

## I. Einführung

Transparenz ist eines der zentralen Ziele, das die Europäische Union in den verschiedenen Politikbereichen verfolgt,<sup>1</sup> so auch im Bereich des Steuerrechts. In diese Politik fügen sich auch die Anzeigepflichten für strukturierte Steuergestaltungen, die von der OECD im Rahmen des BEPS-Projektes vorgeschlagen<sup>2</sup> und am 25.5.2018 vom ECOFIN angenommen wurden<sup>3</sup> und jetzt in den Mitgliedstaaten auf nationaler Ebene umgesetzt wurden bzw noch umgesetzt werden müssen. Vorreiter bei der Umsetzung sind – neben Österreich<sup>4</sup> – Polen, Ungarn, Slowenien, die Slowakei und Litauen; auch der deutsche Gesetzgeber hat die DAC 6-Richtlinie<sup>5</sup> nahezu wortgleich umgesetzt. Mit dem Instrumentarium der Anzeigepflichten soll erreicht werden, dass Steuersparmodelle, die konzipiert und in der Praxis zum Einsatz kommen sollen, gemeldet werden müssen – „eine bestehende Idee“,<sup>6</sup> die jedoch verfassungs- und unionsrechtliche Fragen aufwirft, denen im Folgenden nachgegangen werden soll.

Für die Feststellung der Eignung und Erforderlichkeit der Anzeigepflichten ist deren Zielsetzung und konkrete Ausgestaltung von zentraler Bedeutung. Deshalb sollen nach einem Überblick über die nationalen, internationalen und supranationalen Trends (II.) die mit den Anzeigepflichten verfolgten Ziele der EU aufgezeigt und die rechtlichen Grundlagen der steuerlichen Anzeigepflichten für strukturierte Steuergestaltungen des Unions- und des nationalen Rechts erörtert werden (III.). Auf dieser Grundlage wird sodann zu den verfassungsrechtlichen und unionsrechtlichen Grenzen solcher Anzeigepflichten Stellung genommen (IV.). Der Beitrag endet mit einem Fazit (V.).

## II. Mitteilungspflichten für Steuergestaltungen: nationale, internationale und supranationale Trends

### A. Der Steueroasenbericht 1964 als historischer Ausgangspunkt?

Im „Bericht der (deutschen) Bundesregierung an den Bundestag über die Wettbewerbsverfälschungen, die sich aus der Sitzverlagerung ins Ausland und dem

---

1 Siehe dazu nur Erwägungsgrund 1 der Richtlinie 2018/822/EU, ABl L 2018/139.

2 OECD, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – 2015 Final Report, Paris 2015.

3 Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25.5.2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen (DAC 6-Richtlinie), ABl L 2018/139.

4 Am 19.9.2019 hat der österreichische Nationalrat das EU-Meldepflichtgesetz (EU-MPfG) beschlossen; näher dazu *Furherr*, in diesem Band, III.

5 Directive on Administrative Cooperation (DAC); zur Entwicklung der DAC 1–6 siehe *Furherr* in diesem Band, I.A.

6 So *Hey*, Zur Verfassungsmäßigkeit von Anzeigepflichten für Steuergestaltungen, FinanzRundschau 2018, 633.

zwischenstaatlichen Steuergefälle ergeben können<sup>47</sup> wurden als Bekämpfungsmöglichkeiten genannt: die Ausdehnung der unbeschränkten Steuerpflicht, Maßnahmen bezüglich der beschränkten Steuerpflicht, Doppelbesteuerungsabkommen, Andersbehandlung der Basisgesellschaften und internationale Zusammenarbeit. In diesem Zusammenhang wurde gefordert, „[...] die Unternehmen zu verpflichten, gewisse Vorgänge [...] den deutschen Finanzbehörden in größerem Umfang als bisher zur Kenntnis zu bringen.“<sup>48</sup> Insofern kann im Steueroasenbericht der historische Ausgangspunkt der Anzeigepflichten für strukturierte Steuergestaltungen gesehen werden.

## B. Die Diskussion im Zusammenhang mit den Jahressteuergesetzen 2007 und 2008<sup>9</sup>

Im Jahr 2008 sprachen sich die deutschen Bundesländer für eine ähnliche Empfehlung zur Einführung von Anzeigepflichten für strukturierte Steuergestaltungen aus. Als der deutsche Gesetzgeber im Zusammenhang mit den Jahressteuergesetzen 2007 und 2008 solche Anzeigepflichten einführen wollte, stieß er auf massive Kritik der steuerberatenden Berufe und der Wissenschaft, die schwerwiegende verfassungs- und europarechtliche Bedenken geltend machten. Gleichwohl forderte der Deutsche Bundesrat in einem Beschluss vom 23.5.2014 die „Einführung einer europaweiten Anzeige- und Registrierungspflicht von internationalen Steuergestaltungen“.<sup>10</sup> Deshalb beauftragte das deutsche Bundesministerium der Finanzen das Max-Planck-Institut für Steuerrecht und öffentliche Finanzen mit der Erstattung eines Rechtsgutachtens<sup>11</sup> zu dieser Fragestellung. Dieses Gutachten kam zu dem Ergebnis, dass die Einführung von Anzeigepflichten für strukturierte Steuergestaltungen rechtlich nicht unbedenklich, jedoch grundsätzlich möglich sei.

## C. Vorgaben der OECD

Auch die OECD befasste sich in den vergangenen Jahren zunehmend mit steuerlich relevanten Gestaltungen, die eingesetzt werden, um Steuerschlupflöcher oder Steuersatzunterschiede zwischen verschiedenen Ländern auszunutzen. Zunehmend gerieten sowohl Gestaltungen, die offensichtlich der Steuerhinterziehung dienen, als auch legale Steuergestaltungen, die jedoch unerwünscht sind, in den Fokus der rechtspolitischen Diskussion, so Konstellationen der Nutzung beste-

7 Deutscher Bundestag-Drucksache IV/2412.

8 BT-Drucksache IV/2412, S 12.

9 Dazu Heber, Anzeigepflicht für Steuergestaltungen – Möglichkeiten für ihre Implementierung in Deutschland, IStR 2017, 559.

10 Entschließung des Bundesrats zur Bekämpfung internationaler Steuergestaltungen vom 23.5.2014, BR-Drucksache 205/14, 2.

11 Osterloh-Konrad/Heber/Beuchert, Anzeigepflichten für Steuergestaltungen (2017) passim.

# I. Meldepflicht nach DAC 6 im Lichte der Vertrauensbeziehung zum Berater

## A. Prolog

Der Blick zurück in die Entwicklungsgeschichte des Informationsaustauschs in Steuersachen startet mit der als DAC<sup>1</sup> 1 bezeichneten EU-Amtshilfe-Richtlinie aus dem Jahr 2011 (RL 2011/16/EU), die jene über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der EU-Mitgliedstaaten aus dem Jahr 1977 ersetzte.<sup>2</sup> Gegenstand dieser Richtlinie war einerseits ein spontaner Informationsaustausch und Informationsaustausch auf Ersuchen, andererseits ein verpflichtend automatischer Informationsaustausch (AIA) zu Einkommen und Vermögen nicht-finanzieller Art (iE Einkünfte aus unselbstständiger Arbeit, Verwaltungsratsvergütungen, Versicherungsprodukte, Ruhegehälter und unbewegliches Vermögen; Art 8 der DAC 1).

Im Jahr 2014 wurde im Rahmen der DAC 2 (RL 2014/107/EU<sup>3</sup>) der automatische Informationsaustausch um bestimmte Finanzdaten erweitert. Hintergrund waren die erweiterten Meldepflichten an die USA durch FATCA, wodurch mit den USA (als Drittland) mehr Informationen auszutauschen waren als zwischen den Mitgliedstaaten selbst. Art 8 der DAC 1 zum automatischen Informationsaustausch für Einkünfte und Vermögen nicht-finanzieller Art wurde um Finanzdaten entsprechend erweitert. Durch DAC 2 wurden somit nicht bloß die bei den Finanzverwaltungen vorhandenen Informationen ausgetauscht, sondern (systemrelevante) Wirtschaftsteilnehmer in den automatischen Informationsaustausch eingebunden.

Im Folgejahr 2015 reagierte der Richtliniengeber mit DAC 3 (RL 2015/2376/EU<sup>4</sup>) de facto unmittelbar auf die Tagespresse. In Folge der sogenannten Luxemburg-Leaks 1 und 2, die Ende 2014 publik wurden, wurde im Wege der DAC 3 angeordnet, dass Rulings mit Steuerbehörden eines Mitgliedstaates gegenüber den Steuerbehörden anderer betroffener Mitgliedstaaten offenzulegen sind. Die Zielsetzung von DAC 3 war die Vermeidung eines steuerschädlichen Wettbewerbs innerhalb der europäischen Union.

---

1 Directive on Administrative Cooperation (DAC).

2 Siehe Überblick bei *Schuster*, Mögliche Folgen der Meldepflicht von aggressiven Steuermodellen für Unternehmen – eine kleine DAC-Genese, ÖStZ 2018/767, 610.

3 RL 2014/107/EU des Rates vom 9.12.2014 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl L 2014/359, 1.

4 RL 2015/2376/EU des Rates vom 8.12.2015 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABl L 2015/332, 1.

Nur ein Jahr später wurde DAC 4 (RL 2016/881/EU<sup>5</sup>) umgesetzt und markierte den Zeitpunkt, zu dem die EU im BEPS-Zeitalter ankam. Vor dem Hintergrund von BEPS-Action 13 wurde DAC 4 als Maßnahme gegen die Gewinnverlagerungen von Konzernen implementiert, setzte für multinationale Unternehmen (MNU) eine verpflichtende Verrechnungspreisdokumentation um und erweiterte diese um eine spezielle Meldepflicht, die sogenannten Country-by-Country Reports (CbCR).

Noch im selben Jahr 2016 wurde DAC 5 (RL 2016/2258/EU<sup>6</sup>) beschlossen, wobei DAC 5 inhaltlich auf DAC 2 (AIA von Finanzdaten) aufsetzt. Die Richtlinie räumt den Finanzbehörden einen direkten Zugriff auf die (bereits nach DAC 2 zu ermittelnden) Daten der wirtschaftlichen Eigentümer ein, damit diese prüfen und überwachen können, ob die Finanzinstitute ihrer Verpflichtung gemäß DAC 2 nachkommen. In Österreich wurde die Richtlinie mit dem Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz (WiEReG, BGBl I 2017/136) umgesetzt. Den österreichischen Meldeverpflichteten ist die Richtlinie daher besser unter dem Schlagwort WiEReG-Meldungen bekannt.<sup>7</sup>

Bei DAC 6 rief schließlich wieder die Tagespresse den Richtliniengeber auf den Plan. Für die Notwendigkeit von Meldepflichten wurden ua die Aufdeckung der „Panama Papers“ im Jahr 2016 und der „Paradise Papers“ im Jahr 2017 (aggressive Steuersparmodelle) ins Feld geführt. In weiterer Folge veröffentlichte die europäische Union am 5.6.2018 ua basierend auf den Empfehlungen des BEPS-Aktionspunkts 12<sup>8</sup> die Richtlinie zur Änderung der EU-Amtshilfe-Richtlinie<sup>9</sup> 2011/16/EU (DAC 1) bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen<sup>10</sup> (im Folgenden: AHRL) im EU-Amtsblatt. Ziel der AHRL ist die Beseitigung eines „Transparenzdefizits“, weil Steuerverwaltungen vielfach keine zeitnahen und relevanten Informationen zu aggressiven Steuerplanungsstrategien besitzen. So wird es für die Mitgliedstaaten immer schwieriger, ihre nationalen Steuerbemessungsgrundlagen gegen Aushöhlungen zu schützen. Daher sei es von entscheidender Bedeutung, dass die Steuerbehörden umfassende und relevante Informationen erhalten, sodass sie zeitnah gegen schädliche Steuerpraktiken vorgehen und Schlupflöcher schließen können.<sup>11</sup> Zugleich soll die AHRL auch be-

5 RL 2016/881/EU des Rates vom 25.5.2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich der Verpflichtung zum automatischen Austausch von Informationen im Bereich der Besteuerung, ABL L 2016/146, 8.

6 RL 2016/2258/EU des Rates vom 6.12.2016 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des Zugangs von Steuerbehörden zu Informationen zur Bekämpfung der Geldwäsche, ABL L 2016/342, 1. Siehe *Schuster*, ÖStZ 2018/767, 610 f.

8 OECD, Mandatory Disclosure Rules, Action 12 – Final Report (2015), 13 ff.

9 Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15.2.2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG, ABL L 2011/63, 1.

10 Richtlinie 2018/822/EU des Rates vom 25.5.2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen, ABL L 2016/341, 1 (im Folgenden: AHRL).

11 Siehe Erwägung 2 der AHRL.

## I. Geldwäschebekämpfung als internationale Aufgabe

Die Bekämpfung der Geldwäsche ist seit langem ein wichtiges gemeinsames Anliegen internationaler und supranationaler Organisationen, die zu diesem Zweck Verträge abgeschlossen haben. Zunächst waren Geldwäschehandlungen durch Art 3 lit b des Übereinkommens der Vereinten Nationen vom 20.12.1988 (dBGBL III 1993 S 1136; BGBl III 1997/154) gegen den unerlaubten Verkehr mit Suchtstoffen und psychotropen Stoffen als Unterstützungshandlung geächtet und verboten worden. Kurze Zeit später setzten die europäischen Gemeinschaften den Kampf gegen die Verschleierung unrechtmäßig erlangter Vermögenswerte durch die Richtlinie des Rates vom 10.6.1991 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche (91/308/EWG)<sup>1</sup> (1. GW-RL) fort. Um einerseits zu vermeiden, dass jeder Mitgliedstaat eigene Regelungen schafft und so die Vereinheitlichung des Binnenmarkts durch möglicherweise inkompatible Vorschriften der Mitgliedstaaten behindert würde, andererseits aber kriminellen Unternehmungen nicht die Möglichkeit zur ungehinderten Nutzung der Freiheiten innerhalb der Gemeinschaft zu gewähren, sollte ein einheitliches Geldwäschebekämpfungsregime geschaffen werden.

Die Mitgliedstaaten hatten die Geldwäsche als finanziellen Dreh- und Angelpunkt, als Motor der organisierten Kriminalität erkannt und zunächst die Finanzindustrie als neuralgischen Punkt für die Austrocknung krimineller Organisationen ausgemacht. Die Finanzunternehmen sollten in die Pflicht genommen werden, um an der Schlüsselstelle, dem Übergang inkriminierten Vermögens in die legale Finanzwirtschaft, eine „Gate-Keeper“-Funktion zu erfüllen und den Verschleierungserfolg noch zu verhindern. Die 1. GW-RL sah dementsprechend, neben einem Verbot der Geldwäsche, Identifizierungspflichten (Art 3) und eine Geldwäscheverdachtsmeldepflicht (Art 6) vor.

In Umsetzung und Evaluation des europäischen Rechts zur Bekämpfung der Geldwäsche kam man in den folgenden Jahren jedoch zu dem Ergebnis, dass die bisherigen Maßnahmen unzureichend seien. Die Erwägungsgründe der Richtlinie 2001/97/EG des europäischen Parlaments und des Rates vom 4.12.2001 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche stellten (2. GW-RL)<sup>2</sup> fest:

(14) Es besteht ein Trend zur zunehmenden Nutzung von Nichtfinanzunternehmen durch Geldwäscher. Dies wird durch die Arbeiten der FATF zu den Methoden und Erscheinungsformen der Geldwäsche bestätigt.

(15) Die Verpflichtungen der Richtlinie zur Feststellung der Identität des Kunden, zur Aufbewahrung von Aufzeichnungen und zur Meldung verdächtiger Transaktionen sollte(n) auf eine begrenzte Anzahl von Tätigkeiten und Berufen ausgedehnt werden, bei denen erkennbar ein Geldwäscherisiko besteht.

1 ABl EG v 28.6.1991, L 166/77.

2 ABl EG v 28.12.2001, L 344/76.

(16) Notare und selbstständige Angehörige von Rechtsberufen im Sinne der von den Mitgliedstaaten vorgenommenen Definition sollten den Bestimmungen der Richtlinie unterliegen, wenn sie sich – einschließlich der Steuerberatung – an Finanz- und Unternehmenstransaktionen beteiligen, bei denen die Gefahr sehr groß ist, dass ihre Dienste für das Waschen von Erlösen aus kriminellen Tätigkeiten missbraucht werden.

Doch erkannte man bereits damals das grundlegende Problem, dass die Einbeziehung der Rechtsberatungsberufe in die Pflicht zur Mitwirkung bei der Geldwäschebekämpfung Probleme mit sich bringen würde: Die Pflicht zur Verdachtsmeldung aus einem Mandatsverhältnis bedroht das für diese Beziehung essenzielle Vertrauensverhältnis. Das bringen auch die Erwägungsgründe der 2. GW-RL zum Ausdruck:

(17) Wenn selbstständige Angehörige von Berufen der Rechtsberatung, die gesetzlich anerkannt sind und überwacht werden, wie beispielsweise Rechtsanwälte, die Rechtslage für einen Klienten beurteilen oder einen Klienten in einem gesetzlich normierten Verfahren vertreten, wäre es nach der Richtlinie allerdings nicht angebracht, diesen Berufszweig im Hinblick auf diese Tätigkeit zur Meldung des Verdachts auf Geldwäsche zu verpflichten. Es müssen Freistellungen von der Pflicht zur Meldung von Informationen vorgesehen werden, die vor oder nach einem Gerichtsverfahren bzw. während eines Gerichtsverfahrens oder im Rahmen der Beurteilung der Rechtslage für einen Klienten erlangt wurden. Folglich unterliegt die Rechtsberatung weiterhin der beruflichen Geheimhaltungspflicht, es sei denn der Rechtsberater ist an Geldwäschevorgängen beteiligt, die Rechtsberatung wird zum Zweck der Geldwäsche erteilt oder der Rechtsanwalt weiß, dass der Klient die Rechtsberatung für Zwecke der Geldwäsche in Anspruch nimmt.

Dabei betont die 2. GW-RL in Erwägungsgrund 18 ausdrücklich, dass für vergleichbare Dienstleistungen von beruflichen Rechtsberatern auch vergleichbare Regelungen gelten müssen, sodass die Ausnahmen von der Meldepflicht zur Wahrung der Rechte aus der Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten auch für Beratungsleistungen von Abschlussprüfern, externen Buchprüfern und Steuerberatern wirksam werden müssen.

Weder an diesem Konflikt zwischen effektiver Geldwäschebekämpfung einerseits und Vertrauensbeziehung zwischen Berater und Mandanten als Existenzgrundlage der professionellen Beratung andererseits, noch an der grundsätzlichen Entscheidung des europäischen Rechts zu Gunsten eines grundsätzlichen Beratungsprivilegs hat sich seit 2001 etwas geändert. Die Regelungen sind durch drei folgende Richtlinien zur Änderung der Geldwäschebekämpfungsregeln differenzierter geworden und haben nach wie vor einen angemessenen Ausgleich der beteiligten Interessen in diesem Zielkonflikt im Blick.

Welche Folgen die Regelungen der europäischen Richtlinien und ihre Umsetzung in nationales Recht im Allgemeinen und für ausgewählte Einzelfälle haben können, soll im Folgenden dargestellt werden.

## I. Einleitung

### A. Themenstellung

Der folgende Beitrag geht der Frage nach, ob sich ein Steuerberater, der keine Aktivitäten zur Verhinderung eines Finanzvergehens seines Klienten setzt, einem Strafbarkeitsrisiko aussetzt. Die Ausführung des Finanzvergehens erfolgt in den hier zu untersuchenden Konstellationen also durch den Klienten des Steuerberaters, der Steuerberater bleibt aber untätig, obwohl er davon Kenntnis erlangt hat, dass sein Klient das Finanzvergehen begehen wird. Dem Steuerberater könnte demzufolge zwar kein aktives Tun, wohl aber die **Nichtvornahme gebotenen Tuns** zum Vorwurf gemacht werden. Gegenstand der vorliegenden Untersuchung ist also durchgängig ein in einer bestimmten Situation zu Tage tretendes **Unterlassen eines Steuerberaters**.

Mit dem Begriff „Finanzvergehen“ sind im vorliegenden Beitrag ausschließlich **gerichtlich strafbare Finanzvergehen** nach den §§ 33 ff iVm § 53 FinStrG gemeint, wie zB eine Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG mit einem strafbestimmenden Wertbetrag von 200.000 EUR, oder ein Abgabebetrag nach § 39 FinStrG (zur Abgrenzung von den verwaltungsbehördlich strafbaren Finanzvergehen siehe unten III.C.).

Für eine allfällige Strafbarkeit eines Steuerberaters wegen Nichtverhinderung eines Finanzvergehens seines Klienten lassen sich nach österreichischem Strafrecht zwei Anknüpfungspunkte festmachen:

- Der Steuerberater könnte sich wegen **Beitrags durch Unterlassen an dem betreffenden Finanzvergehen (§ 11 3. Fall FinStrG)** und somit wegen der Begehung eines unechten Unterlassungsdelikts strafbar machen (dazu unten II.).
- Der Steuerberater könnte sich ferner wegen **Unterlassung der Verhinderung einer mit Strafe bedrohten Handlung (§ 286 StGB)** und somit wegen der Begehung eines echten Unterlassungsdelikts strafbar machen (dazu unten III.).

Der entscheidende Unterschied zwischen den beiden Anknüpfungspunkten liegt in der Frage der **Garantenstellung** des Steuerberaters: Kommt ihm diese im Einzelfall nicht zu, scheidet eine Strafbarkeit wegen Beitrags am Finanzvergehen von vornherein aus und es ist allein eine mögliche Strafbarkeit des Steuerberaters nach § 286 StGB zu prüfen (näher zur Garantenstellung des Beraters unten II.E.).

### B. Themenabgrenzung

Die Begehung eines Finanzvergehens durch den Steuerberater in Form des **aktiven Tuns** wird in diesem Beitrag nicht behandelt. Ausgeklammert bleibt daher zB das Einreichen einer unrichtigen Steuererklärung durch den Steuerberater mit entsprechendem Verkürzungsvorsatz (unmittelbare Täterschaft iSd § 11 1. Fall FinStrG) oder aber die Konzipierung der unrichtigen Steuererklärung nach den Vorgaben

des Mandanten, die dann von diesem beim Finanzamt eingereicht wird (Beitrags-täterschaft iSd § 11 3. Fall FinStrG durch aktives Tun). Nicht erörtert wird ferner die Thematik, dass der Steuerberater Ratschläge an seinen Mandanten zur Erstellung einer unrichtigen Steuererklärung gibt (Beitragstäterschaft iSd § 11 3. Fall FinStrG durch aktives Tun).<sup>1</sup>

Die mögliche Begehung eines Finanzvergehens durch den Steuerberater durch **Unterlassen in unmittelbarer Täterschaft** ist ebenfalls nicht Gegenstand dieser Untersuchung. Dies ist zB dann der Fall, wenn der Steuerberater für seinen Klienten infolge eines umfassenden Auftrags zur Wahrnehmung aller steuerlichen Pflichten auftragsgemäß die Steuererklärung vorbereitet und diese beim Finanzamt einreicht, kurze Zeit später aber erkennt, dass die Steuererklärung unrichtig ist. Bleibt der Steuerberater in dieser Situation vorsätzlich untätig, dh übermittelt er dem Finanzamt bewusst keine Berichtigung, sodass dadurch eine Abgabenverkürzung bewirkt wird, so hat er das Delikt der Abgabenhinterziehung gem § 33 FinStrG durch Unterlassen in unmittelbarer Täterschaft zu verantworten.

## II. Strafbare Beitrag (§ 11 3. Fall FinStrG) durch Unterlassen?

### A. Ausgangsbeispiele

---

1) Der Steuerberater bereitet für seinen Klienten infolge eines umfassenden Auftrags zur Wahrnehmung aller steuerlichen Pflichten die Steuererklärung vor. Kurz vor dem Einreichen der Steuererklärung beim Finanzamt durch den Klienten erkennt der Steuerberater, dass die Steuererklärung unrichtig ist. Der Steuerberater bleibt dennoch vorsätzlich untätig, dh er informiert den Klienten nicht darüber und nimmt dabei in Kauf, dass es zu einer Abgabenverkürzung kommen kann. Daraufhin reicht der Klient beim Finanzamt die unrichtige Steuererklärung ein und bewirkt dadurch eine Abgabenverkürzung mit einem Verkürzungsbetrag von 150.000 EUR.

---

2) Der Steuerberater ist aufgrund eines entsprechenden Auftrags zur umfassenden Überprüfung der vom Klienten erstellten Steuererklärung verpflichtet, wobei folgende Zusatzvereinbarung getroffen wurde: Falls bis zum vereinbarten Stichtag keine Rückmeldung des Steuerberaters erfolgt, gilt die Steuererklärung als einreichfähig. Obwohl der Steuerberater erkennt, dass die Steuererklärung des Klienten unrichtig ist, erstattet er vereinbarungswidrig keine Rückmeldung an den Klienten. Der Steuerberater hält es dabei ernstlich für möglich und findet sich auch damit ab, dass es zu einer Abgabenverkürzung kommen kann. Der Klient reicht die unrichtige Steuererklärung ein und bewirkt eine Abgabenverkürzung mit einem Verkürzungsbetrag von 150.000 EUR.

---

<sup>1</sup> Siehe zur Frage, unter welchen Voraussetzungen die Beratung des Klienten durch den Wirtschaftstreuhänder ein strafbarer Tatbeitrag iSd § 11 3. Fall FinStrG sein kann, *Leitner*, Der Wirtschaftstreuhänder als Beteiligter an Finanzdelikten, in *Bertl/Mandl/Mandl* (Hrsg), Handbuch für Wirtschaftstreuhänder (1989) 538 (556 ff).

## I. Einleitung

Der berufsrechtlichen Verschwiegenheitspflicht der Rechtsanwälte (RA) und Steuerberater (StB) kommt in der Mandatsbeziehung eine zentrale Rolle zu. Jeder Mandant soll sich auf die Vertrauenswürdigkeit und Verschwiegenheit des Berufsträgers verlassen dürfen. Die wesentlichen Grundlagen werden in diesem Beitrag primär aus dem Blickwinkel der Strafverteidigung dargestellt. Die Wahrnehmung der Verschwiegenheit beinhaltet nicht nur die Pflicht, sondern auch das Recht des Berufsträgers, ihm anvertraute Angelegenheiten für sich zu behalten. Neben dem prozessualen Schutz des Berufsgeheimnisses wird auch auf standesrechtliche Grundlagen und Fragen des Disziplinarrechts eingegangen. Plakative Beispiele aus der Praxis sollen am Ende des Beitrags die unterschiedlichen Facetten veranschaulichen.

## II. Die Rechtsgrundlagen der Verschwiegenheit

### A. Die Verschwiegenheitspflicht von RA und StB

Zivilrechtlich wird die Pflicht des RA und StB zur Verschwiegenheit aus der umfassenden Treuepflicht des Gewalthabers nach § 1009 ABGB abgeleitet.<sup>1</sup> Der Machtgeber kann erwarten, dass alles, was er dem Gewalthaber anvertraut oder was diesem iZm der Geschäftsbesorgung bekannt wird, dann nicht an Dritte weitergegeben wird, wenn erkennbar ist, dass die Weitergabe die Interessen des Machtgebers verletzen würde.<sup>2</sup>

Eingebettet in diesen allgemeinen zivilrechtlichen Rahmen verpflichtet § 9 Abs 2 erster Satz RAO den RA zur Verschwiegenheit über die ihm anvertrauten Angelegenheiten und die ihm sonst in seiner beruflichen Eigenschaft bekannt gewordenen Tatsachen, deren Geheimhaltung im Interesse seiner Partei gelegen ist:

Der Rechtsanwalt ist zur Verschwiegenheit über die ihm anvertrauten Angelegenheiten und die ihm sonst in seiner beruflichen Eigenschaft bekanntgewordenen Tatsachen, deren Geheimhaltung im Interesse seiner Partei gelegen ist, verpflichtet.<sup>3</sup>

Für StB folgt diese Verpflichtung aus § 80 Abs 1 WTBG:

Berufsberechtigte sind zur Verschwiegenheit über die ihnen anvertrauten Angelegenheiten verpflichtet. Für diese Verschwiegenheitspflicht ist es ohne Bedeutung, ob die Kenntnis dieser Umstände und Tatsachen auch anderen Personen zugänglich ist oder nicht.

1 Vgl *Csoklich*, AnwBl 2013, 571; *Zöchling-Jud* in Jahrbuch Anwaltsrecht 2011, 105; OGH 12.3.2014, 24 Os 1/14y.

2 Vgl *Apathy* in *Schwimann/Kodek*, Praxiskommentar ABGB § 1009 Rz 9 mwN.

3 Weitere Regelungen zur Verschwiegenheit finden sich in den Richtlinien für die Ausübung des Rechtsanwaltsberufes 2015 (§§ 1, 10, 27, 40, 41, 43, Anhang zu § 43 Abs 5 Pkt 10), dem Disziplinarstatut für Rechtsanwälte und Rechtsanwaltsanwärter (§ 70) sowie in der Charta der Grundprinzipien und Berufsregeln der europäischen Rechtsanwälte (Punkte 2.6.1., 3.2.2., 3.2.3. und 3.8.6.).

Nach § 80 Abs 2 WTBG sind dabei auch persönliche Umstände und Betriebs- oder Geschäftsgeheimnisse, die dem StB bei Durchführung erteilter Aufträge oder im Zuge eines behördlichen, nicht öffentlichen Verfahrens in Ausübung seines Berufs als solche bekannt geworden sind, von der Verschwiegenheitspflicht umfasst.<sup>4</sup>

Die (passive) Verschwiegenheitsverpflichtung von RA und StB nach § 9 Abs 2 RAO und § 80 Abs 1 WTBG schließt auch ein Gebot der aktiven Geheimhaltung ein. RA und StB haben daher im Rahmen ihres Kanzleibetriebs aktive Schutzmaßnahmen zu treffen, welche die Vertraulichkeit absichern und Außenstehenden den Zugang zu geschützten Informationen unmöglich machen (entsprechende Aufbewahrung von Unterlagen, Passwortsicherung von Computern, gehörige Vernichtung von Akten und Unterlagen etc). Zu den gebotenen Schutzmaßnahmen zählen auch die Überwachung der Verschwiegenheitsverpflichtung der Mitarbeiter und deren Sanktionierung bei Verstößen. Versuchen Behörden in den von der Vertraulichkeitspflicht umfassten Bereich einzugreifen, wird der RA/StB grundsätzlich auch alle vorgesehenen Rechtsbehelfe dagegen zu ergreifen haben.<sup>5</sup>

Verletzt ein RA/StB schuldhaft seine Verpflichtung zur Verschwiegenheit, so stellt dies ein Disziplinarvergehen nach § 1 Abs 1 Disziplinarstatut (DSt)<sup>6</sup> bzw ein Berufsvergehen nach § 128 Z 2 WTBG dar (zur daraus resultierenden disziplinarrechtlichen Verantwortung von RA/StB siehe im Folgenden Punkt II.C.). Nachteilige Folgen für RA und StB können aber auch im Wege einer schadenersatzrechtlichen Haftung nach §§ 1295 ff ABGB entstehen. Haftungsgrundlage kann sowohl der zwischen Mandant und RA/StB bestehende Vertrag als auch eine Schutzgesetzverletzung iSd § 1311 ABGB sein, da § 9 Abs 2 RAO bzw § 80 Abs 1 WTBG nach überwiegender Auffassung als Schutzgesetze zu Gunsten der Mandanten gesehen werden.<sup>7</sup>

### 1. Beginn und Ende der Verschwiegenheitspflicht

Die Verschwiegenheitspflicht des RA erstreckt sich vor und über das Mandatsverhältnis hinaus. Die Begründung eines anwaltlichen Vertretungsverhältnisses ist insofern nicht Voraussetzung für die Verschwiegenheitspflicht des RA. Bereits wer sich einem RA in der Absicht, sich von diesem beraten oder vertreten zu lassen, anvertraut oder ihm Unterlagen übergibt, hat Anspruch darauf, dass seine gegen-

---

4 Einschlägige Bestimmungen zur Verschwiegenheit enthalten auch die §§ 1, 12, 13 und 19 der Verordnung der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer und die Allgemeine Richtlinie über die Ausübung der Wirtschaftstreuhandberufe der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (WT-AARL 2017-KSW).

5 Vgl *Prohaska-Marchried*, Geheimnisschutz berufsmäßiger Parteienvertreter in *Österreichische Notariatskammer*, Handbuch notarielle Verschwiegenheit 29 ff.

6 Bundesgesetz vom 28.6.1990 über das Disziplinarrecht der Rechtsanwälte und Rechtsanwaltsanwärter, BGBl 1990/474 idgF.

7 Vgl *Zöchling-Jud* in *Jahrbuch Anwaltsrecht* 2011 110.