

Pflichtenkollision des Berufsgeheimnisträgers in der Außenprüfung

*Vom wissenschaftlichen Arbeitskreis „Steuerrecht“
des DWS-Instituts*

Impressum

Redaktion: Wilhelmstraße 9, 80801 München, Postanschrift: Postfach 400340, 80703 München. Telefon: (089) 3 81 89-334, Telefax: (089) 3 81 89-468. E-Mail: dstr@beck.de. Geschäftsführende Schriftleitung: Dipl.-Kfm. Karl-Heinz Sporer. Verantwortlich für den Textteil: Steuerberater Dr. Christian Korn, LL.M. Redaktion: Dipl.-Kfm. und Rechtsanwalt Alexander Wenzel (Stv.), Ass. iur. Sabine Leistner, Rechtsanwalt Hans-Georg Bumiller, Ass. iur. Verena Christmann, Ass. iur. Vanessa Pelkmann, Rechtsanwalt Bernd Riegel. Redaktionssekretariat: Gabriele Eggert, Andrea Hesse, Eva Hohmann, Christel Schiemann. Verantwortlich für den berufsrechtlichen Teil: Steuerberater/Wirtschaftsprüfer/Rechtsanwalt Dr. Raoul Riedlinger, Kartäuserstr. 61a, 79104 Freiburg.

Anzeigenabteilung: Verlag C. H. Beck, Anzeigenabteilung, Wilhelmstr. 9, 80801 München, Postanschrift: Postfach 40 03 40, 80703 München, Telefon: Susanne Raff (089) 3 81 89-601, Julie von Steuben (089) 3 81 89-608, Olaf Eschenfelder (089) 3 81 89-612, Telefax: (089) 3 81 89-589. Disposition: Herstellung Anzeigen, technische Daten: Telefon: (089) 3 81 89-598, Telefax: (089) 3 81 89-589, anzeigen@beck.de. Anzeigenpreise: Zurzeit gilt die Anzeigenpreisliste Nr. 43. Anzeigenschluss: Ca. 9 Tage vor Erscheinen. Verantwortlich für den Anzeigenteil: Fritz Lebherz.

Verlag: Verlag C. H. Beck oHG, Wilhelmstr. 9, 80801 München, Postanschrift: Postfach 400340, 80703 München, Telefon: (089) 3 81 89-0, Telefax: (089) 3 81 89-398, Postbank München: Nr. 6 229-802, BLZ 700 100 80.

Manuskripte: Mit der Annahme eines Manuskripts zur Veröffentlichung überträgt der Autor dem

Verlag das ausschließliche Verlagsrecht für die Zeit bis zum Ablauf des Urheberrechts. Eingeschlossen sind insbesondere auch die Befugnis zur Einspeicherung in eine Datenbank sowie das Recht der weiteren Vervielfältigung zu gewerblichen Zwecken im Wege eines photomechanischen oder anderen Verfahrens. Dem Autor verbleibt die Befugnis, nach Ablauf eines Jahres anderen Verlagen eine einfache Abdruckgenehmigung zu erteilen; ein Honorar hieraus steht dem Autor zu.

Urheber- und Verlagsrechte: Alle in dieser Zeitschrift veröffentlichten Beiträge sind urheberrechtlich geschützt. Das gilt auch für die veröffentlichten Gerichtsentscheidungen und ihre Leitsätze, denn diese sind geschützt, soweit sie vom Einsender oder von der Schriftleitung erarbeitet oder redigiert worden sind. Der Rechtsschutz gilt auch gegenüber Datenbanken und ähnlichen Einrichtungen. Kein Teil dieser Zeitschrift darf außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ohne schriftliche Genehmigung des Verlags in irgendeiner Form – durch Fotokopie, Mikrofilm oder andere Verfahren – reproduziert oder in eine von Maschinen, insbesondere von Datenverarbeitungsanlagen verwendbare Sprache, übertragen werden.

Erscheinungsweise: Wöchentlich an jedem Freitag.

Bezugspreis 2012: DStR incl. Online-Fachdienst und Beck SteuerDirekt (Datenbank) als DVD + online oder CD + online. Aktualisierung 4 x jährlich. Halbjährlich € 174,- (darin € 11,38 MwSt); Vorzugspreis für Mitglieder der dem Rahmenabkommen über Herausgabe und Bezug des Organs beigetretenen Steuerberaterkammern und für Steuerberater in Ausbildung (gegen Nachweis) halbjährlich € 137,- (darin € 8,96 MwSt); Vorzugspreis für

Studenten (fachbezogener Studiengang) und Referendare (gegen Nachweis) halbjährlich € 49,- (darin € 3,21 MwSt; dieser Preis berechtigt nicht zur Netzwerknutzung der Datenbank). Einzelheft (ohne DVD/CD) € 7,60 (darin € -,50 MwSt). Die Nutzung der Datenbank Beck SteuerDirekt entfällt mit Beendigung des Abonnements. Im Bezugspreis enthalten ist der als Beilage erscheinende DStR-Entscheidungsdienst (DStRE). Die Rechnungstellung erfolgt zu Beginn eines Bezugszeitraumes. Nicht eingegangene Exemplare können nur innerhalb von 6 Wochen nach dem Erscheinungstermin reklamiert werden.

Jahrestitelei und -register sind nur noch mit dem jeweiligen Heft lieferbar.

Versandkosten jeweils zuzüglich. Bestellungen nehmen entgegen: jede Buchhandlung und der Verlag. Abbestellungen zum Halbjahresende mit Sechswochenfrist.

KundenServiceCenter:

Telefon: (089) 3 81 89-750, Telefax: (089) 3 81 89-358. E-Mail: bestellung@beck.de.

Adressenänderungen: Teilen Sie uns rechtzeitig Ihre Adressenänderungen mit. Dabei geben Sie bitte neben dem Titel der Zeitschrift die neue und die alte Adresse an. Hinweis gemäß § 7 Abs. 5 der Postdienste-Datenschutzverordnung: Bei Anschriftenänderung des Beziehers kann die Deutsche Post AG dem Verlag die neue Anschrift auch dann mitteilen, wenn kein Nachsendeantrag gestellt ist. Hiergegen kann der Bezieher innerhalb von 14 Tagen nach Erscheinen dieses Heftes beim Verlag widersprechen.

Gesamtherstellung: Druckerei C. H. Beck (Adresse wie Verlag). Lieferanschrift: Versand und Warenannahme, Berger Str. 3-5, 86720 Nördlingen.

Pflichtenkollision des Berufsgeheimnisträgers in der Außenprüfung

Vom wissenschaftlichen Arbeitskreis „Steuerrecht“ des DWS-Instituts*

Dieser Beitrag befasst sich mit der bisher ungeklärten Frage, inwieweit berufsrechtliche Verschwiegenheitspflichten für die davon betroffenen Berufsangehörigen das Gebot nach sich ziehen, im Fall einer sie selbst betreffenden Außenprüfung die mandanten- oder patientenbezogenen Unterlagen zu schwärzen oder anderweitig zu anonymisieren. Diese Diskussion ist durch einen vom BFH entschiedenen Streitfall ausgelöst worden, in dem ein Rechtsanwalt die Mitwirkung bei einer ihn betreffenden Außenprüfung unter Hinweis auf seine Verschwiegenheitspflicht vollständig verweigert hatte.

1. Problemlage

Verschwiegenheits- versus Mitwirkungspflicht: Freie Berufe wie Steuerberater, Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, aber auch Ärzte sind berufsrechtlich zur Verschwiegenheit verpflichtet (vgl. dazu für Steuerberater § 57 Abs. 1, § 62 StBerG). Steuerrechtlich sind diese Berufsträger dagegen gegenüber dem Finanzamt (FA) grundsätzlich zur Mitwirkung, insbesondere zur Offenlegung der maßgeblichen Tatsachen (§ 90 AO), zur Auskunft (§ 93 AO) und zur Vorlage von Unterlagen (§ 97 AO) verpflichtet. Gesteigerte Mitwirkungspflichten bestehen während der Außenprüfung (§ 200 AO). Dabei ist zwischen den eigenen steuerlichen Verpflichtungen (des Steuerberaters als Steuerpflichtigem) und der Unterstützung der steuerlichen Verpflichtungen der Mandanten durch den Berufsträger zu differenzieren. Um den berufsrechtlichen Verschwiegenheitspflichten Rechnung zu tragen, sieht das Gesetz für Berufsgeheimnisträger Mitwirkungsverweigerungsrechte vor. Geistliche, Abgeordnete und im Einzelnen aufgezählte freie Berufe „können“ über das, was ihnen in dieser Eigenschaft anvertraut worden oder bekannt geworden ist, die Auskunft verweigern (§ 102 AO) und ebenso die Vorlage von Urkunden ablehnen (§ 104 AO).

BFH-Urteil vom 28. 10. 2009 und offene Fragen: Inhalt und Reichweite dieser Verweigerungsrechte und ihr Verhältnis zu den Mitwirkungspflichten sind zum Teil unklar. Ebenso ist aus berufsrechtlicher Perspektive fraglich, ob und unter welchen Voraussetzungen eine Pflicht des Berufsgeheimnisträgers zur Verweigerung besteht, wann also das „können“ in §§ 102, 104 AO als „müssen“ zu lesen ist. Das BFH-Urteil vom 28. 10. 2009, VIII R 78/05¹, hat eine Diskussion über die Reichweite des Mitwirkungsverweigerungsrechts ausgelöst. In jenem Verfahren verweigerte ein Rechtsanwalt in einer ihn betreffenden Außenprüfung unter Berufung auf seine Verschwiegenheitspflicht jegliche Mitwirkung und lehnte

auch die Vorlage von Unterlagen insgesamt ab. Der BFH hat das Vorlageverlangen des FA als rechtmäßig beurteilt, weil dieses sein Vorlageverlangen dahin beschränkt hatte, dass der Kläger das Recht habe, mandantenbezogene Unterlagen, die seiner Verschwiegenheitspflicht unterliegen, zu schwärzen.

Diese Ausführungen des BFH haben die Frage aufgeworfen, ob Freiberufler verpflichtet sind, bei einer sie betreffenden Außenprüfung alle mandantenbezogenen Unterlagen zu schwärzen. Eine Antwort darauf ergibt sich aus dem genannten BFH-Urteil nicht. Denn der BFH hat lediglich entschieden, dass das Vorlageverlangen jedenfalls dann rechtmäßig ist, wenn das FA dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit der Schwärzung oder anderweitigen Anonymisierung einräumt. Ob ein Freiberufler während der Außenprüfung die Unterlagen dem Prüfer auch ungeschwärzt zur Verfügung stellen darf, ist damit nicht entschieden. Die Antwort auf diese Frage ist nicht steuerrechtlicher Natur. Sie kann sich nur aus berufsrechtlichen Grundsätzen ergeben.

Nach Auffassung vieler Berufsrechtler, insbesondere auch des zuständigen Ausschusses der Bundesrechtsanwaltskammer, unterliegen sämtliche Daten der Mandanten bzw. Patienten des Freiberuflers der Verschwiegenheitsverpflichtung. Dies gilt nach dieser Auffassung nicht nur für die Inhalte der Tätigkeit, sondern auch für die Namen, also schon allein für die Tatsache, dass eine Tätigkeit stattgefunden hat, unabhängig von deren Inhalt. Dies soll auch unabhängig davon gelten, ob derjenige, dem gegenüber die Daten offenbart werden, seinerseits wieder zur Berufsverschwiegenheit verpflichtet ist. Damit würde die Verpflichtung zur Verschwiegenheit sich auch auf die Namen der Mandanten bzw. Patienten beziehen und zwar trotz des Steuergeheimnisses auch gegenüber dem Betriebsprüfer.

Praktische Schwierigkeiten bei der Umsetzung des Urteils: Folgt man dieser Auffassung, so stößt die Umsetzung der Entscheidung des BFH auf erhebliche Schwierigkeiten. Abgesehen davon, dass das Schwärzen beim elektronischen Datenzugriff technisch höchst aufwendig, wenn nicht im erforderlichen Umfang sogar unmöglich ist, dürfte das Schwärzen auf den Unterlagen auf Papier gänzlich unzumutbar sein. Es beginnt damit, dass die Kreditinstitute schon seit Jahren bei Gutschriften auf dem Konto keine Anlagen mehr fertigen, sondern der Name des Auftraggebers auf dem Kontoauszug genannt ist. Alle diese Namen müssten geschwärzt werden. Abgesehen von dem Aufwand steht zu erwarten, dass der Betriebsprüfer den Verdacht hegt, es sei zu viel geschwärzt worden und misstrauisch wird. Darüber hinaus müssten sämtliche Kontoauszüge vorher kopiert werden, damit sie ihren Informationsgehalt für den Freiberufler behalten.

Dies setzt sich in der Finanzbuchhaltung fort. Damit sie kontrollierbar bleibt und ihre Aussagefähigkeit behält, ist es unerlässlich, dass auf den Einnahmekonten die Namen der Mandanten/Patienten vermerkt sind. Auch diese Konten müssten für die Betriebsprüfung vollständig geschwärzt werden. Damit ergeben sich erneut die oben genannten Schwierigkeiten. Mittlerweile beschäftigen sich verschiedene berufsrechtliche, steuerrechtliche und EDV-technische Gremien

* Der wissenschaftliche Arbeitskreis „Steuerrecht“ besteht aus folgenden Mitgliedern: Prof. Dr. Roman Seer (Vorsitzender), StB/vBP Dipl.-Kfm. Dr. Harald Grünmann, Vors. Richter am BFH Prof. Dr. Heinz-Jürgen Pezzer, Prof. Dr. Ekkehart Reimer, Prof. Dr. Wolfram Scheffler u. StB Dipl.Ök. Dr. Hartmut Schwab. Die nachfolgende Stellungnahme beruht im Wesentlichen auf der Arbeit von Prof. Dr. Heinz-Jürgen Pezzer.

¹ BFH v. 28. 10. 2009, VIII R 78/05, BStBl II 2010, 455, BFHE 227, 338, DStR 2010, 326, DStR 2010, 950 m. Anm. Mutschler.

mit der Frage, inwieweit eine elektronische „Schwärzung“ möglich ist. Diese Aktivitäten sollten koordiniert werden. Insbesondere muss vermieden werden, dass die EDV-Spezialisten komplizierte Lösungen vorgeben und damit unnötige Bürokratie in den Praxen und Kanzleien aufgebaut wird. Dem Vernehmen nach soll im Programm der DATEV ab Version 5.0 für den „Z3-Zugriff“, d. h. bei der Überlassung eines maschinell auswertbaren Datenträgers an den Prüfer (§ 147 Abs. 6 Satz 2 Alt. 2 AO²), eine elektronische „Schwärzung“ möglich sein. Technisch unmöglich bleibt es dagegen aber, die Daten für den unmittelbaren Zugriff nach § 147 Abs. 6 Satz 1 AO („Z1-Zugriff“) zu schwärzen, da sie damit für ihren eigentlichen Zweck unbrauchbar würden. Ob eine davon zu unterscheidende Auswertung anonymisierter Daten i. S. des § 147 Abs. 6 Satz 2 Alt. 1 AO („Z2-Zugriff“) möglich ist, ist dem Arbeitskreis nicht bekannt und kann nicht einfach angenommen werden.

Im Folgenden wird ein – naturgemäß nicht abschließender – Überblick über die einschlägige Rechtsprechung aus den verschiedenen Rechtsgebieten gegeben. Im Anschluss daran wird versucht, Maßstäbe für die Lösung der aufgeworfenen Fragen aufzuzeigen.

2. Überblick über die Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung

2.1 Entscheidungen des BFH

2.1.1 BFH-Beschluss vom 11. 12. 1957, II 100/53 U – Patientenkartei

Ein Facharzt für Hautkrankheiten weigerte sich, während einer ihn betreffenden Betriebsprüfung die Patientenkartei vorzulegen. Der BFH³ entschied, dass Ärzte auch bei einer zur Nachprüfung der Erfüllung ihrer eigenen Steuerpflichten vorgenommenen Betriebsprüfung die Vorlage der von ihnen geführten Patientenkarteien zwecks Einsichtnahme durch das FA insoweit verweigern dürfen, als darin Eintragungen enthalten sind, auf die sich ihr Recht zur Auskunftsverweigerung nach § 177 Abs. 1 Ziff. 2 RAO (entspricht § 102 Abs. 1 Ziff. 3 AO 1977) erstreckt. Der vom Finanzgericht vorgesehene Ausweg, dem Arzt aufzugeben, die Patientenkartei vorzulegen und dabei durch „Verdecken“ einzelner Teile dem Betriebsprüfer geheimhaltungspflichtige Dinge vorzuenthalten, stand nach Auffassung des BFH mit dem Gesetz nicht in Einklang. Denn nach § 183 Satz 3 i. V. m. § 171 Abs. 1 Ziff. 2 RAO (entspricht § 104 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 102 Abs. 1 Ziff. 3 lit. c AO 1977) habe gerade der Arzt das uneingeschränkte Recht, die Vorlage der Patientenkartei insoweit zu verweigern, als sein Auskunftsverweigerungsrecht reicht. Außerdem würde ein solches Verfahren in der Praxis zwangsläufig bei der Durchführung Schwierigkeiten und Unzuträglichkeiten mit sich bringen. Es könne dabei dahingestellt bleiben, ob z. B. einem vielbeschäftigten Arzt eine

Mitwirkungspflicht in einem so weitgehenden Umfang überhaupt zugemutet werden könnte oder nicht. Hinzu kommt, dass es auch vom Standpunkt der Verwaltung als untragbar angesehen werden muss, dem Betriebsprüfer zuzumuten, dass jeweils der beteiligte Arzt einzelne Teile der Patientenkartei „verdecken“ darf. Nach Ansicht des erkennenden Senats kann vielmehr dem mit der ärztlichen Schweigepflicht (§ 300 StGB) im Zusammenhang stehenden Recht des Arztes zur Auskunftsverweigerung über ihm anvertraute Dinge (§§ 177, 183 RAO) nur durch eine klare Entscheidung dahin Rechnung getragen werden, dass er die Einsichtnahme in die Patientenkartei verweigern dürfe, soweit sie – wie im Streitfall – Eintragungen enthalte, auf die sich das Auskunftsverweigerungsrecht erstreckt.

Nach Auffassung des BFH kann das FA, wenn es berechnete Zweifel an der Richtigkeit und Ordnungsmäßigkeit der Buchführung des Arztes hat, diesem aber aufgeben, in geeigneter Form Auszüge und Zusammenstellungen über die einzelnen Besuche und sonstigen Leistungen aus der Patientenkartei mit Namensangaben für die Nachprüfung zu fertigen, welche sich auf die finanziellen Beziehungen beschränken und welche die das Auskunftsverweigerungsrecht begründenden Tatsachen nicht enthalten. Außerdem habe das FA nach § 217 Abs. 1 RAO (entspricht § 162 Abs. 1 AO 1977) das Recht der Schätzung, soweit es die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen könne. Insbesondere habe das FA nach § 217 Abs. 2 Satz 2 RAO (entspricht § 162 Abs. 2 AO 1977) diese Befugnis, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind. Die nach den vorstehenden Darlegungen gerechtfertigte Verweigerung der Vorlage der Patientenkartei als solche erlaube allerdings die Schätzung nicht.

2.1.2 BFH-Beschluss vom 27. 2. 1996, IV B 5/96 – Prüfungsanordnung

In diesem Verfahren ging es um die Frage, ob gegen Freiberufler, denen ein Auskunftsverweigerungsrecht wegen eines Berufsgeheimnisses zusteht, überhaupt eine Prüfungsanordnung (§ 196 AO 1977) ergehen kann. Der BFH⁴ sah kein Bedürfnis für eine derart weitgehende Einschränkung der Außenprüfungsbefugnis. Dazu führt er an, dass der Gesetzgeber der Abgabenordnung (AO 1977) es ausdrücklich abgelehnt habe, die Befugnis zur Versendung von Kontrollmitteilungen nach § 194 Abs. 3 AO 1977 bei der Prüfung Steuerpflichtiger einzuschränken, denen Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrechte zustehen⁵. Gleichwohl habe die Finanzverwaltung angeordnet, dass „die Fertigung von Kontrollmitteilungen zu unterbleiben hat“, soweit dem Steuerpflichtigen ein Auskunftsverweigerungsrecht nach § 102 AO 1977 zusteht und er hierauf nicht ausdrücklich verzichtet⁶. Zwar enthalten weder der AO-Anwendungserlass noch die Betriebsprüfungsanordnung heute noch diese Selbstbindung⁷. Jedoch wird diese

2 Siehe im Einzelnen die Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU), BMF v. 16. 7. 2001, IV D 2 – S 0316 – 136/01, BStBl I 2001, 415, DStR 2001, 1299; zuletzt geändert durch BMF-Schrb. v. 14. 9. 2012, IV A 4 – S 0316/12/10001 (2012/0831628), BeckVerw 264676.

3 BFH v. 11. 12. 1957, II 100/53 U, BFHE 66, 225, BStBl III 1958, 86, NJW 1958, 646.

4 BFH v. 27. 11. 1996, IV B 5/96, BFH/NV 1997, 274.

5 BT-Drs. VI/1982, S. 162; und BT-Drs. 7/4292, S. 35.

6 BMF v. 24. 9. 1987, IV A 5 – S 0062-38/87, BStBl I 1987, 664, 704, BeckVerw 066696; § 8 Abs. 1 Satz 1 BpO 1987.

7 Schallmoser, in: H/H/Sp, AO/FGO, Febr. 2011, § 194 AO, Rz. 171.

restriktive Auffassung und Praxis der Finanzverwaltung im Schrifttum ganz allgemein unverändert als zutreffende Auslegung des Gesetzes anerkannt⁸.

2.1.3 BFH-Urteil vom 14. 5. 2002, IX R 31/00 – Postausgangsbuch

In dem der Entscheidung zugrunde liegenden Fall hatte ein Steuerberater ein Wiedereinsetzungsgesuch mit einer Kopie aus seinem Postausgangsbuch untermauert, in der nur eine einzige Zeile lesbar, der Rest aber vollständig abgedeckt war. Das FG hatte keine Wiedereinsetzung gewährt, weil die Vollständigkeit der Eintragungen im Postausgangsbuch nicht überprüfbar sei. Dem folgte der BFH nicht⁹. Die Befugnis des Steuerberaters zur Zeugnisverweigerung beziehe sich auch auf die Identität des Mandanten und die Tatsache seiner Beratung. Ergeben sich solche Tatsachen aus vorzulegenden Urkunden (Postausgangsbuch, Fahrtenbuch), so erstrecke sich das Zeugnisverweigerungsrecht auch darauf. Aus dem Ausüben des Verweigerungsrechts folge aber nicht, dass nunmehr vom Vorliegen der zu beweisenden Tatsache auszugehen sei. Die Zeugnis- oder Mitwirkungsverweigerung sei eine neutrale Tatsache, aus der keine Folgerungen zulasten der Beteiligten gezogen werden dürften. Jedoch bleibe es bei der Feststellungslast des Steuerpflichtigen, wenn aufgrund der Mitwirkungsverweigerung der maßgebliche Sachverhalt nicht nachgewiesen werden könne. Im konkreten Fall hat der BFH die Sache an das FG zurückverwiesen, um zu prüfen, ob lediglich solche Eintragungen unkenntlich geblieben waren, die den Gegenstand des Zeugnisverweigerungsrechts bilden. Das seien nur die Namen anderer Mandanten.

2.1.4 BFH-Urteil vom 26. 2. 2004, IV R 50/01 – Bewirtungsbelege

In dem Streitfall hatte ein Rechtsanwalt auf seinen Bewirtungsbelegen ungenaue Angaben (z. B. allgemeine Bezeichnungen: Geschäfts- bzw. Mandantenbesprechung) gemacht. Das FA erkannte die Bewirtungskosten trotz des in § 102 AO 1977 statuierten Auskunftsverweigerungsrechts nicht an, weil die Angaben nicht den Anforderungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG entsprachen. Dem folgte der BFH¹⁰. Nach seiner Ansicht können Rechtsanwälte die nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG erforderlichen Angaben zu Teilnehmern und Anlass einer Bewirtung in der Regel nicht unter Berufung auf die anwaltliche Schweigepflicht verweigern. Wenn von einem Rechtsanwalt die Angabe eines konkreten Bewirtungsanlasses gefordert wird, werde dadurch nicht in unverhältnismäßiger Weise in das Vertrauensverhältnis zwischen dem Rechtsanwalt und dem Mandanten eingegriffen. Denn bei der gebotenen Güterabwägung zwischen anwaltlicher Schweigepflicht und Gleichmäßigkeit der Besteuerung könne der Senat den Schutz des Rechtsanwalts und seiner Mandanten durch das mit empfindlicher Strafe bewehrte Steuergeheimnis (§ 30 AO 1977; § 355 StGB) nicht unbe-

rücksichtigt lassen. Als Gegenstück zu den weitgehenden Offenbarungspflichten des Steuerrechts diene § 30 AO 1977 zum einen dem privaten Geheimhaltungsinteresse des Steuerpflichtigen und der anderen, zur Auskunftserteilung verpflichteten Personen. Zugleich bezwecke die Vorschrift aber auch, durch besonderen Schutz des Vertrauens in die Amtverschwiegenheit die Bereitschaft zur Offenlegung der steuerlich erheblichen Sachverhalte zu fördern, um so das Steuerungsverfahren zu erleichtern, die Steuerquellen vollständig zu erfassen und eine gesetzmäßige, insbesondere gleichmäßige Besteuerung sicherzustellen. Nach Auffassung des Senats kommt diesen im Rechtsstaatsprinzip und im Gleichbehandlungsgebot verankerten öffentlichen Interessen, die über das nur fiskalische Interesse an der Sicherung des Steueraufkommens hinausgehen, jedenfalls in Bezug auf die Offenbarungspflichten des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG Vorrang vor der anwaltlichen Schweigepflicht zu.

Der Rechtsanwalt setzt sich nach Auffassung des BFH auch nicht der Gefahr aus, eine Straftat gemäß § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB zu begehen, falls er gegenüber seiner zuständigen Finanzbehörde neben dem Namen des jeweiligen Teilnehmers an der Bewirtung detailliert das Gesprächsthema benennt. Zwar stelle eine derartige Offenbarung von Informationen aus dem Mandatsverhältnis möglicherweise eine Verletzung der anwaltlichen Schweigepflicht dar. Jedoch handele es sich um keine unbefugte Offenbarung i. S. des § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB, da in solchen Fällen eine konkludente Einwilligung des jeweils an der Bewirtung teilnehmenden Mandanten angenommen werden könne. Der konkludenten Einwilligung komme jedenfalls eine rechtfertigende Wirkung zu.

Für einen Vorrang der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gegenüber der anwaltlichen Schweigepflicht sprächen schließlich auch die Bedeutung der Abzugsvoraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG, die in der Missbrauchsabwehr und in der Eingrenzung des „Spesenunwesens“ liege. Damit werde die effiziente Durchführung einer Außenprüfung beim Rechtsanwalt überhaupt erst ermöglicht. Eine Außenprüfung würde im Falle einer erfolgreichen Berufung auf die anwaltliche Schweigepflicht sinnlos sein, weil Einsicht nicht nur in die Akten, sondern z. B. auch in alle Honorarrechnungen verweigert werden könnte.

2.1.5 BFH-Urteil vom 8. 4. 2008, VIII R 61/06 – Prüfungsanordnung, Kontrollmitteilungen

In dem Streitfall wandte sich ein Steuerberater und Wirtschaftsprüfer gegen eine ihn betreffende Prüfungsanordnung unter Berufung auf die berufliche Verschwiegenheitspflicht und das sich daraus ableitende Auskunftsverweigerungsrecht. Er bat um eine schriftliche, verbindliche Bestätigung seitens der Betriebsprüfung, dass diese keine Kopien und Kontrollmitteilungen fertigen werde. Solange eine solche Zusage nicht vorliege, halte er die Durchführung der Betriebsprüfung für unzulässig. Diesem Anliegen erteilte der BFH¹¹ eine Absage. Auch gegen gesetzlich zur Verschwiegenheit verpflichtete und zur Verweigerung von Auskünften berechnete Personen, wie Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, könne

⁸ Schallmoser, (Fn. 7), § 194 AO, Rz. 172; Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, Jan. 2010, § 194 AO, Rz. 34.

⁹ BFH v. 14. 5. 2002, IX R 31/00, BFHE 198, 319, BStBl II 2002, 712, DStR 2002, 1300.

¹⁰ BFH v. 26. 2. 2004, IV R 50/01, BFHE 205, 234, BStBl II 2004, 502, DStR 2004, 715.

¹¹ BFH v. 8. 4. 2008, VIII R 61/06, BFHE 220, 313, BStBl II 2009, 579, DStR 2008, 1233.

eine Außenprüfung angeordnet werden. Die Rechtmäßigkeit der Prüfungsanordnung werde nicht durch die spätere Form der Durchführung der Außenprüfung beeinträchtigt. Für eine vorbeugende Unterlassungsklage gegen die Finanzbehörde, sich bereits vor Beginn der Außenprüfung zu verpflichten, keine mandantenbezogenen Kopien oder Kontrollmitteilungen anzufertigen, fehle in aller Regel das erforderliche besondere Rechtsschutzbedürfnis. Die Finanzbehörde müsse im Einzelfall im Rahmen pflichtgemäßer Ermessensausübung über die Anfertigung von Kontrollmitteilungen entscheiden und den Steuerpflichtigen (Berufsträger) rechtzeitig von einer entsprechenden Absicht informieren. Dem Steuerpflichtigen werde dadurch die Möglichkeit eröffnet, sich mit den gesetzlich eingeräumten Rechtsbehelfen im konkreten Fall gegen die Umsetzung zur Wehr zu setzen.

2.1.6 BFH-Urteil vom 28. 10. 2009, VIII R 78/05 – Mitwirkungsverweigerung

In dem Streitfall hatte ein Rechtsanwalt, Steuerberater und Notar in einer ihn betreffenden Außenprüfung unter Berufung auf seine Verschwiegenheitspflicht jegliche Mitwirkung und die Vorlage von Unterlagen generell abgelehnt. Das FA hat daraufhin versucht, die Vorlage von Unterlagen durch Zwangsgelder durchzusetzen. Der BFH¹² entschied, dass nach § 104 AO kein umfassendes, sondern nur ein jeweils auf die einzelne Unterlage bezogenes Vorlageverweigerungsrecht existiere. Der BFH räumt in seiner Entscheidung ein, dass Unterlagen, wie etwa die Ausgangsrechnungen, denen die Identität des Mandanten wie auch die Tatsache seiner Beratung zu entnehmen ist, dem Auskunftsverweigerungsrecht nach §§ 102 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b, 104 AO unterfallen. Für den Schutz des Vertrauensverhältnisses zwischen Rechtsanwalt oder Steuerberater und seinem Mandanten mache es auch keinen Unterschied, in welchem Steuerrechtsverhältnis es zu einer Offenbarung der mandantenbezogenen Informationen gegenüber der Finanzverwaltung komme. § 102 AO gelte deshalb für eigene und fremde Steuersachen des Berufsträgers.

Jedoch gelte das Verweigerungsrecht nicht für Mandanten, die auf eine Geheimhaltung ihrer Identität verzichtet haben; ein solcher Verzicht sei in aller Regel dort anzunehmen, wo der Berufsträger an der Erstellung von Steuererklärungen seiner Mandanten mitgewirkt und dies der Finanzbehörde gegenüber kenntlich gemacht, Klageverfahren beim FG und Amtshaftungsprozesse geführt oder in Sachen von Mandanten Dienstaufsichtsbeschwerden erhoben habe. Im konkreten Streitfall hat der BFH das Vorlageverlangen des FA als rechtmäßig beurteilt, weil das FA sein Vorlageverlangen dahin beschränkt hatte, dass der Kläger *das Recht* habe, mandantenbezogene Unterlagen, die seiner Verschwiegenheitspflicht unterliegen, zu schwärzen.

2.2 Auffassung der Finanzverwaltung

Nach einem Beschluss der ESt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder¹³ berechtigen berufliche Verschwiegenheitspflichten bei Personen, die zum

Kreis der nach § 102 Abs. 1 Nr. 3 AO 1977 Auskunftsverweigerungsberechtigten gehören, nicht dazu, bei der Führung eines Fahrtenbuches zum Nachweis der betrieblichen Nutzung eines Pkw im Hinblick auf den Reisezweck, das Reiseziel und die aufgesuchten Geschäftspartner auf die Angabe der Namen von Patienten, Mandanten oder Kunden zu verzichten. Auch Ärzte, die regelmäßig Hausbesuche machen, hätten neben Datum, Kilometerstand, Reisezweck „Patientenbesuch“, Reiseziel, d. h. dem Ort, an dem diese Tätigkeit durchgeführt wurde, den aufgesuchten Patienten – als Geschäftspartner – zusätzlich zu der Angabe „Patientenbesuch“ als Reisezweck genau zu bezeichnen.

Sind die erforderlichen Angaben im Fahrtenbuch des genannten Personenkreises nicht enthalten, sei das Fahrtenbuch nicht ordnungsgemäß geführt. Die Nutzung des betrieblichen Kraftfahrzeugs zu Privatfahrten, zu Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und zu Familienheimfahrten sei sodann nach den Pauschsätzen zu bewerten.

2.3 Rechtsprechung zum Zivilrecht

2.3.1 BGH-Urteil vom 10. 7. 1991, VIII ZR 296/90 – Abtretung ärztlicher Honorare

Mit diesem Urteil hat der BGH¹⁴ die Abtretung einer ärztlichen oder zahnärztlichen Honorarforderung an eine gewerbliche Verrechnungsstelle, die zum Zwecke der Rechnungserstellung und Einziehung unter Übergabe der Abrechnungsunterlagen erfolgt, wegen Verletzung der ärztlichen Schweigepflicht (§ 203 Abs. 1 Nr. 1 StGB) gemäß § 134 BGB in dem Fall für nichtig erklärt, dass der Patient ihr nicht zugestimmt hat. Der BGH verneint eine stillschweigende Einwilligung der Patienten. Im Hinblick auf die Schweigepflicht obliege es dem Arzt, die Zustimmung des Patienten in eindeutiger und unmissverständlicher Weise einzuholen. Es sei grundsätzlich nicht Sache des Patienten, der Weitergabe seiner Daten zu widersprechen, um den Eindruck des stillschweigenden Einverständnisses zu vermeiden.

2.3.2 BGH-Urteil vom 11. 12. 1991, VIII ZR 4/91 – Praxisverkauf, Übergabe der Patientenkartei

Derselbe BGH-Senat erweiterte diese Rechtsprechung für den Verkauf einer *Arztpraxis* und der in diesem Zuge erfolgenden Übergabe der Patienten- und Beratungskartei. Geschieht die Weitergabe ohne Einwilligung der betroffenen Patienten, verletzt der übertragende Arzt nach Auffassung des BGH¹⁵ das Recht auf informationelle Selbstbestimmung der Patienten und die ärztliche Schweigepflicht. Daraus folgert der BGH unter Anwendung des § 134 BGB (Verstoß gegen § 203 Abs. 1 Nr. 1 StGB als Verbotsgesetz) die Nichtigkeit des Übertragungsvertrages.

2.3.3 BGH-Urteil vom 5. 12. 1995, X ZR 121/93 – Abtretung ärztlicher Honorare

Auf derselben Linie bewegt sich das BGH-Urteil vom 5. 12. 1995¹⁶. Danach ist die Abtretung von Honorar oder Schadensersatzforderungen nichtig, wenn die Weitergabe

12 BFH v. 28. 10. 2009, VIII R 78/05, BFHE 227, 338, BStBl II 2010, 455, DStR 2010, 326, DStR 2010, 950 m. Anm. *Mutschler*.

13 OFD Frankfurt v. 19. 1. 2011, S 2145 A – 15 – St 210.

14 BGH v. 10. 7. 1991, VIII ZR 296/90, BGHZ 115, 123, NJW 1991, 2955.

15 BGH v. 11. 12. 1991, VIII ZR 4/91, BGHZ 116, 268, NJW 1992, 737.

16 BGH v. 5. 12. 1995, X ZR 121/93, NJW 1996, 775.

ärztlicher Behandlungsdaten einen Verstoß gegen § 203 StGB darstellt.

2.3.4 BGH-Urteil vom 13. 6. 2001, VIII ZR 176/00 – Verkauf einer Rechtsanwaltskanzlei

Mit dieser Entscheidung¹⁷ begrenzt der BGH seine unter 2.3.2 dargestellte Rechtsprechung zum Praxisverkauf. Der Vertrag über den Verkauf einer Rechtsanwaltskanzlei, nach welchem der Erwerber in die bisher bestehende (Außen-)Sozietät eintritt, während der Veräußerer als freier Mitarbeiter für eine Übergangszeit weiterhin tätig bleibt, soll nicht wegen Verstoßes gegen § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB i. V. m. § 134 BGB nichtig sein. Bei zeitweise bestehender Außensozietät zwischen Erwerber und Veräußerer ist grundsätzlich nicht nur von der Erstreckung der Mandatsverhältnisse auf den neuen Inhaber, sondern auch von einer Einwilligung der Mandanten in die Aktenherausgabe an diesen auszugehen.

2.3.5 BGH-Beschluss vom 16. 10. 2003, IX ZB 133/03 – Auskunft im Insolvenzverfahren

Diese Entscheidung des BGH¹⁸ behandelt die Auswirkung des Berufsgeheimnisses auf die Vollstreckung von Forderungen. Der Schuldner (ein Rechtsanwalt) hatte einen Antrag auf Erlass einer einstweiligen Anordnung auf Aussetzung der Vollziehung von Sicherungsmaßnahmen des Insolvenzgerichts darauf gestützt, es gereiche ihm zum Nachteil, dass er gezwungen sei, Auskünfte über Honorarforderungen und eingehende Mandantengelder zu erteilen. Nach Auffassung des BGH verletzt er damit aber nicht die in § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB normierte Schweigepflicht. Honorarforderungen eines Rechtsanwalts seien grundsätzlich pfändbar; sie gehörten zur Insolvenzmasse. Die dem vorläufigen Insolvenzverwalter verliehenen Befugnisse verletzen danach grundsätzlich weder ein durch die Verfassung geschütztes Recht des Rechtsanwalts noch Grundrechte seiner Mandanten.

2.3.6 BGH-Urteil vom 1. 3. 2007, IX ZR 189/05 – Abtretung einer Anwaltsgebührenforderung

Mit diesem Urteil hat der BGH¹⁹ die Frage geklärt, ob die Abtretung einer Anwaltsgebührenforderung an einen Rechtsanwalt auch ohne Zustimmung des Mandanten wirksam ist. Dies bejaht der BGH unter Hinweis auf § 49b Abs. 4 BRAO.

(1) Für die Zeit vor Inkrafttreten des § 49b Abs. 4 BRAO hatte der BGH im Anschluss an die Rechtsprechung zur Abtretung ärztlicher Honorarforderungen²⁰ und zur Weitergabe einer ärztlichen Patienten- und Berufskartei²¹ entschieden, dass die Abtretung von Honorarforderungen eines Rechtsanwalts (§§ 398, 675 BGB) ohne Zustimmung des Mandanten in der Regel den objektiven Tatbestand der Strafvorschrift des § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB erfüllt, weil mit der

Abtretung die umfassende Informationspflicht des § 402 BGB gegenüber dem neuen Gläubiger verbunden ist. Deshalb waren – vor Einführung des § 49b Abs. 4 BRAO – sowohl das schuldrechtliche Grundgeschäft der Forderungsübertragung als auch die Abtretung als dingliches Erfüllungsgeschäft gemäß §§ 134, 138 BGB nichtig.

(2) Nach der im Jahre 1994 in Kraft getretenen, im Streitfall anwendbaren Vorschrift des § 49b Abs. 4 BRAO ist ein Rechtsanwalt, der eine Gebührenforderung erwirbt, in gleicher Weise zur Verschwiegenheit verpflichtet wie der beauftragte Rechtsanwalt (Satz 1); die Abtretung von Gebührenforderungen oder die Übertragung ihrer Einziehung an einen nicht als Rechtsanwalt zugelassenen Dritten ist unzulässig, es sei denn, die Forderung ist rechtskräftig festgestellt, ein erster Vollstreckungsversuch fruchtlos ausgefallen und der Anwalt hat die ausdrückliche schriftliche Einwilligung des Mandanten eingeholt (Satz 2). Aus dieser Vorschrift ergibt sich nach Auffassung des BGH, dass – entgegen der zuvor geltenden Rechtslage – nunmehr die Abtretung der Honorarforderung an einen anderen Rechtsanwalt ohne Zustimmung des Mandanten allgemein zulässig ist.

2.3.7 BGH-Beschluss vom 2. 12. 2009, I ZB 65/09 – Auskunft in der eidesstattlichen Versicherung

Mit diesem Beschluss behandelte der BGH²² schließlich die vollstreckungsrechtliche Frage, ob ein Rechtsanwalt zur Auskunft über Name und Anschrift des Schuldners sowie die Höhe der Honorarforderung in der eidesstattlichen Versicherung verpflichtet ist. Da Honorarforderungen von Rechtsanwälten trotz der in § 43a Abs. 2 BRAO, § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB geregelten Verschwiegenheitspflichten grundsätzlich pfändbar sind, sei der Rechtsanwalt als Schuldner nach § 807 ZPO verpflichtet, in der eidesstattlichen Versicherung Namen und Anschrift seiner Mandanten sowie die Höhe der ihm gegen diese zustehenden Forderungen anzugeben. Insofern tritt nach Meinung des BGH das Grundrecht des Mandanten auf informationelle Selbstbestimmung hinter das durch Art. 14 GG geschützte Befriedigungsrecht der Gläubiger zurück. Daraus ergibt sich ein Rechtfertigungsgrund für die Offenbarung der Angaben über die Mandanten sowohl für den Schuldner in der Einzelvollstreckung als auch für den Insolvenzverwalter gegenüber den Gläubigern.

2.4 Rechtsprechung zum Strafrecht

2.4.1 BGH-Urteil vom 7. 4. 2005, I StR 326/04 – Zeugnisverweigerungsrecht eines Notars

Der BGH behandelt in dieser Entscheidung²³ das Zeugnisverweigerungsrecht eines Notars und seines Gehilfen nach § 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 StPO. Es stellte sich die Frage, ob das Zeugnisverweigerungsrecht durch die bei einem Geldwäscheverdacht nach § 11 Abs. 1 Satz 1, Abs. 3 GwG bestehende Anzeigepflicht eingeschränkt wird. In dem Streitfall war ein Notargehilfe zur Aufklärung zwielichtiger Geldgeschäfte als Zeuge vernommen worden. Der BGH beanstandete die Verletzung des beruflichen Zeugnisverweigerungsrechts für den

17 BGH v. 13. 6. 2001, VIII ZR 176/00, BGHZ 148, 97, DStR 2001, 1262 m. Anm. Goette.

18 BGH v. 16. 10. 2003, IX ZB 133/03, NJW-RR 2004, 54.

19 BGH v. 1. 3. 2007, IX ZR 189/05, BGHZ 171, 252, DStR 2007, 1010 m. Anm. Ueberfeldt.

20 BGH v. 10. 7. 1991, VIII ZR 296/90, BGHZ 115, 123, 130, NJW 1991, 2955, siehe oben unter 2.3.1.

21 BGH v. 11. 12. 1991, VIII ZR 4/91, BGHZ 116, 268, 272 f., NJW 1992, 737, siehe oben unter 2.3.2.

22 BGH v. 2. 12. 2009, I ZB 65/09, NJW 2010, 1380.

23 BGH v. 7. 4. 2005, I StR 326/04, BGHSt 50, 64, BeckRS 2005, 06641.

Zeitraum vor Einführung des Geldwäschebekämpfungsgesetzes vom 8. 8. 2002: Auch die mögliche Einbindung eines Berufsgeheimnisträgers in kriminelle Machenschaften berühre die Verschwiegenheitspflicht und das umfassende Zeugnisverweigerungsrecht in § 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 StPO im Grundsatz nicht. Für den Umfang des Zeugnisverweigerungsrechts gemäß § 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 StPO sei allein der berufliche Bezug der Tätigkeit maßgebend, unabhängig von deren disziplinar- oder strafrechtlicher Bewertung. Deshalb besagten auch Entscheidungen dazu, ob tatbestandsmäßiges Verteidigerverhalten im Einzelfall noch gerechtfertigt oder strafbar ist, nichts über die Reichweite des Zeugnisverweigerungsrechts gemäß § 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 StPO.

Zwar unterliege auch ein Notar zahlreichen gesetzlichen Mitteilungspflichten, die dann insoweit die Verschwiegenheitspflicht durchbrechen. So habe der Notar gemäß §§ 18, 20, 21 GrEStG grunderwerbsteuerpflichtige Vorgänge unter Beifügung einer Abschrift der Urkunde dem FA anzuzeigen, in dessen Bezirk das Grundstück belegen ist. Auf die danach mitgeteilten Erkenntnisse hätten Strafverfolgungsbehörden und Strafgerichte dann Zugriffsmöglichkeiten. Identifikations-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten nach dem Geldwäschegesetz (§§ 3 Abs. 1, 9 Abs. 1 und 3 GwG) und die Verpflichtung, entsprechende Unterlagen auf Verlangen der Strafverfolgungsbehörden im Zusammenhang mit Ermittlungen wegen Verdachts einer Straftat gemäß § 261 StGB herauszugeben (§ 10 GwG), berührten den Umfang des Zeugnisverweigerungsrechts des Notars gemäß § 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 StPO ebenfalls nicht. Aus einer Pflicht zur Herausgabe von Unterlagen ergebe sich keine Einschränkung der Verschwiegenheitspflicht und des Zeugnisverweigerungsrechts.

Einschränkung durch Anzeigepflichten nach dem GWG: Eingeschränkt werde das Zeugnisverweigerungsrecht des § 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 StPO allerdings mit der Erweiterung des Kreises der Anzeigepflichtigen durch das Geldwäschebekämpfungsgesetz vom 8. 8. 2002 – in Kraft getreten am 15. 8. 2002²⁴ – gemäß § 11 Abs. 1 GwG n. F. i. V. m. § 3 Abs. 1 GwG u. a. auf Notare. Danach haben nunmehr auch diese bei der Feststellung von Tatsachen, die darauf schließen lassen, dass eine Finanztransaktion einer Geldwäsche nach § 261 StGB dient oder im Falle ihrer Durchführung dienen würde, diese der Bundesnotarkammer (§ 11 Abs. 4 Satz 1 GwG) anzuzeigen, die zur Weiterleitung der Meldung an die zuständigen Strafverfolgungsbehörden verpflichtet ist (§ 11 Abs. 4 Satz 3 GwG). Zwar sind Notare – und die anderen in § 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 GwG genannten Personen – nicht zur Anzeige verpflichtet, wenn dem Geldwäscheverdacht Informationen von dem und für den Mandanten zugrunde liegen, die sie im Rahmen der Rechtsberatung oder der Prozessvertretung dieses Mandanten erhalten haben (§ 11 Abs. 3 Satz 1 GwG). Aber auch dann bleibe die Anzeigepflicht bestehen, wenn die insoweit privilegierten Berufsangehörigen wissen, dass der Mandant ihre Rechtsberatung bewusst für den Zweck der Geldwäsche in Anspruch nimmt. Soweit diese Anzeigepflicht reicht, stehe den danach Offenbarungspflichtigen – letztlich gegenüber den Strafverfol-

gungsbehörden – bei der strafrechtlichen Verfolgung der anzeigepflichtigen Vorgänge dann auch kein Zeugnisverweigerungsrecht gemäß § 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 StPO zu, und zwar unabhängig davon, ob diese ihrer Meldepflicht genügen oder nicht.

2.4.2 BGH-Beschluss vom 21. 10. 2008, 1 StR 536/08 – Gutachter im Strafprozess

Mit diesem Beschluss entschied der BGH²⁵, dass für ein im Auftrag des Gerichts oder der Ermittlungsbehörden erstattetes Gutachten die sonst erforderliche Zustimmung des Angeklagten zur Preisgabe von Geheimnissen durch die damit einhergehende gesetzliche Duldungspflicht ersetzt werde, weil hier das staatliche Interesse an der Aufklärung des Sachverhalts vorgehe. Deshalb liege kein Verstoß des Sachverständigen gegen § 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 StPO und mithin auch keine wie auch immer geartete Straftat des Sachverständigen nach § 203 StGB vor, wenn er seinem Gutachten Angaben des Angeklagten sowie Erkenntnisse aus den Krankenakten zugrunde gelegt habe.

2.4.3 Kammergericht, Beschluss vom 20. 8. 2010, 1 Ws (B) 51/07-2 Ss 23/07 – Keine Informationspflicht des Rechtsanwalts gegenüber dem Datenschutzbeauftragten

In einem Strafverfahren hatte der Verteidiger (ein Rechtsanwalt) zwei Briefe zum Gegenstand der Hauptverhandlung gemacht, die ein Zeuge an seine Hausverwaltung geschrieben hatte. Der Zeuge beschwerte sich darüber beim Berliner Beauftragten für Datenschutz und Informationsfreiheit. Dieser verlangte von dem Verteidiger, mitzuteilen, wie er in den Besitz der Briefe gelangt sei. Im Hinblick auf § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB hielt das Kammergericht²⁶ den Rechtsanwalt jedoch nicht für verpflichtet, dem Datenschutzbeauftragten mandatsbezogene Informationen zu geben, die seiner Verschwiegenheitspflicht unterliegen. Aus der Kontrollpflicht der Datenschutzbehörde ergibt sich keine gesetzliche Befugnis (oder gar Verpflichtung) des Rechtsanwalts zur Weitergabe mandatsbezogener Informationen an den Datenschutzbeauftragten²⁷.

2.5 Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts – Einsicht des Rechnungshofs in Krankenunterlagen

Schließlich hat sich auch das BVerfG zumindest in einem Nichtannahmebeschluss vom 29. 4. 1996²⁸ mit dem Verhältnis von Berufsgeheimnissen zu staatlichen Eingriffsbefugnissen im Zusammenhang mit der Einsichtnahme des Niedersächsischen Rechnungshofs in stichprobenartig ausgewählte Krankenunterlagen eines vom Land getragenen Krankenhauses befasst. Nach Auffassung des BVerfG steht der Untersuchungsauftrag eines verfassungsrechtlich verankerten Kontrollorgans (hier: des Landesrechnungshofs) dem grundrechtlich verbürgten Datenschutz grundsätzlich gleichrangig gegenüber²⁹. In

25 BGH v. 21. 10. 2008, 1 StR 536/08, NStZ-RR 2009, 15.

26 Kammergericht v. 20. 8. 2010, 1 Ws (B) 51/07-2 Ss 23/07, DStR 2010, 2375 m. Anm. Weitzel.

27 Siehe auch Fischer, StGB, 59. Aufl. 2012, § 203 Rn. 37; Lenckner/Eisele, in: Schönke/Schröder, StGB, 28. Aufl. 2010, § 203 Rn. 29.

28 BVerfG v. 29. 4. 1996, 1 BvR 1226/89, NJW 1997, 1633.

29 Zum Beweiserhebungsrecht von parlamentarischen Untersuchungsausschüssen vgl. BVerfG v. 1. 10. 1987, 2 BvR 1178/86, BVerfGE 77, 1, 47, NJW 1988, 890.

Kollisionsfällen sei das Verhältnis der grundrechtlich geschützten Positionen je nach den Umständen des Einzelfalles im Wege der Abwägung festzulegen. Dabei dürfe der Zugriff auf grundsätzlich geheimhaltungsbedürftige Unterlagen regelmäßig nicht verwehrt werden, wenn ansonsten die Wirksamkeit der Kontrolle gefährdet würde und den Belangen des Geheimnisschutzes durch Schutzvorkehrungen gegen eine zweckwidrige Weitergabe der Informationen Rechnung getragen werden könne.

Von Verfassungen wegen sei es nicht zu beanstanden, wenn ein Fachgericht im Hinblick auf die im Überprüfungszeitraum herrschende Aktenführung und Abrechnungsweise eine stichprobenartige Vollprüfung für erforderlich halte und es bei Abwägung der betroffenen verfassungsrechtlichen Positionen als ausreichend ansehe, dass ein noch hinlänglicher Schutz gegen die zweckwidrige Weitergabe des Akteninhalts durch die Prüfungsumstände (anonyme Beziehungen zwischen Prüfern und betroffenen Patienten, Verschwiegenheitspflicht der Prüfer, lediglich anonymisierte Daten enthaltende Prüfberichte) gewährleistet sei.

3. Konsequenzen aus der Rechtsprechung: Gebot der Abwägung

In dem letztzitierten Beschluss wägt das BVerfG im Zusammenhang mit einer Prüfung des Rechnungshofes zwischen dem Recht der Patienten auf Geheimhaltung ihrer Daten (hier durch Chefärzte einer psychiatrischen Universitätsklinik) und dem Recht des Staates ab, die Abrechnungen der Ärzte zu überprüfen. Es kommt zu dem Ergebnis, dass dann, wenn die Prüfung anderenfalls unmöglich wäre, das Recht der Patienten zurückstehen müsse. Im vorliegenden Fall ging es sogar nicht nur um die Namen der Patienten, sondern um die gesamten Behandlungsinhalte. Allerdings wird ausdrücklich darauf Bezug genommen, dass es sich beim Rechnungshof um ein verfassungsrechtlich verankertes Kontrollorgan handelt. Dies ist bei der steuerlichen Betriebsprüfung nicht der Fall. Allerdings folgt auch der Prüfungsauftrag der Finanzverwaltung unmittelbar aus dem Grundgesetz. Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) enthält mit dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung im Vollzug das sog. Verifikationsprinzip³⁰. Die Abwägung fällt daher bei der steuerlichen Außenprüfung eines Berufsgeheimnisträgers ebenso aus wie in dem hier wiedergegebenen Beschluss des BVerfG.

Die Durchsicht der übrigen Rechtsprechung zeigt ebenfalls, dass sich das Spannungsverhältnis zwischen der Schweigepflicht des Freiberuflers und den gesetzlichen Mitwirkungs- und Offenbarungspflichten im Steuerrechtsverhältnis und hier insbesondere während einer Außenprüfung nicht einseitig auflösen lässt. Die widerstreitenden Rechtsprinzipien müssen durch Abwägung zu einem sachgerechten Ausgleich gebracht werden. Deshalb sind radikale Lösungen nach beiden Seiten unangebracht. Vielmehr gilt:

³⁰ Grundlegend BVerfG v. 27. 6. 1991, 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239, 271, 273 f., DStR 1991, 971; v. 9. 3. 2004, 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, 112 ff., DStRE 2004, 396.

3.1 Kein genereller Vorrang der steuerrechtlichen Mitwirkungspflichten

Das zur Durchsetzung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Art. 3 Abs. 1 GG) erforderliche Verifikationsprinzip ist ein hohes Gut. Gleichwohl darf es nicht absolut gesetzt werden, weil sonst die – ebenfalls grundrechtlich fundierten – Mitwirkungsverweigerungsrechte der §§ 101 bis 104 AO vollständig ausgehebelt würden. Einerseits gibt es daher keinen generellen Vorrang der steuergesetzlichen Mitwirkungs- und Offenbarungspflichten³¹.

3.2 Kein genereller Vorrang der berufsrechtlichen Mitwirkungsverweigerungsrechte

Andererseits dürfen auch die berufsrechtlichen Schweigepflichten und die daraus herzuleitenden Mitwirkungsverweigerungsrechte nicht verabsolutiert werden. Zunächst ist zu bedenken, dass in den letzten vom BFH entschiedenen Fällen die Steuerpflichtigen keineswegs für den Persönlichkeitsschutz ihrer Mandanten gefochten, sondern die berufliche Schweigepflicht als Hebel eingesetzt haben, um die sie selbst betreffende Außenprüfung zu inhibieren. Dazu sind die Schweigepflichten nicht bestimmt. Eine Zweckentfremdung durch die Steuerpflichtigen lässt die Rechtsordnung nicht zu.

Die Verschwiegenheitspflichten verlieren aber vor allem dann an Bedeutung, wenn ihnen höherrangige Rechtsgüter gegenüberstehen. Das zeigt sich schon in manchen gesetzlichen Regelungen, die versuchen, die Pflichtenkollision auszutarieren: So ist die Nichtanzeige bestimmter schwerer geplanter Straftaten grundsätzlich strafbar (§ 138 StGB). Für Berufsgeheimnisträger nimmt das Gesetz indes auf das Vertrauensverhältnis zum Mandanten Rücksicht (§ 138 Abs. 3 StGB): Der Rechtsanwalt braucht seinen Mandanten nicht wegen geplanter Straftaten anzuzeigen, wenn er sich ernsthaft bemüht, diesen von der Tat abzuhalten oder den Erfolg abzuwenden, außer wenn es sich um Mord, Völkermord, erpresserischen Menschenraub, Geiselnahme oder Terrorismus handelt. Nur bei diesen besonders schweren Straftaten wird die Verschwiegenheitspflicht gegenüber dem Mandanten in eine Anzeigepflicht umgekehrt.

Im Übrigen sind gesetzliche Offenbarungspflichten generell als Rechtfertigungsgründe für die Durchbrechung der Schweigepflicht anerkannt³². Dementsprechend hat der BGH z. B. entschieden, dass ein vom Gericht im Strafprozess bestellter Sachverständiger nicht gegen § 53 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 StPO und mithin auch nicht gegen § 203 StGB verstößt, wenn er seinem Gutachten Angaben des Angeklagten sowie Erkenntnisse aus den Krankenakten zugrunde gelegt hat. Das staatliche Interesse an der Sachaufklärung hat in diesem Fall Vorrang³³.

Geraten Freiberufler in Zahlungsschwierigkeiten, sind ihre Honoraransprüche trotz der Verschwiegenheitspflichten grundsätzlich pfändbar. Freiberufler müssen daher nach

³¹ A.A. wohl BFH v. 26. 2. 2004, IV R 50/01, DStR 2004, 715, oben 2.1.4.

³² Fischer, (Fn. 27), § 203 Rn. 37; Schünemann, in: Leipziger Kommentar zum StGB, 12. Aufl. 2009, § 203 Rn. 120; Lenckner/Eisele, (Fn. 27), § 203 Rn. 29 ff.

³³ So ausdrücklich BGH v. 21. 10. 2008, 1 StR 536/08, oben 2.4.2.

§ 807 ZPO in der eidesstattlichen Versicherung Namen und Anschrift der Mandanten sowie die Höhe der Forderungen angeben. Insoweit tritt das Grundrecht des Mandanten auf informationelle Selbstbestimmung hinter das durch Art. 14 Abs. 1 GG geschützte Befriedigungsrecht der Gläubiger zurück. Daraus ergibt sich ein Rechtfertigungsgrund für die Offenbarung der Angaben über die Mandanten sowohl für den Schuldner in der Einzelvollstreckung als auch für den Insolvenzverwalter gegenüber den Gläubigern³⁴. Aus dem gleichen Grund lassen sich die Verschwiegenheitspflichten auch nicht gegen Sicherungsmaßnahmen des Insolvenzgerichts in Stellung bringen³⁵.

Auch die Anzeigepflichten nach §§ 33, 34 ErbStG und §§ 18, 20, 21 GrEStG sowie die durch das Geldwäschegesetz neu geschaffenen Anzeigepflichten für freie Berufe durchbrechen die berufsrechtliche Verschwiegenheitspflicht und gehen ihr vor (so auch das BGH-Urteil oben 2.4.1). Gleiches gilt, wenn ein Steuerberater als Fiskalvertreter nach § 22b UStG tätig wird und die Besteuerungsgrundlagen des vertretenen Unternehmers in einer Steuererklärung anzugeben hat, zu der er ebenso verpflichtet ist, wie zur Abgabe seiner eigenen Steuererklärung. Man kann allenfalls fragen, ob der Freiberufler – als Nebenpflicht aus der Verschwiegenheitspflicht – in derartigen Fällen verpflichtet ist, den Mandanten auf die gesetzliche Offenbarungspflichten hinzuweisen.

3.3 Reichweite der Verschwiegenheitspflichten im ärztlichen Bereich

Reichweite und Gewicht der freiberuflichen Verschwiegenheitspflichten können je nach Art des freien Berufs unterschiedlich sein. Am striktesten wirken die Verschwiegenheitspflichten im ärztlichen Bereich. Dort würde die Offenbarung von Patientendaten und Krankheitsverläufen den Betroffenen in seiner Privat- und Intimsphäre treffen und sein Persönlichkeitsrecht daher am intensivsten schädigen. Dementsprechend hat der BFH schon recht früh entschieden, dass Ärzte bei einer sie betreffenden Betriebsprüfung die Vorlage der Patientenkarteien insoweit verweigern dürfen, als darin Eintragungen enthalten sind, auf die sich ihr Recht zur Auskunftsverweigerung erstreckt³⁶.

Dem Arzt darf auch nicht aufgegeben werden, die Patientenkartei vorzulegen und dabei durch „Verdecken“ einzelner Teile dem Betriebsprüfer geheimhaltungspflichtige Dinge vorzuenthalten. Vielmehr hat der Arzt das uneingeschränkte Recht, die Vorlage der Patientenkartei insoweit zu verweigern, als sein Auskunftsverweigerungsrecht reicht. Das FA kann dem Arzt die Vorlage von Auszügen und Zusammenstellungen über die einzelnen Besuche und sonstigen Leistungen aus der Patientenkartei mit Namensangaben deshalb insoweit aufgeben, als sich diese Angaben auf die finanziellen Beziehungen beschränken, die das Auskunftsverweigerungsrecht begründende Tatsachen nicht enthalten und auch aus dem Ob des konkreten Arzt-Patienten-Kontakts keine das Persönlichkeitsrecht des Patienten verletzenden Schlüsse zie-

hen lassen. Zwar hat das FA das Recht der Schätzung, soweit es die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann. Die gerechtfertigte Verweigerung der Vorlage der Patientenkartei als solche erlaubt allerdings die Schätzung nicht. Zu dieser strengen Sichtweise des BFH in Bezug auf die ärztliche Schweigepflicht passt es, dass auch zivilrechtlich die Abtretung ärztlicher Honorar- oder Schadenersatzansprüche wegen Verletzung der Schweigepflicht nichtig ist, wenn der Patient nicht zugestimmt hat³⁷.

Aus dem besonderen Gewicht der ärztlichen Schweigepflicht folgt, dass in der Außenprüfung bei einem Arzt das „Können“ in § 102 AO zu einem „Müssen“ wird. Er hat insoweit kein Ermessen, sondern muss die Vorlage der sensiblen Krankenakten verweigern. Ansonsten handelt es sich um einen Verstoß gegen die berufliche Schweigepflicht und damit gegen § 203 StGB. Das gilt mit dieser Strenge aber nur für die Krankenakten und wohl auch für die Inhalte der Privatrechnungen, nicht aber für die Namen der Patienten.

3.4 Verschwiegenheitspflicht anderer freier Berufe

Die beruflichen Schweigepflichten anderer freier Berufe, z. B. von Rechtsanwälten und Steuerberatern, wiegen demgegenüber weniger schwer³⁸. So hat der BGH zwar in seiner früheren Rechtsprechung geurteilt, dass die Abtretung von Honoraransprüchen eines Rechtsanwalts an einen anderen Rechtsanwalt wegen Verletzung der Schweigepflicht nichtig sei. Er hat diese Rechtsprechung jedoch revidiert, nachdem aufgrund der geänderten Fassung des § 49b Abs. 4 Satz 1 BRAO (im Steuerberatungsrecht: § 64 Abs. 2 Satz 1 StBerG) ein Rechtsanwalt, der eine Gebührenforderung erwirbt, nunmehr in gleicher Weise zur Verschwiegenheit verpflichtet ist wie der beauftragte Rechtsanwalt. Aus dieser Vorschrift ergibt sich nach Auffassung des BGH, dass – entgegen der zuvor geltenden Rechtslage – nunmehr die Abtretung der Honorarforderung an einen anderen Rechtsanwalt ohne Zustimmung des Mandanten allgemein zulässig ist³⁹.

Die vorgenannte BGH-Entscheidung betrifft allerdings eine Spezialregelung und ist deshalb nicht zu verallgemeinern. Die Intensität des Grundrechtseingriffs ist zwar gemindert, wenn die Daten aus einem sachlichen Grund an jemanden weitergegeben werden, der seinerseits einer vergleichbaren gesetzlichen Schweigepflicht unterliegt. Ohne Zustimmung des betroffenen Mandanten liegt in einer Weitergabe geschützter Daten von einem gesetzlich abgeschlossenen Bereich in einen anderen ebenso abgeschlossenen Bereich aber sogar ein doppelter Grundrechtseingriff: Beeinträchtigt wird hier nicht allein das Recht auf informationelle Selbstbestimmung des betroffenen Mandanten, sondern ebenso – weil es an der berufsregelnden Tendenz nicht fehlt – die Berufsfreiheit des Freiberuflers. Das Gewicht dieses doppelten Grundrechtseingriffs ist dadurch erhöht, dass der Betriebsprüfer, der

34 So BGH v. 2. 12. 2009, I ZB 65/09, NStZ-RR 2009, 15, oben 2.3.7.

35 BGH v. 16. 10. 2003, IX ZB 133/03, NJW-RR 2004, 54, oben 2.3.5.

36 BFH v. 11. 12. 1957, II 100/53 U, NJW 1958, 646, oben 2.1.1.

37 BGH v. 10. 7. 1991, VIII ZR 296/90, NJW 1991, 2955, oben 2.3.1; v. 5. 12. 1995, X ZR 121/93, NJW 1996, 775, oben 2.3.3.

38 Ob insoweit eine Differenzierung vorzunehmen ist und ob etwa für die mandantenbezogenen Angaben eines Steuerberaters weniger strenge Maßstäbe gelten, wurde im Arbeitskreis „Steuerrecht“ nicht einheitlich beurteilt.

39 BGH v. 1. 3. 2007, IX ZR 189/05, DStR 2007, 1010 m. Anm. Ueberfeldt, oben 2.3.6.

anlässlich einer Betriebsprüfung davon Kenntnis erhält, dass ein anderer Steuerpflichtiger möglicherweise falsche Steuererklärungen abgegeben hat, dienstrechtlich verpflichtet ist, den Sachverhalt umfassend aufzuklären und die Daten u. U. sogar in ein – öffentliches⁴⁰ – Strafverfahren einzuführen. Damit verlassen die geschützten Daten den abgeschlossenen Bereich.

Durch eine Offenbarung von Mandantennamen und anderen mandantenbezogenen Angaben unter dem Dach des Steuergeheimnisses drohten zudem die Mitwirkungsverweigerungsrechte nach §§ 102, 104 AO leerzulaufen. Daran ändert auch das BFH-Urteil vom 26. 2. 2004 (IV R 50/01) zu den erforderlichen Angaben in den Bewirtungsbelegen nichts⁴¹. Dort führt der BFH zwar aus, dass bei der Forderung eines konkreten Bewirtungsanlasses nicht in unverhältnismäßiger Weise in das Vertrauensverhältnis zwischen dem Rechtsanwalt und dem Mandanten eingegriffen werde, da bei der gebotenen Güterabwägung zwischen anwaltlicher Schweigepflicht und Gleichmäßigkeit der Besteuerung der Schutz des Rechtsanwalts und seiner Mandanten durch das mit empfindlicher Strafe bewehrte Steuergeheimnis (§ 30 AO; § 355 StGB) nicht unberücksichtigt bleiben könne. Als Gegenstück zu den weitgehenden Offenbarungspflichten des Steuerrechts diene § 30 AO u. a. dem privaten Geheimhaltungsinteresse des Steuerpflichtigen und der anderen zur Auskunftserteilung verpflichteten Personen. Dies führt jedoch berufsrechtlich nicht zu einer Entlastung. Dafür spricht auch die Regelung in § 105 Abs. 1 AO: Danach gilt die Verschwiegenheitspflicht der Behörden und sonstigen öffentlichen Stellen nicht gegenüber der Finanzverwaltung. Eine entsprechende Entbindung der in § 102 AO genannten Berufsheimnisträger von ihrer Verschwiegenheitspflicht ist im Gesetz hingegen nicht vorgesehen. Dem BFH-Urteil vom 26. 2. 2004 (IV R 50/01) ist allerdings im Ergebnis zuzustimmen, dass es nicht unzumutbar ist, einen korrekten Nachweis zu verlangen, wenn ein Steuerpflichtiger den Abzug von Betriebsausgaben begehrt. Wenn dies nur unter Offenbarung des Mandantennamens möglich ist, so muss eben das Einverständnis des Mandanten eingeholt werden.

3.5 Postulat zur Ausgestaltung des Steuergeheimnisses für Berufsheimnisträger

Im Übrigen ist das Steuergeheimnis für Berufsheimnisträger so auszugestalten, dass Mandantennamen und andere mandantenbezogene Angaben stets geschützt sind und zwar auch gegenüber der Finanzverwaltung. Wäre dies sichergestellt, so könnten Berufsheimnisträger wie Rechtsanwälte und Steuerberater ihren steuerrechtlichen Mitwirkungs- und Offenbarungspflichten während der sie betreffenden Außenprüfung grundsätzlich nachkommen, auch ohne die mandan-

tenbezogenen Unterlagen zu „verdecken“, zu schwärzen oder auf andere Weise zu anonymisieren. Dies würde allerdings voraussetzen, dass der Schutz des Steuergeheimnisses tatsächlich wasserdicht ist und das Vertrauensverhältnis zwischen Freiberufler und Mandant komplett nach außen abgeschirmt wird. Ob dieses Postulat ohne Gesetzesänderung zu erreichen ist, erscheint fraglich:

Unzulässigkeit von Kontrollmitteilungen über der Verschwiegenheit unterliegende Daten: Anlässlich von Außenprüfungen bei Berufsheimnisträgern sollten Kontrollmitteilungen in Bezug auf Mandanten grundsätzlich unzulässig sein, soweit dem Steuerpflichtigen ein Auskunftsverweigerungsrecht nach § 102 AO 1977 zusteht und er hierauf nicht ausdrücklich verzichtet hat⁴². Dem steht zwar die Verpflichtung des Prüfers entgegen, alle von ihm gewonnenen Erkenntnisse auch zu verwerten. Selbst das BMF hat in seiner Stellungnahme vom 16. 9. 2011 indes eingeräumt, dass der Zugriff auf geschützte Daten durch den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz begrenzt sei. Folglich ist der Prüfer, der berufsrechtlich geschützte Daten für eine Kontrollmitteilung verwenden will, verpflichtet, den Schutz der beruflichen Verschwiegenheitspflicht gegen das steuerrechtliche Verifikationsprinzip abzuwägen. Nach der hier vertretenen Auffassung ist der Schutz der berufsrechtlich geschützten Daten grundsätzlich vorrangig. Dafür spricht auch der Umkehrschluss aus § 105 AO. Kontrollmitteilungen über der beruflichen Verschwiegenheit unterliegende Daten sind danach grundsätzlich unzulässig; sie kommen allenfalls in Extremfällen in Betracht.

Divergierende Auffassungen in Verwaltung und Schrifttum: Obwohl der Gesetzgeber der Abgabenordnung es ausdrücklich abgelehnt hatte, die Befugnis zur Versendung von Kontrollmitteilungen nach § 194 Abs. 3 AO bei der Prüfung Steuerpflichtiger einzuschränken, denen Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrechte zustehen⁴³, hatte sich die Finanzverwaltung ursprünglich selbst dahin gebunden, dass Kontrollmitteilungen im Anwendungsbereich des § 102 AO zu unterbleiben haben⁴⁴. Eine entsprechende Verwaltungsanweisung gibt es heute zwar nicht mehr⁴⁵. Die ganz h. M. in der Literatur geht aber nach wie vor davon aus, dass Kontrollmitteilungen im Fall des § 102 AO unzulässig sind⁴⁶. Diese Auffassung verdient nachdrückliche Unterstützung, auch wenn sie für die Praxis der Außenprüfung keine „Lebensversicherung“ bedeutet. Der Gesetzgeber der AO 1977 wusste noch nichts vom Recht auf informationelle Selbstbestimmung, das das BVerfG erst im Jahr 1983 aus Art. 2 Abs. 1 i. V. m. Art. 1 Abs. 1 GG hergeleitet hat⁴⁷. Die gesetzlichen Verschwiegenheitspflichten für Berufsheimnisträger sind Ausformungen dieses Grundrechts, die nicht durch fiskalische Effizienzgesichtspunkte überspielt werden dürfen. Es wäre daher verfassungsrechtlich geboten, dass das Steuerge-

40 Von der Möglichkeit eines Ausschlusses der Öffentlichkeit nach §§ 171b, 172 Nr. 2 GVG, die im pflichtgemäßen Ermessen des Gerichts steht, wird i. d. R. kein Gebrauch gemacht: Meyer-Gößner, StPO, 55. Aufl. 2012, § 172 GVG, Rn. 11; Diemer, in: KK StPO, 6. Aufl. 2008, § 172 GVG, Rn. 8. Im Unterschied zu den Fällen des § 171b GVG hat der Betroffene in den Fällen des § 172 GVG keinen Anspruch auf Ausschluss der Öffentlichkeit.

41 Oben 2.1.4.

42 Sehr streitig, a. A. z. B., Rüsken, in: Klein, AO, 11. Aufl. 2012, § 194 Rz. 30.

43 BT-Drs. VI/1982, S. 162; und BT-Drs. 7/4292, S. 35.

44 BMF v. 24. 9. 1987, IV A 5 – S 0062-38/87, BStBl I 1987, 664, 704, BeckVerw 066696; § 8 Abs. 1 Satz 1 BpO 1987.

45 Schallmoser, (Fn. 7), § 194 AO, Rz. 171.

46 Schallmoser, (Fn. 7), § 194 AO, Rz. 172, m. w. N.

47 BVerfG v. 15. 12. 1983, 1 BvR 209/83 u. a., BVerfGE 65, 1, NJW 1983, 1307, Volkszählung.

heimnis im Fall des § 102 AO bei der Außenprüfung eines Berufsgeheimnisträgers vollkommen undurchlässig bleibt und Kontrollmitteilungen unterbleiben.

Fraglich ist, ob das Verbot von Kontrollmitteilungen auch dann eingreift, wenn die Finanzbehörde Informationen dadurch erlangt, dass der Berufsgeheimnisträger gegen seine berufsrechtliche Verschwiegenheitspflicht verstößt oder von seinem Auskunftsverweigerungsrecht keinen Gebrauch macht. Jedenfalls dann, wenn der Betriebsprüfer die Daten anfordert (m. a. W. die Aktivität von ihm und nicht von dem Berufsgeheimnisträger ausgeht), sollte es beim Verbot von Kontrollmitteilungen bleiben.

Verbot von Mitteilungen nach §§ 31 a, 31 b AO, § 4 Abs. 5

Nr. 10 Satz 3 EStG: Aus den gleichen Gründen sind die gesetzlichen Durchbrechungen des Steuergeheimnisses in §§ 31 a, 31 b AO, § 4 Abs. 5 Nr. 10 Satz 3 EStG im Steuerrechtsverhältnis eines Berufsgeheimnisträgers grundsätzlich nicht anwendbar, wenn Mandanten betroffen sind. Eine Ausnahme davon sind die bereits oben genannten Fälle des § 2 Abs. 1 Nr. 7 und 8 GwG, nach denen Freiberufler auskunftspflichtig werden können (§ 11 GwG). Dann ist die berufliche Verschwiegenheitsverpflichtung spezialgesetzlich durchbrochen.

„Überwachungspflicht“ des Freiberuflers: Für den Freiberufler, bei dem eine Außenprüfung stattfindet, ergibt sich daraus die Pflicht, darüber zu „wachen“, dass die dem Prüfer ungeschwärzt überlassenen Angaben tatsächlich nur für die Prüfung des Freiberuflers selbst, nicht aber gegen den Mandanten verwendet werden. Er muss bei ersten Anzeichen, dass der Prüfer Kontrollmitteilungen oder Mitteilungen nach §§ 31 a, 31 b AO, § 4 Abs. 5 Nr. 10 Satz 3 EStG fertigen will, mit den gebotenen Rechtsmitteln (insbesondere der vorbeugenden Unterlassungsklage) dagegen vorgehen.

Erfordernis einer Gesetzesänderung: Die hier vertretene Auffassung, dass Kontrollmitteilungen im Fall des § 102 AO grundsätzlich unzulässig sind, entspricht zwar der h. M. im Schrifttum, aber nicht (mehr) der Auffassung der Finanzverwaltung. Dies führt dazu, dass der Freiberufler seiner Verschwiegenheitspflicht unterliegende Daten angesichts der Gefahr ihrer Weitergabe grundsätzlich nur noch geschwärzt für die Prüfung herausgeben kann. Bei einer digitalen Außenprüfung darf die Finanzbehörde umgekehrt keinen unmittelbaren Datenzugriff („Z1-Zugriff“) i. S. des § 147 Abs. 6 Satz 1 AO darauf vornehmen. Dasselbe gilt für einen mittelbaren Datenzugriff im Wege einer maschinellen Auswertung der Daten i. S. des § 147 Abs. 6 Satz 2 Alt. 1 AO („Z2-Zugriff“), wenn sich die Daten in der Auswertung nicht digital schwärzen lassen. Nur wenn es datentechnisch möglich ist, die zu überlassenden Daten digital zu schwärzen, kann die maschinelle Datenträgerüberlassung („Z3-Zugriff“) i. S. des § 147 Abs. 6 Satz 2 Alt. 2 AO vom Freiberufler verlangt werden. Um für die Praxis Rechtssicherheit zu erreichen, sollte

daher ein Kontrollmitteilungsverbot in einer AO-Vorschrift oder wenigstens in der BpO aufgenommen werden.

3.6 Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht

Entschärft wird die Problematik dadurch, dass eine Verschwiegenheitspflicht nicht besteht, wenn der Mandant den Berufsgeheimnisträger von der Verschwiegenheitspflicht entbindet. Das ist in aller Regel dort anzunehmen, wo der Berufsträger an der Erstellung von Steuererklärungen seiner Mandanten mitgewirkt und dies der Finanzbehörde gegenüber kenntlich gemacht, Klageverfahren beim FG und Amtshaftungsprozesse geführt oder in Sachen von Mandanten Dienstaufsichtsbeschwerden erhoben hat⁴⁸. Der Fachanwalt für Steuerrecht oder Steuerberater kann deshalb die Daten und sogar die Inhalte seines Auftrages der Finanzbehörde offenbaren. Das gilt nicht für reine, insbesondere steuerstrafrechtliche Beratungen, nach deren Ausführung er nicht gegenüber einer Behörde tätig wird. Nur für diese Fälle stellt sich die hier diskutierte Problematik in voller Schärfe. Der normale Steuerberater müsste dieses Problem deshalb rein organisatorisch lösen können und den Beratungsbereich in der Buchhaltung und Rechnungstellung vom übrigen Bereich trennen.

4. Zusammenfassung

Der Berufsgeheimnisträger darf während der ihn betreffenden Außenprüfung unbedenklich die für die Prüfung erforderlichen Daten und die Namen solcher Mandanten offenbaren, deren Steuererklärungen er beim FA eingereicht, die er im Klageverfahren beim FG und in Amtshaftungsprozessen vertreten oder für die er Dienstaufsichtsbeschwerden erhoben hat.

Die Beratungsgegenstände sind grundsätzlich für die Durchführung der Prüfung unerheblich. Deshalb dürfen dem Prüfer weder Mandanten-/Patientenakten oder -karten übergeben werden, noch darf er Einsicht in die Ausgangsrechnungen erhalten.

Geht es um Mandanten, die lediglich intern beraten worden sind, sollten Mandantennamen und andere mandantenbezogene Angaben geschwärzt werden, um berufsrechtlich auf der sicheren Seite zu sein; dies jedenfalls solange, wie sich die hier vertretene Auffassung, nach der im Fall des § 102 AO Kontrollmitteilungen grundsätzlich unzulässig sind, weder de lege lata noch de lege ferenda durchgesetzt hat.

Rechtsanwälten muss mit Rücksicht auf die restriktivere Rechtsauffassung der Bundesrechtsanwaltskammer angeraten werden, mandantenbezogene Daten stets in vollem Umfang zu schwärzen, um das Risiko eines – strafbewehrten – Verstoßes gegen die Verschwiegenheitspflicht auszuschließen.

⁴⁸ So ausdrücklich BFH v. 28. 10. 2009, VIII R 78/05, BFHE 227, 338, BStBl II 2010, 455, DStR 2010, 326, DStR 2010, 950 m. Anm. *Mutschler*.