

Stellungnahme betreffend Vorrang des Vertrauensschutzes vor abgabenrechtlichen Aufklärungsinteressen

Aus der Sicht des **Berufsrechtes** der Wirtschaftstreuhänder ist **zumindest** auf folgendes hinzuweisen:

1. Der Vorrang des Vertrauensschutzes:

Die im § 91 des WTBG geregelte gesetzliche Verschwiegenheitsverpflichtung der Wirtschaftstreuhänder, ihrer Dienstnehmer und Gehilfen ist zum Schutz und im Interesse jener Parteien festgelegt worden, die sich einem Wirtschaftstreuhänder im Vertrauen auf eben diese Geheimhaltungspflicht anvertrauen und ihm Einblick in ihre private, berufliche und wirtschaftliche Sphären geben. Dies gilt aufgrund der in ihren jeweiligen Berufsrechten geregelten Verschwiegenheitsverpflichtungen gleichermaßen für Rechtsanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhänder¹. Schon in einem Erkenntnis vom 21.5.1964, ZI 184/64 (VwSlg NF 3083 F) hat der Verwaltungsgerichtshof (im Falle eines Notars) diesem **Vertrauensschutz Vorrang vor den Aufklärungsinteressen** der Finanzbehörden eingeräumt: „Der Grundsatz des Vertrauensschutzes wird in der modernen und freien Gesellschaft so hoch gewertet, dass ihm der Vorzug auch dann gebührt, wenn durch seine Aufrechterhaltung dem Notar in seinen eigenen steuerlichen Angelegenheiten unter Umständen ein Vorteil gegenüber allen anderen Steuerträgern zukommt“.²

2. Die Regeln in der Dienstanweisung Betriebsprüfung (DBP)³:

Auch Abschnitt 1.5.1. der DBP anerkennen den Grundsatz des Vorranges des Vertrauensschutzes vor den Aufklärungsinteressen der Finanzverwaltung. Es dürfen nur solche Aufzeichnungen und Unterlagen verlangt werden, die eine Prüfung der Vollständigkeit und Richtigkeit der Besteuerungsgrundlagen **ohne** Verletzung der Geheimhaltungsverpflichtungen ermöglichen. Dies geschieht durch Abdeckung der der Verschwiegenheit unterliegenden Teile der Aufzeichnungen und sonstiger Unterlagen.

3. Muss ein Wirtschaftstreuhänder interne Leistungsverzeichnisse, Abrechnungen, Honorarrechnungen und Quittungen Organen der Betriebsprüfung offen legen bzw herausgeben?

Eine Herausgabe aller oben angeführten (und anderer Unterlagen) ist – ohne Verstoß gegen § 91 WTBG – in rechtskonformer Weise nur möglich, wenn in diesen Unterlagen vorher alle Teile gelöscht werden, die vom im § 91 WTBG normierten Vertrauensschutz erfasst sind.

Gemäß § 91 Abs 1 WTBG sind Wirtschaftstreuhänder (und gemäß Abs 5 leg cit auch ihre Erfüllungshelfen, Gesellschafter, Aufsichtsräte, Prokuristen und Berufsanwärter) zur

¹ Vgl. dazu und zu weiteren Grundsatzfragen der beruflichen Verschwiegenheitsverpflichtung: Klecatsky/Morscher; Rechtsgutachten über die Verschwiegenheitspflicht der Wirtschaftstreuhänder, insbesondere im Strafverfahren, Innsbruck, Juli 1982

² VwGH vom 21.5.1964 ZI 184/64, VwSlg NF 3083 F

³ AÖF 1995/1, idF BMF 29.9.1997, 02 2905/1-IV/2/97

Verschwiegenheit über die ihnen anvertrauten Angelegenheiten verpflichtet, wobei es ohne Bedeutung ist, ob die Kenntnis dieser Umstände und Tatsachen auch anderen Personen zugänglich ist oder nicht. Gemäß Absatz 2 *leg cit* gilt dies auch für persönliche Umstände, Betriebs- oder Geschäftsgeheimnisse die ihnen bei Durchführung erteilter Aufträge oder behördlicher Verfahren bekannt geworden sind. Daher erstreckt sich der Geltungsbereich nicht nur auf ausdrücklich anvertraute Angelegenheiten, die dem Wirtschaftstreuhandler „im Zuge seiner beruflichen Tätigkeit zur Kenntnis gelangen, sondern auch auf jene, die lediglich „bekannt“ geworden sind. Ein spezielles „Anvertrauen“ ist daher nicht nötig.“⁴

Die gegebene Sach- und Rechtslage führt daher zum Ergebnis, dass im Zuge von Betriebsprüfungen bei Wirtschaftstreuhandlern Unterlagen generell **nur** zur Verfügung gestellt werden dürfen, ohne dass Inhalte die gemäß § 91 WTBG geschützt sind, offenbart werden. Rein theoretisch existieren dabei zwei Wege:

- a) Man kann durch „**Abdecken**“ **aller Inhalte** die Vertraulichkeit wahren,
- b) man könnte aber auch bei Offenlegung der Inhalte **den Mandanten** und **jede Zuordnung zum Mandantennamen abdecken**.

Im Falle des internen Leistungsverzeichnisses eines Wirtschaftstreuhandlers würde die Lösung a) bedeuten, dass **alle Hinweise** auf die Leistung (z.B. „Berechnungen im Zusammenhang mit Unterhaltsvergleich“) abgedeckt werden; im Falle b) würde die Lösung lauten, dass nicht die Leistung (z.B. „Berechnungen im Zusammenhang mit Unterhaltsvergleich“) sondern alle Hinweise, die eine Zuordnung dieser Leistung zu dem betreffenden Mandanten ermöglichen (im Beispiel: „Herr Huber“) abgedeckt würden.

Zu **präferenzieren** wird in der Praxis die **Abdeckung der Inhalte** sein, da die Befüllung dieser Texte in Leistungsverzeichnissen oder Honorarrechnungen der Wirtschaftstreuhandler in aller Regel aus den Arbeitsaufzeichnungen EDV-mäßig transportiert wird und es nicht verhindert werden kann, dass Mitarbeiter „sprechende“ Leistungsaufzeichnungen vornehmen. Ein solcher Fall würde beispielsweise entstehen, wenn Mitarbeiter oder der Wirtschaftstreuhandler selbst im Leistungsfeld den Text „Berechnungen im Zusammenhang mit Unterhaltsvergleich **der Ehegatten Huber**“ verwendet. Vom Wirtschaftstreuhandler zu beachten ist schließlich, dass beide Methoden der Abdeckung (Inhalte versus Mandantenzuordnung) nicht zeitgleich verwendet werden dürfen. Werden nämlich beispielsweise den Betriebsprüfungsorganen für den „Prüfungsweg“ von der Ausgangsrechnung zu den Leistungsaufzeichnungen des Wirtschaftstreuhandlers Unterlagen zur Verfügung gestellt, deren Leistungsinhalte abgedeckt sind und für den „Prüfungsweg“ von der Leistungsaufzeichnung zu den Ausgangsrechnungen Unterlagen präsentiert, in denen die Mandantennamen abgedeckt sind, kann durch Abgleich aller Unterlagen leicht ein Zusammenhang zwischen Leistungsinhalten und konkreten Mandanten herbeigeführt werden. Der Wirtschaftstreuhandler hätte in einem solchen Falle offensichtlich die Verschwiegenheitsverpflichtung gemäß § 91 WTBG verletzt. So lange daher im Zuge einer konkreten Betriebsprüfung mit dem Prüfungsorgan **keine** bindende Klärung erfolgt, welche Form der Abdeckung (Inhalte versus Mandantenzuordnung) vorgenommen wird, kann ausschließlich geraten werden, in allen Fällen **sowohl Inhalte als auch Mandantennamen** „abzudecken“.

Das hier vertretene Ergebnis (= Abdeckung des Namens **und** der Inhalte) findet sich auch im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 17. März 1972 bestätigt.⁵

⁴ Bernbacher, Haase, Herneth, Klement, Trojer; Wirtschaftstreuhandberufsgesetz, Wien 2000, Anmerkung 2 zu § 91, S. 117

⁵ VfGH vom 17.3.1972, B 689/70

Anlassfall war ein Rechtsanwalt, der im Zuge einer Betriebsprüfung auf den übergebenen Unterlagen sowohl die Causen (= Inhalte) als auch die Namen der Mandanten abgedeckt hatte. Seitens der Betriebsprüfung wurde geprüft, wie sich nach dem (alten) Umsatzsteuergesetz die vereinnahmten Entgelte auf die verschiedenen Steuersätze verteilen und welche Entgelte auf steuerfreie Umsätze entfallen.

Selbst in diesem Fall hat der Verfassungsgerichtshof bestätigt, dass die Verpflichtung zur beruflichen Verschwiegenheit den in der Bundesabgabenordnung in den §§ 142 und 184 geregelten Verpflichtung vorangeht und die von der Finanzverwaltung vorgenommene Gesetzesauslegung (unter dem Aspekt der Gleichheitswidrigkeit) verworfen wurde. Ausdrücklich bestätigte der Verfassungsgerichtshof, dass der Beschwerdeführer, „als er die Geschäftsbücher und Belege der Abgabenbehörde nur unter Abdeckung der Klientennamen zur Einsicht vorlegte, nicht nur in Ausübung eines gesetzlichen Rechtes, sondern auch in Befolgung einer vom Gesetz auferlegten Pflicht gehandelt hat.“

4. Zusammenfassung:

Der Vorrang des Vertrauensschutzes vor den abgabenrechtlichen Aufklärungsinteressen erfordert es, im Zuge von Betriebsprüfungen Unterlagen nur herauszugeben, wenn vorher durch Unkenntlichmachung aller Informationen, die gemäß § 91 WTBG geschützt sind, eine Verletzung der gesetzlichen Verschwiegenheitsverpflichtung auszuschließen ist. Gleichgültig ist hierbei auf welchen Unterlagen Informationen aufscheinen, die der Verschwiegenheitsverpflichtung unterliegen. Befinden sich auf Abrechnungen, Honorarrechnungen, Quittungen und dergleichen Informationen, die gemäß § 91 WTBG geschützt sind, **sind diese Teile vor Herausgabe an Organe der Betriebsprüfung unkenntlich zu machen.**

Mag. Johann Lummerstorfer e.h.
(Vorsitzender des Berufsrechtsausschusses der Kammer der Wirtschaftstreuhänder)