

Mr. A. F. M. Dorresteyn

Verschoningsrecht en beroepsgeheim

Een studie naar aanleiding van HR 25 oktober 1983, NJ 1984, 132*

1. Inleiding

In april 1983 verscheen de Nivra-publicatie 'De openbare accountant en justitiële opsporingsactiviteiten'. Dit document bevat een aanbevolen handwijze voor registeraccountants die gekonfronteerd worden met justitiële onderzoeken en controles. Uitgangspunt is dat het beroepsgeheim van de registeraccountants als 'logisch complement' het verschoningsrecht heeft. Wel tekende het Nivra aan dat dit recht in justitiële kringen niet algemeen wordt erkend. Reeds een half jaar later werd deze opmerking bewaarheid: de Hoge Raad besliste dat registeraccountants geen aanspraak kunnen maken op het in artikel 218 Wetboek van Strafvordering bedoelde verschoningsrecht (HR 25 oktober 1983, NJ 1984, 132).

De Nederlandse wetgever laat het grotendeels aan de rechter over te bepalen welke beroepsbeoefenaren het verschoningsrecht hebben. De rechter is daarbij van oudsher terughoudend te werk gegaan, slechts een beperkte groep hulpverleners, de 'vertrouwenspersonen', werd algemeen als verschoningsgerechtigde erkend. De Hoge Raad omschrijft in bovengenoemde uitspraak deze categorie hulpverleners, maar laat tevens de mogelijkheid open beroepsbeoefenaren, die geen hulpverleners zijn maar een controlerende functie hebben, te erkennen (§3).

Behalve in het strafrecht komt het verschoningsrecht voor in andere rechtsgebieden, waaronder het civiele recht. Soms wordt daarbij rechtstreeks verwezen naar artikel 218 Wetboek van Strafvordering, in andere gevallen zijn (vrijwel) gelijklopende bepalingen opgenomen. Men mag er daarom niet vanuit gaan dat de uitspraak van de Hoge Raad slechts betekenis heeft voor strafzaken (§2).

Het verschoningsrecht geeft het zogenaamde zwijgrecht: opgeroepen als getuige of deskundige kan de verschoningsgerechtigde weigeren te spreken. Het verschoningsrecht omvat echter meer bevoegdheden; zo kan toestemming voor huiszoeking worden geweigerd als daardoor het beroepsgeheim geschonden zou worden (§4). Tot welke gegevens strekt zich dat beroepsgeheim uit? Deze vraag behandel ik in §5.

Registeraccountants behoren na de uitspraak van de Hoge Raad tot de categorie beroepsgeheimhouders zonder verschoningsrecht (§3): zij moeten hun geheim prijsgeven indien justitie daar om vraagt. Maar buiten die ge-

* *Met dank aan Prof. Mr. C. A. Boukema voor zijn kritische opmerkingen.*

vallen? Het beroepsgeheim is niet absoluut, het uit eigen beweging doorbreken ervan kan gerechtvaardigd en soms zelfs geboden zijn (§6). Ik besluit mijn bijdrage met een weergave van de stand van zaken na de bovengenoemde uitspraak van de Hoge Raad (§7).

2. De wettelijke regeling van het verschoningsrecht

Bepaalde personen kunnen zich, indien zij als getuige zijn opgeroepen in een strafproces, van het afleggen van een verklaring of het beantwoorden van bepaalde vragen verschonen. Dit geldt ook voor het geval zij als deskundige zijn opgeroepen (nadat zij een benoeming als deskundige hebben aanvaard). Naast de echtgenoot en bepaalde verwanten (artikel 217 Wetboek van Strafvordering, afgekort Sv) en zij die door spreken gevaar voor strafvervolgning van zichzelf of verwanten doen ontstaan (artikel 219 Sv) komt het verschoningsrecht toe aan hen ' . . . die uit hoofde van hun stand, hun beroep of hun ambt tot geheimhouding verplicht zijn, doch alleen omtrent hetgeen waarvan de wetenschap aan hen als zodanig is toevertrouwd', aldus artikel 218 Sv. Uit deze laatste bepaling blijkt dat de wetgever het onbelemmerd uitoefenen van bepaalde functies van groter belang heeft geacht dan het belang van de waarheidsvinding in het strafproces. Men duidt daarom het in artikel 218 Sv geregelde zwijgrecht wel aan als het *funktionele verschoningsrecht* (Verburg blz. XX).

Ook buiten strafzaken kan men als getuige of deskundige worden opgeroepen. Ik noem civiele procedures, administratiefrechtelijke procedures, tuchtrechtzaken (bijvoorbeeld voor de Raden van Tucht, artikel 43 Wet op de Registeraccountants en artikel 44 Wet op de Accountants-administratiekonsulenten) en gevallen waarin van een geschil geen sprake hoeft te zijn zoals oproeping bij een parlementaire enquête, door de Verzekeringskamer of bij faillissement. Verschijnplicht en spreekplicht zijn in al deze gevallen evenals in strafzaken van een strafsantie voorzien (artikelen 192 en 244 Wetboek van Strafrecht, afgekort Sr). Bovendien is soms gijzeling als dwangmiddel toegestaan (artikelen 117 lid 3 Wetboek van Burgerlijke Rechtsvordering, afgekort Rv; 221 e.v. Sr; 17 Wet op de parlementaire enquête, 66 Faillissementswet). De registeraccountant die door de Ondernemingskamer in een jaarrekeningenprocedure wordt opgeroepen als de deskundige die met het onderzoek van de jaarrekening is belast geweest, heeft overigens geen spreekplicht. De wet verplicht hem immers niet tot gehoor geven aan de oproeping (artikel 1001 lid 5 Rv).

Ook het funktionele verschoningsrecht komt buiten het gebied van het strafrecht voor. In bepaalde gevallen omdat bepalingen zijn opgenomen die hetzelfde effect hebben als bovenaangehaald artikel 218 Sv (artikel 1946 lid 1 BW; 19 lid 1 Wet op de parlementaire enquête; 15 lid 3 Wet administratieve rechtspraak belastingzaken), in andere gevallen omdat de wet verwijst naar artikel 218 Sv zoals bij de tuchtrechtprocedures voor accountants. Niet in alle gevallen echter kent de wet naast de spreekplicht het funktionele verschoningsrecht; zo kan er voor de Verzekeringskamer noch bij faillissement een beroep op worden gedaan (artikel 30 Wet op het

Levensverzekeringsbedrijf kent het verschoningsrecht niet en artikel 66 Faillissementswet kent alleen een verschoningsrecht voor echtgenoten en verwanten in de rechte lijn).

Artikel 218 Sv is dusdanig geformuleerd dat het de rechter is die bepaalt aan wie het functionele verschoningsrecht toekomt. Het effect van deze jurisprudentie strekt zich - blijkens de voorafgaande alinea - tot ver buiten het gebied van het strafrecht uit. Ook tot het civiele recht, de heersende opvatting in de rechtsliteratuur is namelijk dat de artikelen 1946 lid 1 onder 3e BW en 218 Sv een identieke regeling bevatten (Verburg blz. 35-48; Noyon-Langemeyer, aant. 8 bij artikel 192). De uitspraak van de Hoge Raad dat de registeraccountants niet behoren tot degenen die in artikel 218 Sv zijn bedoeld, houdt hoogstwaarschijnlijk tevens in dat hen eveneens het verschoningsrecht op de andere rechtsgebieden ontzegd is.

3. Het verschoningsrecht van beroepsbeoefenaren

De wet bevat twee criteria voor toekenning van het functionele verschoningsrecht. Er moet in de eerste plaats een geheimhoudingsplicht zijn '... uit hoofde van stand, beroep of ambt' en in de tweede plaats van '... wetenschap aan hen als zodanig ... toevertrouwd' aldus artikel 218 Sv. In de geheimhoudingsplicht komt tot uitdrukking dat de wetgever het een maatschappelijk belang acht dat de persoonlijke levenssfeer van private personen wordt beschermd (Verburg blz. 29). Dit belang wijkt echter voor het belang van de waarheidsvinding door of ten behoeve van de rechter (artikelen 192 en 42 Sr); er is dus 'een zwijgplicht tegenover Jan en alleman ... maar plicht tot openbaren als politie of justitie zijn spreken verlangen', aldus Hazewinkel-Suringa, blz. 158. Slechts de *geheimhouders* die voldoen aan het tweede criterium van artikel 218 Sv kunnen zich van deze spreekplicht verschonen en hoeven evenmin inbeslagname of huiszoeking te dulden.

Het tweede criterium is volgens de jurisprudentie dat men *vertrouwenspersoon* moet zijn gezien tegen de achtergrond van de belangen die het verschoningsrecht beoogt te beschermen (Melai, aant. 3 bij artikel 218). De Hoge Raad omschreef deze vertrouwenspersonen aldus '... personen tot wier taak het behoort aan anderen hulp te verlenen doch die deze taak slechts dan naar behoren kunnen vervullen indien zij zich ook tegenover de strafrechter kunnen verschonen ten aanzien van geheimen welke hun zijn toevertrouwd door hulpzoekenden die - in strijd met het algemeen belang - hun geen hulp zouden vragen indien niet de zekerheid zou bestaan dat evenbedoelde geheimen ook tegenover de strafrechter worden bewaard'. De registeraccountant kan hiertoe niet worden gerekend, zijn functies zijn primair kontrolerend (dus niet hulpverlenend), aldus de Hoge Raad (HR 25 oktober 1983, NJ 1984, 132).

Vervolgens formuleert de Hoge Raad een *alternatief tweede criterium*: ook bij een kontrolerende functie is erkenning van het verschoningsrecht mogelijk indien de belangen van de belanghebbenden bij die functie niet naar behoren zouden kunnen worden gediend bij ontbreken van een verschoningsrecht; bovendien moet de met die belangen samenhangende geheim-

houdingsplicht zwaarder wegen dan het belang van een goede strafrechtspleging in die gevallen dat de daarvoor noodzakelijke waarheidsvinding mede afhankelijk is van de getuigenis van registeraccountants.

Belanghebbenden bij een goede controle zijn op grond van de wetsgeschiedenis drie categorieën:

- a. groepen die door middel van de kapitaal- en geldmarkt belanghebbenden zijn;
- b. de overheid;
- c. bestuurders van ondernemingen, instellingen en diensten.

De verscheidenheid in belangen van deze drie categorieën verhindert volgens de Hoge Raad de konklusie dat het in het belang van deze categorieën zou zijn dat de registeraccountant zich zou kunnen verschonen. (Zie naschrift.)

De rechtspraktijk is van oudsher restriktief bij het toekennen van het functionele verschoningsrecht. Slechts geestelijken, artsen, advocaten en notarissen zijn erkend als typische vertrouwenspersonen die als regel op verschoningsrecht aanspraak kunnen maken. Incidenteel is het echter ook aan andere dragers van ambts- of beroepsgeheim toegekend, bijvoorbeeld aan een belastingambtenaar (HR 3 mei 1956, NJ 297) en aan een reklasseringsambtenaar (HR 20 juni 1968, NJ 332). Over het verschoningsrecht van de registeraccountant was tot de principiële uitspraak van de Hoge Raad op 25 oktober 1983 slechts door lagere rechters geoordeeld. Zij hadden in verschillende, voor het grootste deel civiele procedures het verschoningsrecht voor de registeraccountant erkend (de vindplaatsen van deze uitspraken zijn vermeld aan het slot van mijn bijdrage).

Voorwaarde voor het verschoningsrecht van beroepsbeoefenaren is zoals gezegd dat zij een *geheimhoudingsplicht* hebben. Welke beroepsbeoefenaren hebben die plicht? Evenals bij het verschoningsrecht heeft de wetgever dit slechts globaal aangegeven: het zijn zij die weten of redelijkerwijs moeten vermoeden dat zij uit hoofde van hun tegenwoordig of vroeger beroep een geheim moeten bewaren; opzettelijke schending van dat geheim is strafbaar (artikel 272 Sr). De wetgever beoogde de aard van de werkkring maatstaf te laten zijn, hetgeen inhoudt dat het beroepen betreft die aan een 'zeker niveau' voldoen (Noyon-Langemeyer, aant. 2 en 3 bij artikel 272). Registeraccountants behoren ongetwijfeld tot de geheimhouders van artikel 272 Sr. Zij hebben immers een werkkring waarvan de aard tot uitdrukking komt in de door tuchtrecht te handhaven Gedrags- en Beroepsregels die een geheimhoudingsplicht opleggen (artikel 10 GBR). De strafsancie van artikel 272 Sr is overigens van gering praktisch belang. Er wordt althans vaker geprocedeerd over het feit dat beroepsbeoefenaren niet willen spreken dan over schending van de zwijgplicht. Werkelijke waarborgen voor geheimhouding zijn eerder gelegen in plichtsbetrachting en verder in het tuchtrecht en welbegrepen eigenbelang van de beroepsbeoefenaren (Hazewinkel-Suringa, blz. 159-161).

Volgens Verburg ligt de ratio van de, weliswaar summiere, wettelijke regeling van het beroepsgeheim in het maatschappelijk belang dat mensen problemen kunnen bespreken en om raad kunnen vragen in een beschermde sfeer

(blz. 28 en 29). Sluit de aard van de werkkring aan bij dit maatschappelijk belang dan geldt voor de betreffende functie de geheimhoudingsplicht. Dit is niet alleen het geval met de werkkring van de traditionele vertrouwenspersonen maar ook met die van de registeraccountants en accountants-administratiekonsulenten; beide beroepen kennen immers door tuchtrecht te handhaven gedragsregels waarin een geheimhoudingsplicht is opgenomen en bij beide groepen erkent de fiskus de betrouwbaarheid van bepaalde gegevens (zie §4). Verder hoort het beroepsgeheim bij bepaalde functies in het maatschappelijk werk (Verburg blz. 182 e.v.). Op de bankiersfunctie daarentegen rust geen beroepsgeheim; dit beroep is niet van zodanig vertrouwelijke aard dat het algemeen belang geheimhoudingsplicht meebrengt voor gegevens die de bankier in zijn functie ter kennis zijn gekomen (Hof Amsterdam 18 december 1974, NJ 1975, 441).

4. Wat houdt het verschoningsrecht in?

Toekenning van het verschoningsrecht aan beroepsbeoefenaren geeft hen in de eerste plaats het zogenaamde zwijgrecht, dat wil zeggen ontheffing van de spreekplicht als getuige of deskundige. Verder geeft het verschoningsrecht bescherming tegen bevoegdheden van opsporingsambtenaren en rechtercommissaris in (fiskale) strafzaken (zie hierna b-d); dit geldt ook als de beroepsbeoefenaar zelf verdachte is (Melai, aant. 7 bij artikel 218). Daarnaast ontheft het de beroepsbeoefenaar van de plicht tot aangifte van ernstige misdrijven (e). Volledigheidshalve is ook het zogenaamde fiscale verschoningsrecht opgenomen (f), hoewel dit niet afhangt van de rechter omdat de wetgever heeft bepaald aan wie dit toekomt. Van belang is tenslotte dat het verschoningsrecht zich naar men aanneemt ook uitstrekt tot de zogenaamde *secundaire kennisdragers*: personeel en kollega's van de verschoningsgerechtigde (Verburg blz. 98-100).

Hieronder volgt een uitwerking van de bevoegdheden die het verschoningsrecht aan de beroepsbeoefenaar geeft:

- a. *zwijgrecht* in vrijwel alle gevallen dat men volgens de wet als getuige of deskundige kan worden opgeroepen; zie verder §2;
- b. *inbeslagneming* van bescheiden en voorwerpen die vallen onder het beroepsgeheim kan *slechts met toestemming* van de beroepsbeoefenaar geschieden (artikelen 98 lid 1 en 104 lid 2 Sv); (de hierboven enkele malen genoemde uitspraak van de Hoge Raad volgde op het beklag van registeraccountants over inbeslagneming van bescheiden zonder dat zij toestemming gaven);
- c. *huiszoeking* mag slechts plaatsvinden voorzover zij zonder schending van het beroepsgeheim kan geschieden, tenzij de beroepsbeoefenaar *toestemming* geeft (artikel 98 lid 2 Sv);
- d. voldoening aan een *bevel tot uitlevering of overbrenging* van voorwerpen die voor inbeslagneming vatbaar zijn *mag geweigerd worden* (artikel 106 lid 2 onder 2e);
- e. *aangifte* van de categorie ernstige misdrijven waarvoor een algemene aangifteplicht bestaat *mag achterwege blijven* als de beroepsbeoefenaar

door de aangifte gevaar voor vervolging doet ontstaan voor iemand bij wiens vervolging hij zich van het afleggen van getuigenis zou kunnen verschonen (artikel 160 lid 2 Sv); bedoeld zijn onder andere misdrijven tegen de veiligheid van de staat, misdrijven waardoor met veroorzaking van levensgevaar de veiligheid van personen of goederen in gevaar wordt gebracht (bijvoorbeeld door levensgevaarlijke radioactieve besmetting te veroorzaken, artikel 161 quinquies Sr) en bij misdrijven tegen het leven gericht zoals moord en doodslag (artikel 160 lid 1 Sv).

Openbare kolleges en ambtenaren hebben ook voor andere strafbare feiten een aangifteplicht; althans voorzover zij daarvan kennis nemen bij de uitoefening van hun functie en voorzover zij niet met de opsporing van die feiten zijn belast (want dan prevaleren de algemene voorschriften betreffende de opsporing, Melai, aantekening 1 artikel 162). Op het voorschrift staat overigens geen sanctie. De accountant in overheidsdienst die in zijn functie wetenschap van strafbare feiten verwerft, moet daarvan dus in beginsel aangifte doen (J. F. van Dijk, De accountant in de overheidshuishouding, MAB 1974, blz. 228 v, m.n. blz. 236-237; zie over de praktijk C. P. A. Bakker, MAB 1975, blz. 274 v, die er onder meer op wijst dat dienstinstructies ambtenaren soms verbieden zonder opdracht of toestemming van superieuren aangifte te doen). Op 19 september 1983 heeft de Minister van Justitie een wetsontwerp ingediend ter herziening van artikel 162 Sv; beoogd wordt onder andere de aangifteplicht te beperken tot bepaalde misdrijven (Tweede Kamer, zitting 1982-1983, 18054, nrs. 1-3; hierover Th. W. van Veen, De aangifteplicht van artikel 162 Sv, Nederlands Juristenblad 1984, blz. 7 v.).

- f. *inzage van boeken en bescheiden* door de belastinginspekteur *mag geweigerd worden* indien de inzage gevorderd wordt met het oog op de belastingheffing van derden (artikelen 47 lid 1 onder b, 49 en 53 lid 2 Algemene wet inzake rijksbelastingen, afgekort AWR). Aan welke beroepsbeoefenaren dit zogenaamde fiscale verschoningsrecht toekomt is uitputtend in de wet geregeld. Artikel 53 lid 2 AWR noemt de bedienaren van de godsdienst, notarissen, advocaten, procureurs, geneeskundigen en apothekers. Accountants en belastingkonsulenten zijn destijds (1958) niet in deze opsomming opgenomen vanwege het ontbreken van een wettelijke regeling van deze beroepen. De leidraad van de AWR (§32.2) instrueert de belastingdienst bij accountants en belastingkonsulenten echter geen inzage te eisen van aan cliënten verstrekte *adviezen* of met dezen gevoerde *korrespondentie*. De belastingdienst kan wel de boekhouding inzien.

Het (nog steeds) ontbreken van een wettelijke regeling van het beroep van belastingkonsulent verhindert het opnemen van de accountant in artikel 53 lid 2 AWR. De verantwoordelijke bewindsman wil namelijk de positie van de accountant in deze niet los zien van die van de belastingkonsulent omdat zij zich voor een belangrijk deel op hetzelfde terrein bewegen. Overigens wordt wel aangevoerd dat de leidraad AWR redelijk recht doet aan de positie van beide beroepen zodat de argumenten voor toekenning van het fiscale verschoningsrecht aan gewicht hebben verloren (zie verder over deze kwestie de rede van H. Burger, plv. directeur-generaal fiscale zaken van het Ministerie van Financiën, 'Naar een recht op beroepsgeheim voor accountants en belastingadviseurs?', Weekblad voor Fiscaal Recht 5611, 1983, blz. 1388 v.).

5. Wat valt onder verschoningsrecht en beroepsgeheim?

Welke gegevens vallen onder het beroepsgeheim respectievelijk het verschoningsrecht? Het staat vast dat het verschoningsrecht uitsluitend betrekking kan hebben op gegevens waarop het beroepsgeheim rust (§3). Het ligt voor de hand na te gaan welke gegevens onder het beroepsgeheim vallen

en vervolgens vast te stellen of deze alle of slechts voor een deel onder het verschoningsrecht vallen. In de rechtsliteratuur gaat men in veel gevallen echter anders te werk en behandelt in het voetspoor van de jurisprudentie het beroepsgeheim slechts voorzover nodig om het objekt van het verschoningsrecht te bepalen.

Het is dan ook vooral voor dit laatste dat maatstaven zijn ontwikkeld. Verburg formuleerde mijns inziens de meest bruikbare: het zogenaamde funktionele verband. Dat houdt in dat onder het verschoningsrecht valt datgene waarvan de wetenschap is verworven of verkregen in funktioneel verband met het vertrouwensaspect van het beroep (blz. 61 v.).

De arts bijvoorbeeld mag zwijgen over de aard van ziekte of verwonding van de patiënt maar niet over het tijdstip waarop de patiënt in het ziekenhuis is binnengekomen (Rb Den Bosch 10 februari 1983, NJ 1984, 18). De advocaat kan zich verschonen voor hetgeen hij weet van de wederpartij door een beproefde maar mislukte schikking, niet echter voor hetgeen hij als kurator of bewindvoerder te weten komt. In de laatste hoedanigheden treedt hij immers niet op als vertrouwenspersoon (Hazewinkel-Suringa, blz. 91 e.v. en Hazewinkel-Suringa, Recente beroepsgeheimperikelen, Tijdschrift voor Strafrecht 1966, blz. 225 e.v.). Ook is de stelling verdedigd dat de notaris zich wel kan verschonen voor zaken die in verband staan met privacy-rechten van cliënten/familie-aangelegenheden, maar niet of in minder gevallen bij onroerend goed- of vennootschapsaangelegenheden (zie de konklusie van de Advokaat-Generaal bij HR 10 juni 1983, NJ 1984, 270).

Om het objekt van het beroepsgeheim af te bakenen is echter een afzonderlijke maatstaf nodig. In de eerste plaats omdat naar mijn mening bij de vertrouwenspersonen de beide objecten niet samen hoeven te vallen. In de tweede plaats vanwege die beroepsgeheimhouders die het verschoningsrecht niet hebben. Onder het beroepsgeheim valt méér dan onder het verschoningsrecht. De ratio van de wettelijke regeling van het beroepsgeheim (zie §3) brengt namelijk mee dat onder het beroepsgeheim valt datgene waarvan de wetenschap is verworven of verkregen in funktioneel verband met de beschermde sfeer waarin de cliënt de beroepsbeoefenaar moet kunnen raadplegen. Dit is een lichter criterium dan het funktioneel verband bij het verschoningsrecht (vergelijk 'beschermde sfeer' met de omschrijving van de functie van de vertrouwenspersoon, zie §3; Verburg blz. 28 v.); het beroepsgeheim kan daardoor gegevens omvatten die niet onder een eventueel verschoningsrecht vallen.

De eerder genoemde voorbeelden (advokaat en notaris) illustreren naar mijn mening dat bij de vertrouwenspersonen het objekt van beroepsgeheim en verschoningsrecht niet hoeft samen te vallen zoals Hazewinkel-Suringa beweerde (blz. 159). Het beroepsgeheim van een vertrouwenspersoon kan méér gegevens omvatten dan zijn verschoningsrecht. Staat het de advocaat-kurator vrij gegevens over de failliet verder te openbaren dan voor afhandeling van het faillissement noodzakelijk is? Mag de keuringsarts - die volgens Verburg (blz. 142) slechts in bepaalde gevallen verschoningsrecht heeft - de in zijn functie verkregen wetenschap aan anderen dan zijn opdrachtgever doorspelen? Zelden zal overigens deze vraag aan de strafrechter worden voorgelegd; artikel 272 Sr is namelijk een klachtdelikt. Bovendien kan de benadeelde in voorkomende gevallen ook de civiel- of tuchtrechtelijke weg bewandelen.

6. Het beroepsgeheim is niet absoluut

Het verschoningsrecht is in al zijn aspecten als bevoegdheid geformuleerd (§4); het beroepsgeheim daarentegen als verplichting. Heeft dit tot gevolg dat de beroepsbeoefenaar die aanspraak kan maken op het verschonings-

recht ook verplicht is van dat recht gebruik te maken? In de rechtsliteratuur worden twee standpunten verdedigd. Het eerste houdt in dat de beroepsgeheimhouder van zijn bevoegdheid tot verschoning gebruik *moet* maken; doet hij dat niet dan is hij in beginsel strafbaar wegens schending van zijn beroepsgeheim (Hazewinkel-Suringa, blz. 169). De strafbaarheid kan echter door *overmacht* worden opgeheven in gevallen dat grotere algemene belangen op het spel staan dan die welke met het verschoningsrecht gemeoid zijn. De marges waarbinnen de beroepsbeoefenaar een beslissing kan nemen zijn echter smal, het verschoningsrecht dient immers zèlf reeds een zwaarwegend algemeen belang (Verburg blz. 282 v.; in gelijke zin H.M. Sasse, Het ambtsgeheim van de notaris, WPNR 5668, blz. 620 v.). In de tweede opvatting is de beroepsbeoefenaar *bevoegd maar niet verplicht* gebruik te maken van zijn verschoningsrecht. De plicht mee te werken aan de rechtsbedeling staat in deze opvatting voorop, het nakomen van die plicht door af te zien van verschoning kan geen strafbaar feit zijn (Noyon-Langemeyer, artikel 272, aantekening 2).

Uit het bovenstaande volgt dat het beroepsgeheim niet als absoluut wordt gezien, ook niet in de eerstgenoemde 'strengere' opvatting. Des te minder heeft uiteraard het beroepsgeheim van beroepsbeoefenaren zonder verschoningsrecht een absoluut karakter: bij gebreke aan dit recht moeten zij immers desgevraagd tegenover de justitie hun geheimen prijsgeven of zelfs aangifte doen van bepaalde misdrijven (zie §4). Mogen zij ook buiten die gevallen hun geheimhoudingsplicht doorbreken? Voor het antwoord kan hetgeen hierboven is opgemerkt over beroepsbeoefenaren die wél het verschoningsrecht hebben dienst doen. Als dezen van hun bevoegdheid geen gebruik maken, betekent dat immers dat zij *uit eigen beweging gegevens verstrekken die onder het beroepsgeheim vallen*. Dat kan, zoals gezegd, gerechtvaardigd worden door algemene belangen groter dan die waartoe het verschoningsrecht dient.

Voor andere beroepsbeoefenaren laat zich naar analogie van het bovenstaande de volgende regel formuleren: *het doorbreken van het beroepsgeheim kan gerechtvaardigd worden door algemene belangen groter dan die waartoe het beroepsgeheim dient*. Het prijsgeven van het beroepsgeheim laat zich daarom eerder rechtvaardigen indien de beroepsbeoefenaar geen verschoningsrecht heeft. Het beroepsgeheim alleen legt immers minder gewicht in de schaal dan beroepsgeheim plus verschoningsrecht; zie §3.

Bij uitwerking van bovenstaande regels verzeilt men onherroepelijk in een rijke kasuïstiek omdat iedere situatie een zelfstandige beoordeling en afweging van de betrokken belangen vraagt (Verburg blz. 282). Ik noem hier slechts enige factoren die bij de afweging van belang kunnen zijn. Gedragingen van de cliënt kunnen een rol spelen: verstrekt de cliënt valse inlichtingen dan kan hij wellicht geen aanspraak maken op de bescherming door het beroepsgeheim (Sasse t.a.p.), maar evenmin als ontslag van de geheimhoudingsplicht door de cliënt vormt dit op zichzelf een rechtvaardigingsgrond (vergelijk artikel 10 lid 3 en 4 GBR). Brengt de cliënt de beroepsbeoefenaar in diskrediet dan kan doorbreken van het beroepsgeheim gerechtvaardigd zijn; de cliënt zelf stelt kennelijk geen prijs op vertrouwelijkheid en het vertrouwen in het beroep zal in dergelijke gevallen meestal niet geschokt worden (Verburg blz. 285). Verder kan wellicht van belang zijn in hoeverre de beroepsbeoefenaar een konflikt van belangen kon vermijden door de opdracht terug te geven of de gevraagde dienst te weigeren, of kon verwachten dat anderen die geen beroepsgeheim hebben de openbaarheid zochten (Bierhuize, Moest de advocaat van het ABP zwijgen? ESB nr. 3429, 1983, blz. 1023 v., wijst er op dat behalve de advocaat die de minister informeerde over de gang van zaken bij het ABP ook ambtenaren met aangifteplicht het belastende materiaal kenden).

Ook voor de registeraccountant geldt dat in bepaalde omstandigheden het uit eigen beweging doorbreken van het beroepsgeheim gerechtvaardigd kan worden. Hoewel in die gevallen de strafbaarheid ontbreekt, kan er wel sprake zijn van *inbreuk op de tuchtrechtelijke geheimhoudingsplicht* van artikel 10 GBR. Deze norm laat slechts doorbreken van het beroepsgeheim toe indien dat voor de vervulling van de taak van de accountant is vereist (lid 2 en 4) of indien de cliënt de accountant van de geheimhoudingsplicht heeft ontslagen (lid 3). Het voorschrift behoort echter tot dat deel van de GBR dat voortvloeit uit de Nivra-taak een goede uitoefening van het accountantsberoep te bevorderen. Daarnaast bevatten de GBR bepalingen om te waken voor de eer van de stand der registeraccountants; artikel 5 daarvan de hoofdbepaling (Toelichting op het Ontwerp van Verordening houdende Gedrags- en Beroepsregels Registeraccountants, I, 2.3, blz. 12-13). Het tuchtrecht biedt dus ruimte voor een belangenafweging die kan leiden tot het doorbreken van het beroepsgeheim in andere gevallen dan bedoeld in artikel 10 GBR. Verder brengt het belang van een onbelemmerde uitoefening van de tuchtrechtspraak met zich mee dat de accountant voor de tuchtrechter geen beroep kan doen op artikel 10 lid 1 GBR en dat hij verplicht is de tuchtrechter naar vermogen en onvoorwaardelijk in te lichten (Raad van Beroep, 23 mei 1980, JT 1981, 11).

De registeraccountant wordt geacht zelfstandig mededelingen te doen naar aanleiding van bepaalde 'gebeurtenissen na balansdatum' indien de ondernemingsleiding weigert een nieuwe jaarrekening op te maken of de door de wet voorgeschreven mededeling te doen (artikel 362 lid 6, 2 BW; Nivra, Meningsuiting 3, §2.4 en 2.6; zie ook J. W. Schoonderbeek, Na het einde van het boekjaar ter beschikking gekomen informatie, MAB 1984, blz. 110 v.). Dit geldt echter niet voor gebeurtenissen die plaatsvinden nadat de jaarrekening door het bevoegde orgaan is vastgesteld respectievelijk goedgekeurd. De accountant staan in die gevallen geen andere middelen ter beschikking dan de ondernemingsleiding te adviseren mededeling te doen van de *ingrijpende wijzigingen in de financiële situatie* en zonodig het informeren van het toezicht-houdende orgaan (Nivra, Meningsuiting 3, §2.6). Een soortgelijke gedragslijn staat Nivra-voorzitter Bosman voor in gevallen dat de accountant *fraude* constateert. De accountant zal de ondernemingsleiding vragen de overtreding te herstellen. Blijft dit achterwege dan dient de opdracht beëindigd te worden. De opvolgende accountant moet worden ingelicht en zal daarom dezelfde bezwaren aanvoeren als zijn voorganger. Als gevolg daarvan zal de ondernemer de fraude herstellen omdat hij anders verstoken blijft van de wettelijk voorgeschreven controle. Het beroepsgeheim verhindert dat de accountant verder gaat door op eigen initiatief de geheimhouding te doorbreken (Economisch Dagblad van 14 februari en 27 maart 1984, gastkolom). Hieruit blijkt een te stringente opvatting van het (tuchtrechtelijke) beroepsgeheim. Het is bovendien de vraag of de konklusie van Bosman gedragen kan worden door de Nivra Meningsuiting, want deze gaat over gebeurtenissen slechts voorzover ze een bepaald financieel belang te boven gaan. Ernstige wetsovertredingen kunnen een dergelijk belang hebben, maar noodzakelijk is dat niet. Verder teken ik aan dat het door Bosman genoemde pressiemiddel ontbreekt bij ondernemers die geen verplichting hebben een accountant te benoemen. Bovendien veronderstelt het een eensluidend oordeel van accountants over de onaanvaardbaarheid van bepaalde handelwijzen van een ondernemer.

Sasse (t.a.p.), voorzitter van de Koninklijke Notariële Broederschap, sluit niet uit dat notarissen mededeling zullen doen over onder hun ambtsgeheim vallende gegevens. Volgens Sasse kan dat er toe leiden dat de cliënt wellicht zelf informatie zal verschaffen als de notaris hem mededeelt dat hij zich anders gedwongen ziet het ambtsgeheim te doorbreken.

Kan het tuchtrecht de beroepsbeoefenaar ook opleggen te spreken, juist in gevallen waarin de wet dat niet eist? Ik denk aan gevallen waarin door te zwijgen een veel grotere schade kan worden toegebracht aan het beroep dan door te spreken (vergelijk artikel 5 GBR). Niet alleen degenen die fraude-zaken aangeven moeten daarom zonodig de tuchtrechter op hun pad ont-

moeten, maar ook zij die, hoewel zij kennis droegen van (grote) fraudezaken, diensten bleven verlenen en hun mond hielden. Sasse, t.a.p., meent dat zwijgen in het laatste geval ook aan het notariaat meer schade zou berokkenen dan spreken. Een andere reden om de geheimhoudingsplicht te doorbreken doet zich volgens hem voor als alleen door te spreken een ernstig misdrijf dat grote schade aan derden zou berokkenen kan worden voorkomen.

Omdat het beroepsgeheim niet absoluut is zal de beroepsbeoefenaar in voorkomende gevallen een afweging moeten maken. In een periode waarin de toepasselijke waarden en normen in beweging zijn kan dat voor de individuele beroepsbeoefenaar een zware opgave inhouden. Bij gebreke aan een duidelijke gedragslijn zullen beroepsbeoefenaren dan tot onderling afwijkende beslissingen kunnen komen, hetgeen het vertrouwen in het beroep niet zal vergroten. Het accountantsberoep bevindt zich wellicht in een dergelijke periode. In de afgelopen jaren is immers de houding van de overheid ten opzichte van fraude ingrijpend gewijzigd evenals de publieke opinie over deze vorm van wetsovertreding. Verder zijn de gevallen waarin de wet de verklaring van een deskundige bij financiële verantwoordingen voorschrijft door recente wijzigingen in boek 2 BW in aantal toegenomen (artikel 94a lid 2, 313a en 393 in samenhang met 396 lid 6). Het lijkt mij daarom in het belang van het beroep dat de beroepsbeoefenaar bij zijn afweging kan steunen op adequate Meningsuitingen en jurisprudentie. Voorzover jurisprudentie van de tuchtrechter verlangd wordt, kan het Nivra-bestuur dit zelf uitlokken (artikel 40 Wet op de Registeraccountants).

7. Stand van zaken na de uitspraak van de Hoge Raad

Door de uitspraak van de Hoge Raad van 25 oktober 1983 (NJ 1984, 132) is de accountant gaan behoren tot die categorie beroepsgeheimhouders die geen aanspraak kunnen maken op het verschoningsrecht. Volgens de heersende mening in de rechtsliteratuur brengt de uitspraak, hoewel die een strafzaak betrof, met zich mee dat *registeraccountants ook op andere rechtsgebieden het verschoningsrecht moeten missen* (§2); zekerheid hierover kan uiteraard alleen door uitspraken van de rechter of de wetgever verkregen worden.

In voorkomende gevallen kan de rechter in strafzaken enige bescherming bieden aan beroepsbeoefenaren zonder verschoningsrecht; de rechtbank kan namelijk beletten dat een getuige of deskundige op een vraag van de verdachte, diens raadsman of de officier van justitie moet antwoorden als beantwoording schade zou toebrengen aan belangen die geen verband houden met hetgeen ter terechtzitting voorwerp van onderzoek is of geen reële bijdrage kan leveren tot de besluitvorming van de rechter (Melai, aantekeningen bij artikel 288 Sv); op deze wijze kan bijvoorbeeld worden voorkomen dat een opsporingsambtenaar zijn inlichtingenbron moet noemen (Verburg blz. 233).

Door het ontbreken van het verschoningsrecht moet de registeraccountant zijn beroepsgeheim prijsgeven indien de justitie daartoe initiatief neemt of omdat er een wettelijke aangifteplicht bestaat; *buiten deze gevallen kan voor het doorbreken van het beroepsgeheim een rechtvaardigingsgrond bestaan*. Door de uitspraak van de Hoge Raad staat vast dat dit het geval is

indien grotere algemene belangen op het spel staan dan die waartoe het beroepsgeheim dient (§6). Het Nivra neemt echter het standpunt in dat accountants niet uit eigen beweging het beroepsgeheim moeten prijsgeven (Meningsuiting 3). Daar deze opvatting over het beroepsgeheim slechts betrekking heeft op het probleem van de 'gebeurtenissen na balansdatum', biedt zij onvoldoende steun aan registeraccountants die bij hun controlewerkzaamheden op ernstige wetsovertredingen stuiten.

Het fiscale verschoningsrecht, dat slechts betrekking heeft op een inzage-recht van de belastinginspekteur met het oog op belastingheffing van cliënten van de accountant en dat rechtstreeks door de wet wordt toegekend, komt niet toe aan registeraccountants; de belastingdienst respecteert echter de vertrouwelijkheid van adviezen aan en korrespondentie met cliënten (§4 onder f).

Tenslotte merk ik op dat in accountantskringen het verschoningsrecht van groot belang wordt geacht voor de *relatie tussen de registeraccountant en de cliënt*. Nordemann vreest dat het risico dat de ondernemer mogelijk voor het accountantsoordeel vitale informatie zal achterhouden door de uitspraak van de Hoge Raad is toegenomen. De voor de accountantscontrole belangrijke informatiebron 'inlichtingen van de gecontroleerde' kan minder betrouwbaar worden met het gevolg dat de jaarrekening door de accountant niet-gekonstateerde gebreken kan vertonen (Rostra, blad van de Economische Faculteit aan de Universiteit van Amsterdam, februari 1984, blz. 5 v.). De cliënt kan overigens niet te veel vitale informatie achterhouden; zijn belang bij de accountantsverklaring verhindert dat. (Vergelijk de MvT bij de Aanpassingswet Vierde Richtlijn, Tweede Kamer 1979-1980, 16326, nr. 3, blz. 30: de bevoegdheid tot inzage van boeken en bescheiden hoeft niet langer in de wet te worden vastgelegd omdat de accountant die onvoldoende inzage krijgt geen verklaring zal kunnen afgeven.)

Welke inlichtingen zal de cliënt achterhouden? In de eerste plaats informatie waaruit de accountant zou kunnen opmaken dat er (hoogstwaarschijnlijk) strafbare feiten zijn gepleegd. Neemt de accountant desondanks kennis van die feiten dan kan hij er op wijzen dat hij bij een mogelijk justitieel onderzoek geen verschoningsrecht heeft. Ernstige gevallen vragen uiteraard een verdere afweging over de te volgen gedragslijn (zie §6). Zeer ernstige vergrijpen werden overigens ook al vóór de uitspraak van de Hoge Raad tegenover de accountant verzwegen: bij de echt malafide cliënt zijn de inlichtingen van de gecontroleerde toch al onbetrouwbaar, aldus ook Nordemann (t.a.p.).

In de tweede plaats zal de cliënt wellicht bepaalde gegevens achterhouden, hoewel die op zichzelf voor de accountant geen aanwijzing vormen dat er van wetsovertreding sprake is. Bedoeld zijn gegevens die slechts in combinatie met andere informatie waarover justitie kan beschikken strafbare feiten aan het licht kunnen brengen. Minder inlichtingen van de gecontroleerde betekent dat in een aantal gevallen de controlewerkzaamheden van de registeraccountant minder betrouwbare uitkomsten zullen opleveren. Dit is direkt ten nadele van de belanghebbenden bij de controlefunctie en het kan afbreuk doen aan het vertrouwen dat het maatschappelijk verkeer aan het accountantsoordeel verbindt. Met dit laatste is het algemeen belang

gemoeid, maar dat is evenzeer in het geding met een zo goed mogelijke fraude-bestrijding door de justitie. Door zijn uitspraak heeft de Hoge Raad de gevallen waarin deze belangenafweging in handen van de registeraccountant is gesteld, beperkt.

Naschrift

Inmiddels is een uitspraak van de Rechtbank Breda gepubliceerd waaruit blijkt dat ook de adviserende functie van de registeraccountant in beginsel geen aanspraken verschaft op het verschoningsrecht. Met een dergelijk verschoningsrecht is geen zodanig algemeen belang gediend dat hiervoor de plicht tot het afleggen van getuigenis zou moeten wijken en de belangen van de individuele cliënt wegen in het onderhavige geval niet zo zwaar dat daarvoor het belang van adequate opsporing en berechting van strafbare feiten moet wijken, aldus de Rb Breda, 2 mei 1984, NJ 619.

Verkort aangehaalde literatuur:

D. Hazewinkel-Suringa, De doolhof van het beroepsgeheim, Haarlem 1959.

J. J. I. Verburg, Het verschoningsrecht van getuigen in strafzaken, dissertatie, Leiden 1975.

Het Wetboek van Strafrecht, T. H. Noyon en G. E. Langemeyer, bewerkt door J. Rummelink, Arnhem, losbladige uitgave.

Het Wetboek van Strafvordering verklaard en van aantekeningen voorzien, onder redactie van G. Duisterwinkel en A. L. Melai, Arnhem, losbladige uitgave.

Vindplaatsen jurisprudentie waarin het verschoningsrecht aan de accountant is toegekend:

- RC Amsterdam 9 januari 1933 W. 12631;
- Rb Haarlem 18 juli 1947, NJ 1948, 74;
- Hof Den Bosch 23 mei 1957, NJ 659;
- Ktr. Den Haag 22 januari 1958, NJ 629;
- RC Rb Amsterdam 26 januari 1972, NJ 222;
- Ktr. Den Bosch 5 oktober 1979, NJ 1980, 315;
- Hof Den Bosch 29 mei 1981 (nr. 274/81, zie H. Baas in De Accountant, nr. 7, maart 1982).