Urteil vom 21. Juli 2011, II R 6/10

Zurückweisung ausländischer Steuerberatungsgesellschaften - Fehlender Schutz in Bezug auf die Berufshaftpflicht - Auslegung und Umfang einer Zurückweisungsverfügung - Beurteilung eines Einzelakts bei harmonisierter Rechtslage

BFH II. Senat

AO § 80 Abs 5, StBerG § 3a, EG Art 49, EG Art 50, AEUV Art 56, AEUV Art 57, EGRL 36/2005 Art 5 Abs 3, StBerG § 50 Abs 6, StBDV § 51 Abs 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 25. November 2009, Az: 6 K 530/08

Leitsätze

Eine in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union registrierte Steuerberatungsgesellschaft Ltd. ist weder nach § 3a StBerG noch aufgrund der Dienstleistungsfreiheit zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen i.S. des § 80 Abs. 5 AO befugt, wenn sie nicht über eine Berufshaftpflichtversicherung oder einen anderen individuellen oder kollektiven Schutz in Bezug auf die Berufshaftpflicht verfügt .

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine in Großbritannien registrierte Wirtschafts- und Steuerberatungsgesellschaft Ltd. mit Niederlassungen in Belgien und den Niederlanden. Sie ist nicht als Steuerberatungsgesellschaft nach §§ 32 Abs. 3, 49 ff. des Steuerberatungsgesetzes in der ab 12. April 2008 geltenden Fassung des Gesetzes vom 8. April 2008 (BGBl I 2008, 666) --StBerG-- anerkannt und verfügt nicht über eine Berufshaftpflichtversicherung. Für die Klägerin handelt als "director" A, dessen Bestellung als Steuerberater in der Bundesrepublik Deutschland (Bundesrepublik) im Jahr 2000 wegen Vermögensverfalls rechtskräftig widerrufen wurde.

2 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erließ am 11. August 2008 gegen die Z Ltd. (Ltd.) Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide für die Monate Juni 2007 bis Juni 2008. Der dagegen erhobenen Sprungklage stimmte das FA nicht zu. Am 24. September 2008 erhob die Klägerin für die Ltd. Untätigkeitsklage wegen der Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide für die Monate Juni 2007 bis Juni 2008. Gleichzeitig beantragte sie beim FA Aussetzung der Vollziehung (AdV). Am 8. Oktober 2008 setzte das FA bis zur Entscheidung über den Einspruch die Vollziehung der Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide für die Monate Juni 2007 bis März 2008 unter dem Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs aus.

3 Unter Bezugnahme auf den gestellten AdV-Antrag wies das FA die Klägerin am 20. November 2008 als Bevollmächtigte der Ltd. gemäß § 80 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) zurück. Die Zurückweisungsverfügung hat, soweit vorliegend von Interesse, folgenden Wortlaut:

4 "... als ... leisten Sie für die o.g. Ltd. geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen in der Form, dass Sie in o.a. Schreiben einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung in der Klagesache gegen die Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide 06/2007 bis 06/2008 stellen, ohne dazu befugt zu sein (§ 5 StBerG).

> Begründung: ...
>
> Aus vorgenannten Gründen weise ich die ... als Bevollmächtigten ihres Auftraggebers zurück (§ 80 Abs. 5 AO). Alle Verfahrenshandlungen, die Sie trotz dieser Zurückweisung künftig für Ihren Auftraggeber vornehmen, bleiben ohne steuerliche Wirkung. Die Ltd. als Ihren Auftraggeber habe ich unterrichtet (Hinweis auf § 80 Abs. 8 AO)."

5 Die dagegen erhobene Sprungklage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) legte die Verfügung des FA dahin aus, dass die Klägerin hinsichtlich aller weiteren Verfahrenshandlungen für die Ltd. in der Zeit nach dem 20. November 2008 zurückgewiesen werde. Der Bescheid sei insoweit nichtig, als das FA die Klägerin für das AdV-Verfahren zurückgewiesen habe, weil das Aussetzungsverfahren zum Zeitpunkt der Zurückweisung bereits erledigt gewesen sei. Soweit der Bescheid darüber hinaus gehe, sei er rechtswidrig. Denn § 80 Abs. 5 AO sehe keine derart weite Rechtsfolge vor. Die Vorschrift wirke nur für das jeweilige konkrete Verfahren. Dies ergebe sich aus der systematischen Stellung innerhalb der AO. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 541 veröffentlicht.

6 Mit der Revision rügt das FA eine Verletzung des § 80 Abs. 5 AO. Nach dem Rechtsverständnis des FG könne § 80 Abs. 5 AO seinen Schutzzweck nicht erfüllen und liefe weitgehend leer.

7 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

8 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass die Zurückweisung der Klägerin nach § 80 Abs. 5 AO rechtswidrig bzw. nichtig sei.

10 1. Soweit das FG die Zurückweisungsverfügung als rechtswidrig angesehen hat, weil das FA die Klägerin für zukünftige Verfahren der Ltd. zurückgewiesen habe, hat es den Bescheid fehlerhaft ausgelegt. Denn die Klägerin ist nur für das AdV-Verfahren und nicht auch für zukünftige Verfahren der Ltd. zurückgewiesen worden.

11 a) Maßgebend für die Auslegung eines Verwaltungsakts ist der objektive Erklärungsinhalt der Regelung, wie ihn der Empfänger nach den ihm bekannten Umständen unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte (ständige Rechtsprechung, vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH--- vom 15. April 2010 V R 11/09, BFH/NV 2010, 1830, m.w.N.). Es kommt grundsätzlich nicht darauf an, was die Finanzbehörde erklären wollte oder wie ein außen stehender Dritter den Verwaltungsakt auffassen konnte. Im Zweifel ist das den Betroffenen weniger belastende Auslegungsergebnis vorzuziehen, da er als Empfänger einer auslegungsbedürftigen Willenserklärung der Verwaltung durch etwaige Unklarheiten aus deren Sphäre nicht benachteiligt werden darf (vgl. BFH-Urteil vom 11. Juli 2006 VIII R 10/05, BFHE 214, 18, BStBl II 2007, 96, m.w.N.).

12 Zur Auslegung ist auch das Revisionsgericht befugt, wenn die tatsächlichen Feststellungen des FG hierzu ausreichen (Senatsurteil vom 24. August 2005 II R 16/02, BFHE 210, 515, BStBl II 2006, 36). Der BFH ist nicht an die Auslegung eines Bescheides durch das FG gebunden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 214, 18, BStBl II 2007, 96).

13 b) Die streitgegenständliche Verfügung ist dahin auszulegen, dass das FA die Klägerin lediglich für das AdV-Verfahren der Ltd. zurückgewiesen hat.

14 Der Wortlaut der Verfügung ist nicht eindeutig. Das FA hat die Klägerin als Bevollmächtigte ihres Auftraggebers zurückgewiesen und im Zusammenhang damit ausgeführt, dass alle Verfahrenshandlungen, die sie trotz dieser Zurückweisung künftig für den Auftraggeber vornehme, ohne steuerliche Wirkung blieben. Dies kann zwar dahin verstanden werden, dass die Zurückweisung alle zukünftigen Verfahren der Ltd. betreffen sollte, weil alle künftigen Verfahrenshandlungen der Klägerin steuerlich wirkungslos sein sollten und eine ausdrückliche Einschränkung auf das AdV-Verfahren fehlt. Gegen eine solche Auslegung spricht jedoch, dass das FA zu Beginn der Verfügung den von der Klägerin für die Ltd. gestellten AdV-Antrag als unbefugte geschäftsmäßige Hilfe in Steuersachen bezeichnet und im Hinblick darauf die Klägerin als Bevollmächtigte der Ltd. zurückgewiesen hat. Da sich aus dem Wortlaut der Verfügung nicht entnehmen lässt, für welche Verfahren im Einzelnen die Klägerin zurückgewiesen wurde, kann aus der Angabe des AdV-Verfahrens im Einleitungssatz geschlossen werden, dass damit das Verfahren benannt wurde, für das die Zurückweisung gelten soll. Einer solchen Auslegung steht nicht der Hinweis des FA in der Zurückweisungsverfügung entgegen, dass alle Verfahrenshandlungen, die die Klägerin trotz der Zurückweisung künftig für die Ltd. vornimmt, ohne steuerliche Wirkung bleiben. Die Verwendung des Wortes "künftig" bezieht sich nicht auf Verfahren der Ltd., sondern auf die Verfahrenshandlungen der Klägerin. Insoweit wird lediglich im

Wesentlichen der Gesetzestext des § 80 Abs. 8 Satz 2 AO wiedergegeben. Danach sind Verfahrenshandlungen des zurückgewiesenen Bevollmächtigten oder Beistands, die dieser nach der Zurückweisung vornimmt, unwirksam. Die Vorschrift regelt die Rechtsfolge der Zurückweisung. Soweit diese Rechtsfolge laut Zurückweisungsverfügung für alle künftig vorgenommenen Verfahrenshandlungen der Klägerin eintreten sollte, wird damit verdeutlicht, welche Verfahrenshandlungen im Rahmen des AdV-Verfahrens in zeitlicher Hinsicht betroffen sein sollten.

15 Soweit das FG darauf hinweist, dass der Vertreter des FA in der mündlichen Verhandlung bestätigt habe, dass die Zurückweisung das Mandatsverhältnis der Klägerin zur Ltd. insgesamt betreffen sollte, berührt dies nicht den objektiven, sondern nur den subjektiv gewollten Inhalt der Zurückweisungsverfügung, der bei der Auslegung unbeachtlich ist.

16 Im Ergebnis ist daher die Verfügung dahin auszulegen, dass das FA die Klägerin nur für das AdV-Verfahren zurückgewiesen hat. Denn eine solche Zurückweisung belastet die Klägerin weniger als eine Zurückweisung auch für alle zukünftigen Verfahren der Ltd.

17 2. Das AdV-Verfahren war entgegen der Auffassung des FG zum Zeitpunkt der Zurückweisung der Klägerin auch noch nicht erledigt. Die Klägerin hatte für die Ltd. am 24. September 2008 die AdV der Umsatzsteuervorauszahlungsbescheide für die Monate Juni 2007 bis Juni 2008 beantragt. Hinsichtlich der Vorauszahlungsbescheide für die Monate April bis Juni 2008 ergibt sich aus den Feststellungen des FG nicht, dass das FA über den AdV-Antrag entschieden hat. Aber auch soweit das FA die Vollziehung der Vorauszahlungsbescheide für die Monate Juni 2007 bis März 2008 ausgesetzt hat, ist keine Erledigung des AdV-Verfahrens eingetreten. Denn zum einen stand die AdV unter dem Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs. Zum anderen war sie bis zur Entscheidung über den Einspruch vom 27. August 2008 befristet.

18 Mangels Erledigung des AdV-Verfahrens ist die Zurückweisungsverfügung vom 20. November 2008 nicht nichtig. Da das FG von einer anderen Rechtsauffassung ausgegangen ist, ist die Vorentscheidung aufzuheben.

19 3. Die Sache ist spruchreif. Die Klage ist als unbegründet abzuweisen. Das FA hat die Klägerin zu Recht gemäß § 80 Abs. 5 AO zurückgewiesen. Nach dieser Vorschrift sind Bevollmächtigte und Beistände zurückzuweisen, wenn sie geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leisten, ohne dazu befugt zu sein.

20 a) Nach § 2 Satz 1 StBerG darf die Hilfeleistung in Steuersachen geschäftsmäßig nur von Personen und Vereinigungen ausgeübt werden, die hierzu befugt sind. Eine Befugnis ist danach auch für eine Steuerberatungsgesellschaft erforderlich, die --wie die Klägerin-- ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) hat und von dort aus Hilfe in Steuersachen für Steuerpflichtige in der Bundesrepublik leistet, selbst wenn sich die für die Steuerberatungsgesellschaft handelnden Personen zur Erbringung der Dienstleistungen nicht auf das Gebiet der Bundesrepublik begeben.

21 b) Zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen sind u.a. nach § 3 Nr. 3 StBerG Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften befugt. Die Klägerin ist keine solche Gesellschaft. Sie ist insbesondere nicht gemäß § 32 Abs. 3 Satz 1 StBerG als Steuerberatungsgesellschaft anerkannt.

22 c) Nach § 3a Abs. 1 Satz 1 StBerG sind Personen, die in einem anderen Mitgliedstaat der EU beruflich niedergelassen sind und dort befugt geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen nach dem Recht des Niederlassungsstaates leisten, zur vorübergehenden und gelegentlichen geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen auf dem Gebiet der Bundesrepublik befugt. Der Umfang der Befugnis zur Hilfeleistung in Steuersachen im Inland richtet sich nach dem Umfang dieser Befugnis im Niederlassungsstaat (§ 3a Abs. 1 Satz 2 StBerG). Bei ihrer Tätigkeit im Inland unterliegen sie denselben Berufsregeln wie die in § 3 StBerG genannten Personen (§ 3a Abs. 1 Satz 3 StBerG). Zu diesen Berufsregeln gehört u.a. der Abschluss einer Berufshaftpflichtversicherung (vgl. § 50 Abs. 6 StBerG, § 51 der Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften --DVStB--; siehe auch Gehre/Koslowski, Steuerberatungsgesetz, 6. Aufl., § 3a Rz 8).

23 Die geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen nach § 3a Abs. 1 StBerG ist nur zulässig, wenn die Person vor der ersten Erbringung im Inland der zuständigen Stelle schriftlich Meldung erstattet (§ 3a Abs. 2 Satz 1 StBerG). Diese Meldung muss u.a. eine Information über Einzelheiten zur Berufshaftpflichtversicherung oder eines anderen individuellen oder kollektiven Schutzes in Bezug auf die Berufshaftpflicht enthalten (§ 3a Abs. 2 Satz 3 Nr. 8 StBerG).

24 Die Klägerin erfüllt die Voraussetzungen des § 3a Abs. 1 StBerG nicht. Denn sie hat --wie vom FG durch die Bezugnahme auf den Inhalt des Klageschriftsatzes tatsächlich festgestellt-- keine Berufshaftpflichtversicherung abgeschlossen. Da sich damit aus § 3a StBerG keine Befugnis der Klägerin zur geschäftsmäßigen Hilfe in Steuersachen ergibt, kann dahinstehen, ob die geschäftsmäßige Hilfe im AdV-Verfahren der Ltd. überhaupt vom Anwendungsbereich des § 3a StBerG erfasst ist.

25 d) Aus der unionsrechtlich gewährleisteten Dienstleistungsfreiheit (Art. 49, 50 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --EG--; jetzt Art. 56, 57 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union --AEUV--) ergibt sich für die Klägerin kein Recht, der Ltd. geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen zu leisten.

26 aa) Es kann offen bleiben, ob die Berufung auf die Dienstleistungsfreiheit schon im Hinblick auf § 3a StBerG ausgeschlossen ist. Mit dieser Vorschrift hat der Gesetzgeber die Richtlinie 2005/36/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 7. September 2005 über die Anerkennung von Berufsqualifikationen umgesetzt (vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 12. November 2007, Entwurf eines Achten Gesetzes zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes, BTDrucks 16/7077, S. 23). Liegt eine abgeschlossene Rechtsharmonisierung auf Gemeinschaftsebene vor, ist ein Einzelakt anhand der Bestimmungen dieser Harmonisierungsmaßnahme und nicht der des Primärrechts zu beurteilen (vgl. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- vom 14. Dezember 2004 C-309/02, Radlberger Getränkegesellschaft und S. Spitz, Slg. 2004, I-11763 Rdnr. 53; Frenz, Handbuch Europarecht, Band I, S. 139; siehe auch Kingreen, Die Struktur der Grundfreiheiten des Europäischen Gemeinschaftsrechts, S. 151; ders. in Calliess/Ruffert, Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta, Art. 28 bis 30 EGV Rz 18; Beul, Deutsches Steuerrecht 2006, 1429, 1432).

27 bb) Selbst wenn eine abschließende Rechtsharmonisierung auf Gemeinschaftsebene für reglementierte Berufe nicht vorläge und sich die Klägerin deshalb auf die Dienstleistungsfreiheit berufen könnte, wäre sie nicht zu einer grenzüberschreitenden geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt.

28 Die Dienstleistungsfreiheit verlangt in erster Linie die Beseitigung jeglicher Diskriminierung des Dienstleistenden aufgrund seiner Staatsangehörigkeit oder des Umstands, dass er in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen ansässig ist, in dem die Dienstleistung erbracht werden soll (vgl. EuGH-Urteil vom 25. Juli 1991 C-288/89, Stichting Collectieve, Slg. 1991, I-4007 Rdnr. 10).

29 Eine derartige Diskriminierung der Klägerin aufgrund ihres Sitzes in den Niederlanden liegt nicht vor. Vielmehr ist die Klägerin allein deshalb im Inland nicht zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt, weil sie nicht die Voraussetzungen erfüllt, die das deutsche Recht auch für in der Bundesrepublik niedergelassene Steuerberatungsgesellschaften vorschreibt. Denn zu diesen Voraussetzungen zählt, wie bereits ausgeführt, u.a. der Abschluss einer Berufshaftpflichtversicherung. Über eine derartige Versicherung verfügt die Klägerin nicht.

30 Nach ständiger EuGH-Rechtsprechung verlangt Art. 49 EG (jetzt Art. 56 AEUV) nicht nur die Beseitigung jeder Diskriminierung des in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleistenden aufgrund seiner Staatsangehörigkeit bzw. seiner Ansässigkeit, sondern auch die Aufhebung aller Beschränkungen --selbst wenn sie unterschiedslos für inländische Dienstleistende wie für solche aus anderen Mitgliedstaaten gelten--, die geeignet sind, die Tätigkeiten von Dienstleistenden, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind und dort rechtmäßig entsprechende Dienstleistungen erbringen, zu unterbinden, zu behindern oder weniger attraktiv zu machen (vgl. EuGH-Urteil vom 13. Februar 2003 C-131/01, Kommission/Italien, Slg. 2003, I-1659 Rdnr. 26).

31 Soweit § 51 Abs. 1 DVStB vorsieht, dass Steuerberatungsgesellschaften verpflichtet sind, sich gegen die aus ihrer Berufstätigkeit ergebenden Haftpflichtgefahren für Vermögensschäden zu versichern, kann diese Regelung zwar geeignet sein, die geschäftsmäßige Hilfeleistung der Klägerin im Inland zu unterbinden, zu behindern oder weniger attraktiv zu machen. Nach der Rechtsprechung des EuGH sind nationale Maßnahmen, die die Ausübung der durch den EG-Vertrag garantierten grundlegenden Freiheiten behindern oder weniger attraktiv machen können, jedoch mit diesem vereinbar, wenn sie vier Voraussetzungen erfüllen: Sie müssen in nicht diskriminierender Weise angewandt werden, sie müssen aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt sein, sie müssen geeignet sein, die Verwirklichung des mit ihnen verfolgten Zieles zu gewährleisten, und sie dürfen nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Zieles erforderlich ist (vgl. EuGH-Urteil vom 30. März 2006 C-451/03, Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti, Slg. 2006, I-2941 Rdnr. 37; vom 11. Juni 2009 C-564/07, Kommission/Österreich, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst --DStRE-- 2010, 61, jeweils m.w.N.). Diesen Voraussetzungen entspricht die Regelung des § 51 Abs. 1 DVStB. Sie ist insbesondere aus Gründen des Allgemeininteresses, nämlich dem Schutz von Verbrauchern als Empfänger der betreffenden Dienstleistung

erforderlich (vgl. EuGH-Urteil Kommission/Österreich in DStRE 2010, 61 Rdnr. 32, zur Berufshaftpflicht eines Patentanwalts).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de