

Bundesministerium der Justiz und  
für Verbraucherschutz  
Ref II A 2, Frau von Bothmer  
Mohrenstraße 37  
10117 Berlin

ausschließlich per E-Mail an:  
[bothmer-ch@bmjv.bund.de](mailto:bothmer-ch@bmjv.bund.de)

Düsseldorf, 13. Januar 2017

651

Institut der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e.V.

Wirtschaftsprüferhaus  
Tersteegenstraße 14  
40474 Düsseldorf  
Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:  
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:  
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:  
[www.idw.de](http://www.idw.de)

E-MAIL:  
[info@idw.de](mailto:info@idw.de)

BANKVERBINDUNG:  
Deutsche Bank AG Düsseldorf  
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00  
BIC: DEUTDE33XXX  
USt-ID Nummer: DE119353203

## **Referentenentwurf eines Gesetzes zur Neuregelung des Schutzes von Geheimnissen bei der Mitwirkung Dritter an der Berufsausübung schweigepflichtiger Personen**

Sehr geehrte Damen und Herren,

vielen Dank für die Möglichkeit, zum Referentenentwurf eines Gesetzes zur *Neuregelung des Schutzes von Geheimnissen bei der Mitwirkung Dritter an der Berufsausübung schweigepflichtiger Personen* (im Folgenden: RefE) Stellung zu nehmen. Unserer Stellungnahme liegt der RefE vom 5.1.2017 zugrunde.

Wir begrüßen sehr, dass die Bundesregierung die von uns bereits mehrfach geforderte Überarbeitung des § 203 StGB in Angriff genommen hat und unterstützen die Zielrichtung ausdrücklich.

Wir möchten in diesem Zusammenhang auch anmerken, dass wir die möglichst weite Angleichung der Berufsregeln für die jeweiligen freien Berufe grundsätzlich befürworten. Allerdings sehen wir berufsspezifische Besonderheiten der Wirtschaftsprüfer im RefE nicht berücksichtigt und sehen die teilweise wörtliche Übernahme der Formulierungen der BRAO-E in die WPO-E mitunter kritisch.

Im Einzelnen besteht aus unserer Sicht noch Verbesserungs- bzw. Klarstellungsbedarf zu folgenden Punkten.

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:  
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,  
WP StB, Sprecher des Vorstands;  
Dr. Klaus-Peter Feld, WP StB;  
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.

Seite 2/9 zur Stellungnahme vom 13.01.2017 an das BMJV

## **1. Zu Änderungen des Strafgesetzbuchs**

### **1.1. Zu Artikel 1 Nr. 2 c RefE betreffend § 203 Abs. 3 StGB-E – Begriff „erforderlich“**

#### *Anmerkung*

§ 203 Abs. 3 StGB-E sieht Offenbarungen von Berufsgeheimnissen gegenüber mitwirkenden Personen als nicht tatbestandlich an, wenn diese Offenbarungen für die ordnungsgemäße Ausübung der Tätigkeit der mitwirkenden Person erforderlich sind. Nach welchen Kriterien sich die Erforderlichkeit bemisst, lässt der Gesetzestext jedoch offen. Das kann in Widerspruch zum strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz nach Art. 103 Abs. 2 GG geraten und zu erheblicher Rechtsunsicherheit führen.

Die Gesetzesbegründung liefert zwar Anhaltspunkte, wann eine Geheimnisoffenbarung erforderlich sein kann. Sie stellt u.a. auf die Digitalisierung und Arbeitsteilung in der modernen Wirtschaft ab, die es technisch möglichen machen, nicht alle die Berufstätigkeit unterstützenden Tätigkeiten durch eigenes Personal erledigen zu lassen (S. 14). Auch lässt sie Wirtschaftlichkeitserwägungen zu (S. 14 und 15). Außerdem differenziert sie nach der Leistungsfähigkeit und Größe der in § 203 StGB genannten Personenkreise, denen es mehr oder weniger wirtschaftlich zumutbar ist, spezialisiertes Personal einzustellen (S. 15). Für den Bestimmtheitsgrundsatz jedoch würde eine Klarstellung allein in der Gesetzesbegründung u.E. nicht ausreichen.

Im Übrigen verweisen wir auf Punkt 2.2. zu § 50a Abs. 1 Satz 1 WPO-E.

#### *Vorschlag*

Der Gesetzestext sollte Kriterien für die Erforderlichkeit aufnehmen.

### **1.2. Zu Artikel 1 Nr. 2 Buchst. c RefE betreffend § 203 Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 StGB-E**

#### **1.2.1. Strafbarkeit in Bezug auf mitwirkende Personen**

#### *Anmerkung*

Nach § 203 Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 StGB-E macht sich ein Berufsgeheimnisträger strafbar, wenn er eine mitwirkende Person, die ihrerseits unbefugt ein fremdes Geheimnis offenbart, nicht sorgfältig auswählt, zur Geheimhaltung verpflichtet und überwacht.

**Seite 3/9** zur Stellungnahme vom 13.01.2017 an das BMJV

Wir verstehen das Tatbestandsmerkmal „mitwirkende Person“ so, dass damit Personen gemeint sind, mit denen der Berufsgeheimnisträger in einer unmittelbaren Verbindung steht bzw. gestanden haben muss. Unser Verständnis fußt auf der Gesetzesbegründung, insbesondere S. 22 („[...] der Berufsgeheimnisträger [...] einer anderen Person die Mitwirkung [...] ermöglicht hat [...]“) und S. 27 („[...] der Berufsgeheimnisträger [...] dritte Personen [...] mitwirken lässt [...]“). Die unbefugte Geheimnisoffenbarung eines Dritten, den die mitwirkende Person z.B. vertretungshalber ohne Kenntnis des Berufsgeheimnisträgers in die Tätigkeit einbezieht, kann strafrechtlich nicht dem Berufsgeheimnisträger zugerechnet werden.

Von diesem Gedanken scheint im Übrigen auch § 50a Abs. 3 Nr. 3 WPO-E auszugehen. Er sieht ausdrücklich vor, dass der Dienstleister (= mitwirkende Person) weitere Personen zur Erfüllung des Vertrags heranziehen kann und dass dann die Pflicht, die weiteren Personen zur Verschwiegenheit zu verpflichten, auf den Dienstleister übergeht.

#### *Vorschlag*

Zur Rechtssicherheit sollte in der Gesetzesbegründung eine Klarstellung aufgenommen werden, dass der Berufsgeheimnisträger sich nur strafbar machen kann, wenn er mit der mitwirkenden Person, die unbefugt ein fremdes Geheimnis offenbart, in einer unmittelbaren Verbindung steht bzw. gestanden hat.

### **1.2.2. Zum Begriff „sorgfältig“**

#### *Anmerkung*

§ 203 Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 StGB-E fordert, dass der Berufsträger die mitwirkende Person sorgfältig auswählt. Der Begriff „sorgfältig“ kommt im StGB bisher nicht vor und ist unbestimmt, was gegen den strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz nach Art. 103 Abs. 2 GG verstoßen kann. Da der Mangel an Sorgfalt strafrechtliche Folgen hat, entsteht Rechtsunsicherheit für den Berufsgeheimnisträger. Außerdem führt mangelnde Bestimmtheit dazu, dass es dem Beschuldigten erschwert wird, Sorgfalt nachzuweisen.

#### *Vorschlag*

Der Begriff der Sorgfalt sollte im Gesetz definiert und in der Gesetzesbegründung mit Beispielen erläutert werden. Für die Änderungen der berufsrechtlichen Regelungen verweist die Gesetzesbegründung z.B. auf Zertifizierungen und Qualitätsnachweise (S. 33), womit auch der Sorgfaltsbegriff des § 203 Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 StGB-E näher ausgestaltet werden könnte. Außerdem könnte der

**Seite 4/9** zur Stellungnahme vom 13.01.2017 an das BMJV

Sorgfaltsbegriff des § 831 Abs. 1 Satz 2 BGB zur näheren Definierung der strafrechtlichen Sorgfalt herangezogen werden.

Zudem wären Hinweise in der Gesetzesbegründung hilfreich, wie ein Berufsgeheimnisträger nachweisen kann, dass er bei der Auswahl der mitwirkenden Person Sorgfalt hat walten lassen.

### **1.2.3. Zum Begriff „überwachen“**

#### *Anmerkung*

§ 203 Abs. 4 Nr.1 StGB-E verpflichtet den Berufsträger, die mitwirkende Person „bei ihrer Tätigkeit“ zu überwachen. Wir verstehen die Überwachungspflicht so, dass dafür keine physische Präsenz gefordert wird. Allerdings verursacht der Zusatz „bei ihrer Tätigkeit“ Rechtsunsicherheit, da er eine räumliche Nähe zwischen Überwachenden und Überwachten nahelegt. Überwachung mit Präsenz wäre lediglich denkbar (wenn auch nicht praktikabel), wenn der Dienstleister in den Räumen des Berufsträgers tätig wird. Für den Regelfall der Inanspruchnahme externer Dienstleister ist eine Überwachung mit Präsenz hingegen nicht möglich.

#### *Vorschlag*

Eine Streichung des Zusatzes „bei ihrer Tätigkeit“ würde der Klarstellung dienen, dass die Überwachungspflicht nicht mit körperlicher Anwesenheit des Überwachenden beim Überwachten erfüllt werden muss. Zusätzlich sollte es eine entsprechende Erklärung in der Gesetzesbegründung geben, da auch die Streichung der Worte „bei ihrer Tätigkeit“ nicht zur vollständigen Zweifelsfreiheit führt (siehe unten Punkt 2.4.).

## **2. Zu Änderungen der Wirtschaftsprüferordnung**

### **2.1. Zu Artikel 8 Nr. 3 RefE betreffend § 50a Abs. 1 Satz 1 WPO-E – Begriff „erforderlich“**

#### *Anmerkung*

§ 50a Abs. 1 Satz 1 WPO-E erlaubt den Wirtschaftsprüfern, Dienstleistern den Zugang zu der beruflichen Verschwiegenheitspflicht unterliegenden Tatsachen zu eröffnen, soweit dies für die Inanspruchnahme der Dienstleistung erforderlich ist. Allerdings fehlt es, wie auch bei § 203 Abs. 3 StGB-E (siehe oben Punkt 1.1.), an einer klaren Vorgabe, nach welchen Kriterien sich die Erforderlichkeit bemisst. Das kann zu erheblicher Rechtsunsicherheit führen.

**Seite 5/9** zur Stellungnahme vom 13.01.2017 an das BMJV

Die Gesetzesbegründung liefert zwar Anhaltspunkte, wann eine Geheimnisoffenbarung erforderlich sein kann. So stellt die Gesetzesbegründung u.a. auf die Arbeitsteilung und die Notwendigkeit, elektronische Datenverarbeitung zu nutzen, ab (S. 31), die es nicht mehr möglichen machen, alle Arbeiten durch eigenes Personal erledigen zu lassen (S. 31). Außerdem gesteht der RefE dem Berufsträger einen Spielraum für unternehmerische Entscheidung zu (S. 33). Zur Rechtssicherheit würde jedoch eine Klarstellung allein in der Gesetzesbegründung u.E. nicht ausreichen.

Im Übrigen verweisen wir auf Punkt 1.1. zu § 203 Abs. 3 StGB-E.

*Vorschlag*

Der Gesetzestext sollte Kriterien für die Erforderlichkeit aufnehmen.

## **2.2. Zu Artikel 8 Nr. 3 RefE betreffend § 50a Abs. 1 Satz 2 WPO-E – Legaldefinition von „Dienstleister“**

*Anmerkung*

Der RefE definiert in § 50a Abs. 1 Satz 2 WPO-E den Dienstleister als eine Person, die mit Dienstleistungen beauftragt wird, die „nicht unmittelbar einem einzelnen Mandat dienen“. Die Gesetzesbegründung (S. 33) legt nahe, dass man einen IT-Dienstleister vor Augen hat, der unabhängig von einzelnen Mandaten Betriebs- und Wartungsarbeiten oder Datenverarbeitung durchführt. Auf Dienstleister, die der Wirtschaftsprüfer beauftragt, ist diese Legaldefinition jedoch nicht übertragbar. Zur originären Mandantentätigkeit des Wirtschaftsprüfers gehören umfangreiche, arbeitsteilig zu erbringende Arbeiten „mechanischer“ Art, wie bspw. Abgleich von Saldenlisten, Filterung von Zahlenmaterial und Rechenleistungen. Diese Tätigkeiten werden typischerweise ausgelagert. Die Einschränkung „nicht unmittelbar einem einzelnen Mandat dienen“ schliesse eine Auslagerung dieser für Wirtschaftsprüfer wesentlichen Dienstleistungen möglicherweise aus: Die Dienstleistungen werden nicht konkret für ein bestimmtes Mandat beauftragt, werden aber immer im Rahmen eines bestimmten Mandats ausgeführt, mithin „dient“ der Dienstleister „unmittelbar einem einzelnen Mandat“.

Auch die Gesetzesbegründung zu § 203 Abs. 3 StGB-E schließt nicht aus, dass die mitwirkende Person unmittelbar einem einzelnen Mandat dienen kann. Die Gesetzesbegründung sieht eine Mitwirkung an der beruflichen Tätigkeit u.a. nur dann gegeben, wenn die mitwirkende Person mit der Durchführung der beruflichen Tätigkeit befasst ist (S. 19). Die Durchführung der beruflichen Tätigkeit ist typischerweise mandatsbezogen.

**Seite 6/9** zur Stellungnahme vom 13.01.2017 an das BMJV

#### *Vorschlag*

In § 50a Abs. 1 Satz 2 WPO-E sollten die Wörter „nicht unmittelbar einem einzelnen Mandat dienen“ gestrichen werden.

### **2.3. Zu Artikel 8 Nr. 3 RefE betreffend § 50a Abs. 2 Satz 1 WPO**

#### **2.3.1. Zum Begriff „sorgfältig“**

##### *Anmerkung*

Wie § 203 Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 StBG-E fordert auch § 50a Abs. 2 Satz 1 WPO, dass der Berufsträger den Dienstleister sorgfältig auszuwählen habe. Die Gesetzesbegründung (S. 33) nennt beispielhaft Zertifizierungen und sonstige Qualifikationshinweise als Hilfen für eine sorgfältige Auswahl. Darüber hinaus bleibt der Begriff der Sorgfalt in dem konkreten Zusammenhang allerdings weiter unklar. Zwar kennt die WPO – anders als das StGB – den Begriff „Sorgfalt“ (§§ 17 Abs. 1 Satz 2 und 57d Satz 1 WPO), und er wird in weiteren Regelungen und Erläuterungen in der Berufssatzung für Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer näher ausgestaltet. Allerdings wird hier eine neue Sorgfaltspflicht begründet, so dass auf das bisherige Verständnis von Sorgfalt nicht ohne weiteres zurückgegriffen werden kann.

##### *Vorschlag*

Aus Gründen der Rechtssicherheit sollte der Begriff der Sorgfalt in der WPO näher ausgestaltet werden.

#### **2.3.2. Zum Begriff „überwachen“**

##### *Anmerkung*

§ 50a Abs. 2 Satz 1 WPO verpflichtet den Berufsträger, den Dienstleister zu überwachen. Wir verstehen die Überwachungspflicht so, dass dafür keine physische Präsenz des Berufsträgers beim Dienstleister gefordert wird. Überwachung mit Präsenz wäre lediglich denkbar (wenn auch nicht praktikabel), wenn der Dienstleister in den Räumen des Berufsträgers tätig wird. Für den Regelfall der Inanspruchnahme extern erbrachter Dienstleistungen ist eine Überwachung mit Präsenz hingegen nicht möglich.

##### *Vorschlag*

In der Gesetzesbegründung sollte klargestellt werden, dass der Berufsträger den Dienstleister nicht vor Ort überwachen muss.

Seite 7/9 zur Stellungnahme vom 13.01.2017 an das BMJV

#### **2.4. Zu Artikel 8 Nr. 3 RefE betreffend § 50a Abs. 2 Satz 2 WPO-E – Bezug auf „Berufspflichten“**

##### *Anmerkung*

§ 50a Abs. 2 Satz 2 WPO-E verlangt, dass der Wirtschaftsprüfer die Zusammenarbeit mit dem Dienstleister unverzüglich beendet, „wenn die Einhaltung der Berufspflichten nicht gewährleistet ist“. Durch den Bezug auf die Berufspflichten unterscheidet sich § 50a Abs. 2 Satz 2 WPO-E von der Parallelvorschrift des § 43f Abs. 2 Satz 2 BRAO-E. Nach § 43 Abs. 2 Satz 2 BRAO-E muss die Zusammenarbeit mit dem Dienstleister beendet werden, wenn die Einhaltung der Vorgaben des Absatzes 3, also der Vorgaben an den Vertrag zwischen dem Berufsträger und dem Dienstleister, durch den Dienstleister nicht gewährleistet ist.

Die Formulierung des § 43f Abs. 2 Satz 2 BRAO-E ist vorzugswürdig. Zum einen sind die Voraussetzungen für eine unverzügliche Beendigung der Zusammenarbeit eindeutig formuliert und nachvollziehbar. Zum anderen ist klargestellt, dass es um das Fehlverhalten des Dienstleisters geht, das zur Beendigung der Zusammenarbeit durch den Berufsgeheimnisträger führt. Außerdem wird deutlich, dass es in die Verantwortung des Berufsgeheimnisträgers fällt, die Zusammenarbeit zu beenden.

##### *Vorschlag*

Die Formulierung des § 50a Abs. 2 Satz 2 WPO-E sollte in Analogie zu § 43 Abs. 2 Satz 2 BRAO-E wie folgt lauten:

*„Er hat die Zusammenarbeit unverzüglich zu beenden, wenn die Einhaltung der Vorgaben des Absatzes 3 durch den Dienstleister nicht gewährleistet ist.“*

#### **2.5. Zu Artikel 8 Nr. 3 RefE betreffend § 50a Abs. 4 WPO-E – Auslandsbezug**

##### *Anmerkung*

§ 50a Abs. 4 WPO-E verlangt, dass bei der Beauftragung von Dienstleistern im Ausland dort ein angemessener Schutz der Geheimnisse gewährleistet sein muss. Die Gesetzesbegründung sieht die Pflicht zur Einzelfall-Überprüfung des Schutzniveaus beim Berufsträger (S. 34).

Diese Pflicht ist kaum erfüllbar, da nicht darlegt wird, worin ein angemessener Schutz besteht. Die Gesetzesbegründung führt zwar aus, dass ein „mit dem In-

**Seite 8/9** zur Stellungnahme vom 13.01.2017 an das BMJV

land vergleichbarer Schutz“ gewährleistet sein muss und dass für die Mitgliedstaaten der EU „in der Regel“ von einem solchen Schutz ausgegangen werden kann (S. 34). Diese Umschreibungen des Begriffs „angemessen“ sind jedoch zu allgemein, um Rechtssicherheit bieten zu können.

Wir erachten es aber ohnehin als notwendig an, dass die Entscheidung, ob in einem anderen Staat ein angemessener Geheimnisschutz gewährleistet wird, rechtsverbindlich von übergeordneter Stelle getroffen werden muss. Die Beurteilung der Rechtslage in anderen Staaten kann nicht dem einzelnen Berufsträger überantwortet werden.

Auch ist nicht klar, was die Rechtsfolgen einer Fehleinschätzung des ausländischen Schutzniveaus wären. Es stellt sich z.B. die Frage, ob der Berufsgeheimnisträger den ausländischen Dienstleister (= mitwirkende Person i.S.d. § 203 Abs. 3 und 4 StGB-E) dann nicht „sorgfältig ausgewählt“ hat, wenn er das Schutzniveau im Ausland falsch eingeschätzt hat, und er sich daher strafbar macht.

#### *Vorschlag*

Die rechtsverbindliche Feststellung eines angemessenen Geheimnisschutzes im Ausland könnte z.B. über eine rechtlich verbindliche Liste von Staaten („weiße Liste“), deren Geheimnisschutz mit dem deutschen Schutzniveau vergleichbar ist, erfolgen. Die Liste kann sich auf Nicht-EU-Mitgliedstaaten beschränken, wenn das Schutzniveau in EU-Mitgliedstaaten allgemein und rechtsverbindlich als angemessen angesehen wird.

Zu prüfen wäre hier, ob für jeden der in § 203 Abs. 1 und 2 StGB genannten Berufsstände bzw. jede der Personengruppen einzeln ein Schutzniveau definiert und überprüft werden sollte (etwa durch die jeweilige Berufskammer) oder ob es eine einheitliche Liste aller durch § 203 StGB Abs. 1 und 2 StGB betroffenen Berufe geben kann. Letzteres würden wir befürworten.

## **2.6. Zu Artikel 8 Nr. 3 RefE betreffend § 50a Abs. 5 WPO-E – Einwilligung**

### *Anmerkung*

§ 50a Abs. 5 WPO-E setzt die beiden Sachverhalte, dass der Berufsträger mit und dass er ohne Einwilligung des Mandanten handelt, gleich. Damit wird die Privatautonomie des Mandanten ohne ersichtlichen Grund beschränkt, zumal ein Schutzinteresse des Mandanten nicht erkennbar ist. Denn dieser wird seine Einwilligung ohnehin nur erteilen, wenn ihm der Berufsträger vorab versichert



**Seite 9/9** zur Stellungnahme vom 13.01.2017 an das BMJV

hat, dass die Inanspruchnahme externer Dienstleistungen gemäß den berufsrechtlichen Sorgfaltspflichten erfolgt.

Die Einwilligung des Mandanten sollte eine vergleichbare rechtliche Wirkung entfalten wie die Einwilligung des Betroffenen im Datenschutz (vgl. §§ 4a und 4c Abs. 1 Nr. 1 BDSG mit weiteren Rechtsfolgen [derzeit in Überarbeitung], Art. 6 Abs. 1 Buchst. a, 9 Abs. 1 Buchst. a Verordnung (EU) 2016/679 des Europäischen Parlamentes und Rates v. 27.4.2016) und mit materiellen wie formalen Erleichterungen des Berufsträgers einhergehen.

*Vorschlag*

§ 50a Abs. 5 WPO-E sollte ersatzlos gestrichen werden.

Für Rückfragen stehen wir gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Kelm

Rindermann, RA StB  
Fachleiterin Steuern und Recht