

Datum 17. Mai 2018

An Mag. Patrycja Romańczuk-Fiedorowicz, Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer

Von RA Dr. Lukas Feiler, SSCP, CIPP/E, Baker McKenzie Wien

Betreff **Stellungnahme zur datenschutzrechtlichen Stellung des Wirtschaftstreuhanders**

Sehr geehrte Frau Mag. Romańczuk-Fiedorowicz,

Gerne darf ich Ihnen untenstehend unsere Stellungnahme zur datenschutzrechtlichen Stellung des Wirtschaftstreuhanders übermitteln. Dieser Rechtsrat wird ausschließlich gegenüber der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer erteilt und stellt keinen Rechtsrat gegenüber Dritten dar.

1. Zusammenfassung

Wirtschaftstreuhanders sind als Verantwortliche i.S.d. Datenschutz-Grundverordnung (DSGVO) anzusehen. Dies ergibt sich aus:

- der durch Verordnung bzw. Gesetz normierten eigenverantwortlichen Entscheidungsbefugnis und Weisungsfreiheit des Wirtschaftstreuhanders (vgl. § 5 der Verordnung über die Allgemeine Richtlinie über die Ausübung der Wirtschaftstreuhandberufe; § 77 Abs. 1 WTBG 2017) und
- einer typisierten inhaltlichen Betrachtung der Tätigkeit eines Wirtschaftstreuhanders.

Diese Einschätzung deckt sich im Ergebnis auch mit der publizierten gemeinsamen Rechtsansicht der deutschen Datenschutzbehörden des Bundes und der Länder (siehe Kurzpapier Nr. 13 der deutschen Datenschutzkonferenz vom 16. Jänner 2018).

2. Detaillierte Analyse

2.1 Die Rolle des Verantwortlichen in Abgrenzung zur Rolle des Auftragsverarbeiters

Die DSGVO definiert den Begriff des „Verantwortlichen“ als „*die natürliche oder juristische Person, Behörde, Einrichtung oder andere Stelle, die allein oder gemeinsam mit anderen über die Zwecke und Mittel der Verarbeitung von personenbezogenen Daten entscheidet*“ (Art. 4 Nr. 7 DSGVO).

„Auftragsverarbeiter“ ist demgegenüber „eine natürliche oder juristische Person, Behörde, Einrichtung oder andere Stelle, die personenbezogene Daten im Auftrag des Verantwortlichen verarbeitet“ (Art. 4 Nr. 8 DSGVO).

Während einer Organisation hinsichtlich unterschiedlicher Verarbeitungstätigkeiten unterschiedliche datenschutzrechtliche Rollen zukommen können, kann eine Organisation hinsichtlich einer konkreten Verarbeitungstätigkeit nur entweder Verantwortlicher oder Auftragsverarbeiter sein (vgl. *Artikel-29-Datenschutzgruppe*, Stellungnahme 1/2010 zu den Begriffen „für die Verarbeitung Verantwortlicher“ und „Auftragsverarbeiter“, WP 169 (2010) 30).

Zentrales Abgrenzungskriterium zwischen diesen beiden Rollen ist, ob die Organisation über die Zwecke und Mittel der Verarbeitung von personenbezogenen Daten entscheidet.

Nach h.A. ist hierbei nicht auf die rechtliche Befugnis zur Entscheidung, sondern auf die tatsächliche Entscheidung selbst abzustellen (*Artikel-29-Datenschutzgruppe*, Stellungnahme 1/2010 zu den Begriffen „für die Verarbeitung Verantwortlicher“ und „Auftragsverarbeiter“, WP 169 (2010) 10 f). Dessen ungeachtet kommt bei einer typisierenden Betrachtung – wie sie hier notwendigerweise vorzunehmen ist – der Entscheidungsbefugnis erhebliche Bedeutung zu, weil eine durch ein Gesetz im materiellen Sinn zwingend vorgegebene Befugnis zur Entscheidung eine starkes Indiz dafür ist, dass diese Befugnis in der Praxis auch genützt und tatsächlich – im Rahmen der Befugnis – entsprechende Entscheidungen über die Verarbeitungen personenbezogener Daten getroffen werden.

Im Folgenden ist daher der hinsichtlich der Entscheidungsbefugnis von Wirtschaftstreuändern maßgebliche Rechtsrahmen näher zu untersuchen.

2.2 Der Rechtsrahmen für die Ausübung des freien Berufs des Wirtschaftstreuänders im Lichte der DSGVO

Gestützt auf die Verordnungsermächtigung des § 72 Wirtschaftstreuhandberufsgesetz 2017 (WTBG 2017) hat die Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (KSW) die Verordnung über die Allgemeine Richtlinie über die Ausübung der Wirtschaftstreuhandberufe (WT-AARL 2017)¹ erlassen.

§ 5 WT-AARL 2017 normiert den Grundsatz der Eigenverantwortung. Demnach haben Berufsberechtigte (1) „*ihr Handeln in eigener Verantwortung zu bestimmen*“, (2) „*ihr Urteil selbst zu bilden*“ und (3) „*ihre Entscheidung selbst zu treffen*“ (§ 5 Abs. 1 WT-AARL 2017). Weiters ist es „*Berufsberechtigten [...] untersagt, berufliche Aufträge zu übernehmen, wenn die geforderte Eigenverantwortung nicht getragen wird oder nicht getragen werden kann*“ (§ 5 Abs. 2 WT-AARL 2017). Aus § 5 WT-AARL 2017 ergibt sich damit zwingend eine eigenverantwortliche Entscheidungsbefugnis eines Wirtschaftstreuänders (vgl. auch *Bertl*, Rechtliche Rahmenbedingungen der Steuerberatung und Abschlussprüfung in *Bertl* u.a. (Hrsg.), Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band I, Teil 2⁴ (2014), 329).

¹ Amtsblatt der Kammer der Wirtschaftstreuänder, Sondernummer II/17, 22.12.2017.

Der Grundsatz der Eigenverantwortung wird auch auf gesetzlicher Ebene durch das WTBG 2017 geschützt. So normiert § 77 Abs. 1 WTBG 2017 ausdrücklich, dass „*Berufsberechtigte [...] verpflichtet [sind], die Übernahme eines Auftrages abzulehnen, der sie bei Ausübung ihrer Tätigkeit an Weisungen fachlicher Art des Auftraggebers binden würde*“. Wirtschaftstreuhandler genießen daher zwingend eine fachliche Weisungsfreiheit.

Bereits auf Grundlage dieser durch Gesetz bzw. Verordnung normierten Weisungsfreiheit und eigenverantwortliche Entscheidungsbefugnis ergibt sich zwingend eine datenschutzrechtliche Verantwortlichenstellung des Wirtschaftstreuhandlers.

2.3 Inhaltliche Betrachtung der Tätigkeit eines Wirtschaftstreuhandlers

Die Artikel-29-Datenschutzgruppe, deren Stellungnahme auch zur Auslegung des Verantwortlichenbegriffs nach der DSGVO weiterhin Gültigkeit besitzt (vgl. *Hartung in Kühling/Buchner, DS-GVO (2017) Art. 4 Nr. 7 Rn 13*), nennt vier inhaltliche Kriterien für die Abgrenzung eines Verantwortlichen von einem Auftragsverarbeiter (*Artikel-29-Datenschutzgruppe, Stellungnahme 1/2010 zu den Begriffen „für die Verarbeitung Verantwortlicher“ und „Auftragsverarbeiter“*, WP 169 (2010) 34 f):

- die Ausführlichkeit der vom Kunden erteilten Weisungen, die den Handlungsspielraum bestimmt, der dem Dienstleister bleibt – da die von einem Klienten an seinen Wirtschaftstreuhandler erteilten Anweisungen allenfalls allgemeiner Natur sind, spricht dieses Kriterium für eine Verantwortlichenstellung des Wirtschaftstreuhandlers;
- die Überwachung der Erbringung der Dienstleistung durch den Kunden; eine permanente sorgfältige Beaufsichtigung durch den Kunden, mit der sichergestellt werden soll, dass der Dienstleister die Weisungen und Vertragsbedingungen genau beachtet, lässt darauf schließen, dass der Kunde noch die vollständige und alleinige Kontrolle über die Verarbeitungsvorgänge ausübt – eine solche Überwachung findet gegenüber einem Wirtschaftstreuhandler typischerweise nicht statt, weshalb auch dieses Kriterium für eine Verantwortlichenstellung des Wirtschaftstreuhandlers spricht;
- den Eindruck, den der Kunde den Betroffenen vermittelt, und die hieraus resultierenden Erwartungen der Betroffenen – dass ein Unternehmen einen Steuerberater bzw. Wirtschaftsprüfer einsetzt und dieser eigenverantwortlich agiert, deckt sich mit den Erwartungen der Betroffenen, weshalb auch dieses Kriterium für eine Verantwortlichenstellung des Wirtschaftstreuhandlers spricht; und
- die Fachkompetenz des Dienstleisters: der traditionellen Rolle und Fachkompetenz des Dienstleisters kann eine entscheidende Rolle zukommen – so spricht auch hier die notwendige Fachkompetenz eines Wirtschaftstreuhandlers für seine Einstufung als Verantwortlicher.

Auch nach einer inhaltlichen Betrachtung der Tätigkeit eines Wirtschaftstreuhandlers ergibt sich, dass dieser als Verantwortlicher i.S.d. DSGVO einzustufen ist.

Die Artikel-29-Datenschutzgruppe selbst nennt „Rechnungsprüfer/Steuerberater“ ausdrücklich als Beispiel für einen Verantwortlichen (*Artikel-29-Datenschutzgruppe, Stellungnahme 1/2010 zu den Begriffen „für die Verarbeitung Verantwortlicher“ und „Auftragsverarbeiter“*, WP 169 (2010) 35).

Als einzige Ausnahme hiervon nennt die Artikel-29-Datenschutzgruppe einen Fall in dem *„ein Rechnungsprüfer [...] für ein Unternehmen tätig wird, z.B. um eine umfassende Buchprüfung vorzunehmen, und dabei ausführlichen Weisungen des fest angestellten Buchprüfers des Unternehmens unterliegt“*. In diesem Fall wäre der Rechnungsprüfer *„aufgrund der klaren Weisungen und des mithin eingeschränkten Handlungsspielraums generell als Auftragsverarbeiter einzustufen“* (*Artikel-29-Datenschutzgruppe, Stellungnahme 1/2010 zu den Begriffen „für die Verarbeitung Verantwortlicher“ und „Auftragsverarbeiter“*, WP 169 (2010) 35).

Die von der Artikel-29-Datenschutzgruppe ins Auge gefasste Konstellation ist allerdings für österreichische Wirtschaftstreuhandler nicht realistisch: Dass durch Weisungen des Klienten der Handlungsspielraum des Wirtschaftstreuhandlers signifikant eingeschränkt würde, wäre nur denkbar, wenn insbesondere fachliche Weisungen gegenüber dem Wirtschaftstreuhandler ausgesprochen (und befolgt) würden. Dies wäre allerdings nach § 77 Abs. 1 WTBG 2017 nicht zulässig (siehe bereits oben Punkt 2.2).

Es bleibt daher bei dem von der Artikel-29-Datenschutzgruppe ausgesprochenen Grundsatz, dass „Rechnungsprüfer/Steuerberater“ als Verantwortliche anzusehen sind.

2.4 Betrachtung im Lichte der Entscheidung K120.862/0011-DSK/2005

In der Entscheidung K120.862/0011-DSK/2005 vom 20. Mai 2005 sprach die damalige Datenschutzkommission aus, dass dem mit der Personalverrechnung beauftragten Steuerberater *„grundsätzlich Auftraggebereigenschaft im Sinne des § 4 Z 4 dritter Satz DSGVO 2000 [Anm: d.h. eine Verantwortlichenstellung] zukommen [könnte], wenn er gem. § 26 Abs. 10 DSGVO eigenverantwortlich, das heißt ohne genaue Anleitung durch oder Vereinbarung mit seinem Mandanten, die Personalverrechnung mit Hilfe von EDV durchführt“*. Das Recht zu einer solchen *„eigenverantwortlichen Datenverarbeitung“* konnte die Datenschutzkommission damals dem Landesrecht der Steuerberater jedoch nicht entnehmen.

Mit § 5 WT-AARL 2017 gibt es jedoch ein Kraft Verordnung geschaffenes Recht auf (bzw. eine Pflicht zur) eigenverantwortlichen Verarbeitung personenbezogener Daten. Darüber hinaus ist nach der DSGVO – im Unterschied zum DSGVO 2000 – primär auf die tatsächliche Entscheidung und lediglich sekundär auf die rechtliche Entscheidungsbefugnis abzustellen (siehe bereits oben Punkt 2.2).

Die zum DSGVO 2000 ergangene Entscheidung K120.862/0011-DSK/2005 besitzt für die DSGVO somit keine unmittelbare Gültigkeit mehr.

Vielmehr ist auf die publizierte gemeinsame Rechtsansicht der deutschen Datenschutzbehörden des Bundes und der Länder Bedacht zu nehmen, wonach *„Berufsgeheimnisträgers (Steuerberater, Rechtsanwälte, externe Betriebsärzte, Wirtschaftsprüfer)“* keine Auftragsverarbeiter, sondern Verantwortliche sind (siehe *Datenschutzkonferenz, Kurzpapier Nr. 13, Auftragsverarbeitung, Art. 28 DS-GVO*

(2018) 4, verfügbar unter https://www.bfdi.bund.de/DE/Home/Kurzmeldungen/DSGVO_Kurzpapiere1-3.html).

2.5 Die praktischen Folgen der Einstufung des Wirtschaftstreuhanders als Verantwortlicher

Die Einstufung des Wirtschaftstreuhanders als Verantwortlicher hat folgende mit der Praxis leicht vereinbare Folgen:

- Keine Haftung des Klienten für seinen Wirtschaftstreuhanders: Da der Wirtschaftstreuhanders kein Auftragsverarbeiter des Klienten ist, haftet der Klient gegenüber Betroffenen nicht für Handlungen des Wirtschaftstreuhanders (vgl. Art. 82 Abs. 2 DSGVO).
- Informationspflicht gegenüber den Betroffenen: Den Wirtschaftstreuhanders trifft nach Art 13 f DSGVO zwar grundsätzlich eine Informationspflicht gegenüber den Betroffenen. Allerdings kann er sich hinsichtlich der von seinem Klienten erhaltenen Daten Dritter auf eine Ausnahmeregelung berufen:

Eine Informationspflicht gegenüber Dritten, deren Daten der Wirtschaftstreuhanders von seinem Klienten erhält, besteht nicht, weil „*die personenbezogenen Daten gemäß dem Unionsrecht oder dem Recht der Mitgliedstaaten dem Berufsgeheimnis [...] unterliegen*“ (siehe § 80 WTBG 2017) „*und daher vertraulich behandelt werden müssen*“ (Art. 14 Abs. 5 lit. d DSGVO).

- Rechtsgrundlage für die Übermittlung von personenbezogenen Daten Dritter an den Wirtschaftstreuhanders: Eine solche Rechtsgrundlage ist erforderlich, jedoch gegeben:
 - Für personenbezogene Daten im Allgemeinen sowie für strafrechtlich relevante Daten besteht eine solche Rechtsgrundlage in Form eines überwiegenden berechtigten Interesses (Art. 6 Abs. 1 lit. f DSGVO bzw. Art. 10 DSGVO i.V.m. § 4 Abs. 3 Z 2 DSG i.d.F. Datenschutz-Deregulierungsgesetzes 2018):

Soweit ein Wirtschaftstreuhanders im Rahmen der Erfüllung eines Mandats personenbezogene Daten Dritter verarbeitet, ist diese Verarbeitung vom Interesse des Wirtschaftstreuhanders, seinen Beruf ausüben zu können, und vom Interesse des Klienten, die beauftragte Leistung zu erhalten, getragen. Zumal der Wirtschaftstreuhanders einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht unterliegt (§ 80 WTBG 2017), überwiegen diese Interessen gegenüber den Interessen Dritter, dass ihre Daten nicht in die Datenverarbeitung des Wirtschaftstreuhanders einbezogen werden.

- Für sensibel Daten in Form einer gesetzlichen Grundlage (Art. 9 Abs. 2 lit. g DSGVO):

Nach Art. 9 Abs. 2 lit. g DSGVO ist die Verarbeitung sensibler Daten zulässig, wenn kumulativ folgende Voraussetzungen vorliegen:

- Die Verarbeitung ist *„aus Gründen eines erheblichen öffentlichen Interesses erforderlich“*.

Diese Öffnungsklausel ist *„nicht von vornherein auf Datenverarbeitungen zu bestimmten Zwecken begrenzt“* (Kampert in Sydow (Hrsg.), Europäische Datenschutzgrundverordnung (2017) Art. 9 Rn 41) und bietet dem nationalen Gesetzgeber daher einen weiten Gestaltungsspielraum (Greve in Auernhammer u.a. (Hrsg.), DSGVO – BDSG⁵ (2017) Art. 9 Rn 19; Kampert in Sydow (Hrsg.), Europäische Datenschutzgrundverordnung (2017) Art. 9 Rn 41). Öffentliches Interesse kann alles sein, was der Gemeinschaft dient (Weichert in Kühling/Buchner (Hrsg.), Datenschutz-Grundverordnung (2017) Art. 9 Rn 90).

Im konkreten Fall besteht ein erhebliches öffentliches Interesse daran, dass Wirtschaftstreuhandler ihre Aufgaben laut Berechtigungsumfang (vgl. § 2 f WTBG 2017) eigenverantwortlich und weisungsfrei erfüllen können, was voraussetzt, dass sie in ihrer Rolle als Verantwortliche personenbezogene Daten, einschließlich sensible Daten, erhalten. Nur hierdurch ist es einerseits möglich, dass sich Klienten eine angemessene Beratung sichern, und wird andererseits gesamtwirtschaftlich ein hohes Qualitätsniveau unter Wirtschaftstreuhandlern sichergestellt. Zudem lassen sich die steuer- und handelsrechtlichen Pflichten des Unternehmers (Klienten) typischer Weise nicht oder nicht in wirtschaftlich zumutbarer Art und Weise ordnungsgemäß ohne Beiziehung eines Wirtschaftstreuhanders als externen Experten (mit der notwendigen Sachkenntnis und der entsprechenden Infrastruktur) erfüllen.

Die Übermittlung von sensiblen Daten an Wirtschaftstreuhandler ist somit aus Gründen eines erheblichen öffentlichen Interesses erforderlich.

- Die Verarbeitung erfolgt *„auf der Grundlage [...] des Rechts eines Mitgliedstaats“*, das (i) *„in angemessenem Verhältnis zu dem verfolgten Ziel steht“*, (ii) *„den Wesensgehalt des Rechts auf Datenschutz wahrt“* und (iii) *„angemessene und spezifische Maßnahmen zur Wahrung der Grundrechte und Interessen der betroffenen Person vorsieht“*.

Die von Wirtschaftstreuhandlern im Rahmen ihres Berechtigungsumfangs für Klienten durchgeführten Datenverarbeitungen erfolgen auf der Grundlage der §§ 2 f WTBG 2017, welche diesen Berechtigungsumfang

ausdrücklich definieren (z.B. die Lohnverrechnung in § 2 Abs. 1 Z 2 WTBG 2017).

Die Ermächtigung von Wirtschaftstreuhändern, die in §§ 2 f WTBG 2017 genannten Leistungen zu erbringen und damit die hierfür erforderlichen Daten zu verarbeiten, steht nicht nur in einem „angemessenen“, sondern einem wesensnotwendigen Zusammenhang mit dem Ziel, eine hoch qualitative Beratung in wirtschaftstreuhänderischen Angelegenheiten zu ermöglichen. Der Wesensgehalt des Rechts auf Datenschutz wird hierdurch augenscheinlich nicht berührt.

Schließlich sieht das WTBG 2017 durch die gesetzliche Verschwiegenheitspflicht der Wirtschaftstreuhänder (vgl. § 80 WTBG 2017) auch „angemessene und spezifische Maßnahmen zur Wahrung der Grundrechte und Interessen der betroffenen Person [vor]“ (vgl. Art. 9 Abs. 2 lit. i DSGVO, der das Berufsgeheimnis ausdrücklich als „angemessene und spezifische Maßnahmen zur Wahrung der Rechte und Freiheiten der betroffenen Person“ nennt).