

Betriebsprüfungen in Rechtsanwaltskanzleien

Handlungshinweise des Ausschusses Steuerrecht – Stand: März 2025

Inhalt

1.	Einleitung	1
2.	Generelle gesetzliche Vorgaben.....	2
2.1	Art und Umfang der Prüfung	2
2.2	Mitwirkungspflichten des Kanzleieinhabers	4
2.3	Hinweis zur Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung im Zusammenhang mit Außenprüfungen	6
2.4	Ergebnis der Außenprüfung	6
3.	Betriebsprüfung auch bei Berufsgeheimnisträgern – Verschwiegenheitspflicht versus Auskunfts- und Mitwirkungspflichten	7
3.1	Verschwiegenheitspflicht	7
3.1.1	Mandatsverhältnis ist bekannt	8
3.1.2	Einverständnis des Mandanten.....	8
3.2	Betriebsprüfung auch bei Berufsgeheimnisträgern	9
3.3	Schwärzung des Mandantennamens.....	10
3.4	Sonderfall 1: Bewirtungskosten.....	11
3.5	Sonderfall 2: Fahrtenbuch	12
3.6	Kontrollmitteilungen.....	13
3.7	Auskunftsverweigerungsrecht.....	13
3.8	Zusammenfassung	14
4.	Auflistung zitierter BFH-Entscheidungen	15

1. Einleitung

Steuerliche Betriebs- bzw. Außenprüfungen können jede Rechtsanwältin und jeden Rechtsanwalt treffen. Die Finanzverwaltung kann solche Prüfungen auch in Anwaltskanzleien, d. h. bei Berufsgeheimnisträgern, durchführen. Bei den betroffenen Kanzleieinhaberinnen und Kanzleieinhabern besteht oftmals eine gewisse Unsicherheit, ob der Betriebsprüferin oder dem Betriebsprüfer Zutritt zu den Kanzleiräumen gewährt werden muss, welche Mitwirkungspflichten bestehen, welche Unterlagen vorgelegt werden müssen und inwieweit sie sich auf ihre anwaltliche Verschwiegenheitspflicht berufen dürfen oder sogar müssen.



Im Rahmen dieses Beitrags werden anhand der gesetzlichen Vorgaben sowie der geltenden Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) Handlungsmöglichkeiten für Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte dargestellt.

2. Generelle gesetzliche Vorgaben

2.1 Art und Umfang der Prüfung

Für die Außenprüfung gelten zunächst die Vorschriften der Abgabenordnung (vgl. §§ 193ff. AO) und die daraus abgeleiteten internen Verfahrensvorschriften der Verwaltung, wie beispielsweise die Betriebsprüfungsordnung (BpO¹).

Eine Außenprüfung ist zulässig bei freiberuflich tätigen Steuerpflichtigen (§ 193 Abs. 1 AO). Sie dient der Ermittlung der jeweiligen steuerlichen Verhältnisse (§ 194 Abs. 1 Satz 1 AO) und kann eine oder mehrere Steuerarten (z. B. Einkommen- und Umsatzsteuer), einen oder mehrere Besteuerungszeiträume (d. h. auch mehrere Kalenderjahre) umfassen oder sich auf bestimmte Sachverhalte (etwa Betriebsübertragungen oder -umstrukturierungen) beschränken. Die steuerlichen Verhältnisse anderer Personen können insoweit geprüft werden, als der Steuerpflichtige selbst verpflichtet war oder verpflichtet ist, für Rechnung dieser Personen Steuern zu entrichten oder Steuern einzubehalten und abzuführen (§ 194 Abs. 1 Satz 4 AO).

In der Regel erhält der Anwalt mindestens zwei Wochen vor Durchführung der Außenprüfung eine **Prüfungsanordnung** (mit einer Rechtsbehelfsbelehrung gem. § 356 AO). Diese hat die Rechtsgrundlagen der Außenprüfung, die zu prüfenden Steuerarten, ggf. zu prüfende bestimmte Sachverhalte sowie den Prüfungszeitraum ausdrücklich zu benennen. Ihr sind Hinweise auf die wesentlichen Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen bei der Außenprüfung beizufügen (§§ 196, 197 AO, § 5 BpO). Bei Erhalt einer Prüfungsanordnung sollte der Rechtsanwalt seinen steuerlichen Berater umgehend informieren, um die Betriebsprüfung vorbereiten zu können.

Die Prüfungsanordnung (§ 5 Abs. 2 Satz 1 BpO), die Festlegung des Prüfungsbeginns und des Prüfungsorts sind selbstständig anfechtbare Verwaltungsakte i. S. d. § 118 AO. Ein Einspruch gegen die Prüfungsanordnung hat keine aufschiebende Wirkung (§ 361 Abs. 1 Satz 1 AO); vorläufiger Rechtsschutz kann erst durch Aussetzung der Vollziehung nach § 361 AO, § 69 FGO gewährt werden. Gegen die Bestimmung des Betriebsprüfers ist kein Rechtsbehelf gegeben (Anwendungserlass zur AO – AEAO – Zu § 196 Nr. 1; BFH-Beschluss vom 15.05.2009 – IV B 3/09). Zu den Details der Bekanntgabe wird auf die AEAO - Zu § 197 verwiesen.

Die Prüfer haben sich bei Erscheinen unverzüglich auszuweisen. Der Beginn der Außenprüfung ist unter Angabe von Datum und Uhrzeit aktenkundig zu machen (§ 198 AO). Die Außenprüfung beginnt in dem Zeitpunkt, in dem der Außenprüfer nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung konkrete Ermittlungshandlungen vornimmt. Bei einer Datenträgerüberlassung beginnt die Außenprüfung spätestens mit der Auswertung der Daten. Die Handlungen brauchen für den Betroffenen nicht erkennbar zu sein; es genügt vielmehr, dass der Außenprüfer nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung mit dem Studium der den Steuerfall betreffenden Akten beginnt. Als Beginn der Außenprüfung ist auch ein Auskunfts- und

¹ https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Weitere_Steuerthemen/Betriebspruefung/Pruefungsordnung/betriebspruefungsordnung-2000-anl.pdf?__blob=publicationFile&v=4

Vorlageersuchen der Finanzbehörde anzusehen, mit dem unter Hinweis auf die Außenprüfung um Beantwortung verschiedener Fragen und Vorlage bestimmter Unterlagen gebeten wird (vgl. AEAO – Zu § 198 Nr. 1).

Der Außenprüfer hat die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die für die Steuerpflicht und für die Bemessung der Steuer maßgebend sind (Besteuerungsgrundlagen), zugunsten wie zuungunsten des Rechtsanwalts als Steuerpflichtigem zu prüfen; der Anwalt ist während der Außenprüfung über die festgestellten Sachverhalte und die möglichen steuerlichen Auswirkungen zu unterrichten, wenn dadurch Zweck und Ablauf der Prüfung nicht beeinträchtigt werden. Die Finanzbehörde kann mit dem zu prüfenden Rechtsanwalt vereinbaren, in regelmäßigen Abständen Gespräche über die festgestellten Sachverhalte und die möglichen steuerlichen Auswirkungen zu führen (§ 199 AO).

Die Außenprüfung ist auf das Wesentliche abzustellen. Ihre Dauer ist auf das notwendige Maß zu beschränken. Sie hat sich in erster Linie auf wesentliche Sachverhalte zu erstrecken, d. h. solche, die zu endgültigen Steuerausfällen oder Steuererstattungen oder -vergütungen oder zu nicht unbedeutenden Gewinnverlagerungen führen können (§ 7 BpO). Dies sind beispielsweise

- Buchung von Erhaltungs- anstelle von Anschaffungs-/Herstellungsaufwand (steuerlicher Abzug statt Aktivierung),
- private Nutzung von Dienstwagen,
- Lohnversteuerung von Betriebsausflügen und sonstigen betrieblichen Feiern,
- Lohnversteuerung von Leistungen an Mitarbeiter (z. B. Prämien für die Haftpflichtversicherung oder Kammerbeiträge) – vgl. dazu „Zur Lohnversteuerung von Beiträgen an Berufshaftpflichtversicherungen, Rechtsanwaltskammern und Vereine sowie von Kosten der beA-Karte – Handlungshinweise des Ausschusses Steuerrecht“²
- Gewerbliche Infizierung – vgl. dazu „Gefahr der Gewerblichkeit für Kanzleien, Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG – Standortbestimmung des Ausschusses Steuerrecht“³
- Umsatzbesteuerung bei Auslandssachverhalten – vgl. dazu „Handlungshinweise des Ausschusses Steuerrecht zur umsatzsteuerlichen Behandlung anwaltlicher Dienstleistungen mit Auslandsbezug – Zusammenfassende Meldung gem. § 18a UstG“⁴
- Dienstreisen (Abgrenzung Privatanteil bei Konferenzen, Fortbildungsveranstaltungen, o. Ä., auch bzgl. der angefallenen Aufwendungen für mitreisende Ehe-/Lebenspartner)
- Angemessenheit und betriebliche Veranlassung von Bewirtungskosten
- Geltendmachung von Ausgaben zu betrieblichen Veranstaltungen, bei denen die Gäste (Mandanten, Geschäftspartner) ebenso wie die Kanzleiangehörigen mit Begleitung teilnehmen (z. B. Sommerfest oder Kanzleijubiläum).

² <https://brak.de/die-brak/organisation/ausschuesse-und-gremien-der-brak/ausschuss-steuerrecht/>

³ <https://brak.de/die-brak/organisation/ausschuesse-und-gremien-der-brak/ausschuss-steuerrecht/>

⁴ <https://brak.de/die-brak/organisation/ausschuesse-und-gremien-der-brak/ausschuss-steuerrecht/>

Die Außenprüfung findet während der üblichen Kanzleiöffnungs- oder Arbeitszeit statt. Die Prüfer sind berechtigt, Grundstücke und Kanzleiräume zu betreten und zu besichtigen. Bei der Betriebsbesichtigung soll der Kanzleihinhaber oder sein Beauftragter hinzugezogen werden (§ 200 Abs. 3 AO).

2.2 Mitwirkungspflichten des Kanzleihinhabers

Rechtsanwälte müssen an der Außenprüfung in ihrer Kanzlei mitwirken, Auskünfte erteilen und Unterlagen zur Verfügung stellen. Denn der Steuerpflichtige hat bei der Feststellung der Sachverhalte, die für die Besteuerung erheblich sein können, mitzuwirken (§ 90 Abs. 1, § 200 Abs. 1 Satz 1 AO).

Die Bestimmung des Umfangs der Mitwirkung des Steuerpflichtigen liegt im Ermessen der Finanzbehörde. Auf Anforderung hat der Rechtsanwalt vorhandene Aufzeichnungen und Unterlagen vorzulegen, die nach Einschätzung der Finanzbehörde für eine ordnungsgemäße und effiziente Abwicklung der Außenprüfung in der Kanzlei erforderlich sind, ohne dass es ihm gegenüber einer zusätzlichen Begründung hinsichtlich der steuerlichen Bedeutung bedarf (vgl. AEAO - Zu § 200, Nr. 1).

Zu den Unterlagen zählen Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden, die zur Einsicht und Prüfung vorzulegen sind. Der Anwalt muss zudem die zum Verständnis der Aufzeichnungen erforderlichen Erläuterungen geben. Sind der Steuerpflichtige oder die von ihm benannten Personen nicht in der Lage, Auskünfte zu erteilen (§ 200 Abs. 1 Sätze 2 und 3 AO), oder sind die Auskünfte zur Klärung des Sachverhalts unzureichend oder versprechen Auskünfte des Steuerpflichtigen keinen Erfolg, so kann der Außenprüfer auch andere Mitarbeiter der Kanzlei um Auskunft ersuchen.

Die Mitwirkungspflichten gelten in erhöhtem Maße bei Auslandssachverhalten (§ 90 Abs. 2 AO, BFH-Beschluss vom 09.07.1996 – I B 36/86). Rechtsanwälte sind gegenüber der Finanzverwaltung verpflichtet, gewisse mandatsbezogene Daten zur Verfügung stellen, z. B. die Umsatzsteuer-Identnummer des Mandanten bei grenzüberschreitenden Beratungen, wenn sie steuerliche Begünstigungen oder Ausnahmen von der allgemeinen Besteuerung in Anspruch nehmen wollen (vgl. Handlungshinweise des Ausschusses Steuerrecht zur umsatzsteuerlichen Behandlung anwaltlicher Dienstleistungen mit Auslandsbezug – Zusammenfassende Meldung gem. § 18a UStG)⁵.

Kommt der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten nicht oder nicht hinreichend nach, kann dieser nach Ablauf von sechs Monaten seit Bekanntgabe der Prüfungsanordnung zur Mitwirkung nach § 200 Abs. 1 AO in einem schriftlich oder elektronisch zu erteilenden Mitwirkungsverlangen mit Rechtsbehelfsbelehrung nach § 356 aufgefordert werden (qualifiziertes Mitwirkungsverlangen, § 200a Abs. 1 AO). Das qualifizierte Mitwirkungsverlangen ist dann innerhalb einer Frist von einem Monat nach Bekanntgabe zu erfüllen – wobei die Frist in begründeten Einzelfällen verlängert werden kann –, anderenfalls ist im Falle der Mitwirkungsverzögerung ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festzusetzen (§ 200a Abs. 2 AO), welches für jeden vollen Kalendertag der Mitwirkungsverzögerung 75,00 Euro beträgt und höchstens für 150 Kalendertage festgesetzt werden kann.

Die Vorlage von Büchern, Aufzeichnungen, Geschäftspapieren und anderen Unterlagen, die nicht unmittelbar den Prüfungszeitraum betreffen, kann ohne Erweiterung des Prüfungszeitraums verlangt werden, wenn dies zur Feststellung von Sachverhalten des Prüfungszeitraums für erforderlich gehalten wird (§ 8 Abs. 3 BpO).

⁵ https://brak.de/w/files/01_ueber_die_brak/aus-der-arbeit-der-ausschuesse/2020-08-31_handlungshinweise_ust_mit_inhaltsverz.pdf

Der Betriebsprüfer muss den Kanzleihinhaber als Steuerpflichtigen gleich zu Beginn der Prüfung darauf hinweisen, dass er Auskunftspersonen benennen kann, deren Namen aktenkundig zu machen sind. Dies sind insbesondere die steuerlichen Berater. Die Auskunfts- und sonstigen Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen erlöschen nicht mit der Benennung von Auskunftspersonen (§ 8 BpO).

Der Betriebsprüfer hat das Recht, Einsicht in die elektronisch gespeicherten Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem der Kanzlei zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen. Er kann im Rahmen einer Außenprüfung auch verlangen, dass die Daten nach seinen Vorgaben maschinell ausgewertet oder ihm die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem „maschinell verwertbaren Datenträger“ zur Verfügung gestellt werden. Zum Umfang der Mitwirkungspflicht nach §§ 147 Abs. 6 und 200 Abs. 1 Satz 2 AO und zu den verschiedenen Arten des Datenzugriffs (mittelbar oder unmittelbar) und der Datenüberlassung wird auf die GoBD⁶, Rz. 171 ff. verwiesen.

Der BFH hat mit Urteil vom 12.02.2020 (X R 8/18) festgelegt, dass ein Datenzugriff bzw. ein Vorlageverlangen sich nur auf Daten oder Unterlagen beziehen darf, für die eine Aufzeichnungs- und damit Aufbewahrungspflicht besteht. Bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung sind Aufzeichnungen nur aufzubewahren, soweit dies aufgrund anderer Steuergesetze gefordert ist. „Freiwillig“ geführte Unterlagen und Daten unterliegen nicht dem Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO.

Hat der Rechtsanwalt seine Steuerunterlagen ganz oder teilweise bei einem Dritten (z. B. bei seinem Steuerberater oder bei einem externen Lohnbüro) zur Bearbeitung hinterlegt, so hat der Dritte der Finanzbehörde Einsicht in die für den Anwalt gespeicherten Daten zu gewähren oder diese Daten nach den Vorgaben der Finanzbehörde maschinell auszuwerten oder ihr die für den Anwalt gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung zu stellen. Die Kosten trägt der Rechtsanwalt als Steuerpflichtiger. Sofern noch nicht mit einer Außenprüfung begonnen wurde, ist es im Fall eines Wechsels des Datenverarbeitungssystems oder im Fall der Auslagerung von aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Daten aus dem Produktivsystem in ein anderes Datenverarbeitungssystem ausreichend, wenn der Steuerpflichtige nach Ablauf des fünften Kalenderjahres, das auf die Umstellung oder Auslagerung folgt, diese Daten ausschließlich auf einem maschinell lesbaren und maschinell auswertbaren Datenträger vorhält (§ 147 Abs. 6 AO).

Dem Betriebsprüfer sind in der Kanzlei ein zur Durchführung der Außenprüfung geeigneter Raum oder Arbeitsplatz sowie die erforderlichen Hilfsmittel unentgeltlich zur Verfügung zu stellen (§ 200 Abs. 2 Satz 3 AO). Falls dies nicht möglich ist, wird die Prüfung in den Wohnräumen des Anwalts oder ggf. in der Amtsstelle durchgeführt. Ein anderer Prüfungsort ist nur in Ausnahmefällen oder nach Abstimmung zulässig – dann kann die Prüfung in der Steuerberatungskanzlei durchgeführt werden (BFH-Beschluss vom 10.02.1987 – IV B 1/87). Diese Variante wird in der Praxis häufig gewählt, weil der steuerliche Berater ein kompetenter Ansprechpartner ist, über den die Kommunikation gesteuert werden kann.

⁶ Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD), BMF-Schreiben vom 28.11.2019, geändert durch BMF-Schreiben vom 11.03.2024 (BStBl. I S. 374)

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Abgabenordnung/AO-Anwendungserlass/2024-03-11-aenderung-gobd.pdf?__blob=publicationFile&v=4

2.3 Hinweis zur Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung im Zusammenhang mit Außenprüfungen

Wer durch eine Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung gem. § 370 Abs. 1 AO gegenüber der Finanzbehörde zu allen Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die unrichtigen Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt, kann Straffreiheit erlangen. Die Straffreiheit kann u. a. jedoch nicht erlangt werden, wenn „eine Prüfungsanordnung gekannt gegeben worden ist“ (§ 371 Abs. 2 Nr. 1a AO) oder „ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung erschienen ist“ (§ 371 Abs. 2 Nr. 1c AO). In den Fällen einer erstrebten Selbstanzeige ist daher das Verhältnis zu einer ggf. drohenden Außenprüfung im Auge zu behalten.

2.4 Ergebnis der Außenprüfung

Über das Ergebnis der Außenprüfung muss der Betriebsprüfer mit dem Kanzleihinhaber eine Besprechung abhalten (**Schlussbesprechung**), es sei denn, dass sich nach dem Ergebnis der Außenprüfung keine Änderung der Besteuerungsgrundlagen ergibt oder dass der Anwalt auf die Besprechung verzichtet (§ 201 Abs. 1 Satz 1 AO). Dazu vereinbart die Finanzbehörde mit dem Steuerpflichtigen einen Termin zur Abhaltung der Schlussbesprechung, der innerhalb eines Monats seit Beendigung der Ermittlungshandlungen liegt. Kommt eine Terminabsprache nicht zustande, lädt die Finanzbehörde den Steuerpflichtigen schriftlich zur Schlussbesprechung und weist gleichzeitig darauf hin, dass die Nichtwahrnehmung des Termins ohne Angabe von Gründen als Verzicht i. S. d. § 201 Abs. 1 Satz 1 AO zu werten ist. Den Verzicht auf die Schlussbesprechung kann der Anwalt formlos erklären (vgl. AEAO – Zu § 201 Nr. 3).

Es gilt jedoch, besondere Sorgfalt bei der Abtimmung mit dem Betriebsprüfer walten zu lassen: Nach FG Düsseldorf vom 11.05.2020 – 3 V 1087/20 AE(AO) – juris besteht kein Anspruch auf Durchführung einer Schlussbesprechung i. S. d. § 201 AO unter persönlicher Anwesenheit der Teilnehmer. Lehnt der Steuerpflichtige das Angebot des Außenprüfers, eine **telefonische Schlussbesprechung** abzuhalten, ab, darf der Außenprüfer von einem Verzicht des Steuerpflichtigen auf die Durchführung einer Schlussbesprechung insgesamt ausgehen.

Bei der Schlussbesprechung sind insbesondere strittige Sachverhalte sowie die rechtliche Beurteilung der Prüfungsfeststellungen und ihre steuerlichen Auswirkungen zu erörtern (§ 201 Abs. 1 Satz 2 AO). Die Verwertung von Prüfungsfeststellungen hängt nicht davon ab, ob eine Schlussbesprechung abgehalten worden ist (vgl. AEAO – Zu § 201 Nr. 4).

Über das Ergebnis der Außenprüfung ergeht ein schriftlicher Bericht (**Prüfungsbericht**). Darin sind die für die Besteuerung erheblichen Prüfungsfeststellungen in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht sowie die Änderungen der Besteuerungsgrundlagen darzustellen. Führt die Außenprüfung zu keiner Änderung der Besteuerungsgrundlagen, so genügt es, wenn dies dem Steuerpflichtigen schriftlich mitgeteilt wird (§ 202 Abs. 1 AO). Rechtsbehelfe können nicht gegen den Prüfungsbericht, sondern nur gegen die aufgrund der Außenprüfung ergehenden Steuerbescheide eingelegt werden. Denn der Prüfungsbericht und die Mitteilung über die ergebnislose Prüfung stellen keine Verwaltungsakte dar und können daher nicht mit einem Einspruch angefochten werden (BFH-Urteil vom 17.07.1985 – I R 214/82 und BFH-Urteil vom 29.04.1987 – I R 118/83).

Die Finanzbehörde hat dem Steuerpflichtigen auf Antrag den Prüfungsbericht vor seiner Auswertung zu übersenden und ihm Gelegenheit zu geben, in angemessener Zeit dazu Stellung zu nehmen (§ 202

Abs. 2 AO). Was angemessen ist, richtet sich nach der Art und der Streitigkeit der Feststellungen. Üblich sind vier bis acht Wochen.

Einzelne, im Rahmen einer Außenprüfung für den Prüfungszeitraum ermittelte und abgrenzbare Besteuerungsgrundlagen können auch gesondert festgestellt werden (Teilabschlussbescheid), solange noch kein Prüfungsbericht ergangen ist (§ 180 Abs. 1a AO). Auf Antrag des Steuerpflichtigen soll vorab ein Teilabschlussbescheid ergehen, wenn daran ein erhebliches Interesse besteht und dies glaubhaft gemacht wird. In diesen Fällen ergeht vor Erlass des Teilabschlussbescheids ein schriftlicher oder elektronischer Teilprüfungsbericht (§ 202 Abs. 3 AO).

Besteht die Möglichkeit, dass aufgrund der Prüfungsfeststellungen ein Straf- oder Bußgeldverfahren durchgeführt werden muss, soll der Steuerpflichtige darauf hingewiesen werden, dass die straf- oder bußgeldrechtliche Würdigung einem besonderen Verfahren vorbehalten bleibt (§ 201 Abs. 2 AO). Durch diesen Hinweis wird noch nicht das Straf- und Bußgeldverfahren i. S. d. §§ 397, 410 Abs. 1 Nr. 6 AO eröffnet, weil das Aussprechen eines strafrechtlichen Vorbehalts i. S. d. § 201 Abs. 2 AO noch im Rahmen der Außenprüfung bei Durchführung der Besteuerung geschieht. Der Hinweis nach § 201 Abs. 2 AO ist kein Verwaltungsakt (vgl. AEAO - Zu § 201 Nr. 6).

Die Außenprüfung ist abgeschlossen, wenn die prüfende Finanzbehörde den Abschluss ausdrücklich oder konkludent erklärt. In der Regel kann die Außenprüfung mit der Zusendung des Prüfungsberichts als abgeschlossen angesehen werden (BFH-Urteil vom 17.07.1985 – I R 214/82 – und BFH-Urteil vom 04.02.1988 – V R 57/83, vgl. AEAO – Zu § 201 Nr. 2).

Im Anschluss an eine Außenprüfung besteht die Möglichkeit, eine **verbindliche Zusage** zu beantragen. Das bedeutet, dass die Finanzbehörde dem Steuerpflichtigen im Anschluss an eine Außenprüfung auf Antrag verbindlich zusagen soll, wie ein für die Vergangenheit geprüfter und im Prüfungsbericht dargestellter Sachverhalt in Zukunft steuerrechtlich behandelt wird, „wenn die Kenntnis der künftigen steuerrechtlichen Behandlung für die geschäftlichen Maßnahmen des Steuerpflichtigen von Bedeutung ist“ (§§ 204ff. AO). In geeigneten Fällen sollte zur Schaffung von Rechtssicherheit auf diese Weise verfahren werden. Es wird auf die Ausführungen in den AEAO – Zu § 204 bis 207 verwiesen.

3. Betriebsprüfung auch bei Berufsgeheimnisträgern – Verschwiegenheitspflicht versus Auskunfts- und Mitwirkungspflichten

3.1 Verschwiegenheitspflicht

Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte sind zur Verschwiegenheit verpflichtet (§ 43a Abs. 2 BRAO). Diese Pflicht bezieht sich auf alles, was ihnen in Ausübung ihres Berufes bekannt geworden ist. Dies gilt nicht für Tatsachen, die offenkundig sind oder ihrer Bedeutung nach keiner Geheimhaltung bedürfen. Die Verschwiegenheitspflicht erstreckt sich auch auf die Mandatsbeziehung als solche und damit auch auf den Namen des Mandanten.

Rechtsanwälte (und andere Freiberufler, die besonderen Geheimhaltungspflichten unterliegen) befinden sich damit in einer Zwangslage, wenn sie von der Finanzverwaltung aufgefordert werden, ihren steuerlichen Auskunfts- und Mitwirkungspflichten als Steuerpflichtige nachzukommen. Nach den Steuergesetzen sind sie ebenso wie jeder andere Steuerpflichtige der Kontrolle durch die Finanzämter

unterworfen, vgl. vorstehend Nr. 2. Allerdings kommt es hier unweigerlich zu einem Konflikt zwischen den Vorschriften des Steuerrechts und den strengen Geheimhaltungspflichten des Berufsrechts gem. § 43a BRAO. Bei einem vorsätzlichen Verstoß gegen die Schweigepflicht macht sich der Berufsträger strafbar nach § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB, wenn er nicht – ausnahmsweise – befugt handelt. Nach der Abgabenordnung steht ihm deshalb ein Auskunftsverweigerungsrecht gem. § 102 Abs. 1 Nr. 3 AO zu. Bei der Betriebsprüfung in einer Anwaltskanzlei ist zu klären, welche Unterlagen ein Anwalt vorlegen bzw. welche Auskünfte er erteilen muss/darf.

Die in der Buchhaltung relevanten Unterlagen enthalten die Namen der Mandanten und ggf. weitere Angaben zum Mandat. Jede Rechtsanwaltskanzlei hat bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung eine Finanzbuchhaltung zu führen, in der die Geschäftsvorfälle, welche über die Bankkonten und die Kasse der Kanzlei laufen, erfasst werden. Honorareinnahmen und sonstige Betriebseinnahmen sowie Betriebsausgaben sind gemäß den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung (GoBD)⁷ untergliedert aufzuzeichnen. Die zu den Geschäftsvorfällen gehörenden Belege (u. a. Honorarrechnungen und Eingangsrechnungen) sind für einen Zeitraum von 10 Jahren aufzubewahren. Daneben werden sogenannte Offene-Posten-Listen über die Honorarforderungen geführt bzw. Ordner mit Durchschlägen der gestellten aber noch nicht bezahlten Honorarrechnungen und auch Ordner, in denen die bezahlten Honorarrechnungen abgelegt werden. Die Aufzeichnungen der Geschäftsvorfälle, welche über die Banken und die Kasse laufen, ebenso die gesammelten Durchschläge der Honorarrechnungen enthalten zwangsläufig die Namen der Mandanten der Rechtsanwaltskanzlei, wenn sie von dem Buchungsvorgang bzw. der Rechnung betroffen sind.

Die Verschwiegenheitspflicht des Rechtsanwalts gegenüber der Finanzverwaltung besteht nicht, wenn

- der Finanzverwaltung das Mandatsverhältnis als solches bereits bekannt ist oder
- der Mandant sein Einverständnis damit erteilt hat, dass sein Name der Finanzverwaltung bekannt gegeben wird und den Anwalt insoweit von der Verschwiegenheitspflicht entbunden hat.

3.1.1 Mandatsverhältnis ist bekannt

Der Finanzverwaltung ist das Mandatsverhältnis bereits bekannt, wenn der Rechtsanwalt seinen Mandanten in steuerlichen Angelegenheiten gegenüber der Finanzverwaltung vertritt oder wenn die Finanzverwaltung einer Kontrollmitteilung nachgeht, welche sie bei einer Betriebsprüfung des Mandanten gefertigt hat.

3.1.2 Einverständnis des Mandanten

Soweit der Rechtsanwalt durch seinen Mandanten von der gesetzlichen Verschwiegenheitsverpflichtung entbunden wurde, besteht kein Recht, die Auskunft bzw. Mitwirkung gegenüber der Finanzbehörde zu verweigern (§ 102 Abs. 3 AO; vgl. auch BFH-Beschluss vom 24.08.2006 – I S 4/06). Regelmäßig kommt

⁷ Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) des BMF vom 28.11.2019, , geändert durch BMF-Schreiben vom 11.03.2024 (BStBl. I S. 374)

https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Weitere_Steuerthemen/Abgabenordnung/AO-Anwendungserlass/2024-03-11-aenderung-gobd.pdf?__blob=publicationFile&v=4

nur ein **ausdrücklich** erteiltes Einverständnis des Mandanten mit der Bekanntgabe seines Namens gegenüber den Finanzbehörden in Betracht.

Ein **stillschweigend** erteiltes Einverständnis ist zumindest nicht bereits deshalb zu unterstellen, weil der Mandant dem Rechtsanwalt eine Geldempfangsvollmacht erteilt hat und der Rechtsanwalt aufgrund dieser Vollmacht Fremdgelder für den Mandanten einzieht. Einerseits fehlt dem Mandanten bei Erteilung der Anwaltsvollmacht mit darin enthaltener Geldempfangsvollmacht regelmäßig das Verständnis dafür, dass er damit möglicherweise schon sein Einverständnis mit der Bekanntgabe seines Namens gegenüber den Finanzbehörden erteilt; andererseits würde eine solche Auslegung der Vollmacht auch gegen die Vorschrift des § 308 Nr. 5 BGB (Verbot fingierter Erklärungen) verstoßen. Selbst dann, wenn in der Vollmacht ein Hinweis darauf enthalten ist, dass bei Geldempfang des Rechtsanwalts für den Mandanten aufgrund der Vollmacht das Einverständnis des Mandanten mit der Bekanntgabe seines Namens gegenüber den Finanzbehörden besteht, stellt sich die Frage, ob eine solche Regelung in vorformulierten Vollmachtformularen nicht als „überraschend“ im Sinne von § 305c Abs. 1 BGB anzusehen ist.

3.2 Betriebsprüfung auch bei Berufsheimnisträgern

Der BFH stellte in einem Urteil vom 08.04.2008 (VIII R 61/06) fest, dass auch gegenüber gesetzlich zur Verschwiegenheit verpflichteten und zur Verweigerung von Auskünften berechtigten Personen eine Außenprüfung angeordnet werden kann. Als Grund hierfür wird das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung angeführt. Rechtsanwälte sind zur Duldung von Außenprüfungen verpflichtet (vgl. BFH-Beschluss vom 27.11.1996 – IV B 5/96). Gegenstand des Urteils vom 08.04.2008 (VIII R 61/06) war allerdings nur die Frage, ob generell Außenprüfungen bei zur Verschwiegenheit verpflichteten Berufsträgern zulässig sind oder nicht. Der BFH hat diese Frage klar bejaht. Das fordere das Gebot einer gleichmäßigen Besteuerung. Der BFH hat in der Entscheidung darüber hinaus konkrete Fragen der Ausgestaltung der Außenprüfung angesprochen, die Antworten jedoch ausdrücklich offen gelassen. Der BFH hat zunächst festgehalten, dass Verschwiegenheitspflichten keine Einschränkungen der allgemeinen Mitwirkungspflicht bringen „im Hinblick auf diejenigen Mandanten, die auf eine Geheimhaltung ihrer Identität verzichtet haben“. Ein solcher Verzicht wird in aller Regel in den Fällen angenommen werden können, in denen der Rechtsanwalt bei der Erstellung von Steuererklärungen seiner Mandanten mitgewirkt und dies der Finanzbehörde gegenüber kenntlich gemacht hat.

Der BFH entschied mit Urteil vom 24.06.2009 (VIII R 80/06) zudem, dass das Finanzamt während einer elektronischen Betriebsprüfung nicht verlangen kann, dass es auf Daten von gesetzlich nicht vorgeschriebenen elektronischen Aufzeichnungen zugreifen kann. Grundsätzlich sei zwar die Finanzverwaltung berechtigt, gem. § 147 Abs. 6 AO im Rahmen einer Betriebsprüfung in elektronisch geführten Daten und Aufzeichnungen Einsicht zu nehmen und diese maschinell auszuwerten. Die Finanzbehörden könnten gem. § 147 Abs. 6 AO jedoch nur auf solche Daten des Steuerpflichtigen zugreifen, die er nach § 47 Abs. 1 AO aufzubewahren hat. Das Einsichtsrecht der Finanzverwaltung beziehe sich nicht auf Unterlagen und Daten, die z. B. private Vorgänge betreffen oder auch solche, die Aufzeichnungen zuzuordnen sind, die über die gesetzliche Pflicht hinausreichen.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist es Aufgabe des Steuerpflichtigen, seine aufzeichnungs- und aufbewahrungspflichtigen Unterlagen so zu organisieren, dass bei einer zulässigen Einsichtnahme in die steuerlich relevanten Unterlagen (Daten) keine gesetzlich geschützten Bereiche tangiert werden können, zum Beispiel bei Rechtsanwälten, Steuerberatern, Ärzten usw. (AEAO Zu § 146 AO, Nr. 1.3).

Mit Urteil vom 28.10.2009 (VIII R 78/05) entschied der BFH, dass ein Rechtsanwalt im Rahmen einer ihn persönlich betreffenden Außenprüfung die Vorlage von mandantenbezogenen Unterlagen nicht aufgrund seiner gesetzlichen Pflicht zur Wahrung des Berufsgeheimnisses verweigern darf, wenn das Finanzamt die Unterlagen lediglich in neutralisierter Form verlange. Grundsätzlich dürfe im Rahmen einer Betriebsprüfung auch von einem Berufsgeheimnisträger die Vorlage von Unterlagen verlangt werden, d. h. die Tätigkeit als Rechtsanwalt, Steuerberater und Notar stehe einer solchen Prüfung nicht entgegen. Es gebe jedoch Unterlagen, wie etwa die Ausgangsrechnungen, bei denen davon auszugehen sei, dass ihnen regelmäßig die Identität des Mandanten wie auch die Tatsache seiner Beratung zu entnehmen ist. Diese Unterlagen unterfielen dem Auskunftsverweigerungsrecht nach § 102 Abs. 1 Nr. 3b AO. Für ein Vorlageverlangen bedeutet dies, dass trotz der im Grunde nach bestehenden Vorlagepflicht die zur Berufsverschwiegenheit verpflichtete Person der Finanzbehörde grundsätzlich die Einsicht in alle Daten verweigern darf, auf die sich ihr Auskunftsverweigerungsrecht nach § 102 AO erstreckt, und die mandatsbezogenen Informationen zurückhalten darf.

Nach Ansicht des BFH darf das Finanzamt jedoch auch von einem Berufsgeheimnisträger mandantenbezogene Unterlagen in neutralisierter Form verlangen. Dabei bleibe es dem Steuerpflichtigen überlassen, in welcher technischen Weise er für eine Wahrung des berufsrechtlichen Geheimhaltungsinteresses sorgt. Die Aussagen des BFH-Urteils entsprechen der Auffassung der BRAK, die sie in der Stellungnahme zu der Frage, ob bei steuerlichen Betriebsprüfungen in Rechtsanwaltskanzleien die Namen von Mandanten offenbart werden dürfen, vertreten hat.⁸

Die Entscheidung des BFH gibt einen klaren Rahmen vor, welche Unterlagen ein Rechtsanwalt bei einer ihn betreffenden Betriebsprüfung einerseits vorlegen darf, andererseits wegen seiner Verschwiegenheitspflicht jedoch zurückhalten muss. Das Vorlageverlangen muss auch hinreichend bestimmt sein.

In einer Entscheidung aus dem Jahr 2017 (BFH-Urteil vom 27.09.2017 – XI R 15/15) stellte der BFH fest, dass ein Rechtsanwalt, der Beratungsleistungen an im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer erbracht hat, die ihm ihre Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt haben, die u. a. für diese Fälle vorgeschriebene Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung mit den darin geforderten Angaben (u. a. Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Mandanten, Gesamtbetrag der Beratungsleistungen an den Mandanten) nicht unter Berufung auf seine Schweigepflicht verweigern kann (Fall der konkludenten Zustimmung).

3.3 Schwärzung des Mandantennamens

Mandatsbezogene Informationen dürfen geschwärzt werden, bevor sie der Betriebsprüfer einsehen darf. Es muss der Finanzbehörde regelmäßig ausreichen, wenn der Rechtsanwalt dem Betriebsprüfer durch bezüglich des Namens des Mandanten geschwärzte Einnahme – und Ausgabenbelege darlegen kann, dass eingegangene Beträge nicht für ihn bestimmt gewesen sind, sondern für einen bestimmten – namentlich nicht bekanntzugebenden – Mandanten.

Die Finanzbehörde hat bei einer Außenprüfung auch das Recht, Einsicht in die **Datenverarbeitungssysteme** der Finanzbuchhaltung des Anwalts zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung der Unterlagen zu nutzen (§ 147 Abs. 6 Satz 1 und 2 AO). Ein Rechtsanwalt ist berechtigt, mit Hilfe eines Softwareprogramms im Rahmen einer EDV-geführten Finanzbuchhaltung gegenüber dem Außenprüfer die Mandantennamen zu schwärzen. Soweit eine derartige elektronische Schwärzung noch nicht

⁸ <https://brak.de/zur-rechtspolitik/stellungnahmen-pdf/stellungnahmen-deutschland/2009/juli/stellungnahme-der-brak-2009-21.pdf>

möglich ist, muss die Finanzverwaltung sich damit einverstanden erklären, dass die gespeicherte EDV-Buchhaltung vollständig ausgedruckt wird und der Rechtsanwalt dann diejenigen Namen von Mandanten schwärzt, die der gesetzlichen Verschwiegenheitspflicht unterliegen.

Sind im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung **Belege** vorzulegen, ist auf diesen der Name des jeweiligen Mandanten zu schwärzen, soweit sich nach den vorstehenden Grundsätzen die Verschwiegenheitspflicht des Rechtsanwaltes auch auf den Namen des Mandanten erstreckt. Weil die „Schwärzung“ des Namens der Mandanten einen erheblichen Arbeitseinsatz erfordert, kann der Prüfer die gewünschten Belege nur verlangen, wenn sie zur Sachverhaltsaufklärung geeignet und notwendig, die Pflichterfüllung für den betroffenen Rechtsanwalt möglich und seine Inanspruchnahme erforderlich, verhältnismäßig und zumutbar ist. Diese Beurteilungsmaßstäbe hat der BFH aufgestellt, wenn die Finanzbehörde Auskunft von einem Dritten verlangt (BFH, Urteile vom 19.12.2006 – VII R 46/05; vom 22.02.2000 – VII R 73/98; vom 24.10.1989 – VII R 1/87; vom 29.10.1986 – VII 82/85 und vom 18.02.1997 – VIII R 33/95). Soweit der Prüfer die Betriebsausgaben einer Rechtsanwaltskanzlei überprüft, kann er die lückenlosen Ausgabenbelege verlangen, weil nur anhand dieser feststellbar ist, ob die als betrieblich geltend gemachten Ausgaben durch den Betrieb der Rechtsanwaltskanzlei veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG). Bei der Vorlage von Belegen über eingegangene Zahlungen werden die vorgenannten Prüfungsmerkmale im Einzelnen zu hinterfragen sein. Sind Einnahmen bei einer Einnahmen-Überschussrechnung als Honorareinnahmen erfasst worden, ist es für die Besteuerungsfolge unerheblich, von welchem Mandanten die Einnahmen stammen. In den Ausgangsrechnungen des Rechtsanwalts⁹ müssen daher die Mandantennamen geschwärzt werden, bevor sie dem Betriebsprüfer vorgelegt werden.

3.4 Sonderfall 1: Bewirtungskosten

Im Jahr 2004 (BFH-Urteil vom 26.02.2004 – IV R 50/01) hat der BFH entschieden, dass auch ein Berufsgeheimnisträger zur Absetzbarkeit von Bewirtungskosten gehalten ist, den Namen des Bewirteten auf dem Bewirtungsbeleg anzugeben, und er diese Angaben zu Teilnehmern und Anlass einer Bewirtung in der Regel nicht unter Berufung auf die anwaltliche Schweigepflicht verweigern kann.

Der BFH ordnete das Interesse eines Mandanten an der Geheimhaltung seiner dem Rechtsanwalt anvertrauten Verhältnisse dem verfassungsrechtlichen gewährleisteten Recht auf informationelle Selbstbestimmung zu. Diesem Recht stellt der BFH sodann den verfassungsrechtlich geschützten Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gegenüber. Bei der anschließenden Güterabwägung – unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsprinzips – kommt der BFH zu dem Ergebnis, dass dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (jedenfalls in Bezug auf die Offenbarungspflichten des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG) Vorrang vor der anwaltlichen Schweigepflicht einzuräumen ist. Als Argument für diese Ansicht dient ihm der Hinweis auf die Strafbarkeit einer Verletzung des Steuergeheimnisses durch Angehörige der Finanzverwaltung.

Der BFH unterstellt generell die **konkludente Einwilligung** des Mandanten in die Weitergabe seiner Daten. Derjenige, der sich von einem Rechtsanwalt im Zusammenhang mit einem Mandatsverhältnis zum Essen einladen lässt, muss sozialadäquat damit rechnen, dass die Bewirtungsaufwendungen als Betriebsausgaben geltend gemacht werden und die zu diesem Zweck steuerlich erforderlichen

⁹ vgl. „Umsatzsteuerliche Hinweise für die Rechnungslegung durch und an Rechtsanwälte – Handlungshinweise des Ausschusses Steuerrecht“ (Stand: Mai 2020):
https://www.brak.de/fileadmin/newsletter_archiv/berlin/2020/2020_184anlage.pdf

Formalitäten eingehalten werden. Wenn der Mandant gleichwohl eine Einladung annimmt, willigt er damit konkludent in die Offenbarung gegenüber den Finanzbehörden ein, so der BFH.

Der BFH führt weiter aus, dass der Bedeutung der anwaltlichen Schweigepflicht im Übrigen unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes bei den Anforderungen an den Umfang der Angaben zum Anlass der Bewirtung Rechnung getragen werden kann. Der Rechtsanwalt muss den Anlass der Bewirtung nur insoweit spezifizieren, als dies für eine Nachprüfung der betrieblichen Veranlassung, etwa bei einer Betriebsprüfung, erforderlich ist. Dementsprechend werden z. B. unterschiedliche Anforderungen an Einzelheiten zum Bewirtungsanlass zu stellen sein, je nachdem, ob das Mandat nur eine einzelne Beratung oder Prozessvertretung zum Gegenstand hat oder ob der Rechtsanwalt für einen Mandanten in zahlreichen Fällen tätig wird. Auch müsste etwa bei einer Besprechung im Zusammenhang mit einer Steuerhinterziehung nicht diese selbst als Anlass angegeben werden. Es reicht auch eine weniger konkrete Angabe aus, sofern sie nur die Nachprüfung des betrieblichen Anlasses für die Bewirtung ermöglicht.

3.5 Sonderfall 2: Fahrtenbuch

Ein Fahrtenbuch kann im Rahmen einer Betriebsprüfung relevant sein und beispielsweise bei einer Lohnsteuerprüfung geprüft werden. Auch Berufsgeheimnisträger wie Rechtsanwälte müssen für steuerliche Zwecke Name und Anschrift des besuchten Mandanten gegenüber dem Finanzamt angeben, wenn sie von der „Fahrtenbuchmethode“ Gebrauch machen wollen.

Der gesetzlich nicht definierte Begriff eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs i. S. d. § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG ist durch die Rechtsprechung des BFH dahingehend präzisiert, dass nach Wortlaut sowie Sinn und Zweck der Regelung die dem Nachweis des zu versteuernden Privatanteils an der Gesamtfahrleistung dienenden Aufzeichnungen eine hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein müssen. Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch muss zeitnah und in geschlossener Form geführt werden, um so nachträgliche Einfügungen oder Änderungen auszuschließen oder als solche erkennbar zu machen. Hierfür hat es neben dem Datum und den Fahrtzielen grundsätzlich auch den jeweils aufgesuchten Mandanten oder Geschäftspartner oder – wenn ein solcher nicht vorhanden ist – den konkreten Gegenstand der dienstlichen Verrichtung aufzuführen (vgl. BFH-Urteil vom 01.03.2012 – VI R 33/10 m. w. N.).

Wird dem Finanzamt die Prüfung steuermindernder Tatsachen verwehrt, weil der Anwalt die Einsicht in seine Unterlagen unter Hinweis auf seine Verschwiegenheitspflicht verweigert, so geht dies zulasten des Anwalts. Falls kein Fahrtenbuch geführt wird, greift die sogenannte 1 %-Regelung. Dies gilt auch, wenn das Fahrtenbuch aufgrund der Verschwiegenheitsverpflichtung nicht oder nicht vollständig geführt wird (BFH-Beschluss vom 03.01.2007 – XI B 128/06).

Rechtsanwälte sind jedoch berechtigt, bei der Vorlage eines Fahrtenbuchs im Zuge der Betriebsprüfung Schwärzungen vorzunehmen, soweit diese Schwärzungen erforderlich sind, um die Identität von Mandanten zu schützen. Im Bedarfsfall muss der Berufsträger dann aber zumindest substantiiert und nachvollziehbar darlegen, weshalb Schwärzungen in dem erfolgten Umfang erforderlich waren und die berufliche Veranlassung der Fahrten durch ergänzender Angaben darlegen (vgl. FG Hamburg, Urteil vom 13.11.2024, 3 K 111/21, Revision zugelassen).

Ortsnamen dürfen dabei grundsätzlich nicht geschwärzt werden. Auch dürfen ferner keine Schwärzungen bei Fahrten in die eigene Kanzlei oder Fahrten zu Behörden vorgenommen werden, wenn zu diesen

kein Mandatsverhältnis besteht. Bei Gerichtsterminen unterliegt die Bezeichnung des Gerichts ebenfalls nicht der Verschwiegenheitspflicht (vgl. BFH-Beschluss vom 03.01.2007, [XI B 128/06](#)).

3.6 Kontrollmitteilungen

Mit Beschluss vom 24.08.2006 (I S 4/06) betonte der BFH, dass die Anordnung einer Außenprüfung auch gegenüber einer Steuerberatungsgesellschaft zulässig ist. Eine abweichende Beurteilung ergibt sich nicht daraus, dass die Finanzverwaltung seit dem Jahr 2000 nicht mehr allgemein darauf verzichtet, anlässlich von Außenprüfungen bei zur Berufsverschwiegenheit verpflichteten Personen Kontrollmitteilungen zu fertigen. Die generelle Zulässigkeit einer Außenprüfung auch bei Personen, die Berufsgeheimnisse wahren müssen, wird nicht zuletzt durch das Gebot einer gleichmäßigen Besteuerung gerechtfertigt, dessen Befolgung beeinträchtigt werden könnte, wenn sich Angehörige bestimmter Berufsgruppen unter Berufung auf eine bestehende Verschwiegenheitspflicht generell der Überprüfung ihrer im Besteuerungsverfahren gemachten Angaben entziehen könnten. Im Übrigen ist die Frage, ob eine Außenprüfung überhaupt angeordnet werden darf, von der Frage nach der Rechtmäßigkeit einzelner Maßnahmen im Zuge der Prüfung zu unterscheiden. Das gilt auch insoweit, als es darum geht, ob anlässlich einer Prüfung Kontrollmitteilungen gefertigt werden dürfen. Deshalb würde selbst dann, wenn man im Zusammenhang mit der Prüfung bei einem Steuerberater die Anfertigung von Kontrollmitteilungen generell für unzulässig hielte, daraus nicht die Unzulässigkeit der Prüfung selbst folgen. Vielmehr können diesen Gesichtspunkt betreffende Einwendungen allenfalls in der Weise geltend gemacht werden, dass – ggf. gerichtlicher – Rechtsschutz gegen die Anfertigung einer Kontrollmitteilung gesucht wird, so der BFH.

Anlässlich einer Außenprüfung bei einem Steuerpflichtigen vorgefundene Erkenntnisse über Dritte dürfen vom Betriebsprüfer im Wege der Kontrollmitteilung an das für diese zuständige Finanzamt übermittelt werden (§ 194 Abs. 3 AO, § 9 BpO). Offen gelassen hat der BFH in seiner Entscheidung vom 08.04.2008 (VIII R 61/06) die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen Kontrollmitteilungen aus Prüfungen bei Rechtsanwälten geschrieben werden dürfen. Der BFH hat jedoch festgestellt, dass der Betriebsprüfer, bevor er Kontrollmitteilungen fertigt, dies dem Rechtsanwalt vorab bekannt geben muss. Dadurch soll der Rechtsanwalt in die Lage versetzt werden, die Weitergabe von Kontrollmitteilungen durch Rechtsbeihilfe zu verhindern. Der Dritte selbst muss jedoch nicht informiert werden. Unterlässt es der Rechtsanwalt, gegen die Kontrollmitteilung vorzugehen, kann der Inhalt der Kontrollmitteilung im Verfahren gegen den Dritten verwertet werden.

3.7 Auskunftsverweigerungsrecht

Soweit nach den vorstehenden Grundsätzen Namen von Mandanten wegen der beruflichen Verschwiegenheitspflicht auch gegenüber der Finanzverwaltung geheim gehalten werden müssen, greift das Auskunftsverweigerungsrecht für Rechtsanwälte gem. § 102 Abs. 1 Nr. 3b AO ein. Dieses Auskunftsverweigerungsrecht ist Bestandteil der allgemeinen Verfahrensvorschriften für die Durchführung der Besteuerung. Diese Verfahrensvorschriften gelten auch im Falle einer Außenprüfung. Die in § 200 AO normierten Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bei einer Außenprüfung schränken das Auskunftsverweigerungsrecht nach § 102 AO nicht ein. Für den Bereich der Auskunftsverpflichtung Beteiligter gem. § 93 Abs. 1 AO hat der BFH den Vorrang des Auskunftsverweigerungsrechtes gem. § 102 Abs. 1 Nr. 3b AO bestätigt (BFH-Beschluss vom 11.12.1957 – II 100/53 U; BFH-Urteil vom 14.05.2002 – IX R 31/00).

Das Auskunftsverweigerungsrecht korrespondiert mit dem Recht zur Verweigerung der Vorlage von Urkunden (§ 104 Abs. 1 Satz 1 AO). Dabei besteht allerdings kein umfassendes Verweigerungsrecht,

sondern nur ein jeweils auf die einzelne Unterlage bezogenes. Bei Rechtsanwälten umfasst dieses Recht auch die Verweigerung der Vorlage von Handakten.¹⁰

Verweigerungsrechte nach § 104 AO kommen nicht in Betracht, soweit es um die Vorlage von Unterlagen geht, durch die nichts offenbart wird, was dem Berufsgeheimnisträger in seiner Eigenschaft als Rechtsanwalt, Notar oder Steuerberater anvertraut worden oder bekannt geworden ist. Das betrifft beispielsweise die Unterlagen über die Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung, sowie Kontoauszüge, die keine betrieblichen Vorgänge ausweisen (BFH-Urteil vom 28.10.2009 – VIII R 78/05).

3.8 Zusammenfassung

Nach dem Urteil des BFH vom 28.10.2009 (VIII R 78/05) bestehen Verweigerungsrechte nicht, soweit die vom Finanzamt verlangten Unterlagen (insbesondere Eingangs- und Ausgangsrechnungen, Konto-belege) keine mandantenbezogenen Daten enthalten oder die Namen der Mandanten (beispielsweise durch Vertretung in Verfahren gegenüber den jeweiligen Finanzämtern) bereits offenbart worden sind. Im Übrigen bestehen die gesetzlichen Auskunfts- und Vorlageverweigerungsrechte zwar grundsätzlich auch in der bei einem Rechtsanwalt stattfindenden Außenprüfung. Das Finanzamt darf jedoch mandatsbezogene Unterlagen in neutralisierter Form verlangen, soweit dies für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen erforderlich ist. Es bleibt dann dem zur Verschwiegenheit verpflichteten Berufsträger überlassen, in welcher technischen Weise (etwa durch Schwärzen der Namen und Adressen der Mandanten) er für eine Wahrung des beruflichen Geheimhaltungsinteresses sorgt. Nach Auffassung des BFH besteht jedoch kein umfassendes Verweigerungsrecht, sondern nur ein jeweils auf die einzelne Unterlage bezogenes.

Vor dem Hintergrund der Verschwiegenheitspflicht darf der Rechtsanwalt weiterhin nur folgende Unterlagen vorlegen:

Nicht-mandatsbezogene Unterlagen, also diejenigen, durch die nichts offenbart wird, was dem Rechtsanwalt in seiner Eigenschaft als solchem anvertraut wurde oder bekannt geworden ist (z. B. Unterlagen des Rechtsanwalts über seine Einkünfte aus Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung, Kontoauszüge, die keine betrieblichen Vorgänge ausweisen oder Eingangsrechnungen, die keine Mandanteninformationen enthalten).

Mandantenbezogene Unterlagen, soweit die Mandanten auf eine Geheimhaltung ihrer Identität verzichtet haben (z. B. durch einen Mitwirkungsvermerk auf der Steuererklärung oder im Fall eines Klageverfahrens) oder die Unterlagen geschwärzt sind. Alle anderen Unterlagen, also mandatsbezogene Unterlagen, bei denen die Mandanten nicht auf ihre Geheimhaltung verzichtet haben oder Unterlagen nicht geschwärzt werden können, muss der Rechtsanwalt im Rahmen einer ihn betreffenden Betriebsprüfung der Finanzverwaltung gegenüber zurückbehalten, da er sonst seine Verschwiegenheitspflichten verletzen würde.

¹⁰ vgl. BFH-Beschluss vom 17.03.1982, II B 58/81 sowie vom 21.04.1995, VIII B 133/94

Praxistipp:

Unterlagen bzw. Daten, die der Geheimhaltung unterliegen, sollten von vornherein getrennt von anderen Buchhaltungsunterlagen aufbewahrt bzw. gespeichert werden.

Diese Ausführungen ersetzen keine individuelle steuerrechtliche Beratung.

4. Auflistung zitierter BFH-Entscheidungen

BFH-Urteil vom 11.12.1957, Az.: II 100/53 U, BStBl 1958 III 86, NJW 1958, 646

BFH-Beschluss vom 17.03.1982, Az.: II B 58/81, BStBl 1982 II, 510

BFH-Urteil vom 17.07.1985, Az.: I R 214/82, BStBl 1986 II, 21

BFH-Urteil vom 29.10.1986, Az.: VII 82/85, BStBl 1988 II, 359

BFH-Beschluss vom 10.02.1987, Az.: IV B 1/87, BFHE 148, 575, BRAK-Mitt. 1987, 139

BFH-Urteil vom 29.04.1987, Az.: I R 118/83, BStBl 1988 II, 168

BFH-Urteil vom 04.02.1988, Az.: V R 57/83, BStBl II, 413

BFH-Beschluss vom 21.04.1995, Az.: VIII B 133/94, BFH/NV 1995, 954

BFH-Beschluss vom 09.07.1996, Az.: I B 36/86, BStBl. 1987 II, 487

BFH-Beschluss vom 27.11.1996, Az.: IV B 5/96, BFH/NV 1997, 274

BFH-Urteil vom 18.02.1997, Az.: VIII R 33/95, BStBl 1997 II, 499, 505

BFH-Urteil vom 29.10.1986, Az.: VII 82/85, BStBl 1988 II, 359

BFH-Urteil vom 18.02.1997, Az.: VIII R 33/95, BStBl II 1997, 499

BFH-Urteil vom 24.10.1989, Az.: VII R 1/87; BStBl 1990 II, 198

BFH-Urteil vom 22.02.2000, Az.: VII R 73/98, BStBl 2000 II, 366

BFH-Urteil vom 14.05.2002, Az.: IX R 31/00, BStBl II 2002, 712, DStR 2002, 1300

BFH-Urteil vom 26.02.2004, Az.: IV R 50/01, BStBl II 2004, 502, NJW 2004, 1614

BFH Beschluss vom 24.08.2006, Az.: I S 4/06, BFH/NV 2006, 2034 Nr. 11

BFH-Urteil vom 19.12.2006, Az.: VII R 46/05, BStBl II 2007, 365, DStR 2007, 390

BFH-Beschluss vom 03.01.2007, Az.: XI B 128/06, BFH/NV 2007, 706 Nr. 4

BFH-Urteil vom 08.04.2008, Az.: VIII R 61/06, BStBl 2009 II, 579, NJW 2008, 2366

BFH-Beschluss vom 15.05.2009, Az.: IV B 3/09, BFH/NV 2009, 1401

BFH-Urteil vom 24.06.2009, Az.: VIII R 80/06, BStBl II 2010, 452, NJW 2009, 3534

BFH-Urteil vom 28.10.2009, Az.: VIII R 78/05, BStBl II 2010, 455, NJW 2010, 1405

BFH-Urteil vom 01.03.2012, Az.: VI R 33/10¹¹, BStBl 2012 II, 505

BFH-Urteil vom 27.09.2017, Az.: XI R 15/15¹², BRAK-Mitt. 2018, 34 (mit Anmerkung Stange)¹³

BFH-Urteil vom 12.02.2020, Az.: X R 8/18¹⁴

¹¹ http://www.rechtsprechung-im-internet.de/jportal/portal/t/11tm/page/bsjrsprod.psml?pid=Dokumentanzeige&showdoccase=1&js_peid=Trefferliste&documentnumber=1&numberofresults=1&fromdoctodoc=yes&doc.id=STRE201210116&doc.part=L&doc.price=0.0&doc.hl=1#focuspoint

¹² http://www.rechtsprechung-im-internet.de/jportal/portal/t/uqf/page/bsjrsprod.psml?pid=Dokumentanzeige&showdoccase=1&js_peid=Trefferliste&documentnumber=1&numberofresults=1&fromdoctodoc=yes&doc.id=STRE201710282&doc.part=L&doc.price=0.0&doc.hl=1#focuspoint

¹³ https://brak.de/w/files/01_ueber_die_brak/aus-der-arbeit-der-ausschuesse/stange-from-brak_2018_01.pdf

¹⁴ http://www.rechtsprechung-im-internet.de/jportal/portal/t/sdi/page/bsjrsprod.psml?pid=Dokumentanzeige&showdoccase=1&js_peid=Trefferliste&documentnumber=1&numberofresults=1&fromdoctodoc=yes&doc.id=STRE202050176&doc.part=L&doc.price=0.0&doc.hl=1#focuspoint