Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Positionspapier

des Ausschusses 10

„Steuerberatungsrecht (national und international)“

zur

Einhaltung der Verschwiegenheitspflicht

bei steuerlichen Betriebsprüfungen in Steuerberaterpraxen

1. Februar 2013

I. Problemstellung

Steuerberater unterliegen der Pflicht zur Verschwiegenheit. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) kann aber auch bei Steuerberaterpraxen eine steuerliche Betriebsprüfung angeordnet und durchgeführt werden. Es stellt sich die Frage, inwieweit in diesem Fall der Betriebsprüfer Einblick in mandantenbezogene Daten, die der Verschwiegenheitspflicht unterliegen, insbesondere Name des Mandanten und Gegenstand der Beratung, nehmen darf und welche Maßnahmen der Steuerberater zur Einhaltung der Verschwiegenheitspflicht ergreifen muss.

II. Zulässigkeit der Anordnung einer Betriebsprüfung beim Steuerberater

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist die Anordnung einer Betriebsprüfung auch bei Berufsgeheimnisträgern und damit auch bei Steuerberatern zulässig (vgl. zuletzt BFH, Urt. v. 28. Oktober 2008, VIII R 78/05, DStR 2010, 326; BFH, Urt. v. 8. April 2008, VIII R 61/06, DStR 2008, 1361). Deswegen sind auch Steuerberater bei Betriebsprüfungen verpflichtet, bei der Ermittlung der für die Besteuerung erheblichen Sachverhalte mitzuwirken. Sie haben insbesondere Auskünfte zu erteilen, Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden zur Einsicht und Prüfung vorzulegen und die zum Verständnis der Aufzeichnungen erforderlichen Auskünfte zu erteilen (§ 200 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO).

Soweit die Aufzeichnungen in der Finanzbuchhaltung mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden sind, hat die Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung das Recht, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen. Sie kann im Rahmen einer Außenprüfung auch verlangen, dass die Daten nach ihren Vorgaben maschinell ausgewertet oder ihr die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden (§ 147 Abs. 6 Sätze 1 und 2 AO, sog. Z1-, Z2- und Z3-Zugriff). Der BFH hat in dem Urteil vom 8. April 2008 aber ausdrücklich offen gelassen, ob und inwieweit der nach § 147 Abs. 6 AO zulässige Datenzugriff der Finanzverwaltung im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung (als konkrete Maßnahme der Außenprüfung) im Hinblick auf die Pflicht zur Verschwiegenheit einzuschränken ist.

III. Verschwiegenheitspflicht und Auskunftsverweigerungsrecht des Steuerberaters

1. Der Steuerberater ist zur Verschwiegenheit verpflichtet (§ 57 Abs. 1 StBerG). Diese Pflicht erstreckt sich auf alles, was dem Steuerberater in Ausübung des Berufs oder bei Gelegenheit der Berufstätigkeit anvertraut oder bekannt geworden ist (§ 9 Abs. 2 BOStB). Die Pflicht zur Verschwiegenheit bezieht sich auch auf die Identität des Mandanten und die Tatsache seiner Beratung (BFH, Urt. v. 14. Mai 2002, IX R 31/00, DStR 2002, 1300). Nach der Rechtsprechung des BFH unterfallen auch diese Angaben und damit insbesondere der Name des Mandanten dem Auskunftsverweigerungsrecht nach § 102 Abs. 1 Nr. 3b AO. Der Steuerberater hat daher das Recht, aber auch die Pflicht, bei einer Betriebsprüfung der eigenen Praxis der Finanzbehörde die Einsicht in alle Daten zu verweigern, auf die sich die Pflicht zur Verschwiegenheit bzw. das Auskunftsverweigerungsrecht nach § 102 AO bezieht (BFH, Urt. v. 28. Oktober 2009, VIII R 78/05, DStR 2010, 326). Dies gilt insbesondere für den Namen des Mandanten und den Gegenstand der Beratung.

2. Die Verschwiegenheitspflicht gilt nach § 5 Abs. 1 BOStB gegenüber jedermann, auch gegenüber Behörden und Gerichten sowie anderen Personen, die einer gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht unterliegen (Kuhls/Maxl, StBerG, § 57, Rdn. 171; Gehre/Koslowski, StBerG, § 7, Rdn. 64). Auch gegenüber anderen Berufsgeheimnisträgern bedarf es für eine Offenbarung von mandantenbezogenen Daten, die unter die Verschwiegenheitspflicht fallen, einer gesetzlichen Gestattungsnorm.

   Dies gilt erst Recht gegenüber der Finanzverwaltung (so auch BFH, Urt. v. 26. Februar 2004, IV R 50/01, BFHE 205, 234). Zwar unterliegen auch die Mitarbeiter der Finanzverwaltung dem Steuergeheimnis nach § 30 AO, dessen Verletzung nach § 203 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 StBerG ebenfalls strafbewehrt ist. Das Steuergeheimnis weist aber gegenüber der berufsrechtlichen Verschwiegenheitspflicht ein niedrigeres Schutzniveau auf und ist somit nicht gleichwertig. So steht u. a. das Steuergeheimnis einer Offenbarung nicht entgegen, wenn diese der Durchführung eines Strafverfahrens dient (§ 30 Abs. 4 Nr. 4 AO) oder die Offenbarung erforderlich ist, in der Öffentlichkeit verbreitete unwahre Tatsachen richtig zu stellen, die geeignet sind, das Vertrauen in die Verwaltung erheblich zu erschüttern (§ 30 Abs. Abs. 4 Nr. 5c AO).

Auch ist nach § 203 Abs. 2 Satz 3 StGB eine Verletzung des Steuergeheimnisses dann nicht strafbar, wenn Informationen an andere Behörden für Aufgaben der öffentlichen Verwaltung weitergegeben werden, soweit dies nicht gesetzlich untersagt ist.

Dass die Verschwiegenheitspflicht trotz des Steuergeheimnisses auch gegenüber der Finanzverwaltung gilt, wird durch die gesetzlichen Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrechte des Steuerberaters nach § 102 Abs. 1 Nr. 3b und § 104 Abs. 1 AO bestätigt (Kuhls/Maxl, StBerG, § 57, Rdn. 171). Diese Regelungen, die auch im Fall der Auskunftserteilung des Steuerberaters in eigner Sache gelten, wären anderenfalls überflüssig. Dass der Gesetzgeber dem Steuerberater zum Schutz des Berufsgeheimnisses ein Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrecht eingeräumt hat und § 200 AO hinsichtlich der Mitwirkungspflichten des Steuerberaters bei der Betriebsprüfung keine Ausnahmen hiervon vorsieht, zeigt außerdem, dass die berufliche Verschwiegenheitspflicht auch im Rahmen der Betriebsprüfung nicht eingeschränkt werden sollte. Die Pflicht zur Verschwiegenheit wird somit durch die steuerlichen Mitwirkungspflichten nach § 200 AO nicht verdrängt.

3. Die Pflicht zur Verschwiegenheit besteht hinsichtlich des Mandantennamens gegenüber der Finanzverwaltung dann nicht, wenn der Mandant auf eine Geheimhaltung seiner Identität verzichtet oder der Offenbarung zustimmt bzw. der Finanzverwaltung das Mandatsverhältnis als solches bereits bekannt ist oder dieses offenkundig ist. Dies ist der Fall, wenn

   - der Steuerberater den Mandanten in steuerlichen Angelegenheiten gegenüber der Finanzverwaltung bereits vertreten hat. Nach Ansicht des BFH liegt ein Verzicht des Mandanten auf die Geheimhaltung seiner Identität in der Regel vor, wenn der Steuerberater an der Erstellung von Steuererklärungen des Mandanten mitgewirkt und dies dem Finanzamt gegenüber kenntlich gemacht hat (BFH, Urt. v. 28. Oktober 2008, VIII R 78/05, DStR 2010, 326; BFH, Urt. v. 8. April 2008, VIII R 61/06, DStR 2008, 1361). Da der BFH allgemein darauf abstellt, dass der Mandant auf die Geheimhaltung seiner Identität gegenüber der Finanzverwaltung verzichtet, und nicht darauf, dass dem Betriebsprüfungsfinanzamt der Name des Mandanten bereits bekannt ist, ist nicht erforderlich, dass der Steuerberater den Mandanten gerade ge-

genüber dem Finanzamt vertritt, das die Betriebsprüfung durchführt, oder der Name des Mandanten dem Betriebsprüfer selbst bereits bekannt ist. Auf die konkrete Kenntnis des Betriebsprüfungsfinanzamts oder des Betriebsprüfers kommt es nicht an. Dies gilt jedenfalls bei Dauermandaten, da in diesem Fall ein konkludentes Einverständnis des Mandanten in die Offenlegung gegenüber der Finanzverwaltung angenommen werden kann. Ein solches Einverständnis kann nur dann nicht unterstellt werden, wenn es sich um ein Einzelberatungsmandat handelt, z. B. eines, das im Zusammenhang mit einer Steuerhinterziehung steht;

- der Steuerberater für den Mandanten Klageverfahren vor dem Finanzgericht oder Amtshaftungsprozesse gegen das Finanzamt geführt bzw. in Sachen von Mandanten Dienstaufsichtsbeschwerden beim Finanzamt erhoben hat (BFH, Urt. v. 28. Oktober 2009, VIII R 78/05, DStR 2010, 326);

- die Finanzverwaltung einer Kontrollmitteilung nachgeht, die sie bei einer Betriebsprüfung des Mandanten gefertigt hat;

- der Steuerberater Kosten für die Bewirtung von Mandanten als Sonderbetriebsausgaben geltend macht, da ein Mandant, der sich im Zusammenhang mit dem Mandatsverhältnis zum Essen einladen lässt, nach Auffassung des BFH konkludent in die Offenbarung seines Namens und des Anlasses der Bewirtung gegenüber dem Finanzamt einwilligt (BFH, Urt. v. 24. Februar 2004, IV R 50/0, BFHE 205, 234). Ob diese Unterstellung des BFH im Einzelfall zutrifft, obliegt der von dem Berufsangehörigen zu verantwortenden Prüfung und Entscheidung.

IV. Beschränkter Umfang des Vorlagerechts des Betriebsprüfers

Das Finanzamt darf im Rahmen der Betriebsprüfung nur die Vorlage der zur Prüfung erforderlich erscheinenden Unterlagen in neutralisierter Form verlangen (BFH, Urt. v. 28. Oktober 2009, VIII R 78/09, DStR 2010, 326). Da die Neutralisierung einen erheblichen Arbeitsaufwand bedeutet, kann der Prüfer die Vorlage der gewünschten Belege nur fordern, wenn sie zur Sachverhaltsaufklärung geeignet und notwendig sind, die Pflichterfüllung für den betroffenen Steuerberater möglich und seine Inanspruchnahme erforderlich, verhältnismäßig und zumutbar ist. Diese Beurteilungsmaßstäbe hat der BFH aufgestellt, wenn die Finanzbe-

hörde Auskunft von einem Dritten verlangt (so BFH, Urt. v. 19. Dezember 2006, VII R 46/05, DStR 2007, 396; BFH, Urt. v. 22. Februar 2000, VII R 73/98, BStBl 2000 II 366). Im Hinblick darauf gelten bezüglich des Rechts des Betriebsprüfers, die Vorlage von Unterlagen zu verlangen, die folgenden Beschränkungen:

- Der Gegenstand der Beratung ist für die steuerliche Beurteilung des Steuerberaters und damit die Durchführung der Betriebsprüfung grundsätzlich unerheblich, soweit der Steuerberater nicht selbst bilanziert und keine Mandanten im EU-Ausland hat (vgl. unten V.). Da der Betriebsprüfer nur die Vorlage von für die Prüfung erforderlichen Unterlagen verlangen kann, kann die Vorlage der Ausgangsrechnungen in diesem Fall nicht gefordert werden. Eine Einsichtnahme in die Ausgangsrechnungen kann auch nicht damit gerechtfertigt werden, dass nur so die vom Steuerberater in Rechnung gestellten Honorare geprüft werden könnten. Denn den Betriebsprüfer geht es nichts an, ob der Steuerberater nach der StB-GebV richtig abgerechnet hat. Die Prüfung einer eventuellen Steuerhinterziehung ist nicht Aufgabe des Betriebsprüfers, sondern der Steuerfahndung. In der Praxis werden Ausgangsrechnungen durch die Betriebsprüfer daher auch nicht geprüft.

- Der BFH hat mit Urteil vom 24. Juni 2009 (VIII R 80/06) entschieden, dass das Dateneinsichtsrecht der Finanzverwaltung nach § 147 Abs. 6 AO nur in Bezug auf Unterlagen besteht, die der Steuerpflichtige nach § 147 Abs. 1 AO aufzubewahren hat. Ein Vorlage- und Einsichtsrecht besteht somit nicht an nicht aufbewahrungspflichtigen Unterlagen, insbesondere nicht an freiwilligen Aufzeichnungen, wie z. B. Personenkonten.

- In dem Fall, dass Einnahmen bei einer Einnahmenüberschussrechnung (EÜR) als Honorareinnahmen erfasst wurden, ist es für die Besteuerungsfolge unerheblich, von welchem Mandanten die Einnahmen stammen. Den Betriebsprüfer interessiert nur, ob die Einnahmen richtig verbucht wurden. Damit sind für den Betriebsprüfer die Namen der Mandanten regelmäßig nicht von Interesse, soweit der Steuerberater nur eine EÜR erstellt. Lediglich der bilanzierende Steuerberater muss dem Betriebsprüfer die Mandantennamen offenlegen (siehe dazu unten V.).

V. Pflicht zur Verschwiegenheit nur in wenigen Fällen problematisch

Im Regelfall stellt sich die Problematik der Einhaltung der Verschwiegenheitspflicht somit nur bezüglich des Namens des Mandanten und nur dann, wenn

- ein reines Beratungsmandat vorliegt, bei dessen Ausführung der Steuerberater den Mandanten nicht gegenüber dem Finanzamt vertritt,

- der Steuerberater selbst bilanziert oder Mandanten im EU-Ausland hat und

- es sich um nach § 146 Abs. 1 AO aufbewahrungspflichtige Unterlagen handelt.

In diesen Fällen obliegt es der Verantwortung des Steuerberaters, im Einzelfall Lösungen zu entwickeln, die eine Einsichtnahme des Betriebsprüfers unter Wahrung der beruflichen Verschwiegenheitspflicht ermöglichen. Ist dies nicht möglich, muss er die Zustimmung des Mandanten einholen und in dem Fall, dass diese nicht erteilt wird, ggf. eigene steuerliche Nachteile in Kauf nehmen. Eine Berufung auf die Wahrnehmung eigener berechtigter Interessen als Ausnahme von der Verschwiegenheitspflicht kommt allenfalls dann in Betracht, wenn der Steuerberater nur durch die Offenlegung die Gefahr einer eigenen steuerstrafrechtlichen Verfolgung vermeiden kann (nicht hingegen zur Vermeidung einer höheren Steuerbelastung).

VI. Lösung der problematischen Fallkonstellationen

- **<u>Selbst bilanzierender Steuerberater</u>**

  In diesem Fall wird der Betriebsprüfer die Vorlage der Debitorenliste (zur Prüfung der Frage, ob bestimmte Bilanzpositionen zu Recht aktiviert wurden) und der Ausgangsrechnungen (zur Prüfung der ordnungsgemäßen Bewertung unfertiger Leistungen bzw. der Abgrenzung von fertigen und teilfertigen Leistungen: im letzteren Fall ist die Offenbarung auch des Leistungsgegenstandes erforderlich) verlangen. Eine Möglichkeit, unfertige Leistungen offenzulegen, ohne den Mandantennamen zu nennen, kann hier darin bestehen, dass man nur die Timesheets vorlegt, auf denen die reine Tätigkeit geschwärzt ist. Auch könnten entsprechend der Verfügung der OFD Frankfurt vom 19. Januar 2011 (S 2145 A – 15 –St 210) zum Fahrtenbuch in den Buchungssätzen nur

Nummern (und nicht die Namen der Mandanten) genannt und die Mandantennamen in einem getrennten Verzeichnis eingetragen werden. Nach der Verfügung der OFD Frankfurt soll die Vorlage des Namensverzeichnisses nur verlangt werden, wenn tatsächliche Anhaltspunkte vorliegen, die Zweifel an der Richtigkeit oder Vollständigkeit der Eintragungen begründen und nicht anders auszuräumen sind. Nur wenn dies der Fall sein sollte, müssten die Mandantennamen geschwärzt werden, soweit keine Zustimmung der Mandanten vorliegt.

- **Beratung von Mandanten aus anderen EU-Staaten**

Für die Prüfung der Frage, ob eine Umsatzsteuerfreiheit für innergemeinschaftliche Leistungen (§ 4 Abs. 1a, § 6a UStG) besteht, muss der Name des Mandanten nicht offen gelegt werden, sondern es reicht aus, wenn der Betriebsprüfer überprüfen kann, wo sich die Niederlassung oder der Wohnort des Mandanten befindet. Verlangt der Betriebsprüfer dagegen auch die Offenlegung des Leistungsgegenstandes, muss der Steuerberater die Zustimmung des Mandanten einholen. Kann er diese nicht erlangen, kann er die Umsatzsteuerfreiheit nicht in Anspruch nehmen.

- **Kontoauszüge**

Der Betriebsprüfer kann auch Einblick in die Kontoauszüge des Steuerberaters nehmen. Auf den Kontoauszügen erscheint aber nur der Name des Mandanten und nicht auch der Leistungsgegenstand. Der Betriebsprüfer erfährt also nicht, was Gegenstand der Beratung ist. Hinsichtlich des Namens des Mandanten ist die Einsichtnahme in die Kontoauszüge unproblematisch, soweit der Mandant gegenüber dem Finanzamt bereits vertreten wurde und daher der Finanzverwaltung der Name des Mandanten schon bekannt ist. Nur bei einem reinen Beratungsmandat müssen auf den Kontoauszügen die Namen der Mandanten unkenntlich gemacht werden, soweit der Mandant der Offenlegung nicht zustimmt. Allerdings besteht eine Erleichterung darin, dass insoweit Monatslisten verwendet werden können. Im Übrigen verlangen die Betriebsprüfer in der Praxis die Vorlage der Kontoauszüge in der Regel nicht.

VII. Umsetzung der Verschwiegenheitspflicht im Rahmen der Betriebsprüfung

In den unter IV. genannten Fällen besteht, soweit der Mandant der Offenlegung nicht zugestimmt hat, die Notwendigkeit, den Namen des Mandanten unkenntlich zu machen. Bei der Papierbuchführung bedeutet dies, dass der Name des Mandanten zu schwärzen oder die Unterlagen in anderer Form zu anonymisieren sind.

Im Fall der digitalen Betriebsprüfung darf dem Betriebsprüfer nur ein Z-3-Zugriff gewährt werden, da nur diese Zugriffsart die Einhaltung der Verschwiegenheitspflicht bei verhältnismäßigem Aufwand für den Steuerberater gewährleistet. Das Auswahlermessen des Betriebsprüfers bei der digitalen Betriebsprüfung eines Berufsgeheimnisträgers ist auf Null dahingehend reduziert, dass nur ein Z3-Zugriff ermessensfehlerfrei und damit zulässig ist.

Beim Z3-Zugriff werden die Originaldatenbestände unverändert belassen und auf ein Speichermedium (i. d. R. eine DVD) kopiert. Im Zuge des Kopier- bzw. Übertragungsvorgangs können dabei durch eine entsprechend qualifizierte und autorisierte Person gezielt die Daten separiert und ausgenommen oder anonymisiert werden, die der Verschwiegenheitspflicht unterliegen. Dagegen nehmen sowohl der Z1-Zugriff als auch der Z2-Zugriff dem zur Verschwiegenheit verpflichteten Berufsgeheimnisträger die Möglichkeit, einzelfallbezogen zu entscheiden, was dem Betriebsprüfer vorgelegt werden kann und was ggf. zu separieren ist. Bei beiden Zugriffsarten erfolgt nämlich eine Prüfung im „lebenden System“. Ein Unkenntlichmachen der der Verschwiegenheit unterliegenden Daten (Mandantenname und Beratungsgegenstand) ohne eine Änderung oder Filterung der Originaldaten ist beim Z1-Zugriff ebenso unmöglich wie bei einem Z2-Zugriff, bei dem die im Datenbestand befindlichen – unveränderten – Daten nach den Vorgaben des Betriebsprüfers mit den vorhandenen Auswertungsmöglichkeiten der Software maschinell ausgewertet werden. Eine nachträgliche Veränderung der Originaldaten der Buchführung ist aber aus rechtlichen Gründen (GoB/GoBS) nicht zulässig.

Es wäre zwar theoretisch möglich, schon bei der Programmarchitektur eine komplette Trennung der Datensätze und -felder, ggf. ergänzt um automatische Pseudonyme, so anzulegen, dass dies für den Nutzer im Normalbetrieb nicht erkennbar wäre, aber beim Anlegen eines entsprechenden Profils für den Prüfer eine eingeschränkte Sicht auf den Datenbestand gegeben sein würde. Dies wäre im Vergleich zum Z3-Zugriff aber schon deshalb nicht verhält-

nismäßig, da die Umsetzung nur mit einem unverhältnismäßig hohen technischen Aufwand realisierbar wäre. Hinzu kommt, dass in diesem Fall bei jeder Eingabe durch den jeweiligen Kanzleimitarbeiter geprüft werden müsste, welche Daten der Verschwiegenheitspflicht unterliegen und wie die Erfassung bzw. Speicherung entsprechend der softwareseitig notwendigen „getrennten“ Datenhaltung zu erfolgen hat. Vielfach besitzen aber die Mitarbeiter, die mit der Erstellung der Buchführung befasst sind, nicht die Qualifikation, um sicher beurteilen zu können, welche Daten der Verschwiegenheitspflicht unterfallen und daher entsprechend separiert werden müssen. Beim Z1- und Z2-Zugriff bestünde daher die Gefahr, dass es aufgrund einer Fehlbeurteilung des jeweiligen Mitarbeiters zu einer Verletzung der Verschwiegenheitspflicht kommt. Da somit der Z3-Zugriff die einzige Möglichkeit ist, die Einhaltung der Verschwiegenheitspflicht bei gleichzeitiger GoB/GoBS-Konformität zu gewährleisten, ist das Ermessen der Finanzverwaltung dahingehend beschränkt, dass bei Berufsgeheimnisträgern nur ein Z3-Zugriff zulässig ist.