

Bundesministerium der Finanzen
11016 Berlin



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Abt. Steuerrecht

Unser Zeichen: En/Gr
Tel.: +49 30 240087-64
Fax: +49 30 240087-99
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

24. Februar 2011

E-Mail:

Digitale Betriebsprüfung bei einem Berufsheimnisträger

Sehr geehrte Damen und Herren,

der BFH hat mit Urteil vom 28. Oktober 2009 (VIII R 78/05) entschieden, dass ein Berufsheimnisträger im Rahmen einer ihn persönlich betreffenden Außenprüfung die Vorlage von mandantenbezogenen Unterlagen nicht aufgrund seiner gesetzlichen Pflicht zur Wahrung des Berufsheimnisses verweigern darf, wenn das Finanzamt die Unterlagen lediglich in neutralisierter Form verlangt. In Fällen der digitalen Betriebsprüfung bleibt es dem Berufsheimnisträger überlassen, in welcher technischen Weise er für die Wahrung der beruflichen Verschwiegenheitsverpflichtung sorgt (s. FG Nürnberg, 6 K 1286/2008, Revision eingelegt VIII R 44/09). Im Folgenden möchten wir Ihnen darlegen, dass es derzeit nur eine technische Möglichkeit gibt, die Anforderungen, die das Berufsrecht einerseits und das steuerliche Verfahrensrecht andererseits aufstellen, miteinander zu verbinden.

Grundsätzliches

Bei der Ausübung des Rechts auf Datenzugriff stehen der Finanzbehörde nach § 147 Abs. 6 AO drei Möglichkeiten zur Verfügung. Der Prüfer kann insoweit

- Einsicht in die gespeicherten Daten nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen nutzen (sog. Z1-Zugriff),
- im Rahmen einer Außenprüfung verlangen, dass die Daten nach seinen Vorgaben maschinell ausgewertet (sog. Z2-Zugriff) werden oder
- verlangen, dass ihm die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden (sog. Z3-Zugriff).

Die Entscheidung, von welcher Möglichkeit des Datenzugriffs die Finanzbehörde Gebrauch macht, steht laut BMF-Schreiben vom 16. Juli 2001 (BStBl. I, S. 415) in ihrem pflichtgemäßen Ermessen.

Datenzugriff beim Berufsgeheimnisträger

Generell gilt im Hinblick auf den Inhalt und den Umfang der einzusehenden Unterlagen bei der digitalen Betriebsprüfung nichts anderes als „in der Papierwelt“. Dort ist allgemein anerkannt, dass Unterlagen, die der Verschwiegenheit unterliegende Daten enthalten, kopiert und bestimmte Angaben unkenntlich gemacht werden können. Nichts anderes gilt für eine EDV-gestützte Betriebsprüfung. Auch hier muss einzelfallbezogen entschieden werden können, was vorgelegt werden kann, ohne eine Verschwiegenheitsverletzung zu begehen.

Sowohl der Z1-Zugriff („unmittelbarer Zugriff“) als auch der Z2-Zugriff („mittelbarer Zugriff“) nimmt dem zur Verschwiegenheit verpflichteten Berufsgeheimnisträger die Möglichkeit, einzelfallbezogen zu entscheiden, was vorgelegt werden kann und was ggf. zu separieren ist. Bei beiden Zugriffsarten erfolgt die Prüfung im „lebenden System“. Ein Unkenntlichmachen der der Verschwiegenheit unterliegenden Daten (Mandantename und Beratungsgegenstand) ohne eine Änderung oder Filterung der Originaldaten ist beim Z1-Zugriff ebenso unmöglich wie bei einem Z2-Zugriff.

Technisch ist es zwar theoretisch möglich, praktisch aber nur mit einem unverhältnismäßig hohen Aufwand umsetzbar, 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, aber beim Anlegen eines entsprechenden Profils für den Prüfer eine eingeschränkte Sicht auf den Datenbestand gegeben ist. Bei jeder Eingabe von einer dazu befähigten Person müsste geprüft werden, welche Daten zu schützen sind und wie die Erfassung/Speicherung entsprechend der softwareseitig notwendigen „getrennten“ Datenhaltung erfolgen müsse.

Ein nachträgliches Unkenntlichmachen, Löschen oder Ändern der Daten, die der Verschwiegenheit unterliegen, scheidet aus rechtlichen Gründen (GoB/GoBS) aus. Für originär digitale Belege, die bereits beim Eingang in die Buchführung Informationen enthalten, die der Verschwiegenheit unterliegen, wäre zudem das Problem der Unveränderbarkeit ohne eine zusätzliche Unkenntlichmachung oder Veränderung des Originalbelegs gar nicht lösbar. Für gescannte Belege müsste ebenfalls der Grundsatz der inhaltsgleichen Abbildung durchbrochen werden.

Nur der Z3-Zugriff erlaubt eine einzelfallbezogene Entscheidung darüber, welche Unterlagen – ggf. in Verbindung mit dem nachträglichen Unkenntlichmachen einzelner Daten – für Prüfungszwecke herausgegeben werden können.

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 Verschwiegenheit unterliegen.

Dieses Verfahren weist die meisten Parallelen mit dem bisherigen papierbasierten Verfahren auf und ermöglicht dennoch die maschinelle Auswertbarkeit der Daten durch den Prüfer. Weil dadurch keine Veränderung der Originalbuchführung erfolgt, ist dieses Verfahren GoB/GoBS-konform und ermöglicht gleichzeitig eine Beachtung der beruflichen Verschwiegenheitspflicht.

Lösungsvorschlag

Die Verschwiegenheitspflicht von Berufsgeheimnisträgern muss zu einer dahingehenden Ermessensreduzierung des Betriebsprüfers führen, dass nur ein Z3-Zugriff zulässig ist. Dabei werden die steuerlich relevanten Daten kopiert, aber die Daten, die der Verschwiegenheit unterliegen, selektiert und nicht auf den Datenträger übertragen.

Diese Vorgehensweise ist sowohl hinsichtlich der Belege als auch hinsichtlich der Buchführung möglich, ohne dass dies zu einem Verstoß gegen die GoB/GoBS führt, weil sich der Original-Datenbestand nach wie vor auf dem (Kanzlei-/Praxis-)Server befindet und die Daten nicht (nachträglich) verändert werden.

Im Sinne der Rechtssicherheit möchten wir daher anregen, das BMF-Schreiben vom 16. Juli 2001 (BStBl. I, S. 415) unter Punkt 1 „Umfang und Ausübung des Rechts auf Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO“ um folgenden Satz zu ergänzen:

„Bei der steuerlichen Außenprüfung eines Berufsgeheimnisträgers gilt Folgendes: Die Verschwiegenheitspflicht von Berufsgeheimnisträgern führt bei der Entscheidung der Finanzbehörde, von welcher Möglichkeit des Datenzugriffs sie Gebrauch macht, zu einer Ermessensreduzierung dahingehend, dass nur ein Z3-Zugriff zulässig ist.“

Mit freundlichen Grüßen
i. V.

Jörg Schwenker
Geschäftsführer