

Verband der steuerberatenden und  
wirtschaftsprüfenden Berufe



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

Bundesministerium der Justiz und für  
Verbraucherschutz  
Referat II A 4 / RB 3  
Herrn Markus Busch / Herrn Dr. Adrian Jung  
Mohrenstraße 37  
10117 Berlin

Per E-Mail:  
[busch-ma@bmjv.bund.de](mailto:busch-ma@bmjv.bund.de); [jung-ad@bmjv.bund.de](mailto:jung-ad@bmjv.bund.de)

**Kürzel**  
R 05/2020 CM

**Telefon**  
+49 30 27876-2

**Telefax**  
+49 30 27876-799

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

**Datum**  
12.06.2020

## Referentenentwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Integrität in der Wirtschaft

Sehr geehrter Herr Dr. Jung,  
sehr geehrter Herr Busch,

wir nehmen Bezug auf den übersandten Referentenentwurf eines Gesetzes zur Stärkung der Integrität in der Wirtschaft. Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) nimmt gern die Gelegenheit wahr, im Rahmen der Anhörung der Verbände zum vorliegenden Entwurf Stellung zu nehmen.

Mit Blick auf die durch den DStV vertretenen Angehörigen der steuerberatenden und prüfenden Berufe möchten wir unsere Ausführungen dabei insbesondere auf Artikel 1 (Entwurf eines Gesetzes zur Sanktionierung von verbandsbezogenen Straftaten - Verbandssanktionengesetz – VerSanG-E) sowie Artikel 4 (Änderung der Strafprozessordnung) konzentrieren.

DEUTSCHER STEUERBERATERVERBAND e.V.

Verband der steuerberatenden und  
wirtschaftsprüfenden Berufe  
Littenstraße 10 · 10179 Berlin  
Telefon: 030 27876-2 · Telefax: 030 27876-799  
[dstv.berlin@dstv.de](mailto:dstv.berlin@dstv.de) · [www.dstv.de](http://www.dstv.de)

Präsident:  
StB/WP Harald Elster  
Hauptgeschäftsführer:  
Syndikusrechtsanwalt/StB Norman Peters  
Geschäftsführer:  
Attila Gerhäuser, LL.M.

AG Charlottenburg, Nr. 20931  
Steuer-Nr. 27/620/52326

Deutsche Bank AG Berlin  
IBAN DE68 1007 0000 0437 537400 · BIC DEUTDE33XXX

## I. Grundsätzliche Anmerkungen

Aus Sicht des DStV ist die Intention des Gesetzgebers nachvollziehbar, mit dem vorliegenden Referentenentwurf einen Beitrag zu leisten, Wirtschaftskriminalität zu bekämpfen und die verantwortlichen Unternehmen bei Gesetzesverstößen zur Rechenschaft zu ziehen.

Steuerberater und Wirtschaftsprüfer sind bereits aufgrund ihrer berufsrechtlichen Pflichten nach § 57 Abs. 1 StBerG und § 43 Abs. 1 WPO dazu angehalten, auch auf ein gesetzeskonformes Verhalten ihrer Mandantenunternehmen hinzuwirken und in der Konsequenz beispielsweise bei fortgesetztem Fehlverhalten ein Mandat im Zweifel sogar niederzulegen. Das besondere Vertrauen des Staates in die Rolle des Berufsstands manifestiert sich insoweit auch in der gesetzlich normierten besonderen Stellung der Steuerberater als unabhängiges Organ der Steuerrechtspflege nach § 32 Abs. 2 StBerG.

Mit Blick auf den vorliegenden Referentenentwurf stellt sich allerdings zunächst die grundsätzliche Frage, ob es zur wirkungsvollen Ahndung von Gesetzesverstößen von Unternehmen tatsächlich eines eigenen Gesetzes bedarf, oder ob nicht auch eine Anpassung der bestehenden Strukturen ausreichen würde, um das verfolgte Ziel einer Sanktionierung der Verstöße zu erreichen. Bislang sieht das deutsche Recht eine strafrechtliche Verantwortlichkeit nur für natürliche Personen vor. Nunmehr soll mit dem vorliegenden Entwurf eine Verbandsverantwortlichkeit dadurch begründet werden können, dass bereits bei einem objektiv pflichtwidrigen Unterlassen von Vorkehrungen durch die Leitungsperson das strafbare Verhalten eines Mitarbeiters als Verbandstat dem Unternehmen zugerechnet wird (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 VerSanG-E). Auf ein Verschulden, d.h. das Vorliegen eines Vorsatzes oder einer Fahrlässigkeit bei der Leitungsperson kommt es (anders als im geltenden Ordnungswidrigkeitenrecht) nicht mehr an. Dies stellt unseres Erachtens einen nicht unerheblichen Paradigmenwechsel dar, indem das bisher im Strafrecht geltende Schuldprinzip nicht mehr gelten soll. Nach unserem Dafürhalten kann dies auch nicht dadurch umgangen werden, dass sprachlich – anders als noch in früheren Diskussionen – nunmehr von einer Verbandstat anstatt einer Verbandsstraftat die Rede ist.

### **Petitum:**

**Der DStV regt eine Prüfung an, ob das gesetzgeberische Ziel auch durch eine Anpassung bestehender Regelungen etwa im Ordnungswidrigkeitenrecht erreicht werden kann.**

## **II. Kreis der Verbände auf Unternehmen mit wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb beschränken**

Nach dem vorliegenden Entwurf soll eine Sanktionierung nach § 1 VerSanG-E nur für Verbände gelten, deren Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist. Als Verbände im Sinne des Gesetzes gelten Unternehmen in Form juristischer Personen des öffentlichen oder privaten Rechts, nicht rechtsfähige Vereine und rechtsfähige Personengesellschaften (§ 2 VerSanG-E).

Alle Unternehmen, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist, sollen somit nicht vom Regelungsbereich des Gesetzes umfasst sein. Vielmehr soll es hier bei einer Anwendung der bestehenden Regelungen des Ordnungswidrigkeitenrechts (§ 30 OWiG) bleiben. Dies ist aus Sicht des DStV zu begrüßen. Die Gesetzesbegründung führt hierzu richtigerweise aus, dass die Risiken der Begehung von Straftaten durch Leitungspersonen und Mitarbeiter bei Verbänden, die – jedenfalls mit ihrem Hauptzweck – nicht wirtschaftlich am Markt tätig sind, regelmäßig geringer sind (vgl. S. 50 der Gesetzesbegründung). Mit ihrer Verortung im Ordnungswidrigkeitenrecht unterliegt eine mögliche Geldbuße somit weiterhin dem Opportunitätsprinzip und wird in das Ermessen der Verfolgungsbehörden gestellt. Dies ist aus Sicht des DStV konsequent und auch sachgerecht.

### **Petiturum:**

**Der DStV spricht sich dafür aus, die im Entwurf vorgesehene Trennung beizubehalten und eine Sanktionierung von Verbandstaten nach dem Gesetz nur für Unternehmen vorzusehen, deren Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist.**

## **III. Compliance-Maßnahmen als sanktionsmildernden Aspekt berücksichtigen**

Der Referentenentwurf hebt an zahlreichen Stellen die Bedeutung von Compliance-Maßnahmen als sog. „Vorkehrungen zur Vermeidung und Aufdeckung von Verbandstaten“ hervor, so etwa im Rahmen der Strafbarkeit (§ 3 Abs. 1 Nr. 2 VerSanG-E), bei der Sanktionsbemessung (§ 15 Abs. 3 Nr. 6 und 7 VerSanG-E) sowie in Fragen der möglichen Verfahrenseinstellung (§§ 35 Abs. 1

und 2, 36 Abs. 1 und 3 VerSanG-E). Damit wird dem gesetzgeberischen Ziel Ausdruck verliehen, Compliance-Maßnahmen zu fördern und Anreize für ihre Implementierung zu schaffen. Dass Compliance-Maßnahmen bei der Entscheidung über das „Ob“ und das „Wie“ einer Sanktionierung berücksichtigt werden müssen, entspricht insoweit auch der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung.

Der DStV begrüßt, dass der Gesetzgeber zugleich darauf verzichtet, weitergehende Anforderungen an sog. Compliance-Management-Systeme (CMS) zu formulieren und den konkreten Umfang und die Ausgestaltung den Unternehmen selbst überlässt. Dies ermöglicht insbesondere auch KMU, in Abhängigkeit von potenziellen Risiken von Rechtsverletzungen mit vertretbarem Aufwand angepasst an die finanziellen, personellen und organisatorischen Ressourcen und die konkreten Unternehmensstrukturen zu agieren.

So ist etwa die Frage der sog. Tax-Compliance, d.h. die Einhaltung von (steuer-)rechtlichen Regeln ein Themenkomplex, bei dem die Unterstützung durch Steuerberater zunehmend nachgefragt wird. Sie können insbesondere KMU dabei helfen, ein innerbetriebliches Kontrollsystem (IKS) für diese Zwecke einzurichten. Auch Wirtschaftsprüfer halten bei der Einrichtung von Compliance-Maßnahmen eine entsprechende Expertise vor und können auf verschiedene Prüfungsstandards etwa bei Prüfungen von Compliance Management Systemen zurückgreifen (vgl. z.B. IDW-Prüfungsstandard zur den Grundsätzen ordnungsmäßiger Prüfung des internen Kontrollsystems des internen und externen Berichtswesens (IDW PS 982), IDW Praxishinweis 1/2016 zur Ausgestaltung und Prüfung eines Tax-Compliance-Management-Systems gemäß IDW PS 980).

**Petition:**

**Der DStV begrüßt, dass der Gesetzgeber darauf verzichtet, weitergehende Anforderungen an sog. Compliance-Management-Systeme (CMS) zu formulieren und insoweit den Umfang und die Ausgestaltung den Unternehmen überlässt.**

#### IV. Uneingeschränkter Beschlagnahmeschutz gewährleisten

Bislang besteht für sämtliche Gegenstände, die ein Berufsgeheimnisträger von seinem Mandanten erhalten hat, ein ausdrückliches Beschlagnahmeverbot (§ 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO i.V.m. § 53 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 – 3 b) StPO). Unterlagen eines Steuerberaters und Wirtschaftsprüfers sind damit von einer Beschlagnahme ausgenommen. Nach Artikel 4 des vorliegenden Referentenentwurfs ist nunmehr eine Änderung der StPO in Form einer Einschränkung des geltenden Beschlagnahmeschutzes vorgesehen. Der Schutz soll nur noch solche Gegenstände umfassen, die dem Vertrauensverhältnis des Beschuldigten zuzurechnen sind. Der Schutz vor einer Beschlagnahme käme somit nur noch dann zum Tragen, wenn der Mandant sich in einer konkreten Beschuldigtenstellung befindet, d.h. ein Ermittlungsverfahren gegen ihn eingeleitet wurde. Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass alle Unterlagen, die etwa durch einen Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer im Rahmen von internen Untersuchungen und Sachverhaltsaufklärungen erstellt worden sind, stets durch die Behörden beschlagnahmt werden könnten. Dies legen auch die Ausführungen in der Gesetzesbegründung nahe (vgl. S. 138 der Gesetzesbegründung).

Eine derartige Einschränkung des bestehenden Beschlagnahmeschutzes ist nach Ansicht des DStV ausdrücklich abzulehnen. In der Regel werden in Unternehmen Entscheidungen zu internen Sachverhaltsaufklärungen bereits getroffen, bevor ein Ermittlungsverfahren eingeleitet worden ist. Das gilt insbesondere in Fällen interner Prüfungen zur Einhaltung von Compliance-Vorgaben, die regelmäßig unabhängig davon durchgeführt werden, ob Ermittlungsbehörden im konkreten Fall ein Verfahren eröffnet haben. Die nun vorgesehene Einschränkung des Beschlagnahmeschutzes würde in der Praxis die Attraktivität solcher interner Aufklärungsmaßnahmen vollständig aufheben, wenn stets das Risiko einer Beschlagnahme sämtlicher Unterlagen im Raum stünde. Dies liefe im Ergebnis auch der ausdrücklichen Intention des Gesetzgebers zuwider, eine freiwillige Zusammenarbeit mit den Behörden zu honorieren und die aktive Durchführung interner Untersuchungen gem. § 18 VerSanG-E sanktionsmildernd zu berücksichtigen. Bereits jetzt sieht der vorliegende Entwurf ausdrücklich vor, dass das Unternehmen nach Abschluss der verbandsinternen Untersuchung den Ermittlungsbehörden das Ergebnis einschließlich aller für die verbandsinterne Untersuchung wesentlichen Dokumente, auf denen dieses Ergebnis beruht, sowie den Abschlussbericht zur Verfügung stellen muss, um in

den Genuss der Milderung zu kommen (vgl. § 17 Abs. 1 Nr. 4 VerSanG-RefE). Es ist daher nicht erkennbar, dass den Ermittlungsbehörden in der Frage der Kenntnisnahme entscheidungserheblicher Tatsachen objektiv eine Schlechterstellung drohen könnte. Vor diesem Hintergrund erscheint die vorgesehene Einschränkung des § 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO umso weniger sachgerecht.

**Petitur:**

**Der DStV spricht sich dafür aus, dass die Aufzeichnungen beauftragter Berufsgeheimnisträger über verbandsinterne Untersuchungen vor einer Beschlagnahme nach § 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO i.V.m. § 53 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 – 3 b) StPO geschützt bleiben.**

**Exkurs:**

In diesem Kontext sei allerdings darauf hingewiesen, dass aus Sicht des DStV eine Anpassung des § 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO an anderer Stelle für mehr Rechtssicherheit in der Praxis sorgen könnte. Festzustellen ist, dass die Strafverfolgungsbehörden das geltende Beschlagnahmeverbot zunehmend dahingehend auslegen, dass nur solche Gegenstände im Sinne der Norm geschützt sind, die der Berufsgeheimnisträger unmittelbar von der Person des Beschuldigten selbst erhalten hat. Diese enge Auslegung führt allerdings dazu, dass diejenigen Gegenstände, die der Berufsgeheimnisträger etwa durch das Unternehmen erhalten hat, regelmäßig beschlagnahmt werden. Diese Auslegung entgegen dem Wortlaut der Norm ist aus Sicht des DStV nicht sachgerecht, zumal die zugrunde liegenden Mandatsverhältnisse regelmäßig mit dem Unternehmen als juristische Person und gerade nicht mit dem Beschuldigten geschlossen worden sind. Insoweit unterstützen wir eine bereits vor einiger Zeit durch das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) erhobene Forderung, an dieser Stelle eine gesetzliche Klarstellung vorzunehmen.

**Petitur:**

**§ 97 Abs. 1 Nr. 3 StPO sollte klarstellend wie folgt ergänzt werden:**

*„§ 97 Beschlagnahmeverbot*

*(...)*

*3. andere Gegenstände einschließlich der ärztlichen Untersuchungsbefunde, auf die sich das Zeugnisverweigerungsrecht der in § 53 Absatz 1 Nummer 1 bis 3b Genannten erstreckt, unabhängig davon, von wem die Genannten diese erhalten haben.*“

#### **V. Funktionale Trennung von internen Untersuchungen und Verteidigung aufheben, zumindest aber Ausnahmen vom strikten Trennungsgebot für KMU ausdrücklich zulassen**

Nach § 16 VerSanG-E können verbandsinterne Untersuchungen zwar sowohl durch den Verband selbst als auch durch von ihm beauftragte Dritte durchgeführt werden. Dies ist aus Sicht des DStV zu begrüßen.

Der vorliegende Entwurf setzt allerdings das Erfordernis der funktionalen Trennung zwischen der Durchführung der verbandsinternen Untersuchung und der Verteidigung als zwingend voraus, um eine Sanktionsmilderung erlangen zu können. § 17 formuliert dazu entsprechende qualitative Anforderungen an verbandsinterne Untersuchungen, die kumulativ erfüllt sein müssen. So soll eine Trennung von internen Untersuchungen und Verteidigung gem. § 17 Abs. 1 Nr. 2 VerSanG-E eine wesentliche Voraussetzung für das betroffene Unternehmen sein, um in den Genuss der sog. „vertypten Sanktionsmilderung“ zu gelangen. Danach soll eine Reduzierung des vorgesehenen Höchstmaßes der Sanktion um die Hälfte bzw. ein Entfallen des vorgesehenen Mindestmaßes bereits qua Gesetz greifen und die öffentliche Bekanntmachung der Verurteilung des Verbandes ausgeschlossen sein (vgl. § 18 VerSanG-E).

Es entspricht der gelebten Praxis in den KMU, ihren Steuerberater bzw. Wirtschaftsprüfer als langjährigen Vertrauten des Unternehmens einzuschalten, wenn es um die Aufklärung eines Sachverhalts und die interne Prüfung möglicher Unstimmigkeiten geht. Die Berufsträger sind zugleich aber auch erste Ansprechpartner, wenn es um die Verteidigung in Steuerstrafverfahren geht (vgl. § 392 AO). Die Statuierung einer Trennung von interner Untersuchung und Verteidigung stellt damit nach unserer Auffassung einen nicht gerechtfertigten Eingriff in die Berufsausübungsfreiheit der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer dar.

Zudem bedeutet die Trennung aus Sicht des DStV eine nicht gerechtfertigte Benachteiligung insbesondere kleiner und mittelständischer Unternehmen (KMU). Diese Schlechterstellung von KMU kann im Vergleich zu größeren Unternehmen auch nicht dadurch ausgeglichen werden, indem in der Gesetzesbegründung ausgeführt wird, es stehe den Unternehmen frei, die verbandsinternen Untersuchungen gleichwohl durch den Verteidiger durchführen zu lassen (vgl. S. 99 der Gesetzesbegründung). Denn die Vorteile der sog. vertypte Sanktionsmilderung würden in diesen Fällen von vornherein ausscheiden. Diese Schlechterstellung kann unseres Erachtens auch nicht dadurch ausgeglichen werden, indem pauschal darauf verwiesen wird, dass im Einzelfall zumindest nicht ausgeschlossen sein soll, im Rahmen einer Ermessensentscheidung auch diesen Unternehmen eine Sanktionsmilderung zukommen zu lassen, sofern eine relevante Aufklärungshilfe geleistet worden ist (vgl. S. 98 der Gesetzesbegründung).

Auch unter Kostengesichtspunkten erscheint die Privilegierung der funktionalen Trennung von internen Untersuchungen und Verteidigung im Vergleich zu großen Unternehmen als erhebliche Benachteiligung. Richtigerweise weist bereits die Gesetzesbegründung ausdrücklich darauf hin, dass die Beauftragung externer Berater für KMU mit entsprechenden Kosten verbunden sein kann (vgl. S. 98 der Gesetzesbegründung). Daraus allerdings - wie geschehen - abzuleiten, in den KMU könnten die Untersuchungen zur Kostenvermeidung alternativ auch selbst durchgeführt werden, um in den Genuss der vertypten Sanktionsmilderung zu gelangen, geht jedoch an der Realität vorbei. In KMU ist die notwendige Expertise für die Durchführung zielgerichteter interner Untersuchung in der Regel nicht vorhanden. Gerade dieser Aspekt unterscheidet KMU von größeren Unternehmen, die regelmäßig entsprechende eigene Fachabteilungen vorhalten können. Der Einsatz des eigenen qualifizierten Personals – wie die Gesetzesbegründung intendiert – ist in den meisten KMU hingegen schlichtweg nicht möglich. Sie können regelmäßig nicht in gleichem Maße wie größere Unternehmen personelle und organisatorische Ressourcen vorhalten, um die Anforderungen an verbandsinterne Untersuchungen zu erfüllen. Stattdessen müssten sie im Zweifel bis zu drei Berater mandatieren, um den gesetzlichen Anforderungen des § 17 VerSanG-E zu entsprechen, und zwar einen internen Ermittler, einen Verteidiger des Unternehmens sowie einen weiteren Verteidiger des Inhabers oder Geschäftsführers).

## **Petition**

**Der DStV spricht sich dafür aus, das strikte Erfordernis der Trennung von interner Untersuchung und Verteidigung in § 17 Abs. 1 Nr. 2 VerSanG-E aufzulösen und zumindest**

**mit Blick auf die betroffenen Unternehmen größenabhängig auszugestalten, um KMU einen zusätzlichen Anreiz zu bieten, interne Untersuchungen durchzuführen.**

## **VI. Veröffentlichung der Sanktion verhältnismäßig ausgestalten**

Nach § 14 VerSanG-E soll das Gericht bei einer großen Zahl von Geschädigten neben der Verhängung einer Verbandssanktion zur Information der durch die Verbandstat Geschädigten die öffentliche Bekanntmachung der Verurteilung des Verbandes anordnen können.

Aus Sicht des DStV sind die Ausführungen in der Gesetzesbegründung zu begrüßen, wonach es nicht das Ziel sei, das betroffene Unternehmen an den Pranger zu stellen, sondern vielmehr die von der Verbandstat betroffenen Personen über die für sie relevanten Tatsachen zu informieren (vgl. S. 90 der Gesetzesbegründung). Positiv ist aus Sicht des DStV die Klarstellung zu bewerten, dass die öffentliche Bekanntmachung ausschließlich der Information der durch die Verbandstat Geschädigten dienen und regelmäßig nicht mehr erforderlich sein soll, wenn das Verfahren Gegenstand umfangreicher Berichterstattung war, oder wenn das Unternehmen den Schaden wiedergutmacht hat. Ebenso positiv ist, dass Geschäfts-, Erfindungs- oder Steuergeheimnisse nicht veröffentlicht werden dürfen.

Unseres Erachtens sollte aber gleichwohl bei der Entscheidung über eine Veröffentlichung nicht allein auf die Zahl der Geschädigten abgestellt werden. Als weiteres Korrektiv und als Ausdruck der Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes sollte vielmehr auch die Größe des betroffenen sanktionierten Unternehmens Berücksichtigung finden. Offenbar hatte auch der Gesetzgeber eher größere Unternehmen im Sinn, wenn er in der Gesetzesbegründung formuliert, dass „eine Namhaftmachung der an der Verbandstat beteiligten natürlichen Personen bei der Veröffentlichung in aller Regel nicht erforderlich“ sei (vgl. S. 91 der Gesetzesbegründung). Gerade KMU oder Einzelunternehmen werden allerdings häufig unter einem häufig traditionsreichen Familiennamen geführt oder firmieren unter dem Namen des Inhabers. Insoweit würde in diesen Fällen bei einer öffentlichen Bekanntmachung stets die Prangerwirkung eintreten, welche nach der Gesetzesbegründung gerade nicht bezweckt sein soll. Dies kann gerade bei KMU existenzbedrohende Auswirkungen entfalten und sollte unseres Erachtens

insbesondere in Zeiten, in denen KMU aufgrund der aktuellen Krise ohnehin erhebliche wirtschaftliche Einbußen zu verzeichnen haben, nicht aus dem Blick geraten.

**Petition:**

**Die Regelungen zur öffentlichen Bekanntmachung bedürfen einer weitergehenden Prüfung auf ihre Tauglichkeit. Zumindest sollte eine gesetzliche Klarstellung erfolgen, dass neben der Zahl der Geschädigten auch die Größe des betroffenen Unternehmens im Rahmen der Entscheidung über eine Bekanntmachung zu berücksichtigen ist.**

Für ergänzende Erörterungen zu den vorstehenden Ausführungen stehen wir Ihnen selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Wir haben uns erlaubt, eine Kopie dieser Stellungnahme auch dem Bundesministerium der Finanzen sowie dem Bundesministerium für Wirtschaft und Energie zukommen zu lassen.

Mit freundlichen Grüßen

gez.

Attila Gerhäuser, LL.M.  
(Geschäftsführer)

gez.

RA Dipl.-Verw. (FH) Christian Michel  
(Referatsleiter Recht und Berufsrecht)