

Ein Steuerberater muss vom Gericht aufgeklärt werden

Zwar sind Steuerberater berechtigt, in Verfahren gegen einen ihrer Mandanten vor Gericht die Aussage zu verweigern, doch müssen sie darauf vom Richter nicht hingewiesen werden, weil das Gesetz davon ausgeht, dass die Angehörigen der steuerberatenden Berufe ihre Rechte kennen.

Quelle: Wolfgang Büser

Verfahrensmangel; Zeugnisverweigerungsrecht; Auskunftsverweigerungsrecht; Steuerberater; Aufklärungspflicht; Angehörige

Gericht: BFH

Entscheidungsform: Beschluss

Datum: 01.02.2001

Referenz: JurionRS 2001, 12078

Aktenzeichen: XI B 11/00

ECLI: [keine Angabe]

Rechtsgrundlagen:

§ 102 AO 1977

§ 101 AO 1977

§ 103 AO 1977

§ 101 Abs. 1 S. 2 AO 1977

§ 103 S. 2 AO 1977

§ 84 Abs. 1 FGO

§ 76 Abs. 2 FGO

§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO

Fundstellen:

AO-StB 2001, 5

BFH/NV 2001, 811-812

BFH, 01.02.2001 - XI B 11/00

Gründe

- 1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) erzielt als . . . Einkünfte aus selbständiger Arbeit; die Ehefrau des Klägers ist nichtselbständig tätig. Bei einer im Jahr 1995 durchgeführten Steuerfahndungsprüfung stellte der Prüfer fest, dass der Kläger, der seinen Gewinn durch Einnahme-Überschuss-Rechnung ermittelte, die Kassengeschäfte nicht ordnungsgemäß aufgezeichnet hatte. Die dabei festgestellten ungeklärten Vermögenszuwächse erläuterte der Kläger mit Zuwendungen der Verwandtschaft in Höhe von insgesamt 122 000 DM in den Streitjahren 1989 bis 1991. Der Prüfer sah den Nachweis für die Zuwendung der Mittel nicht als erbracht an, behandelte die ungeklärten Vermögenszuwächse als Betriebseinnahmen und unterwarf sie der Umsatzsteuer. Weiterhin ordnete der Prüfer einen von zwei PKW dem Privatvermögen des Klägers

zu, weil die betriebliche Nutzung des Fahrzeugs nur mit 5 v. H. der gesamten Kilometerleistungen anzunehmen sei. Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) folgte der Auffassung des Prüfers und erließ für die Jahre 1989, 1990 und 1991 entsprechend geänderte Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheide.

- 2 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren wies das Finanzgericht (FG) die Klage ab.
- 3 In der mündlichen Verhandlung vom 23. Juni 1999 hat das FG den Steuerberater W, dessen Kanzlei die Steuererklärungen für die Streitjahre erstellt hatte, als Zeugen vernommen. Nach dem Sitzungsprotokoll ist der Zeuge nicht über sein Zeugnisverweigerungsrecht belehrt worden. Eine Erklärung des Klägers darüber, dass er den Steuerberater W von der Pflicht zur Verschwiegenheit entbinde, befindet sich weder in den Akten noch im Sitzungsprotokoll.
- 4 In der Begründung seines Urteils hat das FG u. a. ausgeführt: "Schließlich mißt der Senat der Aussage des Zeugen W kein unbedeutendes Gewicht bei. Er, der steuerliche Berater zu damaliger Zeit, habe vor allem die Ehefrau des Klägers darauf hingewiesen, daß ihre Aufzeichnungen unzureichend seien. Die Aussage ist glaubhaft, auch wenn der Zeuge heute im gewissen Umfang mit seinem früheren Mandanten zerstritten ist. Gerade wegen der Erstellung einer richtigen Buchführung kam es wohl zum Streit. Das Gericht geht davon aus, daß die Steuerpflichtigen wegen des Steuerberaters Geld sparen wollten und sich wegen mancher Aufzeichnungen auch nicht 'in die Karten schauen lassen' wollten. "
- 5 Mit seiner Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision macht der Kläger Verfahrensmängel geltend.
- 6 Das FG habe den Steuerberater W zu Unrecht nicht darüber belehrt, dass ihm ein Recht zur Zeugnisverweigerung zustehe. Zwar sehe § 102 der Abgabenordnung (AO 1977) keine ausdrückliche Belehrungspflicht vor. Die Belehrung sei jedoch angezeigt, wenn erkennbar werde, dass eine Auskunftsperson ihr Auskunfts- bzw. Zeugnisverweigerungsrecht nicht kenne. Das Gericht hätte den als Zeugen geladenen W entsprechend belehren und auf die möglichen strafrechtlichen Konsequenzen einer unberechtigten Aussage hinweisen müssen. Nachdem W aber ohne Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht und ohne Belehrung durch das Gericht ausgesagt habe, bestehe ein Verwertungsverbot seiner Aussage. Außerdem liege ein Verstoß gegen § 76 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) vor. Nach dieser Vorschrift habe der Vorsitzende unter dem Gesichtspunkt gerichtlicher Fürsorge darauf hinzuwirken, dass Formfehler beseitigt, sachdienliche Anträge gestellt und alle für die Feststellung und Beurteilung des Sachverhalts wesentlichen Erklärungen abgegeben werden. Da das Gericht der Aussage des Zeugen W nach eigener Aussage einen erheblichen Beweiswert beigemessen habe, könne das Urteil auch auf den geltend gemachten Verfahrensmängeln beruhen.
- 7 II. Die Beschwerde ist nicht begründet. Ein Verfahrensmangel i. S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO (in der bis zum 31. Dezember 2000 geltenden Fassung) liegt nicht vor.
- 8 1. Nach § 84 Abs. 1 FGO gelten für das Recht zur Verweigerung des Zeugnisses und die Pflicht zur Belehrung über das Zeugnisverweigerungsrecht die §§ 101 bis 103 AO 1977 entsprechend. Nach den Regelungen über das Auskunftsverweigerungsrecht zum Schutz bestimmter Berufsgeheimnisse in § 102 AO 1977 können u. a. Steuerberater die Auskunft "über das, was ihnen in dieser Eigenschaft anvertraut worden oder bekannt geworden ist, " verweigern (§ 102 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b AO 1977). Danach stand dem Steuerberater W hinsichtlich aller Tatsachen, die ihm als Steuerberater des Klägers bekannt geworden sind, zwar ein Zeugnisverweigerungsrecht zu. Eine ausdrückliche Belehrungspflicht durch das Gericht hinsichtlich dieses sog. partiellen Zeugnisverweigerungsrechts sehen aber weder die FGO noch die AO 1977 vor. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass die in Frage kommenden Personen ihr Auskunftsverweigerungsrecht kennen. Lediglich für Angehörige und bei Gefahr der Verfolgung wegen einer früheren Straftat oder Ordnungswidrigkeit schreiben § 101 Abs. 1 Satz 2 AO 1977 bzw. § 103 Satz 2 AO 1977 eine Belehrung über das Auskunftsverweigerungsrecht vor. Die fehlende richterliche Belehrung kann

deshalb einen Verfahrensverstoß nicht begründen.

- 9 2. Aber auch unter dem Gesichtspunkt der in § 76 Abs. 2 FGO zum Ausdruck gebrachten richterlichen Hinweis- und Fürsorgepflicht kann darin, dass das FG den Steuerberater W nicht wenigstens auf sein Recht hingewiesen hat, auf bestimmte Fragen das Zeugnis verweigern zu können, ein Verfahrensverstoß nicht gesehen werden.
- 10 Die Prozessfürsorgepflichten dienen dem Zweck, die Prozessbeteiligten bei der Wahrnehmung ihrer Mitwirkungspflichten und -rechte zu schützen, ihnen Hilfestellung zu geben und damit ein faires Verfahren zu gewährleisten (vgl. Tipke/Kruse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, § 76 FGO Rz. 96 f.). Beteiligte des finanzgerichtlichen Verfahrens sind im Streitfall der Kläger und das FA (vgl. § 57 FGO). Das Recht des als Zeuge geladenen Steuerberaters W, über alle ihm anlässlich der Steuerberatung bekannt gewordenen Tatsachen, die Auskunft zu verweigern, ist ein höchstpersönliches Recht des Berufsträgers, über dessen Ausübung er in eigener freier Verantwortung entscheiden muss. Der Kläger kann daraus keinen verfahrensrechtlichen Anspruch darauf ableiten, dass W von seinem Auskunftsverweigerungsrecht auch Gebrauch macht und schweigt - und zwar selbst dann nicht, wenn sich W durch eine Aussage möglicherweise nach § 203 des Strafgesetzbuchs strafbar macht oder seine berufrechtliche Verschwiegenheitspflicht nach § 57 des Steuerberatungsgesetzes verletzt (vgl. Urteile des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 12. Januar 1956 g. Sch. 3 StR 195/55, BGHSt 9, 59, 61 , und vom 20. November 1962 g. W. 5 StR 426/62, BGHSt 18, 146, 147 ; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, § 102 AO 1977 Rz. 65; Kleinknecht/Meyer-Goßner, Strafprozessordnung, 43. Aufl. , § 53 Rz. 6; Streck, Strafbedrohte Steuerberatung Steuerberaterkongress-Report 1981, 163, 176). Auf den fehlenden Hinweis des Vorsitzenden des FG auf ein dem Steuerberater W zustehendes Auskunftsverweigerungsrecht kann deshalb ein Verstoß gegen die Prozessfürsorgepflicht nicht gestützt werden.
- 11 3. Schließlich stellt auch die Verwertung der Aussage des Steuerberaters W durch das FG keinen Verfahrensverstoß dar.
- 12 Auskünfte, die ein Berufsträger freiwillig macht, obwohl er nicht von seiner Verschwiegenheitspflicht entbunden und nach § 102 AO 1977 zu einer Auskunftsverweigerung berechtigt ist, sind grundsätzlich auch verwertbar (vgl. Söhn in Hübschmann/ Hepp/Spitaler, a. a. O. , § 102 AO 1977 Rz. 74; Kühn/Hofmann, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, § 102 AO 1977 Anm. 7; Szymczak in Koch/Scholtz, Abgabenordnung, § 102 Rz. 19; ebenso die h. M. zu § 53 der Strafprozessordnung --StPO--, vgl. Dahs in Löwe/Rosenberg, Die Strafprozessordnung und das Gerichtsverfassungsgesetz, 24. Aufl. 1988, § 53 StPO Rz. 11, mit zahlreichen Nachweisen; a. A. Tipke/Kruse, a. a. O. , § 102 AO 1977 Rz. 21; Gräber/Koch, Finanzgerichtsordnung, § 84 Rz. 8). § 102 AO 1977 schützt zwar das besondere berufstypische Vertrauensverhältnis zwischen dem Steuerberater und dessen Mandanten. Aus diesem Schutzzweck kann aber ein Verwertungsverbot zu Lasten einer wahrheitsgemäßen Sachverhaltsaufklärung nicht abgeleitet werden. Die Rechte des Klägers aus § 102 AO 1977 beschränken sich vielmehr darauf, W als Berufsträger von dessen Verschwiegenheitspflicht entbinden zu können oder nicht. Wie oben ausgeführt hat er keinen verfahrensrechtlichen Anspruch darauf, dass W vor dem FG von seinem Auskunftsverweigerungsrecht auch Gebrauch macht. Das aber hat zur Konsequenz, dass das FG im Interesse der Wahrheitsfindung und der Steuergerechtigkeit die von W freiwillig gemachte Aussage auch berücksichtigen kann und muss.

13