



**Stellungnahme zum Gesetz für einen besseren Schutz hinweisgebender Personen sowie zur Umsetzung der Richtlinie zum Schutz von Personen, die Verstöße gegen das Unionsrecht melden (Hinweisgeberschutzgesetz, vom Bundestag beschlossen am 16. Dezember 2022, Anrufungsdrucksache BT 20/6506, BR 150/23)**

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) voranschreitet. Die WPK hatte bereits zum Referentenentwurf gegenüber dem BMJ, zum Regierungsentwurf gegenüber dem Rechtsausschuss des Bundestages sowie zu dem vom Bundestag am 16. Dezember 2022 beschlossenen Gesetz gegenüber dem Rechtsausschuss des Bundesrates Stellung genommen. Da die Anregungen der WPK im bisherigen Gesetzgebungsverfahren nicht aufgegriffen wurden, möchten wir diese auch dem Vermittlungsausschuss, der das Gesetz nach seiner Anrufung durch die Bundesregierung (Drucksache BT 20/6506, BR 150/23) in seiner Sitzung am 9. Mai 2023 beraten wird, zur Kenntnis bringen.

**1.) Vorrang interner Meldekanäle bei Informationen, die der beruflichen Verschwiegenheit des Wirtschaftsprüfers/vereidigten Buchprüfers (WP/vBP) unterliegen**

Die über Art. 12 Abs. 1 GG verfassungsrechtlich geschützte Verschwiegenheitspflicht (§ 43 Abs. 1 Satz 1 WPO, § 10 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 allerdings nur die anwaltliche und ärztliche Verschwiegenheit den Regelungen der Richtlinie vor (Art. 3 Abs. 3 lit. b). WP/vBP fallen nicht unter diese Ausnahmeregelung und genießen im Hinblick auf ihre Verschwiegenheit nur den äußerst eingeschränkten Schutz des § 6 Abs. 2 HinSchG. Auf die hierdurch herbeigeführte, inhaltlich nicht zu rechtfertigende „Zwei-Klassen-Steuerberatung“ durch Rechtsanwälte auf der einen und WP/vBP sowie Steuerberater auf der anderen Seite – allesamt Vollbefugnisträger nach § 3 Nr. 1 StBerG – wurde bereits vielfach hingewiesen.

**Vor diesem Hintergrund ist es Mindestforderung der WPK, 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 unterliegen, **kein Wahlrecht zwischen interner und externer Meldung (so § 7 Abs. 1 Satz 1 HinSchG), 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 noch mit § 7 Abs. 3 HinSchG, wonach Beschäftigungsgeber, die zur Einrichtung interner Meldestellen verpflichtet sind, Anreize dafür schaffen sollen, dass sich hinweisgebende Personen vor einer Meldung an eine externe Stelle zunächst an die jeweilige interne Meldestelle wenden, hinreichend berücksichtigt. Dasselbe gilt für § 28 Abs. 1 Satz 3 HinSchG, wonach die

externe Meldestelle in für ein internes Meldeverfahren geeigneten Fällen die hinweisgebende Person auf die Möglichkeit einer internen Meldung hinzuweisen hat.

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 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). Mit Blick auf die berufliche Verschwiegenheit des WP/vBP erscheint es unbedingt vorzugswürdig, vorrangig diesen internen Meldekanal zu nutzen.

**Die WPK spricht sich daher dringend dafür aus, eine entsprechende Vorrangregelung in das Gesetz, z. B. in einen neuen § 7 Abs. 4 HinSchG aufzunehmen.**

**§ 7 Abs. 4 HinSchG 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.“*

## **2.) Funktionstrennung mit Blick auf §§ 17 und 18 HinSchG**

Interne Stelle zur Entgegennahme von Meldungen können nach Art. 8 Abs. 5 der Hinweisgeberrichtlinie, § 14 Abs. 1 HinSchG 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 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 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 beschränkt, dürfte dies unbedenklich sein, da insoweit keine gestaltenden Tätigkeiten übernommen werden. Der beauftragte WP/vBP würde insoweit lediglich als Informations-treuhänder 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 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 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 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 der Vermittlungsausschuss unsere Anregungen aufgreifen würde. Inhaltlich haben wir unsere Ausführungen auf Fragestellungen beschränkt, die die berufliche Stellung und Funktion unserer Mitglieder betreffen.

---