

# (Geen) geheimhouding zonder verschoning

## Het geheim van de forensisch accountant

Francien Rense

**SAMENVATTING** De parlementaire enquête Bouwnijverheid heeft inmiddels ook haar sporen nagelaten in de accountancy. Het Gerechtshof te Amsterdam heeft recent een uitspraak gedaan in de procedure welke de Enquêtecommissie aanspande tegen accountantskantoor Deloitte & Touche. De uitspraak maakt duidelijk dat de forensisch accountant toch gehouden kan zijn, hoewel hij geheim onderzoek verricht, zijn bevindingen prijs te geven. De (forensisch) accountant zou geen beroep op een verschoningsrecht toekomen. Dit artikel bespreekt een mogelijke oplossing voor die gevallen waarin de forensisch accountant – en andere forensische onderzoekers – hun geheim moeten bewaren: een beroep op een van het aan de advocaat toekomend verschoningsrecht afgeleid verschoningsrecht.

### 1 Inleiding

In de onderhavige procedure is in twee instanties (Voorzieningenrechter, Gerechtshof) geoordeeld over de verplichting van de forensisch accountant zijn bevindingen prijs te geven. De uitspraken, en met name het arrest van het Gerechtshof, zijn van belang voor alle accountants in Nederland en in het bijzonder voor de accountant die forensisch onderzoek verricht. Eerst zal ik een beschrijving geven van het geschil en van het verloop van de procedure voor de Voorzieningenrechter (paragraaf 2) en van de procedure in hoger beroep voor het Gerechtshof (paragraaf 3). Daarbij geef ik een beschrijving van de argumenten die in die procedures door partijen zijn gepresenteerd. Dan volgt een nadere beschouwing van de aard

Mr. J.F. Rense is advocaat te Rotterdam en werkzaam bij het kantoor Leijnse Artz. Zij is gespecialiseerd in financieel en economisch (straf)recht.

van het forensisch onderzoek (paragraaf 4). Ten slotte kom ik uit bij de mogelijke oplossing – een beroep op een verschoningsrecht dat is afgeleid van het aan de advocaat toekomend verschoningsrecht (paragraaf 5) – en sluit af met een conclusie (paragraaf 6).

### 2 Het geschil en de procedure<sup>1</sup>

Arthur Andersen Accountants (nu: Deloitte & Touche) deed een onderzoek naar 'de handelwijze van medewerkers van de Provincie Zuid-Holland bij aanbesteding, uitvoering en betaling van onderhoudswerken'. Onderzoek naar bouwfraude, zou je kunnen zeggen. In verband met het onderzoek werd informatie verzameld en werden ook personen gehoord. Hen werd uitdrukkelijk geheimhouding toegezegd, tenzij 'u aan ons daarvoor toestemming geeft of de verslaglegging van de interviews formeel gevorderd wordt door politie of justitie'.

De Enquêtecommissie vorderde inzage in het dossier dat in verband met dit onderzoek werd opgebouwd, nadat zij kennis had genomen van het onderzoeksrapport. Deloitte & Touche weigerde inzage te verstrekken. Zij beriep zich in dat verband op haar geheimhoudingsplicht en een daarvan afgeleid verschoningsrecht. De Enquêtecommissie liet het daar niet bij zitten en vorderde in een kort geding voor de Voorzieningenrechter te Amsterdam dat Deloitte & Touche op straffe van verbeurte van een dwangsom inzage zou verstrekken in het opgebouwde dossier.

Deloitte & Touche bleef weigeren.

Zij voerde in de (daaropvolgende) procedure verschillende verweren, onder meer bestaande uit een beroep op artikel 18 en 19 Wet op de Parlementaire Enquête ('WPE').

Artikel 19 WPE bepaalt dat een 'geheimhouder' jegens de enquêtecommissie een beroep op een verschoningsrecht toekomt<sup>2</sup>.

Artikel 18 WPE geeft aan dat iemand kan weigeren aan de enquêtecommissie informatie te verstrekken

indien daardoor (bijvoorbeeld) het belang van de uitoefening van zijn beroep ernstig wordt geschaad<sup>3</sup>.

De Voorzieningenrechter te Amsterdam wees de vordering van de Enquêtecommissie af. Daarbij speelden voornoemde artikelen uit de WPE en het beroep van Deloitte & Touche daarop echter geen rol.

De Voorzieningenrechter overwoog dat door toewijzing van de vordering te veel afbreuk aan rechten van de gehoorde zou worden gedaan. De eigen positie en eigen rechten van de onderzoeker (accountant) kwamen in zijn overwegingen niet aan de orde.

### 3 Het Gerechtshof

Voor het Amsterdamse Gerechtshof – dat over deze kwestie in hoger beroep oordeelde – lag dat geheel anders. Het Gerechtshof kwam ook tot een geheel andere conclusie: de vordering van de Enquêtecommissie werd toegewezen.

In het arrest van het Gerechtshof stond de beoordeling van het beroep van Deloitte & Touche op artikel 18 en artikel 19 WPE centraal.

De rol van de onderzoeker in deze werd uitdrukkelijk besproken. De rechten van de gehoorde speelden in de procedure voor het Hof geen rol<sup>4</sup>.

Het Gerechtshof overwoog – in lijn met de in het civiele en strafrecht bekende jurisprudentie<sup>5</sup> – dat een accountant niet wordt aangemerkt als een ‘functioneel geheimhouder’ aan wie een beroep op een verschoningsrecht toekomt. Er is geen reden, aldus het Gerechtshof, daarover anders te oordelen indien een forensisch accountant – gevoelig – onderzoek verricht<sup>6</sup>. De accountant en forensisch accountant kunnen zich volgens het Gerechtshof in het kader van een enquêteprocedure dus niet beroepen op een van de op hen krachtens de GBR-1994 rustende geheimhoudingsplicht afgeleid verschoningsrecht<sup>7</sup>.

Volgens het Gerechtshof had Deloitte & Touche eveneens niet aannemelijk kunnen maken dat door het verstrekken van inzage in haar onderzoeksdossier onevenredige schade zou worden toegebracht aan het belang van de uitoefening van haar beroep van forensisch accountant<sup>8</sup>.

Niet doorslaggevend achtte het Gerechtshof het argument van Deloitte & Touche dat forensische onderzoeken per definitie onderzoeken zijn waarbij vertrouwelijkheid een grote rol speelt.

Ook het argument dat de bronnen, waaruit de foren-

sich accountant kan putten, onder druk zullen komen te staan indien blijkt dat geheimhouding niet is gegarandeerd, maakte op het Gerechtshof geen indruk; personen die in het kader van dit forensisch onderzoek werden gehoord, hadden tenslotte al genoeg genomen met de toezegging dat de door hen verstrekte informatie geheim zou blijven tenzij politie en justitie de verslagen zouden vorderen<sup>9</sup>.

Daar zit natuurlijk wel wat in. Het gebruik van voornoemde clause en vergelijkbare clauses impliceert dat de forensisch accountant er vanuit gaat – en de gehoorde dienovereenkomstig informeert – dat niet onder alle omstandigheden geheimhouding gegarandeerd is. Hoewel onderhavige clause alleen spreekt van het doorbreken van de beloofde geheimhouding indien politie en justitie verslagen vorderen, kan ook nog worden gedacht aan de situatie waarin de accountant als getuige in een gerechtelijke procedure wordt opgeroepen.

Ik kan mij voorstellen dat het niet garanderen van geheimhouding in forensische onderzoeken (mede) wordt ingegeven door de wens omtrent het onderzoek en de uitkomsten daarvan te kunnen verklaren; vaak zal de opdrachtgever het onderzoek hebben gelast met de bedoeling de bevindingen in een gerechtelijke procedure te (kunnen) gebruiken<sup>10</sup>.

Anderzijds zal de accountant, naar ik aanneem, geen geheimhouding garanderen omdat hij zich realiseert dat hij zich uiteindelijk – als getuige – in een gerechtelijke procedure waarschijnlijk niet kan verschonen; dat volgt vooralsnog uit uitspraken van de Hoge Raad in civiele en strafzaken<sup>11</sup>.

Het Gerechtshof heeft zich nu expliciet uitgelaten over het verschoningsrecht van de *forensisch* accountant. Hoewel het Gerechtshof uitspraak heeft gedaan in een bijzondere procedure waarin de WPE speelde, valt – gezien de huidige lijn van jurisprudentie van de Hoge Raad – te verwachten dat vergelijkbare uitkomsten zullen worden bereikt in civielrechtelijke en strafrechtelijke procedures<sup>12</sup>.

### 4 De aard van het forensisch onderzoek

Toch meen ik dat het door Deloitte & Touche in deze procedure aangedragen belang van strikte vertrouwelijkheid en (dus) geheimhouding van het forensisch onderzoek en de uitkomsten daarvan, een valide belang is.

Meestal zullen in dergelijke onderzoeken precaire kwesties aan de orde zijn en zal strikt vertrouwelijke informatie worden verkregen. Zo is ook voorstelbaar

dat sommige bronnen inderdaad gesloten blijven, omdat strikte geheimhouding niet kan worden gegarandeerd.

Meer nog kan ook het belang van de opdrachtgever bij geheimhouding van het onderzoek en de uitkomsten daarvan gediend zijn. De forensisch accountants die onderzoek deden naar 'bouwfraude' geven mogelijk bij doorbreking van de geheimhouding – doordat inzage wordt verlangd in hun dossier of doordat zij als getuige worden opgeroepen – niet alleen prijs welke derden, maar tevens welke opdrachtgevers (inclusief de *eigen* opdrachtgever) bij de fraude betrokken waren.

Inherent aan elke opdracht tot forensisch onderzoek is de onzekerheid over de uitkomsten daarvan. Dat bergt een gevaar in zich. Zeker in die onderzoeken waarin het 'handelen van de opdrachtgever' voorwerp van onderzoek is of kan zijn. Net zo goed als de uitkomsten van een forensisch onderzoek belastend kunnen zijn voor derden, kunnen de uitkomsten van het onderzoek belastend zijn voor de opdrachtgever zelf.

Toch kan een opdrachtgever een groot belang hebben bij het verstrekken van een opdracht tot het verrichten van forensisch onderzoek, waarbij (ook) haar 'eigen handelen' voorwerp van onderzoek is.

Een voorbeeld: het voorbereiden van de verdediging in een tegen de opdrachtgever lopend strafrechtelijk onderzoek.

Voornoemd gevaar brengt dan met zich, dat, ervan uitgaande dat de accountant (onderzoeker) uiteindelijk geen beroep op een verschoningsrecht toekomt en hij als getuige in een procedure wordt opgeroepen, hij verplicht zou kunnen worden (ook) bewijs te leveren tegen zijn opdrachtgever<sup>13</sup>.

## 5 De forensisch accountant en afgeleid verschoningsrecht?

Is er een uitweg voor dergelijke netelige kwesties? Dat zou kunnen. Indien de advocaat bij de uitoefening van zijn beroep een deskundige inschakelt, kan de deskundige zich onder omstandigheden beroepen op een van het aan de advocaat toekomend verschoningsrecht afgeleid verschoningsrecht.

De Hoge Raad heeft recent<sup>14</sup> nog uitgemaakt dat de gegevens en stukken 'ten aanzien waarvan de plicht tot geheimhouding voor de advocaat geldt', verstrekt aan de deskundige 'in verband met de uitvoering van de hem door de advocaat gegeven opdracht', onder het afgeleid verschoningsrecht vallen.

Dat betekent (onder meer) dat ook de deskundige zich met succes kan verzetten tegen inbeslagneming van brieven en stukken 'indien en voorzover deze zich bij hem bevinden in verband met de vervulling van een door hem aanvaarde opdracht, welke hem is verleend door de advocaat in het kader van de behandeling van een bepaalde door een cliënt aan deze toevertrouwde aangelegenheid'.

Hetzelfde geldt voor het door de deskundige uitgebrachte advies.

Er moet wel bedacht worden dat het verschoningsrecht van de advocaat – en dus ook het afgeleid verschoningsrecht – alleen geldt in het kader van een aan de advocaat toevertrouwde aangelegenheid en alleen ten aanzien van datgene waarover de plicht van de advocaat tot geheimhouding zich uitstrekt. Daaronder wordt verstaan: hetgeen hem in diens hoedanigheid van vertrouwensman is toevertrouwd. Niet altijd even duidelijk is welke informatie dat betreft<sup>15</sup>.

Deze – enigszins onduidelijke – beperking zal in het geval van forensische onderzoeken wel eens een belangrijke rol kunnen spelen. Juist in forensische onderzoeken worden (voornamelijk) feiten onderzocht aan de hand van de administratie van de cliënt, en juist voor louter – reeds bestaande – feitelijke informatie wordt wel bepleit dat die informatie niet valt onder de geheimhoudingsplicht en het verschoningsrecht van de advocaat<sup>16</sup>.

Indien zich echter een *selectie* van feitelijke informatie bij de advocaat bevindt – of door hem is verstrekt aan een deskundige – in verband met een aan hem verleende opdracht, kan ik mij niet goed voorstellen dat de advocaat inzage zou moeten verstrekken in die selectie of de selectie zou moeten afgeven. Vrijgifte van een selectie uit feitelijke informatie kan tenslotte (ook) een 'geheim' onthullen. Hetzelfde geldt voor een door de forensisch accountant opgesteld relaas ten aanzien van die onderzochte feiten.

Op dit punt hebben de grenzen van het verschoningsrecht van de advocaat zich echter nog niet (geheel) uitgekristalliseerd.

Het verschoningsrecht van de advocaat – en dus ook een van dat recht afgeleid verschoningsrecht – is daarenboven niet heilig.

Er zijn uitzonderlijke gevallen waarin dat verschoningsrecht haar grenzen bereikt, namelijk indien het belang van de waarheidsvinding moet prevaleren boven het verschoningsrecht; daar is echter niet snel sprake van<sup>17</sup>.

## 5 Conclusie

Ondanks deze onzekerheden valt er veel voor te zeggen opdrachten tot het verrichten van precaire onderzoeken, waarin (ook) het 'gedrag van de opdrachtgever' aan de orde komt of kan komen, aan de forensisch accountant te verlenen via de advocaat wiens toevertrouwde aangelegenheid dat betreft en ook de informatie in dat verband aan de onderzoeker door de advocaat te laten verstrekken<sup>18</sup>. De onderzoeker kan dan zonodig – en mogelijk met succes – een beroep op een afgeleid verschoningsrecht doen<sup>19</sup>. ■

### Literatuur

Booij, J.A., (2000), Fiscale due diligence-rapporten niet meer veilig voor de Fiscus?, in: *Ondernemingsrecht*, pp. 71-75.

Heloma Lugt, M.R. van, (1998), *De Tuchtrecter en het beroepsgeheim van de advocaat*, Boom Juridische Uitgevers, pp. 29-30.

### Noten

- 1 De beschrijving van de feiten, de stellingen van partijen en het verloop van de procedure zijn ontleend aan het vonnis d.d. 27 juli 2002 van de Voorzieningenrechter te Amsterdam (LJN-nummer: AE5855, zaaknr.: KG 02/1482P) en arrest d.d. 12 augustus 2002 van het Gerechtshof te Amsterdam (LJN-nummer: AE6767, zaaknr.: 1057/02SKG), beide te vinden op [www.rechtspraak.nl](http://www.rechtspraak.nl).
- 2 Deloitte & Touche beriep zich op artikel 19 lid 2 van de Wet op de Parlementaire Enquête ('WPE'). Artikel 19 leden 1 en 2 WPE bepalen: '1. Zij die uit hoofde van hun ambt, beroep of betrekking tot geheimhouding verplicht zijn, kunnen zich verschonen getuigenis af te leggen, doch alleen en bij uitsluiting nopens hetgeen waarvan de wetenschap aan hen als zodanig is toevertrouwd. 2. Zij kunnen inzage, afschrift of kennisneming anderszins weigeren van bescheiden of gedeelten daarvan tot welke hun plicht tot geheimhouding zich uitstrekt.'
- 3 Artikel 18 WPE luidt: 'Niemand kan genoodzaakt worden aan de commissie geheimen te openbaren, voorzover daardoor onevenredige schade zou worden toegebracht aan het belang van de uitoefening van zijn beroep, dan wel aan het belang van zijn onderneming of de onderneming waarbij hij werkzaam is of geweest is'.
- 4 Ro. 4.22.
- 5 Hoge Raad 25 oktober 1983, NJ 1984/132; Hoge Raad 14 juni 1985, NJ 1986/175.
- 6 Ro. 4.26-4.31. Tegen die redenering zijn natuurlijk wel argumenten aan te voeren: de forensisch accountant vervult een volstrekt andere rol dan de – primair – controlerende accountant en dient (dus) (ook) andere belangen.
- 7 Het Gerechtshof overwoog uitdrukkelijk dat de toegezegde geheimhouding sowieso geen rol van betekenis speelt (ro. 4.25).
- 8 Ro. 4.32-4.35.
- 9 Ro. 4.29.
- 10 Ook op die omstandigheid wijst het Gerechtshof zijdelings: ro. 4.24.
- 11 De accountant komt tenslotte geen beroep op een verschoningsrecht toe; vgl. noot 5.
- 12 Vgl. noot 5. Bovendien oordeelde de Hoge Raad dat niet alleen de *controlerend* accountant geen verschoningsrecht heeft, maar ook de *adviserend* accountant niet: Hoge Raad 6 mei 1986, NJ 1986/813. Ook de (adviserende) belastingadviseur komt geen beroep op een verschoningsrecht toe: Hoge Raad 6 mei 1986, NJ 1986/814 en 815, ondanks het 'informele verschoningsrecht' van belastingadviseurs. Over dit onderwerp ook: annotator W.L. Haardt onder Hoge Raad 6 mei 1986, NJ 1986/815 en Booij, 2000, pp. 71-75.
- 13 Ik schrijf 'zou kunnen' omdat het niet hebben van een verschoningsrecht niet per definitie betekent dat vragen moeten worden beantwoord. Mogelijk is een beroep op andere rechten of een beroep op andere bevoegdheden mogelijk; ik denk aan bijvoorbeeld artikel 293 WvSv., artikel 179 lid 2 Rv. en (verdrags)grondrechten. Vgl. ook A-G Rummelink in Hoge Raad 6 mei 1986, NJ 1986/814 en annotator W.L. Haardt onder Hoge Raad 6 mei 1986, NJ 1986/815.
- 14 Hoge Raad 12 februari 2002, NbSr 2002/105 en eerder al Hoge Raad 29 maart 1994, NJ 1994/552.
- 15 Wat daaronder exact moet worden verstaan, is voor discussie vatbaar. Vgl. daarover bijvoorbeeld Van Heloma Lugt, 998, pp. 29-30.
- 16 Idem. Vgl. hierover ook het artikel van Booij hiervoor genoemd.
- 17 Vgl. bv. Hoge Raad 12 februari 2002, NbSr 2002/104 en Hoge Raad 18 juni 2002, NbSr 2002/201.
- 18 Dat betekent natuurlijk wel wat haken en ogen voor het onderzoek. Ook verklaringen van gehoorde zullen bijvoorbeeld in beginsel 'door de advocaat aan de onderzoeker moeten worden verstrekt'. Dat zou kunnen betekenen dat de advocaat strikt genomen bij de 'verhoren' aanwezig moet zijn.
- 19 Vgl. A-G Rummelink in Hoge Raad 6 mei 1986, NJ 1986/814.