

Bijstand van het IAB bij een huiszoeking en inbeslagneming op het kantoor van een accountant of een belastingconsulent

JAN VAN DROOGBROECK

Juridische Dienst IAB

Deze bijdrage is een beknopte analyse van de regels en gebruiken die worden toegepast bij de huiszoeking en inbeslagneming in het kantoor van een accountant of belastingconsulent. Het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten (IAB) zal als tuchtoverheid aan de onderzoeksrechter, of de officier van gerechtelijke politie aan wie de onderzoeksrechter de uitvoering van huiszoeking heeft gedelegeerd, bijstand verlenen met het oog op de vrijwaring van het beroepsgeheim waartoe de accountant en belastingconsulent gehouden zijn.

1. BEROEPSGEHEIM VAN DE ACCOUNTANT EN DE BELASTINGCONSULENT

1. De wetgever achtte het noodzakelijk om de beoefenaars van het beroep van accountant en belastingconsulent een beroepsgeheim¹ op te leggen. Enkel externe accountants en externe belastingconsulenten, stagiair-accountants en stagiair-belastingconsulenten, alsook de “personen voor wie ze instaan” zijn gehouden tot een beroepsgeheim in de zin van artikel

458 Sw². Personeelsleden van de accountant of belastingconsulent zijn als “personen voor wie hij instaat” gehouden tot een beroepsgeheim³. Zowel fysieke personen als rechtspersonen, d.w.z. de door het IAB erkende professionele vennootschappen van accountants en belastingconsulenten, zijn gehouden tot een beroepsgeheim. In het algemeen kan worden gesteld dat het beroepsgeheim verplicht tot geheimhouding van alle informatie waarvan de kennisname is gebeurd tijdens de uitoefening

door de confident, van zijn ambt of functie of terwijl hij wegens die hoedanigheid werd aangesproken. Deze informatie moet bovendien in een redelijk verband staan met de uitoefening van het ambt of de functie door de confident en is hetzij inherent vertrouwelijk hetzij expliciet dan wel impliciet onder voorwaarde van geheimhouding toevertrouwd aan de confident⁴.

2. De interne leden van het IAB dienen enkel een “discretieplicht”⁵ na te leven waarvan de schending disciplinair (of civielrechtelijk) maar niet strafrechtelijk wordt beteugeld. De discretieplicht omvat de verplichting tot geheimhouding van gegevens die het interne of externe lid uitdrukkelijk of stilzwijgend in zijn hoedanigheid van accountant of belastingconsulent werden toevertrouwd en van de feiten met een vertrouwelijk karakter die hij in de uit-

oefening van zijn beroep zelf heeft vastgesteld ⁶. De interne accountants en interne belastingconsulenten die onder een arbeidscontract hun beroep uitoefenen op het kantoor van een externe accountant of externe belastingconsulent zijn wel gehouden tot een beroepsgeheim. Het beroepsgeheim strekt zich immers niet alleen uit tot de externe leden van het IAB maar ook tot de personen voor wie zij instaan, m.n. de werknemers van hun kantoor (cfr. *supra*, nr. 1).

3. Volgens L. Huybrechts ⁷ is voor de accountants en de belastingconsulenten de maatschappelijke verantwoording voor de invoering van een beroepsgeheim gelegen in de bescherming van de “zakengeheimen” die aan hen worden toevertrouwd door hun cliënt of waarvan zij kennis krijgen tijdens de uitoefening van hun beroep. Tot het zakengeheim behoort al wat de onderneming werkelijk als vertrouwelijk kan beschouwen en ze niet wettelijk verplicht is openbaar te maken ⁸. De jaarlijkse neerlegging van jaarrekeningen op de balanscentrale van de Nationale Bank van België is een voorbeeld van wettelijk verplichte openbaarmaking van boekhoudkundige informatie over ondernemingen ⁹.

4. T. Afschrift ¹⁰ stelt dat het beroepsgeheim van de accountant zou zijn ingevoerd om te waarborgen dat de ondernemingen en de personen die een beroep doen op zijn diensten hem correcte inlichtingen zouden bezorgen. Bij gebrek aan beroepsgeheim zouden de cliënten van de accountant geneigd

zijn om geen waarheidsgetrouwe informatie mee te delen zodat de boekhouding en de door de accountant verstrekte adviezen niet op correcte gegevens zijn gebaseerd. Het beroepsgeheim zou zowel zaken- als privégeheimen beschermen. Volgens Afschrift en Goddevriendt ¹¹ is voor de fiscale raadgevers, zoals de accountant en belastingconsulent, het beroepsgeheim een noodzakelijke voorwaarde voor de correcte toepassing van de fiscale en/of boekhoudkundige verplichtingen van zijn cliënt. De fiscale raadgever kan zijn cliënt enkel correct adviseren betreffende de toepassing van de wetgeving ter zake als hij door zijn cliënt in kennis wordt gesteld van alle pertinente feiten. Volgens deze auteurs vereist een dergelijke transparantie vanwege de cliënt een geheimhoudingsplicht vanwege de accountant of belastingconsulent omdat de cliënt er mag op vertrouwen dat de door hem gereleveerde informatie niet tegen hem zal kunnen worden aangewend.

2. NOTA-DEMANET

5. Ter bescherming van het beroepsgeheim is in de praktijk een gebruik ontstaan waarbij huiszoeken en inbeslagname op het kantoor van een beoefenaar van bepaalde vrije beroepen, zoals artsen en advocaten, worden uitgevoerd in aanwezigheid van een vertegenwoordiger van de tuchtverheid.

6. Het College van de Procureurs-generaal keurde op 19 juni 1991, op voorstel van

procureur-generaal bij het Hof van Beroep te Bergen Georges Demanet, een nota ¹² (hierna “nota-Demanet”) goed waarin de voorwaarden worden vastgesteld waaronder een huiszoeking op het kantoor van een externe accountant mag worden uitgevoerd: ¹³

- het is aangewezen dat de huiszoeking in principe persoonlijk wordt uitgevoerd door de betrokken onderzoeksrechter als het beroepsgeheim in het gedrang kan komen;
- de onderzoeksrechter mag de huiszoeking uitvoeren in aanwezigheid van een vertegenwoordiger van het IDAC (thans IAB); ¹⁴
- de onderzoeksmagistraat mag geen stukken in beslag nemen die gedekt zijn door het beroepsgeheim, tenzij de accountant zelf verdacht wordt een misdrijf te hebben gepleegd in zijn professionele hoedanigheid of van strafbare feiten die geen uitstaans hebben met de uitoefening van het beroep van accountant;
- enkel de onderzoeksrechter is bevoegd om, onder de controle van de onderzoeks- en vonnisgerechten en zelfs het Hof van Cassatie alsook na eventueel het niet-bindend advies te hebben ingewonnen van de vertegenwoordiger van het beroepsinstituut, te beslissen of een stuk al dan niet gedekt is door het beroepsgeheim;
- de onderzoeksrechter onderzoekt zelf alle stukken en selecteert zelf de documenten die vatbaar zijn voor inbeslagname.

7. De nota-Demanet stelt uitdrukkelijk dat de gebruiken die worden toegepast bij huiszoekingen op het kantoor van een arts of advocaat niet kunnen worden uitgebreid tot de externe accountants¹⁵. De nota-Demanet maakt immers een onderscheid tussen het relatieve beroepsgeheim van de accountant en het absolute beroepsgeheim, waarvan de arts en de advocaat drager zijn. Het onderscheid wordt als volgt verwoord in de nota-Demanet: *“Il y a lieu d’observer en outre que l’expert-comptable est soumis au secret professionnel relatif. On s’accorde généralement à admettre qu’il existe différentes degrés dans l’ordre de la sévérité et dans l’étendue du secret suivant les professions, car les limites du secret professionnel sont fort variables suivant la profession et l’objet de la confiance.”*

Het beroepsgeheim van de accountant zou slechts relatief zijn omdat het niet geldt voor alles en voor alle omstandigheden¹⁶. Van de geheimhoudingsplicht kan bovendien worden afgeweken ter bescherming van een andere waarde, zoals het recht van de verdediging¹⁷. Volgens de absolutistische opvatting kan de zwijgplicht verbonden aan het beroepsgeheim enkel worden opgeheven in de uitdrukkelijk door artikel 458 Sw. voorziene gevallen¹⁸, namelijk een getuigenis in rechte of voor een parlementaire onderzoekscommissie en als de wet de titularis van beroepsgeheim verplicht om het geheim bekend te maken. Als voorbeeld van de tweede uitzondering geldt de meldingsplicht inzake witwassen en

financiering van terrorisme t.a.v. de Cel voor financiële informatieverwerking¹⁹.

Het door de nota-Demanet gemaakte onderscheid tussen absoluut en relatief beroepsgeheim werd scherp bekritiseerd in de rechtsleer²⁰. De stelling dat het beroepsgeheim van de arts absoluut zou zijn, werd bovendien verworpen door het Hof van Cassatie²¹. Ook het beroepsgeheim van de advocaat werd in de rechtspraak niet absoluut geacht²². De absolutistische opvatting werd nadien versoepeld in de rechtsleer. De titularis van het beroepsgeheim is niet alleen ontheven van zijn geheimhoudingsplicht in de gevallen die uitdrukkelijk door de wet zijn voorzien (art. 458 Sw.) maar ook als hij algemene rechtsbeginselen met kracht van wet kan invoeren, zoals het recht van verdediging van de beroepsbeoefenaar en de noodtoestand²³. Een noodtoestand rechtvaardigt een schending van het beroepsgeheim bij het bestaan van een ernstig en dreigend gevaar voor personen als de door geheimhoudingsplicht beschermde waarde ondergeschikt is aan een hogere waarde, die de beroepsbeoefenaar mag of moet vrijwaren, en als bovendien het doorbreken van de zwijgplicht noodzakelijk is voor de bescherming van deze hogere waarde bij gebrek aan alternatieven²⁴. Volgens L. Huybrechts bevindt de accountant zich in een noodtoestand in het geval van een ernstig milieu-misdrijf dat de volksgezondheid bedreigt²⁵ of als hij het bestaan van bepaalde praktijken vaststelt die de gehele economie en het vermogen van talrijke spaarders in gevaar brengen²⁶.

Het beroepsgeheim van de accountant, de advocaat en de arts wordt geregeld door artikel 485 Sw. Het beroepsgeheim van de beoefenaars van deze beroepen verschilt omdat deze beroepen inhoudelijk niet identiek zijn²⁷. Als gevolg hiervan slaat de geheimhoudingsplicht niet op alle informatie die de titularis van het beroepsgeheim tijdens de uitoefening van zijn professionele werkzaamheden ter kennis worden gebracht of die hij zelf verneemt. Als de externe accountant bij het vervullen van de door de wet voorziene controleopdrachten tijdens de inzage van boekhoudkundige stukken een geheim verneemt of hem wordt toevertrouwd dat invloed heeft op de inhoud van de voor derden bestemde verslag of attestering moet hij dit wel hierin bekendmaken²⁸. De externe accountant die wordt belast met een gerechtelijke expertise is binnen de grenzen van zijn opdracht niet door een beroepsgeheim gebonden ten aanzien van de gerechtelijke overheid die hem heeft aangesteld²⁹. In strafzaken is hij als gerechtelijk expert wel gebonden door het geheim van onderzoek t.a.v. de partijen en derden (cfr. art. 57 Sv.)³⁰.

3. HUISZOEKING EN INBESLAG-NEMING BIJ ACCOUNTANTS EN BELASTINGCONSULENTEN IN DE PRAKTIJK

3.1. Toepassing van de nota-Demanet in de praktijk

8. In de praktijk blijkt dat de meeste onderzoeksrechters of de door hen gedelegeerde officieren van gerechtelijke politie

van de lokale of de federale politie (hierna OGP) spontaan het Instituut verzoeken om bijstand bij een uit te voeren huiszoeking. Het IAB zal dan een lid van de Raad, dat tot dezelfde taalgroep behoort als de accountant bij wie de huiszoeking wordt uitgevoerd, aanduiden om het beroepsinstituut te vertegenwoordigen.

De rechtsleer stelt dan ook terecht dat, in afwijking van de nota-Demanet, de meeste huiszoeken bij accountants wel in aanwezigheid van een vertegenwoordiger van de tucht-overheid worden verricht ³¹. De onderzoeksrechters zijn als onafhankelijke en onpartijdige magistraten hoegenaamd niet gebonden door het standpunt dat het College van de Procureurs-generaal of de procureurs des Konings in deze kwestie innemen (art. 143*bis*, §1 Ger. W. en 26 Sv.).

9. De nota-Demanet kwam tot stand voor de wettelijke erkenning van de beroepstitel van belastingconsulent en heeft dan ook enkel betrekking op de accountant. Het IAB is voorstander van de aanwezigheid van een vertegenwoordiger van het Instituut bij een huiszoeking op het kantoor van een belastingconsulent ³². De stelling is m.i. correct. De wetgever heeft het beroepsgeheim voor beide functies op dezelfde wijze geregeld door in artikel 58 van de Wet van 22 april 1999 artikel 458 Sw. toepasselijk te verklaren op accountants en belastingconsulenten. Een onderscheid tussen beide functies zou in de praktijk trouwens weinig zin hebben. De meeste belastingconsulenten

bezitten immers ook de hoedanigheid van accountant en elke accountant is in principe wettelijk gerechtigd om werkzaamheden van een belastingconsulent uit oefenen, met uitzondering van het verbod om in fiscale aangelegenheden een onderneming te vertegenwoordigen waarvoor hij als externe accountant een monopolieopdracht verricht ³³.

10. In de praktijk is er dus een vast gebruik ontstaan waarbij de onderzoeksrechter of de gedelegeerde OGP de huiszoeking verricht in aanwezigheid van een vertegenwoordiger van het IAB.

3.2. Opdracht van de vertegenwoordiger van het IAB

11. Het is algemeen aanvaard dat het beroepsgeheim niet belet dat een huiszoeking wordt verricht in het kantoor van een beoefenaar van een vrij beroep met een beroepsgeheim ³⁴. Er mogen echter geen stukken in beslag genomen worden die gedekt zijn door het beroepsgeheim ³⁵.

12. De vertegenwoordiger van het IAB zal de onderzoeksrechter of de gedelegeerde OGP adviseren of een welbepaald stuk of dossier al dan niet gedekt is door het beroepsgeheim en bijgevolg wel of niet in beslag mag worden genomen. Er wordt daarbij een onderscheid gemaakt tussen de hypothese waarbij de accountant/belastingconsulent wordt beschouwd als verdachte of inverdenking-gestelde en waarbij dit niet het geval is:

Hypothese 1 : de beroepsbeoefenaar is geen verdachte of inverdenkinggestelde

13. Als de drager van het beroepsgeheim niet in verdenking is gesteld of niet verdacht wordt van de strafbare feiten die het voorwerp van het gerechtelijk onderzoek uitmaken, mag de onderzoeksrechter of de OGP beslag leggen op ³⁶:

1° overtuigingsstukken: de zaken die het voorwerp van het misdrijf uitmaken of die welke hebben gediend of bestemd waren voor het plegen van het misdrijf, als ze eigendom zijn van de cliënt, alsmede de zaken die uit het misdrijf zijn voortgekomen ³⁷ ;

2° vermogensvoordelen: de zaken 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;

3° bewijsstukken: alle stukken die kunnen dienen om de waarheid aan de dag te brengen ³⁸ of alle elementen in het bewijs van schuld of onschuld, of tot beoordeling van de graad van schuld ³⁹.

14. Stukken die onder het beroepsgeheim van de accountant of de belastingconsulent vallen mogen niet in beslag worden genomen. Er mag dus geen beslag worden gelegd op de bewijsstukken die ontstaan zijn uit de persoonlijke betrekkingen tussen de beroepsbeoefenaar en zijn cliënt. Zo is het algemeen aanvaard dat de

persoonlijke notities of vertrouwelijke briefwisseling van een titularis van het beroepsgeheim met zijn cliënt zijn gedekt door het beroepsgeheim ⁴⁰. De vermelding “vertrouwelijk” in een brief volstaat op zich niet om een stuk als dusdanig te kwalificeren ⁴¹. De adviezen die een externe ⁴² accountant of belastingconsulent verstrekt, zijn eveneens vertrouwelijk ⁴³.

15. De Raad van het IDAC (thans IAB) heeft in de algemene controlenorm van 30 september 1991 ⁴⁴ bepaald dat de externe accountant bij de uitvoering van een controleopdracht voorzien door de vennootschaps-wetgeving ⁴⁵ een werkdocument dient op te stellen. De Raad van het IAB is van oordeel dat de volgende stukken (“werkdocumenten”) gedekt zijn door het beroepsgeheim:

- alle gegevens betreffende de juridische en functionele structuur van de onderneming;
- de uittreksels of afschriften van juridische stukken, overeenkomsten en notulen;
- het door de controleprogramma's voorziene werkschema;
- een nota met de analyse en de waardering van het boekhoudkundig systeem en de daarmee gepaard gaande interne controles;
- de analyse van de verrichtingen en van de saldi;
- de analyse van de belangrijke tendenzen en ratio's;
- een nota over de aard, het tijdschema en de omvang van de in uitvoering zijnde controleprocedures evenals over het resultaat van deze laatste;

- het bewijs dat de accountant de door zijn medewerkers uitgevoerde controlewerkzaamheden heeft nagezien en gecontroleerd;
- de aanwijzing van de persoon die de controleprocedures heeft uitgevoerd en het ogenblik waarop dit gebeurd is;
- een afschrift van de met derden uitgewisselde inlichtingen;
- de afschriften van de brieven of nota's die, met betrekking tot de uitgevoerde controles, aan het bedrijf werden gericht of die met de vertegenwoordigers van het bedrijf werden besproken, met inbegrip van de brief die de opdracht van de accountant bevat en de opmerkingen die verband houden met de interne controles;
- de door de cliënt afgelegde verklaringen;
- de besluiten waartoe de accountant gekomen is in verband met de belangrijke punten van de controle met de gekozen oplossing voor of wat er gedaan werd met de anomalieën die de controleverrichtingen aan het licht mochten gebracht hebben;
- een afschrift van de financiële informatie evenals van de verslagen waarop de controle betrekking heeft gehad.

16. Volgens L. Huybrechts mogen de stukken die de cliënt in uitvoering van de wet moet opstellen en bewaren, zoals boekhouding, facturen en verantwoordingsstukken in beslag worden genomen. Hetzelfde geldt volgens hem voor de stukken die de cliënt bij de beroepsbeoefenaar in bewaring heeft

gegeven, zoals titels, effecten en gelden ⁴⁶.

Hypothese 2 : De beroepsbeoefenaar is wel verdachte of in verdenking gestelde

17. Volgens de rechtsleer ⁴⁷ en de rechtspraak ⁴⁸ geldt in dat geval de regel “beroepsmisdrijf sluit beroepsgeheim uit”. Dit werd recent bevestigd door de minister van Justitie in een antwoord op een parlementaire vraag ⁴⁹. De beroepsbeoefenaar kan zijn beroepsgeheim niet invoeren indien hij zelf strafrechtelijk wordt vervolgd als hij een misdrijf zou hebben gepleegd in de uitoefening van zijn beroep. Dit principe is ook van toepassing op de accountant en de belastingconsulent.

Als gevolg van deze regel verliezen de stukken die dienstig zijn als bewijsmiddel voor het beroepsmisdrijf hun vertrouwelijk karakter en mogen ze in beslag worden genomen ⁵⁰. Volgens het Hof van Cassatie geldt dit niet enkel voor de documenten en bescheiden die in het bezit zijn van de beroepsbeoefenaar zelf, maar ook voor de stukken die op regelmatige wijze in het bezit zijn van derden ⁵¹.

18. De stukken met een vertrouwelijk karakter die geen verband houden met de strafbare feiten die tot de saisine van de onderzoeksrechter behoren, blijven echter gedekt door het beroepsgeheim en mogen alleszins niet worden onderzocht en in beslag worden genomen ⁵².

19. Indien de onderzoeksrechter tijdens de uitvoering van de

huiszoeking “toevallig” nieuwe misdrijven vaststelt, dient hij conform artikel 56 Sv. de procureur des Konings hiervan in kennis te stellen. De onderzoeksrechter mag niet ambtshalve het gerechtelijk onderzoek uitbreiden met deze nieuwe feiten maar dient de beslissing van het parket af te wachten. De gedelegeerde OGP dient de nieuwe misdrijven ter kennis te brengen van de gerechtelijke overheid via een PV van inlichtingen. Een “toevallige ontdekking” sluit een “fishing expedition” uit: de huiszoeking mag er niet toe strekken om na te gaan of er eventueel een misdrijf zou kunnen zijn gepleegd⁵³. De vaststelling van nieuwe misdrijven is dus rechtsgeldig voor zover ze ontdekt zijn door het stellen van handelingen die het voorwerp van de huiszoeking of de grenzen van het huiszoekingsbevel niet te buiten gaan⁵⁴. Na het arrest-Van Rossem is het gemakkelijker geworden om dit te onderzoeken. Volgens het Hof voor de Rechten van de Mens dient het huiszoekingsbevel de concrete strafbare feiten en de strafrechtelijke kwalificatie ervan op een gedetailleerde wijze te omschrijven⁵⁵. Volgens het Hof van Cassatie dient het huiszoekingsbevel echter niet te preciseren welke zaken worden opgespoord. Er is echter geen schending van artikel 8 EVRM of het recht van verdediging als uit de concrete omstandigheden van de zaak blijkt dat de beklaagde of de derde bij wie de huiszoeking en inbeslagneming wordt verricht voldoende waren ingelicht over het voorwerp van de vervolging om hen toe te laten elk misbruik bij het uitvoeren van de huiszoeking vast

te stellen, te voorkomen of te onthullen⁵⁶.

20. Het beslag is volgens cassatierechtspraak niet onregelmatig als de beroepsbeoefenaar niet voorafgaandelijk persoonlijk in kennis is gesteld van de tegen hem ingestelde strafvervolging of dat hij formeel in verdenking is gesteld⁵⁷. Ten tijde van deze cassatierechtspraak bestond er nog geen uitdrukkelijke wettelijke verplichting om een persoon in verdenking te stellen van een misdrijf tijdens het gerechtelijk onderzoek. De wetgever heeft deze verplichting in 1998 ingevoerd via de Wet-Franchimont⁵⁸. Indien er ernstige aanwijzingen van schuld bestaan, zal de onderzoeksrechter normaliter de accountant of belastingconsulent expliciet⁵⁹ in verdenking stellen ter gelegenheid van een verhoor of via een schriftelijke kennisgeving (art. 61*bis* Sv.). Deze wettelijke bepaling werd door de wetgever ingevoerd met het oog op de uitoefening van zijn recht van verdediging en de toepassing van artikel 6.3.a EVRM, die de vervolgte persoon het recht toekent om te worden geïnformeerd over de aard en de reden van de tegen hem ingebrachte beschuldiging. Volgens het Hof van Cassatie bestaat er echter geen uitdrukkelijke sanctie als de onderzoeksrechter verzuimt dit te doen⁶⁰. Het gebrek aan een tijdige en regelmatige (expliciete) inverdenkingstelling heeft op zich geen nietigheid van de rechtspleging tot gevolg en impliceert op zich niet een nadien onherstelbare uitoefening van het recht van verdediging⁶¹. Het is echter mogelijk

dat de onderzoeksrechter het tijdstip van de inverdenkingstelling opzettelijk uitstelt, bijvoorbeeld om te voorkomen dat de niet-aangehouden verdachte zijn recht van inzage van het strafdossier (art. 61*ter* Sv.) kan uitoefenen. Er kan dan sprake zijn van een schending van de rechten van de verdediging, die uiteindelijk wel kan worden gesanctioneerd in het licht van het geheel van de procedure⁶².

Indien de onderzoeksrechter wel is overgegaan tot de inverdenkingstelling van de beroepsbeoefenaar kan het beroepsgeheim niet meer worden ingeroepen⁶³. De drager van een beroepsgeheim die verdacht wordt van een misdrijf, mag zich verdedigen door een verklaring af te leggen of vertrouwelijke stukken mee te delen over het beroepsmisdrijf dat hem ten laste wordt gelegd, binnen de grenzen van wat voor zijn verdediging noodzakelijk is⁶⁴. Als inverdenkinggestelde kan hij er echter ook voor opteren om een passieve houding aan te nemen, d.w.z. zijn zwijgrecht in te roepen⁶⁵.

3.3. Wijze waarop de vertegenwoordiger van het IAB zijn opdracht uitvoert

21. De vertegenwoordiger zal onderzoeken of een welbepaald stuk al dan niet een vertrouwelijk karakter heeft. Indien het onderzochte stuk vertrouwelijk is, zal hij vervolgens nagaan of het geverifieerde dossier betrekking heeft op de misdrijven die behoren tot de saisine van de onderzoeksrechter. Volgens Bosly en Vandermeersch

is de huiszoeking immers doelgericht: het voorwerp ervan moet op voorhand omschreven worden en het onderzoek van documenten moet beperkt blijven tot dit voorwerp. Er mogen bijgevolg geen dossiers of documenten worden onderzocht die gedekt zijn door het beroepsgeheim en die *prima facie* geen betrekking hebben op het gerechtelijk onderzoek ⁶⁶. Volgens het Hof van Cassatie is de aanwezigheid van een vertegenwoordiger van de tucht-overheid bij een huiszoeking bij een titularis van een beroepsgeheim, die van een misdrijf wordt verdacht, een waarborg voor dit beroepsgeheim zodat er geen andere bescheiden in beslag worden genomen dan diegene die op het misdrijf betrekking hebben ⁶⁷. Ten slotte zal hij de onderzoeksrechter (of gedelegeerde OGP) adviseren of het document al dan niet is beschermd door het beroepsgeheim.

22. Het advies van de vertegenwoordiger is echter niet bindend voor de onderzoeks-
magistraat (of de OGP). De onderzoeksrechter (of OGP) beslist in dit stadium van het gerechtelijk onderzoek autonoom over het vertrouwelijk karakter van de op het kantoor aanwezige documenten en over de opportuniteit om bepaalde stukken of dossiers in beslag te nemen ⁶⁸ (cfr. *infra*, nrs. 27 en 28).

Als de onderzoeksrechter het advies van de vertegenwoordiger van het IAB niet volgt, kan de onderzoeksrechter of de gedelegeerde OGP verzoeken om zijn bezwaren tegen de inbe-

slagneming van een document te vermelden in het PV van huiszoeking of in het PV van beslag. Eventueel kan de onderzoeksrechter (of de gedelegeerde OGP), zoals voorkomt bij huiszoekingen bij artsen en advocaten een stuk in een verzegelde omslag steken en ter griffie doen neerleggen. De vonnisrechter zal dan later moeten oordelen of er geen stukken in beslag werden genomen die gedekt zijn door het beroepsgeheim, zodat zij uit de debatten worden geweerd ⁶⁹.

23. Om zijn opdracht behoorlijk te kunnen uitoefenen, is vereist dat de vertegenwoordiger van het IAB voldoende is geïnformeerd over bepaalde aspecten van het strafdossier binnen de perken van het geheim van het onderzoek. Zo dient hij voorafgaandelijk te worden geïnformeerd door de onderzoeksmagistraat (of de OGP) of de beroepsbeoefenaar bij wie de huiszoeking wordt verricht al dan niet wordt verdacht van een beroepsmisdrijf. Deze informatie is relevant om de regel “beroepsmisdrijf sluit beroepsgeheim uit” te kunnen toepassen (cfr. *supra*, nr. 17). Om het voorwerp van de huiszoeking te kunnen afbakenen dient hij vooraf in kennis te worden gesteld van de strafbare feiten waarvoor bewijzen à charge en à décharge worden verzameld via de uit te voeren huiszoeking. Indien de onderzoeksrechter de huiszoeking niet zelf uitvoert, zal de vertegenwoordiger van het IAB de gedelegeerde OGP om de inzage van het huiszoekingsbevel verzoeken. Volgens het Hof voor de Rechten van de Mens (arrest-Van Rossem) dient

het huiszoekingsbevel de concrete strafbare feiten en de strafrechtelijke kwalificatie ervan op een gedetailleerde wijze te omschrijven ⁷⁰.

24. In de praktijk zijn er twee methodes mogelijk om stukken te selecteren waarvan zal worden geverifieerd of ze al dan niet zijn gedekt door het beroepsgeheim. Volgens de eerste methode, die de voorkeur geniet van het IAB ⁷¹, zal de vertegenwoordiger van het Instituut tijdens de huiszoeking eerst zelf overgaan tot de selectie en het onderzoek van de stukken en dossiers die aanwezig zijn in het kantoor van de accountant of belastingconsulent. Hij zal nadien de onderzoeksrechter of gedelegeerde OGP adviseren of het document al dan niet gedekt is door het beroepsgeheim. Volgens de tweede methode, die wordt voorgeschreven door de nota-Demanet, zal de onderzoeksrechter (of OGP) spontaan overgaan tot het selecteren en het nazicht van de stukken. Indien hij het nuttig acht, zal hij een advies vragen aan de vertegenwoordiger van het beroepsinstituut. Volgens de eerste methode wordt voorkomen dat de onderzoeksrechter of gedelegeerde OGP kennis kan nemen van vertrouwelijke stukken omdat de vertegenwoordiger zelf eerst alle dossiers selecteert. Bij toepassing van de tweede methode neemt de onderzoeksrechter of gedelegeerde OGP bij de selectie echter kennis van alle stukken, inclusief de vertrouwelijke. Ongeacht de toegepaste methode is het aanbevolen dat de beroepsbeoefenaar per cliënt een persoonlijk dossier aanlegt

waarin vertrouwelijke documenten worden bewaard, zoals notities, briefwisseling met de cliënt, instructies, enz. om de selectie te vergemakkelijken.⁷²

4. SANCTIONERING VAN SCHENDING VAN DE GEBRUIKEN

4.1. Aanwezigheid van de vertegenwoordiger van het IAB

25. Geen enkele wettelijke of reglementaire bepaling schrijft voor dat een vertegenwoordiger van de beroepsorde op straffe van nietigheid aanwezig dient te zijn bij een huiszoeking op het kantoor van een accountant of belastingconsulent. De bijstand van de tuchtoverheid wordt bovendien door de rechtspraak niet beschouwd als een substantiële vormvereiste voor een huiszoeking. De huiszoeking of inbeslagneming is niet nietig als de onderzoeksrechter of de gedelegeerde OGP in afwezigheid van een vertegenwoordiger van de tuchtoverheid een huiszoeking verricht en stukken in beslag neemt op het kantoor van een titularis van het beroepsgeheim⁷³.

26. De bijstand van de vertegenwoordiger van het IAB is beperkt tot de huiszoeking en inbeslagneming verricht op het kantoor van een externe accountant of externe belastingconsulent. Zo is bij het verhoor door de onderzoeksrechter van de van een beroepsmisdrijf verdachte accountant of belastingconsulent de aanwezigheid van de vertegenwoordiger van de beroepsorde niet wettelijk ver-

plicht⁷⁴. De onderzoeksrechter mag zich tijdens het verhoor van de beroepsbeoefenaar echter laten bijstaan door een vertegenwoordiger van de beroepsorde, mits hij daarbij de ondervraging niet uit handen geeft⁷⁵.

4.2. Advies van de vertegenwoordiger van het IAB

27. Het advies van de vertegenwoordiger is niet bindend voor de onderzoeksmagistraat (of de OGP). De onderzoeksrechter (of OGP) beslist in dit stadium van het gerechtelijk onderzoek autonoom over het vertrouwelijk karakter van de in het kantoor aanwezige documenten en over de opportuniteit om bepaalde stukken of dossiers in beslag te nemen⁷⁶. Een bindend advies zou impliceren dat de onderzoeksrechter zijn wettelijke bevoegdheid om zaken in beslag te nemen zou overdragen, of de concrete uitoefening ervan zou delegeren, aan personen die daartoe wettelijk niet gerechtigd zijn. Artikel 89*bis in fine* Sv. bepaalt bovendien dat de OGP die met de uitvoering van het bevel tot huiszoeking werd gelast deze opdracht niet mag subdelegeren aan derden.

28. De appreciatiebevoegdheid van de onderzoeksrechter (of de OGP) om te oordelen of een welbepaald stuk is gedekt door het beroepsgeheim is volgens het Hof van Cassatie voorlopig d.w.z. dat ze door de onderzoeksmagistraat wordt uitgeoefend onder de controle *a posteriori* van de onderzoeks- en vonnis-gerechten⁷⁷. De onderzoeksgerechten zullen tijdens het gerechtelijk onder-

zoek, bij de controle van regelmatigheid van bewijsverkrijging, nagaan of er bewijzen zijn verkregen met schending van het beroepsgeheim. De K.I. (Kamer van Inbeschuldigingstelling) kan op grond van artikel 235*bis* Sv., bij de regeling van de rechtspleging of telkens zij kennis neemt van het dossier in een ander eerder stadium van het onderzoek, oordelen dat het beslag onwettig is wegens schending van het beroepsgeheim. De K.I. zal dit bijvoorbeeld doen als de beslagen beroepsbeoefenaar conform artikel 61*quater* Sv. een hoger beroep instelt tegen de negatieve beslissing van de onderzoeksrechter inzake zijn verzoek tot opheffing van de inbeslaggenomen dossiers. Als de K.I. oordeelt dat de stukken in beslag zijn genomen in strijd met het beroepsgeheim zal het nietig verklaarde PV van beslag uit het dossier worden verwijderd en kunnen de inbeslaggenomen stukken niet worden geconsulteerd⁷⁸. De onwettig in beslag genomen stukken worden, na uit het strafdossier te zijn verwijderd, apart ter griffie neergelegd en bewaard⁷⁹. De K.I. kan ook het dossier evoceren en beslissen om een andere onderzoeksrechter aan te stellen omdat de onderzoeksrechter die kennis heeft genomen van de vertrouwelijke stukken niet meer de vereiste onpartijdigheid bezit⁸⁰.

Ook de vonnisrechter zal bij beroordeling van de rechtmatigheid van de tijdens het gerechtelijk onderzoek verzameld bewijsmateriaal nagaan of dit verkregen werd met schending van het beroepsgeheim en kan

de stukken die gedekt zijn door het beroepsgeheim uit de debatten weren⁸¹. Hij is daarbij niet gebonden door het advies dat de vertegenwoordiger van de beroepsorde heeft uitgebracht tijdens de huiszoeking⁸². Een bindend advies zou strijdig zijn met artikel 11 Ger.W. Deze wetsbepaling bepaalt dat een rechter zijn rechtsmacht niet kan overdragen aan derden.

29. Bij de beoordeling zal de strafrechter het verzamelde bewijsmateriaal toetsen aan de theorie die het Hof van Cassatie in zijn arresten van 14 oktober 2003⁸³ en 23 maart 2004⁸⁴ heeft ontwikkeld inzake het onrechtmatig bewijs in strafzaken⁸⁵. Elk onrechtmatig verkregen bewijs wordt niet automatisch gesanc-tioneerd door onderzoeks- en vonnisgerechten. Het gebruik van met het beroepsgeheim verkregen bewijzen is verboden als blijkt dat de door de onderzoeksrechter of OGP begane onrechtmatigheid de betrouwbaarheid van het bewijs heeft aangetast of wanneer het gebruik van het bewijs in strijd is met het recht op een eerlijk proces. Het derde criterium, de schending van op straffe van nietigheid bepaalde vormvoorwaarden, is niet relevant, bij gebrek aan specifieke wettelijke voorschriften die de huiszoeking en inbeslagneming bij titularissen van een beroepsgeheim regelen. Tot op heden is er nog geen cassatierechtspraak bekend waarbij de recente theorie van het Hof inzake het onrechtmatig bewijs is toegepast op bewijzen die strijdig zijn met het beroepsgeheim. De in dit artikel geciteerde arresten, van 9 juni 2004 en

24 mei 2005 bevestigen enkel de regel van “beroepsmisdrijf sluit beroepsgeheim uit”.

5. BESLUIT

30. De tussenkomst van een vertegenwoordiger van het IAB tijdens een huiszoeking is nuttig en wenselijk met het oog op de bescherming van het beroepsgeheim van de accountant en belastingconsulent, in het belang van de beroepsbeoefenaars en ook hun cliënten die niet betrokken zijn bij criminaliteit.

31. Er bestaan *de lege lata* geen specifieke wettelijke bepalingen die de huiszoekingen bij accountants en belastingconsulenten regelen. Net zoals dat het geval is voor de beoefenaars van andere vrije beroepen met een beroepsgeheim, is de bijstand van de vertegenwoordiger van het IAB juridisch gefundeerd op een in de praktijk ontstane gewoonte⁸⁶. De bijstand van het IAB aan de onderzoeksmagistraten en OGP is thans geregeld door een nota van het College van de Procureurs-generaal en een in de praktijk ontstaan gebruik.

32. Het is echter noodzakelijk dat een en ander bij wet wordt geregeld. Een duidelijke wettekst biedt onmiskenbaar bepaalde voordelen. Ten eerste verzekert het de veralgemeende toepassing van de bijstand van de tuchtoverheid bij huiszoekingen en inbeslagnemingen omdat eenieder de wet dient toe te passen als de toepassingsvoorwaarden in de praktijk verenigd zijn. Een richtlijn van het

College van de Procureurs-generaal is enkel bindend voor de leden van het openbaar ministerie. De onderzoeksrechters en onderzoeks- en vonnisgerechten zijn er hoegenaamd niet door gebonden. De schending van een gebruik door een rechterlijke beslissing levert geen cassatiegrond op⁸⁷. Ten tweede is een wettelijke regeling in rechte afdwingbaar door de invoering van bepaalde sancties (nietigheid) bij de schending ervan. Een wettelijke regeling draagt dan ook bij tot meer rechtszekerheid voor de beroepsbeoefenaars, de gerechtelijke overheid en de politieambtenaren. Een wettelijke regeling is ook nodig om zich te conformeren aan artikel 12 van de Grondwet, dat bepaalt dat niemand kan worden vervolgd dan in de vorm die zij voorschrijft. De regels inzake het onderzoek van de misdrijven moeten bij wet worden vastgesteld en niet via gebruiken en gewoonten.

33. De Belgische wetgever zit echter niet stil. De Senaat bespreekt momenteel het wetsvoorstel nr. 3-450 houdende het Wetboek van strafprocesrecht (“Grote Franchimont”). Senator Mahoux heeft een amendement ingediend dat de bestaande gewoonte om een huiszoeking bij beroepsbeoefenaars die gehouden zijn tot een beroepsgeheim uit te voeren in aanwezigheid van een vertegenwoordiger van de tuchtoverheid wettelijk wil bevestigen⁸⁸. Nadien heeft een groep senatoren een amendement ingediend dat de tekst van het amendement-Mahoux herneemt⁸⁹. Volgens de voorgestelde regeling wordt de huiszoeking op straffe van

nietigheid verricht in aanwezigheid van een vertegenwoordiger van de beroepsorde, die ten minste 24 uur op voorhand wordt verwittigd. De huiszoe-king wordt door de onderzoeks-rechter zelf of zijn afge-vaardigde (lees: gedelegeerde OGP) verricht. De vertegenwoor-diger van de beroepsorde zal de dossiers voorafgaandelijk onder-zoeken en selecteren om te bepalen welke documenten onder het beroepsgeheim vallen en dus niet door de onderzoeks-rechter of zijn afgevaardigde mogen worden ingekeken. Uit de toelichting bij het amendement-Mahoux blijkt dat de bescher-ming van het beroepsgeheim centraal staat. De vertegenwoor-diger van de beroepsorde zal de stukken selecteren en alleen de stukken die noodzakelijk zijn voor het onderzoek aan de onderzoeksrechter of zijn afge-vaardigde overhandigen, er zorg voor dragend dat de identiteit of de inhoud van de dossiers van de andere cliënten, die niets met de zaak te maken hebben, niet wordt bekendgemaakt. Deze amendementen zijn op 1 decem-ber 2005 goedgekeurd door de plenaire vergadering van de Senaat ⁹⁰. ¶

Voetnoten

- ¹ Over het beroepsgeheim van de accountant en de belastingconsu-lent: zie T. Afschrift, “Le secret pro-fessionnel de l’expert-comptable à l’égard de l’administration fiscale”, in *Liber Amicorum Raymond Krockaert*, Tielt, Lannoo, 1998, 19-37; T. Afschrift en F. Goddevriendt, “Het beroeps-geheim van de fiscale raadgevers: camera obscura of tabula rasa?”, *T.F.R.* 2002, 295-319; A. Christiaens, “Het beroepsgeheim”, *De Belgische accountant* 1989, afl. 2, 6 ; R. Devloo, “Het beroepsgeheim van de accountant na het arrest van het Arbitragehof van 27 maart 1996”, *R.W.* 1996-97, 422-426; R. Devloo, “De aansprakelijkheid van de accountant en belasting-consulent. Nieuwe aspecten”, *De Belgische Accountant & Belastingconsulent* 1999, nr. 4, 41-50; L. Huybrechts, “Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten”, *T.B.H.* 1995, 664-678; L. Huybrechts, “Het zaken-, bank- en beroepsgeheim in het strafproces”, in *Ondernemings-strafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 133-185; L. Huybrechts, “Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming”, *T. Strafr.* 2004, 86-112; P. Lambert, *Secret profession-nel*, Brussel, Bruylant, 2005, nrs. 412-414; J. Lievens, “Beroeps-geheim en zwijgplicht van de bedrijfsrevisor, de accountant en de belastingconsulent”, in *Bedrijfsrevisor en het strafrecht*, uitgave IBR, 1991; B. Morselli, “Les comptables, conseils fiscaux, experts-comptables et reviseurs d’entreprises face à la fraude fiscale et ses complications en matière de secret professionnel”, *C&FP* 1997, afl. 5, 7-46; F. Van Der Mensbrugghe, “Le secret profes-sionnel de l’expert-comptable”, *Rev. b. comp.* 1989, afl. 1, 19-20 ; F. Van Der Mensbrugghe, “Het beroeps-geheim dat verplicht is voor de accountant is dat niet voor zijn cliënt”, *De Belgische Accountant* 1998, afl. 1, 6-7; F. Van Der Mensbrugghe, *Evolution récente du secret professionnel au sein de la profession comptable*, Editions Comptabilité & Productivité, 1998, 92p; X, “Het beroepsgeheim van de accountants en de Wet van 30 juni 1994 betreffende het afluiste-ren van telefoongesprekken”, *IDAC-Info* 1996, afl. 11, 3-6.
- ² Art. 58 Wet van 22 april 1999 betreffende de boekhoudkundige en fiscale beroepen.
- ³ T. Afschrift, “Le secret profession-nel de l’expert-comptable à l’égard de l’administration fiscale”, in *Liber Amicorum Raymond Krockaert*, Tielt, Lannoo, 1998, 20. Zie ook Rb. Brussel 16 april 1996, *T.B.H.* 1996, 924, noot L. Huybrechts. Dit vonnis heeft welis-waar betrekking op een werkne-mer van een bedrijfsrevisor maar deze rechterlijke beslissing kan ook worden toegepast op de accoun-tant en de belastingconsulent. Het beroepsgeheim van het bedrijfs-revisoraat strekt zich immers ook uit tot de “personen voor wie ze instaan” (art. 27 Wet van 22 juli 1953 tot oprichting van een Instituut der Bedrijfsrevisoren).
- ⁴ B. Allemeersch, “Het toepassings-gebied van art. 458 Strafwetboek. Over het succes van het beroeps-geheim en het geheim van dat succes”, *R.W.* 2003-2004, 12, nr. 40. Over de draagwijdte van het beroepsgeheim van de accoun-tant: zie T. Afschrift, “Le secret pro-fessionnel de l’expert-comptable à l’égard de l’administration fiscale”, in *Liber Amicorum Raymond Krockaert*, Tielt, Lannoo, 1998, 22-23.
- ⁵ Art. 32 K.B. van 1 maart 1998 tot vaststelling van het reglement van plichtenleer der accountants (*B.S.* 31 maart 1998). Het reglement van plichtenleer is als overgangs-maatregel ook van toepassing op de belastingconsulent tot de inwerkingtreding van het in uit-

- voering van de Wet van 22 april 1999 uitgevaardigde nieuwe deontologisch reglement (*cf.* art. 55 Wet van 22 april 1999).
- ⁶ Art. 32 K.B. van 1 maart 1998 tot vaststelling van het reglement van plichtenleer der accountants. Voor het onderscheid tussen beroepsgeheim en discretieplicht: zie B. Allemeersch, "Het toepassingsgebied van art. 458 Strafwetboek. Over het succes van het beroepsgeheim en het geheim van dat succes", *R.W.* 2003-2004, 2 en P. Lambert, *Secret professionnel*, Brussel, Bruylant, 2005, nrs. 435 en 436.
- ⁷ Zie L. Huybrechts, "Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming", *T. Strafr.* 2004, 91.
- ⁸ L. Huybrechts, "Het zaken-, bank- en beroepsgeheim in het strafproces", in *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 135 en L. Huybrechts, "Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming", *T. Strafr.* 2004, 91.
- ⁹ Art. 98 W. Venn.
- ¹⁰ T. Afschrift, "Le secret professionnel de l'expert-comptable à l'égard de l'administration fiscale", in *Liber Amicorum Raymond Krockaert*, Tielt, Lannoo, 1998, 21.
- ¹¹ T. Afschrift en F. Goddevriendt, "Reflectie betreffende het beroepsgeheim van de erkende boekhouders(-fiscalisten)", *T.F.R.* 2002, 800.
- ¹² G. Demanet, "Note relative au secret professionnel des experts-comptables", 1991, onuitg.
- ¹³ De nota-Demanet is ook toepasselijk op de bedrijfsrevisoren.
- ¹⁴ Het facultatief karakter blijkt uit de niet-imperatieve bewoordingen van de nota: "*pourrait se faire accompagner ...*".
- ¹⁵ Voor een overzicht van de gebruiken in geval van huiszoekingen op advocatenkantoren: zie R. Devloo, "De aansprakelijkheid van de accountant en belastingconsulent. Nieuwe aspecten", *De Belgische Accountant & Belastingconsulent* 1999, nr. 4, 44; E. Jakhian en P. Lambert, "Les perquisitions dans les cabinets d'avocats", (noot onder EHRM 16 december 1992), *J.T.* 1994, 66-68; F. Van Der Mensbrugge, *Evolution récente du secret professionnel au sein de la profession comptable*, Editions Comptabilité & Productivité, 63. Voor een bespreking van de gebruiken gangbaar bij artsen: zie H. Nys, *Geneeskunde*, in *A.P.R.*, Story-Scientia, 2005, nrs. 1317 en 1321.
- ¹⁶ R. Devloo, "Het beroepsgeheim van de accountant na het arrest van het Arbitragehof van 27 maart 1996", *R.W.* 1996-97, 423; R. Devloo, "De aansprakelijkheid van de accountant en belastingconsulent. Nieuwe aspecten", *De Belgische Accountant & Belastingconsulent* 1999, afl. 4, 46.
- ¹⁷ T. Afschrift en F. Goddevriendt, "Het beroepsgeheim van de fiscale raadgevers: camera obscura of tabula rasa?", *T.F.R.* 2002, 296 en T. Afschrift, "Le secret professionnel de l'expert-comptable à l'égard de l'administration fiscale", in *Liber Amicorum Raymond Krockaert*, Tielt, Lannoo, 1998, 24.
- ¹⁸ T. Afschrift en F. Goddevriendt, "Het beroepsgeheim van de fiscale raadgevers: camera obscura of tabula rasa?", *T.F.R.* 2002, 295-296 en T. Afschrift, "Le secret professionnel de l'expert-comptable à l'égard de l'administration fiscale", in *Liber Amicorum Raymond Krockaert*, Tielt, Lannoo, 1998, 24 en R. Devloo, "De aansprakelijkheid van de accountant en belastingconsulent. Nieuwe aspecten", *De Belgische Accountant & Belastingconsulent* 1999, afl. 4, 46.
- ¹⁹ Art. 14bis Wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme.
- ²⁰ T. Afschrift en F. Goddevriendt, "Het beroepsgeheim van de fiscale raadgevers: camera obscura of tabula rasa?", *T.F.R.* 2002, 309-311; T. Afschrift, "Le secret professionnel de l'expert-comptable à l'égard de l'administration fiscale", in *Liber Amicorum Raymond Krockaert*, Tielt, Lannoo, 1998, 23-27; R. Devloo, "Het beroepsgeheim van de accountant na het arrest van het Arbitragehof van 27 maart 1996", *R.W.* 1996-97, 423; R. Devloo, "De aansprakelijkheid van de accountant en belastingconsulent. Nieuwe aspecten", *De Belgische Accountant & Belastingconsulent* 1999, afl. 4, 46.
- ²¹ Cass. C.99.0220.N, 7 maart 2002, www.cass.be.
- ²² Corr. Brussel 29 maart 2001, *J.T.* 2001, 617, noot P. Lambert.
- ²³ T. Afschrift en F. Goddevriendt, "Het beroepsgeheim van de fiscale raadgevers: camera obscura of tabula rasa?", *T.F.R.* 2002, 295.
- ²⁴ Cass. 13 mei 1987, *Arr. Cass.* 1986-87, 1203 en *Rev. dr. pén.* 1987, 856.
- ²⁵ L. Huybrechts, "Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten", *T.B.H.* 1995, 669.
- ²⁶ L. Huybrechts, "Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming", *T. Strafr.* 2004, 97. In dit voorbeeld is er geen gevaar voor de fysieke integriteit maar wel voor het vermogen van derden.
- ²⁷ L. Huybrechts, "Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming", *T. Strafr.* 2004, 88, nr. 9.
- ²⁸ L. Huybrechts, "Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming", *T. Strafr.* 2004, 100; L. Huybrechts, "Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten", *T.B.H.* 1995, 675; L. Huybrechts, "Het zaken-, bank- en beroepsgeheim in het strafproces", in *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 154 en 175 en R. Devloo, "De aansprakelijkheid van de accountant en belastingconsulent. Nieuwe aspecten", *De Belgische Accountant & Belastingconsulent* 1999, afl. 4, 42.
- ²⁹ Cass., P.05.0431.N, 24 mei 2005, www.cass.be.

- ³⁰ B. De Smet, "Principes van het deskundigenonderzoek in financiële strafzaken", in G. De Leval en B. Tilleman (eds), *Gerechtigd deskundigenonderzoek. De rol van de accountant en de belastingconsulent*, Brugge, die Keure, 2003, 332-333 en Ph. Van Caenegem, "Het deskundigenonderzoek in strafzaken", in G. De Leval en B. Tilleman (eds), *Gerechtigd deskundigenonderzoek. De rol van de accountant en de belastingconsulent*, Brugge, die Keure, 2003, 413-414.
- ³¹ L. Huybrechts, "Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming", *T. Strafr.* 2004, 104 en F. Van Der Mensbrugge, *Evolution récente du secret professionnel au sein de la profession comptable*, Editions Comptabilité & Productivité, 1998, 65.
- ³² *Vademecum van de Accountant en de Belastingconsulent*, uitgave IAB, Kluwer, 2004, 672.
- ³³ Art. 34, lid 1, 5° in fine Wet van 22 april 1999.
- ³⁴ L. Huybrechts, "Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming", *T. Strafr.* 2004, 104; F. Van Der Mensbrugge, *Evolution récente du secret professionnel au sein de la profession comptable*, Editions Comptabilité & Productivité, 1998, 60; R. Verstraeten, *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2005, nr. 910; P. Waeterinckx, S. De Meulenaer en P. Caboor, "Risico's voor ondernemingen verbonden aan het opsporings- en gerechtelijk onderzoek", in J. Van Steenwinckel en P. Waeterinckx (eds.), *Strafrecht in de onderneming*, Antwerpen, Intersentia, 2004, 453.
- ³⁵ R. Verstraeten, *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2005, nr. 910 en P. Waeterinckx, S. De Meulenaer en P. Caboor, "Risico's voor ondernemingen verbonden aan het opsporings- en gerechtelijk onderzoek", in J. Van Steenwinckel en P. Waeterinckx (eds.), *Strafrecht in de onderneming*, Antwerpen, Intersentia, 2004, 455.
- ³⁶ L. Huybrechts, "Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming", *T. Strafr.* 2004, 104-105 en L. Huybrechts, "Het zaken-, bank- en beroepsgeheim in het strafproces", in *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 159-160. P. Waeterinckx, S. De Meulenaer en P. Caboor, "Risico's voor ondernemingen verbonden aan het opsporings- en gerechtelijk onderzoek", in J. Van Steenwinckel en P. Waeterinckx (eds.), *Strafrecht in de onderneming*, Antwerpen, Intersentia, 2004, 453.
- ³⁷ Voorbeeld: een accountant die werd belast met de neerlegging van een door zijn cliënt vervalste jaarrekening op de balanscentrale van de Nationale Bank van België.
- ³⁸ L. Huybrechts, "Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming", *T. Strafr.* 2004, 104 en L. Huybrechts, "Het zaken-, bank- en beroepsgeheim in het strafproces", in *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 159.
- ³⁹ R. Verstraeten, *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2005, 452 en L. Viane, *Huiszoeking en beslag in strafzaken*, in A.P.R., Gent, Story-Scientia, 1962, nr. 477.
- ⁴⁰ R. Devloo, "De aansprakelijkheid van de accountant en belastingconsulent. Nieuwe aspecten", *De Belgische Accountant & Belastingconsulent* 1999, nr. 4, 43; L. Huybrechts, "Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming", *T. Strafr.* 2004, 105; L. Huybrechts, "Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten", *T.B.H.* 1995, 667; L. Huybrechts, "Het zaken-, bank- en beroepsgeheim in het strafproces", in *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 159; R. Verstraeten, *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2005, 452 en P. Waeterinckx, S. De Meulenaer en P. Caboor, "Risico's voor ondernemingen verbonden aan het opsporings- en gerechtelijk onderzoek", in J. Van Steenwinckel en P. Waeterinckx (eds.), *Strafrecht in de onderneming*, Antwerpen, Intersentia, 2004, 453 en 455.
- ⁴¹ Cass. 10 maart 1982, *Arr. Cass.* 1981-82, 854-856 en *R.W.* 1982-83, 234-236.
- ⁴² De adviezen die de interne accountant of interne belastingconsulent verstrekt aan zijn werkgever zijn in principe slechts beschermd door een discretieplicht (cfr. art. 32 K.B. van 1 maart 1998 tot vaststelling van het reglement van plichtenleer der accountants). Dit is niet het geval wanneer de interne leden van het IAB werkzaam zijn op het kantoor van een extern lid (cfr. *supra* nr. 2).
- ⁴³ L. Huybrechts, "Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten", *T.B.H.* 1995, 667.
- ⁴⁴ Zie *Vademecum van de accountant en de belastingconsulent*, uitgave IAB, 2004, 458-459.
- ⁴⁵ Bijvoorbeeld het opstellen van de door het Wetboek van vennootschappen voorziene controleverslagen bij ontbinding en vereffening van vennootschappen (art. 181 W. Venn), fusie en splitsing van vennootschappen (art. 695 en 708 W. Venn) en omzetting van de rechtsvorm (art. 436 W. Venn).
- ⁴⁶ L. Huybrechts, "Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming", *T. Strafr.* 2004, 104-105; L. Huybrechts, "Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten", *T.B.H.* 1995, 667 en L. Huybrechts, "Het zaken-, bank- en beroepsgeheim in het strafproces", in *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 159. Zie ook P. Waeterinckx, S. De Meulenaer en P. Caboor, "Risico's voor ondernemingen verbonden aan het opsporings- en gerechtelijk onderzoek", in J. Van Steenwinckel en P. Waeterinckx (eds.), *Strafrecht in de onderneming*, Antwerpen, Intersentia, 2004, 453 en 455.

- ⁴⁷ H.-D. Bosly en D. Vandermeersch, *Droit de la procédure pénale*, Brugge, die Keure, 2003, 593; L. Huybrechts, noot onder K.I. Gent 8 mei 2003, *T. Strafr.* 2005, 310; L. Huybrechts, "Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten", *T.B.H.* 1995, 668; en L. Huybrechts, "Het zaken-, bank- en beroepsgeheim in het strafproces", in *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 160; L. Huybrechts, (noot onder K.I. Gent 8 mei 2003), *T. Strafr.* 2005, 310 en L. Huybrechts, "Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming", *T. Strafr.* 2004, 105;
- ⁴⁸ Cass., P.05.0431.N, 24 mei 2005, www.cass.be. Zie ook Cass. 22 december 1992, *Arr. Cass.* 1991-92, 1462, *R.W.* 1993-94, 464-465 en *Rev. dr. pén.* 1993, 650.
- ⁴⁹ *Vr. en Antw.* Kamer 2004-2005, 29 maart 2005, 11781-11782 (Vraag nr. 485 Borginon).
- ⁵⁰ H.-D. Bosly en D. Vandermeersch, *Droit de la procédure pénale*, Brugge, die Keure, 2003, 593; R. Declercq, *Beginselen van strafrechtspleging*, Mechelen, Kluwer, 1993, nr. 222; L. Huybrechts, "Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming", *T. Strafr.* 2004, 105; L. Huybrechts, noot onder K.I. Gent 8 mei 2003, *T. Strafr.* 2005, 310; R. Verstraeten, *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2005, 452 en P. Waeterinckx, S. De Meulenaer en P. Caboor, "Risico's voor ondernemingen verbonden aan het opsporings- en gerechtelijk onderzoek", in J. Van Steenwinckel en P. Waeterinckx (eds.), *Strafrecht in de onderneming*, Antwerpen, Intersentia, 2004, 453 en 455.
- ⁵¹ Cass. P.05.0431.N, 24 mei 2005, www.cass.be. Zie ook Cass. 22 december 1992, *Arr. Cass.* 1991-92, 1462, *R.W.* 1993-94, 464-465 en *Rev. dr. pén.* 1993, 650.
- ⁵² L. Huybrechts, "Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming", *T. Strafr.* 2004, 105 en L. Huybrechts, (noot onder K.I. Gent 8 mei 2003), *T. Strafr.* 2005, 310.
- ⁵³ R. Verstraeten, *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2005, nrs. 880 en 900.
- ⁵⁴ R. Verstraeten, *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2005, 449, met verwijzing naar relevante cassatierechtspraak.
- ⁵⁵ EHRM 9 december 2004 (Van Rossem / België), *T. Strafr.* 2005, 13 en F. Schuermans, "Mensenrechtenhof en huiszoeking: een gespannen huwelijk", (noot onder EHRM 9 december 2004), *T. Strafr.* 2005, nr. 19 en F. Schuermans, "Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens en de huiszoeking: het arrest Van Rossem", *Vigiles* 2005, 27.
- ⁵⁶ Cass. P.05.0705.N, 13 september 2005, www.cass.be.
- ⁵⁷ Cass. 22 december 1992, *Arr. Cass.* 1991-92, 1462, *R.W.* 1993-94, 464-465 en *Rev. dr. pén.* 1993, 650.
- ⁵⁸ 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.
- ⁵⁹ Personen tegen wie de strafvordering is ingesteld omdat ze in de vordering tot gerechtelijk onderzoek van het OM of in de akte van burgerlijke stelling nominatief worden vermeld, zijn "impliciet" in verdenking gesteld (art. 61bis in fine Sv.).
- ⁶⁰ Cass. 2 oktober 2002, *Rev. dr. pén.* 2003, 125.
- ⁶¹ Cass. P.02.1146.N, 10 december 2002, www.cass.be.
- ⁶² Omzendbrief nr. COL 12/98 van het College van de Procureurs-generaal bij de Hoven van Beroep, 60, www.fedpol.be, met verwijzing naar de voorbereidende werken van de Wet van 12 maart 1998. Zie ook R. Verstraeten, *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2005, 428.
- ⁶³ R. Devloo, "De aansprakelijkheid van de accountant en belastingconsulent. Nieuwe aspecten", *De Belgische Accountant & Belastingconsulent* 1999, afl. 4, 43; P. Waeterinckx, S. De Meulenaer en P. Caboor, "Risico's voor ondernemingen verbonden aan het opsporings- en gerechtelijk onderzoek", in J. Van Steenwinckel en P. Waeterinckx (eds.), *Strafrecht in de onderneming*, Antwerpen, Intersentia, 2004, 453.
- ⁶⁴ H.-D. Bosly en D. Vandermeersch, *Droit de la procédure pénale*, Brugge, die Keure, 2003, 593; R. Devloo, "De aansprakelijkheid van de accountant en belastingconsulent. Nieuwe aspecten", *De Belgische Accountant & Belastingconsulent* 1999, afl. 4, 43 en L. Huybrechts, (noot onder K.I. Gent 8 mei 2003), *T. Strafr.* 2005, 311.
- ⁶⁵ R. Verstraeten, *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2005, nr. 837.
- ⁶⁶ H.-D. Bosly en D. Vandermeersch, *Droit de la procédure pénale*, Brugge, die Keure, 2003, 591. Zie ook F. Van Der Mensbrugghé, *Evolution récente du secret professionnel au sein de la profession comptable*, Editions Comptabilité & Productivité, 1998, 61.
- ⁶⁷ Cass. P.05.0431.N, 24 mei 2005, www.cass.be (arts).
- ⁶⁸ Zie Cass. P.04.0424.F, 9 juni 2004, www.cass.be en K.I. Brussel 25 juni 2001, *J.T.* 2001, 735. Zie ook H.-D. Bosly en D. Vandermeersch, *Droit de la procédure pénale*, Brugge, die Keure, 2003, 592; L. Huybrechts, "Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten", *T.B.H.* 1995, 670; L. Huybrechts, "Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming", *T. Strafr.* 2004, 104; L. Huybrechts, "Huiszoeking en inbeslagneming op het kantoor van een extern accountant", in *De accountant en de gerechtelijke overheid in de strijd tegen de georganiseerde financiële misdaad*, uitgave Instituut der Accountants, *sine dato*, 20-21 en L. Huybrechts, "Het zaken-, bank-

- en beroepsgeheim in het strafproces”, in *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 159, R. Verstraeten, *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2005, nr. 911; P. Waeterinckx, S. De Meulenaer en P. Caboor, “Risico’s voor ondernemingen verbonden aan het opsporings- en gerechtelijk onderzoek”, in J. Van Steenwinckel en P. Waeterinckx (eds.), *Strafrecht in de onderneming*, Antwerpen, Intersentia, 2004, 452.
- ⁶⁹ L. Huybrechts, “Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming”, *T. Strafr.* 2004, 104.
- ⁷⁰ EHRM 9 december 2004 (Van Rossem / België), *T. Strafr.* 2005, 13 en F. Schuermans, “Mensenrechtenhof en huiszoe-king: een gespannen huwelijk”, (noot onder EHRM 9 december 2004), *T. Strafr.* 2005, nr. 19 en F. Schuermans, “Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens en de huiszoeeking: het arrest Van Rossem”, *Vigiles* 2005, 27.
- ⁷¹ Voorstanders van deze methode: R. Devloo, “De aansprakelijkheid van de accountant en belastingconsulent. Nieuwe aspecten”, *De Belgische Accountant & Belastingconsulent* 1999, afl. 4, 49-50 en T. Afschrift en F. Goddevriendt, “Het beroepsgeheim van de fiscale raadgevers: camera obscura of tabula rasa?”, *T.F.R.* 2002, 304-306; P. Lambert, *Secret professionnel*, Brussel, Bruylant, 2005, nrs. 299-303 en F. Van Der Mensbrugge, *Evolution récente du secret professionnel au sein de la profession comptable*, Editions Comptabilité & Productivité, 1998, 66.
- ⁷² F. Van Der Mensbrugge, *Evolution récente du secret professionnel au sein de la profession comptable*, Editions Comptabilité & Productivité, 1998, 66.
- ⁷³ Voor artsen en advocaten: zie L. Huybrechts, “Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten”, *T.B.H.* 1995, 670 en L. Huybrechts, (noot onder K.I. Gent 8 mei 2003), *T. Strafr.* 2005, 310 en H. NYS, *Geneeskunde*, in *A.P.R.*, Story-Scientia, 2005, nr. 1317. Zie ook K.I. Luik 26 februari 2004, *Journ. proc.* 2004, nr. 479, 19, noot S. D’Orazio.
- ⁷⁴ K.I. Gent 8 mei 2003, *T. Strafr.* 2005, 307, noot L. Huybrechts.
- ⁷⁵ L. Huybrechts, (noot onder K.I. Gent 8 mei 2003), *T. Strafr.* 2005, 311.
- ⁷⁶ Zie Cass. P.04.0424.F, 9 juni 2004, www.cass.be en K.I. Brussel 25 juni 2001, *J.T.* 2001, 735. Zie ook H.-D. Bosly en D. Vandermeersch, *Droit de la procédure pénale*, Brugge, die Keure, 2003, 592; L. Huybrechts, “Gebruik en misbruik van het beroepsgeheim, inzonderheid door revisoren, accountants en advocaten”, *T.B.H.* 1995, 670; L. Huybrechts, “Beroepsgeheim in de sfeer van de onderneming”, *T. Strafr.* 2004, 104; L. Huybrechts, “Huiszoeeking en inbeslagneming op het kantoor van een extern accountant”, in *De accountant en de gerechtelijke overheid in de strijd tegen de georganiseerde financiële misdadaad*, uitgave Instituut der Accountants, sine dato, 20-21 en L. Huybrechts, “Het zaken-, bank- en beroepsgeheim in het strafproces”, in *Ondernemingsstrafrecht*, Brugge, die Keure, 1999, 159; R. Verstraeten, *Handboek strafvordering*, Antwerpen, Maklu, 2005, nr. 911; P. Waeterinckx, S. De Meulenaer en P. Caboor, “Risico’s voor ondernemingen verbonden aan het opsporings- en gerechtelijk onderzoek”, in J. Van Steenwinckel en P. Waeterinckx (eds.), *Strafrecht in de onderneming*, Antwerpen, Intersentia, 2004, 452.
- ⁷⁷ Cass. P.04.0424.F, 9 juni 2004, www.cass.be en K.I. Brussel 25 juni 2001, *J.T.* 2001, 735. Zie ook H.-D. Bosly en D. Vandermeersch, *Droit de la procédure pénale*, Brugge, die Keure, 2003, 592-594 en L. Huybrechts, (noot onder K.I. Gent 8 mei 2003), *T. Strafr.* 2005, 310.
- ⁷⁸ L. Huybrechts, noot onder K.I. Gent 8 mei 2003, *T. Strafr.* 2005, 310.
- ⁷⁹ P. Waeterinckx, S. De Meulenaer en P. Caboor, “Risico’s voor ondernemingen verbonden aan het opsporings- en gerechtelijk onderzoek”, in J. Van Steenwinckel en P. Waeterinckx (eds.), *Strafrecht in de onderneming*, Antwerpen, 2004, 455.
- ⁸⁰ H.-D. Bosly en D. Vandermeersch, *Droit de la procédure pénale*, Brugge, die Keure, 2003, 595.
- ⁸¹ L. Huybrechts, noot onder K.I. Gent 8 mei 2003, *T. Strafr.* 2005, 310 en Corr. Brussel 29 maart 2001, *J.T.* 2001, 617, noot P. Lambert.
- ⁸² Corr. Brussel 20 februari 1998, *J.T.* 1998, 361-363, noot P. Lambert.
- ⁸³ Cass. 14 oktober 2003, *T. Strafr.* 2004, 139, noot P. Traest.
- ⁸⁴ Cass. P.04.0012.N, 23 maart 2004, www.cass.be.
- ⁸⁵ R. Verstraeten, *Handboek strafvordering*, Antwerpen Maklu, 2005, nrs. 1817-1825.
- ⁸⁶ L. Viane, *Huiszoeeking en beslag in strafzaken*, in *A.P.R.*, Gent, Story-Scientia, 1962, nrs. 458-533.
- ⁸⁷ R. Declercq, *Beginselen van strafrechtspleging*, Mechelen, Kluwer, 2003, nr. 2667.
- ⁸⁸ Wetsvoorstel houdende het Wetboek van strafprocesrecht, amendement nr. 290 (Mahoux), *Parl. St. Senaat*, 2004-2005, nr. 3-450/10, 5-6.
- ⁸⁹ Wetsvoorstel houdende het Wetboek van strafprocesrecht, amendement nr. 450 (Vandenberghe en consoorten), *Parl. St. Senaat*, 2004-2005, nr. 3-450/17, 79.
- ⁹⁰ Wetsontwerp houdende het Wetboek van strafprocesrecht, Tekst aangenomen in de plenaire vergadering en overgezonden aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers, *Parl. St. Senaat*, 2005-2006, nr. 3-450/25. De regeling is opgenomen in art. 173 van het Wetboek van strafprocesrecht.