[AZA 0/4]
2A.247/2000/bol

II. OEFFENTLICHRECHTLICHE ABTEILUNG **********

Sitzung vom 20. April 2001

Es wirken mit: Bundesrichter Wurzburger, Präsident der
II. öffentlichrechtlichen Abteilung, Hartmann, Betschart,
Hungerbühler, Bundesrichterin Yersin und Gerichtsschreiber Arnold.

———

In Sachen
Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Beschwerdeführerin,

gegen
A. Rechtsanwälte, Beschwerdegegner, vertreten durch Fürsprecher Jürg Brand, Talstrasse 82, Postfach, Zürich,
Eidgenössische Steuerrekurskommission,

betreffend
Mehrwertsteuer/Dienstleistungsexport/Anwaltsgeheimnis,
Das Rechtsanwaltsbüro A., X., ist seit Anfang 1995 im Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Den Mehrwertsteuerabrechnungen 1/95 bis 3/96 legten die Steuerpflichtigen jeweils folgende Erklärung 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 zurückgestellt 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 Eidgenössische Steuerverwaltung erklärten die Steuerpflichtigen, sie überwiesen den bestrittenen Steuerbetrag von Fr. 1. für diese Steuerperioden mit dem 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.

Am 6. Oktober 1997 stellte die Eidgenössische Steuerverwaltung Folgendes fest:

"1. Die von A., Rechtsanwälte, X., 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 A., Rechtsanwälte, X.,
hat der ESTV zu Recht für die Steuerperioden
1/95-3/96 gemäss Ergänzungsabrechnungen (EA)
Nr. ****** vom 28. Oktober 1996 (Fr. 2.) und
Nr. ****** vom 3. Dezember 1996 (Fr. 3.) den
Betrag in Höhe von gesamthaft Fr. 1. gezahlt.

3. Die ESTV behält sich vor, ihre Forderung aufgrund einer Kontrolle (Art. 50 MWSTV) oder der Bekanntgabe von Namen bzw. Firma und Adresse der Leistungsempfänger zu berichtigen.

4. Der Verzugszins für die verspätet geleistete Steuerzahlung von Fr. 1. beträgt Fr. 4.. Die Verzugszinsrechnung wird der Steuerpflichtigen separat zugestellt.

5. (Verfahrenskosten).. ”

Am 6. November 1997 erhoben A. dagegen Einsprache mit dem 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.

Mit Einspracheentscheid vom 1. September 1999 wies die Eidgenössische Steuerverwaltung die Einsprache ab und stellte fest:

”1. ...

2. Die von der einfachen Gesellschaft A., Rechtsanwälte, erbrachten Dienstleistungen an Empfänger im Ausland sind zum Normalsatz zu versteuern, sofern A. nicht bereit sind, Name respektive Firma und Adresse der betreffenden Leistungsempfänger bekannt zu geben.

3. Die einfache Gesellschaft A., Rechtsanwälte hat der ESTV zu Recht für die Steuerperioden 1/95-3/96 gemäss Ergänzungsabrechnungen Nr. ****** vom 28. Oktober 1996 (Fr. 2.) und Nr. ****** vom 3. Dezember 1996 (Fr. 3.) insgesamt Fr. 1. Mehrwertsteuer sowie Fr. 4. Verzugszins für die verspätete Begleichung an die ESTV einbezahlt.

4. Die ESTV behält sich vor, ihre Forderung auf Grund einer Kontrolle (Art. 50 MWSTV) oder der Bekanntgabe von Namen respektive Firma und Adresse der Leistungsempfänger zu berichtigen.

5. (Verfahrenskosten).. ”

Am 4. Oktober 1999 erhoben A. gegen den Einspracheentscheid Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission.
Sie verlangten, den Einspracheentscheid aufzuheben, ihnen den Betrag von Fr. 1. zuzüglich gesetzlichen Verzugszinses sowie den Betrag von Fr. 4. (geleisteter Verzugszins) zurückzuerstatten und festzustellen, dass die von der Beschwerdeführerin im Ausland erbrachten Dienstleistungen bei Vorliegen der übrigen gesetzlichen Voraussetzungen grundsätzlich auch dann als echt steuerbefreit zu behandeln seien, wenn die Beschwerdeführer nicht bereit seien, die Namen und Anschriften dieser im Ausland ansässigen Klienten gegenüber der Eidgenössischen Steuerverwaltung offen zu legen.

Mit Entscheid vom 12. April 2000 hat die Eidgenössische Steuerrekurskommission erkannt:

”1.Die Beschwerde von A., Rechtsanwälte, von
4. Oktober 1999 wird im Sinne der Erwägungen
teilweise gutgeheissen.

2. Es wird festgestellt, dass die Beschwerdeführer
in Anwendung von Art. 16 Abs. 1 MWSTV den Geschäfts- bzw. den Wohnsitz des Leistungsempfängers
im Ausland offen legen müssen. Es wird

festgestellt, dass die Beschwerdeführer in Anwendung
von Art. 16 Abs. 1 MWSTV Name/Firma des
Leistungsempfängers im Ausland (inkl. genaue
Strassenbezeichnung) - bis auf die Initialen - verdecken dürfen.. ”

Gegen diesen Entscheid hat die Eidgenössische Steuerverwaltung mit Eingabe vom 26. Mai 2000 Verwaltungsgerichtsbeschwerde beim Bundesgericht erhoben. Sie stellt den Antrag, (1) den Entscheid der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 12. April 2000 teilweise aufzuheben. Weiter verlangt sie, (2) festzustellen, dass A., Rechtsanwälte, in Anwendung von Art. 16 Abs. 1 MWSTV den Beweis für Exportleistungen nur erbracht habe, wenn der volle Name und die genaue Strassenbezeichnung des ausländischen Leistungsempfängers offen gelegt werde. Schliesslich beantragt sie, (3) festzustellen, dass Dispositiv Ziff. 2 Satz 1 des Entscheides der Eidgenössischen Steuerrekurskommission vom 12. April 2000 in Rechtskraft erwachsen sei.

Das Bundesgericht weist die Beschwerde ab.

Aus den Erwägungen:

2.- a) Von der Mehrwertsteuer sind insbesondere Dienstleistungen befreit, die an Empfänger mit Geschäfts- oder Wohnsitz im Ausland erbracht werden, sofern sie dort zur Nutzung oder Auswertung verwendet werden (Art. 15 Abs. 2 lit. l MWSTV). Die Befreiung der ins Ausland erbrachten Dienstleistungen ist in Art. 8 Abs. 2 lit. c Ziff. 1 UebBest. aBV (sowie in Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 lit. c Ziff. 1 BV) vorgesehen. Nach Art. 16 Abs. 1 MWSTV hat die Ausfuhr von Gegenständen nur dann steuerbefreiende Wirkung, wenn sie zollamtlich nachgewiesen ist; bei ins Ausland erbrachten Dienstleistungen muss der Anspruch auf Steuerbefreiung gemäss Satz 2 von Art. 16 Abs. 1 MWSTV ”buch- und belegmässig nachgewiesen” sein. Nach Art. 16 Abs. 2 MWSTV bestimmt das Eidgenössische Finanzdepartement, wie der Steuerpflichtige den Nachweis zu führen hat; es kann insbesondere anordnen, dass bei Missbräuchen eines Steuerpflichtigen die Steuerbefreiung seiner Ausfuhren inskünftig von der ordnungsgemässen Anmeldung im Einfuhrland abhängig gemacht wird. Neben der in Art. 16 MWSTV für den Exportnachweis vorgesehenen Auskunfts- und Offenlegungspflicht besteht nach Art. 46 MWSTV eine allgemeine Auskunftspflicht des Mehrwertsteuerpflichtigen. Danach hat dieser der
Eidgenössischen Steuerverwaltung über alle Tatsachen, die für die Steuerpflicht oder für die Steuerbemessung von Bedeutung sein können, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft zu erteilen. Die Eidgenössische Steuerverwaltung überprüft nach Art. 50 Abs. 1 MWSTV die Pflicht zur Anmeldung als Steuerpflichtiger und die Steuerabrechnungen und -ablieferungen.
Der Steuerpflichtige hat der Eidgenössischen Steuerverwaltung zur Abklärung des Sachverhalts Zugang zu seiner Finanz- und Betriebsbuchhaltung sowie zu den dazu gehörigen Belegen zu gewähren; das Gleiche gilt auch für auskunftspflichtige Dritte. Kontrollen müssen zudem nicht im Voraus angezeigt werden. Nach der ausdrücklichen Vorschrift von Art. 50 Abs. 3 MWSTV dürfen die bei einer Prüfung nach Art. 50 Abs. 1 und 2 MWSTV bei einer Bank, Sparkasse oder Pfandbriefzentrale gemachten Feststellungen betreffend Dritte ausschliesslich für die Durchführung der Mehrwertsteuer verwendet werden und ist das Bankgeheimnis zu wahren. Neben dem Steuerpflichtigen (Art. 46 MWSTV) sind gemäss Art. 49 MWSTV auch Dritte auskunftspflichtig, und zwar namentlich Personen, Anstalten, Gesellschaften und Personengesamtheiten, die Lieferungen oder Dienstleistungen erhalten oder erbracht haben. Gemäss Abs. 3 von Art. 49 MWSTV bleibt für Dritte das Be-

rufsgeheimnis vorbehalten.

b) Nach der Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige (Rz. 567) sowie der Branchenbroschüre für Rechtsanwälte und Notare vom Oktober 1994 (Ziff. 4) verlangt die Eidgenössische Steuerverwaltung als Nachweis für die Nutzung oder Auswertung einer Dienstleistung im Ausland Fakturakopien, 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 Leistung zweifelsfrei hervorgehen. Nach Rz. 568 der Wegleitung kann die Eidgenössische Steuerverwaltung zusätzliche Belege, wie zum Beispiel 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.

Die Vorinstanz erachtete die von der Eidgenössischen Steuerverwaltung an diesen Nachweis gestellten Anforderungen teilweise als unverhältnismässig. Sie hat zwar den Grundsatz festgehalten, dass die Beschwerdegegner in Anwendung von Art. 16 Abs. 1 MWSTV den Geschäfts- bzw. den Wohnsitz des Leistungsempfängers im Ausland offen legen müssten.
Sie schränkte aber ein, dass die Beschwerdegegner in Anwendung derselben Bestimmung Namen/Firma der Leistungsempfänger im Ausland einschliesslich der genauen Strassenbezeichnung bis auf die Initialen verdecken dürften. Für eine echte Steuerbefreiung sei der Nachweis zu erbringen, dass der Verbrauch der Leistung im Ausland erfolge. Habe der Leistungsempfänger seinen Geschäfts- bzw. Wohnsitz im Ausland, werde - allenfalls im Zusammenhang mit anderen Hinweisen wie Fakturakopien, Zahlungsbelegen usw. - angenommen, die Dienstleistung werde im Ausland verbraucht bzw. zur Nutzung oder Auswertung verwendet. Auch wenn nicht selten kaum abschliessend nachprüfbar sei, ob die Dienstleistung auch tatsächlich im Ausland zur Nutzung oder Auswertung verwendet werde, da bei Dienstleistungen ein einwandfreier Beweis wie bei physischen Warenbewegungen naturgemäss nicht möglich sei, stelle der ausländische Geschäfts- bzw. Wohnsitz des Leistungsempfängers ein gewichtiges Indiz für den Verbrauch der Dienstleistung im Ausland dar. Mangels Alternative und zur Verwirklichung des Bestimmungsland- bzw. Domizilprinzips sei demzufolge das Erfordernis der Geschäfts- bzw. Wohnsitzangabe des Empfängers durch den Leistungserbringer unabdingbar und damit gerechtfertigt. Durch die Bekanntgabe des Geschäfts- bzw. Wohnsitzes des Leistungsempfängers werde das Anwaltsgeheimnis - auch ohne Einwilligung des Klienten - noch nicht verletzt. Rückschlüsse auf den Geheimnisträger seien - zumindest für den Regelfall - ausgeschlossen. Der Geschäfts- bzw. Wohnsitz des Leistungsempfängers sei demnach völlig offen zu legen. Für den in Art. 16 Abs. 1 MWSTV verlangten buch- und belegmässigen Nachweis des Steuerbefreiungsanspruchs bzw. für den Nachweis, dass die Dienstleistung an Empfänger mit Geschäfts- und Wohnsitz im Ausland erbracht und dort zur Nutzung oder Auswertung verwendet werde, sei die volle Offenlegung von Name bzw. Firma des Leistungsempfängers einschliesslich der genauen Strassenbezeichnung jedoch im Regelfall nicht erforderlich. Der Eidgenössischen Steuerverwaltung stünden keine Rechtshilfemöglichkeiten offen, um zu prüfen, ob der entsprechende Leistungsempfänger existiere, ob er eine Leistung von den Beschwerdegegnern erhalten habe und erst recht nicht, ob diese im Ausland genutzt oder ausgewertet worden sei. Sie dürfe solche Nachforschungen im Ausland auch nicht auf eigene Faust betreiben.
Die Kenntnis des Namens bzw. der Firma des Leistungsempfängers im Ausland sei höchstens ein zusätzliches Indiz dafür, dass der entsprechende Empfänger die Leistung im Ausland nutze oder auswerte, was eine Offenlegung nicht rechtfertige.
Unerlässlich sei, dass der Leistungsempfänger rechtsgenügend der Dienstleistung ins Ausland bzw. dem ausländischen Geschäfts-/Wohnsitz sowie den Fakturakopien und Zahlungsbelegen usw. zugeordnet werden könne. Hiezu reiche aus, dass die Steuerpflichtigen eine amtliche Bescheinigung des ausländischen Ansässigkeitsstaates vorlegten, aus welcher der ausländische Geschäfts- oder Wohnsitz des Leistungsempfängers hervorgehe. Zur Wahrung des Anwaltsgeheimnisses müsse den Steuerpflichtigen aber die Möglichkeit eingeräumt werden, Name bzw. Firma einschliesslich der genauen Strassenbezeichnung bis auf die Initialen zu verdecken. Gelinge durch eine amtliche Bestätigung des ausländischen Geschäfts- bzw. Wohnsitzes des Leistungsempfängers sowie durch die genannten Initialen eine rechtsgenügende Zuordnung des Leistungsempfängers in den Büchern bzw. in den Fakturakopien und Zahlungsbelegen, sei der durch die Verordnung geforderte buch- und beleg-

mässige Nachweis nicht minder erbracht als durch die angefochtene Veranlagungspraxis. Die volle Identität mit Bezug auf Name bzw. Firma des Leistungsempfängers einschliesslich genaue Strassenbezeichnung sei gar nicht erforderlich, um beweismässig das gleiche Resultat zu erzielen wie das von der
Verwaltungspraxis angestrebte. Es gehe nicht an, allen Anwälten, die Dienstleistungen ins Ausland erbrächten, von vornherein Missbrauch und Urkundenfälschung zu unterstellen. Bei begründetem Verdacht auf Missbrauch bzw. strafrechtliches Handeln durch den Anwalt sei eine Offenlegung der fraglichen Daten in einem Steuerjustizverfahren oder gegebenenfalls in einem Strafverfahren mit den entsprechenden gesetzlich vorgesehenen Beweisanordnungen vorbehalten. Es gehe, wenn der Klient in die Preisgabe von durch das Anwaltsgeheimnis geschützten Informationen nicht einwillige, nicht an, den Anwalt vor die Wahl zu stellen, die Steuer auf einer gemäss Gesetz und Verfassung echt steuerbefreiten Leistung zu entrichten oder das Anwaltsgeheimnis zu verletzen. Dies verstosse entweder gegen aus der Verfassung abgeleitete Berufs- oder Freiheitsrechte (Anwaltsgeheimnis) oder gegen aus ihr abgeleitete Mehrwertsteuergrundsätze (Bestimmungsland- und Verbrauchssteuerprinzip).
Eine solche Beweismassnahme erweise sich als nicht zumutbar und deshalb als unverhältnismässig, dies jedenfalls unter dem Gesichtspunkt, dass andere, mildere und das Anwaltsgeheimnis sowie die genannten Prinzipien nicht beeinträchtigende Massnahmen denkbar seien, die zum gleichen beweismässigen Ergebnis führten.

c) Das Berufsgeheimnis der Anwälte ist in der kantonalen Anwaltsgesetzgebung verankert (vgl. auch Art. 13 des Bundesgesetzes vom 23. Juni 2000 über die Freizügigkeit der Anwältinnen und Anwälte, BBl 2000 S. 3594 ff.). Seine Verletzung wird nach Art. 321 StGB als Vergehen bestraft, und prozessrechtlich ist es durch das Zeugnisverweigerungsrecht des Anwalts geschützt. Verfassungsrechtlich fällt das Anwaltsgeheimnis in den Schutzbereich der Grundrechte der persönlichen Freiheit (Art. 10 Abs. 2 BV) und des Schutzes der Privatsphäre (Art. 13 Abs. 1 BV, Art. 8 EMRK; vgl. BGE 117 Ia 341 E. 4 S. 345/346; 102 Ia 516 E. 3b S. 521; Urteil des Bundesgerichts vom 11. April 1996 i.S. K., E. 3a, publiziert in SJ 1996 S. 453). Eine Pflicht zur Verschwiegenheit ergibt sich zudem auch aus der auftragsrechtlichen Treuepflicht (Art. 398 Abs. 2 OR).

Der steueramtlichen Sachverhaltsermittlung sind sowohl nach den Steuergesetzen als auch nach dem verfassungsmässigen Grundsatz der Verhältnismässigkeit staatlichen Handelns (Art. 5 Abs. 2 BV) Grenzen gesetzt: Nach Art. 46 MWSTV bezieht sich die Auskunftspflicht von vornherein nur auf solche Tatsachen, die für die Steuerpflicht und die Steuerbemessung von Bedeutung sind. Nach Art. 36 Abs. 1 BV dürfen Grundrechte, so die persönliche Freiheit (Art. 10 Abs. 2 BV) und die Privatsphäre (Art. 13 Abs. 1 BV), nur gestützt auf eine gesetzliche Grundlage eingeschränkt werden; die Einschränkung muss sodann durch ein öffentliches Interesse oder durch den Schutz von Grundrechten Dritter gerechtfertigt und verhältnismässig sein (Art. 36 Abs. 2 und 3 BV), und sie darf den Kerngehalt des Grundrechts nicht antasten (Art. 36 Abs. 4 BV).

Die in der Mehrwersteuerverordnung vorgesehene Auskunfts- und Offenlegungspflicht schränkt namentlich die persönliche Freiheit und die Privatsphäre ein. Diese Einschränkung ist durch das öffentliche Interesse an einer gesetzmässigen und gleichmässigen Besteuerung zwar grundsätzlich gerechtfertigt, haben doch die Grundsätze gesetzmässiger und gleichmässiger Besteuerung ebenfalls Verfassungsrang (vgl.
Art. 127 BV). Es ginge nach diesen Grundsätzen nicht an, dass sich die Träger von Berufsgeheimnissen faktisch steuerliche Vorteile verschaffen. Das Bundesgericht hat denn auch in ständiger Praxis erkannt, dass die Träger eines gesetzlich geschützten Berufsgeheimnisses im eigenen Steuerveranlagungsverfahren wie alle übrigen Steuerpflichtigen zur Mitwirkung verpflichtet sind und sich demzufolge der Auskunfts- und Nachweispflicht nicht unter Hinweis auf das Berufsgeheimnis entziehen können (Pra 76 651; Urteil vom 18. 10. 1989, Verfahren 2P.100/1989, E. 2a). Die in Art. 16 Abs. 1 MWSTV für den Exportnachweis vorgesehene objektive Beweisvorschrift folgt der im Steuerrecht generell gültigen Regel, wonach die Beweislast für steuerbegründende Tatsachen die Steuerbehörde trägt, der Beweis für steueraufhebende oder steuermindernde Tatsachen aber grundsätzlich dem Steuerpflichtigen obliegt. Dieser hat steuermindernde Tatsachen nicht nur zu behaupten, sondern auch zu belegen (BGE 121 II 257 E. 4c/aa S. 266 und 273 E. 3c/aa S. 284; ASA 62 720 E. 5b; Ernst Blumenstein/Peter Locher, System des Steuerrechts, 5. Aufl. 1995, S. 379 und 415; Urs Behnisch, Die Verfahrensmaximen und ihre Auswirkungen auf das Beweisrecht im Steuerrecht, ASA 56 S. 625;
Martin Zweifel, Die Verfahrenspflichten des Steuerpflichtigen im Steuereinschätzungsverfahren unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen Rechtes, ASA 49 S. 520; derselbe, Die Sachverhaltsermittlung im

Steuerveranlagungsverfahren, Zürich 1989, S. 109 f.). Allerdings muss die steuerliche Auskunfts- und Offenlegungspflicht im Lichte des Verhältnismässigkeitsgrundsatzes gehandhabt werden. Danach sind nur diejenigen Tatsachen aus dem beruflichen Geheimbereich zu offenbaren, die geeignet und erforderlich sind, um die Steuerpflicht und die Steuerbemessung zu beurteilen.

d) Um für eine anwaltliche Dienstleistung an einen Empfänger mit Geschäfts- oder Wohnsitz im Ausland die Steuerbefreiung zu erlangen, ist zunächst unbestrittenermassen erforderlich, dass der Anwalt den ausländischen Geschäfts- oder Wohnsitz seines Klienten offen legt und hiefür die nötigen Belege beibringt. Diese Angabe ist unerlässlich, um zu beurteilen, ob ein Dienstleistungsexport vorliegt.
Wird bloss der ausländische Geschäfts- oder Wohnsitz eines (anonymisierten) Klienten angegeben, werden weder die Grundrechte des Anwalts noch diejenigen seines Klienten in erheblicher Weise beeinträchtigt. Die Feststellung der Vorinstanz, wonach die Beschwerdegegner in Anwendung von Art. 16 Abs. 1 MWSTV den Geschäfts- bzw. Wohnsitz des Leistungsempfängers im Ausland offen legen müssen, ist demnach zutreffend.
Die Beschwerdegegner haben denn auch vor Bundesgericht keine Beschwerde gegen die von der Vorinstanz diesbezüglich angeordnete Offenlegungspflicht erhoben.

e) Steht - allenfalls aufgrund einer amtlichen ausländischen Bescheinigung - fest, dass der Empfänger seinen Wohn- oder Geschäftssitz im Ausland hat, spricht im Normalfall nach der allgemeinen Lebenserfahrung genügend dafür, dass die betreffende Dienstleistung auch dort zur Nutzung oder Auswertung verwendet wird und demnach ein Dienstleistungsexport gegeben ist. Es geht jedenfalls nicht an, von vornherein einen Missbrauch zu unterstellen. Wie die Vorinstanz zudem zu Recht annimmt, sind der Eidgenössischen Steuerverwaltung - auch wenn sie den vollständigen Namen und die Adresse des ausländischen Kunden erfährt - Abklärungen im Ausland ohnehin nicht möglich, so dass auch davon auszugehen ist, dass diese Angaben gar nicht geeignet sind, um zu zusätzlichen Erkenntnissen über steuerrelevante Tatsachen zu gelangen. Es stellt daher eine unverhältnismässige Massnahme dar, wenn die Steuerbehörden für den buch- und belegmässigen Nachweis eines Dienstleistungsexports in allen Fällen vollständige Angaben über Namen und Adresse der ausländischen Anwaltskunden verlangen. Dadurch würde in erheblicher Weise in das Anwaltsgeheimnis eingegriffen, bezieht sich dieses doch auch auf die blosse Tatsache, dass ein bestimmtes Anwaltsmandat besteht; vom
Kunden nicht autorisierte Angaben des Anwalts hierüber würden das Anwaltsgeheimnis verletzen.

f) Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass sich das Anwaltsgeheimnis einzig auf die berufsspezifisch anwaltliche Tätigkeit erstreckt, die im Zusammenhang mit der Rechtsvertretung steht. Überwiegt dagegen das geschäftliche Element der Tätigkeit des Anwalts derart, dass sie nicht mehr als anwaltliche betrachtet werden kann (so etwa die Tätigkeit als Verwaltungsrat einer Gesellschaft oder die Tätigkeit, die sich in einer blossen Vermögensverwaltung oder Vermögensanlage erschöpft), so erstreckt sich das Berufsgeheimnis darauf nicht mehr umfassend (vgl. BGE 112 Ib 606 ff.; 115 Ia 197 E. 3d/bb).

g) Es kann im Bereich der berufsspezifisch anwaltlichen Tätigkeit eines schweizerischen Rechtsanwalts nicht um die Alternative gehen, dass der Anwalt entweder den Namen und die Adresse seines ausländischen Kunden offen legt oder eine Leistung mit der Steuer belastet, die nach Art. 15 Abs. 2 lit. l MWSTV als Exportleistung von Gesetzes wegen steuerfrei ist. Eine vollständige Offenlegungspflicht von Namen und Adresse des Kunden im Ausland kann nicht generell bejaht werden, sondern ist - wie die Vorinstanz zu Recht annimmt - nach dem Verhältnismässigkeitsgrundsatz auf Fälle zu beschränken, in denen aufgrund der Umstände des Einzelfalles Anlass zu Zweifeln an der Richtigkeit der Selbstveranlagung oder begründeter Verdacht auf Missbrauch oder strafrechtliches Verhalten besteht.

h) Inwiefern die Vorinstanz ihre Kognition unrichtig ausgeübt haben soll, wie die Beschwerdeführerin annimmt, ist nicht zu erkennen. Weiter lässt sich nicht sagen, dass der Bundesrat mit Art. 16 Abs. 1 MWSTV einen politischen Entscheid getroffen hat, den die Steuerjustizbehörden nicht einfach missachten dürften. Vielmehr ist die in Art. 16 Abs. 1 MWSTV dem Pflichtigen auferlegte Auskunfts- und Offenlegungspflicht verhältnismässig zu handhaben. Es kann demnach nicht argumentiert werden, der Bundesrat habe bewusst auf einen Vorbehalt zugunsten des Berufsgeheimnisses verzichtet. Vielmehr darf dieses nach dem Verhältnismässigkeitsgrundsatz nicht unnötig eingeschränkt werden. Eine Offenlegung des Klientennamens generell in allen Fällen erweist sich

- wie gesehen - als unnötig, da der Ausfuhrnachweis in der Regel durch belegte Angaben über den ausländischen Wohn- und Geschäftssitz eines durch die Initialen des Namens und der Strasse identifizierten Kunden als erbracht zu gelten hat. Die Beschwerdeführerin führt selber aus, dass sich bei einem Leistungsempfänger mit Sitz im Ausland der Ort der Nutzung und Auswertung der Dienstleistung vermutungsweise an seinem ausländischen Domizil befindet. Eine umfassende Offenlegungspflicht in allen
Fällen kann auch nicht damit begründet werden, es stehe dem Rechtsanwalt frei, sich von seinem Kunden von der Schweigepflicht entbinden zu lassen. Ein Verzicht auf das staatlich anerkannte Anwaltsgeheimnis kann dem Kunden nicht leichthin zugemutet werden, würde dieses doch seines wesentlichen Gehaltes entleert, wenn an die Weigerung, vom staatlich garantierten Anwaltsgeheimnis geschützte Informationen offen zu legen, Steuerfolgen geknüpft würden.

i) Schliesslich ist zu berücksichtigen, dass auch Art. 57 des seit dem 1. Januar 2001 geltenden Bundesgesetzes vom 2. September 1999 über die Mehrwertsteuer (MWSTG) im Grundsatz die Wahrung des Berufsgeheimnisses vorschreibt.
Abs. 1 dieser Bestimmung statuiert zwar (wie Art. 46 MWSTV) als Grundsatz eine umfassende Auskunftspflicht der steuerpflichtigen Person. Abs. 2 behält aber das gesetzlich geschützte Berufsgeheimnis auch für die steuerpflichtige Person selber ausdrücklich vor. Die Vorschrift hält fest, dass die Träger des Berufsgeheimnisses zur Vorlage der Bücher oder Aufzeichnungen verpflichtet sind, dabei aber die Namen der Klienten abdecken oder durch Codes ersetzen dürfen. Weiter ist festgehalten, dass in Zweifelsfällen auf Antrag der Eidgenössischen Steuerverwaltung oder der steuerpflichtigen Person vom Präsidenten der Eidgenössischen Steuerrekurskommission ernannte neutrale Experten als Kontrollorgane eingesetzt werden. Die von der Vorinstanz für das geltende Recht statuierte Lösung, wonach der Name und die Strassenbezeichnung bis auf die Initialen anonymisiert werden dürfen, harmoniert folglich mit der neuen Regelung in Art. 57 MWSTG besser und ist auch aus diesem Grund vorzuziehen.

Lausanne, 20. April 2001