

[14] IV. Das angefochtene Urteil kann damit keinen Bestand haben. Es wird aufgehoben (§ 562 I ZPO). Da die Sache nicht zur Endentscheidung reif ist, wird sie zur neuen Verhandlung und Entscheidung, auch über die Kosten des Insolvenzverfahrens, an das Berufungsgericht zurückverwiesen. Für die erneute Verhandlung und Entscheidung weist der Senat auf folgende rechtliche Gesichtspunkte hin:

[15] 1. Das Berufungsgericht wird zunächst den Inhalt des zwischen den Parteien geschlossenen Anwaltsvertrages zu klären haben.

[16] a) Die Bekl. hat sich gegenüber dem Vorwurf des pflichtwidrigen Unterlassens von Zwangsvollstreckungsmaßnahmen damit verteidigt, dass sie ggf. nicht nur für den Kl., sondern auch für die anderen mehr als zweihundert von ihm vertretenen Gläubiger Zwangsvollstreckungsmaßnahmen gegen die Schuldnerin hätte einleiten müssen. Zwangsvollstreckungsmaßnahmen in dieser Größenordnung hätten die sofortige Insolvenz der Schuldnerin zur Folge gehabt. Der Weg über die Verpfändung der Aktien und die Treuhandvereinbarung hinsichtlich des auf ein Notaranderkonto zu zahlenden Kaufpreises sei daher der bessere und sicherere Weg gewesen. Ihrer Ansicht nach war sie allen Mandanten in gleicher Weise verpflichtet. Maßnahmen, die – wie die Zwangsvollstreckung in die Kaufpreisforderung oder in Konten der Schuldnerin – dem Kl. nützen, anderen Mandanten der Bekl. aber schaden konnten, kamen daher nicht in Betracht. Der Kl. hat demgegenüber die Ansicht vertreten, die Bekl. sei vertraglich verpflichtet gewesen, ausschließlich seine, des Kl., Interessen zu vertreten. Er hat behauptet, von den Titeln anderer Mandanten des Kl. nichts gewusst zu haben.

[17] b) Der Rechtsanwalt ist der berufene unabhängige Berater und Vertreter in allen Rechtsangelegenheiten (§ 3 I BRAO). Die Wahrnehmung anwaltlicher Aufgaben setzt den unabhängigen, verschwiegenen und nur den Interessen des eigenen Mandanten verpflichteten Rechtsanwalt voraus (BGH, Urt. v. 8.11.2007 – IX ZR 5/06, BGHZ 174, 186 Rn. 12; BVerfG, NJW 2003, 2520, 2521). Wie der Senat bereits entschieden hat, darf der Mandant, welcher dem Anwalt die Schließung eines Anwaltsvertrages anträgt, von diesem Leitbild eines Rechtsanwalts ausgehen (BGH, Urt. v. 8.11.2007, a.a.O.). Nimmt der Anwalt das Mandat an, erklärt er damit seine Bereitschaft, fortan die Interessen des Mandanten ohne Rücksicht auf die Interessen Dritter umfassend zu vertreten.

Für konkurrierende Interessen Dritter gilt insoweit nichts anderes als für die gegenläufigen Interessen des Gegners des Mandanten (vgl. hierzu BGH, Urt. v. 8.11.2007 – IX ZR 5/06, BGHZ 174, 186 Rn. 12; Urt. v. 19.9.2013 – IX ZR 322/12, WM 2014, 87 Rn. 11). Will der Anwalt nur eingeschränkt für den Mandanten tätig werden, hat er dies vor Abschluss des Vertrages klarzustellen. Der Mandant kann dann selbst entscheiden, ob er dies – etwa in der Erwartung

Konkurrierende Interessen Dritter

besonderer Kompetenz des Anwalts oder einer besseren Verhandlungsposition gegenüber dem Gegner – hinnehmen oder ob er einen anderen, ausschließlich seinen – des Mandanten – eigenen Interessen verpflichteten Anwalt beauftragen will. Gleiches gilt, wenn sich nachträglich Interessenkonflikte abzeichnen, die nur ein eingeschränktes Tätigwerden des Anwalts erlauben. Weder der Kl. noch die Bekl. haben bisher Tatsachen vorgetragen, aus welchen sich ein vom Regelfall abweichender Inhalt des Anwaltsvertrages ergeben könnte. Den Parteien ist Gelegenheit zu geben, ihr diesbezügliches Vorbringen zu ergänzen.

[18] 2. Je nach dem Ergebnis, zu welchem das Berufungsgericht kommen wird, könnte sich die Frage der Wirksamkeit dieses Vertrages stellen. Gem. § 43a IV BRAO ist es einem Rechtsanwalt verboten, widerstreitende Interessen zu vertreten.

Ein Verstoß gegen das Verbot des § 43a IV BRAO führt zur Nichtigkeit des Anwaltsvertrags (BGH, Urt. v. 12.5.2016 – IX ZR 241/14, WM 2017, 537

Nichtigkeit des Anwaltsvertrags

Rn. 7). Widerstreitende Interessen liegen allerdings nicht schon dann vor, wenn der Rechtsanwalt sich gegenüber mehreren Mandanten verpflichtet, Forderungen gegen ein und denselben Schuldner durchzusetzen und insbesondere die Zwangsvollstreckung gegen diesen zu betreiben. In einem solchen Fall kann zwar der Erfolg des einen Mandanten den Misserfolg des anderen Mandanten, der nicht mehr zum Zuge gekommen ist, bedeuten. Das wäre aber nicht anders, wenn die Mandanten von unterschiedlichen Rechtsanwälten vertreten würden. Die Mandatsverträge verpflichten den Anwalt nur, für jeden einzelnen Mandanten das bestmögliche Ergebnis zu erzielen. Bevorzugt der Anwalt den einen vor dem anderen Mandanten, indem er Anträge bevorzugt oder nachrangig stellt, liegen Pflichtverletzungen im Rahmen des jeweiligen Mandatsverhältnisses vor. An den grundsätzlich miteinander zu vereinbarenden Pflichten aus den einzelnen Verträgen ändert sich durch eine solche Pflichtverletzung hingegen nichts.

HINWEISE DER REDAKTION:

Vgl. zu dieser Entscheidung auch bereits *Grams*, BRAK-Mitt. 2017, 281f.

PFLICHT ZUR ANGABE VON MANDATSDATEN ZU UMSATZSTEUERZWECKEN

BRAO § 43a II; BORA § 2; AO § 102 I Nr. 3; UStG § 18a

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 zu

sammenfassenden 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.

BFH, Urt. v. 27.9.2017 – XI R 15/15

AUS DEM TATBESTAND:

[1] I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Kl.), 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 Kl. nahm deshalb an, dass gem. § 3a II UStG der Ort der Leistung nicht im Inland liege und im Wege der Umkehr der Schuldnerschaft („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 Kl. insoweit zwar gem. § 18b S. 1 Nr. 2 UStG innergemeinschaftliche sonstige Leistungen, gab aber keine zusammenfassende Meldung i.S.d. § 18a UStG ab.

[3] Im Hinblick darauf erinnerte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Bundeszentralamt für Steuern – BZSt) die Kl. mit „Erinnerung“ v. 17.10.2011, 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 Kl. geltend machte, sie dürfe als Rechtsanwalts-gesellschaft gem. § 102 I Nr. 3 lit. 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-ID) ihrer im Ausland ansässigen Mandanten einschließe, mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1657 veröffentlichten Urteil ab.

[5] Mit ihrer Revision rügt die Kl. 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 AEUV); denn die Pflicht zur Offenbarung der USt-ID 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 Kl. beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben.

[8] Ferner werden folgende Anträge gestellt:

„– Die Erinnerung an die Abgabe der [Zusammenfassenden Meldung] gem. § 18a UStG für den Meldezeitraum 1. April bis 30. Juni 2010 wird ersatzlos aufgehoben (...).

– Es wird festgestellt, dass die [Kl.] von der Pflicht zur Abgabe einer [Zusammenfassenden Meldung] entbunden ist, soweit und solange keine gesetzliche Grundlage vorliegt, die die Verschwiegenheitsverpflichtungen der [Kl.] angemessen berücksichtigt.“

[9] Das BZSt beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

AUS DEN GRÜNDEN:

[10] II. Die Revision ist unbegründet; sie ist daher zurückzuweisen (§ 126 II der Finanzgerichtsordnung – FGO). Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Kl. gem. § 18a II 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-ID gegenüber der Kl. 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 v. 17.10.2011 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 S. 1 AO).

[13] aa) Die bloße 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. BFH, Urt. v. 2.7.1997 – I R 45/96, BFH/NV 1998, 14, unter II.1. Rn. 8 m.w.N., bei früherer Aufforderung; s.a. *Söhn*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler (HHSp), § 118 AO, Rn. 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 gem. § 328 AO zu verstehen ist (vgl. BFH, Urt. v. 11.10.1989 – I R 101/87, BFHE 159, 98, BStBl. II 1990, 280, unter II.1. Rn. 11). Die Abgabe von (vollständigen) Steuererklärungen darf zwar mittels Zwangsgeld durchgesetzt werden (vgl. BFH, Beschl. v. 22.12.1993 – I B 59/93, BFH/NV 1994, 447, Ls. Rn. 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, Urt. v. 16.11.2011 – X R 18/09, BFHE 235, 452, BStBl. II 2012, 129 Rn. 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 Rn. 13; Heuermann, in HHSp, § 149 AO Rn. 17; in diese Richtung deutend auch BFHE 159, 98, BStBl. II 1990, 280, unter I., II.1. Rn. 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 Rn. 68; Seer, in Tipke/Kruse, § 102 AO Rn. 30 i.V.m. § 101 AO Rn. 15; Schindler, in Beer-mann/Gosch, AO § 102 Rn. 29; Niewerth, in Lip-pross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 102 Rn. 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. *Hil-desheim*, in Offerhaus/Söhn/Lange, § 18a UStG Rn. 8a; *Kemper*, Umsatzsteuer-Rundschau (UR) 2015, 373, 375; *Kraeusel*, in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG § 18a Rn. 313); jedoch waren im Meldezeitraum nach § 18a VIII (seit 1.7.2010: § 18 XI) UStG a.F. auf die zusammenfassende Meldung ergänzend die für Steuerklärungen gelten-den Vorschriften der AO anzuwenden.

[18] b) Ausgehend davon ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass die Erinnerung des BZSt v. 17.10.2011 ein Verwaltungsakt ist. Das Schreiben enthält neben der Erinnerung die in die Form einer Bitte geklei-dete Aufforderung, die zusammenfassende Meldung unverzüglich zu übermitteln. Zudem zeigt die Beifügung einer Rechtsbehelfsbelehrung, dass das BZSt einen Verwaltungsakt erlassen wollte.

[19] 2. Die Kl. ist gem. § 18a II UStG zur Abgabe einer zusammenfassenden Meldung verpflichtet.

[20] a) Der Unternehmer i.S.d. § 2 UStG hat nach § 18a I 2 UStG a.F. (seit 1.7.2010: § 18a II 1 UStG) bis zum zehnten Tag (seit

1.7.2010: 25. Tag) nach Ablauf jedes Kalenderviertel-jahres (Meldezeitraum), in dem er im übrigen Gemein-schaftsgebiet steuerpflichtige sonstige Leistungen i.S.d. § 3a II UStG, für die der in einem anderen Mitglied-staat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet, ausgeführt hat, dem BZSt eine Zusammenfas-sende Meldung nach amtlich vorgeschriebenem Da-tensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln, in der er folgende Angaben nach § 18a IV (seit 1.7.2010: § 18 VII) S. 1 Nr. 3 UStG a.F. zu machen hat:

– die USt-ID jedes Leistungsempfängers, die ihm in ei-nem anderen Mitgliedstaat erteilt worden ist und un-

ter der die steuerpflichtigen sonstigen Leistungen an ihn erbracht wurden (lit. a),

– für jeden Leistungsempfänger die Summe der Be-messungsgrundlagen der an ihn erbrachten steuer-pflichtigen sonstigen Leistungen (lit. b) sowie seit 1.7.2010:

– einen Hinweis auf das Vorliegen einer im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführten steuerpflichtigen sonstigen Leistung i.S.d. § 3a II UStG, für die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungs-empfänger die Steuer dort schuldet (§ 3a VII lit. c).

[21] b) Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall vor. Die Kl. ist Unternehmerin. Sie führte im Meldezeitraum gegen Entgelt Rechtsberatungsleistungen aus und hat in ihrer Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Mel-dezeitraum gem. § 18b S. 1 Nr. 2 UStG selbst eine Be-messungsgrundlage für Umsätze i.S.d. § 3a II UStG er-klärt, die sie im Meldezeitraum (§ 18b S. 3 UStG) an im übrigen Gemeinschaftsgebiet i.S.d. § 1 IIa 1 UStG ansässige Leistungsempfänger ausgeführt hat. Weiter hat sie damit implizit angegeben, dass der im anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steu-er dort schuldet.

[22] 3. Die Kl. durfte die Abgabe der zusammenfassenden Meldung und der da-rin geforderten Angaben nicht aufgrund von § 102 I Nr. 3 lit. b AO verweigern

(ebenso OFD Frankfurt am Main, Verfügung v. 14.6.2010, UR 2010, 792; *Stadie*, UStG, 3. Aufl., § 18a Rn. 2; *Treiber*, in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 18a Rn. 15); denn sie ist aufgrund der Mitteilung (Verwen-dung) der USt-ID von den Mandanten insoweit konkludent von ihrer Schweigepflicht entbunden worden.

[23] a) Der Rechtsanwalt ist zur Verschwiegenheit verpflichtet (§ 43a II 1 BRAO) und berechtigt (§ 2 I BORA). Nach § 102 I Nr. 3 lit. b AO können deshalb u.a. Rechtsanwälte die Auskunft über das verweigern, was ihnen in dieser Eigenschaft anvertraut oder be-kannt geworden ist.

[24] aa) Die Vorschrift dient dem Schutz des besonde-ren Vertrauensverhältnisses zwischen Rechtsanwalt und Mandanten (BFH, Beschl. v. 2.2.1989 – IV B 114/88, BFH/NV 1989, 761, unter II.1. Rn. 16). Der Schutz der Vertrauensbeziehung zwischen Anwalt und Man-dant (s. dazu BVerfG, Beschl. v. 20.5.2010 – 2 BvR 1413/09, NJW 2010, 2937 Rn. 6) liegt darüber hinaus auch im Interesse der Allgemeinheit an einer wirk-samen und geordneten Rechtspflege (vgl. BVerfG, Beschl. v. 29.1.2015 – 2 BvR 497/12 u.a., AnwBl. 2015, 440 Rn. 18).

[25] bb) § 102 AO gilt für eigene und fremde Steuer-sachen des Berufsträgers (BFH, Beschl. v. 11.12.1957 – II 100/53 U, BFHE 66, 225, BStBl. III 1958, 86; Urt. v. 28.10.2009 – VIII R 78/05, BFHE 227, 338, BStBl. II 2010, 455). Geschützt sind nur mandatsbezogene Ge-heimnisse, die einem Berufsträger oder einem seiner Mitarbeiter bei Ausübung oder Anbahnung eines Man-dats bekannt geworden sind (vgl. BFH, Urt. v. 19.12.2006 – VII R 46/05, BFHE 216, 22, BStBl. II 2007,

365, unter II.1.c Rn. 21). Dies umfasst sowohl die Identität des Mandanten als auch die Tatsache seiner Beratung (vgl. BFH, Urt. v. 14.5.2002 – IX R 31/00, BFHE 198, 319, BStBl. II 2002, 712, unter II.1.a bb Rn. 14; v. 8.4.2008 – VIII R 61/06, BFHE 220, 313, BStBl. II 2009, 579, unter II.4. Rn. 17; BFH, Beschl. v. 24.8.2006 – I S 4/06, BFH/NV 2006, 2034, unter II.5. Rn. 13). Jedoch gilt das Verweigerungsrecht nicht für Mandanten, die auf eine Geheimhaltung ihrer Identität verzichtet haben (BFHE 220, 313, BStBl. II 2009, 579, unter II.4. Rn. 17; BFHE 227, 338, BStBl. II 2010, 455, Rn. 46; BFH, BFH/NV 2006, 2034, unter II.5. Rn.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, Beschl. v. 1.2.2001 – XI B 11/00, BFH/NV 2001, 811, unter II.3. Rn. 12; BFHE 198, 319, BStBl. II 2002, 712, unter II.1.d Rn. 20).

[27] b) Das Auskunftsverweigerungsrecht ist jedoch nicht schrankenlos.

[28] aa) Die in § 102 I Nr. 3 AO genannten Personen dürfen die Auskunft nicht verweigern, wenn sie von der Verpflichtung zur Verschwiegenheit entbunden sind (§ 102 III 1 AO), was auch stillschweigend geschehen kann (vgl. BFH, Urt. v. 26.2.2004 – IV R 50/01, BFHE 205, 234, BStBl. II 2004, 502, unter II.2.b bb (3) und (4) Rn. 21ff. sowie 24; Zuck, in Gaier/Wolf/Göcken, Anwaltliches Berufsrecht, § 2 BORA Rn. 41; BGH, Urt. v. 11.1.2016 – AnwZ (Brfg) 42/14, DStR 2016, 1839 Rn. 31ff.). Dem Berufsträger steht dann kein Auskunftsverweigerungsrecht zu (vgl. BFH, Beschl. v. 4.8.1993 – II B 25/93, BFH/NV 1994, 640, unter II.1. Rn. 9). Er macht sich dann auch nicht nach § 203 I Nr. 3 StGB strafbar (vgl. BFHE 205, 234, BStBl. II 2004, 502, unter II.2.b bb (3) und (4) Rn. 21ff. 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 III BORA a.F., jetzt § 2 II BORA; vgl. dazu BVerwG, Urt. v. 13.12.2011 – 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 Rn. 25f., 30ff.). Ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer als Leistungsempfänger willigt jedenfalls mit der Mitteilung (Verwendung) der USt-ID gegenüber dem leistenden Unternehmer (hier: der Klägerin) in die Offenbarung der USt-ID 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, 255ff.; *Lippross*, Umsatzsteuer, 24. Aufl., 1536ff. Rn. 14.10):

[31] aa) Liegt eine meldepflichtige innergemeinschaftliche Dienstleistung vor, verlagern Art. 44 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL), § 3a II 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 I [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 I und III UStG) in seiner Umsatzsteuererklärung angeben und damit die Mandatierung seiner zuständigen Steuerbehörde offenbaren. Soweit ein Mitgliedstaat (wie z.B. Deutschland mit § 18 III 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. EuGH, Urt. v. 1.4.2004 – C-90/02, EU:C:2004:206, BFH/NV 2004, Beilage 3, 220 – Bockemühl; Urt. v. 6.2.2014 – C-424/12, EU:C:2014:50, Höchstgerichtliche Finanzrechtsprechung – HFR 2014, 383 Rn. 33 – Fatorie; Urt. v. 26.4.2017 – C-564/15, EU:C:2017:302, UR 2017, 438 Rn. 45 – Farkas).

[32] bb) Bei den Leistungsempfängern, um die es bei den hier streitigen Umsätzen geht, handelt es sich nach § 3a II 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 I 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 v. 15.3.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, Amtsblatt der Europäischen Union – ABI Nr. L 77, 1 – MwSt-DVO). Dem Nachweis der Unternehmereigenschaft und des Leistungsbezugs für das Unternehmen dient die Mitteilung (Verwendung) der USt-IdNr. (vgl. 18. und 19. Erwägungsgrund der MwSt-DVO, sowie Art. 18 und 19 MwSt-DVO i.d.F. ab 1.7.2011, sowie Schreiben des BMF v. 4.9.2009, BStBl. I 2009, 1005 Rn. 15 und 146).

[33] cc) Außerdem ist dem Leistungsempfänger aufgrund von Art. 262 lit. c, Art. 264 I 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 I und II 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-ID der Leistungsempfänger angegeben hat, übermittelt und diese dort der Geheimhaltung unterliegen (vgl. 2. Erwägungsgrund der Verordnung (EG) Nr. 143/2008 des Rates v. 12.2.2008 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, ABl Nr. L 44, 1 (VO Nr. 143/2008), sowie Art. 22, 24 und 41 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates v. 7.10.2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92, ABl Nr. L 264, 1 (VO Nr. 1798/2003), in Gestalt der VO Nr. 143/2008; seit 1.1.2012 Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates v. 7.10.2010 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer, ABl Nr. L 268, 1). Damit hat der Leistungsempfänger i.S.v. § 102 III 1 AO auf die Wahrung der Verschwiegenheitspflicht verzichtet.

[36] e) Die Behauptung der Kl., 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

Kein Verstoß gegen Unionsrecht

Charta der Grundrechte der EU (vgl. EuGH, Urt. v. 28.7.2016 – C-543/14, EU:C:2016:605, UR 2016, 634 – Ordre des barreaux francophones et germanophone u.a.).

[38] 4. Die Einwendungen der Kl. führen zu keiner anderen Beurteilung.

[39] a) Soweit die Kl. 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-ID.

[40] b) Der Einwand der Kl., 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 Kl. durch Art. 262 lit. c, Art. 264 MwStSystRL, § 18a II, IV und VII UStG sowie Art. 22 ff. der VO Nr. 1798/2003 nicht verletzt.

[42] a) Nach Art. 56 I 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 (insb. 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, Urt. v. 14.9.2006 – C-386/04, EU:C:2006:568, BFH/NV 2007, Beilage 1, 55 Rn. 47 – Centro di Musicologia Walter Stauffer; Urt. v. 21.6.2016 – C-15/15, EU:C:2016:464, EuZW 2016, 717 Rn. 51 – New Valmar).

[44] b) Selbst wenn eine Prüfung des § 18a II UStG anhand von Art. 56 AEUV vorzunehmen wäre (vgl. aber EuGH, Urt. v. 13.12.2001 – C-324/99, EU:C:2001:682, NVwZ 2002, 582 Rn. 32 – DaimlerChrysler; Urt. v. 17.11.2015 – C-115/14, EU:C:2015:760, NVwZ 2016, 212 – RegioPost), wäre ein gedachter Eingriff gerechtfertigt. Dies belegen die Begründungen der Richtlinie 2008/8/EG des Rates v. 12.2.2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistung (ABl Nr. L 44, 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 Einnah-

meverlusten, verletzen das Prinzip der Steuergerechtigkeit und beeinträchtigen das Funktionieren des Binnenmarkts. Der Ordnungsgeber 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, Urt. v. 15.11.2011 – C-539/09, EU:C:2011:733, HFR 2012, 102 Rn. 77 ff. – Kommission/Deutschland).

[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, § 102 AO Rn. 16).

[49] 6. Auf die von der Kl. 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.

ANMERKUNG

Das Urteil des BFH ist in eine Reihe mit der Rechtsprechung zur Angabepflicht bei Bewirtungsbelegen und dem Anlass von Reisekosten zu stellen:

Die anwaltliche Schweigepflicht kann auch im Bereich der Umsatzsteuer nur mit der Inkaufnahme steuerlicher Nachteile gewährleistet werden: Hier wäre bei Verschweigen der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer die deutsche Umsatzsteuer entweder auf den Mandanten zu überwälzen (Ausstellen einer Rechnung zzgl. Umsatzsteuer) oder selbst zu tragen (Behandlung des netto in Rechnung gestellten Honorars als Bruttobezug, aus dem die Umsatzsteuer herausgerechnet wird).

Eine steuerneutrale Behandlung kann nur mit dem Einverständnis des Mandanten erfolgen, das man sich entweder über die Mandatsvereinbarung allgemein oder im konkreten Einzelfall ausdrücklich ge-

ben lässt. Während das bei vielen Mandaten unproblematisch sein dürfte, sind doch delicate Situationen denkbar, die insbesondere die Kollegen treffen dürften, die sich der steuerlichen und/oder der strafrechtliche Beratung von ausländischen Mandanten verschrieben haben. Es ist nicht auszuschließen, dass motivierte Finanzbeamte die Leistungsbeziehung zum Anlass nehmen könnten, einen Aufgriffssachverhalt anzunehmen und wegen eines – begründeten oder unbegründeten – Anfangsverdachts eine Kontrollmitteilung an andere Finanzbehörden oder an ermittelnde Abteilungen zu senden.

Aus der Entscheidung ergibt sich eine weitere Konkretisierung der anwaltlichen Fürsorgepflicht in der Pflicht zur Vermeidung der ungenehmigten Entdeckung der Mandatsbeziehung gegenüber der Finanzverwaltung.

Rechtsanwalt Arnold Christian Stange, Bielefeld

VERGÜTUNG FÜR DIE ABWICKLUNG DER KANZLEI EINES VERSTORBENEN ANWALTS

BRAO §§ 53, 55; BGB § 666

* 1. Die Festsetzung der Abwicklervergütung durch die Rechtsanwaltskammer setzt voraus, dass Einigungsversuche erfolglos geblieben sind; das Fehlen einer Vergütungsvereinbarung ist Festsetzungsvoraussetzung.

* 2. Eine Gesamtvergütung für einen längeren Zeitraum ist einer Abrechnung nach einem Stundensatz vorzuziehen. Vor diesem Hintergrund ist es unangemessen, den zeitlichen Aufwand auf die monatliche Vergütung exakt umzulegen, da damit im Ergebnis doch ein modifiziertes Stundenhonorar zugrunde gelegt wird.

* 3. Der Anspruch auf Aufwendungsersatz gem. §§ 55 III 1, 53 IX 2 BRAO bzw. § 670 BGB ist allein im Verhältnis der Parteien des zivilrechtlichen Vertrages abzuwickeln. Er ist Gegenstand der etwaigen Bürgenhaftung und bleibt deshalb bei der Festsetzung unberücksichtigt.

AGH Nordrhein-Westfalen, Urt. v. 1.9.2017 – 1 AGH 27/14

Volltext unter www.brak-mitteilungen.de

HINWEISE DER REDAKTION:

Mit Beschluss vom 13.2.2017 (BRAK-Mitt. 2017, 138) hat der Sächsische AGH klargestellt, dass ein einmal bestellter Abwickler keinen Anspruch darauf hat, bis zur endgültigen Abwicklung der Kanzlei Abwickler zu bleiben. Im Umkehrschluss haben ein Abwickler und ein ausgeschiedener Rechtsanwalt keinen Anspruch darauf, dass die Bestellung zum Abwickler über einen von der Rechtsanwaltskammer hinaus bestimmten Zeitpunkt andauert.