

I. Einleitung

1. Ausgangslage, Problemstellung und Eingrenzung des Untersuchungsgegenstands

Unbestritten nehmen Rechtsberater innerhalb der Gesellschaft eine eminente Rolle ein.¹ Sie leisten durch ihre im Auftrag der Klienten (den Normunterworfenen) ausgeübte Tätigkeit der Rechtspflege, dh der Anwendung und Durchsetzung des geltenden Rechts, einen wesentlichen Beitrag zur Verwirklichung des rechtsstaatlichen Prinzips.² Aufgrund ihrer (Fach-)Expertise sind sie regelmäßig in weit höherem Ausmaß in der Lage, die entscheidungsrelevanten Sachverhalte- und Rechtsfragen zu identifizieren und die rechtlichen Interessen der Normunterworfenen – gegebenenfalls vor den einschlägigen Kontrollinstanzen – durchzusetzen.³ Insbesondere in Zeiten, in denen sowohl Rechtsordnungen als auch Lebenssachverhalte – nicht zuletzt aufgrund der Globalisierung und der voranschreitenden Technologie – gleichermaßen an Komplexität gewinnen, bedarf es rechtskundiger Personen, die in der Lage sind, die rechtlichen Interessen der Normunterworfenen wahrzunehmen.⁴ Allerdings setzt jede effektive Rechtsberatung und -vertretung voraus, dass der Rechtsberater vollumfängliche Kenntnis über alle sach- und entscheidungsrelevanten Informationen hat.⁵ Dabei wird es sich oftmals auch um (Klienten-)Informationen handeln, die – aus welchen Gründen immer – als vertraulich zu werten und der Öffentlichkeit unzugänglich sind. Solche (schützenswerten) Informationen wird der Klient nur bereit sein preiszugeben, wenn dieser auf die Unabhängigkeit⁶ des Rechtsberaters und einen ausreichenden Geheimhaltungsschutz vertrauen kann.⁷

¹ *Csoklich*, Berufliche Verschwiegenheit – unabdingbare Voraussetzung für die Ausübung des Rechtsanwaltsberufes, AnwBl 2013, 571 (573); *Reiner*, Die Rechtsanwaltsgesellschaft (2016) 69.

² *Klecatskyl/Morscher*, Rechtsgutachten über die Verschwiegenheitspflicht der Wirtschaftstreuhandler insbesondere im Strafverfahren, AnwBl 1983, 1 (Kapitel IIA).

³ *Holzinger*, Rechtsstaat und Verwaltungsverfahren, in *Mayer* (Hg), FS Walter (1991) 271 (281); *Siegmund*, Die anwaltliche Verschwiegenheit in der berufspolitischen Diskussion (2014) Rz 47 f.

⁴ So auch *Klecatskyl/Morscher*, AnwBl 1983, 1 (Kapitel IIA).

⁵ So auch *Siegmund*, Die anwaltliche Verschwiegenheit Rz 47.

⁶ *Manhart* statuiert hinsichtlich der Unabhängigkeit des Rechtsanwalts Folgendes: „Ohne Rechtsstaat ist eine unabhängige und freie Advokatur undenkbar; ohne diese Advokatur ist aber auch der Rechtsstaat unmöglich. Rechtsstaat und Rechtsanwaltschaft bedingen sich wechselseitig. Ein totalitäres System duldet keinen freien und unabhängigen Rechtsanwalt, der wieder Grundvoraussetzung für eine faire Vertretung der Parteien vor Gericht und Behörden ist.“, *Manhart*, Die Unabhängigkeit des Rechtsanwalts, in *Österreichischer Rechtsanwaltskammertag* (Hg), FS Benn-Ibler (2011) 227 (227 ff); siehe auch *Murko*, Abschied von der OBdK – Unabhängigkeit der Rechtsanwaltschaft bleibt trotzdem gewahrt, AnwBl 2013, 579 (579 ff).

⁷ Siehe *Grabenwarter*, Der Rechtsanwalt im Brennpunkt neuer Herausforderungen für den Rechtsstaat, AnwBl 2008, 490 (493); *Dombek*, Das Vertrauensverhältnis zwischen Mandant und Rechtsanwalt, in *Bunnewiesl/Spatscheck* (Hg), FS Streck (2011) 655 (655 ff); *Siegmund*, Die anwaltliche Verschwiegenheit Rz 46 ff; *Winkler*, Das Vertrauensverhältnis zwischen Anwalt und Mandant (2014).

Angesprochen ist damit das Vertrauensverhältnis, welches eine unabdingbare Voraussetzung für einen ungehinderten Informationsaustausch zwischen Rechtsberater und seinem Klienten darstellt.⁸ Ist der Rechtsberater nicht oder nicht ausreichend in der Lage, die klientenbezogenen Informationen hinlänglich zu schützen und gelangen diese infolgedessen an Dritte, so besteht für den Klienten die Gefahr, ökonomische (zB Gewinneinbußen), rechtliche (zB erhöhte Anzahl an Streitverfahren) sowie immaterielle (zB Beeinträchtigung des Rufs) Nachteile zu erleiden. Noch schwerer wiegt aber – unabhängig von den individuellen Nachteilen, die dem jeweiligen Klienten gegebenenfalls erwachsen – der Umstand, dass bei mangelndem Geheimhaltungsschutz im Ergebnis der Rechtsstaat – zumindest partiell – unterminiert wird, weil der Rechtsberater seiner Funktion als Organ der Rechtspflege nur eingeschränkt nachkommen kann.⁹ Aus diesen Gründen ist die Verschwiegenheit der Rechtsberater ein „Grundpfeiler der Berufstätigkeit“¹⁰ und stellt eine der kernelementarsten Berufspflichten dar. Erst eine umfassende Verschwiegenheit des Rechtsberaters ermöglicht die Konstituierung und das Bestehen eines (aufrichtigen) Vertrauensverhältnisses, welches – wie bereits zuvor angesprochen – das Fundament für einen uneingeschränkten Austausch von Informationen mit dem Klienten bildet. Die Ausübung eines rechtsberatenden Berufs ohne entsprechend ausreichenden Berufsgeheimnisschutz, dh der Schutz der klientenbezogenen Informationen, ist daher undenkbar.¹¹

In der vorliegenden Arbeit wird der Fokus der Untersuchung auf das Berufsgeheimnis ausgewählter Rechtsberater – in concreto jener der Rechtsanwälte und Steuerberater – gelegt. Die genannten rechtsberatenden Berufsgruppen nehmen innerhalb des österreichischen Rechtsgefüges eine besondere rechtsstaatliche Funktion ein, üben diese doch eine besondere öffentliche Funktion aus, indem sie den „Kampf ums Recht“ führen.¹² Anzuführen ist in diesem Zusammenhang § 9 Abs 1 RAO, der für die der RAO unterliegenden Rechtsanwälte programmatisch statuiert, dass „die Rechte [des Klienten] gegen jedermann mit Eifer, Treue und Gewissenhaftigkeit zu vertreten“ sind.¹³

⁸ Vgl hierzu OGH 19.09.2001, 9 ObA 180/01p, der in Bezug auf Rechtsanwälte ausführt: „Nach dem anwaltlichen Selbstverständnis zählt das Gebot der anwaltlichen Verschwiegenheit zu den tragenden Säulen des Anwaltsberufs schlechthin – eine Advokatur ohne streng verstandene Verschwiegenheitspflicht wäre schlichtweg nicht denkbar. Schutzobjekt der anwaltlichen Verschwiegenheitspflicht sind die Parteiinteressen. Für die berufsmäßige Parteienvertretung durch Rechtsanwälte kommt dem Umstand besondere Bedeutung zu, dass sich die Klienten darauf verlassen können, dass seitens des Rechtsanwaltes und seiner Mitarbeiter keinerlei Informationen an Dritte gelangen. Erst dieses Vertrauen ermöglicht die Offenheit des Klienten gegenüber seinem Rechtsanwalt, die erforderlich ist, damit seine Interessen bestmöglich gewahrt werden können.“

⁹ Zur rechtsstaatlichen Bedeutung der (deutschen) anwaltlichen Verschwiegenheit auch Siegmund, Die anwaltliche Verschwiegenheit Rz 43 ff.

¹⁰ Entleiner, Freiberufler im Spannungsfeld zwischen Verschwiegenheits- und Mitteilungspflicht (2016) 1.

¹¹ Vgl OGH 19.09.2001, 9 ObA 180/01p.

¹² Klecatsky/Morscher, AnwBl 1983, 1 (Kapitel II.A).

¹³ Siehe OGH 22.02.2011, 6 Ob 292/00k, wo es heißt: „Als vordringliche Pflicht des Rechtsanwalts ist die Pflicht zur Interessenswahrung und zur Rechtsberatung anzusehen, wozu insbesondere Warn-, Auf-

In ähnlicher Weise konstatieren auch die Berufsausübungsrichtlinien der Wirtschaftstreuhandberufe, die ua für Steuerberater iSd § 1 WTBG 2017 Anwendung finden, dass die Berufsberechtigten „die Rechte ihrer Auftraggeber gegen jedermann mit Treue und Nachdruck zu verfolgen“ haben.¹⁴ Charakteristisch für Rechtsanwälte und Steuerberater ist deren Eigenschaft als sog „freier Beruf“¹⁵.

Nicht behandelt wird dahingegen das Berufsgeheimnis der Notare, denen eine – zumindest innerhalb Österreichs – von den Rechtsanwälten und Steuerberatern doch abweichende Funktion zukommt.¹⁶ Dies verdeutlicht bereits der in § 1 NO¹⁷ festgelegte Wirkungsbereich, demzufolge Notare „vom Staat bestellt und in ihr öffentliches Amt eingeführt [werden]“, um sowohl öffentliche Urkunden zu errichten sowie deren Echtheit, Beweiskraft und Aufbewahrung sicherzustellen (Abs 1) als auch Amtshandlungen als Gerichtskommissionär durchzuführen (Abs 2).¹⁸ Wenngleich der Notar auch dazu berechtigt ist, eine Partei in den in § 5 Abs 1 NO genannten Verfahren zu vertreten,¹⁹ bilden dennoch die in § 1 NO vorgesehenen Aufgaben den „Kernbereich“ der notariellen Tätigkeit.²⁰ Der Notar kann daher funktionell als „Träger der öffentlichen Verwaltung“ und als „Funktionsträger der Gerichtsbarkeit“ gesehen werden,²¹ der „weitreichend“ in das „staatliche Funktions- und Organisationsgefüge“ eingebunden sei.²² Diese staatliche Eingliederung des Notars wird auch durch dessen gesetzlich in § 7 Abs 2 NO angeordnete Unparteilichkeit bestärkt, die sich in einer solch vergleichbaren

klärungs-, Informations- und Verhütungspflichten zählen.“ Zur Verpflichtung der Interessenswahrung des Rechtsanwalts näher *Lehner in Engelhart et al* (Hg), RAO-Kurzkommentar¹¹ (2022) § 9 Rz 11.

¹⁴ VO der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer über die Allgemeine RL über die Ausübung der Wirtschaftstreuhandberufe der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, abrufbar unter https://www.ksw.or.at/PortalData/1/Resources/berufsbild/berufsrecht/berufsrecht_neu2018/WT-AARL2017-KSW_StandABl2-2018.pdf (Zugriff am 12.07.2023); siehe zur rechtlichen Qualität der Berufsausübungsrichtlinien Teil II Kapitel 4.2.3.

¹⁵ Zum Begriff der freien Berufe näher *Manhart*, Verschwiegenheitspflicht – ein Rechtsvergleich, AnwBl 2002, 616 (616 ff); *Entleimer*, Freiberufler 5 ff. Dem EuGH zufolge sind freie Berufe „Tätigkeiten, die et al ausgesprochen intellektuellen Charakter haben, eine hohe Qualifikation verlangen und gewöhnlich einer genauen und strengen berufsständischen Regelung unterliegen. Hinzu kommt, dass bei der Ausübung einer solchen Tätigkeit das persönliche Element besondere Bedeutung hat und diese Ausübung auf jeden Fall eine große Selbständigkeit bei der Vornahme der beruflichen Handlungen voraussetzt.“, vgl EuGH 11.10.2001, C-267/99, *Administration de l'enregistrement et des domaines*, ECLI:EU:C:2001:534, Rz 39. Zu den freien Berufen im Rechtsstaat siehe auch *Loebenstein*, Freie Berufe im Rechtsstaat, JBl 1984, 457 (457 ff).

¹⁶ Vgl grundlegend zur Einordnung des Notariats *Klecatsky*, Notariat und Rechtspflege, NZ 1969, 1 (1 ff); *Adamovich*, Notariat und Verfassung, NZ 1991, 161 (161 ff); *Wagner/Knechtel*, Notariatsordnung⁶ § 1 NO (Stand 01.01.2007, rdb.at) Rz 11 f; Zur notariellen Verschwiegenheit umfassend *Österreichische Notariatskammer*, Handbuch notarielle Verschwiegenheit (2015) 1 ff.

¹⁷ Notariatsordnung, StF: RGBl Nr 75/1871.

¹⁸ Zu dieser Vorschrift näher *Forster/Dobler in Zibl/Umfahrer* (Hg), NO § 1 (Stand 01.02.2023, rdb.at) Rz 1 ff.

¹⁹ Dazu auch *Wagner/Knechtel* § 1 NO⁶ (Stand 01.01.2007, rdb.at) Rz 31 ff.

²⁰ Vgl hierzu *Forster/Dobler in Zibl/Umfahrer* (Hg), NO § 1 (Stand 01.02.2023, rdb.at) Rz 20 mwN.

²¹ *Forster/Dobler in Zibl/Umfahrer* (Hg), NO § 1 (Stand 01.02.2023, rdb.at) Rz 3.

²² *Forster/Dobler in Zibl/Umfahrer* (Hg), NO § 1 (Stand 01.02.2023, rdb.at) Rz 11.

Weise in der für Rechtsanwälte maßgeblichen RAO sowie in dem für Steuerberater maßgeblichen WTBG 2017 nicht findet.²³ Vor diesem Hintergrund zeigt sich die funktionelle und berufsständische Divergenz von Notaren einerseits und Rechtsanwälten/Steuerberatern andererseits innerhalb des Rechtsstaats Österreich. Wenn daher in dieser Arbeit von „Rechtsberatern“ gesprochen wird, sind ausschließlich Rechtsanwälte und Steuerberater als von diesem Terminus erfasst anzusehen.

Rechtsberater, die die Interessen ihrer Klienten üblicherweise möglichst effektiv durchzusetzen versuchen, sehen sich seit jeher mit dem Interesse der Öffentlichkeit nach mehr Transparenz sowie die möglichst lückenlose Erforschung der Wahrheit konfrontiert. Bereits im Jahr 1979 hält *Arnold* zu diesem Thema pointiert fest: Das Berufsgeheimnis von Rechtsberatern „kann zwar im Einzelfall dazu führen, daß der vollen Erforschung der Wahrheit ein Hindernis entgegensteht, es liegt aber im wohl erwo-genen Interesse der Staatsbürger, die sich vertrauensvoll an [...] einen Rechtsfreund [...] wenden.“²⁴ Dieses Spannungsverhältnis zwischen dem Schutz von Informationen durch das Berufsgeheimnis und der Erforschung der Wahrheit nimmt jedoch stetig zu, wie auch jüngste Ereignisse zeigen. Beispielfhaft lassen sich in diesem Zusammenhang die Skandale rund um die *Panama-Papers*, *Paradise-Papers* oder *Luxemburg-Leaks* anführen, in denen Whistleblower vertrauliche (Steuer-)Daten, die aus der Sphäre von Rechtsanwalts- und Steuerberatungskanzleien entwendet wurden und die illegale sowie moralisch verwerfliche – jedoch legale – Steuerpraktiken aufzeigen sollten, öffentlich zugänglich gemacht wurden.²⁵ Vorfälle wie diese verdeutlichen unzweifelhaft die Notwendigkeit, Umfang und Grenzen der Verschwiegenheit von Rechtsberatern hinreichend klar ab-zustecken.

Ohne große Hürden kann festgestellt werden, dass ein eigenes Grundrecht auf Achtung der beruflichen Verschwiegenheit im österreichischen Verfassungsrecht nicht auszumachen ist.²⁶ Nichtsdestotrotz hat sowohl der VfGH als auch der für die Auslegung der EMRK, die im Jahr 1958 in den Verfassungsrang gehoben wurde, zuständige EGMR bestimmte andere Grundrechte herangezogen, unter denen der (grundrechtliche) Schutz des Berufsgeheimnisses von Rechtsberatern behandelt wird. Das Spektrum an grundrechtlichen Verbürgungen, die sich für den Berufsgeheimnisschutz als maßgeblich erweisen, ist dabei ein breites; besonders hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang

²³ Siehe auch *Wagner/Knechtl*, denen zufolge das „Ziel der hauptberuflichen, unparteilichen und unabhängigen Ausübung des Notarberufes sowie die Wesensverschiedenheit von notarieller und anwaltlicher Berufstätigkeit [...] eine Einschränkung der Berufsausübung iSd § 7 verfassungsgemäß zulässig [machen]“, vgl. *Wagner/Knechtel* § 7 NO⁶ (Stand 01.01.2007, rdb.at) Rz 2.

²⁴ *Ruppe*, Einführung, in *Ruppe* (Hg) Geheimnisschutz im Wirtschaftsleben (1980) 1.

²⁵ Vgl. dazu auch *Nguyen*, The Paradise Papers – A Reminder of the Legal and Professional Constraints in Advising on Offshore Tax Matters, *Asia-Pacific Tax Bulletin* 2019, 1 (1 ff); *Orzechowski/Span-blöchl*, Grundlegende Überlegungen der Europäischen Union zur Erlassung der DAC-6-Richtlinie, in *Jann et al* (Hg), Meldepflicht für potenziell aggressive Steuerplanungsmodelle (2020) 4 (5 ff); zu etwaigen aus nationaler Sicht dadurch entstehende Folgeprobleme siehe bspw. *Madl*, Die Verwertung von Steuer-CDs im gerichtlichen Finanzstrafverfahren, *ZWF* 2017, 260 (260 ff).

²⁶ Ausdrücklich VfGH 28.09.1992, B1380/91, VfSlg 13148/1992.

das nach Art 8 EMRK geschützte Recht auf Achtung der Privatsphäre, das Datenschutzrecht gem § 1 DSGVO sowie das Recht auf ein faires Verfahren gem Art 6 EMRK.²⁷ Obgleich dieser Gewährleistung des Berufsgeheimnisschutzes durch andere Grundrechte wird im Schrifttum teilweise die Einführung eines eigenständigen Grundrechts, welches die berufliche Verschwiegenheit (von Rechtsberatern) entsprechend schützen soll, gefordert. Im Rahmen dieser Arbeit sollen jene österreichischen Grundrechte näher untersucht und deren berufliche Verschwiegenheitsrechtliche Komponente aufgezeigt werden, für die es in der Rsp sowie Literatur (hinlänglich) Anhaltspunkte gibt. Eine Eingrenzung der Thematik erfährt die vorliegende Arbeit demnach dahingehend, dass Grundrechte, die zwar im entferntesten Sinne in den Kontext des Berufsgeheimnisschutzes gestellt werden können (wie zB die Erwerbsfreiheit nach Art 6 StGG),²⁸ wofür aber die (österreichische) Judikatur keine expliziten Anhaltspunkte bietet, außen vor gelassen werden.

Tatsächlich wird die berufliche Verschwiegenheit von Rechtsberatern im österreichischen Rechtssystem ausdrücklich lediglich auf einfachgesetzlicher Ebene durch unterschiedliche Rechtsinstitute geschützt. Im Zentrum stehen dabei das Recht auf sowie die Pflicht zur Verschwiegenheit. Gem § 9 Abs 2 RAO ist der Rechtsanwalt „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, verpflichtet.“ Vergleichbar statuiert § 80 WTBG 2017 für Steuerberater: „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.“ Neben der Verschwiegenheitspflicht sieht das österreichische Recht – als „notwendige Kehrseite der Medaille“²⁹ – für Rechtsberater auch ein Aussageverweigerungsrecht (auch Zeugnisverweigerungsrecht oder Entschlagungsrecht genannt) in den unterschiedlichen Verfahrensordnungen vor. Zu nennen sind in diesem Zusammenhang die (verfahrensrechtlichen) Vorschriften des § 321 Abs 1 Z 3 ZPO, § 157 Abs 1 Z 2 StPO, § 104 Abs 1 lit d FinStrG, § 171 Abs 1 lit c BAO, § 49 Abs 1 Z 2 AVG sowie § 24 VStG, denen im Kern zufolge der Rechtsberater seine Aussage als Zeuge verweigern darf, wenn er damit gegen seine gesetzliche Verschwiegenheitspflicht verstoßen würde. Sowohl die genannten standesrechtlichen als auch die erwähnten verfahrensrechtlichen Vorschriften zeigen aber kein durchgehend einheitliches Rechtsbild, sondern weichen

²⁷ Vgl zu den unterschiedlich einschlägigen Grundrechten näher *Wiederin*, Das Anwaltsgeheimnis im österreichischen Verfassungsrecht, AnwBl 2013, 558 (558 ff).

²⁸ Vgl auch die deutsche Rechtslage, wo der Schutz der Vertraulichkeit des Mandatsverhältnisses von Art 12 GG, der das Recht der freien Wahl des Berufs, des Arbeitsplatzes sowie der Ausbildungsstätte gewährleistet, abgeleitet wird; hierzu *Hey*, Gutachten zur Verfassungsmäßigkeit der Einführung einer allgemeinen Anzeigepflicht für Steuergestaltungen (2018) 23.

²⁹ *Prunbauer-Glaser*, „Legal Professional Privilege“ vs Schutz der anwaltlichen Verschwiegenheit, in *Österreichischer Rechtsanwaltskammertag* (Hg), FS Bennisler (2011) 289 (293); *Prunbauer-Glaser*, „Legal Professional Privilege“ vs Schutz der anwaltlichen Verschwiegenheit, AnwBl 2013, 56 (58); dazu ähnlich *Harbich*, Einige Fragen der anwaltlichen Verschwiegenheit, AnwBl 1983, 671 (671).

bei näherem Hinsehen durchaus voneinander ab und lassen zum Teil Interpretationsspielraum.

Neben dem Recht auf sowie der Pflicht zur Verschwiegenheit wird das Berufsgeheimnis von Rechtsberatern aber auch durch Umgehungsverbote (einfachgesetzlich) abgesichert. So statuiert bspw § 9 Abs 3 RAO, dass das „*Recht des Rechtsanwaltes auf Verschwiegenheit [...] durch gerichtliche oder sonstige behördliche Maßnahmen, insbesondere durch Vernehmung von Hilfskräften des Rechtsanwaltes oder dadurch, daß die Herausgabe von Schriftstücken, Bild-, Ton- oder Datenträgern aufgetragen wird oder diese beschlagnahmt werden, nicht umgangen werden [darf]*“. Eine solche vergleichbare gesetzliche Anordnung fehlt allerdings in dem für Steuerberater maßgeblichen WTBG 2017. Prima vista entsteht demnach der Eindruck, der Umfang des Berufsgeheimnisschutzes zwischen dem der Rechtsanwälte und jenem der Steuerberater weicht – zumindest in diesem Punkt – voneinander ab und bildet kein einheitliches (Schutz-)Maß. Aber auch die verfahrensrechtlichen Vorschriften scheinen dem Grunde nach ein unterschiedliches Maß an Berufsgeheimnisschutz vorzusehen. Denn während § 157 Abs 2 StPO als rechtliche Konsequenz bei einem Verstoß gegen das Umgehungsverbot die „*sonstige Nichtigkeit*“ anordnet, dürfen dahingegen nach § 98 Abs 4 FinStrG im (behördlichen) Finanzstrafverfahren bestimmte Beweismittel „*zur Fällung des Erkenntnisses (der Strafverfügung) zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten [nur] nicht herangezogen werden.*“ Bereits die aufgezeigten Vorschriften lassen erkennen, dass – neben der Verschwiegenheitspflicht und dem Aussageverweigerungsrecht – Divergenzen auch hinsichtlich den für das Berufsgeheimnis von Rechtsberatern weiteren notwendigen Rechtsinstituten wie das Umgehungsverbot sowie das Beweisverwertungsverbot bestehen.

Unzweifelhaft wird damit – wenngleich in unterschiedlichem Maße – das Berufsgeheimnis von Rechtsberatern einfachgesetzlich sowie verfassungsgesetzlich anerkannt und abgesichert. Gleichermaßen klar ist nach der Judikatur der österreichischen Höchstgerichte und des EGMR aber auch, dass das Berufsgeheimnis von Rechtsberatern nicht absolut gilt. Vielmehr darf dieses vom Gesetzgeber unter bestimmten Voraussetzungen durchbrochen oder eingeschränkt werden. Aus unterschiedlichen Gründen hat der österreichische Gesetzgeber solche Durchbrechungen auf Ebene des einfachen Gesetzesrechts, die an unterschiedlichen Stellen in der gesamten Rechtsordnung zu finden sind, auch festgelegt.³⁰ Zu nennen sind dabei exemplarisch die für Rechtsanwälte geltenden Meldepflichten bei übernommenen Treuhandschaften gem § 10a RAO, die (für Steuerberater und Rechtsanwälte gleichermaßen geltenden) Melde- und Auskunftspflichten zur Geldwäscheprävention, die Auskunftspflicht des Rechtsberaters aufgrund seiner Dienstgebereigenschaft gegenüber Versicherungsträgern nach § 42 ASVG sowie etwaige Mitteilungspflichten im Zusammenhang mit privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG. Aber auch bestimmte Einschränkungen hat der Rechtsberater in Bezug auf sein Berufsgeheimnis hinzunehmen, nämlich insb dann,

³⁰ *Fenyves/Spitzer*, Zur Verschwiegenheitspflicht des Notars im Fall der Nebenintervention, NZ 2010, 262 (263).

wenn der Klient den Rechtsberater von seiner Verschwiegenheit entbindet.³¹ Der Verschwiegenheit des Rechtsberaters sind demnach auch Grenzen gesetzt.

Dabei ist im Hinblick auf etwaige gesetzlich angeordnete Durchbrechungen und Einschränkungen des Berufsgeheimnisses von Rechtsberatern (erneut) eine Divergenz zwischen Rechtsanwälten und Steuerberatern auszumachen: Denn während bspw das Berufsrecht der Steuerberater in § 80 Abs 4 WTBG 2017 eine explizite Aufzählung enthält, in welchen Fällen die Verschwiegenheits(pflicht) entfällt,³² lässt die für Rechtsanwälte geltende RAO eine solche vermissen. Vielmehr sind jene Vorschriften, die eine Einschränkung oder Durchbrechung des (rechtsanwaltlichen) Berufsgeheimnisses vorsehen, innerhalb der RAO zersplittert und nicht – wie dies im WTBG 2017 gesetzestechnisch umgesetzt wurde – als ausdrückliche Ausnahme zur Verschwiegenheit deklariert. Wenngleich dies auf den ersten Anblick nicht sonderlich problematisch erscheinen mag, darf nicht übersehen werden, dass jede (einfachgesetzliche) Vorschrift, die mit der berufsrechtlichen Verschwiegenheit gem § 9 Abs 2 RAO oder § 80 WTBG 2017 kollidiert, einen Normenkonflikt herbeiführt, der letztendlich nur durch Auslegung und einer Wertungsentscheidung aufgelöst werden kann. Dies zeigen auch die zahlreichen Entscheidungen der Höchstgerichte, in denen zwischen der beruflichen Verschwiegenheit und der jeweiligen mit dieser kollidierenden Vorschrift abgewogen werden musste; teilweise wurde ein vermittelnder Lösungsansatz durch die Rsp herbeigeführt. Aber auch die in § 80 Abs 4 WTBG 2017 soeben genannte angeführte Auflistung ist nur demonstrativ; darüber hinaus finden sich auch außerhalb des WTBG 2017 Vorschriften, die zu einer Durchbrechung der Verschwiegenheit von Steuerberatern führen.

Der Schutz des Berufsgeheimnisses von Rechtsberatern manifestiert sich aber nicht nur im österreichischen (Verfassungs-)Recht, sondern wird auch auf Ebene des Unionsrechts anerkannt. So hat der EuGH bereits im Jahr 1982 in seiner Grundsatzentscheidung *AM&S* – unter Rückgriff auf die mitgliedstaatlichen Rechtsordnungen – den Schutz der Vertraulichkeit (insb jener der Kommunikation) zwischen Rechtsanwalt und Klienten zu einem allgemeinen Rechtsgrundsatz aufgewertet.³³ Gleichzeitig knüpft der Gerichtshof diesen Schutz, der bislang lediglich auf Rechtsanwälte – nicht jedoch Steuerberater – erstreckt wurde, aber an gewisse Voraussetzungen, wie insb die Unabhängigkeit des Rechtsanwalts (dh Rechtsanwälte, die nicht durch einen Dienstvertrag an den Klienten gebunden sind). In Folgeentscheidungen wurde dieser allgemeine Rechtsgrundsatz der Vertraulichkeit entsprechend konkretisiert.³⁴ Allerdings oder

³¹ Vgl auch *Arnold*, Das Berufsgeheimnis der freien Berufe, in *Ruppe* (Hg), Geheimnisschutz im Wirtschaftsleben (1980) 225 (271 ff).

³² Vgl in Bezug auf die Vorgängerbestimmungen des § 80 Abs 4 WTBG 2017 auch *Fenyves/Spitzer*, NZ 2010, 262 (264).

³³ EuGH 18.05.1982, Rs 155/79, *AM&S*, ECLI:EU:C:1982:157.

³⁴ Beschluss des EuG 04.04.1990, T-30/89, *Hilti*, ECLI:EU:T:1991:70; EuG 12.12.1991, T-30/89, *Hilti*, ECLI:EU:T:1991:70; EuGH 02.03.1994, C-53/92 P, *Hilti*, ECLI:EU:C:1994:77; EuGH 14.09.2010, C-550/07 P, *Akzo Nobel*, ECLI:EU:C:2010:512.

womöglich gerade deshalb wurde davon abgesehen, dieses Prinzip des Vertraulichkeitsschutzes iSd AM&S-Rsp in die im Primärrechtsrang stehende GRC, die im Jahr 2009 in Kraft getreten ist, aufzunehmen.³⁵

Obgleich des Fehlens eines ausdrücklichen Unionsgrundrechts, das den Schutz der Vertraulichkeit zwischen Rechtsberater und Klienten gewährleistet, leitet der EuGH nichtsdestotrotz einen solchen Schutz von anderen in der GRC verankerten Grundrechten ab. Als einschlägig erweist sich in diesem Zusammenhang insb das Recht auf Achtung der Privatsphäre gem Art 7 GRC, der die „Rechtsberatung, und zwar sowohl im Hinblick auf ihren Inhalt als auch im Hinblick auf ihre Existenz“³⁶ schützt. Aber auch das Recht auf einen wirksamen Rechtsbehelf und ein unparteiisches Gericht gem Art 47 GRC, der jeder Person das Recht einräumt, sich „beraten, verteidigen und vertreten“ zu lassen, sowie das Recht auf Achtung der Verteidigungsrechte nach Art 48 Abs 2 GRC erweist sich für den Berufsgeheimnisschutz von Rechtsberatern als maßgeblich.³⁷ So kann dem EuGH zufolge ein Rechtsberater (insb Rechtsanwalt) seinen Aufgaben „bei der Beratung, der Verteidigung und der Vertretung seines Mandanten nicht in angemessener Weise gerecht werden“³⁸ wäre dieser bspw im Rahmen eines Gerichtsverfahrens oder im Rahmen von dessen Vorbereitung dazu verpflichtet, mit den öffentlichen Stellen zusammenzuarbeiten und ihnen (Klienten-)Informationen zu übermitteln, die er anlässlich der Rechtsberatung erlangt hat. Vor diesem Hintergrund wird deutlich, dass das Berufsgeheimnis von Rechtsberatern seinen grundrechtlichen Schutz auch auf Ebene des Unionsrechts erfährt. Rechtsakte des Unionsgesetzgebers sowie – im Anwendungsbereich des Unionsrechts – der mitgliedstaatlichen Gesetzgeber haben im Einklang mit diesen primärrechtlichen Anforderungen zu sein.

Das Berufsgeheimnis von Rechtsberatern eingehend zu analysieren ist aber kein Selbstzweck, sondern ergeht vor dem Hintergrund, dass Rechtsberater in jüngster Vergangenheit zunehmend mittels Sekundärrechtsakte in sensiblen Bereichen instrumentalisiert werden, damit staatliche Einrichtungen (präventiv) Kenntnis von rechtlich relevanten Gegebenheiten der Klienten (also der Normunterworfenen) erlangen. Zu diesem Zweck verpflichtet der Unionsgesetzgeber ua Rechtsberater zunehmend zur Meldung, Auskunft sowie Unterrichtung über bestimmte (klientenbezogene) Umstände und Ereignisse. Solche Pflichten, die oftmals im Ergebnis dazu führen, dass Klienten-

³⁵ So auch *Lanser*, Das anwaltliche Berufsgeheimnis: Der Schutz der Vertrauenssphäre zwischen Anwalt und Mandant in der Rechtsprechung des EGMR, Diss. Universität Wien (2020) 2.

³⁶ EuGH 08.12.2022, C-694/20, *Orde van Vlaamse Balies u.a.*, ECLI:EU:C:2022:963, Rz 27.

³⁷ EuGH 26.06.2007, C-305/05, *Ordre des barreaux francophones et germanophone u.a.*, ECLI:EU:C:2007:383; wenngleich der EuGH in der genannten Entscheidung, die noch vor dem Inkrafttreten der GRC erging, Art 6 EMRK für dessen Grundrechtsprüfung heranzog, der über Art 6 Abs 2 Vertrag von Maastricht (nunmehr Art 6 Abs 3 EUV) Eingang in das Recht der EG (nunmehr EU) Eingang fand, gleichen die hier genannten Grundrechte des Art 47 sowie Art 48 GRC ausweislich den Erläuterungen zu der nun gültigen GRC in seinen hier einschlägigen Teilen dem zuvor erwähnten EMRK-Grundrecht.

³⁸ EuGH 26.06.2007, C-305/05, *Ordre des barreaux francophones et germanophone u.a.*, ECLI:EU:C:2007:383, Rz 32.

informationen gegenüber staatlichen Einrichtungen oder fremden Dritten zu offenbaren sind, konfliktieren aber nur allzu leicht mit dem (nationalen) Berufsgeheimnis, das im Kern exakt einen solchen Schutz der (Klienten-)Daten verlangt.

So sehen bspw die Vorschriften der fünften Änderungs-RL zur Amtshilfe-RL (sog DAC 6)³⁹ vor, dass Berater wie insb Rechtsanwälte und Steuerberater dem Grunde nach sog „*potenziell aggressive Steuergestaltungen*“ den nationalen Finanzbehörden zu melden haben. Damit sollte die innerhalb der Union angestrebte Steuertransparenz weiter erhöht werden.⁴⁰ Nur in dem Fall, in welchem der jeweilige meldepflichtige Berater (nach dem Wortlaut der DAC 6 der sog „*Intermediär*“⁴¹) einer nach nationalem Recht bestehenden gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht unterliegt, soll er von seiner Meldepflicht befreit sein. Korrespondierend geht damit allerdings die Pflicht einher, andere Intermediäre – sofern vorhanden und bekannt – von dieser Befreiung zu unterrichten (sog Unterrichtspflicht). Dabei führt die genannte Unterrichtspflicht zwangsläufig zu einer Durchbrechung des (nationalen) Berufsgeheimnisses, weil der Rechtsberater die Identität seines Klienten gegenüber Dritten offenzulegen hat. Unter anderem ist deswegen aber eine solche Verpflichtung zur Unterrichtung, wie der EuGH in seiner prominenten Entscheidung *Orde van Vlaamse Balies ua*⁴¹ dargetan hat, mit den Grundrechten der Union – namentlich Art 7 GRCh – unvereinbar. Damit haben die Luxemburger Richter dem Unionsgesetzgeber klare (grundrechtliche) Grenzen aufgezeigt, wenn es darum geht, das (nationale) Berufsgeheimnis von Rechtsberatern für Zwecke der Verhinderung von – politisch unerwünschten, aber legalen – „*potenziell aggressiven Steuergestaltungen*“ zu durchbrechen.⁴²

Aber auch die grundsätzlich dem Strafrecht zuordenbaren Geldwäsche-RL⁴³ weisen steuerliche und berufsgeheimnisschutz-spezifische Implikationen auf. Die Prävention

³⁹ RL 2018/822 des Rats vom 25.05.2018 zur Änderung der RL 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen.

⁴⁰ Dazu auch *Riedl*, Der Berufsgeheimnisschutz für Rechtsberater im Lichte des EuGH-Urteils *Orde van Vlaamse Balies* u.a., AVR 2023, 20 (20 f).

⁴¹ Zu dieser Entscheidung umfassend *Riedl*, AVR 2023, 20 (20 ff); vgl auch *Sendke*, Die Bedeutung der Unionsgrundrechte im harmonisierten Steuerrecht – zugleich Anmerkung zum Urteil des EuGH v. 8.12.2022 – C-694/20, ISR 2023, 11 (11 ff).

⁴² Dazu auch *Riedl*, AVR 2023, 20 (26 ff).

⁴³ Vgl die RL 91/308/EWG des Rats vom 10.06.1991 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche (1. Geldwäsche-RL); RL 2001/97/EG des Europäischen Parlaments und des Rats vom 04.12.2001 zur Änderung der RL 91/308/EWG des Rats zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche (2. Geldwäsche-RL); RL 2005/60/EG des Europäischen Parlaments und des Rats vom 26.10.2005 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung (3. Geldwäsche-RL); RL 2015/849 des Europäischen Parlaments und des Rats vom 20.05.2015 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung, zur Änderung der Verordnung (EU) Nr 648/2012 des Europäischen Parlaments und des Rats und zur Aufhebung der RL 2005/60/EG des Europäischen Parlaments und des Rats und der RL 2006/70/EG der Kommission (4. Geldwäsche-RL); RL 2018/843 des Europäischen Parlaments und des Rats vom 30.05.2018 zur Änderung der Richtlinie (EU) 2015/849 zur Verhinderung der Nutzung des

der Geldwäsche war dem Gemeinschaftsgesetzgeber (nunmehr Unionsgesetzgeber) bereits in den frühen 90er Jahren ein wesentliches Anliegen, stellt Geldwäsche doch „eine besondere Bedrohung für die Gesellschaften der Mitgliedstaaten“⁴⁴ dar. Mit der im Jahr 1991 erlassenen 1. Geldwäsche-RL⁴⁵ wurden deshalb Regelungen eingeführt, mit denen Kredit- und Finanzinstitute dazu verpflichtet wurden, bestimmten geldwäscherpräventiven Maßnahmen nachzukommen. Hierzu zählte vor allem die Pflicht, die nationalen Behörden im Fall eines Indizes für Geldwäsche zu unterrichten sowie auf Verlangen dieser alle erforderlichen Auskünfte zu erteilen.⁴⁶ Diese Pflichten wurden spätestens mit Erlassung der 2. Geldwäsche-RL⁴⁷ auf Rechtsberater ausgeweitet, was innerhalb der Beraterschaft für Aufregung sorgte. Vorgebracht wurde insb, das Vertrauensverhältnis zwischen Rechtsberater und Klienten werde hierdurch in untragbarem Maße beeinträchtigt. Ein Verfahren vor dem EGMR sowie anschließend im Zusammenhang mit den der 2. Geldwäsche-RL beinahe inhaltsgleichen Melde- und Auskunftspflichten nach der 3. Geldwäsche-RL⁴⁸ vor dem EuGH waren die Folge, wobei insb die grundrechtliche Unvereinbarkeit dieser Regelungen von den Bf moniert wurde. Entgegen der Ansicht der Bf verorteten die beiden Gerichte aber in den streitgegenständlichen Regelungen, die auf Rechtsberater Anwendung finden würden, keinen Verstoß gegen die Grundrechte. Mittlerweile wurde die 3. Geldwäsche-RL durch die aktuell gültige 4. Geldwäsche⁴⁹ ersetzt, die wiederum durch die 5.⁵⁰ sowie 6. Geldwäsche-RL⁵¹ abgeändert wurde. Noch bis heute qualifizieren sich die Melde- und Auskunftspflichten als zentraler Pfeiler der Geldwäscherprävention, die allerdings durchaus mit finanzstraf- sowie abgabenrechtlichen Folgewirkungen behaftet sind.

Diese Folgewirkungen resultieren anlässlich der im Laufe der Zeit sukzessiven Einführung entsprechender Regelungen (in Österreich), die für eine Verstrickung zwischen den Geldwäschemeldestellen und den Finanz(straf)behörden sorgen sollten, wurde doch sowohl auf europäischer als auch internationaler Ebene erkannt, dass Geldwäsche(gesetzgebung) und Steuerrecht nah beieinander liegen. Dies wird insb in der von *Schindler* publizierten Monografie, die sich diesem Thema umfassend widmet, anschaulich demonstriert.⁵² In Österreich wird die Verstrickung von Geldwäsche und Steuer-

Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche und der Terrorismusfinanzierung und zur Änderung der RL 2009/138/EG und 2013/36/EU (5. Geldwäsche-RL) sowie RL 2018/1673 des Europäischen Parlaments und des Rats vom 23.10.2018 über die strafrechtliche Bekämpfung der Geldwäsche (6. Geldwäsche-RL).

⁴⁴ ErwG 3 der 1. Geldwäsche-RL.

⁴⁵ RL 91/308/EWG.

⁴⁶ Art 6 1. Geldwäsche-RL.

⁴⁷ RL 2001/97/EG.

⁴⁸ RL 2005/60/EG.

⁴⁹ RL 2015/849.

⁵⁰ RL 2018/843.

⁵¹ RL 2018/1673.

⁵² *Schindler*, Geldwäschergesetzgebung und Steuerrecht (2021) 1 ff.