

DEUTSCHER STEUERBERATERVERBAND e.V. · Littenstraße 10 · 10179 Berlin

Ausschuss für Recht und Verbraucherschutz  
des Deutschen Bundestages  
Platz der Republik 1  
11011 Berlin

Per E-Mail: [rechtsausschuss@bundestag.de](mailto:rechtsausschuss@bundestag.de)

**Kürzel**  
Pe/CM R 05/17

**Telefon**  
+49 30 27876-320

**Telefax**  
+49 30 27876-798

**E-Mail**  
michel@dstv.de

**Datum**  
10.4.2017

## **Entwurf eines Gesetzes zur Neuregelung des Schutzes von Geheimnissen bei der Mitwirkung Dritter an der Berufsausübung schweigepflichtiger Personen (BR-Drs. 163/17)**

Sehr geehrte Damen und Herren Abgeordnete,

der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) möchte insbesondere mit Blick auf die erfolgte erste Beratung im Bundesrat am 31.3.2017 auf diesem Wege die Gelegenheit nutzen, zum vorliegenden Entwurf der Bundesregierung für ein Gesetz zur Neuregelung des Schutzes von Geheimnissen bei der Mitwirkung Dritter an der Berufsausübung schweigepflichtiger Personen (BR-Drs. 163/17) nochmals auf einige wichtige Gesichtspunkte hinzuweisen, die im weiteren Gesetzgebungsverfahren berücksichtigt werden sollten.

Grundsätzlich begrüßen wir die Pläne der Bundesregierung ausdrücklich, die Regelungen zum Berufsgeheimnisschutz praxisingerecht zu reformieren. Insoweit wird in der Gesetzesbegründung (Allgemeiner Teil, S. 17) richtigerweise darauf hingewiesen, dass die zunehmende Digitalisierung der Arbeitsabläufe es heute zwingend erforderlich macht, etwa IT-Dienstleistungen durch fachkundige und spezialisierte Dritte erbringen zu lassen. Für die steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe können wir dies mit Blick auf die Praxis bestätigen. Insbesondere Steuerberater und Wirtschaftsprüfer sind heute ohne entsprechende IT-Ausstattung kaum in der Lage, ihren Beruf auszuüben. Denn nicht nur der Datenaustausch mit den Mandanten, sondern vor allem auch die Kommunikation mit der Finanzverwaltung setzt

ein funktionierendes IT-System in den Kanzleien voraus. Wir teilen daher die Auffassung, dass die Unterhaltung dieser Systeme mittlerweile spezielle Kenntnisse erfordert, die weder beim Berufsangehörigen selbst noch bei dessen klassischen Berufsgehilfen ohne weiteres vorausgesetzt werden können.

Vor diesem Hintergrund tragen insbesondere die mit dem vorliegenden Regierungsentwurf vorgeschlagenen Anpassungen des § 203 StGB dazu bei sicherzustellen, dass das Offenbaren von berufsbezogenen Geheimnissen gegenüber externen Personen nicht zu einer Strafbarkeit des Berufsangehörigen führt, soweit von ihm bestimmte Voraussetzungen beachtet werden. Mit Blick darauf ist die nunmehr in § 203 Abs. 3 StGB-E vorgesehene grundsätzliche Straffreiheit des Berufsheimnisträgers bei der Einschaltung dritter Personen aus Sicht des DStV zu begrüßen. Mit dieser Regelung wird für die zur Verschwiegenheit verpflichteten Berufsträger die Rechtssicherheit erhöht, sich der Mitwirkung Dritter bedienen zu dürfen, ohne dabei strafrechtliche Risiken einzugehen.

Ungeachtet dessen sehen wir allerdings zugleich an einigen Stellen des Regierungsentwurfs den nachfolgenden **weiteren Anpassungsbedarf**, um für die Berufsheimnisträger auch in tatsächlicher Hinsicht die notwendige Rechtssicherheit zu erzielen:

**1. § 203 Abs. 3 Satz 2 StGB-E (Begriff der „Erforderlichkeit“) streichen oder präzisieren**

Misslungen und im Interesse der Rechtssicherheit abzulehnen ist unseres Erachtens die Regelung des § 203 Abs. 3 Satz 2 StGB-E. Danach soll das Offenbaren der Geheimnisse für den Berufsangehörigen nur dann straffrei sein, „soweit es für die ordnungsgemäße Ausübung der Tätigkeit der mitwirkenden Person erforderlich ist“.

Die Gesetzesbegründung führt hierzu (paraphrasierend) aus, dass „der Berufsheimnisträger nicht mehr geschützte Geheimnisse preisgeben darf, als notwendig ist, damit er die Tätigkeit der sonstigen mitwirkenden Person übertragen kann“ (Allgemeiner Teil, S. 24). An anderer Stelle (Besonderer Teil, S. 30) heißt es in der Gesetzesbegründung (ebenso paraphrasierend), „erforderlich“ im Sinne des § 203 Abs. 3 Satz 2 StGB-E bedeute, dass die Berufsheimnisse

grundsätzlich in der Sphäre des Berufsgeheimnisträgers verbleiben, und dass sie diese nur im „erforderlichen Ausmaß“ verlassen dürfen.

Die Erläuterung eines unbestimmten Rechtsbegriffs (hier: „erforderlich“) durch weitere unbestimmte Rechtsbegriffe mit gleicher Bedeutung (hier: „notwendig“ bzw. „im erforderlichen Ausmaß“) ist unseres Erachtens nicht geeignet, um das gesetzgeberische Ziel zu erreichen, für die Berufsangehörigen ausreichende Rechtsicherheit bei der Einschaltung dritter Personen herbeizuführen. Zwar werden in der weiteren Begründung des Gesetzentwurfs (Besonderer Teil, S. 30) beispielhaft einige Fälle dargestellt, bei denen von einer Erforderlichkeit ausgegangen werden kann. So soll etwa der Telefondienstleister des Rechtsanwalts oder des Arztes zumindest die Information erhalten dürfen, dass eine bestimmte Person Mandant oder Patient ist, und der IT-Spezialist soll Kenntnis von den in der IT-Anlage gespeicherten Informationen erlangen dürfen. Gleichwohl tragen auch diese Erläuterungen nicht dazu bei, ausreichende Rechtssicherheit für die Berufsgeheimnisträger zu schaffen. Denn im Ergebnis würde es damit nicht der Einschätzung der Berufsgeheimnisträger unterliegen, in welchem Umfang sie Informationen offenbaren. Letztlich unterläge dies der nachträglichen Beurteilung durch ein Gericht, was Zweifel und Konflikte mit Blick auf die berufliche Unabhängigkeit, die Berufsfreiheit der betreffenden Geheimnisträger und die verfahrensrechtliche Waffengleichheit der von ihnen Vertretenen oder Beratenen hervorruft.

In jedem Fall muss es der Beurteilung der Berufsträger obliegen, ob sie eine weitere Person hinzuziehen und womit sie sie betrauen. Mit Blick auf die berufliche Praxis erscheint es verfehlt und inakzeptabel, die Beurteilung der Einbeziehung sonstiger mitwirkender Personen auf die gerichtliche Ebene zu verlagern. Die betroffenen Berufsträger dürfen zu Recht erwarten, dass der Gesetzgeber für sie im beruflichen Alltag anwendbare verständliche Regelungen schafft, die es ihnen erlauben, spezialisierte Dritte zur Unterstützung hinzuzuziehen, ohne etwaige Strafbarkeitsrisiken einzugehen. Der vorliegende Regierungsentwurf erfüllt diese berechtignte Erwartung mit Blick auf § 302 Abs. 3 Satz 2 StGB-E bislang keineswegs und ist deshalb abzulehnen.

Um die notwendige Rechtssicherheit für die Berufsgeheimnisträger zu schaffen, ist es ggf. dringend erforderlich, in das Gesetz selbst, zumindest aber in die Gesetzesbegründung, einen erläuternden Passus aufzunehmen, wonach ein Offenbaren immer dann als erforderlich im

Sinne des § 203 Abs. 3 StGB-E anzusehen ist, wenn der Berufsträger die mitwirkende Person mit der Aufgabe betraut hat und der mitwirkenden Person die Ausübung ihrer Tätigkeit ohne dieses Offenbaren durch den Berufsträger unmöglich oder erschwert wäre. Damit hätte der Berufsheimnisträger einen Bezugsrahmen, um praxisgerecht einschätzen zu können, in welchem Umfang etwa IT-Dienstleistern oder anderen Dritten bestimmte Informationen zugänglich gemacht werden dürfen.

Der DStV schlägt daher vor, in § 203 Abs. 3 StGB-E folgenden Satz 2 als Ergänzung aufzunehmen:

„§ 203

*(3) ... Von einer Erforderlichkeit in diesem Sinne ist auszugehen, wenn der mitwirkenden Person ohne die Offenbarung die Ausübung der Tätigkeit nicht möglich oder erschwert wäre.“*

## **2. § 203 Absatz 4 Satz 2 Nummer 1 und 2 StGB-E (Unterbliebene Verpflichtung zur Geheimhaltung) streichen und allenfalls als Bußgeldtatbestand regeln**

Gestrichen werden sollte unseres Erachtens die Regelung des § 203 Absatz 4 Satz 2 Nummer 1 und 2 StGB-E, wonach schweigepflichtige Personen bei der Einbeziehung externer Personen bestraft werden können, wenn sie nicht dafür Sorge tragen, dass diese Personen zur Geheimhaltung verpflichtet werden. Die vorgesehene Ausgestaltung als strafbewehrte Vorsatztat ist nach Ansicht des DStV nicht praxisgerecht. Der Unrechtsgehalt, der mit einem Unterbleiben der Verpflichtung zur Geheimhaltung verbunden ist, erscheint wesentlich geringer, als bei der Offenbarung eines Geheimnisses durch eine externe Person nach § 203 Abs. 4 Satz 1 StGB-E. In der Praxis wird es sich bei einer unterbliebenen Verpflichtung von externen Personen zur Geheimhaltung regelmäßig um eine bloße Sorgfaltspflichtverletzung handeln. Insoweit sollte im Gesetzentwurf auf die Ausgestaltung als strafbewehrte Handlung verzichtet werden. Praxisgerecht und angemessen erscheint es unseres Erachtens eher, das Unterlassen zur Geheimhaltung allenfalls als Ordnungswidrigkeit auszugestalten, die sowohl vorsätzlich als auch fahrlässig begangen werden kann. Wir teilen insoweit die diesbezüglich geäußerte Auffassung des Bundesrates (BR-Drs. 163/17 (B)) vom 31.3.2017.

### 3. Unterschiedliche Begrifflichkeiten im Straf- und Berufsrecht vermeiden

- a) Nach Ansicht des DStV sollte darauf geachtet werden, eine einheitliche Terminologie bei den vorgesehenen strafrechtlichen sowie den berufsrechtlichen Neuregelungen der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer sicherzustellen. Hier sollte dringend eine Harmonisierung erfolgen. Zu nennen ist in diesem Zusammenhang etwa der Begriff des „berufsmäßig tätigen Gehilfen“ nach § 203 Abs. 3 Satz 1 StGB-E. Nach der Gesetzesbegründung (Allgemeiner Teil, S. 18 und Besonderer Teil, S. 26) handelt es sich dabei um solche Personen, die innerhalb des beruflichen Wirkungsbereichs des Berufsgeheimnisträgers eine auf dessen berufliche Tätigkeit bezogene unterstützende Tätigkeit ausüben und in den Geschäftsbetrieb eingebunden sind. Demgegenüber wird im Bereich des Berufsrechts der Steuerberater in § 62 StBerG-E und entsprechend der Wirtschaftsprüfer in § 50 WPO-E von „beschäftigten Personen“ gesprochen. Nach der Gesetzesbegründung fallen unter diesen Begriff alle arbeitsvertraglich in die Sphäre des Steuerberaters einbezogenen Personen (Besonderer Teil, S. 29 und 41f.). Der DStV regt dringend an, für diese Personengruppe sowohl im Strafrecht als auch im Berufsrecht im Interesse der notwendigen Rechtssicherheit einen einheitlichen Begriff zu verwenden, und zwar den auch vom BGH geteilten, weiteren Begriff, der das Bestehen eines Arbeitsverhältnisses nicht voraussetzt (BGH vom 7.4.2005, Az. 1 StR 326/04).
- b) Dies sollte nach Ansicht des DStV auch mit Blick auf den Begriff der „sonstigen mitwirkenden Person“ nach § 203 Abs. 3 Satz 2 StGB-E gelten. Nach der Gesetzesbegründung sind darunter diejenigen Personen zu verstehen, die in irgendeiner Weise in die berufliche Tätigkeit des Berufsgeheimnisträgers eingebunden sind, ohne allerdings unmittelbar in die Sphäre des Berufsgeheimnisträgers eingegliedert zu sein (Allgemeiner Teil, S. 19). Demgegenüber spricht der Gesetzentwurf im Berufsrechts der Steuerberater in § 62a StBerG-E sowie im Berufsrecht der Wirtschaftsprüfer in § 50a WPO-E von „Dienstleistern“. Dies sind nach der Gesetzesbegründung Personen, die vom Steuerberater im Rahmen seiner Berufsausübung mit Dienstleistungen beauftragt werden (Besonderer Teil, S. 34 und 41f.).

Der DStV regt in dieser Frage ebenfalls an, einen einheitlichen Begriff zu verwenden oder alternativ im Wege der Legaldefinition klarzustellen, dass die „sonstige mitwirkende Person“ nach § 203 Abs. 3 Satz 2 StGB-E begrifflich dem „Dienstleister“ nach den Berufsgesetzen entspricht. Nach der bisherigen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH vom 7.4.2005, Az. 1 StR 326/04) und des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG vom 12.1.2016, Az. 1 BvL 6/13) ist weder ein arbeitsvertragliches, noch ein sonstiges Rechtsverhältnis („Auftrag“) erforderlich, es reicht auch eine bloße Gefälligkeitshandlung.

- c) Schließlich sollte nach Ansicht des DStV darauf geachtet werden, eine Harmonisierung der Begrifflichkeiten auch zwischen dem Strafrecht und dem Strafprozessrecht herbeizuführen. Dies erscheint uns mit Blick auf den geltenden Begriff des „Gehilfen“ in den §§ 53a, 97 StPO angezeigt. Ursprünglich war im Rahmen des Regierungsentwurfs für ein Gesetz zur Umsetzung der Berufsanerkennungsrichtlinie und zur Änderung weiterer Vorschriften im Bereich der rechtsberatenden Berufe (BT-Drs. 18/9521) vorgesehen, den Gehilfenbegriff durch den Begriff „mitwirkende Person“ zu ersetzen. Mit Blick auf die obigen Ausführungen erscheint es unseres Erachtens im Interesse der Gewährleistung eines lückenlosen Geheimnisschutzes zweckmäßig, von den genannten Regelungen der StPO unmittelbar auf § 203 Abs. 3 StGB-E und die dort normierte Begrifflichkeit zu verweisen.

#### **4. § 62a Abs. 4 StBerG-E, § 50a Abs. 4 WPO-E (Überprüfung ausländischer Dienstleister) streichen**

Nach § 62a Abs. 4 StBerG-E darf der Steuerberater bei Inanspruchnahme von Dienstleistungen, die im Ausland erbracht werden, dem ausländischen Dienstleister den Zugang zu Geheimnissen nur eröffnen, wenn der dort bestehende Schutz der Geheimnisse dem Schutz im Inland vergleichbar ist. Für Wirtschaftsprüfer ist eine entsprechende Regelung nach § 50a Abs. 4 WPO-E vorgesehen. In der Begründung des Gesetzentwurfs wird lediglich ausgeführt, dass bei EU-Mitgliedsstaaten regelmäßig von einem entsprechenden Schutzniveau ausgegangen werden kann. Bei anderen Staaten müsse der Berufsgeheimnisträger hingegen im Einzelfall prüfen, ob der erforderliche Schutz gewährleistet ist (Besonderer Teil, S. 35).

Nach Ansicht des DStV ist diese Regelung in der Praxis für den betroffenen Berufsträger kaum handhabbar und wird bereits wegen ihrer Unbestimmtheit unweigerlich zu Schwierigkeiten bei der Rechtsanwendung führen. Unseres Erachtens kann nicht ohne weiteres davon ausgegangen werden, dass in allen EU-Mitgliedsstaaten ein einheitliches Schutzniveau besteht. Was den außereuropäischen Raum angeht, wird insbesondere für kleinere und mittlere Praxen die geforderte Einzelfallprüfung nicht ohne weiteres durchführbar sein. Auch der Hinweis in der Gesetzesbegründung auf mögliche künftige Merkblätter oder Aufsätze vermag diese Schwierigkeiten nicht zu beseitigen. Faktisch bleiben die betroffenen Berufsträger zumindest solange weiterhin auf sich allein gestellt, wie diese Hilfestellungen in der Praxis nicht vorhanden oder mangelhaft sind. Die Vorschrift sollte aus dem Gesetzentwurf gestrichen werden.

**5. § 62a Abs. 5 StBerG-E, § 50a Abs. 5 WPO-E (Einwilligung bei Dienstleistungen für Einzelmandate) streichen**

Nach § 62a Abs. 5 StBerG-E sollen Steuerberater bei einer Inanspruchnahme von Dienstleistungen, die einem einzelnen Mandat dienen, dem Dienstleister den Zugang zu fremden Geheimnissen nur dann eröffnen dürfen, wenn der Mandant darin eingewilligt hat. Nach Ansicht des DStV sollte diese Regelung ersatzlos gestrichen werden. Sie ist mit Blick auf die Art und Weise der effizienten Bearbeitung steuerlicher Mandate, die häufig unter großem zeitlichem Druck erfolgen muss, insbesondere in kleinen und mittleren Kanzleien nicht praxisgerecht. In den Kanzleien ist es gang und gäbe, dass sie sich bei Krankheitsfällen oder in Zeiten starken Arbeitsanfalls der Unterstützung weiterer Berufsträger bedienen, die regelmäßig als freie Mitarbeiter tätig werden. Berufsrechtlich ist es bisher nicht vorgeschrieben, dass der Mandatsinhaber in solchen Fällen die Einwilligung des Mandanten einholen muss. Auch in Fällen, in denen etwa im Rahmen eines Buchführungsmandats die Einschaltung eines IT-Dienstleisters erforderlich ist, wird die konkludente Einwilligung des Mandanten angenommen. Mit Blick auf die geschilderte Praxis würde die vorgeschlagene Regelung insbesondere für kleine und mittlere Kanzleien zu erheblichen Schwierigkeiten in der fristgerechten Bearbeitung der Aufträge führen und eine deutliche Verschärfung der bestehenden Rechtslage bedeuten, die sachlich nicht gerechtfertigt ist. Der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass diese Frage in gleicher Weise auch für Wirtschaftsprüfer Relevanz entfaltet. Hier stellt die entsprechend

vorgesehene Regelung des § 50a Abs. 5 WPO-E eine Abweichung von der bestehenden Praxis der prüfenden Berufe dar, die aus den genannten Gründen in gleicher Weise nicht gerechtfertigt ist und daher gestrichen werden sollte.

Wir würden es im Interesse einer praxisgerechten Ausgestaltung der vorgesehenen Neuregelung des Berufsgeheimnisschutzes für die steuerberatenden und prüfenden Berufe sehr begrüßen, wenn die vorstehenden Überlegungen und Anmerkungen im Rahmen des weiteren Gesetzgebungsverfahrens Berücksichtigung fänden. Für evtl. Rückfragen stehen wir Ihnen selbstverständlich zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez. RA FAStR Prof. Dr. Axel Pestke  
(Hauptgeschäftsführer)

gez. RA Dipl.-Verw. (FH) Christian Michel  
(Referent Berufsrecht)

---

*Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) - Verband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe - repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen, von denen eine Vielzahl zugleich Wirtschaftsprüfer oder vereidigter Buchprüfer sind. Der DStV vertritt ihre Interessen im Berufsrecht der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, im Steuerrecht, in der Rechnungslegung und im Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften in den ihm angehörenden 16 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.*