

Beschluss vom 02. Dezember 2020, VII R 14/20

Zurückweisung einer im EU-Ausland niedergelassenen Steuerberatungsgesellschaft wegen geschäftsmäßiger Hilfeleistung in Steuersachen für inländische Steuerpflichtige

ECLI:DE:BFH:2020:B.021220.VIIR14.20.0

BFH VII. Senat

AO § 80 Abs 7, AO § 80 Abs 5, StBerG § 3, StBerG § 3a, StBerG § 4, AEUV Art 56, AEUV Art 267, EGRL 36/2005 Art 5, EGRL 123/2006 Art 16 Abs 1, EGRL 123/2006 Art 16 Abs 2, FGO § 76 Abs 1 S 4, AO § 90 Abs 2

vorgehend FG Köln, 11. Februar 2020, Az: 7 K 815/14

Leitsätze

NV: Eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige, nicht in Deutschland niedergelassene und nicht nach § 32 Abs. 3, §§ 49 ff. StBerG anerkannte Steuerberatungsgesellschaft, die unter Berufung auf die Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV) grenzüberschreitende Beratungsleistungen für inländische Steuerpflichtige erbringen will, muss nachweisen, dass sich ihre Tätigkeit nicht ausschließlich auf solche grenzüberschreitenden Beratungsleistungen für inländische Steuerpflichtige beschränkt, sondern dass sie auch in dem Mitgliedstaat, in dem sie ansässig ist, gegenüber den dort ansässigen Steuerpflichtigen vergleichbare Dienstleistungen erbringt (Anschluss an BFH-Urteil vom 19.10.2016 - II R 44/12, BFHE 255, 367, BStBl II 2017, 797).

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 12.02.2020 - 7 K 815/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten über die Zurückweisung der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) als Bevollmächtigte nach § 80 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung (AO a.F. - seit dem 01.01.2017: § 80 Abs. 7 AO).
- 2** Die Klägerin ist eine Kapitalgesellschaft britischen Rechts mit Sitz in Großbritannien und einer Niederlassung in den Niederlanden. Gegenstand ihres Unternehmens sind dem niederländischen Handelsregister zufolge Wirtschaftsberatung, Steuerberatung und Rechnungswesen. Gesellschafter und Geschäftsführer ("director") der Klägerin sind A und B. A gehört nicht zu dem Personenkreis des § 3 Nr. 1 des Steuerberatungsgesetzes (StBerG). B war in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) ursprünglich als Steuerberater bestellt gewesen; seine Bestellung wurde wegen Vermögensverfalls --inzwischen bestandskräftig-- widerrufen.
- 3** Die Klägerin ist in Deutschland nicht als Steuerberatungsgesellschaft nach § 32 Abs. 3, §§ 49 ff. StBerG anerkannt. Gleichwohl berät sie mehrere in Deutschland ansässige Mandanten in steuerlichen Angelegenheiten und tritt für diese in steuerlichen Verfahren auf.
- 4** Mit Schreiben vom 06.02.2014 legte die Klägerin für die Eheleute C, die in Deutschland im Zuständigkeitsbereich des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) leben, Einspruch u.a. gegen den Einkommensteuerbescheid für 2009 ein. Mit Schreiben vom 24.02.2014 wies das FA die Klägerin wegen unbefugter Hilfeleistung in Steuersachen als Bevollmächtigte nach § 80 Abs. 5 AO a.F. zurück.

- 5 Die Klägerin erhob dagegen mit fristgerechter Zustimmung des FA Sprungklage und machte im Wesentlichen geltend, sie verfüge in Deutschland über keinerlei Räume und auch über keine "ständige Präsenz". In dem vorliegenden Fall habe sie ihre Beratungsleistungen ausschließlich von ihrem Sitz in den Niederlanden aus erbracht, also ohne physischen Grenzübertritt. Nach Art. 56 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) dürfe sie auf diese Weise all diejenigen Dienstleistungen erbringen, zu denen sie nach dem Recht der Niederlande befugt sei. Dies hätten sowohl der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) mit dem Urteil X-Steuerberatungsgesellschaft vom 17.12.2015 - C-342/14 (EU:C:2015:827, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2016, 290) als auch der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 19.10.2016 - II R 44/12 (BFHE 255, 367, BStBl II 2017, 797) bestätigt. In den Niederlanden gebe es keine Regelung, die es ihr untersagen würde, Steuerberatungsleistungen gegenüber Personen zu erbringen, die in Deutschland ansässig seien. Demnach sei die Zurückweisung rechtswidrig.
- 6 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Zur Begründung führte es aus, die Klägerin sei bei Ergehen des Bescheids vom 24.02.2014 nicht nach §§ 3, 3a StBerG zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt gewesen. Eine entsprechende Befugnis ergebe sich auch nicht aus der unionsrechtlich gewährleisteten Dienstleistungsfreiheit (Art. 56, 57 AEUV). Dabei könne als zutreffend unterstellt werden, dass die Klägerin, wie sie selbst vortrage, keine Niederlassung in Deutschland unterhalte und im Streitfall ausschließlich von den Niederlanden aus tätig geworden sei; denn jedenfalls habe die Klägerin unter Berufung auf das Steuergeheimnis den ihr für diesen Fall nach § 76 Abs. 1 Satz 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 90 Abs. 2 AO obliegenden Nachweis, dass sie ihren Beruf in den Niederlanden als Niederlassungsstaat mindestens zwei Jahre lang ausgeübt und dass sich die Berufsausübung während dieses Zeitraums nicht ausschließlich auf grenzüberschreitende Beratungsleistungen für deutsche Steuerpflichtige beschränkt habe, nicht erbracht. Ob die von der Klägerin abgeschlossene Haftpflichtversicherung die Anforderungen an den nach der BFH-Rechtsprechung erforderlichen Versicherungsschutz erfülle, könne offenbleiben. Aus anderen europarechtlichen Normen lasse sich eine Befugnis der Klägerin zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen nicht ableiten; weder Art. 5 der Richtlinie 2005/36/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 07.09.2005 über die Anerkennung von Berufsqualifikationen (Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- Nr. L 255, 22), zuletzt geändert durch Beschluss der Europäischen Kommission vom 13.01.2016 (ABIEU Nr. L 134, 135) --RL 2005/36/EG--, noch Art. 16 der Richtlinie 2006/123/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 12.12.2006 über Dienstleistungen im Binnenmarkt (ABIEU Nr. L 376, 36) --RL 2006/123/EG-- seien im Streitfall einschlägig. Der Zurückweisungsbescheid sei im Übrigen auch nicht nach § 125 Abs. 1 AO nichtig.
- 7 Mit ihrer Revision macht die Klägerin im Wesentlichen geltend, dass das angefochtene Urteil Bundesrecht verletze, dass ihr das rechtliche Gehör versagt worden und dass das Urteil nicht mit Gründen versehen sei. Die Verletzung von Bundesrecht ergebe sich aus der Verletzung insbesondere der Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 AEUV, wesentlich ausgestaltet durch RL 2005/36/EG und RL 2006/123/EG, wie dies auch der EuGH in seinem Urteil X-Steuerberatungsgesellschaft (EU:C:2015:827, HFR 2016, 290) festgestellt habe. Wende man die genannten Regelungen unter Berücksichtigung des genannten EuGH-Urteils zutreffend an, dann sei zwingend davon auszugehen, dass sie (die Klägerin) nach den Zugangsregelungen der Niederlande die erforderliche Berufsqualifikation für eine steuerberatende Tätigkeit besitze und dass diese Qualifikation auch in Deutschland anzuerkennen sei. Zudem sei ihr durch die Weigerung des FG, im vorliegenden Fall den EuGH anzurufen, der gesetzliche Richter entzogen und ihr Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt worden; dies stelle einen absoluten Revisionsgrund dar, der das angefochtene Urteil insgesamt betreffe, und erfülle zudem den Straftatbestand der Rechtsbeugung. Die Notwendigkeit einer EuGH-Vorlage werde bestätigt durch die Auffassung der Europäischen Kommission, die gegen Deutschland ein Vertragsverletzungsverfahren (Nr. 2018/2171) mit der Begründung eingeleitet habe, dass der grundsätzliche Vorbehalt der Tätigkeiten von Steuerberatern im Steuerberatungsgesetz unverhältnismäßig sei; denn in § 4 StBerG werde eine große Zahl von Berufsgruppen aufgeführt, die auch ohne behördliche Genehmigung und besondere Anforderungen an deren Berufsqualifikation zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt seien. Mit den Argumenten der Kommission hätte sich das FG auseinandersetzen müssen; eine Entscheidung nach der sog. "Acte-claire-Theorie" sei damit ausgeschlossen (Hinweis auf das Urteil des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 02.12.2014 - 2 BvR 655/14, juris, Rz 20). Schließlich sei die Begründung der Nichtvorlage durch das FG unvollständig; insoweit sei das Urteil nicht mit Gründen versehen, was einen weiteren absoluten Revisionsgrund darstelle.
- 8 Die Klägerin beantragt (sinngemäß), die Vorentscheidung und den Bescheid vom 24.02.2014 aufzuheben, hilfsweise, das Verfahren auszusetzen und die Angelegenheit dem EuGH nach Art. 267 AEUV zur Vorabentscheidung vorzulegen.

- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 10 Zur Begründung trägt das FA vor, die Klägerin habe ausreichend Gelegenheit gehabt, die eigenen Argumente vorzubringen; eine Verletzung des rechtlichen Gehörs sei nicht erkennbar. Dasselbe gelte für den Vorwurf, das vorinstanzliche Urteil sei nicht hinreichend begründet worden. Dass die vorhandene Begründung, aus der die Klägerin selbst vielfach zitiert habe, ihrer Auffassung nach nicht überzeugend sei, genüge insoweit nicht. Eine Verletzung von Gemeinschaftsrecht sei nicht erkennbar.
- 11 Mit Schreiben des Senatsvorsitzenden vom 14.10.2020 ist den Beteiligten unter Hinweis auf § 126a FGO mitgeteilt worden, dass der Senat über die Revision beraten hat und dass er sie einstimmig für unbegründet und eine mündliche Verhandlung für nicht erforderlich hält. Die Beteiligten haben Gelegenheit erhalten, sich dazu zu äußern.
- 12 Die Klägerin hat daraufhin alle Mitglieder des erkennenden Senats unter namentlicher Benennung wegen Befangenheit abgelehnt und zur Begründung auf das Schreiben vom 14.10.2020 verwiesen. Nach diesem Schreiben stehe für sie fest, dass jeder der abgelehnten Richter ihr das rechtliche Gehör (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--) verweigern und sie dem gesetzlichen Richter (Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG) entziehen wolle. Zu beurteilen, ob die Revision begründet sei oder nicht, stehe derzeit weder dem Senat als Spruchkörper noch einem jeden daran beteiligten Richter zu. Da die Europäische Kommission das StBerG insgesamt als unvereinbar mit dem vorrangigen EU-Recht ansehe und deswegen das Vertragsverletzungsverfahren 2018/2171 gegen den deutschen Staat eingeleitet habe, müsse sich das Gericht mit den Argumenten der Kommission auseinandersetzen; treffe die Ansicht der Kommission zu, dürfe insbesondere § 3a StBerG nicht angewendet werden. Die Entscheidung hierüber stehe aber allein dem EuGH zu; dieser sei gesetzlicher Richter gemäß Art. 101 GG. Der BFH sei also zur Vorlage an den EuGH unbedingt verpflichtet; dazu sei ausführlich vorgetragen worden.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Der Senat entscheidet in seiner geschäftsplanmäßigen Besetzung. Die abgelehnten Richter sind nicht gemäß § 42 Abs. 1 und 2 der Zivilprozessordnung (ZPO) i.V.m. § 51 Abs. 1 Satz 1 FGO von der Mitwirkung ausgeschlossen.
- 14 1. Nach § 42 Abs. 1 Alternative 2 ZPO i.V.m. § 51 Abs. 1 Satz 1 FGO kann ein Richter (u.a.) wegen Besorgnis der Befangenheit abgelehnt werden. Nach § 42 Abs. 2 ZPO findet die Ablehnung wegen Besorgnis der Befangenheit statt, wenn ein Grund vorliegt, der geeignet ist, Misstrauen gegen die Unparteilichkeit eines Richters zu rechtfertigen. Dabei kommt es nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung darauf an, ob der Beteiligte von seinem Standpunkt aus bei vernünftiger und objektiver Betrachtung davon ausgehen darf, der Richter werde nicht unvoreingenommen, sondern willkürlich entscheiden (BFH-Beschluss vom 28.05.2020 - X S 38/19 (PKH), X S 4/20 (PKH), BFH/NV 2020, 910, Rz 10, m.w.N.).
- 15 Vermeintliche Verfahrensverstöße oder sonstige Rechtsfehler eines Richters stellen grundsätzlich keinen Ablehnungsgrund dar. Das Institut der Richterablehnung soll eine unparteiische Rechtspflege sichern, nicht aber die Möglichkeit einer Überprüfung einzelner Verfahrenshandlungen eröffnen. Nur ausnahmsweise können Verfahrens- oder Rechtsverstöße eine Besorgnis der Befangenheit rechtfertigen. Dies setzt indes die Darlegung von Gründen voraus, die dafür sprechen, dass eine --ohne Weiteres feststellbare-- Fehlerhaftigkeit auf einer unsachlichen Einstellung des Richters gegenüber dem ihn ablehnenden Beteiligten oder auf Willkür beruht (BFH-Beschluss in BFH/NV 2020, 910, Rz 11, m.w.N.).
- 16 Über ein Ablehnungsgesuch entscheidet das Gericht nach § 51 Abs. 1 FGO i.V.m. § 44 Abs. 3, § 45 ZPO nach vorheriger dienstlicher Äußerung des abgelehnten Richters ohne dessen Mitwirkung. Etwas anderes kommt ausnahmsweise nur dann in Betracht, wenn das Ablehnungsgesuch offensichtlich rechtsmissbräuchlich oder aus anderen Gründen unzulässig ist (vgl. BFH-Beschlüsse vom 05.06.2019 - IX B 121/18, BFHE 264, 409, BStBl II 2019, 554, Rz 3, und vom 03.07.2014 - V S 15/14, BFH/NV 2014, 1574, Rz 5; Senatsbeschluss vom 04.03.2014 - VII B 131/13, BFH/NV 2014, 1055, Rz 8). Das ist u.a. dann der Fall, wenn ein ganzer Spruchkörper abgelehnt wird und keine konkreten Anhaltspunkte vorgebracht werden, die bei vernünftiger objektiver Betrachtung auf eine Befangenheit jedes einzelnen Mitglieds des Spruchkörpers hindeuten können (vgl. BVerfG-Beschluss vom 15.06.2015 - 1 BvR 1288/14, juris, Rz 15, m.w.N.; BFH-Beschluss in BFHE 264, 409, BStBl II 2019, 554, Rz 3). Vor dem Hintergrund der Garantie des gesetzlichen Richters in Art. 101 Abs. 1 Satz 2 GG ist die Selbstentscheidung des abgelehnten Richters aber nur dann und nur insoweit gerechtfertigt, als die durch den gestellten Ablehnungsantrag

erforderliche Entscheidung keine Beurteilung des eigenen Verhaltens des abgelehnten Richters und damit keiner Entscheidung in eigener Sache bedarf. Über eine bloß formale Prüfung hinaus darf sich der abgelehnte Richter nicht durch Mitwirkung an einer näheren inhaltlichen Prüfung der Ablehnungsgründe zum Richter in eigener Sache machen (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 02.06.2005 - 2 BvR 625/01, 2 BvR 638/01, BVerfGK 5, 269, unter IV.2.a, und vom 20.07.2007 - 1 BvR 2228/06, Neue Juristische Wochenschrift 2007, 3771, unter II.2.a; BFH-Beschluss vom 02.03.2017 - XI B 81/16, BFH/NV 2017, 748, Rz 15).

- 17 2. Im vorliegenden Streitfall sind die Voraussetzungen, unter denen der Senat in seiner geschäftsplanmäßigen Besetzung unter Beteiligung der abgelehnten Richter ausnahmsweise entgegen § 45 Abs. 1 ZPO selbst über das Ablehnungsgesuch entscheiden darf, erfüllt. Die Klägerin hat ihr Ablehnungsgesuch ausschließlich mit Umständen begründet, die unter keinem denkbaren Gesichtspunkt --ohne jede Befassung mit der Sache als solcher-- eine Besorgnis der Befangenheit rechtfertigen können.
- 18 Nach § 126a Satz 1 FGO kann der BFH über die Revision in der Besetzung von fünf Richtern durch Beschluss entscheiden, wenn er einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich hält; nach § 126a Satz 2 FGO sind die Beteiligten vorher zu hören. Diese Regelung ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (vgl. BVerfG-Beschluss vom 06.09.1996 - 1 BvR 1485/89, HFR 1996, 827; s.a. Senatsbeschluss vom 20.02.2017 - VII R 22/15, BFH/NV 2017, 906, Rz 19, m.w.N.).
- 19 Dementsprechend sind weder die Entscheidung des Senats, nach § 126a FGO zu verfahren, noch der Umstand, dass den Beteiligten diese Entscheidung zur Durchführung der gebotenen Anhörung in einem entsprechenden Schreiben mitgeteilt wird, für sich genommen geeignet, Misstrauen gegen die Unparteilichkeit der beteiligten Richter zu rechtfertigen und den Vorwurf der Befangenheit zu begründen. Das Schreiben des Gerichts müsste vielmehr über die schlichte Mitteilung eines entsprechenden Vorgehens nach § 126a FGO hinaus in seinen Formulierungen oder in seiner Darstellung Besonderheiten aufweisen, die bei einem Beteiligten den Eindruck entstehen lassen können, die betreffenden Richter würden nicht unvoreingenommen entscheiden. Dass das Schreiben des Gerichts vom 14.10.2020 solche Besonderheiten aufweisen würde, hat die Klägerin nicht vorgetragen.
- 20 Der Sache nach bekräftigt die Klägerin im Kern ihres Vorbringens lediglich noch einmal ihre bereits schriftsätzlich vorgebrachte und auch in ihren Anträgen zum Ausdruck kommende Auffassung, dass das Verfahren auszusetzen und die Angelegenheit dem EuGH nach Art. 267 AEUV zur Vorabentscheidung vorzulegen sei. Der Vorwurf der Klägerin beschränkt sich damit im Ergebnis allein darauf, dass der Senat diese Auffassung --offenbar-- nicht teilt, da er ansonsten nicht vom Vorliegen der Voraussetzungen des § 126a FGO ausgehen könnte. Anhaltspunkte für eine unsachliche Einstellung oder Willkür der abgelehnten Senatsmitglieder ergeben sich daraus aber bei vernünftiger objektiver Betrachtung nicht. Abgesehen davon kann ein Misstrauen gegen die Unparteilichkeit eines Richters nicht daraus hergeleitet werden, dass sich dieser eine Meinung über die Rechtslage und den Verfahrensausgang gebildet hat (BFH-Beschluss vom 25.01.1996 - X B 130/95, BFH/NV 1996, 561, unter 2.a, m.w.N.).
- 21 Dienstliche Äußerungen der betroffenen Richter zu dem missbräuchlichen Ablehnungsgesuch waren demnach nicht einzuholen.

III.

- 22 Die Entscheidung ergeht nach § 126a FGO. Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 23 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Die Vorentscheidung entspricht Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO).
- 24 1. Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Zurückweisung der Klägerin als Bevollmächtigte durch das FA rechtmäßig gewesen ist.
- 25 a) Nach § 80 Abs. 5 AO a.F. sind Bevollmächtigte und Beistände zurückzuweisen, wenn sie geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leisten, ohne dazu befugt zu sein. Steuersachen i.S. des § 80 Abs. 5 AO a.F. sind alle Angelegenheiten, die unmittelbar oder mittelbar mit der Verwirklichung von Steuertatbeständen oder Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitentatbeständen zu tun haben. Hilfeleistung in diesem Sinne ist auch die Mitwirkung bei der Anfertigung und Abgabe von Steuererklärungen (BFH-Urteil in BFHE 255, 367, BStBl II 2017, 797, Rz 19,

m.w.N.). Für die Prüfung der Rechtmäßigkeit des Zurückweisungsbescheids nach § 80 Abs. 5 AO a.F. sind die Verhältnisse bei dessen Ergehen maßgebend (BFH-Urteil vom 28.02.2018 - II R 3/16, BFHE 261, 193, Rz 10, m.w.N.).

- 26** Zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen sind gemäß § 3 StBerG Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Rechtsanwälte, niedergelassene europäische Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer (Nr. 1), Partnerschaftsgesellschaften, deren Partner ausschließlich die in Nummer 1 genannten Personen sind (Nr. 2), sowie Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften (Nr. 3) befugt. Die Hilfeleistung erfolgt geschäftsmäßig, wenn jemand ausdrücklich oder erkennbar die Absicht verfolgt, die Tätigkeit in gleicher Art zu wiederholen und zu einem wiederkehrenden oder dauernden Bestandteil seiner selbständigen Beschäftigung zu machen. Selbständig handelt, wer sich nach eigenem Willen und in eigener Verantwortung, unabhängig von den Weisungen einer übergeordneten Person betätigt (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil in BFHE 261, 193, Rz 18, m.w.N.).
- 27** Nach § 3a Abs. 1 Satz 1 StBerG in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung (a.F.) sind zudem Personen, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder in der Schweiz 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 Deutschlands befugt. Der Umfang der Befugnis zur Hilfeleistung in Steuersachen im Inland richtet sich gemäß § 3a Abs. 1 Satz 3 StBerG nach dem Umfang dieser Befugnis im Niederlassungsstaat.
- 28** Nach § 4 StBerG schließlich sind bestimmte Personen sachlich beschränkt auf die dort genannten Bereiche zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt.
- 29** b) Ausgehend von diesen Bestimmungen hat das FA die Klägerin zu Recht nach § 80 Abs. 5 AO a.F. als Bevollmächtigte zurückgewiesen.
- 30** Nach den Feststellungen des FG hat die Klägerin in Deutschland ansässige Mandanten in steuerlichen Angelegenheiten beraten und ist für diese in steuerlichen Verfahren aufgetreten. Die Klägerin gehört nicht dem in § 3 StBerG genannten Personenkreis an und sie fällt auch nicht unter § 3a StBerG a.F., da sie zum einen nicht nur vorübergehend und gelegentlich Hilfeleistung in Steuersachen erbracht hat und weil zum anderen diese Regelung nach der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung Dienstleistung "auf" deutschem Hoheitsgebiet voraussetzte, die Klägerin aber bereits ihrem eigenen Vortrag nach Dienstleistungen nur von den Niederlanden aus erbracht hat. Dass die Klägerin tatsächlich --entgegen ihrem eigenen Vortrag-- Dienstleistungen auch "auf" deutschem Hoheitsgebiet erbracht hätte, hat das FG nicht festgestellt. Die Voraussetzungen einer beschränkten Hilfeleistung in Steuersachen nach § 4 StBerG sind ebenfalls nicht erfüllt.
- 31** 2. Die Zurückweisung der Klägerin verstößt nicht gegen Unionsrecht.
- 32** a) Ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) kommt schon deshalb nicht in Betracht, weil die Anwendbarkeit dieser Bestimmungen voraussetzt, dass eine dauernde Präsenz im Aufnahmemitgliedstaat sichergestellt ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 255, 367, BStBl II 2017, 797, Rz 40 ff.). Diese Voraussetzung erfüllt die Klägerin nicht (s. oben, III.1.b).
- 33** b) Ein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV) liegt ebenfalls nicht vor.
- 34** aa) Nach Art. 56 Abs. 1 AEUV sind Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Union für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind, nach Maßgabe der auf diese Vorschrift folgenden Bestimmungen verboten.
- 35** Dienstleistungen in diesem Sinne sind Leistungen, die in der Regel gegen Entgelt erbracht werden, soweit sie nicht den Vorschriften über den freien Waren- und Kapitalverkehr und über die Freizügigkeit der Personen unterliegen (Art. 57 Abs. 1 AEUV). Als Dienstleistungen gelten insbesondere freiberufliche Tätigkeiten (Art. 57 Abs. 2 Buchst. d AEUV).
- 36** Unbeschadet des Kapitels über die Niederlassungsfreiheit kann der Leistende zwecks Erbringung seiner Leistungen seine Tätigkeit vorübergehend in dem Mitgliedstaat ausüben, in dem die Leistung erbracht wird, und zwar unter den Voraussetzungen, welche dieser Mitgliedstaat für seine eigenen Angehörigen vorschreibt (Art. 57 Abs. 3 AEUV).
- 37** Nach Art. 62 AEUV finden die Bestimmungen der Art. 51 bis 54 AEUV auf das in Kapitel 3 geregelte Sachgebiet

"Dienstleistungen" Anwendung. Gemäß Art. 54 Abs. 1 AEUV stehen die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Union haben, den natürlichen Personen gleich, die Angehörige der Mitgliedstaaten sind. Als Gesellschaften gelten gemäß Art. 54 Abs. 2 AEUV die Gesellschaften des bürgerlichen Rechts und des Handelsrechts einschließlich der Genossenschaften und die sonstigen juristischen Personen des öffentlichen und privaten Rechts mit Ausnahme derjenigen, die keinen Erwerbszweck verfolgen.

- 38** bb) In Bezug auf diese Regelungen hat der EuGH mit Urteil X-Steuerberatungsgesellschaft (EU:C:2015:827, HFR 2016, 290) entschieden, dass die Mitgliedstaaten, solange es an einer Harmonisierung der Voraussetzungen für den Zugang zu einem Beruf fehlt, zwar festlegen dürften, welche Kenntnisse und Fähigkeiten zu dessen Ausübung notwendig sind; insbesondere blieben die Mitgliedstaaten, da die Bedingungen für den Zugang zur Tätigkeit der geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen bisher nicht auf Unionsebene harmonisiert worden seien, befugt, diese Voraussetzungen festzulegen. Allerdings müssten die Mitgliedstaaten ihre Befugnisse unter Beachtung der vertraglich garantierten Grundfreiheiten ausüben (EuGH-Urteil X-Steuerberatungsgesellschaft, EU:C:2015:827, Rz 47, m.w.N.).
- 39** Für den Fall einer Steuerberatungsgesellschaft, die nach den Rechtsvorschriften eines anderen Mitgliedstaats, in dem sie niedergelassen ist, gegründet wurde und in diesem Mitgliedstaat, in dem die steuerberatende Tätigkeit nicht reglementiert ist, eine Steuererklärung für einen Leistungsempfänger in einem anderen Mitgliedstaat erstellt, in dem besondere Voraussetzungen für den Zugang zur Tätigkeit der geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen festgelegt sind, bedeutet dies dem EuGH zufolge, dass die Qualifikation, die diese Gesellschaft oder die natürlichen Personen, die für die Gesellschaft die Dienstleistung der geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen erbringen, in anderen Mitgliedstaaten erworben haben, ihrem Wert entsprechend anzuerkennen und angemessen zu berücksichtigen ist (EuGH-Urteil X-Steuerberatungsgesellschaft, EU:C:2015:827, Rz 60).
- 40** Der EuGH hat weiterhin entschieden, dass eine Dienstleistung mit grenzüberschreitendem Charakter, die in einem anderen Mitgliedstaat der EU für einen inländischen Steuerpflichtigen erbracht wird, ohne dass sich der Dienstleister oder die für ihn handelnden Personen auf deutsches Hoheitsgebiet begeben, weder unter Art. 5 der RL 2005/36/EG noch unter Art. 16 Abs. 1 und 2 der RL 2006/123/EG fällt (vgl. EuGH-Urteil X-Steuerberatungsgesellschaft, EU:C:2015:827, Rz 40).
- 41** cc) Der II. Senat des BFH hat im Anschluss an diese Entscheidung des EuGH ausgeführt, dass es, wenn es keine nationalen Regelungen gebe, die eine Berücksichtigung der in anderen Mitgliedstaaten erworbenen Qualifikation einer Gesellschaft oder der für sie handelnden Personen zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen erlaubten, Aufgabe der nationalen Behörden und Gerichte sei, festzulegen, unter welchen Voraussetzungen eine solche Qualifikation eine Befugnis des Dienstleisters zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen durch grenzüberschreitende Dienstleistungen für inländische Steuerpflichtige begründe; denn der EuGH habe hierzu keine Rechtsgrundsätze aufgestellt (BFH-Urteil in BFHE 255, 367, BStBl II 2017, 797, Rz 57).
- 42** Seien in dem anderen Mitgliedstaat weder der Beruf noch die Ausbildung zu diesem Beruf reglementiert, genüge in Anlehnung an § 3a Abs. 1 Satz 4 i.V.m. Abs. 2 Satz 3 Nr. 7 StBerG a.F., dass die betreffende Person den Beruf im Staat der Niederlassung während der vorhergehenden zehn Jahre mindestens zwei Jahre ausgeübt habe. Die Berufsausübung in dem anderen Mitgliedstaat dürfe sich in diesem Fall aber nicht von vornherein darauf beschränken, ausschließlich grenzüberschreitende Beratungsleistungen für inländische Steuerpflichtige zu erbringen. Die aufgrund der Berufserfahrung erworbene Qualifikation eines in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Dienstleisters sei nur anzuerkennen, wenn sie auf einer Beratungstätigkeit beruhe, die ihn unionsrechtlich dazu befuge, für inländische Steuerpflichtige tätig zu werden. Da in Deutschland die steuerberatende Tätigkeit reglementiert sei, liege eine unionsrechtlich zulässige Beratungstätigkeit nicht vor, wenn der Dienstleister ausschließlich grenzüberschreitende Beratungsleistungen für inländische Steuerpflichtige erbringe, ohne vorher eine berufliche Qualifikation in dem anderen Mitgliedstaat erworben zu haben; denn auch dem EuGH zufolge berechtige aus unionsrechtlicher Sicht erst die in dem anderen Mitgliedstaat erworbene berufliche Qualifikation den Dienstleister zu den grenzüberschreitenden Dienstleistungen für inländische Steuerpflichtige. Insoweit reiche es nicht aus, dass der Dienstleister über Berufserfahrung aus einer in Deutschland ausgeübten steuerberatenden Tätigkeit verfüge (BFH-Urteil in BFHE 255, 367, BStBl II 2017, 797, Rz 59).
- 43** Handle es sich bei dem Dienstleister um eine in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassene Gesellschaft, sei diese zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen in Form grenzüberschreitender Dienstleistungen befugt, wenn der verantwortliche Geschäftsführer über die erforderliche Qualifikation verfüge und ihm die steuerberatende

Tätigkeit obliege. Seien bei einer Steuerberatungsgesellschaft mehrere Geschäftsführer bestellt, sei die Gesellschaft nur zu grenzüberschreitenden Dienstleistungen in Steuersachen für inländische Steuerpflichtige befugt, wenn der die Dienstleistung erbringende Geschäftsführer die in dem anderen Mitgliedstaat erworbene Qualifikation besitze. Insoweit könne bei einer in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Gesellschaft nicht auf die formellen Voraussetzungen von § 32 Abs. 3 und § 50 StBerG abgestellt werden. Die Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV) erfordere vielmehr nur die Berücksichtigung der Qualifikation der Gesellschaft oder der natürlichen Personen, die für sie die Dienstleistung der geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen erbrächten. Entscheidend sei danach die Qualifikation der jeweils für die Steuerberatungsgesellschaft verantwortlich handelnden Person, welche die konkrete Steuerberatungsleistung erbringe (BFH-Urteil in BFHE 255, 367, BStBl II 2017, 797, Rz 61).

- 44 Die für die Anwendung der Dienstleistungsfreiheit notwendigen Voraussetzungen seien von dem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleister in geeigneter Weise darzulegen und nachzuweisen. Das Gericht erforsche zwar den Sachverhalt von Amts wegen (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO). Da aber ein Sachverhalt zu ermitteln und steuerrechtlich zu beurteilen sei, der sich auf Vorgänge außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes beziehe, bestünden erhöhte Mitwirkungspflichten der Beteiligten (§ 76 Abs. 1 Satz 4 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 AO). Der Dienstleister, der sich auf die Dienstleistungsfreiheit berufe, trage insoweit die Feststellungslast für alle Tatsachen, die für eine Anwendung der Dienstleistungsfreiheit erforderlich seien. Allerdings dürften an den vom Dienstleister zu erbringenden Nachweis in formeller Hinsicht keine überzogenen Anforderungen gestellt werden. Insbesondere könne die Befugnis eines in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleiters zu grenzüberschreitenden Steuerberatungsleistungen nicht deshalb abgelehnt werden, weil er nicht die Nachweise i.S. des § 3a Abs. 2 Satz 3 Nrn. 5 bis 7 StBerG a.F. für eine vorübergehende und gelegentliche Hilfeleistung in Steuersachen auf deutschem Hoheitsgebiet erbracht habe; denn diese Regelungen gälten nicht für eine von einem anderen Mitgliedstaat aus erbrachte Steuerberatungsdienstleistung ohne physischen Grenzübertritt der handelnden Personen, auch wenn der Inhalt der Regelungen zum Teil bei der Berücksichtigung der in einem anderen Mitgliedstaat erworbenen Qualifikationen herangezogen werde. Der Grundsatz der Rechtssicherheit gebiete es, dass Rechtsvorschriften vor allem dann, wenn sie nachteilige Folgen für Einzelne und Unternehmen haben könnten, klar, bestimmt und in ihren Auswirkungen voraussehbar sein müssten (BFH-Urteil in BFHE 255, 367, BStBl II 2017, 797, Rz 64 f., m.w.N.).
- 45 dd) Der erkennende Senat schließt sich diesen Ausführungen an.
- 46 Er teilt insbesondere die Auffassung des II. Senats, dass eine Berufsausübung, die von vornherein darauf beschränkt ist, ausschließlich grenzüberschreitende Beratungsleistungen für inländische Steuerpflichtige zu erbringen, nicht geeignet ist, dem Ausübenden die nach der EuGH-Rechtsprechung anzuerkennende und angemessen zu berücksichtigende Qualifikation zu verschaffen. Der EuGH bezieht sich in seiner Entscheidung ausdrücklich auf einen Dienstleistenden, "der in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen ist und dort rechtmäßig vergleichbare Dienstleistungen erbringt" (s. EuGH-Urteil X-Steuerberatungsgesellschaft, EU:C:2015:827, Rz 48; ebenso bereits EUGH-Urteil Konstantinides vom 12.09.2013 - C-475/11, EU:C:2013:542, Rz 44). Erst dieser Umstand --das rechtmäßige Erbringen vergleichbarer Dienstleistungen in einem anderen Mitgliedstaat-- vermittelt dem Dienstleistenden die unionsrechtliche Legitimation, auch in einem weiteren Mitgliedstaat steuerberatend tätig zu werden, in dem besondere Voraussetzungen für den Zugang zur Tätigkeit der geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen gelten. Daraus folgt aber auch, dass die unionsrechtliche Legitimation zur Erbringung einer in dem betreffenden Mitgliedstaat nicht legitimierten Dienstleistung in schlüssiger Weise nicht durch die nicht legitimierte Dienstleistung selbst geschaffen werden kann. Dies käme einem Zirkelschluss gleich.
- 47 ee) Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen kann sich die Klägerin im vorliegenden Streitfall zur Begründung einer Befugnis zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen nicht auf Art. 56 AEUV und die hierzu ergangene EuGH-Rechtsprechung berufen.
- 48 Nach den Feststellungen des FG hat die Klägerin weder dargelegt noch nachgewiesen, dass sie bzw. ihre Geschäftsführer während der letzten zehn Jahre --oder überhaupt jemals-- über die bekannten grenzüberschreitenden Beratungsleistungen hinaus den Beruf eines Steuerberaters "originär" in den Niederlanden jemals ausgeübt haben. Auf das Steuergeheimnis konnte sich die Klägerin insoweit schon deshalb nicht berufen, weil sie zum einen noch nicht einmal dargelegt hat, dass und in welchem Umfang sie sonstige Beratungsleistungen in den Niederlanden erbracht haben will, und weil zum anderen entsprechende Nachweise auch in anonymisierter Form hätten vorgelegt werden können, beispielsweise durch teil-geschwärzte Abrechnungen über die erbrachten Dienste.
- 49 Da die Klägerin überhaupt keine "originären" Beratungsleistungen in den Niederlanden nachgewiesen hat, kommt

es auf die unterschiedlichen Fassungen des § 3a Abs. 1 Satz 5 StBerG nicht an. Es kann also offen bleiben, ob in Anlehnung an die Neufassung dieser Regelung bereits eine einjährige Ausübung einer entsprechenden Beratungstätigkeit genügt hätte.

- 50** Soweit die Klägerin meint, die angefochtene Entscheidung verstoße zudem gegen Art. 5 der RL 2005/36/EG und gegen Art. 16 Abs. 1 und 2 der RL 2006/123/EG, verkennt sie, dass nach dem EuGH-Urteil X-Steuerberatungsgesellschaft (EU:C:2015:827, Rz 40) Dienstleistungen mit grenzüberschreitendem Charakter, die in einem anderen Mitgliedstaat der EU für einen inländischen Steuerpflichtigen erbracht werden, ohne dass sich der Dienstleister oder die für ihn handelnden Personen auf deutsches Hoheitsgebiet begeben, nicht unter die genannten Bestimmungen fallen.
- 51** 3. Der erkennende Senat hält die von ihm vorgenommene Auslegung des einschlägigen Unionsrechts aufgrund des EuGH-Urteils X-Steuerberatungsgesellschaft (EU:C:2015:827) für eindeutig. Ein Anlass zur Einholung einer weiteren Vorabentscheidung des EuGH besteht demnach nicht (vgl. EuGH-Urteil CILFIT vom 06.10.1982 - C-283/81, EU:C:1982:335, Slg 1982, 3415). Darauf hat auch das FG verwiesen, so dass der Vorwurf der Klägerin, das Urteil sei insoweit nicht mit Gründen versehen, unberechtigt ist. Gleichmaßen unberechtigt ist damit auch der Vorwurf der Klägerin, das FG habe sie durch die Nichtvorlage ihrem gesetzlichen Richter entzogen und sie sei dadurch in ihrem Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt worden.
- 52** Aus dem Umstand, dass die Europäische Kommission gegen Deutschland ein das StBerG n.F. betreffendes Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet hat und dabei insbesondere auf die Regelungen über die Befugnis zu beschränkter Hilfeleistung in Steuersachen in § 4 StBerG Bezug genommen hat, lässt sich für das streitgegenständliche StBerG a.F. kein anderes Ergebnis herleiten. Denn bereits in der Rechtssache C-342/14 hat der Generalanwalt in seinen Schlussanträgen die Auffassung vertreten, die deutschen Regelungen seien inkohärent und unsystematisch, da nach § 4 StBerG auch Personen zur Steuerberatung befugt seien, die über keine Berufszulassung oder eine vergleichbare berufliche Qualifikation wie Steuerberater verfügten (vgl. Schlussanträge des Generalanwalts vom 01.10.2015 - C-342/14, EU:C:2015:646). Es handelt sich also nicht um einen --wie die Klägerin meint-- neuen, bislang noch nicht berücksichtigten Gesichtspunkt. Die diesbezüglichen Einwände waren dem EuGH vielmehr bekannt; gleichwohl hat er, in Kenntnis dieser Einwände, in der oben dargelegten Weise entschieden.
- 53** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de