



Was muss der Steuerberater in seiner eigenen Betriebsprüfung dem Finanzamt offenlegen?

Wendet sich der geneigte Leser dem Themenfeld Auskunftspflichten eines Berufsgeheimnisträgers bei einer ihn betreffenden Außenprüfung zu, stößt er unweigerlich auf ein - auf den ersten Blick - unauflösbares Spannungsfeld. Dieses Spannungsfeld erwächst aus einer Kollision zwischen den Auskunfts- und Vorlagepflichten des Steuerpflichtigen und seinen Verschwiegenheitspflichten als Berufsgeheimnisträger.

Wir klären auf, nach welcher Maßgabe die Rechtsprechung dieses Spannungsfeld auflöst, welche Rechte Berufsgeheimnisträger gegenüber dem Informationsbegehren der Finanzverwaltung haben und wie Sie trotz Außenprüfung die Wahrung Ihrer Verschwiegenheitspflicht gewährleisten können.

Kein Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrecht nach §§ 103 ff. AO

Nach Rechtsprechung des BFH ist die Durchführung einer Außenprüfung auch bei Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern, Rechtsanwälten oder Notaren als sog. Berufsgeheimnisträger zulässig. Der Berufsgeheimnisträger ist demnach grundsätzlich verpflichtet an einer ihn betreffenden Außenprüfung nach Maßgabe der § 200 Abs. 1 S. 1 und 2 AO mitzuwirken (BFH, Urteil v. 28.10.2009, Az. VIII R 78/05).

Rechtsprechung und Verwaltung: Eingeschränkte Mitwirkungspflicht

Die Mitwirkungspflicht des Berufsgeheimnisträgers ist nach Rechtsprechung des BFH und nach Ansicht des Bayerischen Landesamts für Steuern jedoch eingeschränkt. Eine Mitwirkung des Berufsgeheimnisträgers darf nur dann verlangt werden, soweit sie zur Feststellung des steuererheblichen Sachverhalts notwendig, verhältnismäßig, erfüllbar und zumutbar ist (BFH, Urteil v. 28.10.2009, Az. VIII R 78/05).

Vor dem Hintergrund der berufsrechtlich verankerten Verschwiegenheitspflichten sowie den Normen der §§ 102 Abs. 1 Nr. 3b Alt. 1, 104 Abs. 1 S. 1 AO ist das Auskunftsverlangen der Finanzverwaltung gegenüber Berufsheimnisträgern auf Unterlagen in neutralisierter Form beschränkt. Als Neutralisiert qualifizieren solche Unterlagen, die durch Schwärzungen keinen Rückschluss auf die Identität der Mandanten und die Tatsachen der Beratung zulassen (vgl. BFH, Urt. v. 28.10.2009, Az. VIII R 78/05 m.w.N.; BFH, Urt. v. 4.12.2014, Az. V R 16/12; LfSt Bayern Verfügung vom 28. 3. 2012 S 0251.1.1-2/1 St 42; Klein/Rätke, 16. Aufl. 2022, AO § 104 Rn. 4).

Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass der Berufsheimnisträger kein Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrecht hinsichtlich mandantenbezogener Unterlagen hat, soweit die Mandanten auf eine Geheimhaltung ihrer Identität verzichtet haben oder soweit die Möglichkeit einer Schwärzung besteht (vgl. BFH-Urteil v. 28.10.2009, Az. VIII R 78/05).

Folgerichtig sind nicht-mandantenbezogene Unterlagen nicht vom Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrecht umfasst (vgl. BFH-Urteil v. 28.10.2009, Az. VIII R 78/05). Dies betrifft zum Beispiel Unterlagen des Berufsheimnisträgers über dessen Einkünfte aus Kapitalvermögen und VuV, Kontoauszüge, die keine betrieblichen Vorgänge ausweisen oder Eingangsrechnungen, die keine Mandanteninformationen enthalten.

Auswirkungen auf die Praxis

Vor diesem Hintergrund ergeben sich für die Praxis nachfolgende Konsequenzen:

Die Finanzverwaltung darf von Berufsheimnisträgern keine konkreten Angaben zur Identität seiner Mandanten verlangen. Korrespondierend dazu ist der Berufsheimnisträger zur Verschwiegenheit über die Identität seiner Mandanten verpflichtet. Eine Mandantenliste kann und muss daher nur in neutralisierter Form verlangt bzw. vorgelegt werden.

Kopien von Schriftsätzen und Verträgen dürfen vom Finanzamt nur in neutralisierter Form verlangt und vorgelegt werden.

Eine Schwärzung ist in der Gestalt vorzunehmen, die einen Rückschluss auf die Identität der Mandanten unmöglich macht.

Die Finanzverwaltung darf lediglich eine neutralisierte Form der Mandantenakten verlangen. Das Vorlageverweigerungsrecht des Berufsheimnisträgers umfasst

grundsätzlich auch die von ihm geführten Handakten (BFH, Beschluss v. 21.04.1995, Az. VIII B 133/94; Klein/Rätke, 16. Aufl. 2022, AO § 104 Rn. 4). Der Berufsgeheimnisträger hat auch diese nur in neutralisierter Form vorzulegen.

Betriebsangehörige des Berufsgeheimnisträgers – sprich Mitarbeitende – dürfen von der Finanzverwaltung gem. § 200 Abs. 1 S. 3 AO erst dann um Auskunft ersucht werden, wenn der Berufsgeheimnisträger oder eine von ihm benannte Person nicht in der Lage sind, die erforderlichen Auskünfte zu geben, oder wenn diese Auskünfte keinen Erfolg versprechen (Subsidiaritätsgrundsatz).

Der Berufsgeheimnisträger hat nach allgemeinen Grundsätzen des Verwaltungsrechts das Recht auf Anwesenheit bei der Befragung von Betriebsangehörigen (Klein/Maetz, 16. Aufl. 2022, AO § 200 Rn. 18).

Die Beschränkung der Mitwirkungspflicht erstreckt sich auch auf die Mitarbeitenden des Berufsgeheimnisträgers. Gem. § 102 Abs. 2 AO steht den Gehilfen von Berufsgeheimnisträgern ebenfalls ein derartiges Auskunftsverweigerungsrecht zu. Die Finanzverwaltung kann daher auch von Gehilfen keine Herausgabe von mandantenbezogenen Informationen verlangen. Über die Ausübung des Auskunftsverweigerungsrechts der Gehilfen entscheidet der Berufsgeheimnisträger, vgl. 102 Abs. 2 S. 2 AO.

Sind die Informationsbeschaffungsmöglichkeiten der Finanzverwaltung erschöpft, kann sie auch an Nichtbeteiligte, d.h. an außenstehende Dritte – hier die Mandanten des Berufsgeheimnisträgers – herantreten, vgl. § 93 Abs. 1 S. 3 AO.

Hierfür reicht es allerdings nicht aus, dass die Sachverhaltsaufklärung durch den Berufsgeheimnisträger und seine Mitarbeiter langwierig, zeitraubend oder schwierig ist (Klein/Maetz, 16. Aufl. 2022, AO § 200 Rn. 18).

Autoren: Malte Norstedt, LL.M. Eur., Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht und Maximilian Krämer, LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und zertifizierter Berater im Steuerstrafrecht, telefonische Fachberatung Selbstanzeige/Steuerstrafrecht/Betriebsprüfung des LSWB sowie RA Lars Kopp, alle DNK Rechtsanwälte PartGmbH, München.