



Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes für einen besseren Schutz hinweisgebender Personen sowie zur Umsetzung der Richtlinie zum Schutz von Personen, die Verstöße gegen das Unionsrecht melden

Die WPK hat mit Schreiben vom 30. September 2022 gegenüber dem Deutschen Bundestag zum Regierungsentwurf eines Gesetzes für einen besseren Schutz hinweisgebender Personen sowie zur Umsetzung der Richtlinie zum Schutz von Personen, die Verstöße gegen das Unionsrecht melden, wie nachfolgend wiedergegeben Stellung genommen:

Die Wirtschaftsprüferkammer (WPK) begrüßt, dass die Umsetzung der Richtlinie (EU) 2019/1937 vom 23. Oktober 2019 zum Schutz von Personen, die Verstöße gegen das Unionsrecht melden (im Folgenden: Hinweisgeberrichtlinie) nunmehr voranschreitet. Die WPK hatte bereits zum Referentenentwurf des BMJ Stellung genommen und möchte sich auch im Weiteren in das Gesetzgebungsverfahren einbringen.

1. Geheimnisschutz: Gleichbehandlung mit Rechtsanwälten

Die über Art. 12 Abs. 1 GG verfassungsrechtlich geschützte Verschwiegenheitspflicht (§ 43 Abs. 1 Satz 1 WPO, § 10 Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer – BS WP/vBP) ist eine der elementaren Berufspflichten des WP/vBP. Sie ist Gegenstand zahlreicher spezieller gesetzlicher Vorschriften auch außerhalb des Berufsrechts. Nach §§ 203, 204 StGB machen sich WP/vBP strafbar, wenn sie unbefugt fremde Geheimnisse, die ihnen in ihrer Eigenschaft als Berufsgeheimnisträger anvertraut oder sonst bekannt geworden sind, offenbaren oder verwerthen. WP/vBP in ihrer Funktion als gesetzliche Abschlussprüfer sind zudem der speziellen strafrechtlichen Verschwiegenheitspflicht des § 323 Abs. 1 HGB unterworfen.

Die Verschwiegenheitspflicht dient nicht dem Berufsgeheimnisträger, sondern ist Grundlage des besonderen, für die effektive Erbringung seiner beruflichen Leistungen erforderlichen Vertrauensverhältnisses zwischen ihm und seinen Mandanten. Danach ist die Verschwiegenheitspflicht nicht nur ein Recht, sondern vor allem eine Pflicht des WP/vBP gegenüber seinen Auftraggebern.

Das Bundesverfassungsgericht geht diesbezüglich von einem besonders geschützten Vertrauensverhältnis aus. Es stellte fest, dass ein Mandatsverhältnis noch nicht einmal mit Unsicherheiten hinsichtlich seiner Vertraulichkeit belastet sein darf, da mit dem Ausmaß potentieller Kenntnis Dritter, insbesondere auch staatlicher Organe von vertraulichen Äußerungen die Gefahr wächst, dass sich auch Unverdächtige nicht mehr den Berufsheimnisträgern zur Durchsetzung ihrer Interessen anvertrauen (BVerfG 12. April 2005 – 2 BvR 1027/02, Rn. 94).

Nach der deutschen Sprachfassung der Hinweisgeberrichtlinie geht im Bereich der freien Berufe nur die anwaltliche und ärztliche Verschwiegenheit den Regelungen der Richtlinie vor (Art. 3 Abs. 3 lit. b). Der Regierungsentwurf folgt diesem engen Wortlaut und ordnet Informationen, die der Verschwiegenheit des WP/vBP unterfallen, nicht der Ausnahmeregelung des § 5 Abs. 2 Nr. 3 HinSchG-E, sondern § 6 Abs. 2 HinSchG-E zu, der lediglich einen äußerst eingeschränkten Geheimnisschutz vorsieht.

Eine solche Ungleichbehandlung von Rechtsanwälten und WP/vBP wird durch die Hinweisgeberrichtlinie gleichwohl nicht gefordert. In deren Erwägungsgrund 26 ist von „*communications between lawyers and their clients*“ die Rede. In der Begründung des Regierungsentwurfs wird auf Seite 80 zutreffend ausgeführt, dass der Begriff „*lawyers*“ allgemein alle das Recht praktizierenden Berufsträgerinnen und -träger beschreibt und damit weiter zu verstehen ist. Diese Interpretation des Begriffs schließt auch WP/vBP mit ein, die im Bereich der Steuerrechtshilfe als Vollbefugnisträger nach § 3 Nr. 1 StBerG im selben Umfang wie Rechtsanwälte zur Erbringung von Rechtsdienstleistungen befugt sind.

Ebenso wird in der Entwurfsbegründung a. a. O. zum Begriff des „*legal professional privilege*“ ausgeführt, dass dieser die Vertraulichkeitspflicht von Personen, die einen juristischen Beruf ausüben, umschreibt. Wie oben gezeigt, üben auch WP/vBP einen Rechtsberuf in diesem Sinne aus.

Dies entspricht im Übrigen auch dem Standpunkt der Bundesrepublik Deutschland im Rat der Europäischen Union. Vertreter der Bundesregierung hatten in den ECOFIN-Ratsverhandlungen zur DAC 6-Richtlinie ausgeführt, dass die Privilegien der Angehörigen von Rechtsberufen in Deutschland auch für Wirtschaftsprüfer und Steuerberater gelten. Wörtlich heißt es hierzu: „*Nach dem Verständnis der Bundesrepublik Deutschland gelten die Privilegien der Angehörigen von Rechtsberufen in Deutschland auch für Abschlussprüfer, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer in gleicher Weise wie für Rechtsanwälte.*“ *

Eine Ungleichbehandlung von Rechtsanwälten und WP/vBP wäre darüber hinaus auch sachlich unangemessen, da die Verschwiegenheit beider Berufe nach den gesetzlichen

* I/A-Punkt-Vermerk vom 4. Mai 2018 (8346/18) zum Interinstitutionellen Dossier 2017/0138 (CNS).

Regelungen im selben Umfang besteht. Es wurde bereits vielfach darauf hingewiesen, dass hierdurch eine nicht zu rechtfertigende „Zwei-Klassen-Steuerberatung“ eingeführt würde, wonach der Umfang des Geheimnisschutzes davon abhängt, ob der Mandant einen Rechtsanwalt oder einen WP/vBP beauftragt. Nach Art. 3 Abs. 1 GG sind Ungleichbehandlungen nur bei Vorliegen eines sachlichen Grundes zulässig, der vorliegend nicht ersichtlich ist.

Vor diesem Hintergrund fordert die WPK, WP/vBP im Hinblick auf ihre Berufsverschwiegenheit Rechtsanwälten gleichzustellen und in den Ausnahmetatbestand des § 5 Abs. 2 Nr. 3 HinSchG-E einzubeziehen.

§ 5 Abs. 2 Nr. 3 HinSchG-E wäre dementsprechend wie folgt zu ergänzen:

„(2) Eine Meldung oder Offenlegung fällt auch dann nicht in den Anwendungsbereich dieses Gesetzes, wenn ihr entgegenstehen

1. (...)

2.) die Pflichten zur Wahrung der Verschwiegenheit durch Rechtsanwälte, [Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer, Steuerberater und Steuerbevollmächtigte](#), Verteidiger in einem gesetzlich geordneten Verfahren, Kammerrechtsbeistände, Patentanwälte und Notare [sowie Gesellschaften, in denen die genannten Personen ihren Beruf ausüben](#).“

2. Hilfsweise: Grundsätzlicher Vorrang interner Meldekanäle bei Informationen, die der beruflichen Verschwiegenheit des WP/vBP unterliegen

Sollte dem Petitum unter 1.) nicht gefolgt werden, fordert die WPK Hilfsweise, die Verschwiegenheit des WP/vBP und damit den Schutz des zwischen ihm und seinen Mandanten bestehenden Vertrauensverhältnisses jedenfalls auf sekundärer Ebene stärker zu gewichten.

Danach ist für Informationen, die der Pflicht zur beruflichen Verschwiegenheit nach § 43 Abs. 1 Satz 1 WPO als gesetzlicher Geheimhaltungspflicht i. S. v. § 6 Abs. 2 HinSchG-E unterliegen, **kein Wahlrecht zwischen interner und externer Meldung (so derzeit § 7 Abs. 1 Satz 1 HinSchG-E), sondern ein grundsätzlicher Vorrang der internen Meldung im Umsetzungsgesetz vorzusehen. Eine externe Meldung darf als Erstmeldung nur dann erfolgen, wenn die meldende Person davon ausgehen kann, dass intern nicht wirksam gegen den zu meldenden Verstoß vorgegangen wird oder Repressalien zu befürchten sind.**

Müssen in WP/vBP-Praxen vorrangig interne Meldekanäle genutzt werden, wird hierdurch eine unmittelbare und in den meisten Fällen unnötige Durchbrechung der beruflichen Verschwiegenheitspflicht vermieden.

Eine dies fordernde Regelung trifft auch **Art. 7 Abs. 2 der Hinweisgeberrichtlinie**. Aus Sicht der WPK wurde diese Vorschrift im Rahmen der Umsetzung weder mit dem Wahlrecht nach § 7 Abs. 1 HinSchG-E noch mit § 28 Abs. 1 Satz 3 HinSchG-E, wonach die externe Meldestelle in für ein internes Meldeverfahren geeigneten Fällen die hinweisgebende Person auf die Möglichkeit einer internen Meldung hinzuweisen hat, hinreichend berücksichtigt.

Artikel 7 Abs. 2 fordert die Mitgliedstaaten dazu auf, dafür zu sorgen, dass interne Meldekanäle bevorzugt werden: *„Die Mitgliedstaaten setzen sich dafür ein, dass die Meldung über interne Meldekanäle gegenüber der Meldung über externe Meldekanäle in den Fällen bevorzugt wird, in denen intern wirksam gegen den Verstoß vorgegangen werden kann und der Hinweisgeber keine Repressalien befürchtet.“*

Die o. g. Forderung der WPK fällt mit dem Appell des Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie zusammen. Auch wenn das Europarecht den Mitgliedstaaten insoweit Spielraum lässt („...setzen sich dafür ein, ...“), halten wir eine nationale Regelung wie die oben geforderte mit Blick auf den besonderen tatsächlichen und rechtlichen Stellenwert der Verschwiegenheit für dringend geboten, soweit für WP/vBP keine umfassende Ausnahmeregelung im Sinne des § 5 Abs. 2 Nr. 3 HinSchG-E geschaffen wird.

Für den Vorrang des internen Meldeweges spricht im Übrigen, dass zahlreiche WP/vBP (zumindest alle als Abschlussprüfer registrierten Berufsangehörigen und Berufsgesellschaften) bereits aufgrund ihrer berufsrechtlichen Pflichten nach § 55b Abs. 2 Satz 2 Nr. 7 WPO, §§ 51 Abs. 1 Nr. 11, 59 BS WP/vBP über ein Hinweisgebersystem verfügen (vgl. auch § 4 Abs. 1 Nr. 7 HinSchG-E). Mit Blick auf die berufliche Verschwiegenheit des WP/vBP erscheint es unbedingt vorzugswürdig, vorrangig diesen internen Meldekanal zu nutzen.

Für den Fall, dass dem Petitum unter 1.) nicht gefolgt wird, spricht sich die WPK dringend dafür aus, eine entsprechenden Vorrangregelung z. B. in einen neuen § 7 Abs. 3 HinSchG-E aufzunehmen.

§ 7 Abs. 3 HinSchG-E könnte z. B. wie folgt lauten:

„Abweichend von Absatz 1 Satz 1 und vorbehaltlich der Vorgaben des § 5 dürfen Personen, die beabsichtigen, Informationen über einen Verstoß zu melden, die dem Zeugnisverweigerungsrecht nach §§ 53 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3, 53a Abs. 1 Satz 1 der Strafprozessordnung unterliegen, sich zunächst nur an eine interne Meldestelle (§ 12) wenden. Dies gilt nicht, wenn hinreichende Anhaltspunkte dafür bestehen, dass intern nicht wirksam gegen den Verstoß vorgegangen wird oder die meldende Person Repressalien zu befürchten hat. Absatz 1 Satz 2 bleibt unberührt.“

3. Funktionstrennung mit Blick auf §§ 17 und 18 HinSchG-E

Interne Stelle zur Entgegennahme von Meldungen können nach Art. 8 Abs. 5 der Hinweisgeberrichtlinie, § 14 Abs. 1 HinSchG-E auch Dritte sein, etwa WP/vBP oder deren Berufsgesellschaften. Für Auftraggeber eines WP/vBP wird es in vielen Fällen naheliegen, diesen auch mit der Übernahme dieser Funktion zu betrauen.

Die Aufgaben der internen Meldestelle sind in §§ 17 Abs. 1 Nr. 1 bis 6, 18 HinSchG-E geregelt. Neben den eher formalen Pflichten nach § 17 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 hat die interne Meldestelle auch angemessene Folgemaßnahmen nach §§ 17 Abs. 1 Nr. 6, 18 zu ergreifen. Letztere dürften in den Verantwortungsbereich der Unternehmensleitung fallen, insbesondere wenn interne Untersuchungen nach § 18 Nr. 1 HinSchG-E durchgeführt werden. Die Übernahme von Leitungsfunktionen beim Mandanten kann die Unabhängigkeit des WP/vBP beeinträchtigen, bei einem Abschlussprüfer führt sie unwiderleglich zur Besorgnis der Befangenheit und damit zum Ausschluss von der Prüfung (§ 319 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 lit. c HGB, Art. 5 Abs. 1 Unterabs. 2 lit. b VO [EU] Nr. 537/2014).

Die Übernahme der Funktion als interne Meldestelle wäre nach ihrem derzeitigen Aufgabenschnitt daher berufsrechtlich problematisch. Würde die Tätigkeit des WP/vBP hingegen auf die Entgegennahme und Weiterleitung von Hinweisen sowie die Aufgaben nach § 17 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 HinSchG-E beschränkt, dürfte dies unbedenklich sein, da insoweit keine gestaltenden Tätigkeiten übernommen werden. Der beauftragte WP/vBP würde insoweit lediglich als Informationstreuhänder agieren.

Dies setzt aber eine Funktionstrennung in dem Sinne voraus, dass der WP/vBP keine Folgemaßnahmen im Sinne von §§ 17 Abs. 1 Nr. 6, 18 HinSchG-E als risikoangemessene Reaktion auf die interne Meldung festlegt.

Die Hinweisgeberrichtlinie eröffnet in Art. 9 Abs. 1 lit. c ausdrücklich die Möglichkeit der Trennung zwischen der Entgegennahme von Hinweisen und der Festlegung von Folgemaßnahmen. § 17 Abs. 1 HinSchG-E sieht bislang keine Möglichkeit einer Funktionstrennung in diesem Sinne vor.

Um WP/vBP unabhängig von ihrer anderweitigen Tätigkeit für den Mandanten die Übernahme der Funktion als interne Meldestelle zu ermöglichen, bitten wir um Einführung einer Art. 9 Abs. 1 lit. c der Hinweisgeberrichtlinie entsprechenden Möglichkeit der Funktionstrennung und damit um eine „Eins zu Eins“-Umsetzung der Richtlinie in diesem Zusammenhang.

§ 17 Abs. 1 HinSchG-E könnte hierzu um folgenden Satz 2 ergänzt werden:

„Die Aufgabe nach Satz 1 Nummer 6 kann auch von einer anderen Person oder Arbeitseinheit (§ 14 Absatz 1 Satz 1) als derjenigen, welche die Aufgaben nach Satz 1 Nummern 1 bis 5 wahrnimmt, wahrgenommen werden.“

- - -

Wir würden es begrüßen, wenn unsere Anregungen im weiteren Verfahren berücksichtigt werden. Inhaltlich haben wir unsere Ausführungen auf Fragestellungen beschränkt, die die berufliche Stellung und Funktion unserer Mitglieder betreffen.

- - -