

# Beschluss vom 08. April 2026, V B 8/25

## Zurückweisung eines im erstinstanzlichen Verfahren bevollmächtigten im EU-Ausland (Niederlande) niedergelassenen Steuerberaters

ECLI:DE:BFH:2026:B.080426.VB8.25.0

BFH V. Senat

FGO § 41 Abs 2 S 2, FGO § 44 Abs 1, FGO § 45 Abs 1 S 1, FGO § 45 Abs 3, FGO § 46 Abs 1, FGO § 62 Abs 2 S 1, FGO § 62 Abs 2 S 2 Nr 3, FGO § 62 Abs 2 S 2 Nr 3a, FGO § 62 Abs 3 S 1, FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 76 Abs 2, FGO § 78 Abs 1, FGO § 96 Abs 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 116 Abs 3 S 3, FGO § 116 Abs 5 S 2 Halbs 2, FGO § 119 Nr 3, FGO § 119 Nr 4, FGO § 121 S 1, FGO § 135 Abs 2, AO § 121, AO § 125, AO § 126, StBerG § 3 S 1 Nr 1, StBerG § 3a, StBerG § 3c, StBerG § 3d, StBerG § 3e, StBerG § 4, GG Art 101 Abs 1 S 2, GG Art 103 Abs 1, AEUV Art 56, AEUV Art 267 Abs 2, AEUV Art 267 Abs 3, FGO § 66, FGO § 115 Abs 2 Nr 3

vorgehend FG Hamburg, 16. Dezember 2024, Az: 2 K 97/24

## Leitsätze

NV: Eine Vertretungsbefugnis eines in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union (hier: Königreich der Niederlande) niedergelassenen Steuerberaters folgt jedenfalls dann nicht aus der unionsrechtlich gewährleisteten Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union, wenn eine Qualifikation, aus der sich eine unionsrechtliche Legitimation zur Erbringung einer vorübergehenden und gelegentlichen Hilfeleistung im Inland ergibt, nicht dargetan und nachgewiesen ist.

## Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 16.12.2024 - 2 K 97/24 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Gründe

- 1** Die Beschwerde der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) ist unbegründet und daher durch Beschluss zurückzuweisen (§ 116 Abs. 5 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die geltend gemachten Zulassungsgründe liegen --soweit sie überhaupt im Sinne des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO hinreichend dargelegt wurden-- nicht vor.
- 2** 1. Die Rüge, das Finanzgericht (FG) habe zu Unrecht weitere Akten nicht beigezogen und ihr, der Klägerin, insoweit keine Akteneinsicht gewährt, greift nicht durch.
- 3** a) Es besteht kein Anspruch auf Einsichtnahme in Akten, die dem Gericht von der Finanzbehörde nicht zur Verfügung gestellt worden sind (vgl. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30.05.2022 - II B 55/21, BFH/NV 2022, 903, Rz 10; vom 10.11.2025 - V B 70/24, BFH/NV 2026, 153, Rz 9). Ein Verstoß gegen § 78 Abs. 1 FGO liegt --entgegen dem Vorbringen der Klägerin zur Nichtgewährung von Akteneinsicht-- danach nicht vor.
- 4** b) Soweit der Vortrag auch als Rüge der Verletzung der Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) verstanden werden könnte, hat das FG begründet, weshalb eine Hinzuziehung weiterer Akten nicht erforderlich war. Da die Sachaufklärungspflicht dazu dient, die Spruchreife herbeizuführen, hat das FG nur das aufzuklären, was aus seiner materiell-rechtlichen Sicht entscheidungserheblich ist (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 04.03.2020 - XI B 30/19, BFH/NV 2020, 611, Rz 11; vom 10.11.2025 - V B 70/24, BFH/NV 2026, 153, Rz 10). Dies hat das FG getan. Zu einer Aktenbeziehung "ins Blaue hinein" war das FG nicht verpflichtet (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 12.02.2019 - VIII B 53/18, BFH/NV 2019, 568, Rz 12 f.; vom 10.11.2025 - V B 70/24, BFH/NV 2026, 153, Rz 10). Dies trifft

vorliegend insbesondere auf das Vorbringen der Klägerin zu, der Beklagte und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) habe die Prüfungsanordnung rechtsmissbräuchlich aus besonderem Anlass zu gesetzlich nicht vorgesehenen Zwecken erlassen.

- 5 c) Die insoweit außerdem gerügte Verletzung der Grundordnung des Verfahrens genügt nicht den Darlegungsanforderungen (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO).
- 6 aa) Zwar kann das Unterbleiben einer gerichtlichen Anforderung, weitere den Streitfall betreffende Akten des FA zu übersenden, der Grundordnung des Verfahrens widersprechen. Dies setzt aber voraus, dass es sich dabei um Akten handelt, die aus der Sicht des FG für die Beurteilung der Sach- und Rechtslage erheblich sind und für die Entscheidung des Rechtsstreits von Bedeutung sein können. Dabei verfügt das FG über eine Einschätzungsprärogative hinsichtlich der Frage, welche Akten es für entscheidungserheblich hält, die den BFH allerdings nicht bindet, wenn die Rechtsauffassung des FG offenkundig fehlerhaft ist. Dies ist in einer den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügenden Weise darzulegen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 30.05.2022 - II B 56/21, BFH/NV 2022, 905, Rz 10 f.; vom 10.11.2025 - V B 70/24, BFH/NV 2026, 153, Rz 12).
- 7 bb) Hierzu ergibt sich aus der Beschwerde bereits nicht, weshalb das FG nach seiner insoweit maßgeblichen materiell-rechtlichen Auffassung verfahrensfehlerhaft von einer weiteren Aktenanforderung abgesehen habe. Die Beschwerde beschränkt sich insoweit auf die Behauptung, eine weitere Aktenanforderung sei erforderlich gewesen, um beweisen zu können, dass ein zur Nichtigkeit der Prüfungsanordnung nach § 125 der Abgabenordnung (AO) führender Missbrauch des Prüfungsrechts auf Seiten des FA vorgelegen habe, ohne dies --bis auf den Vorwurf, die Prüfung sei rechtsmissbräuchlich aus besonderem Anlass zu gesetzlich nicht vorgesehenen Zwecken angeordnet worden-- näher zu konkretisieren. Dies genügt nicht.
- 8 2. Mit der Rüge, das FG habe zu Unrecht über die Anfechtungsklage in der Sache entschieden, da es diese als Einspruch an das FA hätte abgeben müssen, macht die Klägerin zwar inzident einen Verfahrensfehler im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO geltend. Dieser liegt jedoch nicht vor.
- 9 a) Ein Verfahrensfehler im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO ist gegeben, wenn das FG zu Unrecht eine Sprungklage nach § 45 Abs. 1 Satz 1 FGO annimmt und das Verfahren nicht entsprechend § 45 Abs. 3 FGO formlos als Einspruch an das FA abgibt, sondern entgegen § 66 FGO insoweit über eine nicht anhängige Klage in der Sache entscheidet.
- 10 Über eine Anfechtungsklage darf nach § 44 Abs. 1 FGO grundsätzlich nur entschieden werden, wenn das Vorverfahren über den außergerichtlichen Rechtsbehelf ganz oder zum Teil erfolglos geblieben ist. Ausnahmsweise ist die Klage nach § 45 Abs. 1 Satz 1 FGO als Sprungklage ohne Vorverfahren zulässig, wenn die Behörde, die über den außergerichtlichen Rechtsbehelf zu befinden hat, innerhalb eines Monats nach Zustellung der Klageschrift dem Gericht gegenüber zustimmt. Stimmt die Behörde nicht zu, ist die Klage nach § 45 Abs. 3 FGO als außergerichtlicher Rechtsbehelf zu behandeln. Nach der darin liegenden Umwandlung in einen Einspruch ist das Verfahren formlos an das FA abzugeben. Die Klage kann auch nicht als Untätigkeitsklage gemäß § 46 Abs. 1 FGO behandelt werden, da sie im Stadium des nicht beschiedenen Einspruchs nicht mehr anhängig ist (vgl. BFH-Urteile vom 08.11.2016 - I R 1/15, BFHE 256, 195, BStBl II 2017, 720, Rz 10 und 16; vom 23.02.2021 - II R 22/19, BFHE 273, 190, BStBl II 2021, 636, Rz 33).
- 11 b) Danach war die neben der Nichtigkeitsfeststellungsklage nach § 41 Abs. 2 Satz 2 FGO zulässig als Sprungklage erhobene Anfechtungsklage nicht nach § 45 Abs. 3 FGO als Einspruch zu behandeln und an das FA formlos abzugeben. Die Anfechtungsklage in Form der Sprungklage wurde dem FA ausweislich des Empfangsbekanntnisses am 27.09.2024 zugestellt. Das FA hat der Sprungklage mit Schriftsatz vom 25.10.2024 zugestimmt. Das FG ist mithin zu Recht davon ausgegangen, dass die Anfechtungsklage nach § 45 Abs. 1 Satz 1 FGO ohne Durchführung eines Vorverfahrens zulässig ist, da das FA der von der Klägerin insoweit erhobenen Sprungklage innerhalb eines Monats nach Zustellung der Klageschrift dem Gericht gegenüber zugestimmt hat. Der die Zustimmung des FA zur Sprungklage enthaltene Schriftsatz vom 25.10.2024 wurde der Klägerin nach Aktenlage --entgegen dem anderslautenden Beschwerdevorbringen -- auch zur Kenntnis gegeben.
- 12 3. Die mit der Rüge, das FG habe ihren im erstinstanzlichen Verfahren zunächst bevollmächtigten Prozessvertreter, einen im Königreich der Niederlande niedergelassenen Steuerberater (A), mit Beschluss vom 17.10.2024 - 2 K 97/24 zu Unrecht zurückgewiesen, weiter geltend gemachten Verfahrensfehler (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) greifen nicht durch.
- 13 a) Die gemäß § 62 Abs. 3 Satz 1 FGO unanfechtbare Zurückweisung eines Prozessbevollmächtigten ist unter dem

Gesichtspunkt eines Gehörsverstoßes (§ 119 Nr. 3 FGO) oder eines Vertretungsmangels (§ 119 Nr. 4 FGO) im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren zwar überprüfbar (vgl. BFH-Beschlüsse vom 21.06.2007 - X B 98/06, BFH/NV 2007, 1912, unter 1.; vom 14.03.2016 - X B 101/14, BFH/NV 2016, 1046, Rz 22).

- 14** b) Die Rüge ist jedoch unbegründet, weil A von der Vorinstanz zu Recht gemäß § 62 Abs. 3 Satz 1 FGO als Prozessbevollmächtigter zurückgewiesen worden ist.
- 15** aa) Nach § 62 Abs. 2 Satz 1 FGO können sich die Beteiligten durch einen Rechtsanwalt, Steuerberater, Steuerbevollmächtigten, Wirtschaftsprüfer oder vereidigten Buchprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen. Darüber hinaus sind als Bevollmächtigte vertretungsbefugt auch Personen und Vereinigungen im Sinne der §§ 3a und 3c des Steuerberatungsgesetzes (StBerG) im Rahmen ihrer dort genannten Befugnisse (§ 62 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 FGO) und zu beschränkter geschäftsmäßiger Hilfeleistung in Steuersachen nach den §§ 3d und 3e StBerG berechnigte Personen im Rahmen dieser Befugnisse (§ 62 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3a FGO).
- 16** bb) Das FG hat zutreffend angenommen (FG-Beschluss vom 17.10.2024 - 2 K 97/24), dass A keine der in § 62 Abs. 2 Satz 1 StBerG genannten vertretungsberechtigten Personen (insbesondere kein zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugter Steuerberater im Sinne des § 3 Satz 1 Nr. 1 StBerG) ist und weder nach § 62 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 FGO i.V.m. §§ 3a, 3c StBerG über die Befugnis zu vorübergehender und gelegentlicher Hilfeleistung in Steuersachen verfügt oder die Erlaubnis zu beschränkter geschäftsmäßiger Hilfeleistung in Steuersachen nach §§ 3d, 3e StBerG hat. Dem tritt die Klägerin mit ihrem Beschwerdevorbringen auch nicht entgegen.
- 17** Zudem ist das FG zu Recht davon ausgegangen (FG-Beschluss vom 17.10.2024 - 2 K 97/24), dass --anders als die Klägerin meint -- eine Vertretungsbefugnis ihres ursprünglichen Prozessbevollmächtigten jedenfalls dann nicht aus der unionsrechtlich gewährleisteten Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) folgt, wenn eine Qualifikation, aus der sich eine unionsrechtliche Legitimation zur Erbringung einer vorübergehenden und gelegentlichen Hilfeleistung im Inland ergibt, nicht dargetan und nachgewiesen ist (vgl. BFH-Beschluss vom 02.12.2020 - VII R 14/20, BFH/NV 2021, 655, Rz 47 ff.).
- 18** Soweit der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) im Urteil X-Steuerberatungsgesellschaft vom 17.12.2015 - C-342/14 (EU:C:2015:827) zur Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 56 AEUV entschieden hat, betrifft dies im Übrigen nicht die fehlende Befugnis zum Auftreten als Prozessbevollmächtigter (vgl. BFH-Beschluss vom 08.08.2017 - V B 12/17, BFH/NV 2017, 1464, Rz 6, zum Auftreten als Prozessbevollmächtigter vor dem BFH). Aus dem Umstand, dass die Europäische Kommission gegen die Bundesrepublik Deutschland das Vertragsverletzungsverfahren 2018/2171, auf das sich die Klägerin ferner bezieht, eingeleitet hat und dabei insbesondere auf die Regelungen über die Befugnis zu beschränkter Hilfeleistung in Steuersachen in § 4 StBerG Bezug genommen hat, lässt sich darüber hinaus kein anderes Ergebnis herleiten (vgl. BFH-Beschluss vom 02.12.2020 - VII R 14/20, BFH/NV 2021, 655, Rz 52). Dementsprechend kommt hierzu auch keine Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 oder Nr. 2 FGO in Betracht, da insoweit bereits geklärte Rechtsfragen --nach den Verhältnissen des Streitfalls, in dem es um eine Tätigkeit als Prozessvertreter geht-- auch keine weitergehende Befassung des EuGH im Wege eines Vorabentscheidungsersuchens erforderlich machen.
- 19** 4. Ebenso wenig vermag der Senat der Rüge der Klägerin zu folgen, sie sei ihrem gesetzlichen Richter entzogen worden, weil das FG es unterlassen habe, den EuGH anzurufen. Eine willkürliche Nichtbeachtung der Vorlagepflicht verletzt den Anspruch auf den gesetzlichen Richter nach Art. 101 Abs. 1 Satz 2 des Grundgesetzes (GG), weil der EuGH gesetzlicher Richter für die Auslegung des Unionsrechts ist (vgl. BFH-Urteil vom 14.11.2023 - IX K 2/21, BFH/NV 2024, 191, Rz 18). Als Instanzgericht ist das FG gemäß Art. 267 Abs. 2 und 3 AEUV zur Vorlage an den EuGH zwar berechnigt, aber grundsätzlich nicht verpflichtet (vgl. BFH-Beschluss vom 27.07.2011 - VI B 160/10, BFH/NV 2011, 1869, Rz 10; ferner Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 02.12.2014 - 2 BvR 655/14, Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht 2015, 122, Rz 18).
- 20** 5. Der mit der Rüge, das FG sei auf ihren Sachvortrag zum Bestehen eines Begründungsmangels im Sinne des § 121 AO mit der Folge des § 126 AO und den tatsächlichen Missbrauch des Mittels der Außenprüfung in seinem Urteil nicht eingegangen, geltend gemachte Gehörsverstoß liegt nicht vor.
- 21** a) Der Anspruch auf rechtliches Gehör aus Art. 103 Abs. 1 GG i.V.m. § 96 Abs. 2 FGO verpflichtet das FG, die Ausführungen der Beteiligten zur Kenntnis zu nehmen, in Erwägung zu ziehen und sich mit dem entscheidungserheblichen Kern des Vorbringens auseinanderzusetzen. Er verpflichtet das Gericht nicht, sich mit Ausführungen der Beteiligten auseinanderzusetzen, auf die es für die Entscheidung nicht ankommt. Das Gericht ist ferner nicht verpflichtet, sich mit jedem Vorbringen in den Entscheidungsgründen ausdrücklich zu befassen. Der

Anspruch auf rechtliches Gehör ist erst verletzt, wenn das Gericht Sachverhalt und Sachvortrag, auf den es ankommen kann, nicht nur nicht ausdrücklich bescheidet, sondern bei seiner Entscheidung überhaupt nicht berücksichtigt (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 26.02.2019 - VIII B 133/18, BFH/NV 2019, 574, Rz 4; vom 15.07.2025 - VIII B 42/24, BFH/NV 2025, 1313, Rz 2). Ist ein bestimmtes Vorbringen zwar im Tatbestand einer Entscheidung wiedergegeben, wird es jedoch in der rechtlichen Würdigung nicht behandelt, kann daraus der Schluss gezogen werden, das Vorbringen sei zwar zur Kenntnis genommen, aber nicht erwogen worden (vgl. BFH-Beschluss vom 15.07.2025 - VIII B 42/24, BFH/NV 2025, 1313, Rz 2). Nimmt das FG entscheidungserhebliches schriftliches Vorbringen der Kläger zwar zur Kenntnis (zum Beispiel im Tatbestand des Urteils), berücksichtigt es das Vorbringen anschließend bei der Sachverhaltswürdigung aber nur teilweise, liegt darin ein Verfahrensmangel (Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör), wenn die Umstände darauf hindeuten, dass das FG das in den Entscheidungsgründen nicht mehr erwähnte Vorbringen der Kläger überhaupt nicht berücksichtigt und nicht etwa (stillschweigend) für unbeachtlich oder nicht durchgreifend erachtet hat. So liegt der Fall hier nicht.

- 22** b) Das FG hat die von der Klägerin näher bezeichneten Ausführungen im Tatbestand des angefochtenen Urteils zur Kenntnis genommen. Es setzt sich in seiner Sachverhaltswürdigung auch damit auseinander, ob die angefochtene Prüfungsanordnung an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet, der zur Nichtigkeit dieses Verwaltungsakts im Sinne des § 125 Abs. 1 AO führt. Die Klägerin hat lediglich einen Anspruch darauf, mit ihrem Vorbringen vom FG --wie hier geschehen-- gehört zu werden, nicht jedoch darauf, auch "erhört" zu werden (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 20.11.2025 - VII B 138/24, BFH/NV 2026, 162, Rz 44).
- 23** 6. Soweit die Klägerin darüber hinaus einen "Widerstreit" des "Zurückweisungsbeschlusses" zu anderen von ihr näher bezeichneten Gerichtsentscheidungen rügt, führt dies ebenso wenig zur Zulassung der Revision.
- 24** Die inzident behauptete Abweichung von der Rechtsprechung anderer Gerichte (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) ist nicht im Sinne des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO dargetan. Die Klägerin hat nicht --wie erforderlich-- tragende abstrakte Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil einerseits und aus der behaupteten Divergenzentscheidung andererseits herausgearbeitet und so einander gegenübergestellt, dass die behauptete Abweichung erkennbar wird (vgl. zu diesem Erfordernis allgemein BFH-Beschluss vom 20.04.2021 - XI B 39/20, BFH/NV 2021, 1209, Rz 16). Zu einer Revisionszulassung nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO führt im Übrigen nur eine Abweichung des angefochtenen Urteils von der Rechtsprechung anderer Gerichte; eine Abweichung in einem dem angefochtenen Urteil vorausgegangenem Zurückweisungsbeschluss nach § 62 Abs. 3 Satz 1 FGO reicht nicht aus.
- 25** 7. Soweit die Klägerin darüber hinaus pauschal geltend macht, "neben vielen einzelnen Verfahrensmängeln, Widerstreit zu Entscheidungen anderer Gerichte und z.T. auch grundsätzlicher Bedeutung einzelner Fragen liegen absolute Revisionsgründe vor, die die Zulassung der Revision ebenso zwingend machen", fehlt es an jedweder Darlegung eines Zulassungsgrundes, die den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entspricht.
- 26** 8. Eine Vorlagepflicht des Senats gemäß Art. 267 Abs. 3 AEUV besteht nicht, weil es auf die von der Klägerin aufgeworfenen Fragen zur Vereinbarkeit des § 3a StBerG mit dem Unionsrecht im vorliegenden Verfahren wegen Nichtzulassung der Revision nicht entscheidungserheblich ankommt (s. oben 3.).
- 27** 9. Der Senat war nicht verpflichtet, der Klägerin vor seiner Entscheidung über die Nichtzulassungsbeschwerde einen richterlichen Hinweis nach § 76 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO zu erteilen, soweit ihr Beschwerdevorbringen nicht den Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entspricht (vgl. dazu allgemein BFH-Beschluss vom 31.01.2007 - III S 33/06, BFH/NV 2007, 953, unter II.).
- 28** 10. Der Senat sieht gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO von einer weiteren Begründung sowie von der Darstellung des Sachverhalts ab.
- 29** 11. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)