

# Urteil vom 27. September 2017, XI R 15/15

## Verpflichtung von Rechtsanwälten zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung trotz Schweigepflicht

ECLI:DE:BFH:2017:U.270917.XIR15.15.0

BFH XI. Senat

UStG § 3a Abs 2, UStG § 18a Abs 2, UStG § 18a Abs 4, UStG § 18a Abs 7, UStG § 18a Abs 11, UStG § 18b S 1 Nr 2, UStG § 18b S 3, UStG § 27a Abs 1 S 1, AO § 102 Abs 1 Nr 3 Buchst b, AO § 102 Abs 3, AO § 118, StGB § 203 Abs 1 Nr 3, BRAO § 43a, RABerufsO § 2, EGRL 112/2006 Art 43 Nr 1, EGRL 112/2006 Art 43 Nr 2, EGRL 112/2006 Art 44, EGRL 112/2006 Art 196, EGRL 112/2006 Art 250, EGRL 112/2006 Art 261, EGRL 112/2006 Art 262 Buchst c, EGRL 112/2006 Art 264 Abs 1 Buchst b, EGRL 112/2006 Art 264 Abs 1 Buchst d, EGRL 8/2008 , EUV 282/2011 Art 18, EUV 282/2011 Art 19, EGV 1798/2003 Art 22, EGV 1798/2003 Art 24, EGV 1798/2003 Art 41 Abs 1, AEUV Art 56, GG Art 12, EGV 143/2008 , UStG VZ 2010

vorgehend FG Köln, 14. April 2015, Az: 2 K 3593/11

## Leitsätze

Ein Rechtsanwalt, der Beratungsleistungen an im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer erbracht hat, die ihm ihre Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt haben, kann 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.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 15. April 2015 2 K 3593/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine Rechtsanwaltsgesellschaft mit beschränkter Haftung, erbrachte im II. Quartal 2010 (Meldezeitraum) u.a. sonstige Leistungen aus anwaltlicher Tätigkeit an Unternehmer als Leistungsempfänger, die im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig sind. Die Klägerin nahm deshalb an, dass gemäß § 3a Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) der Ort der Leistung nicht im Inland liege und im Wege der Umkehr der Steuerschuldnerschaft ("reverse charge") die Leistungsempfänger in ihrem Ansässigkeitsstaat die Umsatzsteuer des Ansässigkeitsstaats schulden. Dementsprechend erteilte sie Rechnungen ohne deutsche Umsatzsteuer und sah von deren Abführung ab.
- 2 In ihrer Umsatzsteuer-Voranmeldung für das II. Quartal 2010 erklärte die Klägerin insoweit zwar gemäß § 18b Satz 1 Nr. 2 UStG innergemeinschaftliche sonstige Leistungen, gab aber keine Zusammenfassende Meldung i.S. des § 18a UStG ab.
- 3 Im Hinblick darauf erinnerte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Bundeszentralamt für Steuern --BZSt--) die Klägerin mit "Erinnerung" vom 17. Oktober 2011, der eine Rechtsbehelfsbelehrung beigefügt war, an die Abgabe der Zusammenfassenden Meldung für das II. Quartal 2010 und bat, diese unverzüglich zu übermitteln.
- 4 Das Finanzgericht (FG) wies die dagegen mit Zustimmung des BZSt erhobene Sprungklage, mit der die Klägerin

geltend machte, sie dürfte als Rechtsanwaltsgesellschaft gemäß § 102 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b der Abgabenordnung (AO) die Weitergabe solcher Informationen verweigern, die ihr in ihrer anwaltlichen Eigenschaft anvertraut oder bekannt geworden seien, was die Nennung der Identität nebst Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) ihrer im Ausland ansässigen Mandanten einschlieÙe, mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1657 veröffentlichten Urteil ab.

- 5 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Das FG habe die von ihm vorgenommene Güterabwägung zwischen anwaltlicher Schweigepflicht und Gleichmäßigkeit der Besteuerung unzutreffend vorgenommen und überdies zu Unrecht angenommen, dass eine konkludente Einwilligung der Mandanten in die Weitergabe ihrer Daten angenommen werden könne.
- 6 Überdies verletze die Pflicht zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung ihre Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union --AEUV--); denn die Pflicht zur Offenbarung der USt-IdNr. könne Mandanten aus anderen Mitgliedstaaten davon abhalten, sie zu beauftragen, wenn sie dafür auf die Verschwiegenheitspflicht verzichten müssten. Auch dies sei nicht gerechtfertigt.
- 7 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben.
- 8 Ferner werden folgende Anträge gestellt:
  - "- Die Erinnerung an die Abgabe der [Zusammenfassenden Meldung] gemäß § 18a UStG für den Meldezeitraum 1. April bis 30. Juni 2010 wird ersatzlos aufgehoben ...
  - Es wird festgestellt, dass die [Klägerin] von der Pflicht zur Abgabe einer [Zusammenfassenden Meldung] entbunden ist, soweit und solange keine gesetzliche Grundlage vorliegt, die die Verschwiegenheitsverpflichtungen der [Klägerin] angemessen berücksichtigt."
- 9 Das BZSt beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet; sie ist daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Klägerin gemäß § 18a Abs. 2 UStG zur Abgabe der von ihr angeforderten Zusammenfassenden Meldung verpflichtet war. Dem stand die anwaltliche Pflicht zur Verschwiegenheit nicht entgegen, weil die im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Empfänger der Beratungsleistungen durch die Mitteilung (Verwendung) ihrer USt-IdNr. gegenüber der Klägerin in die Weitergabe der Daten an die Steuerbehörden eingewilligt haben.
- 11 1. Das FG hat im Ausgangspunkt zu Recht angenommen, dass die Erinnerung des BZSt vom 17. Oktober 2011 ein Verwaltungsakt ist.
- 12 a) Verwaltungsakt ist jede Verfügung, Entscheidung oder andere hoheitliche Maßnahme, die eine Behörde zur Regelung eines Einzelfalls auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts trifft und die auf unmittelbare Rechtswirkung nach außen gerichtet ist (§ 118 Satz 1 AO).
- 13 aa) Die bloÙe Erinnerung an die Abgabe einer Steuererklärung ist kein Verwaltungsakt, wenn sich der Inhalt des Schreibens darin erschöpft, an eine bereits bestehende Erklärungspflicht zu erinnern (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 2. Juli 1997 I R 45/96, BFH/NV 1998, 14, unter II.1., Rz 8, m.w.N., bei früherer Aufforderung; s.a. Söhn in Hübschmann/ Hepp/Spitaler --HHSp--, § 118 AO Rz 543 "Steuererklärung").
- 14 Dagegen ist die Erinnerung ein Verwaltungsakt, wenn sie nach ihrem objektiven Erklärungsinhalt als Maßnahme der Behörde zur Schaffung einer Rechtsgrundlage für die Einleitung des Zwangsmittelverfahrens gemäß § 328 AO zu verstehen ist (vgl. BFH-Urteil vom 11. Oktober 1989 I R 101/87, BFHE 159, 98, BStBl II 1990, 280, unter II.1., Rz 11). Die Abgabe von (vollständigen) Steuererklärungen darf zwar mittels Zwangsgeld durchgesetzt werden (vgl. BFH-Beschluss vom 22. Dezember 1993 I B 59/93, BFH/NV 1994, 447, Leitsatz, juris, Rz 10). Die abstrakte Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen oder zur Beifügung bestimmter Unterlagen ist aber nicht bereits als solche mit

Zwangsmitteln durchsetzbar; sie bedarf einer Konkretisierung und Individualisierung durch einen Verwaltungsakt, der erst die Grundlage für den Einsatz von Zwangsmitteln darstellen kann (vgl. BFH-Urteil vom 16. November 2011 X R 18/09, BFHE 235, 452, BStBl II 2012, 129, Rz 18).

- 15** Ebenfalls ein Verwaltungsakt ist eine in die Form einer Erinnerung gekleidete Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung, nachdem der Steuerpflichtige mitgeteilt hatte, dass er nach seiner Meinung die Erklärung nicht abgeben müsse, weil er nicht erklärungs-pflichtig sei (Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 149 AO Rz 13; Heuermann in HHSp, § 149 AO Rz 17; in diese Richtung deutend auch BFH-Urteil in BFHE 159, 98, BStBl II 1990, 280, unter I., II.1., Rz 3 und 11). Gleiches gilt, soweit er sich auf ein Auskunftsverweigerungsrecht beruft und die Finanzbehörde auf der Auskunft besteht (ebenso Schuster in HHSp, § 102 AO Rz 68; Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 102 AO Rz 30 i.V.m. § 101 AO Rz 15; Schindler in Beermann/Gosch, AO § 102 Rz 29; Niewerth in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 102 Rz 12).
- 16** bb) Diese Rechtsprechung ist auf die Erinnerung zur Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung zu übertragen.
- 17** Die Zusammenfassende Meldung ist zwar keine Steuererklärung (vgl. Hildesheim in Offerhaus/Söhn/Lange, § 18a UStG Rz 8a; Kemper, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2015, 373, 375; Kraeusel in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 18a Rz 313); jedoch waren im Meldezeitraum nach § 18a Abs. 8 (seit 1. Juli 2010: Abs. 11) UStG a.F. auf die Zusammenfassende Meldung ergänzend die für Steuererklärungen geltenden Vorschriften der AO anzuwenden.
- 18** b) Ausgehend davon ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass die Erinnerung des BZSt vom 17. Oktober 2011 ein Verwaltungsakt ist. Das Schreiben enthält neben der Erinnerung die in die Form einer Bitte gekleidete Aufforderung, die Zusammenfassende Meldung unverzüglich zu übermitteln. Zudem zeigt die Beifügung einer Rechtsbehelfsbelehrung, dass das BZSt einen Verwaltungsakt erlassen wollte.
- 19** 2. Die Klägerin ist gemäß § 18a Abs. 2 UStG zur Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung verpflichtet.
- 20** a) Der Unternehmer i.S. des § 2 UStG hat nach § 18a Abs. 1 Satz 2 UStG a.F. (seit 1. Juli 2010: § 18a Abs. 2 Satz 1 UStG) bis zum 10. Tag (seit 1. Juli 2010: 25. Tag) nach Ablauf jedes Kalendervierteljahres (Meldezeitraum), in dem er im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerpflichtige sonstige Leistungen i.S. des § 3a Abs. 2 UStG, für die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet, ausgeführt hat, dem BZSt eine Zusammenfassende Meldung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln, in der er folgende Angaben nach § 18a Abs. 4 (seit 1. Juli 2010: Abs. 7) Satz 1 Nr. 3 UStG a.F. zu machen hat:
- die USt-IdNr. jedes Leistungsempfängers, die ihm in einem anderen Mitgliedstaat erteilt worden ist und unter der die steuerpflichtigen sonstigen Leistungen an ihn erbracht wurden (Buchst. a),
  - für jeden Leistungsempfänger die Summe der Bemessungsgrundlagen der an ihn erbrachten steuerpflichtigen sonstigen Leistungen (Buchst. b) sowie seit 1. Juli 2010:
  - einen Hinweis auf das Vorliegen einer im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführten steuerpflichtigen sonstigen Leistung i.S. des § 3a Abs. 2 UStG, für die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet (Abs. 7 Buchst. c).
- 21** b) Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall vor. Die Klägerin ist Unternehmerin. Sie führte im Meldezeitraum gegen Entgelt Rechtsberatungsleistungen aus und hat in ihrer Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Meldezeitraum gemäß § 18b Satz 1 Nr. 2 UStG selbst eine Bemessungsgrundlage für Umsätze i.S. des § 3a Abs. 2 UStG erklärt, die sie im Meldezeitraum (§ 18b Satz 3 UStG) an im übrigen Gemeinschaftsgebiet i.S. des § 1 Abs. 2a Satz 1 UStG ansässige Leistungsempfänger ausgeführt hat. Weiter hat sie damit implizit angegeben, dass der im anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet.
- 22** 3. Die Klägerin durfte die Abgabe der Zusammenfassenden Meldung und der darin geforderten Angaben nicht aufgrund von § 102 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b AO verweigern (ebenso Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main vom 14. Juni 2010, UR 2010, 792; Stadie, UStG, 3. Aufl., § 18a Rz 2; Treiber in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 18a Rz 15); denn sie ist aufgrund der Mitteilung (Verwendung) der USt-IdNr. von den Mandanten insoweit konkludent von ihrer Schweigepflicht entbunden worden.
- 23** a) Der Rechtsanwalt ist zur Verschwiegenheit verpflichtet (§ 43a Abs. 2 Satz 1 der Bundesrechtsanwaltsordnung

--BRAO--) und berechtigt (§ 2 Abs. 1 der Berufsordnung für Rechtsanwälte --BORA--). Nach § 102 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b AO können deshalb u.a. Rechtsanwälte die Auskunft über das verweigern, was ihnen in dieser Eigenschaft anvertraut oder bekannt geworden ist.

- 24** aa) Die Vorschrift dient dem Schutz des besonderen Vertrauensverhältnisses zwischen Rechtsanwalt und Mandanten (BFH-Beschluss vom 2. Februar 1989 IV B 114/88, BFH/NV 1989, 761, unter II.1., Rz 16). Der Schutz der Vertrauensbeziehung zwischen Anwalt und Mandant (s. dazu Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 20. Mai 2010 2 BvR 1413/09, Neue Juristische Wochenschrift 2010, 2937, Rz 6) liegt darüber hinaus auch im Interesse der Allgemeinheit an einer wirksamen und geordneten Rechtspflege (vgl. BVerfG-Beschluss vom 29. Januar 2015 2 BvR 497/12 u.a., Anwaltsblatt 2015, 440, Rz 18).
- 25** bb) § 102 AO gilt für eigene und fremde Steuersachen des Berufsträgers (BFH-Beschluss vom 11. Dezember 1957 II 100/53 U, BFHE 66, 225, BStBl III 1958, 86; BFH-Urteil vom 28. Oktober 2009 VIII R 78/05, BFHE 227, 338, BStBl II 2010, 455). Geschützt sind nur mandatsbezogene Geheimnisse, die einem Berufsträger oder einem seiner Mitarbeiter bei Ausübung oder Anbahnung eines Mandats bekannt geworden sind (vgl. BFH-Urteil vom 19. Dezember 2006 VII R 46/05, BFHE 216, 22, BStBl II 2007, 365, unter II.1.c, Rz 21). Dies umfasst sowohl die Identität des Mandanten als auch die Tatsache seiner Beratung (vgl. BFH-Urteile vom 14. Mai 2002 IX R 31/00, BFHE 198, 319, BStBl II 2002, 712, unter II.1.a bb, Rz 14; vom 8. April 2008 VIII R 61/06, BFHE 220, 313, BStBl II 2009, 579, unter II.4., Rz 17; BFH-Beschluss vom 24. August 2006 I S 4/06, BFH/NV 2006, 2034, unter II.5., Rz 13). Jedoch gilt das Verweigerungsrecht nicht für Mandanten, die auf eine Geheimhaltung ihrer Identität verzichtet haben (BFH-Urteile in BFHE 220, 313, BStBl II 2009, 579, unter II.4., Rz 17; in BFHE 227, 338, BStBl II 2010, 455, Rz 46; BFH-Beschluss in BFH/NV 2006, 2034, unter II.5., Rz 13).
- 26** cc) Die Rechte des Mandanten beschränken sich darauf, den Berufsträger von dessen Verschwiegenheitspflicht entbinden zu können oder nicht; macht der Berufsträger freiwillig Angaben, sind diese verwertbar (vgl. BFH-Beschluss vom 1. Februar 2001 XI B 11/00, BFH/NV 2001, 811, unter II.3., Rz 12; in BFHE 198, 319, BStBl II 2002, 712, unter II.1.d, Rz 20).
- 27** b) Das Auskunftsverweigerungsrecht ist jedoch nicht schrankenlos.
- 28** aa) Die in § 102 Abs. 1 Nr. 3 AO genannten Personen dürfen die Auskunft nicht verweigern, wenn sie von der Verpflichtung zur Verschwiegenheit entbunden sind (§ 102 Abs. 3 Satz 1 AO), was auch stillschweigend geschehen kann (vgl. BFH-Urteil vom 26. Februar 2004 IV R 50/01, BFHE 205, 234, BStBl II 2004, 502, unter II.2.b bb (3) und (4), Rz 21 ff. sowie 24; Zuck in Gaier/Wolf/Göcken, Anwaltliches Berufsrecht, § 2 BORA Rz 41; Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 11. Januar 2016 AnwZ (Brfg) 42/14, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2016, 1839, Rz 31 ff.). Dem Berufsträger steht dann kein Auskunftsverweigerungsrecht zu (vgl. BFH-Beschluss vom 4. August 1993 II B 25/93, BFH/NV 1994, 640, unter II.1., Rz 9). Er macht sich dann auch nicht nach § 203 Abs. 1 Nr. 3 des Strafgesetzbuchs (StGB) strafbar (vgl. BFH-Urteil in BFHE 205, 234, BStBl II 2004, 502, unter II.2.b bb (3) und (4), Rz 21 ff. sowie 24).
- 29** bb) Ein Verstoß gegen die Pflicht zur Verschwiegenheit liegt außerdem nicht vor, soweit Gesetz und Recht eine Ausnahme fordern oder zulassen (§ 2 Abs. 3 BORA a.F., jetzt § 2 Abs. 2 BORA; vgl. dazu Urteil des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 13. Dezember 2011 8 C 24/10, BVerwGE 141, 262, DStR 2012, 1474).
- 30** c) Im Streitfall kann offen bleiben, ob die in § 18a UStG unter den dort genannten Voraussetzungen allgemein für sämtliche Unternehmen gesetzlich normierte Pflicht zur Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung nicht ohnehin die anwaltliche Schweigepflicht zulässigerweise einschränkt (vgl. dazu BVerwG-Urteil in BVerwGE 141, 262, DStR 2012, 1474, Rz 25 f., 30 ff.). Ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer als Leistungsempfänger willigt jedenfalls mit der Mitteilung (Verwendung) der USt-IdNr. gegenüber dem leistenden Unternehmer (hier: der Klägerin) in die Offenbarung der USt-IdNr. in einer Zusammenfassenden Meldung ein. Dies ergibt sich aus dem EU-weit harmonisierten --und daher auch ausländischen Unternehmern als Leistungsempfängern bekannten-- System der Besteuerung innergemeinschaftlicher Dienstleistungen (vgl. dazu z.B. Nieskens, UR 2009, 253, 255 ff.; Lippross, Umsatzsteuer, 24. Aufl., S. 1536 ff., 14.10):
- 31** aa) Liegt eine meldepflichtige innergemeinschaftliche Dienstleistung vor, verlagern Art. 44 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL), § 3a Abs. 2 UStG den Ort der Leistung in den Mitgliedstaat, in dem der Leistungsempfänger ansässig ist. Dies hat Auswirkungen auf die Umsatzsteuerschuld des Leistungsempfängers; denn dieser wird durch Art. 196 MwStSystRL und dem dazu ergangenen nationalen Recht des Ansässigkeitsstaats (in der Bundesrepublik Deutschland

--Deutschland-- im umgekehrten Fall durch § 13b Abs. 1 UStG) Steuerschuldner. Deshalb muss der Leistungsempfänger als Unternehmer den Umsatz nach Art. 250 MwStSystRL und dem dazu ergangenen nationalen Recht des Ansässigkeitsstaats (in Deutschland im umgekehrten Fall durch § 18 Abs. 1 und 3 UStG) in seiner Umsatzsteuererklärung angeben und damit die Mandatierung seiner zuständigen Steuerbehörde offenbaren. Soweit ein Mitgliedstaat (wie z.B. Deutschland mit § 18 Abs. 3 UStG) eine Umsatzsteuer-Jahreserklärung vorsieht, muss auch diese die Umsätze enthalten (Art. 261 MwStSystRL). Die Offenbarung der Mandatierung wird außerdem zur Geltendmachung des Vorsteuerabzugs erforderlich sein, auch wenn es nicht einer ordnungsgemäßen Rechnung bedarf (vgl. u.a. Urteile des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Bockemühl vom 1. April 2004 C-90/02, EU:C:2004:206, BFH/NV 2004, Beilage 3, 220; Fatorie vom 6. Februar 2014 C-424/12, EU:C:2014:50, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2014, 383, Rz 33; Farkas vom 26. April 2017 C-564/15, EU:C:2017:302, UR 2017, 438, Rz 45).

- 32** bb) Bei den Leistungsempfängern, um die es bei den hier streitigen Umsätzen geht, handelt es sich nach § 3a Abs. 2 UStG, Art. 44, Art. 43 Nr. 1 und 2 MwStSystRL im Regelfall um Unternehmer, die die Leistung für ihr Unternehmen beziehen und mit dem innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr vertraut sind (§ 27a Abs. 1 Satz 1 UStG). Soweit ein Unternehmer Leistungen ausschließlich für seinen privaten Bereich empfängt, gilt er in diesem Zusammenhang als nicht steuerpflichtig (vgl. nunmehr Art. 19 Unterabs. 1 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- Nr. L 77, S. 1 --MwSt-DVO--). Dem Nachweis der Unternehmereigenschaft und des Leistungsbezugs für das Unternehmen dient die Mitteilung (Verwendung) der USt-IdNr. (vgl. den 18. und 19. Erwägungsgrund der MwSt-DVO, sowie Art. 18 und 19 MwSt-DVO i.d.F. ab 1. Juli 2011, sowie Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 4. September 2009, BStBl I 2009, 1005, Rz 15 und 146).
- 33** cc) Außerdem ist dem Leistungsempfänger aufgrund von Art. 262 Buchst. c, Art. 264 Abs. 1 MwStSystRL bekannt, dass der leistende Unternehmer aufgrund des Umsatzes in seinem Ansässigkeitsstaat eine Zusammenfassende Meldung mit den unter II.2.a genannten Angaben abgeben muss.
- 34** d) Aufgrund dieses aufeinander abgestimmten Systems für sonstige Leistungen, die unter die allgemeine Ortsregelung des § 3a Abs. 1 und 2 UStG fallen, liegt in der Mitteilung (Verwendung) der USt-IdNr. die konkludente Mitteilung, dass
- der Leistungsempfänger ein Unternehmer (oder eine ausschließlich nichtunternehmerisch tätige juristische Person, der eine USt-IdNr. zugeteilt worden ist) ist;
  - die Leistung nicht ausschließlich für den privaten Bereich bezogen worden ist;
  - der Ort der Leistung in dem Staat liegt, dessen USt-IdNr. verwendet worden ist;
  - der Leistungsempfänger dort zum Steuerschuldner wird;
  - der leistende Unternehmer die Leistung mit dem Hinweis "Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers" (ohne Ausweis von deutscher Umsatzsteuer) abrechnen soll;
  - der Leistungsempfänger die Umsätze in seiner Steuererklärung angeben muss und
  - der Leistungsempfänger damit einverstanden ist, dass der Leistende eine Zusammenfassende Meldung mit den erforderlichen Angaben abgibt.
- 35** Diese Erklärungen gibt der Leistungsempfänger in Kenntnis des Umstands ab, dass der Mitgliedstaat, in dem die Zusammenfassende Meldung abgegeben wird, diese Daten dem Mitgliedstaat, dessen USt-IdNr. der Leistungsempfänger angegeben hat, übermittelt und diese dort der Geheimhaltung unterliegen (vgl. 2. Erwägungsgrund der Verordnung (EG) Nr. 143/2008 des Rates vom 12. Februar 2008 zur Änderung der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 hinsichtlich der Einführung von Verwaltungsvereinbarungen und des Informationsaustauschs im Hinblick auf die Regelungen bezüglich des Ortes der Dienstleistung, die Sonderregelungen und die Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer, ABIEU Nr. L 44, S. 1 --VO Nr. 143/2008--, sowie Art. 22, 24 und 41 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates vom 7. Oktober 2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer und zur Aufhebung der Verordnung

(EWG) Nr. 218/92, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 264, S. 1 --VO Nr. 1798/2003--, in Gestalt der VO Nr. 143/2008; seit 1. Januar 2012 Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates vom 7. Oktober 2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABLEU Nr. L 268, S. 1). Damit hat der Leistungsempfänger i.S. von § 102 Abs. 3 Satz 1 AO auf die Wahrung der Verschwiegenheitspflicht verzichtet.

- 36** e) Die Behauptung der Klägerin, der Leistungsempfänger könne nicht überblicken, dass die USt-IdNr. an Dritte für Zwecke der Besteuerung und zur Sicherung des Steueraufkommens innerhalb der Europäischen Union (EU) weitergegeben werde, trifft danach nicht zu. Das Gegenteil ist der Fall.
- 37** f) Die Erhebung von Umsatzsteuer auf Dienstleistungen von Rechtsanwälten ist im Übrigen mit Unionsrecht vereinbar und verstößt nicht gegen die Charta der Grundrechte der EU (vgl. EuGH-Urteil *Ordre des barreaux francophones und germanophone* u.a. vom 28. Juli 2016 C-543/14, EU:C:2016:605, UR 2016, 634).
- 38** 4. Die Einwendungen der Klägerin führen zu keiner anderen Beurteilung.
- 39** a) Soweit die Klägerin darauf hinweist, dass sich USt-IdNrn. inzwischen auf Briefpapier oder Internetseiten befinden, liegt hierin keine "Mitteilung" in dem genannten Sinne. Die Vermutungsregelungen setzen --wie Art. 19 MwSt-DVO zeigt-- an der Mitteilung an, nicht an der Existenz einer USt-IdNr.
- 40** b) Der Einwand der Klägerin, eine einmal erteilte Einwilligung könne widerrufen werden, bleibt schon deshalb erfolglos, weil ein derartiger Widerruf im Streitfall nicht festgestellt worden ist.
- 41** 5. Art. 56 AEUV ist entgegen der Ansicht der Klägerin durch Art. 262 Buchst. c, Art. 264 MwStSystRL, § 18a Abs. 2, 4 und 7 UStG sowie Art. 22 ff. der VO Nr. 1798/2003 nicht verletzt.
- 42** a) Nach Art. 56 Abs. 1 AEUV sind Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der EU für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind, nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen (insbesondere Art. 62, 51 bis 54 AEUV) verboten.
- 43** Jedoch hat der EuGH in ständiger Rechtsprechung anerkannt, dass die Notwendigkeit, die Wirksamkeit der Steueraufsicht zu wahren, ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel ist, das eine Beschränkung der Grundfreiheiten rechtfertigen kann (vgl. z.B. EuGH-Urteile *Centro di Musicologia Walter Stauffer* vom 14. September 2006 C-386/04, EU:C:2006:568, BFH/NV 2007, Beilage 1, 55, Rz 47; *New Valmar* vom 21. Juni 2016 C-15/15, EU:C:2016:464, Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht 2016, 717, Rz 51).
- 44** b) Selbst wenn eine Prüfung des § 18a Abs. 2 UStG anhand von Art. 56 AEUV vorzunehmen wäre (vgl. aber EuGH-Urteile *DaimlerChrysler* vom 13. Dezember 2001 C-324/99, EU:C:2001:682, *Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht --NVwZ--* 2002, 582, Rz 32; *RegioPost* vom 17. November 2015 C-115/14, EU:C:2015:760, *NVwZ* 2016, 212), wäre ein gedachter Eingriff gerechtfertigt. Dies belegen die Begründungen der Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12. Februar 2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung (ABLEU Nr. L 44, S. 11 --Richtlinie 2008/8/EG--) und der VO Nr. 1798/2003:
- 45** aa) Nach dem 9. Erwägungsgrund der Richtlinie 2008/8/EG dient die Zusammenfassende Meldung der korrekten Anwendung der Richtlinie 2008/8/EG. Steuerhinterziehung und Steuerumgehung über die Grenzen der Mitgliedstaaten hinweg führen nach dem 1. Erwägungsgrund der VO Nr. 1798/2003 zu Einnahmeverlusten, verletzen das Prinzip der Steuergerechtigkeit und beeinträchtigen das Funktionieren des Binnenmarkts. Der Verordnungsgeber war deshalb der Meinung, für ein reibungsloses Funktionieren des Mehrwertsteuersystems sei die elektronische Speicherung und Übertragung von bestimmten Daten zum Zweck der Kontrolle der Mehrwertsteuer erforderlich (4. Erwägungsgrund der VO Nr. 1798/2003).
- 46** bb) Die Mechanismen der VO Nr. 1798/2003 für die Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten sind, da sie dazu dienen, in allen Mitgliedstaaten Betrug und Hinterziehung im Bereich der Mehrwertsteuer zu bekämpfen, außerdem dazu geeignet, die Zurverfügungstellung der Mehrwertsteuermittel für den Unionshaushalt unmittelbar und nachhaltig zu beeinflussen (vgl. EuGH-Urteil *Kommission/Deutschland* vom 15. November 2011 C-539/09, EU:C:2011:733, *HFR* 2012, 102, Rz 77 ff.).
- 47** cc) Anhaltspunkte, die diese Einschätzungen zur Geeignetheit und Erforderlichkeit des Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystems --MIAS-- (und damit einer Zusammenfassenden Meldung) als unzutreffend erscheinen lassen, sind nicht ersichtlich.

- 48** dd) Die Verpflichtung zur Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung ist auch, wovon das FG in anderem Zusammenhang ebenso ausgegangen ist, angemessen, da sich die mit der Zusammenfassenden Meldung geforderten Angaben auf den zu einer wirksamen Überprüfung im Rahmen des MIAS erforderlichen Mindestinhalt zur Identität des Leistungsempfängers und zum Umfang der Leistung beschränken. Sie beziehen sich insbesondere nicht auf den Inhalt der von der Klägerin erbrachten Beratungsleistungen (vgl. zu dieser Unterscheidung Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 102 AO Rz 16).
- 49** 6. Auf die von der Klägerin aufgeworfenen verfassungsrechtlichen Fragen zu Zulässigkeit und Grenzen eines von ihr angenommenen Eingriffs in ihr Auskunftsverweigerungsrecht kommt es danach nicht an, weil --wie dargelegt-- ein solches Recht aufgrund der Zustimmung ihrer Mandanten zur Meldung in der Zusammenfassenden Meldung nicht besteht.
- 50** 7. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)