

Betriebsprüfung und Arzt-Patientengeheimnis

Immer häufiger fordern Betriebsprüfer der Finanzämter Einblick in die Patientenunterlagen bzw. die Patientenkartei, um steuerlich erhebliche Tatsachen festzustellen.

Der Arzt hat hierbei grundsätzlich das sogen. Arzt-Patientengeheimnis zu beachten. Selbiges wird durch § 203 StBG geregelt und lautet:

§ 203 Verletzung von Privatgeheimnissen

(1) Wer unbefugt ein fremdes Geheimnis, namentlich ein zum persönlichen Lebensbereich gehörendes Geheimnis oder ein Betriebs- oder Geschäftsgeheimnis, offenbart, das ihm als

1. Arzt, Zahnarzt, Tierarzt, Apotheker oder Angehörigen eines anderen Heilberufs, der für die Berufsausübung oder die Führung der Berufsbezeichnung eine staatlich geregelte Ausbildung erfordert,
2. Berufspsychologen mit staatlich anerkannter wissenschaftlicher Abschlußprüfung,
....
6. Angehörigen eines Unternehmens der privaten Kranken-, Unfall- oder Lebensversicherung oder einer privatärztlichen, steuerberaterlichen oder anwaltlichen Verrechnungsstelle

anvertraut worden oder sonst bekanntgeworden ist, wird mit Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr oder mit Geldstrafe bestraft.

Das steuerliche Auskunftsverweigerungsrecht von Berufsgeheimnisträgern wird durch § 102 AO geregelt.

§ 102

Auskunftsverweigerungsrecht zum Schutz bestimmter Berufsgeheimnisse

(1) Die Auskunft können ferner verweigern:

1. Geistliche über das, was ihnen in ihrer Eigenschaft als Seelsorger anvertraut worden oder bekannt geworden ist,
2. Mitglieder des Bundestages, eines Landtages oder einer zweiten Kammer über Personen, die ihnen in ihrer Eigenschaft als Mitglieder dieser Organe oder denen sie in dieser Eigenschaft Tatsachen anvertraut haben, sowie über diese Tatsachen selbst,
3. a) Verteidiger

b) Rechtsanwälte, Patentanwälte, Notare, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Steuerbevollmächtigte, vereidigte Buchprüfer,

c) Ärzte, Zahnärzte, Psychologische Psychotherapeuten, Kinder- und Jugendlichenpsychotherapeuten, Apotheker und Hebammen,

über das, was ihnen in dieser Eigenschaft anvertraut worden oder bekannt geworden ist,

...

(3) Die in Absatz 1 Nr. 3 genannten Personen dürfen die Auskunft nicht verweigern, wenn sie von der Verpflichtung zur Verschwiegenheit entbunden sind. Die Entbindung von der Verpflichtung zur Verschwiegenheit gilt auch für die Hilfspersonen.

1. Grundsatz

Der BFH hat in einem Grundsatzurteil Leitlinien zum Auskunftsverweigerungsrecht ausgeführt (BFH v. 28.10.2009 VIII R 78/05, BStBl. 2010 II S. 455): Nach § 102 Abs. 1 Nr. 3 AO können u.a. Rechtsanwälte, Notare, Steuerberater und Ärzte die Auskunft über das verweigern, was ihnen in dieser Eigenschaft anvertraut oder bekannt geworden ist. Nach § 104 Abs. 1 S. 1 AO können diejenigen Personen, die die Auskunft verweigern dürfen, auch die Vorlage von Urkunden verweigern. Dabei besteht allerdings kein umfassendes Verweigerungsrecht, sondern nur ein jeweils auf die einzelne Unterlage bezogenes.

Geschützt sind alle mandanten- bzw. patientenbezogenen Daten, insbesondere die Identität des Mandanten bzw. Patienten und die Tatsache seiner Beratung. Das Gesetz schützt das Vertrauensverhältnis zwischen dem Berufsgeheimnisträger und seinem Mandanten bzw. Patienten. Für den Schutz des Vertrauensverhältnisses oder seine Gefährdung macht es keinen Unterschied, in welchem Steuerrechtsverhältnis es zu einer Offenbarung der mandanten- bzw. patientenbezogenen Informationen gegenüber der Finanzverwaltung kommt. § 102 AO gilt deshalb für eigene Steuersachen des Berufsträgers sowie für gegen ihn gerichtete Auskunftsersuchen im Besteuerungsverfahren eines Dritten.

Allerdings darf eine Auskunftsverweigerung nicht soweit führen, dass die Finanzverwaltung an einer ordnungsgemäßen und einheitlichen Besteuerung (Art. 3 GG i.V.m. § 85 AO) gehindert ist. Das Gebot einer gleichmäßigen Besteuerung könnte nämlich beeinträchtigt sein, wenn sich Angehörige bestimmter Berufsgruppen unter Berufung auf eine bestehende Verschwiegenheitspflicht generell der Überprüfung ihrer im Besteuerungsverfahren gemachten Angaben entziehen könnten (BFH-Urteil vom 08.04.2008 VIII R 61/06, BStBl. 2009 II S. 579).

2. Ausnahmen vom Auskunftsverweigerungsrecht des Berufsgeheimnisträgers

Vorlage von Unterlagen, die keine Vorgänge betreffen, die im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit stehen (z.B. Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung).

Vorlage von Unterlagen ohne Hinweis auf die Identität der Mandanten bzw. Patienten und deren Beratung bzw. Behandlung (z.B. Eingangsrechnungen, Gehaltsabrechnungen).

Erteilung von Auskünften und Vorlage von Unterlagen nach Entbindung von der Schweigepflicht (§ 102 Abs. 3 AO).

Rechtsanwälte dürfen die nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG erforderlichen Angaben zu Teilnehmern und Anlass einer Bewirtung in der Regel nicht unter Berufung auf die anwaltliche Schweigepflicht verweigern (BFH-Urteil vom 26.02.2004 IV R 50/01, BStBl. 2004 II S. 502). Die Entscheidung ist auf andere Berufsträger im Sinne des § 102 Nr. 3 AO übertragbar.

Vorlage von Nachweisen unter Wahrung der berufsrechtlichen Verschwiegenheitspflicht, das heißt in neutralisierter Form. Dies kann z.B. durch Schwärzung mandanten- bzw.

patientenbezogener Daten erfolgen. Der Berufsträger kann jedoch auch andere Mittel wählen. Die Anonymisierung darf allerdings nicht dazu führen, dass der Finanzverwaltung eine Überprüfung der steuerlichen Verhältnisse des Berufsträgers auf Vollständigkeit und Richtigkeit unmöglich wird (vgl. hierzu Tz 4).

3. Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO

Enthalten Datenbestände - unabhängig ob in Papierform oder elektronisch - dem Auskunfte- und Vorlageverweigerungsrecht unterliegende Daten, obliegt es dem Berufsgeheimnisträger, durch entsprechende Maßnahmen eine geeignete Zugriffsbeschränkung sicherzustellen. Wie bzw. in welchem Umfang diese Einschränkung vorgenommen werden kann, ist im jeweiligen Einzelfall zu entscheiden. Es liegt ausschließlich in der Entscheidungssphäre des Berufsträgers, welches Datenverarbeitungssystem er einsetzt und welche steuerlich relevanten Unterlagen er damit erstellt bzw. darin verarbeitet. Damit liegt es auch in seiner Verantwortung, das System so auszuwählen und einzusetzen, dass einerseits seine Geheimhaltungspflichten gewahrt sind und andererseits der Finanzverwaltung der gesetzlich eingeräumte Zugriff nach § 147 Abs. 6 AO, insbesondere auch der unmittelbare und mittelbare Zugriff, auf alle steuerlich relevanten Daten, die keinem Auskunftsverweigerungsrecht unterliegen, möglich ist und unter anderem auch die Zugriffsberechtigung ("Prüferrolle") im Datenverarbeitungssystem entsprechend ausgestaltet werden kann.

Als Mittel der Anonymisierung kommen insoweit beispielhaft Zugriffsberechtigungskonzepte, die eine hinreichende Datentrennung gewährleisten und mit eindeutigen Ordnungs- bzw. Identifikationsmerkmalen arbeiten in Betracht, die keine Rückschlüsse auf die die Identität des Mandanten zulassen.

Nimmt ein Berufsgeheimnisträger in seiner Datenverarbeitung die für die Erfüllung seiner Verpflichtungen erforderliche Trennung seiner Daten nicht vor, hindert das die Finanzbehörde nicht, den Zugriff auf die Daten im vorliegenden Bestand zu verlangen (FG Baden-Württemberg-Urteil v. 16.11.2011 4 K 4819/08 und FG Rheinland-Pfalz-Urteil v. 20.01.2005 4 K 2167/04 , EFG S. 667).

4. Beweislast

Ist dem Finanzamt die Prüfung steuermindernder Tatsachen verwehrt, weil der Berufsgeheimnisträger die Einsicht in seine Unterlagen unter Hinweis auf seine Verschwiegenheitspflicht verweigert, so geht dies zu Lasten des Berufsträgers (BFH-Urteil vom 14.05.2002 IX R 31/00, BStBl. 2002 II S. 715 zur Vorlage eines Fahrtenbuchs).

Verweigert z.B. ein Arzt jedwede Auskunft über Diagnosen und Behandlungsmethoden, kann nach den Grundsätzen der objektiven Feststellungslast die Umsatzsteuerbefreiung nicht gewährt werden, soweit Anhaltspunkte für steuerpflichtige Leistungen an Patienten gegeben sind (BFH-Beschluss vom 18.02.2008 V B 35/06 , BFH/NV 2008 S. 1001).

5. Kontrollmitteilungen

Wird beabsichtigt im Rahmen der Außenprüfung eines Berufsgeheimnisträgers Kontrollmitteilungen zu fertigen, ist der Steuerpflichtige hierüber rechtzeitig vorher zu informieren, um ihm die Möglichkeit eines gerichtlichen Rechtsschutzes zu eröffnen (BFH-Urteil vom 08.04.2008 VIII R 61/06 , BStBl. 2009 II S. 579).

6. Kein Verwertungsverbot

§ 102 AO gibt bestimmten Berufsträgern das Recht, Auskünfte zu verweigern. Ob das Recht ausgeübt wird, steht dem Berufsträger frei. Erteilt der Berufsträger freiwillig Auskünfte, so besteht kein Verwertungsverbot. Ein Hinweis auf das Auskunftsverweigerungsrecht ist nicht erforderlich (BFH-Beschluss vom 01.02.2001 XI B 11/00, BFH/NV 2001 S. 811).

7. Resümee

Gegenüber der Finanzverwaltung hat der Arzt kein absolutes Auskunftsverweigerungsrecht bezüglich seiner Patientenkartei.

Soweit es steuermindernde Tatsachen betrifft, ist der Arzt für die steuermindernden Tatsachen beweislasterpflichtig.

Um der Beweislastpflicht zur gegebenen Zeit nachkommen zu können, muss der Arzt auch hier entsprechend dokumentieren.

Der Arzt hat dahingehend Vorsorge zu treffen, dass er betreffend den geheimhaltungspflichtigen Informationen auch weiterhin das Arzt-Patienten-Geheimnis einhält. Im Hinblick auf die mögliche Überlassung elektronischer Daten hat er durch Einsatz entsprechender Software Vorsorge, die ggf. eine entsprechende Datenselektion zulässt, Sorge zu tragen.