

(Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 12. April 2000 i.S. X Rechtsanwälte [SRK 1999-129]; mit Urteil vom 20. April 2001 [2A.247/2000/bol] hat das Bundesgericht die gegen diesen Entscheid gerichtete Verwaltungsgerichtsbeschwerde der ESTV abgewiesen.)

Mehrwertsteuer. Dienstleistungsexport. Ausfuhrnachweis (Art. 16 Abs. 1 MWSTV). Beweislastregel. Anwaltsgeheimnis.

- Auch Anwälte haben den Nachweis, dass ihre Dienstleistungen im Ausland zur Nutzung oder Auswertung verwendet werden, zu erbringen, da weder Verfassungs- noch Verordnungsgeber zwischen verschiedenen Berufsgattungen unterscheiden (E. 4a).
- Das Anwaltsgeheimnis steht dem Erfordernis, dass der Anwalt Geschäfts- bzw. Wohnsitz des Leistungsempfängers im Ausland offenlegen muss, nicht entgegen (E. 4b).
- Name / Firma des Leistungsempfängers im Ausland (inklusive genaue Strassenbezeichnung) dürfen - bis auf die Initialen - verdeckt werden (E. 4c und 4d).

Taxe sur la valeur ajoutée. Exportation de prestations de services. Preuve de l'exportation (art. 16 al. 1 OTVA). Fardeau de la preuve. Secret de l'avocat.

- Les avocats aussi doivent fournir la preuve du fait que leurs prestations de services sont utilisées ou exploitées à l'étranger, puisque ni le constituant ni l'auteur de l'ordonnance ne font de distinction entre les différentes professions (consid. 4a).
- Le secret professionnel de l'avocat ne s'oppose pas à l'exigence que celui-ci dévoile le siège ou le domicile du destinataire de la prestation à l'étranger (consid. 4b).
- Le nom / la raison sociale du destinataire de la prestation à l'étranger (y compris la dénomination exacte de la rue) peuvent être réduits aux initiales (consid. 4c et 4d).

Imposta sul valore aggiunto. Esportazione di prestazioni di servizi. Prova dell'esportazione (art. 16 cpv. 1 OIVA). Onere della prova. Segreto dell'avvocato.

- Anche gli avvocati devono provare che le loro prestazioni di servizi vengono utilizzate o sfruttate all'estero, poiché né il legislatore a livello costituzionale né l'autore dell'ordinanza operano distinzioni fra le varie professioni (consid. 4a).
- Il segreto dell'avvocato non contrasta con l'esigenza che l'avvocato comunichi la sede commerciale rispettivamente il domicilio del destinatario delle prestazioni all'estero (consid. 4b).
- Il nome / la ragione sociale del destinatario delle prestazioni all'estero (incluso il nome esatto della via) possono essere ridotti alle iniziali (consid. 4c e 4d).

A. X, Rechtsanwälte, sind seit Anfang 1995 im von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) geführten Register für Steuerpflichtige eingetragen.

Ihren Mehrwertsteuerabrechnungen 1/95-3/96 legten die Steuerpflichtigen jeweils eine Erklärung nachfolgenden Inhalts bei: «Auf steuerfreien Dienstleistungen wurden bei verschiedenen ausländischen Klienten MWST erhoben, weil diese Klienten nicht bereit sind, den von der ESTV festgehaltenen Offenlegungspflichten nachzukommen. Die bei der ausländischen Klientschaft erhobene MWST von Fr. (...) ist in vorliegender Rechnung nicht enthalten; sie ist von uns rückgestellt worden. Der Saldo des Kontos wird an die ESTV überwiesen, sofern (wider Erwarten) rechtskräftig entschieden wird, dass die Exportnachweisbestimmungen (Offenlegungspflichten) gemäss Branchenmerkblatt rechtmässig sind». Mit Schreiben vom 15. November 1996 an die ESTV erklärten die Steuerpflichtigen, sie überwiesen den bestrittenen Steuerbetrag von insgesamt Fr. (...) für diese Steuerperioden mit Vorbehalt, dass der Betrag nicht geschuldet sei und zurückverlangt werde, sobald festgestellt sei, dass die Nettoabrechnung für exportierte Dienstleistungen ohne Verletzung des gesetzlich geschützten Anwaltsgeheimnisses möglich sei.

B. Mit Entscheid vom 6. Oktober 1997 stellte die ESTV Nachfolgendes fest:

«1. Die von X, Rechtsanwälte, Z., erbrachten anwaltlichen Dienstleistungen an Empfänger ins Ausland unterliegen der Mehrwertsteuer, sofern die Steuerpflichtige nicht zum voraus bereit ist, Name bzw. Firma und Adresse der betreffenden Leistungsempfänger mit deren vorgängiger Einwilligung der ESTV bekanntzugeben.

2. Die einfache Gesellschaft X, Rechtsanwälte, Z., hat der ESTV zu Recht für die Steuerperioden 1/95-3/96 (...) den Betrag in Höhe von gesamthaft Fr. (...) gezahlt.

3. (Kontrolle)

4. (Verzugszins)

5. (Verfahrenskosten)»

C. Am 6. November 1997 liessen X dagegen Einsprache erheben mit den Begehren, es sei der angefochtene Entscheid aufzuheben und eine Handhabung einzuführen, die der Einsprecherin erlaube, unter Wahrung des Anwaltsgeheimnisses und der Standespflichten des Rechtsanwaltes die ausländischen Dienstleistungsempfänger von der Belastung der Mehrwertsteuer zu befreien.

D. Mit Einspracheentscheid vom 1. September 1999 wies die ESTV die Einsprache ab und stellte fest:

« (...)

2. Die von der einfachen Gesellschaft X, Rechtsanwälte, erbrachten Dienstleistungen an Empfänger im Ausland sind zum

Normalsatz zu versteuern, sofern X nicht bereit sind, Name respektive Firma und Adresse der betreffenden Leistungsempfänger bekannt zu geben.

Die einfache Gesellschaft X, Rechtsanwälte, hat der ESTV zu Recht für die Steuerperioden 1/95-3/96 (...) insgesamt Fr. (...) Mehrwertsteuer sowie Fr. (...) Verzugszins für die verspätete Begleichung an die ESTV einbezahlt.

4. (Kontrolle)

5. (Verfahrenskosten)»

E. Am 4. Oktober 1999 lassen X gegen den Einspracheentscheid der ESTV Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) führen und die Anträge stellen, der Einspracheentscheid sei aufzuheben, es sei der Beschwerdeführerin der Betrag von Fr. (...) zuzüglich gesetzlichem Verzugszins seit wann rechtens und der Betrag von Fr. (...) (geleisteter Verzugszins) zurückzuerstatten und es sei festzustellen, dass die von der Beschwerdeführerin ins Ausland erbrachten Dienstleistungen, bei Vorliegen der übrigen gesetzlichen Voraussetzungen, grundsätzlich auch dann als echt steuerbefreit zu behandeln sind, wenn die Beschwerdeführer nicht bereit sind, die Namen und Anschriften dieser im Ausland ansässigen Klienten gegenüber der ESTV offen zu legen.

F. Mit Vernehmlassung vom 11. Januar 2000 beantragt die ESTV, die Beschwerde abzuweisen.

Aus den Erwägungen:

1.a. Die SRK ist zur Behandlung der Beschwerde zuständig (Art. 71a Abs. 1 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren [VwVG, SR 172.021] in Verbindung mit Art. 53 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer [MWSTV, AS 1994 1464]). Die Beschwerdeführer haben den Einspracheentscheid vom 1. September 1999 frist- und formgerecht angefochten (Art. 50 ff. VwVG). Sie haben überdies offensichtlich ein schutzwürdiges Interesse (Art. 48 Bst. a VwVG) an einem Entscheid der SRK gemäss ihren Anträgen.

b. Die Steuerforderungen (von) insgesamt Fr. (...) Mehrwertsteuer sowie der Verzugszins in Höhe von Fr. (...) werden in rechnerischer und damit in tatsächlicher Hinsicht nicht, sondern lediglich dem Grundsatz nach angefochten.

Zu befinden ist über die Frage, ob die Beschwerdeführer ihre Dienstleistungen an Empfänger im Ausland zum Normalsatz zu versteuern haben, sofern sie nicht bereit sind, Namen respektive Firma, genaue Adresse und Geschäfts- bzw. Wohnsitz der betreffenden Leistungsempfänger bekannt zu geben.

2. (...)

3.a. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) beauftragt den Bundesrat, die Ausführungsbestimmungen zur Mehrwertsteuer zu erlassen, die bis zum Inkrafttreten der Bundesgesetzgebung gelten. Diese Übergangsbestimmung legt die Grundsätze fest, die der Verordnungsgeber für die Ausführungsbestimmungen zu beachten hat. Danach sind - mit Anspruch auf Vorsteuerabzug - von der Steuer befreit die Ausfuhr von Gegenständen und die ins Ausland erbrachten Dienstleistungen (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. c Ziff. 1 BV).

b. Nach der Mehrwertsteuerverordnung sind andere steuerbare Dienstleistungen, die an Empfänger mit Geschäfts- oder Wohnsitz im Ausland erbracht werden, echt von der Steuer befreit, sofern sie im Ausland zur Nutzung oder Auswertung verwendet werden (Art. 15 Abs. 2 Bst. I MWSTV). Bei ins Ausland erbrachten Dienstleistungen muss der Anspruch auf Steuerbefreiung buch- und belegmässig nachgewiesen sein. Das Eidgenössische Finanzdepartement (EFD) bestimmt, wie der Steuerpflichtige den Nachweis zu führen hat (Art. 16 Abs. 1 und 2 MWSTV).

Nach Art. 46 MWSTV hat der Steuerpflichtige der ESTV über alle Tatsachen, die für die Steuerpflicht oder für die Steuerbemessung von Bedeutung sein können, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft zu erteilen.

c. Laut Kommentar des EFD zur MWSTV[57] (S. 21) kommen als Beleg für den Nachweis von Dienstleistungen, welche ins Ausland erbracht werden, vor allem Bestellungen oder Auftragsbestätigungen, weitere Korrespondenzen und Fakturen in Frage, aus denen klar hervorgeht, an wen und zu welchem Zweck eine bestimmte Dienstleistung erbracht worden ist. Der Auskunftspflichtige unterstützen auch Steuerpflichtige, welche wie Rechtsanwälte einem gesetzlich geschützten Berufsgeheimnis unterliegen. Wollten solche Steuerpflichtige geltend machen, eine Dienstleistung werde an einen Empfänger mit Geschäfts- oder Wohnsitz im Ausland erbracht und sei deshalb von der Steuer befreit, könnten sie sich von ihrem Kunden vorgängig vom Berufsgeheimnis entbinden lassen. Der Kunde, der die Steuer letztlich tragen solle, habe mithin selber ein Interesse an der Offenlegung und Entbindung des Anwalts von dessen Berufsgeheimnis (Kommentar des EFD zur MWSTV, S. 42).

Nach dem in der Verwaltungspraxis festgehaltenen Domizilprinzip erfolgt die «Nutzung oder Auswertung von Dienstleistungen» (Art. 15 Abs. 2 Bst. I MWSTV) am Ort, an dem der Empfänger seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat (Merkblatt über die Steuerbefreiung von bestimmten ins Ausland erbrachten oder aus dem Ausland bezogenen Dienstleistungen vom 31. Januar 1997[58], S. 2-4).

Als Nachweis für die Nutzung oder Auswertung der Dienstleistung im Ausland verlangt die ESTV Fakturkopien, Zahlungsbelege und schriftliche Vollmachten der Rechtsanwälte, Verträge und Aufträge, sofern solche erstellt oder abgeschlossen wurden. Aus diesen Unterlagen müssen Name/Firma, Adresse sowie Wohnsitz/Sitz des Abnehmers oder Kunden, ferner detaillierte Angaben über die Art und Nutzung der erbrachten Leistungen zweifelsfrei hervorgehen (Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige[59], hiernach Wegleitung 1997, Rz. 567; Branchenbroschüre für Rechtsanwälte und Notare vom Oktober 1994[60], Ziff. 4). Die ESTV kann zusätzliche Belege wie z.B. eine amtliche Bescheinigung des ausländischen Ansässigkeitsstaates verlangen, wenn Zweifel daran bestehen, ob der Leistungsempfänger tatsächlich einen ausländischen Geschäfts- oder Wohnsitz hat und ob die Leistung wirklich zur Nutzung oder Auswertung im Ausland bestimmt ist (Wegleitung 1997, Rz. 568).

d. Im Schrifttum wird das Anwaltsgeheimnis als eine notwendige Voraussetzung - und auch Garantie - für eine funktionierende, freiheitlich verfasste Rechtsordnung, gar als Baustein des Rechtsstaates betrachtet (Jürg Dubs, Der Anwalt als Steuerpflichtiger und als Drittperson im Steuerrecht, in: Das Anwaltsgeheimnis, Zürich 1997, S. 7; Xavier Oberson, Le secret professionnel des avocats et la TVA, in: Der Schweizer Anwalt, 153/1994, S. 14; Walter R. Schlupe, Über Sinn und Funktionen des

Anwaltsgeheimnisses im Rechtsstaat, Zürich 1994, Rz. 76; Jörg Schwarz, Das Anwaltsgeheimnis - Einige Gedanken zur heutigen Rechtslage, in: Schweizerisches Anwaltsrecht, Bern 1998, S. 108). Auf Stufe Verfassung anerkennt die schweizerische Rechtsordnung das Grundrecht der persönlichen Freiheit (Art. 10 BV), welches auch die Geheimsphäre und damit nicht zuletzt das Anwaltsgeheimnis schützt (BGE 102 Ia 521, vgl. auch BGE 117 Ia 345, BGE 109 Ia 158 f.). Aus der auf Gesetzesstufe statuierten Treuepflicht (Art. 398 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches [Fünfter Teil: Obligationenrecht, OR], SR 220) des beauftragten Rechtsanwalts folgt allgemein eine Geheimhaltungspflicht gegenüber seinem Klienten. Über diese vertragliche Geheimhaltungspflicht des Anwalts hinaus gebietet aber auch der Persönlichkeitsschutz gemäss Art. 28 Abs. 1 des Schweizerischen Zivilgesetzbuches vom 10. Dezember 1907 (ZGB, SR 210) dem Anwalt, Informationen aus der Geheimsphäre einer Person nicht weiterzuerbreiten (Werner de Capitani, Anwaltsgeheimnis und Unternehmensjurist, in: Das Anwaltsgeheimnis, Zürich 1999, S. 58; Schwarz, a.a.O., S. 110). Der Anwalt ist folglich seinem Klienten gegenüber aus Privatrecht - sowohl auf vertraglicher Basis als auch auf Grund des Persönlichkeitsschutzes - zur Verschwiegenheit verpflichtet. Darüber hinaus wird die grundsätzlich auf Privatrecht beruhende Pflicht des Anwalts zur Verschwiegenheit durch Strafandrohung verstärkt. Gemäss Art. 321 Ziff. 1 des Schweizerischen Strafgesetzbuches vom 21. Dezember 1937 (StGB, SR 311.0) werden Rechtsanwälte, die ein Geheimnis offenbaren, das ihnen infolge ihres Berufes anvertraut worden ist, oder das sie in dessen Ausübung wahrgenommen haben, auf Antrag mit Gefängnis oder mit Busse bestraft. Schliesslich enthalten die meisten kantonalen Anwaltsgesetze und in aller Regel die Standesregeln der kantonalen Anwaltsverbände Vorschriften über das Anwaltsgeheimnis (Schwarz, a.a.O., S. 112 f.).

e. In der Steuerrechtsliteratur wird die genannte Verwaltungspraxis, namentlich das Erfordernis der Preisgabe von Name/Firma des Leistungsempfängers im Ausland, teils heftig kritisiert (Jürg Brand, Anwaltsberuf und Mehrwertsteuer, in: Der Schweizer Anwalt, 153/1994, S. 8 f.; Dubs, a.a.O., S. 7 f.; Alexander Füll, Ausgewählte Fragen zur Unterstellung der Rechtsanwälte und Notare unter die Mehrwertsteuer, in: ASA 63 508 f.; Max P. Oesch, Mehrwertsteuer auf Dienstleistungen von Rechtsanwälten, in: Weber/Thürer/Zäch, Beiträge zum neuen schweizerischen Mehrwertsteuerrecht, Zürich 1994, S. 49 f.). Dabei wird im Wesentlichen vorgebracht, die Verwaltung habe in Berücksichtigung des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes das Recht, nur die notwendigen Informationen des steuerpflichtigen Rechtsanwaltes einzuholen. Die Bekanntgabe des Namens des Leistungsempfängers sei für den Nachweis der Auswertung und Nutzung der Leistung im Ausland jedoch nicht erforderlich. Es genüge, die Korrespondenz oder die Fakturen vorzuweisen. Auf diese Weise könne das Anwaltsgeheimnis gewahrt bleiben (vgl. Oberson, a.a.O., S. 15 f., derselbe, La taxe sur la valeur ajoutée et les prestations de services des avocats et des notaires, in: Problèmes actuels de droit fiscal, Basel und Frankfurt am Main 1995, S. 109 f.; derselbe, Questions controversées en matière d'application de la TVA, in: ASA 64 438 f.).

f. Die Beweiswürdigung endet mit dem richterlichen Entscheid darüber, ob eine rechtserhebliche Tatsache als erwiesen zu gelten hat oder nicht. Der Beweis ist geleistet, wenn der Richter gestützt auf die freie Beweiswürdigung zur Überzeugung gelangt ist, dass sich der rechtserhebliche Sachumstand verwirklicht hat. Gelangt der Richter aufgrund der Beweiswürdigung nicht zur Überzeugung, die feststellungsbedürftige Tatsache habe sich verwirklicht, so fragt es sich, ob zum Nachteil der Steuerbehörde oder des Steuerpflichtigen zu entscheiden ist, wer also die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen hat. Nach der objektiven Beweislastregel ist bei Beweislosigkeit zu Ungunsten desjenigen zu urteilen, der die Beweislast trägt (Fritz Gygi, Bundesverwaltungsrechtspflege, Bern 1983, S. 279 f.; Martin Zweifel, Die Sachverhaltsermittlung im Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 109 f.). Die Steuerbehörde trägt die Beweislast für Tatsachen, welche die Steuerpflicht als solche begründen oder die Steuerforderung erhöhen, d.h. für die steuerbegründenden und -mehrenden Tatsachen. Demgegenüber ist der Steuerpflichtige für die steueraufhebenden und -mindernden Tatsachen beweisbelastet, d.h. für solche Tatsachen, welche Steuerbefreiung oder Steuerbegünstigung bewirken (vgl. ASA 60 416, 59 634, 55 627; BGE 92 I 255 ff.; Ernst Blumenstein / Peter Locher, System des Steuerrechts, Zürich 1995, S. 379; Zweifel, a.a.O., S. 48; Markus Bill, Auskunftspflicht Dritter im Steuerveranlagungs- und Einspracheverfahren, Bern/Stuttgart 1991, S. 16). Der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen zur Feststellung der erheblichen Tatsachen sind auf Grund des Grundsatzes der Verhältnismässigkeit (zum Begriff: BGE 123 II 33 E. 9a) allerdings gewisse Schranken gesetzt. Die Verwaltungsmassnahme muss zumutbar sein. Die Unzumutbarkeit der Mitwirkungshandlung begrenzt die objektive Beweislast des Steuerpflichtigen (Daniel Schär, Normentheorie und mitwirkungsorientierte Beweislastverteilung in gemischten Steuerveranlagungsverfahren, in: ASA 67 441 ff.).

4. Im vorliegenden Fall halten die Beschwerdeführer dafür, das Interesse des ausländischen Leistungsempfängers an der Wahrung seiner Privatsphäre sei unzweifelhaft höher zu werten als der Anspruch des Staates auf Durchsetzung seiner fiskalischen Kontrollinteressen. Die ESTV habe zudem kein eigentliches Interesse an der Offenlegung der Namen und Adressen der ausländischen Leistungsempfänger. Schliesslich stehe der analogen Anwendung der Praxis bezüglich Inlandsleistungen nichts entgegen, so dass den Beschwerdeführern zu gestatten sei, den Nachweis über die von ihnen exportierten Leistungen dadurch zu erbringen, dass sie die Namen und Adressen ihrer ausländischen Kunden abdecken dürfen.

Die ESTV hält im Wesentlichen dagegen, die Prüfung, ob ein Rechtsanwalt sich zu Recht auf Art. 15 Abs. 2 Bst. I MWSTV berufe, setze die Identifikation von Leistung und Leistungsempfänger voraus. Dies sei nur durch Bekanntgabe der Identität des ausländischen Klienten möglich. Hierin liege denn auch der entscheidende Unterschied zu Dienstleistungen an inländische Klienten, bei welchen das Entgelt in jedem Fall steuerbaren Umsatz darstelle, ohne dass es dabei auf die Identität des Leistungsempfängers ankäme. Der Anwalt könne sich durch den Empfänger im Ausland für seine anwaltlichen Tätigkeiten laufend oder nach Beendigung des Mandats vom Anwaltsgeheimnis gegenüber der ESTV entbinden lassen. So könne der Anwalt - ohne Verletzung des Anwaltsgeheimnisses - die geforderten Beweise beibringen. Könne oder wolle er seiner Beweisspflicht nicht nachkommen, habe er die Folgen der Beweislosigkeit insofern zu tragen, als er die betreffenden Umsätze als Inlandumsätze zu versteuern habe. Der Anwalt könne den ihm obliegenden Nachweis nur erbringen, wenn er Namen/Firma und Adresse des Leistungsempfängers im Ausland bekannt gebe. Andere Möglichkeiten zum Beweis der Nutzung oder Auswertung im Ausland gäbe es keine.

Die ESTV räumt mittlerweile (seit ihrem ersten Entscheid vom 6. Oktober 1997) ein, der Anwalt habe sich nicht zum Voraus vom Anwaltsgeheimnis entbinden zu lassen. Es genüge, wenn dies laufend oder nachträglich geschehe.

Beschwerdeführer und ESTV gehen darin einig, dass hier einzig jene Leistungen ins Ausland zur Beurteilung stehen, die als typische anwaltliche Tätigkeiten zu betrachten sind. Das strafrechtlich geschützte Berufsgeheimnis umfasst beispielsweise nicht vertrauliche Tatsachen, die der Anwalt im Zusammenhang mit einer privaten, politischen, sozialen oder einer andern, nicht berufsspezifischen Tätigkeit erfahren hat (BGE 120 Ib 119, BGE 117 Ia 341; Stefan Trechsel, Schweizerisches Strafgesetzbuch,

Kurzkommentar, 2. Auflage, Zürich 1997, Rz. 19 zu Art. 321).

a. Das Bestimmungsland- und das Verbrauchssteuerprinzip fordern die echte Steuerbefreiung von Ausfuhrumsätzen. Denn die Mehrwertsteuer soll erst in jenem Staat definitiv belasten, wo der Verbrauch stattfindet (Riedo, a.a.O., S. 62). Unbestritten und ohne Weiteres gerechtfertigt ist, dass echt befreite Umsätze, die zum Vorsteuerabzug des inländischen Leistungserbringers berechneten (Art. 15 Abs. 1 MWSTV), buch- und belegmässig nachzuweisen sind (Art. 16 Abs. 1 MWSTV). Auch Anwälte haben den Nachweis gemäss Art. 16 Abs. 1 MWSTV - bzw. dass ihre Dienstleistungen im Ausland zur Nutzung oder Auswertung verwendet werden (Art. 15 Abs. 2 Bst. I MWSTV) - zu erbringen, da weder Verfassungs- noch Verordnungsgeber zwischen verschiedenen Berufsgattungen unterscheiden (vgl. Entscheid der SRK vom 6. Mai 1998 i.S. H. [SRK 1997-015], E. 7b).

Allerdings ist auch im Zusammenhang mit einem solchen Nachweis der Grundsatz der Verhältnismässigkeit zu wahren (E. 3f hiervor). Zulässig ist nur, was für den Nachweis erforderlich ist, jedenfalls dann, wenn eine mildere Massnahme genügt und diese - anders als die strengere Massnahme - das verfassungsrechtlich und gesetzlich geschützte Anwaltsgeheimnis nicht beeinträchtigt. Zu prüfen ist demzufolge, ob für den Nachweis der Nutzung oder Auswertung im Ausland die Beschwerdeführer Namen/Firma (inklusive genaue Strassenbezeichnung, E. 4c hiernach) und Geschäfts- oder Wohnsitz (E. 4b hiernach) der Leistungsempfänger im Ausland offen legen müssen, wie es die Praxis der ESTV vorschreibt.

b. Nach Verwaltungspraxis erfolgt die «Nutzung oder Auswertung von Dienstleistungen» am Ort, an dem der Empfänger seinen Geschäfts- oder Wohnsitz hat (Domizilprinzip, E. 3c hiervor). Für eine echte Steuerbefreiung ist - wie gesehen - der Nachweis zu erbringen, dass der Verbrauch der Leistung im Ausland erfolgt. Bei der Ausfuhr von Gegenständen ist dies weitgehend unproblematisch. Es erfolgt eine grenzüberschreitende Warenbewegung, welche durch die Zollbehörde und die entsprechenden zollamtlichen Papiere bescheinigt wird. Diese stellen gleichzeitig den Nachweis dar (Art. 16 Abs. 1 MWSTV), dass der Verbrauch der Ware im Ausland stattfindet. Ganz anders verhält es sich mit Dienstleistungen. Da keine physische Warenbewegung stattfindet, muss das geltende Recht an den Geschäfts- bzw. Wohnsitz des Leistungsempfängers knüpfen. Hat der Leistungsempfänger seinen Geschäfts- bzw. Wohnsitz im Ausland, wird - allenfalls im Zusammenhang mit anderen Hinweisen in Fakturakopien, Zahlungsbelegen etc. - angenommen, die Dienstleistung werde im Ausland verbraucht bzw. zur Nutzung oder Auswertung verwendet. Zwar ist wohl selten abschliessend nachprüfbar, ob die Dienstleistung auch tatsächlich im Ausland zur Nutzung oder Auswertung verwendet wird, da ein einwandfreier Beweis wie bei physischen Warenbewegungen naturgemäss nicht möglich ist. Dennoch ist der ausländische Geschäfts- bzw. Wohnsitz des Leistungsempfängers als ein gewichtiges Indiz für den Verbrauch der Dienstleistung im Ausland zu werten. Mangels Alternative und zur Verwirklichung des Bestimmungsland- bzw. Domizilprinzips ist demzufolge das Erfordernis der Geschäfts- bzw. Wohnsitzangabe des Empfängers durch den Leistungserbringer unabdingbar und damit gerechtfertigt.

Völlig offenkundig und unbestritten ist auch, dass das Anwaltsgeheimnis auch ohne Einwilligung des Klienten noch nicht verletzt wird, wenn die Beschwerdeführer einzig Geschäfts- bzw. Wohnsitz des Leistungsempfängers bekannt zu geben haben. Rückschlüsse auf den Geheimnisträger sind - zumindest für den Regelfall - ausgeschlossen.

Soweit sich die Beschwerdeführer gegen die Praxis der ESTV wenden, der Geschäfts- bzw. Wohnsitz des Leistungsempfängers sei offen zu legen, ist die Beschwerde folglich abzuweisen.

c. Zu prüfen bleibt, ob die Verwaltungspraxis, dergemäss die Angabe des vollen Namens bzw. der Firma (inklusive der genauen Strassenbezeichnung) gefordert wird, zulässig ist.

Will der Anwalt oder sein Klient auf die Preisgabe der durch das Anwaltsgeheimnis geschützten Informationen wie Namens- bzw. Firmenangabe des Leistungsabnehmers verzichten, muss er die Steuer für eine Leistung abliefern, die von Verfassungs wegen echt befreit ist (E. 3a hiervor). Dieser Verstoss gegen den klaren Verfassungstext sowie gegen das ebenfalls aus der Verfassung abgeleitete Bestimmungsland- und das Verbrauchssteuerprinzip ist zweifelsfrei dann nicht mehr zu rechtfertigen, wenn die Beweisvorschrift der Verwaltung untauglich ist oder durch mildere Massnahmen ersetzt werden kann, die zum gleichen Ergebnis führen.

Art. 16 Abs. 1 MWSTV verlangt den buch- und belegmässigen Nachweis des Befreiungsanspruchs, d.h. dafür, dass die Dienstleistung an Empfänger mit Geschäfts- und Wohnsitz im Ausland erbracht und dort zur Nutzung oder Auswertung verwendet wurde. Entscheidend ist folglich die Frage, ob hierfür die volle Offenlegung von Name bzw. Firma des Leistungsempfängers (inklusive der genauen Strassenbezeichnung) erforderlich ist.

Es ist sehr fraglich, ob überhaupt und inwiefern in der Praxis mit Angabe von Name bzw. Firma des Leistungsempfängers der Nachweis der Auswertung oder Nutzung im Ausland erbracht werden kann. Im Übrigen sind keine Staatsverträge ersichtlich, die der ESTV Rechtshilfemöglichkeiten eröffnen für die Prüfung, ob der entsprechende Leistungsempfänger existiert, ob er eine Leistung von den Beschwerdeführern erhalten hat und erst recht nicht, ob diese im Ausland genutzt oder ausgewertet worden ist. Noch viel weniger darf die ESTV solche Nachforschungen im Ausland auf eigene Faust betreiben. Wenn der ESTV der Name bzw. die Firma des Leistungsempfängers im Ausland bekannt ist, dann heisst das noch nicht, dass die Dienstleistung dort auch ausgewertet und genutzt worden ist. Die Gewissheit also, dass der Name bzw. die Firma im Ausland existiert, ist - zusammen mit dem Nachweis des ausländischen Geschäfts-/Wohnsitzes und zusammen mit den Fakturakopien sowie Zahlungsbelegen - höchstens ein zusätzliches Indiz dafür, dass der entsprechende Empfänger die Leistung im Ausland nutzt oder auswertet.

Unerlässlich ist aber, dass der Leistungsempfänger rechtsgenügend der Dienstleistung ins Ausland bzw. dem ausländischen Geschäfts-/Wohnsitz (sowie den Fakturakopien und Zahlungsbelegen etc.) zugeordnet werden kann. Hierzu würde beispielsweise durchaus Folgendes genügen: Die Beschwerdeführer legen eine amtliche Bescheinigung des ausländischen Ansässigkeitsstaates vor, aus welcher der ausländische Geschäfts- oder Wohnsitz des Leistungsempfängers hervorgeht (solches wird bereits durch die Vorschriften der ESTV vorgesehen, vgl. E. 3c hiervor). Allerdings muss den Beschwerdeführern in Wahrung des Anwaltsgeheimnisses die Möglichkeit eingeräumt werden, Name bzw. Firma (inklusive genaue Strassenbezeichnung) bis auf die Initialen zu verdecken. Durch diese Angaben (amtlich bestätigter Geschäfts- bzw. Wohnsitz des Leistungsempfängers sowie die genannten Initialen) gelingt eine rechtsgenügende Zuordnung des Leistungsempfängers in den Büchern bzw. in den Fakturakopien und Zahlungsbelegen der Beschwerdeführer, in welchen - neben den hier nicht bestrittenen Angaben - Geschäfts- bzw. Wohnsitz und Initialen der Leistungsempfänger (inklusive Initialen der genauen Strassenbezeichnung) ebenfalls aufgeführt sein müssen. Der durch die Verordnung geforderte buch- und belegmässige Nachweis (Art. 16 Abs. 1 MWSTV) ist damit nicht minder erbracht als durch die angefochtene Verwaltungspraxis. Stimmen die Angaben über Geschäfts- bzw. Wohnsitz sowie die Initialen des

Leistungsempfängers (inklusive Initialen der genauen Strassenbezeichnung) auf der amtlichen Urkunde einerseits mit jenen in den Fakturakopien und Zahlungsbelegen der Beschwerdeführer andererseits überein, ist der Leistungsempfänger rechtsgenügend der ins Ausland erbrachten Dienstleistung zugeordnet. Die volle Identität mit Bezug auf Namen bzw. Firma des Leistungsempfängers (inklusive genaue Strassenbezeichnung) ist somit gar nicht erforderlich, um beweismässig das gleiche Resultat zu erzielen wie das von der Verwaltungspraxis angestrebte.

Will die Verwaltung einen solchen Nachweis nicht genügen lassen, d.h. geht sie von einer Missbrauchsgefahr aus, dann bezichtigt sie alle Anwälte, die Dienstleistungen ins Ausland erbringen, unzulässigerweise von vornherein der Urkundenfälschung, denn eine inhaltliche Manipulation der amtlichen Wohnsitzbestätigung stellt in jedem Fall ein Urkundendelikt dar.

Es darf nicht gänzlich ausgeschlossen werden, dass in Einzelfällen, d.h. bei begründetem Verdacht auf Missbrauch bzw. strafrechtliches Handeln durch den Anwalt eine Steuerbefreiung ohne Offenlegung der fraglichen Daten zu verweigern ist. Für solche Fälle bleibt aber ein Steuerjustizverfahren oder gegebenenfalls ein Strafverfahren mit den entsprechenden gesetzlich vorgesehenen Beweisanordnungen vorbehalten. Jedenfalls dürfen Beweisanordnungen der Verwaltung die Anwendbarkeit von verfassungsrechtlich statuierten Steuerbefreiungen nicht generell versagen, nur weil sich der Leistungsempfänger oder der Anwalt selbst auf das ebenfalls verfassungsrechtlich geschützte Anwaltsgeheimnis berufen.

d. Zwar können die Beschwerdeführer - wie die Vorinstanz richtig bemerkt - die Leistungsempfänger in die Preisgabe der durch das Anwaltsgeheimnis geschützten Informationen einwilligen lassen. Weigert sich jedoch der Leistungsempfänger, was ihm verfassungsmässig zusteht (E. 3d hiervor), hat der Anwalt nur noch die Wahl, die Steuer auf einer echt befreiten Leistung dem schweizerischen Fiskus abzuliefern oder sein Anwaltsgeheimnis zu verletzen. Dies verstösst entweder gegen aus der Verfassung abgeleitete Berufs- oder Freiheitsrechte (Anwaltsgeheimnis) oder gegen ebenfalls aus der Verfassung abgeleitete Mehrwertsteuergrundsätze (Bestimmungsland- und Verbrauchsteuerprinzip). Eine solche Beweismassnahme erweist sich als nicht zumutbar (vgl. E. 3f in fine hiervor) und deshalb als unverhältnismässig, dies jedenfalls unter dem Gesichtspunkt, dass andere, mildere und das Anwaltsgeheimnis sowie die genannten Prinzipien nicht beeinträchtigende Massnahmen denkbar sind, die zum gleichen beweismässigen Ergebnis führen (vgl. E. c hiervor).

e. Art. 57 Abs. 2 des neuen Mehrwertsteuergesetzes vom 2. September 1999 (MWSTG, SR 641.20) geht sogar noch weiter. Berufsgeheimnisträger dürfen die Namen der Klienten vollständig abdecken oder durch Codes ersetzen. Zwar ist gemäss konstanter Rechtsprechung der SRK das hier und heute geltende Recht anzuwenden, auch wenn der Sachverhalt nur bis Inkrafttreten des neuen Rechts so zu beurteilen ist (statt vieler: Entscheid der SRK vom 2. Februar 1999 [SRK 1997-080 bis 084], E. 6f). Geht es dem Parlament als ordentlichem Gesetzgeber allerdings darum, das gesetzlich geschützte Berufsgeheimnis zu bewahren (vgl. AB 1997 N 276), dann spricht dies jedenfalls nicht gegen den vorliegenden Entscheid der SRK, der ohnehin lediglich die Praxis der Verwaltung als teilweise rechtswidrig bezeichnet, und nicht in der Mehrwertsteuerverordnung enthaltene Bestimmungen.

5. Dem Gesagten zufolge ist die Beschwerde im Sinne der Erwägungen teilweise gutzuheissen. (...)

[57] Zu beziehen beim Bundesamt für Bauten und Logistik (BBL/EDMZ), CH-3003 Bern.

[58] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, 3003 Bern.

[59] Zu beziehen bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, 3003 Bern.

[60] Zu beziehen beim Bundesamt für Bauten und Logistik, BBL/EDMZ, 3003 Bern.

Dokumente der SRK