

---

**Datum:** 15.04.2015  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 2. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 2 K 3593/11  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2015:0415.2K3593.11.00

---

**Nachinstanz:** Bundesfinanzhof, XI R 15/15

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Der Streitwert wird auf 5.000 € festgesetzt.

---

**Tatbestand** 1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Klägerin zur Abgabe einer zusammenfassenden Meldung für das II. Quartal 2010 verpflichtet ist. Dabei erscheint die Mitteilung der Umsatzsteueridentifikationsnummern und der jeweiligen Bemessungsgrundlagen der Leistungsempfänger im Hinblick auf die grundsätzliche Schweigepflicht der Klägerin problematisch. 2

Die Klägerin ist eine Rechtsanwaltsgesellschaft mit beschränkter Haftung. Sie betreut u.a. Mandanten, die im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind, und erbrachte in diesem Zusammenhang im streitigen Meldezeitraum im Gemeinschaftsgebiet steuerbare sonstige Leistungen aus anwaltlicher Tätigkeit gemäß § 3a Abs. 2 UStG. Sie reichte diesbezüglich für das I. Quartal 2010 eine zusammenfassende Meldung gemäß § 18a UStG ein. 3

Mit Bescheid vom 17. Oktober 2011 wurde sie vom Beklagten an die Abgabe der zusammenfassenden Meldung für das II. Quartal 2010 erinnert. 4

Hiergegen erhob die Klägerin fristgemäß Sprungklage, der der Beklagte zustimmte.

Die Klägerin trägt vor, dass der Beklagte zu Unrecht die Abgabe einer zusammenfassenden Meldung für das II. Quartal 2010 fordere. 6

*Zu den Anträgen 1) und 2)* 7

Sie könne als Rechtsanwaltsgesellschaft gemäß § 102 Abs. 1 Nr. 3 b) AO die Weitergabe solcher Informationen verweigern, die ihr in ihrer anwaltlichen Eigenschaft anvertraut oder bekannt geworden seien. Die Verschwiegenheitspflicht beziehe sich auch auf die Mandatsbeziehung als solche. 8

Der Rechtsanwalt sei gemäß §§ 43a Abs. 2 der Bundesrechtsanwaltsordnung (BRAO) und 2 der Berufsordnung der Rechtsanwälte (BORA) zur Verschwiegenheit verpflichtet. Ein Verstoß hiergegen sei gemäß § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB strafbewehrt. Die strikte Verschwiegenheit des Rechtsanwalts sei die unerlässliche Basis für das Vertrauensverhältnis zwischen Rechtsanwalt und Mandant und somit auch Voraussetzung für die Erfüllung der Aufgaben des Rechtsanwalts als berufener unabhängiger Berater und Vertreter seines Mandanten. Vor dem Hintergrund des hohen Stellenwertes der anwaltlichen Verschwiegenheitspflicht müsse sie, die Klägerin, sich bei der Abgabe der zusammenfassenden Meldung bezüglich solcher Informationen, die ihr in ihrer anwaltlichen Eigenschaft anvertraut oder bekannt gegeben worden seien, auf ihr Auskunftsverweigerungsrecht nach § 102 Abs. 1 Nr. 3 b) AO berufen. 9

Dem könne auch nicht entgegengehalten werden, dass die Regelung des § 18a UStG eine Kontrolle des Umsatzsteueraufkommens im europäischen Binnenmarkt ermöglichen solle. Der Rechtsanwalt sei als berufener Vertreter seines Mandanten zu einer Abwägung von dessen Interessen gegen die Interessen Dritter bzw. gegen öffentliche Interessen weder berechtigt noch verpflichtet. 10

Entgegen der Auffassung des Beklagten sei sie auch nicht aufgrund einer angeblichen konkludenten Einwilligung ihrer Mandanten gemäß § 102 Abs. 3 AO von der Verschwiegenheitsverpflichtung entbunden. Insbesondere könne in der bloßen Mitteilung der Umsatzsteueridentifikationsnummer im Zuge der Anbahnung des Mandatsverhältnisses und der Zustimmung zur Verwendung der Umsatzsteueridentifikationsnummer im Rahmen der Rechnungsstellung keine konkludente Entbindung von der Verschwiegenheitsverpflichtung gesehen werden. 11

Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus der Rechtsprechung des BFH, wonach ein Rechtsanwalt die gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG erforderlichen Angaben zu Teilnehmern und Anlass einer Bewirtung nicht unter Berufung auf die anwaltliche Verschwiegenheitsverpflichtung verweigern könne. Die Bewirtung sei zum einen einzelfallbezogen und zum anderen sei die Aussagekraft eines Bewirtungsbeleges gering. 12

Entgegen der Auffassung des Beklagten würde sie, die Klägerin, neben der Rechtsberatung keine anderen sonstigen Leistungen erbringen. 13

Vor dem Hintergrund der besonderen Bedeutung des Vertrauensverhältnisses zwischen Rechtsanwalt und Mandant habe auch der BFH die Verschwiegenheitspflicht des Rechtsanwalts ausdrücklich anerkannt und im Zweifel eine Neutralisierung der mandantenbezogenen Daten ausdrücklich zugelassen. Dies gelte insbesondere für die Identität des Mandanten (vgl. BFH-Urteil vom 28. Oktober 2009 – VIII R 78/05, BStBl. II 2010, 455, Rz. 43, 48). 14

Ein Verstoß gegen die anwaltliche Verschwiegenheitspflicht durch die Angabe der Umsatzsteueridentifikationsnummer des Mandanten scheidet – entgegen der Auffassung des Beklagten – auch nicht deshalb aus, weil im Umsatzsteuerkontrollverfahren bestimmte datenschutzrechtliche Anforderungen gelten würden. Vielmehr sei allgemein anerkannt, dass der Rechtsanwalt auch dann gegen seine Verschwiegenheitspflicht verstoße, wenn er eine im Rahmen seiner anwaltlichen Tätigkeit anvertraute Information an eine ebenfalls schweigepflichtige Person weitergebe (BFH-Urteil vom 26. Februar 2004 – IV R 50/01, BStBl. II 2004, 502). Entsprechendes gelte im Hinblick auf § 30 AO. 15

Es mangle an einer Grundlage für die Durchbrechung der Verschwiegenheitspflicht. In diesem Zusammenhang werde Bezug genommen auf das Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 13. Dezember 2011 (8 C 24.10, ZIP 2012, 830). Hierin werde deutlich, dass die gesetzliche Einschränkung der Verschwiegenheitspflicht im Grundsatz zwar möglich sei, jedoch eine Abwägung nach Maßgabe der gesetzlichen Ziele zu erfolgen habe. Hiernach müsse eine Einschränkung der Verschwiegenheit zwingend erforderlich, geeignet und verhältnismäßig im engeren Sinne sein. Dies habe das Bundesverwaltungsgericht im Falle des konkreten Verdachts einer strafbaren Handlung, also eines konkreten Anlasses, im dort entschiedenen Fall bejaht. Darüber hinaus werde Bezug genommen auf das BVerwG-Urteil vom 30. September 2009 (6 A 1.08, BVerwGE 135, 77). Hierin werde sogar die Bedeutung der Gefahr einer sog. „Deanonymisierung“ erörtert. 16

Entgegen der Auffassung des Beklagten sei zumindest zweifelhaft, ob eine Güterabwägung zwischen der anwaltlichen Schweigepflicht und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zulässig sei. Der staatliche Eingriff in Schutzbereiche, die der Staat ausdrücklich und bewusst gesetzlich geschaffen habe, benötige eine gesetzliche Grundlage. Dem Gesetzgeber stehe es frei, wie er eine solche Grundlage konzipiere. Die gesetzliche Grundlage könne die Rechte Dritter, die eingeschränkt oder ausgeschlossen werden sollen, ausdrücklich benennen. Auch könnten die gesetzlichen Verschwiegenheits- und Auskunftsverweigerungsrechte durch ausdrückliche Ausnahmen eingegrenzt und damit konkretisiert werden. Beide Wege sei der Gesetzgeber nicht gegangen. Der Beklagte sei indes nicht befugt, solche Einschränkungen zu bestimmen. Wenn der BFH in seinem Urteil vom 26. Februar 2004 (IV R 50/01, BStBl. II 2004, 502, Rz. 20) „jedenfalls in Bezug auf die Offenbarungspflichten des § 4 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG Vorrang vor der anwaltlichen Schweigepflicht“ einräume, dann nur deshalb, weil die Erklärungsbedeutung eines Belastungsbelegs beeinflussbar und unbestimmt sei. 17

Die Behauptung des Beklagten, im Zuge einer Güterabwägung würden gleichberechtigte Belange berücksichtigt, gehe fehl. Die Erfassung der zusammenfassenden Meldungen sei nicht geeignet, die Ziele der Gleichmäßigkeit der Besteuerung durchzusetzen. Eine kritische Bestandsaufnahme des sogenannten Mehrwertsteuer-Informationsaustausch-Systems (MIAS) zeige auf, dass das aktuelle System ohnehin nicht bzw. nur begrenzt geeignet sei, einen schnellen und lückenlosen Informationsaustausch zu gewährleisten und somit im Endergebnis keine effiziente Kontrolle der Besteuerung sicherstellen können. 18

§ 18a Abs. 8 Satz 2 UStG sehe für die zusammenfassende Meldung vor, dass (seit dem 1. Juli 2010) innergemeinschaftliche sonstige Leistungen für den Meldezeitraum zu melden seien, in dem die sonstige Leistung ausgeführt worden sei. Es werde also gerade nicht wie bei den innergemeinschaftlichen Warenlieferungen – vgl. § 18a Abs. 8 Satz 1 UStG - auf den Zeitpunkt der Rechnungserteilung abgestellt. Diese Regelung führe dazu, dass in der Praxis der Leistende häufig dazu gezwungen sei, die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuervoranmeldung und die zusammenfassende Meldung zu schätzen. Das gleiche gelte für die Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung durch den Leistungsempfänger im EU- 19

Ausland. Es sei naheliegend, dass die Schätzungen durch den Leistenden und den Leistungsempfänger voneinander abweichen könnten. Spätere Berichtigungen der zusammenfassenden Meldungen und der Voranmeldungen seien vorprogrammiert. Ein sinnvoller zeitnaher Datenabgleich der Mitgliedstaaten sei erschwert bis unmöglich (vgl. Treiber, in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 18a UStG, Rz. 28).

Das Gebot der Vermeidung der Steuerhinterziehung sei zwar ein Standard-Argument, dem man sich nicht verschließen könne. Im Streitfall gehe es jedoch ins Leere. Das Umsatzsteuer-Kontrollverfahren diene insbesondere auch der Bekämpfung von Umsatzsteuerbetrug. Den größten umsatzsteuerlichen Betrugsfällen würden sog. Karussellgeschäfte zugrunde liegen, bei denen der innergemeinschaftliche Warenverkehr ausgenutzt werde. Vergleichbare Betrugsfälle bei innergemeinschaftlichen Dienstleistungen seien nicht bekannt. Die Ausweitung des Umsatzsteuer-Kontrollverfahrens auf innergemeinschaftliche Dienstleistungen erscheine vor diesem Hintergrund als überzogen. 20

Angesichts dessen sei die Erfassung der innergemeinschaftlichen Dienstleistungen in der zusammenfassenden Meldung nach geltendem Recht weder notwendig, noch geeignet, die Ziele einer Durchsetzung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu verwirklichen. 21

*Zu Antrag 3)* 22

Sollte die Abgabe einer um die Umsatzsteueridentifikationsnummer bereinigten zusammenfassenden Meldung technisch nicht möglich sein, müsse der Beklagte ihr, der Klägerin, eine gesonderte neutralisierte Zentral-Umsatzsteueridentifikationsnummer je EU-Mitgliedstaat mitteilen, die bei der Erfüllung der Meldepflichten nach § 18a UStG verwendet werden könne. 23

*Zu Antrag 4)* 24

Sollte das Gericht zu der Überzeugung gelangen, dass der Klage nach geltendem Recht nicht stattgegeben werden könne, sei die konkrete Ausgestaltung der Meldepflicht für den Bereich der Rechtsanwälte einer verfassungsrechtlichen Überprüfung zu unterziehen. Insoweit sei das Finanzgerichtsverfahren nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 Grundgesetz im Falle verfassungsrechtlicher Zweifel auszusetzen und eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts einzuholen. Ausgangspunkt der verfassungsrechtlichen Bedenken sei die Tatsache, dass der Steuergesetzgeber steuerliche Meldepflichten normiere, ohne die Verzahnung mit dem Strafrecht und Berufsrecht zu regeln. Es wäre ein leichtes für den Gesetzgeber, eine ausdrückliche Ausnahme von der Verschwiegenheitspflicht in § 203 StGB und § 43a BRAO aufzunehmen, die sich ausdrücklich auf die Erfüllung der Informationspflichten zur Sicherung des Steueraufkommens und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung beziehe. Da der Gesetzgeber dies nicht getan habe, müsse davon ausgegangen werden, dass die Pflichten des Rechtsanwaltes durch die steuerlichen Regelungen gerade nicht eingeschränkt würden. 25

Es werde gegen die informationelle Selbstbestimmung gemäß Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 Abs. 1 GG verstoßen. Es liege ein Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 Abs. 1 GG vor. Der Rechtsanwalt, der Leistungen in der EU bringe, werde gegenüber sonstigen Dienstleistern, die keiner entsprechenden Berufsverschwiegenheitsverpflichtung unterliegen würden, trotz fehlender Differenzierungsgrundsätze im Umsatzsteuerrecht unmittelbar benachteiligt. Es werde auch gegen das Recht auf freie Berufsausübung gemäß Art. 12 Abs. 1 GG verstoßen. Würde sie, die Klägerin, zu der Abgabe einer zusammenfassenden Meldung unter Verwendung mandantenbezogener Daten verpflichtet, könne darin ein 26

schwerwiegender Verstoß gesehen werden, der sogar zu einer Versagung der Zulassung und Ausschließung aus der Rechtsanwaltschaft führen könnte (§§ 113, 114 BRAO). Schließlich werde auch gegen die Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 GG verstoßen. Würden sie, die Klägerin, verpflichtet bleiben, eine zusammenfassende Meldung unter Verwendung mandantenbezogene Daten abzugeben, wäre sie zur Vermeidung einer Ordnungswidrigkeit bzw. berufsrechtliche Konsequenzen verpflichtet, eine gesetzeswidrige Umsatzbesteuerung auszulösen und hinzunehmen.

Die Klägerin beantragt, 27

1.) die Erinnerung an die Abgabe der zusammenfassenden Meldung für das II. Quartal 2010 vom 17. Oktober 2011 ersatzlos aufzuheben; 28

2.) festzustellen, dass die zusammenfassende Meldung der Klägerin über gemeinschaftliche sonstige Leistungen (§ 18b Satz 1 Nr. 2 UStG) - entgegen der Vorgabe des § 18a Abs. 7 Nr. 3 Buchst. a) UStG - die Umsatzsteueridentifikationsnummer der Mandanten (Auftraggeber) nicht aufzuführen hat und eine insoweit neutralisiert zusammenfassende Meldung als eine gesetzmäßige zusammenfassende Meldung anzuerkennen ist, die einen Ordnungswidrigkeitstatbestand nach § 26a Abs. 1 Nr. 5 UStG ausschließt; 29

3.) hilfsweise den Beklagten zu verpflichten, für jeden Mitgliedstaat, in dem Unternehmen Leistungen der Klägerin empfangen, eine besondere neutralisierte Umsatzsteueridentifikation-Sammelnummer zu erteilen, unter deren Verwendung die Klägerin eine gesetzlich geforderte zusammenfassende Meldung abgeben kann; 30

4.) hilfsweise das Verfahren nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 Grundgesetz auszusetzen und dem Bundesverfassungsgericht die Frage vorzulegen, ob die Angabepflichten des § 18a Abs. 7 Nr. 3 Buchst. a) UStG bei in Deutschland ansässigen Rechtsanwälte liegen höherrangiges Recht (hier: Strafrecht oder Verfassungsrecht) verstößt und einen Verfassungsverstoß gegen Art. 2 Abs. 1, Art. 3 Abs. 1, Art. 12 Abs. 1 Satz 2 und gegen Art. 14 Abs. 1 Satz 1 Grundgesetz darstellen. 31

Der Beklagte beantragt, 32

die Klage abzuweisen. 33

Der Beklagte trägt vor, dass die Klägerin zur Abgabe der zusammenfassenden Meldung gemäß § 18a UStG, dessen Voraussetzungen erfüllt seien, verpflichtet sei. 34

Entgegen der Auffassung der Klägerin verstoße die Verpflichtung zur Abgabe der zusammenfassenden Meldung nicht gegen höherrangiges Recht. Vielmehr stehe die nationale Regelung des § 18a UStG im Einklang mit den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben, insbesondere mit der MwStSystRL. In Anlehnung an die MwStSystRL sehe das nationale Recht ebenfalls keine Ausnahmeregelung für bestimmte Berufsgruppen, z.B. Rechtsanwälte, vor. 35

Bei den betroffenen Mandanten der Klägerin handele es sich um Unternehmer, die ebenfalls verpflichtet seien, ihre umsatzsteuerlichen Pflichten in den jeweiligen Mitgliedsstaaten zu erfüllen. Die zusammenfassende Meldung diene dabei Kontrollzwecken über die Grenzen der Mitgliedstaaten hinweg, um eine ordnungsgemäße Besteuerung sicherzustellen. 36

Auch sei davon auszugehen, dass die Mandanten als Unternehmer über die MwStSystRL und deren nationale Umsetzung informiert seien. Daher dürfte ihnen bekannt sein, welche Angaben die Klägerin als leistendes Unternehmen in der zusammenfassenden Meldung anzugeben habe. Angesichts dessen bestehe kein Vertrauensschutz dahingehend, dass die entsprechenden Angaben - entgegen den gesetzlichen Vorgaben - nicht offenbart würden.

Mit der Eingehung der Geschäftsbeziehung zur Klägerin würden die Auftraggeber konkludent in die Offenbarung der in der zusammenfassenden Meldung geforderten Angaben über ihre Umsatzsteueridentifikationsnummer und die Summe der an sie erbrachten Umsätze gegenüber dem Beklagten einwilligen. Es werde Bezug genommen auf das BFH-Urteil vom 26. Februar 2004 (IV R 50/01, BStBl. II 2004, 502) zu Bewirtungsbelegen eines Rechtsanwalts. Der BFH habe in dem Urteil vielmehr auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und die vollständige Erfassung der Steuerquellen abgestellt. Aus genau diesen Gründen sei den Offenbarungspflichten des § 18a UStG Vorrang vor der anwaltlichen Schweigepflicht einzuräumen. Denn die verfahrensrechtlichen Regelungen zur Abgabe der zusammenfassenden Meldung würden dem Prinzip der Steuerneutralität sowie dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dienen und zur Vermeidung der Steuerhinterziehung und Steuerumgehung beitragen. 38

Im Übrigen lasse sich aus den geforderten Angaben in der zusammenfassenden Meldung nicht zwingend ableiten, dass ein Mandatsverhältnis bestehe. Es sei zumindest denkbar, dass von der Klägerin auch andere, nicht mandatsbezogene Geschäftsbeziehungen zu anderen Unternehmen unterhalten würden, deren Abrechnung eine Angabe in der zusammenfassenden Meldung erfordern würde, bspw. die Durchführung von Fortbildungsseminaren, Workshops oder Informationsveranstaltungen. 39

Ungeachtet dessen sei auch zweifelhaft, ob der Klägerin die Umsatzsteueridentifikationsnummern der Leistungsempfänger im Rahmen des mandatsgebundenen Vertrauensverhältnisses bekannt geworden seien. Die Mitteilung der Umsatzsteueridentifikationsnummer erfolge gezielt für den Zweck der Umsatzsteuer zur ordnungsgemäßen Rechnungsstellung bzw. für die Abgabe einer zusammenfassenden Meldung. Die Verpflichtung zur ordnungsgemäßen Rechnungsstellung sowie zur Abgabe einer zusammenfassenden Meldung betreffe ausnahmslos alle Unternehmen im Sinne des Umsatzsteuerrechts. Die Leistungsempfänger hätten der Klägerin ihre Umsatzsteueridentifikationsnummer im Rahmen der umsatzsteuerlichen Vorgaben und nicht im Rahmen einer anwaltlichen Mandatsbeziehung mitgeteilt. Daher könne sich die Klägerin auch nicht auf ihre anwaltliche Verschwiegenheitspflicht i.S.d. § 43a BRAO berufen. Hiernach seien nämlich nur diejenigen Tatsachen geschützt, die einem Rechtsanwalt gerade in Ausübung seines Berufs als Anwalt bekannt gegeben worden seien. Insoweit werde Bezug genommen auf das BVerwG-Urteil vom 13. Dezember 2011 (8 C 24/10, Rn. 21). Hieraus ergebe sich auch, dass die Verschwiegenheitspflicht nach § 43a Abs. 2 BRAO nicht ausnahmslos gelte. Gemäß § 59b Abs. 2 Nr. 1 Buchst. c) BRAO werde diese allgemeine Berufspflicht durch die Berufsordnung näher geregelt. Nach § 2 Abs. 3 BORA gelte die Pflicht zur Verschwiegenheit nicht, wenn andere Rechtsvorschriften Ausnahmen zulassen würden. Andere Rechtsvorschriften in diesem Sinne seien nicht nur solche, die die Schweigepflicht des Rechtsanwalts ausdrücklich einschränken würden. Zugelassen seien Ausnahmen vielmehr auch dann, wenn sie ihre Grundlage in einer allgemeinen, nicht berufsspezifischen Regelung finden würden. Die Erfüllung allgemeiner gesetzlichen Pflichten könne nicht unter Berufung auf anwaltliche Verschwiegenheit verweigert werden (BVerwG-Urteil vom 13. Dezember 2011, a.a.O., Rn. 24, 25). 40

Soweit sich die Klägerin auf das BVerwG-Urteil vom 13. Dezember 2011 berufe, unterscheide sich der dem Urteil zu Grunde liegende Sachverhalt von dem Streitfall. Denn dort habe ein Ermessen der Behörde bestanden. Die Regelung zur Abgabe der zusammenfassenden Meldung sei jedoch bindend. Es bestehe kein behördliches Ermessen.

Bei der gebotenen Güterabwägung zwischen anwaltlicher Schweigepflicht und Gleichmäßigkeit der Besteuerung könne zudem nicht unberücksichtigt bleiben, dass § 30 AO dem Verhältnis zwischen dem Rechtsanwalt und dem Mandanten Rechnung trage. 42

Die von der Klägerin vorgeschlagene Abgabe einer neutralisierten zusammenfassenden Meldung ohne Angabe der Umsatzsteueridentifikationsnummer der Leistungsempfänger bzw. die Vergabe einer gesonderten neutralisierten Zentral-Umsatzsteueridentifikationsnummer für jeden Mitgliedstaat der Leistungsempfänger würden den vorgenannten Zielsetzungen des Umsatzsteuer-Kontrollverfahrens nicht gerecht, da hierdurch eine Sicherstellung der Erfassung der entsprechenden Umsätze bei den Leistungsempfängern in den anderen Mitgliedstaaten nicht möglich wäre. 43

Es bestehe auch kein Anlass zur Vorlage an das Bundesverfassungsgericht. Der BFH habe in seiner Entscheidung vom 26. Februar 2004, a.a.O., verfassungsrechtliche Aspekte berücksichtigt und sei hierbei zu dem Ergebnis gekommen, dass Rechtsanwälte die nach einem Steuergesetz geforderten Angaben in der Regel nicht unter Berufung auf die anwaltliche Schweigepflicht verweigern könnten. Angesichts dessen sei die Verpflichtung einer Rechtsanwaltsgesellschaft zur Abgabe der zusammenfassenden Meldung verfassungsgemäß. 44

## **Entscheidungsgründe** 45

Die Klage ist zulässig, aber unbegründet. 46

A. Die Klage ist als Sprungklage gemäß § 45 FGO zulässig. Die Klage ist insbesondere auch im Hinblick auf den Antrag zu 2) zulässig. Für die insoweit erhobene Feststellungsklage liegt insbesondere ein berechtigtes Interesse i.S.d. § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO vor. Ein berechtigtes Interesse ist jedes konkrete, vernünftigerweise anzuerkennende Interesse rechtlicher, tatsächlicher oder wirtschaftlicher Art (vgl. BFH-Urteil vom 7. April 2009 – XI B 115/08, BFH/NV 2009, 1085 m.w.N.). Dieses kann sich u.a. daraus ergeben, dass ein konkreter Anlass für die Annahme besteht, das Finanzamt werde die vom Kläger für rechtswidrig erachtete Maßnahme in absehbarer Zukunft wiederholen (vgl. BFH-Urteil vom 7. April 2009 – XI B 115/08, BFH/NV 2009, 1085 m.w.N.). Im Streitfall ist diese Voraussetzung erfüllt, da zu erwarten ist, dass die Klägerin auch in den dem streitigen Quartal folgenden Quartalen im Unterlassensfall an die Abgabe der zusammenfassenden Meldung erinnert wird. 47

B. Die Erinnerung an die Abgabe der zusammenfassenden Meldung für das II. Quartal 2010 vom 17. Oktober 2011 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO; Antrag zu 1). Für das Feststellungs- und Verpflichtungsbegehren besteht keine Rechtsgrundlage (Anträgen zu 2) und 3). Grundrechte werden nicht verletzt (Antrag zu 4). 48

I. Die Erinnerung an die Abgabe der zusammenfassenden Meldung ist zu Recht ergangen, so dass sie nicht aufzuheben ist (Antrag zu 1). 49

50

Nach § 18a Abs. 8 Satz 1 UStG i.V.m. § 149 Abs. 1 Satz 2 AO kann der Steuerpflichtige zur Abgabe der zusammenfassenden Meldung aufgefordert werden. Diese Aufforderung stellt einen Verwaltungsakt dar (vgl. BFH-Urteil vom 2. Juli 1997 - I R 45/96, BFH/NV 1998, 14; Cöster, in König, AO, § 149, Rn. 22; Rätke, in Klein, AO § 149 Rn. 6). Einer solchen Aufforderung entspricht die im Streitfall ergangene Erinnerung, da der Erinnerung keine Aufforderung vorangegangen ist, die lediglich wiederholt würde.

Die Voraussetzungen für die Rechtmäßigkeit der Erinnerung sind erfüllt. Die Klägerin hat für das II. Quartal 2015 keine zusammenfassende Meldung abgegeben, obwohl sie hierzu nach § 18a Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Satz 1 UStG verpflichtet ist. 51

1. Nach § 18a Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Satz 1 UStG hat der Unternehmer, der im Übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerpflichtige sonstige Leistungen ausgeführt hat, für die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet, dem Bundeszentralamt für Steuern eine Meldung zu übermitteln, in der er die Angaben nach § 18a Abs. 4 UStG zu machen hat. 52

Die Klägerin erfüllt diese Voraussetzungen. Sie hat gegenüber Unternehmen, die im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind, rechtsberatende Tätigkeiten erbracht. Diese sind nicht im Inland, sondern im Ansässigkeitsstaat des Leistungsempfängers umsatzsteuerpflichtig (§ 3a Abs. 2 Satz 1 UStG). 53

Angesichts dessen besteht nach § 18a Abs. 4 Nr. 3 UStG die Pflicht, eine zusammenfassende Meldung mit folgenden Angaben einzureichen: 54

a) die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer jedes Leistungsempfängers, die ihm in einem anderen Mitgliedstaat erteilt worden ist und unter der die steuerpflichtigen sonstigen Leistungen an ihn erbracht wurden, und 55

b) für jeden Leistungsempfänger die Summe der Bemessungsgrundlagen der an ihn erbrachten steuerpflichtigen sonstigen Leistungen. 56

Dieser Meldepflicht ist die Klägerin im streitigen II. Quartal 2010 nicht nachgekommen. 57

2. Entgegen der Auffassung der Klägerin ist sie von der Pflicht zur Abgabe der zusammenfassenden Meldung auch nicht im Hinblick auf ihr Berufsgeheimnis bzw. ihre Verschwiegenheitspflicht als Rechtsanwalts-gesellschaft gemäß § 102 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b AO entbunden. 58

a. Ein Mandant, der sich einem Anwalt anvertraut, hat zwar ein Interesse daran, dass seine Informationen, die häufig seinen persönlichen Lebensbereich betreffen dürften, nicht ohne seinen Willen offenbart werden. Dieses Interesse ist verfassungsrechtlich gewährleistet durch das Recht auf informationelle Selbstbestimmung (Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 1 GG). Strafrechtlich wird dieses Recht durch § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB geschützt und berufsrechtlich durch § 43a Abs. 2 BRAO. Schutzgut der anwaltlichen Schweigepflicht ist neben diesem Individualinteresse aber auch das allgemeine Vertrauen in die Verschwiegenheit der Anwälte, das unerlässlich für eine auf rechtsstaatlichen Prinzipien gegründete Rechtspflege ist und das sich in der durch Art. 12 GG gewährleisteten freien Ausübung des Anwaltsberufs konkretisiert (vgl. BFH-Urteil vom 26. Februar 2004 – IV R 50/01, BStBI II 2004, 502, BFHE 205, 234). Dabei ist die anwaltliche Schweigepflicht nicht auf ein bestehendes Mandatsverhältnis begrenzt. Vielmehr werden auch Beobachtungen erfasst, die der Anwalt bereits bei Anbahnung des Mandats macht oder wenn ein Mandat gar nicht zustande kommt (vgl. BFH-

 59

Urteil vom 26. Februar 2004 – IV R 50/01, BStBl II 2004, 502, BFHE 205, 234).

b. Auf der anderen Seite ist tragender Zweck der Anforderungen des § 18a UStG der Schutz des von der Rechtsordnung anerkannten Gutes der Besteuerungsgleichheit, also ein mit Verfassungsrang ausgestattetes öffentliches Interesse (Art. 3 Abs. 1 GG), und der Schutz des Rechtsstaatsprinzips. 60

aa. So beruht die zusammenfassende Meldung nach § 18a UStG auf Art. 262 ff. der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystR, Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 vom 11. Dezember 2006, Seite 1). Die Pflicht zur Angabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers und des jeweiligen Gesamtbetrages der Dienstleistungen folgt aus Art. 264 Abs. 1 Buchst. b) und d) der MwStSystRL. 61

bb. Hintergrund dieser Regelung war der Wegfall der Grenzkontrollen an den innergemeinschaftlichen Grenzen, der auf Gemeinschaftsebene die Einführung eines neuen Kontrollsystems erforderlich machte (vgl. Reiß/Kraeusel/Langer, § 18a UStG, Rn. 78). Hierdurch sollte der Steuerbetrug bei innergemeinschaftlichen Umsätzen bekämpft werden (vgl. BT-Drucks. 17/506, Seite 33). Auf diese Weise soll die Besteuerungsgleichheit und -gerechtigkeit gewahrt werden. 62

c. Die Frage, welche konkreten Angaben von einem Rechtsanwalt gefordert werden können, ist daher im Wege einer Güterabwägung zwischen der anwaltlichen Schweigepflicht und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsprinzips zu entscheiden (vgl. BFH-Urteil vom 26. Februar 2004 – IV R 50/01, BStBl II 2004, 502, BFHE 205, 234). 63

aa. Bei dieser gebotenen Güterabwägung zwischen anwaltlicher Schweigepflicht und Gleichmäßigkeit der Besteuerung kann der Schutz des Rechtsanwalts und seiner Mandanten durch das mit Strafe bewehrte Steuergeheimnis (§ 30 AO; § 355 StGB) nicht unberücksichtigt bleiben (vgl. BFH-Urteil vom 26. Februar 2004 – IV R 50/01, BStBl II 2004, 502, BFHE 205, 234). Als Gegenstück zu den weitgehenden Offenbarungspflichten des Steuerrechts dient § 30 AO dem privaten Geheimhaltungsinteresse des Steuerpflichtigen und der anderen zur Auskunftserteilung verpflichteten Personen (vgl. BFH-Urteil vom 26. Februar 2004 – IV R 50/01, BStBl II 2004, 502, BFHE 205, 234). Zugleich bezweckt die Vorschrift aber auch, durch besonderen Schutz des Vertrauens in die Amtsverschwiegenheit die Bereitschaft zur Offenlegung der steuerlich erheblichen Sachverhalte zu fördern, um so das Steuerverfahren zu erleichtern, die Steuerquellen vollständig zu erfassen und eine gesetzmäßige, insbesondere gleichmäßige Besteuerung sicherzustellen (vgl. BFH-Urteil vom 26. Februar 2004 – IV R 50/01, BStBl II 2004, 502, BFHE 205, 234). 64

bb. Diesen im Rechtsstaatsprinzip und im Gleichbehandlungsgebot verankerten öffentlichen Interessen, die über das nur fiskalische Interesse an der Sicherung des Steueraufkommens hinausgehen, kommen jedenfalls in Bezug auf die Offenbarungspflichten des § 18a UStG Vorrang vor der anwaltlichen Schweigepflicht zu. 65

Denn die zu offenbarenden Sachverhalte (Umsatzsteueridentifikationsnummer und Bemessungsgrundlage) sind nicht derart gewichtig, dass sie dem Ziel der Steuergerechtigkeit und Steuergleichheit vorgehen würden. Es wäre angesichts dessen ungerechtfertigt, wenn sich Angehörige bestimmter Berufsgruppen unter Berufung auf eine bestehende Verschwiegenheitspflicht generell der Überprüfungsmöglichkeiten des Staates entziehen könnten (vgl. BFH-Urteil vom 8. April 2008 - VIII R 61/06, BStBl II 2009, 579, BFHE 220, 313; 66

so auch Kraeusel in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 18a, Rn. 80 und Rn. 262.1; Stadie in: Stadie, Umsatzsteuergesetz, § 18a, Rn. 2).

Im Rahmen der Abwägung besteht auch keine Möglichkeit, die Offenbarungspflicht dadurch zu minimieren, dass bestimmte - für die Besteuerung entbehrliche - Daten „geschwärzt“ werden. Denn die von § 18a UStG geforderten Angaben in der zusammenfassenden Meldung sind unabdingbar für die bezweckte Überprüfbarkeit der Umsatzbesteuerung im Ausland. Ohne die Mitteilung der Umsatzsteueridentifikationsnummer und der Bemessungsgrundlage wären die Angaben unbrauchbar. Insoweit unterscheidet sich der Streitfall auch von dem Sachverhalt, der dem von der Klägerin zitierten BFH-Urteil vom 28. Oktober 2009 (VIII R 78/05, BStBl, II 2010, 455) zugrunde liegt. Denn dort kam die „Schwärzung“ etwa von Ausgangsrechnungen eines Rechtsanwalts in Betracht, da es insoweit zum Zwecke der zutreffenden Besteuerung auf die Ausgangsrechnungen als solche ankam, nicht aber auf die in der Rechnung ausgewiesenen Leistungsempfänger. 67

Der Vorrang der Offenbarungspflichten des § 18a UStG vor der anwaltlichen Schweigepflicht im Streitfall gilt umso mehr, als keine Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die zusammenfassenden Meldungen im Gemeinschaftsgebiet nicht vertraulich und unter Wahrung des Steuergeheimnisses behandelt würden. Dies wurde auch von der Klägerin nicht substantiiert vorgetragen. 68

d. Für diese Wertung spricht auch der Umstand, dass sich der Rechtsanwalt nicht der Gefahr aussetzt, eine Straftat gemäß § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB zu begehen, wenn er gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern die Umsatzsteueridentifikationsnummer des Mandanten und die jeweilige Bemessungsgrundlage benennt. Zwar könnte eine derartige Offenbarung von Informationen aus dem Mandatsverhältnis möglicherweise eine Verletzung der anwaltlichen Schweigepflicht darstellen. Jedoch handelt es sich nicht um eine unbefugte Offenbarung i.S. des § 203 Abs. 1 Nr. 3 StGB, da in solchen Fällen eine konkludente Einwilligung des Mandanten angenommen werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 26. Februar 2004 – IV R 50/01, BStBl II 2004, 502, BFHE 205, 234; so auch Treiber, in Sölch/Ringleb, UStG, § 18a, Rn. 18). Der Mandant teilt dem Rechtsanwalt nämlich die Umsatzsteueridentifikationsnummer mit, weil er weiß, dass sie zu steuerlichen Zwecken benötigt und verwendet wird. Mit der Mitteilung der Umsatzsteueridentifikationsnummer erklärt der Mandant stillschweigend sein Einverständnis dazu, dass der Rechtsanwalt die Umsatzsteueridentifikationsnummer zu steuerlichen Zwecken einsetzt und ggf. auch gemeinsam mit der Bemessungsgrundlage im Rahmen einer zusammenfassenden Meldung angibt. Einer solchen konkludenten Einwilligung kommt eine rechtfertigende Wirkung zu, wenn sie nicht sogar schon zum Ausschluss des Tatbestands führt (vgl. BFH-Urteil vom 26. Februar 2004 – IV R 50/01, BStBl II 2004, 502, BFHE 205, 234). 69

3. Entgegen der Auffassung der Klägerin fällt die Abwägung zwischen zutreffender, gerechter Besteuerung einerseits und Schutz von Mandantendaten andererseits nicht deshalb zugunsten des Schutzes der Mandantenverhältnisse aus, weil die Erfassung der zusammenfassenden Meldungen nach ihrer Auffassung im aktuellen System nicht geeignet sei, die Ziele der Gleichmäßigkeit der Besteuerung durchzusetzen und daher keine effiziente Kontrolle der Besteuerung sicherstellen könne. Die zusammenfassenden Meldungen dienen dazu, Gewähr dafür zu tragen, dass der Leistungsempfänger den Umsatz in seinem Sitzstaat der Umsatzsteuer unterwirft. Hierfür sind sie – entgegen der Auffassung der Klägerin - auch geeignet. Denn der Leistungsempfänger muss damit rechnen, dass die Finanzbehörde die ordnungsgemäße Umsatzbesteuerung von ihm ggf. nicht versteuerten Leistungen überprüft und wird deshalb gehalten sein, seinen steuerlichen Verpflichtungen nachzukommen. 70

Dass das Umsatzsteuer-Kontrollverfahren - wie die Klägerin vorträgt - insbesondere auch der Bekämpfung von Umsatzsteuerbetrug in sog. Karussellgeschäften dienen mag, steht dem nicht entgegen. Denn auch wenn Betrugsfälle in vergleichbarem Umfang bei innergemeinschaftlichen Dienstleistungen nicht bekannt zu sein scheinen, ist es gleichwohl gerechtfertigt, auch in diesem Bereich die rechtmäßige Versteuerung zu kontrollieren. 71

4. Soweit sich die Klägerin auf das BVerwG-Urteil vom 13. Dezember 2011 (8 C 24/10, BVerwGE 141, 262; ZIP 2012, 830) beruft, ist ihr entgegenzuhalten, dass das BVerwG in dieser Entscheidung u.a. hervorgehoben hat, dass die Pflicht des Rechtsanwalts zur Verschwiegenheit nicht ausnahmslos gilt. So gilt die Pflicht zur Verschwiegenheit nicht, wenn andere Rechtsvorschriften Ausnahmen zulassen. Andere Rechtsvorschriften, die Ausnahmen zulassen, sind nicht nur solche, die die Schweigepflicht des Rechtsanwalts ausdrücklich einschränken. Zugelassen sind Ausnahmen vielmehr auch dann, wenn sie ihre Grundlage in einer allgemeinen, nicht berufsspezifischen Regelung finden. Auskunftspflichten, die das Gesetz jedermann oder einer nicht nach dem Beruf abgegrenzten Gruppe auferlegt, treffen grundsätzlich auch Rechtsanwälte (vgl. BVerwG-Urteil vom 13. Dezember 2011 - 8 C 24/10, BVerwGE 141, 262; ZIP 2012, 830). Folglich trifft die Pflicht zur Abgabe zusammenfassender Meldungen i.S.d. § 18a UStG, die grundsätzlich jeden Unternehmer treffen kann, auch die Klägerin als Rechtsanwaltsgesellschaft. 72

Auch die Bezugnahme der Klägerin auf das BVerwG-Urteil vom 30. September 2009 (6 A 1/08, BVerwGE 135, 77) verfängt nicht. Wie die Klägerin vorträgt, wird in dem Urteil zwar die Problematik einer Deanonymisierung von – zumindest teilweise – anonymisierten Unterlagen oder Daten angesprochen. Allerdings hat das BVerwG betont, dass die Gefahr einer Deanonymisierung allein nicht ausreicht, um den Rechtsanwalt im Hinblick auf seine Verschwiegenheitspflicht von bestimmten Erklärungspflichten auszunehmen. Vielmehr sei zwischen den betroffenen Rechtsgütern ein angemessener Ausgleich zu schaffen. Für den Fall, dass der mit den Offenbarungspflichten verfolgte Zweck im Falle eines Verweigerungsrechts des Rechtsanwalts erheblich leiden würde, dürfte einiges dafür sprechen, der Offenbarungspflicht gegenüber der Verschwiegenheitspflicht mehr Gewicht beizumessen (BVerwG-Urteil vom 30. September 2009 – 6 A 1/08, BVerwGE 135, 77). Ähnlich verhält es sich mit der Pflicht zur zusammenfassenden Meldung. Würde eine „Schwärzung“ der Umsatzsteueridentifikationsnummer des Leistungsempfängers und der Bemessungsgrundlage zugelassen, würde ihr Zweck – die Sicherstellung der Umsatzbesteuerung im Gemeinschaftsgebiet – gänzlich vereitelt. 73

II. Soweit die Klägerin begehrt festzustellen, dass die zusammenfassende Meldung über gemeinschaftliche sonstige Leistungen die Umsatzsteueridentifikationsnummer der Mandanten (Auftraggeber) nicht aufzuführen hat und eine insoweit neutralisierte zusammenfassende Meldung anzuerkennen ist, ist ihre Klage ebenfalls unbegründet (Antrag zu 2). Wie zuvor dargelegt, besteht eine Verpflichtung der Klägerin, die zusammenfassende Meldung mit den gesetzlich vorgesehenen Angaben zu den Umsatzsteueridentifikationsnummern und den Bemessungsgrundlagen einzureichen. Es besteht keine Rechtsgrundlage dafür, diese Daten zu neutralisieren. Auch die Abwägung zwischen Steuergerechtigkeit einerseits und Schutz der Mandatsverhältnisses andererseits bietet hierfür keine Grundlage. Denn in diesem Fall würde der mit der zusammenfassenden Meldung verfolgte Zweck vollständig vereitelt und sie wäre obsolet. 74

III. Entsprechendes gilt für das Hilfsbegehren der Klägerin, für jeden Mitgliedstaat, in dem Unternehmen ihre Leistungen empfangen, eine besondere neutralisierte Umsatzsteueridentifikation-Sammelnummer zu erteilen, unter deren Verwendung sie eine 75

gesetzlich geforderte zusammenfassende Meldung abgeben kann. Auch insoweit mangelt es an einer Rechtsgrundlage. Im Übrigen würde auch durch eine „Sammel“-Mitteilung der Zweck der zusammenfassenden Meldung verfehlt. Denn die betreffenden Mitgliedstaaten würden lediglich erfahren, dass Unternehmer in ihrem Land Umsätze versteuern müssten. Sie wüssten jedoch nicht, welche Unternehmer konkret betroffen sind, so dass sie ihre Kontrollaufgaben nicht wahrnehmen könnten.

- IV. Eine Aussetzung des Verfahren nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG wegen einer vermeintlichen Verletzung von Grundrechten kommt nicht in Betracht (Antrag zu 4). Denn ein vermeintlicher Grundrechtseingriff wäre jedenfalls verhältnismäßig und gerechtfertigt, weil die zusammenfassende Meldung der Steuergerechtigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung dient, denen bei einer Güterabwägung Vorrang vor dem Schutz des Mandatsverhältnisses zukommt. 76
- V. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 77
- VI. Die Revision wird wegen grundlegender Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zugelassen. 78
- VII. Die Streitwertfestsetzung beruht auf §§ 52, 63 GKG. 79