolgd worden overeenkomstig de regels van de strafbare deelneming, bijvoorbeeld wanneer bepaalde feiten gebeurden op advies van de accountant of met diens hulp¹²³. Art. 17 verklaart zelf immers uitdrukkelijk alle algemene bepalingen van het Strafwetboek van toepassing op deze misdrijven.

3. Het bedrieglijk doen verdwijnen van de boeken of bescheiden, bedoeld in hoofdstuk 1 van de wet van 17 juli 1975.

De faillissementswet van 8 augustus 97 voegt in het Strafwetboek een nieuw artikel 489ter 2^o in dat het met een bedrieglijk oogmerk of met het oog te schaden, wegnemen van de stukken, bedoeld in hoofdstuk 1 van de wet van 17 juli 75, bestraft met een gevangenisstraf van 1 maand tot 5 jaar en een boete van 100 f tot 500.000 f. Ook de poging hiertoe wordt uitdrukkelijk strafbaar gesteld.

^{121]} Zie o.m.: HUYBRECHTS, L., o.c., 26p.; X, "De aansprakelijkheid van de accountant en de commissaris-revisor", Accountancy Thema's, 1988, extra afl.3, 9-24.

^{122]} Gedr. St., Senaat, 1974-75, nr.436/1, 14.

^{123]} Cfr. Supra.

Art. 489ter 1^o Swb. bestraft met dezelfde straffen het verduisteren of verbergen van activa, met een gelijkaardig opzet.

4. De valsheid in geschriften :

Zonder de minste twijfel lopen zowel de accountant als de belastingconsulent, in hun beroepsuitoefening, beide het meest gevaar ooit met deze kwalificatie geconfronteerd te worden. In de praktijk blijkt immers dat zeer vlug voldaan is aan de constitutieve elementen, die dit misdrijf uitmaken¹²⁴. De verschillende vormen waarin valsheid in geschriften voorkomt, worden hierna nog eens kort herhaald:

a. De "gewone" valsheid in geschriften :

Voor dit misdrijf volstaat een vervalsing van de waarheid in een door de wet beschermd geschrift, waardoor mogelijk benadeling zou kunnen ontstaan¹²⁵.

Het misdrijf omvat vier constitutieve elementen :

- Verdraaien van de werkelijkheid ;
- bedrieglijk opzet of oogmerk om te schaden ;
- een werkelijke of mogelijke schade ;
- gepleegd in een der geschriften of door één der methodes in het strafwetboek omschreven (valse handtekeningen; namaking of vervalsing van geschriften of handtekeningen; overeenkomsten enz.. valselijk opmaken of achteraf in akten voegen of ten slotte toevoeging of vervalsing van bedingen, verklaringen of feiten).

Om aan deze elementen te voldoen en als mededader (of eventueel medeplichtige) aangesproken te worden is niet vereist dat de betrokkene een specifiek mandaat of opdracht had in de vennootschap, noch het document persoonlijk heeft opgesteld¹²⁶.

De straf op deze valsheid is opsluiting en/of 26 tot 2.000 Fr. boete. Opsluiting is een criminele straf zodat hier in feite sprake is van een misdad. In de praktijk wordt valsheid in geschriften echter altijd gecorrectionaliseerd en dus tot wanbedrijf geherkwalificeerd.

b. De valsheid in de jaarrekening van de vennootschap (art.207ev. Venn.W.¹²⁷) :

Deze kwalificatie wordt slechts weerhouden wanneer het een valsheid betreft in een jaarrekening die door de Vennootschappenwet of door de statuten is voorgeschreven. Vervalsing in andere jaarrekeningen of van jaarrekeningen, die nog niet aan de aandeelhouders werden voorgelegd¹²⁸, valt onder de gewone vervalsing, hoger aangehaald. De bestraffing hier is dezelfde als de gewone valsheid.

Ook hier kan de accountant, die de jaarrekening louter heeft voorbereid, net als de revisor-commissaris die ze zonder voorbehoud heeft goedgekeurd, samen met de eventuele werkelijke materiële dader worden aangesproken. Zoals in de inleiding reeds aangegeven werd, verklaart art. 210 Venn.W. de regels van mededaderschap en medeplichtigheid uitdrukkelijk van toepassing op deze bepalingen. Bovendien wordt gebruik van het stuk bestraft alsof de gebruiker de dader der valsheid is¹²⁹.

c. De fiscale valsheden (o.m. art. 450, W.I.B., e.a.)¹³⁰:

In tegenstelling tot de vorige valsheden vereisen de fiscale valsheden een bijzonder opzet, nl. het opzet bedrieglijke inbreuk te plegen op de belastingwetgeving. De verschillende strafmaten worden in de wet uitdrukkelijk bepaald. Zij zijn correctioneel van aard en de voorziene boetes zijn de werkelijke bedragen, vermits er geen opdecimen worden toegepast¹³¹. De verschillende fiscale wetboeken voorzien uitdrukkelijk elk voor hun domein de aard en bestraffing van het misdrijf, en de toepasselijkheid van de algemene principes van het Strafwetboek inzake deelneming en verzachtende omstandigheden¹³². Voornamelijk deze laatste categorie valsheden kan ook dicht aanleunen bij de werkzaamheden van de belastingconsulent.

124] Zo zal bijvoorbeeld de eventuele poging om een vergetelheid bij het opstellen van een verslag van een algemene vergadering nadien recht te zetten, in bepaalde omstandigheden reeds tot strafrechtelijke vervolging aanleiding kunnen geven, omdat voldaan is aan de constitutieve elementen van valsheid in geschriften.

125] Art. 193 ev. Swb.

126] Zie: Cass. 17 november 1965, Pas., I, 1966, 366 (aangehaald in BONTE, J.P., "Enkele strafrechtelijke inbreuken van het gemeen recht en de specifieke inbreuken op het vennootschapsrecht en boekhoudrecht", in Bedrijfsrevisor en het Strafrecht, I.B.R. (ed.), 1991, 41).

127] Art. 127 van de Wet van 7 mei 1999 houdende het Wetboek van Vennootschappen.

128] Voor de toepassing van deze bepalingen is van een jaarrekening slechts sprake, van zodra deze voor de aandeelhouders of de vennoten ter inzage is gelegd (art. 209 Venn.W.)

129] Art. 208 Venn.W.

130] De fiscale valsheden worden afzonderlijk omschreven per "belastingtak".

131] Art. 457 al.2 W.I.B.

132] vb.: Art. 457 W.I.B.

5. Bedrieglijk onvermogen en oplichting.

Artikel 490bis Strafwetboek bestraft diegene die zijn onvermogen heeft bewerkt en aan de op hem rustende verplichtingen niet heeft voldaan. De wet somde tot eind 1997 een niet-exhaustieve lijst op van voorbeelden waaruit de intentie zich onvermogend te maken kan worden afgeleid. Art. 141 van de nieuwe Faillissementswet van 8 augustus 1997 wijzigde art. 490bis, als volgt :

- Er wordt uitdrukkelijk toegevoegd dat het onvermogen bedrieglijk moet zijn bewerkt ;
- De niet-exhaustieve lijst van indicaties vervalt, en wordt vervangen door de bepaling dat het misdrijf kan worden afgeleid uit "enige omstandigheid waaruit blijkt dat hij zich onvermogend heeft willen maken" ;
- De bestraffing wordt opgetrokken tot een gevangenisstraf van een maand tot twee jaar en een geldboete van 100 f tot 500.000 f¹³³;
- Er wordt uitdrukkelijk bepaald dat, voor wat de mededader of medeplichtige betreft, de strafvordering vervalt wanneer deze de hem overhandigde goederen teruggeeft.

Uiteraard is een vereiste voor een strafrechtelijke veroordeling het feit dat de schuldenaar ook effectief niet aan zijn verplichtingen heeft voldaan. Het is evident dat de accountant en bedrijfsrevisor, maar ook de belastingconsulent, gezien hun functie ten opzichte van het bedrijf of de bedrijfsleiders, vaak met deze problematiek kunnen geconfronteerd worden. Denk bijvoorbeeld maar aan de bedrijfsrevisor die in zijn verslag bewust de onderwaardering van bepaalde goederen aanvaardt, om aldus het patrimonium van de schuldenaar te verarmen ten voordele van de vennootschap, of aan de accountant die hiervoor de nodige technische informatie verstrekt.

Artikel 496 Strafwetboek bestraft de oplichting met een gevangenisstraf van één maand tot vijf jaar en met een geldboete van 26 tot 3.000 Fr. Voor oplichting wordt bestraft "hij die met het oogmerk om zich een zaak toe te eigenen die aan een ander toebehoort, zich gelden, roerende goederen, verbintenissen, kwijtingen, schuldbevrijdingen doet afgeven of leveren, hetzij door gebruik te maken van valse namen of valse hoedanigheden, hetzij door het aanwenden van listige kunstgrepen om te doen geloven aan het bestaan van valse ondernemingen, van een denkbeeldige macht of van een denkbeeldig krediet, of op enige wijze misbruikt maakt van het vertrouwen of van de lichtgelovigheid van een ander". Ook de poging tot oplichting wordt uitdrukkelijk strafbaar gesteld, zij het met een gevangenisstraf van 8 dagen tot 3 jaar en met een geldboete van 26 tot 2.000 Fr. De beroepsbeoefenaar die aan bepaalde constructies meewerkt kan in bepaalde gevallen als medeplichtige, of zelfs als mededader, veroordeeld worden, zelfs wanneer deze louter zijn cliënt wilde plezieren en zelf geen geldelijk voordeel nastreefde¹³⁴.

6. De zwanezang van de "gewone" en de "bedrieglijke" "bankbreuk"

Situatie tot eind 1997

Artikel 577 al.1 Wetboek Koophandel bepaalde dat een handelaar wegens bedrieglijke bankbreuk kan veroordeeld worden indien hij de inhoud van de boeken of boekhoudingsstukken, waarvan sprake in hoofdstuk 1 van de wet van 1975, bedrieglijk heeft weggenomen, uitgewist of veranderd. Waar artikel 489 Strafwetboek eenvoudige bankbreuk bestraft met een gevangenisstraf van één maand tot 2 jaar (een correctionele straf), werd de bedrieglijke bankbreuk gesanctioneerd met opsluiting (een criminele straf)¹³⁵. Bovendien bepaalde art. 578 Wb. Kh. hier uitdrukkelijk dat hij die door één van de in artikel 60 Strafwetboek aangeduide middelen dergelijke feiten heeft uitgelokt of onderrichting heeft gegeven om die daden te plegen; hij die met zijn weten de schuldinge aan bedrieglijke bankbreuk geholpen heeft in de daden die zijn bankbreuk hebben voorbereid, vergemakkelijkt of voltooid, medeplichtig wordt verklaard aan bedrieglijke bankbreuk. De regels van de medeplichtigheid werden m.a.w. hier uitdrukkelijk van toepassing verklaard. Om als medeplichtige voor bedrieglijke bankbreuk veroordeeld te worden, was dus niet vereist zelf in staat van faillissement te zijn¹³⁶. Evenmin diende de betrokkene handelaar zijn¹³⁷.

133] Vroeger: gevangenisstraf van 1 tot 6 maand en een boete van 50 f tot 500 f.

134] Cass. 30 juni 1975, Pas., I, 1975, 1157.

135] In de praktijk zal ook hier gecorrectionaliseerd worden.

136] Cass. 5 juni 1876, Pas., 1876, 300.

137] Cass. 20 december 1983, Pas. I, 1984, 447.

De situatie na de nieuwe faillissementswet

De artikelen aangaande de vroegere misdrijven van eenvoudige en bedrieglijke bankbreuk en bedrieglijk onvermogen worden vervangen door de nieuwe bepalingen van artikel 489 tot en met 489 sexies en 490 tot 490 bis van het strafwetboek en 623, eerste lid van het Wetboek van Strafvordering (artikel 117-125 en 141). Zij vallen hiermee in het gemene strafrecht, zodat meteen ook de algemene beginselen onverminderd van toepassing zijn¹³⁸. De, in het Strafwetboek ingevoerde rubriek, krijgt de titel "Misdrijven die verband houden met de staat van faillissement".

Opdat er een misdrijf zou bestaan dat verband houdt met de staat van faillissement, dient de strafrechter vast te stellen:

- Dat de voorwaarden van het faillissement verenigd zijn in hoofde van de beklagde (koopman, duurzame staking van betaling, geschokt krediet), of van een fysisch persoon, verantwoordelijk voor het bestuur in rechte of in feite van een handelsvennootschap in staat van faillissement ;
- Dat de dader zich in een situatie bevindt, voorheen beschreven in het Wetboek van Koophandel en nu in het Strafwetboek in de artikelen 489 tot 489 ter.

Onder de oude wet maakte het Strafwetboek een onderscheid tussen "eenvoudige" bankbreuk, zijnde een "wanbedrijf" en "bedrieglijke" bankbreuk, zijnde een "misdaad". De nieuwe wet schaft dit onderscheid af, wijzigt de straffen, en groepeerde de hele materie in het Strafwetboek onder de titel "misdrijven die verband houden met de staat van faillissement"¹³⁹. Tenslotte wordt de term "bankbreuk" opgeheven : men spreekt nu van de "misdrijven bedoeld in artikelen 489, 490 bis en 489 ter van het Strafwetboek".

Welke zijn nu de nieuwe misdrijven?

Zijn strafbaar, de gefailleerden of de bestuurders in rechte of in feite van handelsvennootschappen die zich in staat van faillissement bevinden, die:

- Zonder voldoende tegenprestatie, ten behoeve van derden met inachtneming van de financiële toestand van de onderneming te aanzienlijke verbintenissen hebben aangegaan (art. 489.1^o Swb.¹⁴⁰) ;
- Zonder wettige reden nalaten gevolg te geven aan de oproepingen van de rechter-commissaris of de curator of nalaten hun adreswijziging mede te delen (art. 489.2^o Swb.¹⁴¹). Artikel 489 S.W. hervormt de materie van de zogenaamde "facultatieve" eenvoudige bankbreuk, voorheen opgenomen in artikel 574 van het Wetboek van Koophandel. De veroordeling voor deze misdrijven is niet langer facultatief, maar verplicht. De straffen gaan van een maand tot een jaar gevangenisstraf en/of een geldboete van 100 tot 100.000 frank.
- Met het oogmerk om de faillietverklaring uit te stellen, aankopen hebben gedaan tot wederverkoop beneden de koers of toegestemd hebben in leningen, effectencirculaties en andere al te kostelijke middelen om zich geld te verschaffen (artikel 489 bis.1^o Swb.¹⁴²) ;
- Verdichte uitgaven of verliezen hebben opgegeven of geen verantwoording hebben verschafd van het bestaan of de aanwending van activa of een deel ervan, zoals zij blijken uit de boekhouding, en van alle goederen van welke aard ook, die zij naderhand zouden verkregen hebben (art.489bis.2^o Swb.¹⁴³). Voor deze inbreuk is, in tegenstelling tot voor de andere misdrijven, bepaald in art. 489 bis Swb. geen bijzonder opzet vereist ;
- Een schuldeiser betaald of bevoordeeld hebben ten nadele van de boedel, met het oogmerk het faillissement uit te stellen (artikel 489 bis, 3^o S.W.¹⁴⁴);
- Om het faillissement uit te stellen, nagelaten hebben binnen de maand na staking van betaling aangifte te doen van het faillissement, of wetens verzuimd hebben de bij artikel 10 vereiste inlichtingen¹⁴⁵ te verschaffen, of nog wetens onjuiste inlichtingen verspreken aan de curator of de rechter-commissaris (art.489bis.4^o Swb.¹⁴⁶)
De strafmaat voor de misdrijven vermeld in artikel 489bis varieert van een maand tot twee jaar gevangenisstraf en/of een geldboete van 100 tot 500.000 frank.
- Een deel van het actief hebben verduisterd of verborgen (artikel 489ter.1^o Swb.¹⁴⁷);
- De boekhouding geheel of gedeeltelijk hebben doen verdwijnen (artikel 489ter, 2^o Swb.¹⁴⁸) ;
De feiten vermeld in artikel 489 ter Swb., zijn gevallen van voormalige bedrieglijke bankbreuk (artikel 575 W.Kh). De vroegere criminele straf werd herleid tot de straffen zoals voorzien voor diefstal, misbruik van vertrouwen en oplichting, namelijk een ge-

138] Cfr. supra.

139] Art. 117 Faillissementswet.

140] Art. 118 Faillissementswet.

141] Art. 118 Faillissementswet.

142] Art. 119 Faillissementswet.

143] Art. 119 Swb.

144] Art. 119 Faillissementswet.

145] De dokumenten, die bij de aangifte in faillissement moeten gevoegd worden.

146] Art. 119 Faillissementswet.

147] Art. 120 Faillissementswet.

148] Art. 120 Faillissementswet.

vangenisstraf van een maand tot vijf jaar en/of een geldboete van 100 tot 500.000 frank. Van nu af aan is met betrekking tot deze feiten vereist dat ze werden gepleegd met een bedrieglijk opzet of met het oogmerk om te schaden.

Indien de gefailleerde of diens bestuurders of zaakvoerders vervolgd worden op grond van artikel 489, 489bis of 489ter Swb., of indien er tegen hen een bevel tot medebren- ging of tot aanhouding is uitgevaardigd, dan geeft de Procureur des Konings daarvan kennis aan de rechter-commissaris en de curator¹⁴⁹. De strafvordering op grond van de drie voormelde artikelen, wordt ingesteld ongeacht enige vordering die bij de rechtbank van koophandel zou zijn ingesteld. Nochtans kan de staat van faillissement niet meer worden betwist voor de strafrechter, indien hij is vastgesteld bij een in kracht van gewijs- de gegane beslissing van de rechtbank van Koophandel of van het Hof van Beroep, aan het slot van een procedure waarbij de beklaagde partij was, hetzij persoonlijk, hetzij als vertegenwoordiger van de gefailleerde vennootschap (artikel 489quater Swb¹⁵⁰). Het strafvonnis wordt bij uittreksel bekendgemaakt in het Belgisch Staatsblad (artikel 490 Swb.¹⁵¹). Deze bepaling vervangt het vroegere artikel 583 Wb.Kh.

Zij die op enigerlei wijze meewerken aan de toestand van het faillissement, kunnen zich aan een zelfstandig misdrijf schuldig maken, met name, zij die:

- in het belang van de gefailleerde, zelfs zonder medeweten van hem of van zijn be- stuurders in rechte of in feite, activa geheel of ten dele wegnemen, verbergen of helen (artikel 489 quinquies.1[∞] Swb.¹⁵²) ;
- verdichte of overdreven schuldvorderingen indienen en bevestigen (artikel 489 quin- quies.2[∞] Swb.^{153/154}) ;

Misdrijven opgesomd in artikel 489 quinquies Swb. worden bestraft met een gevange- nisstraf van een maand tot twee jaar en/of een geldboete van 100 tot 500.000 frank.

Er zijn ook strafsancities voorzien tegen de curator die zich schuldig maakt aan ontrouw in zijn beheer (artikel 489 sexes Swb.¹⁵⁵). Hij kan gestraft worden met een gevangenis- straf van een maand tot vijf jaar en/of een geldboete van 100 tot 500.000 frank. De ver- oordeling tot teruggave en schadeloosstelling, aan de massa van de schuldeisers ver- schuldigd, die vroeger was opgenomen in artikel 575 W. Kh., wordt nu in dit artikel op- genomen.

7. Gebruik van goederen of kredieten van een vennootschap of V.Z.W. strijdig met het belang van deze vennootschap of ver- eniging. (artikel 492 bis Strafwetboek) of "Misbruik van ven- nootchapsgoederen " ¹⁵⁶.

a. Definitie.

De nieuwe faillissementswet van 8 augustus 1997 heeft een nieuw artikel 492bis in het strafwetboek ingevoerd dat specifiek het misbruik van vennootschapsgoe- deren sanctioneert met een gevangenisstraf van 1 maand tot 5 jaar en/of een geldboete van 100 F tot 50.000 F. De veroordeelden kunnen bovendien ontzet worden uit hun rechten overeenkomstig artikel 33 strafwetboek. Misbruik van vennootschapsgoederen, kan overeenkomstig artikel 492 bis strafwetboek als volgt gedefinieerd worden :

"Een gebruik van goederen of een krediet van de rechtspersoon, door de bestuurders in feite of in rechte, terwijl dit gebruik op betekenisvolle wijze in het nadeel moet zijn van de vermo- gensbelangen van de rechtspersoon en die van de schuldeiser of vennoten en eveneens, rechtstreeks of onrechtstreeks het persoonlijk belang van de dader moet dienen terwijl deze met een bedrieglijk opzet moet gehandeld hebben".

b. Constitutieve elementen.

- "Gebruik van goederen of krediet van de rechtspersoon".
 - Het begrip "goederen" moet zeer breed begrepen worden : Het betreft om het

149] Art. 61 Faillissementswet.

150] Art. 121 Faillissementswet.

151] Art. 124 Faillissementswet.

152] Art. 122 Faillissementswet.

153] Art. 122 Faillissementswet.

154] Het betreft hier twee van gevallen die vroeger behandeld werden in de artikelen 490 Swb. en 575 Wb Kh.

155] Art. 123 Faillissementswet.

156] Voor een meer uitvoerige bespreking, zie: DU- PLAT, J.L., "Het misdrijf van vennootschapsgoe- deren in het Belgische Strafwetboek", De Belgi- sche Accountant, 1998, 29-42.

even welk roerend of onroerend actief van het maatschappelijk vermogen. Bijgevolg heeft het misdrijf betrekking op zowel roerende als onroerende en lichamelijke als onlichamelijke goederen. Dit is van belang, vermits bij het (klassieke) misdrijf van "misbruik van vertrouwen" traditioneel wordt aangenomen dat het enkel kan slaan op roerende lichamelijke zaken. Het toepassingsgebied voor het nieuwe misdrijf wordt dan ook in vergelijking met misbruik van vertrouwen aanzienlijk uitgebreid. TILLEMANS¹⁵⁷ haalt als voorbeeld uit de Franse rechtspraak aan de uitvinding die toebehoorde aan de vennootschap en die door een bestuurder ingebracht werd in een eigen vennootschap.

- Onder misbruik van "krediet" van de vennootschap wordt verstaan, elke situatie waarbij bestuurders de vennootschap voor hun persoonlijke schulden krediet of waarborgen doen verschaffen.
 - De term "gebruik" moet tenslotte zeer ruim worden opgevat. Van gebruik is sprake telkens wanneer een bestuurder zich als eigenaar gedraagt over de goederen van de vennootschap, waarover hij het beheer heeft, doch de term omvat ook misbruiken in het gebruik van de aan de bestuurder toevertrouwde goederen, zonder dat hieruit de wil blijkt om zich als eigenaar over dit goed te gedragen. Ook dit lijkt een uitbreiding van het toepassingsgebied ten opzichte van het misdrijf van misbruik van vertrouwen¹⁵⁸.
- Goederen van "de rechtspersoon".
 - Onder het toepassingsgebied vallen alle vennootschappen met rechtspersoonlijkheid. Wat de verenigingen betreft, vallen enkel de V.Z.W. onder de wet, terwijl de strafbepaling blijkbaar niet geldt voor de beroepsverenigingen, de internationale verenigingen of de instellingen van openbaar nut.
 - Publiekrechtelijke vennootschappen, die een van de rechtsvormen van de handelsvennootschappen hebben aangenomen vallen onder de bepaling.
 - De maatschap, de tijdelijke vereniging en de handelsvereniging bij wijze van deelneming vallen niet onder de wet.
 - Het gebruik moet gebeuren "door de bestuurders in feite of in rechte".

Het toepassingsgebied van het misdrijf *ratione personae* is een combinatie van de principes van wettelijke toerekening en gerechtelijke toerekening¹⁵⁹:

- Vooreerst heeft de wet bedoeld dat het misdrijf slechts kan worden toegerekend aan de persoon die de hoedanigheid van bestuurder bezit. De hoedanigheid van bestuurder moet als een constitutief bestanddeel van het misdrijf beschouwd worden.
- Artikel 492bis Swb. preciseert echter uitdrukkelijk dat het misdrijf kan worden toegerekend zowel aan de bestuurders in rechte als de bestuurders in feite. Hiermee voorziet de wet uitdrukkelijk dat de strafrechter de bevoegdheid heeft om afstand te nemen van de vennootschapsrechtelijke organisatie, en kan teruggrijpen naar de "feitelijke organisatie en werking van de onderneming"¹⁶⁰.

De strafrechter zal bijgevolg zelf moeten oordelen wie de facto een bestuursmandaat waarneemt en in wiens hoofde het misdrijf kan weerhouden worden. In elk geval is vereist dat de persoon in kwestie zelf beslissingen heeft genomen, en volstaan raadgevingen of suggesties niet¹⁶¹. Voor een aantal concrete voorbeelden in verband met het begrip "feitelijke bestuurder" kan opnieuw verwezen worden naar de hoger aangehaalde bespreking van TILLEMANS¹⁶². De auteur werpt op dat tussen bestuurders in rechte en de bestuurders in feite door de wet geen voorrangregeling werd uitgewerkt, doch dat wel verwacht kan worden dat de rechtspraak zich strenger zal opstellen tegenover de bestuurders in rechte. De wet heeft echter geen vermoeden van aansprakelijkheid gecreëerd, zodat ook tegenover de bestuurders in rechte effectief zal moeten kunnen bewezen worden dat deze een werkelijke beslissingsmacht hadden.

- Tenslotte dient nog te worden opgemerkt dat, in tegenstelling tot de (vaak) hoofdelijke aansprakelijkheid tussen de verschillende bestuurders op burgerrechtelijk vlak¹⁶³ dit principe niet geldt voor het misdrijf van misbruik van vennootschapsgoederen. Van iedere bestuurder afzonderlijk zal moeten worden aangetoond dat het misdrijf hem feitelijk kan worden toegerekend.
- Wat de regels van de strafbare deelneming betreft wordt aangenomen dat, vermits de hoedanigheid van bestuurder een constitutief element voor het misdrijf is, binnen de vennootschap geen andere personen als mededader kunnen vervolgd worden, terwijl

157] TILLEMANS, B., "Misbruik van vennootschapsgoederen", Seminarie Interprofessionele vereniging voor advocaten accountants en notarissen, 1997, p. 5.

158] Zie voor talrijke verwijzingen : TILLEMANS, B., o.c., p.8.

159] Cfr. supra.

160] Zie o.m.: DERUYCK, F., "De rechtspersoon in het strafrecht", Gent, Mys en Breesch, 1996, nr.32 p.18.

161] Zie : TIMP, J., "De feitelijke bestuurder in het vennootschapsrecht", Jura Falc., 1995-1996, 198.

162] TILLEMANS, B., o.c., p.36.

163] Zie: Art. 62 al.2. Venn.W.; zie ook verder.

dit wel zou kunnen voor derden. Volgens TILLEMANN¹⁶⁴ moet hier wel worden vastgehouden aan de figuur van de "onzelfstandige deelneming", wat betekent dat de derde-mededader slechts samen met een hoofddader kan vervolgd worden.

Uiteraard kan diegene die zijn medewerking verleent aan het misdrijf, blootgesteld worden aan vervolging als medeplichtige of aan vervolging van andere misdrijven zoals misbruik van vertrouwen, heling van goederen enz...

- Het gebruik moet nadelig zijn voor de vermogensbelangen van de rechtspersoon én die van de schuldeisers of vennoten.
 - Het betreft hier duidelijk een cumulatieve vereiste¹⁶⁵. Met TILLEMANN¹⁶⁶ kan echter de vraag gesteld worden of het "nadeel van de vennootschap" sowieso niet altijd op indirecte wijze ook een nadeel voor de schuldeisers en/of de vennoten impliceert.
 - Ook in die optiek is het van belang op te werpen dat de term "nadeel" niet mag gelijk gesteld worden met de vereiste van het bewijs van een effectieve schade. Effectieve schade is niet vereist en een mogelijke schade volstaat. Het volstaat dan ook dat het vennootschapsvermogen door het bedrieglijk opzet van de bestuurders werd blootgesteld aan een risico, waaraan het niet blootgesteld diende te worden. Zo kan een bestuurder zich aan een misdrijf schuldig gemaakt hebben door de vennootschap zich borg te laten stellen voor een (privé-)schuld, ook als is de vennootschap, zoals nadien gebleken is, nooit tot enige betaling gehouden geweest.
 - Het nadeel moet beoordeeld worden op het moment van het stellen van de handeling en niet op grond van de gevolgen, die later zouden gebleken zijn. Een en ander is trouwens noodzakelijk om te vermijden dat de rechter post factum een oordeel zou kunnen gaan uitspreken over het beleid van de bestuurder en zou kunnen oordelen dat bepaalde beslissingen van bestuurders uiteindelijk slecht of faliekant voor de vennootschap zijn afgelopen, wat natuurlijk niet de bedoeling is van de strafbepaling.
- Het nadeel moet "betekenisvol" zijn.
 - De bedoeling van het invoeren van een dergelijke "vage" term kan tweeledig zijn :
 - * De wetgever kan deels tot doel hebben te vermijden dat banaliteiten aan de strafrechter worden voorgelegd¹⁶⁷.
 - * De term zou vervolgens ook kunnen verwijzen naar de omvang van het toetsingsrecht van de rechter. Ook hier zou weer gewezen kunnen worden op het feit dat het niet de bedoeling is een handeling te sanctioneren waarvan het effect voor de vennootschap op het ogenblik dat zij gesteld werd, moeilijk in te schatten was. De rechter mag zich niet in de plaats van de bestuurder stellen en post factum diens beleid beoordelen.
 - Ondanks deze redelijke argumenten, wordt het invoeren van een dergelijke vage term in een strafbepaling terecht aan kritiek onderworpen.
- Een bedrieglijk gebruik en het nastreven van een persoonlijk belang.

Deze voorwaarde impliceert twee elementen :

- Er moet een bijzonder bedrieglijk opzet voorhanden zijn, waarbij werkelijk de bedoeling voorhanden moet zijn om zichzelf of iemand anders eender welk ongeoorloofd voordeel te verschaffen met bewuste benadeling van de belangen van de vennootschap en die van haar schuldeisers of vennoten.
- Vervolgens moet de persoon in kwestie gehandeld hebben voor rechtstreekse of onrechtstreekse persoonlijke doeleinden. Het tweede criterium dient zeer breed opgevat te worden en kan zowel materieel, moreel of affectief van aard zijn.

c. Ogenblikkelijk misdrijf.

Misbruik van vennootschapsgoederen is een ogenblikkelijk misdrijf, wat impliceert dat de verjaringstermijn begint te lopen van zodra alle elementen van het misdrijf verenigd zijn. De verjaring loopt met andere woorden ook reeds in de periode waarop bepaalde goederen op bedrieglijke wijze worden achtergehouden. Uiteraard dient te worden nagegaan of er geen sprake is van opeenvolgende daden van bedrieglijke wegmaking.

¹⁶⁴] TILLEMANN, B., o.c., p.40.

¹⁶⁵] zie o.m.: DURSIN, E., "Faillissementsrecht in het licht van de nieuwe faillissementswet", Seminarie Interprofessionele vereniging voor advocaten, accountants en notarissen, 1997, p.49.

¹⁶⁶] TILLEMANN, B., o.c., p.29.

¹⁶⁷] Zie DURSIN, E., o.c., p.50.

8. De “strafrechtelijke strijd” tegen witwas en fraude

a. Overzicht

Pas sinds 1990 is de wetgever actief geworden met het specifieke oog op het bestrijden van allerhande witwaspraktijken¹⁶⁸. Hieronder wordt kort een overzicht gegeven van de strafrechtelijke maatregelen. Vooreerst in het noodzakelijk nader te preciseren wat er precies onder “witwassen” kan begrepen worden¹⁶⁹. Een eerste min of meer precieze definitie in een rechtsregel kan gevonden worden in art. 3, al. 1 van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financieel stelsel voor het witwassen van gelden. Deze wet, die de basis vormt van de meldingsplicht en die de definitie overgenomen heeft uit de Europese richtlijn van 10 juni 1991¹⁷⁰, omschrijft het witwassen van geld als volgt :

“- De omzetting of overdracht van geld of activa met de bedoeling de illegale herkomst ervan te verbergen of te verdoezelen of een persoon die betrokken is bij een misdrijf waaruit het geld of deze activa voortkomen, te helpen ontkomen aan de rechtsgevolgen van zijn daden;
- Het verhelen of verhullen van de aard, oorsprong, vindplaats, vervreemding, verplaatsing of eigendom van geld of activa, waarvan men de illegale herkomst kent;
- De verwerving, het bezit of gebruik van geld en activa waarvan men de illegale herkomst kent;
- De deelneming aan, de medeplichtigheid tot, de poging tot, de hulp aan, het aanzetten tot, het vergemakkelijken van of geven van raad betreffende één van de in de drie voorgaande punten bedoelde daden;”

Onmiddellijk moet hier opgemerkt worden dat de wet van 1993 een administratieve wet is en bijgevolg op zich geen misdrijf van witwassen als dusdanig invoert. In grote lijnen moeten de maatregelen van de overheid in de strijd tegen het witwassen opgedeeld worden in drie aspecten, waarvan er twee een uitgesproken strafrechtelijk karakter hebben, terwijl het derde aspect (de meldingsplicht) administratief van aard is. Hieronder wordt een korte toelichting gegeven bij de eerste twee genoemde aspecten.

b. De bijzondere verbeurdverklaring

Artikel 42 van het Swb., dat algemeen omschrijft bij welke misdrijven de rechter de bijzondere verbeurdverklaring kan of moet uitspreken werd door de wet van 17 juli 1990¹⁷¹ aangevuld met een derde hypothese. Voordien kon de bijzondere verbeurdverklaring worden toegepast :

- op de zaken die het voorwerp van het misdrijf uitmaken, en op die welke gediend hebben of bestemd waren tot het plegen van het misdrijf, wanneer ze eigendom van de veroordeelde zijn;
- op de zaken die uit het misdrijf voortkomen.

Artikel 42, al. 3 van het Swb. maakt de bijzondere verbeurdverklaring ook toepasselijk op :

- de vermogensvoordelen die rechtstreeks uit het misdrijf zijn verkregen; de goederen en waarden die in de plaats ervan zijn gesteld en de inkomsten uit de belegde voordelen

Opmerkelijk hierbij is :

- Dat de wetgever de bijzondere verbeurdverklaring niet alleen toepasselijk verklaart op vermogensvoordelen uit de “zware criminaliteit”, maar op alle vormen van strafrechtelijke inbreuken.
- Vervolgens moet worden opgemerkt dat overeenkomstig art. 42, al. 3 Swb. de vermogensvoordelen niet langer eigendom moeten zijn van de veroordeelde om voor verbeurdverklaring in aanmerking te komen.

De vraag rijst of de verbeurdverklaring facultatief is, dan wel verplicht moet worden uitgesproken. Omtrent het verplicht karakter van de verbeurdverklaring bij de (brede) witwasproblematiek, bestaan er nogal wat interpretatieproblemen. Overeenkomstig art. 505, al. 2 Swb. moeten de zaken die in dit artikel bedoeld zijn beschouwd worden als zaken die, overeenkomstig art. 42,1 Swb. “het voorwerp” uitmaken van het misdrijf, zodat deze verbeurdverklaring verplicht moet worden uitgesproken. Artikel 43 Swb. voorziet uitdrukkelijk dat bij misdaad of wanbedrijf de bijzondere verbeurdverklaring op de goederen, bedoeld in art. 42, 1° en 2° Swb., altijd moet worden uitgesproken, terwijl zij bij overtredingen slechts facultatief is.

168] De speciale aandacht moet in dit kader nog gevestigd worden op de Wet houdende instemming met de Overeenkomst inzake het witwassen, de opsporing, de inbeslagname en de confiscatie van opbrengsten van misdrijven, opgemaakte te Straatsburg op 8 november 1990. Deze wet verscheen op 4 juni 1998 in het Belgisch Staatsblad. België ratificeerde het verdrag op 28 januari 1998. In dit verdrag verbinden de staten zich tot een groot aantal onderlinge afspraken, die tot een nauwere samenwerking aanleiding moeten geven. Tevens verbinden de lidstaten er zich toe het witwassen in het interne recht strafbaar te maken volgens een aantal overeengekomen criteria, die hier niet verder behandeld worden.

169] Omtrent de betekenis in de dagdagelijkse taalgebruik, zie : VAN ROOSBROEK, A. Witwassen, Antwerpen, E.T.L. 1995, p. 1 – 3.

170] Richtlijn Raad, 10 juli 1991, 91/308/EEG tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel van het witwassen van geld, PB..L., 28 juni 1999.

171] Wet 17 juli 1990, B.S., 15 augustus 1990.

Tezelfdertijd kan de rechter nu echter ook de verbeurdverklaring uitspreken, overeenkomstig art. 42.3 Swb., van de vermogensvoordelen, die rechtstreeks uit het misdrijf zijn verkregen¹⁷². Deze bijzondere verbeurdverklaring is facultatief en art. 43 bis Swb. voorziet in de bescherming van bepaalde rechten van derden¹⁷³. In die optiek zal de strafrechter dan ook uitdrukkelijk moeten toelichten of de goederen gekwalificeerd worden onder art. 42, 1-2 Swb., dan wel onder art. 42,3 Swb.¹⁷⁴.

c. *Het misdrijf van "witwassen" in de zin van art. 505, al. 1, 2 – 4 Swb.*

1. Ontstaansgeschiedenis :

Sinds de wet van 17 juli 1990 heeft de wetgever een aantal maatregelen genomen in een poging om de wiswaspraktijken in te dijken. Door de wet van 17 juli 1990 werden art. 42, 43 en 505 Swb. gewijzigd. Vanaf nu werd bepaald dat elk vermogensvoordeel dat voortkomt uit welke misdaad, wanbedrijf of overtreding dan ook, alsook de vervangingsvermogensvoordelen of de inkomsten uit een vermogens- of vervangingsvermogensvoordeel aanleiding kunnen geven tot toepassing van art. 505 Swb.. Art. 505 Swb. werd bij wet van 7 april 1995 ingrijpend gewijzigd¹⁷⁵. De wetgever speelde hiermee voornamelijk in op het activiteitenverslag 1993-94 van de ondertussen opgerichte Cel voor Financiële Informatieverwerking, waarin uitdrukkelijk werd gepleit voor een grotere overeenstemming tussen het misdrijf van art. 505, 1ste lid, punt 2 Swb. en de administratieve wet van 11 januari 1993. De wetwijziging van 1995 had inderdaad, zoals blijkt uit de parlementaire voorbereiding, tot doel een grotere overeenstemming tussen het strafrechtelijke en administratieve luik te bewerkstelligen.

Oorspronkelijk bestrafte artikel 505 Swb. alleen de heling van weggenomen, verduisterde of door een misdaad of wanbedrijf verkregen zaken. Dit misdrijf is een aflopend misdrijf¹⁷⁶, wat betekent dat het misdrijf beëindigd is op het moment van de in ontvangst name van de goederen en dat de verjaring van dit ogenblik af begint te lopen. Heling is ook een zelfstandig misdrijf, dat volledig losstaat van de misdaad of het wanbedrijf dat aan de basis ligt van het bezit van de geheelde goederen of voorwerpen¹⁷⁷. Voor heling zijn twee constitutieve elementen vereist, met name :

- het bezit of detentie van een door middel van een misdaad of wanbedrijf van een derde bekomen voorwerp en ;
- de voorafgaande of gelijktijdige wetenschap van de onrechtmatige oorsprong ervan.¹⁷⁸

De strafbaarheid van deze feiten bleek totaal onvoldoende om de strijd tegen het witwassen aan te gaan. Bijgevolg werden een aantal verregaande strafbepalingen aan art. 505 toegevoegd, die hieronder, zoals gezegd, kort samengevat worden. Voor een meer grondige bespreking verwijs ik naar de aangehaalde bronnen.

2. Artikel 505.1.2 Swb.: de "bijzondere" of "verruimde" heling

Artikel 505.1.2 Swb. bepaalt dat : "zij die zaken, bedoeld in art. 42, 3° Swb. hebben gekocht, in ruil of om niet te hebben ontvangen, in het bezit, bewaring of beheer hebben genomen, of schoon zij de oorsprong ervan kennen of moesten kennen, eveneens gestraft worden met gevangenisstraf van 15 dagen tot 5 jaar en met geldboete van 26 Fr. tot 10.000 Fr."

De volgende kenmerken verdienen aandacht :

- om het even welk misdrijf kan aan de basis liggen van latere "bijzondere heling", in de zin van art. 505.1.2 Swb..
- Voor de bestraffing door art. 505.1.2 Swb. mag de heler niet de dader zijn van het oorspronkelijke misdrijf dat aan de grondslag ligt van de verwerving van de gelden;
- bestraffing kan van zodra de dader de oorsprong van de goederen "kende of moest kennen". Er is reeds heel wat te doen geweest over de vraag wat de wetgever precies met deze laatste vereisten heeft bedoeld. Betreft het een intentioneel misdrijf, waar men zich hoe dan ook bewust moet zijn van de feit, dan wel een nalatigheidsmisdrijf, waar men kan gestraft worden, omwille van het niet aan de dag leggen van de nodige zorgvuldigheid om de oorsprong van de goederen te leren kennen? Volgens HELLE-

^{172]} Cfr. Supra

^{173]} Eveneens ingevoerd door de wet van 17 juli 1990: De burgerlijke partij zal niet alleen aanspraak kunnen maken op de goederen die haar toebehoren, maar zelfs op die goederen, die de rechter verbeurd verklaard heeft, op grond van het feit dat hij van oordeel was dat het goederen betreft, die "in de plaats gesteld zijn van" goederen die aan de burgerlijke partij toebehoorden, of er "het equivalent van uitmaakten"

^{174]} Omtrent het verplicht of facultatief karakter, zie ook VAN ROOSBROEK, A., o.c. p. 243; HELLEMANS, S., "Het wiswassen van geld en de beroepsbeoefenaar", in Handels, economisch en financieel recht, STORME, M., (ed.), Gent, Mys en Breesch, 1995, p. 492.

^{175]} Wet 7 april 1995, B.S., 10 mei 1995.

^{176]} Cass. 2 augustus 1880, Pas., 1880, I, 282.

^{177]} Cass. 10 januari 1949, Pas. 1949, I, 18.

^{178]} Cass. 3 november 1975, Pas., 1976, I, 283.

MANS¹⁷⁹ moet de term “moest kennen”, bij gebreke aan enige specificatie in de wet of in de parlementaire voorbereiding, in de gewone dagdagelijkse betekenis geïnterpreteerd worden. Dit is als criterium m.i. onvoldoende om tot een duidelijk afgrenzing te komen. Met VERSTRAETEN¹⁸⁰ kunnen we dan ook alleen vaststellen dat, waar de parlementaire voorbereiding onduidelijk is, de rechtspraak tot op heden kiest voor het opzettelijk karakter.

- Is, zoals de klassieke heling, ook de (verruimde) heling van illegale vermogensvoordelen in de zin van art. 505.2 Swb. een aflopend of ogenblikkelijk¹⁸¹ misdrijf? Dit zou volgens het overgrote deel van de rechtsleer moeten kunnen worden afgeleid uit de tekst van de wet en de parlementaire voorbereiding¹⁸². VERSTRAETEN wijst er in het hoger- genoemd artikel echter op dat de rechtspraak van het Hof van Cassatie deze visie niet deelt en de mening is toegedaan dat art. 505.1.2 Swb. ook het loutere beheer van de goederen bestraft, wat de verruimde heling eigenlijk tot een voortdurend misdrijf maakt¹⁸³. Ook uit een circulaire van 24 mei 1995 van de heer Procureur-Generaal bij het Hof van Beroep te Antwerpen blijkt dat het Parket-Generaal van oordeel is dat de wetgever “bepaalde voortdurende handelingen” beoogd heeft. Een en ander heeft uiteraard belangrijke implicaties voor de verjaring¹⁸⁴, en ook voor het beoordelen van het belang van het ogenblik waarop de persoon in kwestie kennis neemt van de oorsprong van de goederen. Wanneer de stelling, dat de verruimde heling een voortdurend misdrijf is, wordt aangehouden, dan zou het volstaan dat een persoon achteraf de onrechtmatige oorsprong van de goederen verneemt, opdat alle constitutieve elementen van het misdrijf in zijn hoofde verenigd zouden zijn. Op zijn minst kan in elk geval besloten worden dat de tekst van de wet dienaangaande dubbelzinnig creëert, die mogelijk in het nadeel kan spelen van de rechtsonderhorige.
- Tenslotte moet nog worden opgemerkt dat ook de poging tot het misdrijf van art. 505.1.2 Swb. uitdrukkelijk bestraft wordt¹⁸⁵, daar waar poging tot “gewone” heling nog steeds niet strafbaar is. Terloops weze eraan herinnerd dat poging tot een wanbedrijf slechts strafbaar is, wanneer de wet dit uitdrukkelijk voorziet.

3. Artikel 505.1.3 Swb.: Witwassen van illegale vermogensvoordelen.

Art. 505.1.3 Swb. bestraft “zij die de zaken, bedoeld in art. 42.3 Swb. omgezet of overgedragen hebben met de bedoeling de illegale herkomst ervan te verbergen of de verdoezelen of een persoon die betrokken is bij een misdrijf waaruit deze zaken voortkomen, te helpen ontkomen aan de rechtsgevolgen van zijn daden”.

Dit artikel werd ingevoerd om de strafbepalingen meer in overeenstemming te brengen met het administratieve luik. Op grond van art. 505.1.2 Swb. konden immers slechts diegenen bestraft worden, die de goederen op een of andere manier in het bezit kregen, maar niet diegenen die zich ophielden met het eigenlijke witwassen of het verbergen van de herkomst van de goederen. Het omschrijven als misdrijf, van die handelingen, waaromtrent in 1993 een aangifteverplichting was ingevoerd, moest het mogelijk maken deze “medegedeelde” handelingen zelf ook strafbaar te maken. Daarbij werd echter voorbijgegaan aan het feit dat de aangifteverplichting van de wet van 11 januari 1993 niet geldt voor gelden of goederen uit om het even welk misdrijf, doch slechts voor deze uit ernstige en georganiseerde misdaad. Art. 505.1.3 Swb.¹⁸⁶ kreeg echter vanwege de wetgever een zeer breed toepassingsgebied mee, wat impliceert dat het witwassen van om het even welk illegaal vermogensvoordeel strafbaar wordt gesteld.

Zeer algemeen, kan omtrent dit misdrijf opgemerkt worden :

- Dat het misdrijf niet tot doel heeft diegene te bestraffen die de goederen in bezit neemt, die uit een misdrijf voortspruiten, doch wel diegene, die handelingen stelt met het doel de gelden of goederen terug in het financiële circuit te brengen¹⁸⁷.
- In tegenstelling tot art. 505.1.2 Swb. kan dit misdrijf wel degelijk ook bestaan, wanneer het gepleegd wordt door de dader of mededader van, respectievelijk de medeplichtige aan, het “basismisdrijf”. Dit wordt uitdrukkelijk bepaald in art. 505.2 Swb.¹⁸⁸
- Uit de tekst van de wet blijkt overduidelijk dat voor dit misdrijf een bijzonder opzet vereist is. De dader dient effectief de bedoeling te hebben gehad willens en wetens de feiten te plegen.
- Ook omtrent het aflopend of voortdurende karakter van art. 505.1.3 Swb. bestaat er discussie. VAN ROOSBROECK¹⁸⁹ gaat ervan uit dat artikel 505.1.3 Swb.¹⁹⁰, in tegenstel-

179] HELLEMANS, F., o.c., p. 492.

180] VERSTRAETEN, R., “Witwassen na de wet van 7 april 1995 : kan het nog witter ?”, R.W., 1995-96, p. 692-693.

181] I.t.t. een “voortdurend” misdrijf, waarvan de verjaring niet aanvangt zolang het misdrijf “voortduurt”.

182] HELLEMANS, F., o.c. 494; VERSTRAETEN, R., o.c., p. 693.

183] Op deze wijze kunnen ook latere daden van beheer of bezit strafbaar worden geacht. Er wordt voornamelijk gedacht aan de hypothese, waarbij de inbezitname in het buitenland gebeurt (en bijgevolg niet onder de Belgische strafwet valt), doch waarbij het latere bezit in België als grond voor vervolging zou kunnen aangegrepen worden.

184] De verjaringstermijn voor het misdrijf vat maar aan bij het einde van de voortdurende toestand.

185] Art. 505 al.7 Swb.

186] Zoals dit ook het geval is voor art. 505.1.4 Swb., cfr. Infra.

187] Datgene wat doorgaans specifiek als het eigenlijke “witwassen” wordt beschouwd. Zie omtrent het onderscheid in de diverse opeenvolgende fasen van een witwasoperatie: VAN ROOSBROECK, A., o.c., 4-9.

188] Waar men bvb. niet tezelfdertijd dief en heler kan zijn, kan men wel witwasser zijn van goederen die men zelf (door een strafrechtelijke inbreuk) onrechtmatig verkregen heeft.

ling tot art. 505.1.2 Swb., een voortdurend misdrijf is. VERSTRAETEN¹⁹¹ beklemtoont daarentegen ook hier weer dat de geviseerde gedragingen te beschouwen zijn als handelingen, gesteld op een bepaald ogenblik, zodat zij in wezen een aflopend misdrijf betreffen, uiteraard onafgezien van de mogelijkheid om tussen diverse strafrechtelijk sanctioneerbare gedragingen een "eenheid van opzet" te herkennen en het misdrijf zo te kwalificeren als een "voortgezet" misdrijf.

- De poging tot inbreuk op art. 505.1.3 Swb. is eveneens strafbaar.

4. Artikel 505.1.4 Swb.

Artikel 505.1.4 Swb. bestraft "zij die de aard, oorsprong, vindplaats, vervreemding, verplaatsing of eigendom van de in art. 42.3 bedoelde zaken hebben verheeld of verhuld, ofschoon zij de oorsprong ervan kenden of moesten kennen."

De specifieke kenmerken van dit misdrijf zijn:

- Ook dit nieuwe misdrijf heeft betrekking op de goederen bedoeld in art. 42.3 Swb., met name:
 - * primaire vermogensvoordelen ;
 - * vervangingsvermogensvoordelen ;
 - * of inkomsten uit belegde vermogensvoordelen, die voortkomen uit een (basis)vermogensmisdrijf.

De vraag welke strafbare gedragingen onder het artikel vallen schept op zijn minst enige onduidelijkheid. Terecht oefent VERSTRAETEN¹⁹² kritiek op het feit dat de termen "verhelen" en "verhullen", zonder precieze definitie (dan nog samen) gebruikt worden en dit bovendien in dezelfde wetsbepaling, die ook "helen" strafbaar stelt. De auteur merkt op dat, zoals de begrippen aldus geformuleerd zijn, niets belet dat zij niet alleen zouden toegepast op een positieve gedraging van de dader, doch ook op diegene die door bewuste onthouding "verheelt of verhult".

- Het misdrijf kan ook gepleegd worden door de dader of mededader van het basismisdrijf.¹⁹³
- Omtrent de mate waarin er in hoofde van de dader een opzet vereist is, kan opnieuw verwezen worden naar de opmerkingen met betrekking tot art. 505.1.2 Swb.. De termen "kenden of moesten kennen" laten ook hier dezelfde dubbelzinnigheid of nood aan interpretatie toe. VERSTRAETEN wijst er niettemin op dat een bewuste onthouding wel degelijk een vorm van strafbare deelneming kan betekenen, zo er bij de persoon in kwestie een plicht tot handelen bestaat. Voor de beroepsbeoefenaars, die wel aan de meldingsplicht van de wet van 11 januari 1993 zullen onderworpen zijn, zou een bewust nalaten een transactie te melden, waarvan hij weet of moet weten dat zij verband houdt met witwassen, bijgevolg naast de administratieve sancties van de wet 11 januari 1993¹⁹⁴, ook rechtstreeks de strafsancie, voorzien in art. 505.1.4 Swb. met zich kunnen meebrengen.
- De discussie of art. 505.1.4 Swb. een ogenblikkelijk, dan wel een aflopend misdrijf betreft, bestaat ook hier onverminderd. Ook hier handhaaft VERSTRAETEN¹⁹⁵ zijn kritiek en wijst hij erop dat de tekst zelf duidelijk beklemtoont dat het een ogenblikkelijk of aflopend misdrijf betreft, terwijl een aantal passages in de parlementaire voorbereiding toelaten¹⁹⁶ aan de rechter aan bepaalde strafbare gedragingen het karakter van een voortdurend misdrijf te hechten.
- De poging tot schending van art. 505.1.4 Swb. is tenslotte eveneens strafbaar.

5. Praktische relevantie

Op het eerste zicht hebben de misdrijven van art. 505 Swb., weinig of niets te maken met de aansprakelijkheid van de accountant en/of belastingconsulent bij de dagdagelijkse uitoefening van zijn taak. Waar de meldingsplicht een algemene (administratieve) verplichting is, waar de onderworpen beroepsbeoefenaar wel degelijk bij de uitoefening van zijn dagdagelijkse taak, oog moet voor hebben, hebben de strafbepalingen van art. 505 Swb. daarentegen betrekking op zij, die zich op een of andere manier zelf persoonlijk inlaten met feiten, die betrekking hebben op fraude of witwassen. Nochtans moet er steeds weer op gewezen worden dat de accountant of belastingconsulent, vanuit hun specifieke taak van vertrouwensman van de cliënt, ook persoonlijk (en dit zelfs hoewel hij ter goeder trouw is!) betrokken kunnen worden bij hetgeen de cliënt doet of uitvoert. Daarbij komt dan nog dat deze vertrouwensrelatie in de eerste plaats betrekking heeft op allerhande financiële belangen van zijn cliënt.

189] VAN ROOSBROEK, A., o.c., p. 212.

190] En ook art. 505.1.4. Swb..

191] VERSTRAETEN, R., o.c., p. 699.

192] VERSTRAETEN, R., o.c., p. 700.

193] Cfr. Art. 505.1.3 Swb.

194] Cfr. Infra.

195] VERSTRAETEN, R., o.c., p. 701.

196] Op grond van een teleologische interpretatie.

Welnu, twee bijkomende vaststellingen zijn dienaangaande essentieel :

- de regels van mededaderschap en medeplichtigheid kunnen in talloze hypothesen de persoonlijke strafrechtelijke aansprakelijkheid van de beroepsbeoefenaar met zich meebrengen, wanneer deze rechtstreeks aan het misdrijf heeft meegewerkt of hulp heeft geboden, noodzakelijk voor het misdrijf¹⁹⁷ of anderzijds onderrichtingen heeft gegeven of middelen heeft verschaft of op andere wijze hulp heeft geboden voor het tot standkomen van het misdrijf.¹⁹⁸
- Daarnaast valt, voornamelijk bij art. 505.1.3 Swb., het brede toepassingsgebied op, waarbinnen het verbod speelt om personen die betrokken zijn bij het misdrijf te helpen ontkomen aan de rechtsgevolgen van zijn daden. VAN ROOSBROEK¹⁹⁹ wijst erop dat elke vorm van betrokkenheid bij het misdrijf in aanmerking kan komen en dat deze betrokkenheid zich ook kan op onrechtstreekse wijze manifesteren, bijv. : de raadgevers bij het opzetten van constructies om illegale vermogensvoordeel te verbergen. In het reeds eerder aangehaalde artikel van HELLEMANS²⁰⁰ onderzoekt de auteur vanuit het oogpunt van de advocatuur, op welke wijze de beroepsbeoefenaar zelf persoonlijk betrokken kan worden bij de misdrijven van art. 505.1.2-4 Swb.. De auteur onderscheidt daarbij een viertal hypothesen, die mijns inziens ook mutatis mutandis, in meer of mindere mate, onmiddellijk relevant kunnen zijn voor de accountant en belastingconsulent bij de dagdagelijkse uitoefening van hun taak:

* Het verstrekken van onwettige adviezen, die bijdragen tot het plegen van een misdrijf, kan leiden tot een veroordeling wegens mededaderschap of medeplichtigheid²⁰¹ aan het betrokken misdrijf. Het volstaat dienaangaande dat de deelnemer bewust heeft behandeld met het doel aan het misdrijf zijn medewerking te verlenen. VERSTRAETEN²⁰² merkt dienaangaande op dat voor wat de deelname aan het witwas-misdrijf van art. 505.1.3 Swb. betreft, er slechts een algemeen opzet in hoofde van de deelnemer vereist is, terwijl er in hoofde van de eigenlijke dader een bijzonder opzet vereist is. Om als deelnemer in aanmerking te komen volstaat het dat men willens en wetens zijn medewerking verleent²⁰³, wat slechts impliceert dat men kennis heeft van alle omstandigheden die het feit strafbaar maken. Volgens VERSTRAETEN belet bijgevolg niets dat, iemand die niet vanuit het bijzonder opzet van artikel 505.1.3 Swb. handelt, niettemin toch zou vervolgd worden op grond van de regels van de deelneming.

* Het ter beschikking stellen van de derdenrekening voor de storting van illegaal verkregen gelden, lijkt eerder betrekking te hebben op de specifieke taak van advocaten. In het huidige bestek wordt hierop dan ook niet verder ingegaan.

* Moet de beroepsbeoefenaar, die in het kader van een witwasconstructie geraadpleegd wordt, zich aan zijn zwijgplicht houden of heeft hij een meldingsplicht? Belangrijk ter inschatting van deze vraag, is het feit dat de auteur het hier niet heeft over de meldingsplicht, zoals deze voortspuit uit de wet van 11 januari 1993 (waaraan de advocaten ook na de wet van 10 augustus 1998 nog steeds niet onderworpen zijn!²⁰⁴), doch algemeen de vraag stelt of het niet mogelijk is dat de beroepsbeoefenaar ertoe gehouden zou zijn de gerechtelijke instanties (en niet de Cel voor Financiële Informatieverwerking!) in te lichten, op grond van de theorie van de nood-situatie. De theorie van de noodsituatie houdt in dat het beroepsgeheim doorbroken kan worden, wanneer de beroepsbeoefenaar vaststelt dat zijn stilzwijgen het plegen van een misdrijf "tegen het leven of de gezondheid van derden" tot gevolg kan hebben. Dit kan een noodsituatie uitmaken, die het doorbreken van het beroepsgeheim verrechtvaardigt. Terecht wijst de auteur m.i. op het delicate van een dergelijke theorie. Persoonlijk meen ik ook dat in het kader van witwas-misdrijven de beroepsbeoefenaar zich zelden of nooit op de theorie van de noodsituatie zal mogen beroepen om zelf de gerechtelijke instanties in te lichten. De uitbreiding van een dergelijke constructie tot financiële misdrijven, betekent immers zonder meer de doodsteek van het beroepsgeheim en daarmee van de essentie van de specifieke "vertrouwens"beroepen zelf. Daarnaast lijkt het mij evenmin zo dat de beroepsbeoefenaar, die aangesproken in het kader van een witwasconstructie, hieraan niet meewerkt, doch wel het stilzwijgen bewaart, aan enige vervolging wegens mededaderschap of medeplichtigheid zou kunnen worden blootgesteld. Terloops dient er wel nogmaals op gewezen te worden dat, éénmaal er daadwerkelijke aanwijzingen zijn van de effectieve betrokkenheid van de beroepsbeoefenaar, deze het beroepsgeheim niet meer zal kunnen inroepen, in de mate het onderzoek op hem persoonlijk is gericht.

197] Omschrijving mededaderschap.

198] Omschrijving medeplichtigheid.

199] VAN ROOSBROEK, A., o.c., p. 209.

200] HELLEMANS, F., o.c., 485-518.

201] Naar gelang de graad van noodzakelijkheid van de geboden hulp.

202] VERSTRAETEN, R., o.c. 698.

203] Uiteraard moeten in hoofde van de eigenlijke dader ook in die hypothese wél alle constitutieve elementen aanwezig zijn.

204] Cfr. infra.

* De betaling van erelonen en art. 505 Swb. Zoals voor de advocaat, kan ook voor de accountant en belastingconsulent de vraag gesteld worden in welke mate de beroepsbeoefenaar de herkomst van de hem betaalde erelonen dient te onderzoeken. Hier dient opnieuw verwezen te worden naar het brede toepassingsgebied van art. 505 Swb., dat uiteraard geen uitzondering maakt voor de betaling van erelonen voor prestaties, ook al zijn deze prestaties op zich volledig rechtmatig. Ook hier kan herinnerd worden aan het problematische van de omschrijving “ofschoon zij de oorsprong ervan kennen of moesten kennen”. HELLEMANS wijst er terecht op dat, wanneer men een en ander voor de advocatuur doortrekt, een notoire witwasser alleen nog door pro deo advocaten zouden kunnen worden bijgestaan, vermits iedere betaling sowieso verdacht zou zijn.

In die optiek sluiten de hierboven besproken artikelen mi. wel degelijk onmiddellijk aan bij het behandelde thema.

D. De bijzondere sancties voorzien in de fiscale wetgeving

Voor de volledigheid van het schema van de diverse “soorten” aansprakelijkheid, moet opgemerkt worden dat de fiscale wetboeken bijzondere sancties kennen voor de personen die als deskundigen optreden in belastingzaken of in de boekhouding, of in het algemeen voor alle personen van wie het beroep erin bestaat belastingplichtigen raad te geven of bij te staan bij het vervullen van hun belastingverplichtingen. Alleen de personen die zelfstandig werken, lijken in aanmerking te komen voor deze sancties, zodat alleen de externe en niet de interne accountants en belastingconsulenten hier gevaar lijken te lopen²⁰⁵. Gezien deze sancties op zich verregaande gevolgen kunnen hebben, verdienen zij ook een bijzondere aandacht. We beperken ons hieronder tot de sancties omschreven in het W.I.B., maar ook de andere fiscale wetboeken bevatten gelijkaardige sancties²⁰⁶.

1. Artikel 455 W.I.B. :

Bij de veroordeling tot een fiscaal misdrijf²⁰⁷, overeenkomstig de bepalingen van het W.I.B., kan het vonnis aan de veroordeelde “belastingsadviseur” of “deskundige in belastingzaken of in boekhouden”²⁰⁸ verbod opleggen om gedurende 3 maand tot 5 jaar, rechtstreeks of onrechtstreeks, de hiervoor bedoelde beroepen op welke wijze dan ook uit te oefenen. De rechter kan daarnaast, wanneer hij dit motiveert, voor een duur van 3 maanden tot 5 jaar de sluiting bevelen van de inrichting en de vennootschap, vereniging, groepering of onderneming waarvan de beoordeelde hoofd, lid of bediende is²⁰⁹.

Belangrijk is ook nog op te merken dat strict gezien deze sanctie de accountant of belastingconsulent kan treffen, die zich schuldig heeft gemaakt aan schending van het beroepsgeheim, omschreven in art. 337 en 453 W.I.B.

2. Artikel 458 W.I.B. :

De accountant of de belastingconsulent, die als dader of als medeplichtige van de fiscale misdrijven, zoals bedoeld in het W.I.B., worden veroordeeld, is hoofdelijk gehouden tot betaling van de ontdoken belasting. Belangrijk is te noteren dat deze sanctie geldt van rechtswege, zodat in rechte met de fiscus zelfs geen akkoord hieromtrent te bereiken valt. Het volstaat dat de accountant of belastingconsulent bij een in kracht van gewijsde gegaan vonnis of arrest veroordeeld werd als mededader of medeplichtige van een van de misdrijven omschreven in art. 449 tot 452 W.I.B. Vooral het feit dat een veroordeling als “medeplichtige” volstaat om de sanctie van art. 458 W.I.B. met zich mee te brengen, betekent een aanzienlijk gevaar voor de beroepsbeoefenaar. Zo zou diegene, die bij de belastingadministratie een dossier gaat verdedigen, waarin stuk-

205] HUYBRECHTS, L., o.c., 18.

206] Zie o.m.: Art. 2 al.3 W.I.G.B.; art. 73ter W.B.T.W.; art. 207ter W. Taksen; art. 207 W. Reg.; art. 133ter W. Succ., enz...

207] De veroordelingen, die tot de toepassing van artikel 455 W.I.B. kunnen leiden, zijn uitdrukkelijk in dit artikel voorzien.

208] Naast andere, in de wet genoemde, beroepen.

209] Voor een voorbeeld dat dateert van voor de wettelijke reglementering van het beroep: Brussel 7 december 1983, F.J.F., nr.86/10.

ken zijn opgenomen, waarvan hij weet dat ze vals zijn, kunnen veroordeeld worden als medeplichtige van het misdrijf valsheid in geschriften of gebruik van valse stukken²¹⁰.

Deze sanctie is vervolgens niet voorzien voor diegene die zich schuldig heeft gemaakt aan schending van het beroepsgeheim, dit in tegenstelling tot de sanctie van art. 455 W.I.B.

3. Artikel 446 W.I.B.?

Dit artikel stelt dat de Minister van Financiën²¹¹ bij gemotiveerd besluit voor een tijdperk van maximaal 5 jaar elke persoon het recht ontzeggen kan belastingplichtigen te vertegenwoordigen in de hoedanigheid van lasthebber "behoudens wanneer die persoon onderworpen is aan een wettelijk ingerichte beroepsplicht of zijn last vervult krachtens de wet of een rechtelijke beslissing."

Naar aanleiding van een parlementaire vraag in de senaat²¹² werd het probleem aan de orde gesteld of deze sanctie, na de wettelijke regeling van het beroep in 1985, ook nog kon toegepast worden op de accountant. Welnu, volledig terecht werd gesteld dat dit niet langer het geval kan zijn! Inderdaad, de artikelen 90 tot en met 94 van de wet van 21 februari 1985 voorzagen in een tuchtregime voor alle leden van het (toenmalige) IDAC, zodat aan de uitzondering van Art. 446 W.I.B. voldaan is. Belangrijk is weliswaar te noteren dat de immuniteit niet kan spelen voor gedragingen die plaatsvonden voor de toetreding van de leden tot het Instituut.

Hetzelfde geldt nu voor de belastingconsulenten, na de inwerkingtreding van de wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen en de wet van 22 april 1999 betreffende de beroepstucht voor accountants en belastingconsulenten. Deze wetten zijn in werking getreden op de dag van publicatie van de uitvoeringsbesluiten²¹³ in het Belgisch Staatsblad. Voor feiten begaan na 29 juni 1999 zal de belastingconsulent niet meer in toepassing van art. 446 W.I.B. kunnen gesanctioneerd worden. Ook hier geldt dit niet voor feiten begaan voor het in werking treden van de wet. Wel schrijft art. 4.3° van de wet van 22 april 1999 betreffende de beroepstucht voor accountants en belastingconsulenten, wellicht ter compensatie van het wegvallen van de mogelijkheid om belastingconsulenten te sanctioneren aan de hand van art. 446 W.I.B., voor dat tuchtsancties kunnen worden opgelegd aan zij "Die de rechten van de Schatkist manifest schenden of misbruik maken van de fiscale procedures bij de uitoefening van de activiteiten in belastingzaken"^{214/215}. Bovendien krijgt de minister nu een injunctierecht bij de Raad van het Instituut, op grond van art. 5 §2 van de wet van 22 april 1999 betreffende de beroepstucht voor accountants en belastingconsulenten, wat betekent dat hij zelf een klacht kan indienen bij de Raad van het Instituut, die dan moet oordelen over de doorverwijzing²¹⁶.

Het W.I.B. zelf bepaalt nergens omwille van welke tekortkomingen deze bijzondere sanctie kan worden opgelegd. Uit de parlementaire voorbereiding kan worden afgeleid dat de sanctie bedoeld is voor zij die "onbevoegd zijn en weinig scrupuleus optreden, die zelf hun fiscale verplichtingen niet nakomen of die er een gewoonte van maken ongegronde bezwaarschriften in te dienen en daardoor onnodig de fiscale administratie overbelasten".²¹⁷ Terloops weze opgemerkt dat het artikel 446 W.I.B. op zich hevig bekritiseerd wordt en dat ondermeer de vraag gesteld wordt naar de verenigbaarheid van het artikel met artikel 6 E.V.R.M.²¹⁸ Verder zijn er weinig gevallen bekend waarin de sanctie effectief werd toegepast.²¹⁹

210] TOURNICOURT, R., "Strafrechtelijke verantwoordelijkheid van de belastingconsulenten", in Strafrechtelijke beteugeling van de belastingfraude. Referatenboek studieboek 12 december 1981, MAECKELBERGH, W. (ed.), Centrum voor Fiscale Wetenschappen en Bedrijfsbeleid, E.H.S.A.L., 1982, 259.

211] Deze bijzondere sanctie heeft het werkelijke karakter van een strafsanctie, hoewel ze niet door de rechter, maar door de Minister van Financiën wordt uitgesproken.

212] Vr. en Antw., Senaat, 1988-89, 28 maart 1989, 1112 (Vr.nr. 25).

213] Datum van inwerkingtreding : 22 juni 1999

214] Cfr. infra omtrent de tuchtsancties.

215] In de Memorie van Toelichting bij het wetsontwerp betreffende de beroepstucht voor accountants en belastingconsulenten (Memorie van Toelichting bij het wetsontwerp betreffende de beroepstucht voor accountants en belastingconsulenten, Gedr. St., (Kamer), 1998-99, nr. 1924/1, 24) werd trouwens uitdrukkelijk verwezen naar de redactie van art. 446 W.I.B. Het toepassingsgebied werd als volgt gespecificeerd: "Het bij herhaling verwaarlozen van de verplichtingen tegenover de fiscus, het overbelasten van de diensten met ongegronde bezwaarschriften, zijn toevlucht nemen tot kunstgrepen en methodes die een normale toepassing van de belastingwetten verijdelen, en meer in het bijzonder met bedrieglijk opzet of met het oogmerk te schaden actief mee te werken aan inbreuken op de belastingwetten, of die te organiseren."

216] Cfr. infra.

217] Memorie van Toelichting bij het wetsontwerp houdende hervorming van de inkomstenbelastingen, Gedr. St., Kamer, 1961-62, nr. 264/1, 39 en 112.

218] VAN ORSHOVEN, P., Behoorlijk Rechtsbedeling bij Geschillen over Directe Rijksbelastingen, Antwerpen, Kluwer, 1987, 119 en 121; VAN ORSHOVEN, P., "Fiscale administratieve sancties en het recht op behoorlijke rechtsbedeling na het arrest Östurk van het E.H.R.M.", Fiskofoon, 1984, 82-92.

219] Voor de bespreking van een concreet geval, zie: KROCKAERT, R., "De belastingsadministratie kan een fiscaal adviseur die te kwader trouw of opzettelijk nalatig is, verbieden om belastingplichtigen te vertegenwoordigen", De Belgische Accountant, 1995, 1. In casu werd een fiscaal lasthebber voor twee jaar het recht ontzegd belastingplichtigen te vertegenwoordigen. Zijn beroep tegen deze beslissing van de minister, werd door de Raad van State verworpen.