
Datum: 27.05.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 4603/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0527.15K4603.06.01

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darum, ob der Beklagte die Klägerin rechtmäßig als Bevollmächtigte eines Steuerpflichtigen im Verwaltungsverfahren zurückgewiesen hat.

2

Herr C wird beim Beklagten steuerlich unter der Steuernummer ... geführt. Gegen ihn erging unter dem 24.3.2005 die Anordnung einer steuerlichen Betriebsprüfung.

3

Unter dem Briefkopf "A, Rechnungswesen – Steuern – Finanzierung, Belastingadviseur – Belastingconsulent" und der Adresse, D-Straße ..., B- F legte die Klägerin mit einem Schreiben vom 24. Juni 2005 im Namen und Auftrag des Herrn C beim Beklagten einen Einspruch gegen die Prüfungsanordnung dessen vom 24.3.2005 ein. Der Briefkopf weist zum einen ein "Büro F" mit der o .g. Adresse, zum anderen ein "Büro E" in der G-Straat ... in E (Niederlande) auf. Die Klägerin hat ihrer Unterschrift unter dem Einspruchsschreiben hinzugefügt "Belastingadviseur, Belastingconsulent, Administratiekantoor".

4

Der Beklagte erließ am 5. Juli 2005 einen Bescheid, mit dem er die Klägerin als Bevollmächtigte des Herrn C zurückwies; davon unterrichtete der Beklagte Herrn C mit Schreiben vom gleichen Tage. Der an die Klägerin gerichtete Bescheid war ausweislich der Postzustellungsurkunde unter der darin verwendeten Anschrift "H-Str. ..., ... K" nicht zustellbar. Der Zusteller führtet dazu aus, die Klägerin sei in der Firma nicht zu erreichen; eine Möglichkeit zur Niederlegung sei nicht vorhanden.

5

Mit Schreiben vom 12. August 2005 legte die Klägerin wegen der Zurückweisung unter Verwendung des oben beschriebenen Briefkopfes Einspruch ein.

Der Beklagte holte daraufhin beim EMA K die Auskunft ein, dass die Klägerin dort unter der Adresse H-Str. ... zwar als wohnhaft gemeldet sei; ob sie dort jedoch tatsächlich wohne, könne nur aufgrund eines Ermittlungsauftrags geprüft werden. 7

Der Klägerin wurde sodann unter ihrer o. g. Adresse in F mittels Einschreiben mit Rückschein (Ausland) am 23. September 2005 der Bescheid des Beklagten vom 15. September 2005 bekannt gegeben. 8

Darin erklärte der Beklagte zum einen, dass der Einspruch gegen die Zurückweisung vom 05.07.2005 erledigt sei, da dieser Bescheid nicht wirksam bekannt gegeben worden sei; zum anderen wies der Beklagte in demselben Schreiben die Klägerin wegen unbefugter Hilfeleistung in Steuersachen unter Berufung auf § 80 Abs. 5 AO zurück. 9

Zur Begründung führte der Beklagte aus, die Klägerin sei mit der Einlegung des Einspruchs vom 24. Juni 2005 als Bevollmächtigte im Sinne des § 80 Abs. 1 AO aufgetreten und habe für Herrn C Hilfe in Steuersachen geleistet, ohne dazu befugt zu sein. 10

Aus den Schreiben vom 24.06. bzw. 12.08.2005 sowie weiteren organisatorischen Vorkehrungen (z.B. Briefpapier) sei zweifelsfrei zu entnehmen, dass die Klägerin weiterhin auf dem Gebiet der Hilfeleistung in Steuersachen tätig werde bzw. werden wolle. Damit sei die für eine Geschäftsmäßigkeit im Sinne des § 2 Steuerberatungsgesetz (StBerG) ausreichende Wiederholungsabsicht gegeben. Es stehe außer Zweifel, dass die Klägerin nicht dem Personenkreis der § 3 Nr. 1 und § 4 StBerG angehöre, so dass allenfalls eine Befugnis nach § 3 Nr. 4 StBerG in Betracht komme. Dessen Voraussetzungen lägen jedoch nicht vor. 11

Mit dieser Norm habe der Gesetzgeber einen Ausnahmetatbestand geschaffen, der sich auf Erbringung von Dienstleistungen im Sinne des Art. 50 EG-Vertrag beschränke. Auf deutsche Staatsangehörige, die in einem andern Mitgliedsstaat der EU die Zulassung für eine dem Steuerberaterberuf ähnliche Tätigkeit erlangt hätten, sei diese Vorschrift nicht anwendbar. Diese Rechtslage entspreche europäischem Recht und habe sich durch das 7. StBerÄndG nicht geändert. 12

Dagegen legte die Klägerin unter dem oben beschriebenen Briefpapier mit Schreiben vom 19.10.2005 – beim Beklagten eingegangen am selben Tage – Einspruch ein, zu dessen Begründung sie im Wesentlichen auf die Begründung zum Einspruch vom 12.08.2005 Bezug nahm. 13

Darin führte die Klägerin aus, sie sei gemäß § 3 Nr. 4 StBerG zur Steuerberatung befugt. Sie erfülle alle Voraussetzungen dieser Norm. 14

Mit Schriftsatz vom 29.11.2006 –bei Gericht eingegangen am 30.11.2006 – hat die M Ltd. -- im Folgenden: Ltd. -- unter den o. g. Adressen in E und F namens und in Vollmacht der Klägerin beim Finanzgericht Untätigkeitsklage erhoben. Die Klageschrift ist unterzeichnet mit "N, Director"). 15

Zur Klagebegründung legt die Klägerin im wesentlichen ihre Rechtsansichten dazu dar, dass sie gemäß § 3 Nr. 4 StBerG i.a. Art 49,50 EGV zur Hilfe in Steuersachen befugt sei. 16

Die Klägerin sei als Verwaltungs-, Buchhaltungs- und Steuerberatungsbüro im niederländischen Handelsregister eingetragen. Die Klägerin meint, schon von daher sei sie zur unbeschränkten Steuerberatung befugt. Auch in ihrer Niederlassung in Belgien sei sie – so trägt die Klägerin weiter unter Beweisantritt durch amtliche Auskunft des Ministeriums des Mittelstandes und der Landwirtschaft in Belgien vor- zur uneingeschränkten Steuerberatung befugt. Die Befugnis zur Steuerberatung in einem anderen Mitgliedsstaat reiche als Berechtigung nach § 3 Nr. 4 StBerG aus, da auch kein Missbrauch vorliege und sie – die Klägerin - eine vorübergehende grenzüberschreitende Tätigkeit im Sinne des Art 50 EGV ausübe. Ein Missbrauch liege schon deswegen nicht vor, weil die Inanspruchnahme eines Rechtssystems eines anderen Mitgliedsstaates nicht als solcher gewertet werden dürfe. Da sie – die Klägerin – nur eine vorübergehend grenzüberschreitende Tätigkeit ausübe, sei das EG-Recht der Dienstleistungsfreiheit anzuwenden, nicht das der Niederlassungsfreiheit. Maßgeblich sei dafür nicht, dass und inwieweit ein Dienstleister für Inländer tätig werde, sondern ob er ein Domizil im Inland habe, eine Niederlassung.

Mit Einspruchsentscheidung vom 28.3.2007 hat der Beklagte den Einspruch der Klägerin vom 18 19.10.2005 als unbegründet zurückgewiesen. Zur Begründung hat er im Wesentlichen ausgeführt, die Voraussetzungen des - damals geltenden - § 3 Abs. 4 StBerG lägen nicht vor. Auf die Einspruchsentscheidung wird im Übrigen wegen weiterer Einzelheiten der Begründung Bezug genommen.

Daraufhin hat die Klägerin ergänzend vorgetragen, dass sie der Ansicht ist, sie sei nach der 19 Richtlinie 2005/36/EG vom 07.09.2005, dort insbesondere Art. 5 und 6, zur Steuerberatung befugt. Sie sei seit 1995 in den Niederlanden niedergelassen und tätig, sowie seit 1999 in Belgien. Zu ihrem jeweiligen Tätigkeitsgebiet gehöre auch die Steuerberatung. Mit diesem Firmenzweck sei sie auch ins niederländische Handelsregister eingetragen. In Deutschland unterhalte sie keine Niederlassung. Nach Inkrafttreten des § 3a StBerG n.F. habe sie sich am 15.4.2008 bei der zuständigen Stelle, der Steuerberaterkammer Q (für die Niederlande), für den – hier nicht gegebenen Fall - angemeldet, dass sie im Sinne dieser Bestimmung grenzüberschreitend tätig werde.

Sie werde nur vorübergehend grenzüberschreitend tätig, weil sei die dazu geltenden 20 Permanenzkriterien nicht erfülle, sie erbringe "eine Leistung von Diensten zwischen Mitgliedsstaaten".

Ihre Verhältnisse dürften nicht mit denen der Ltd. "in einen Topf geschmissen" werden. Selbst 21 wenn sie – was tatsächlich nicht gegeben sei – in einem konkreten Einzelfall – oder auch mehreren - grenzüberschreitend tätig geworden sein sollte, mache dies andere Dienstleistungen ohne Grenzüberschreitung nicht automatisch unzulässig.

Der Senat hat in der mündlichen Verhandlung vom 06.11.2009 die bis dahin für die Klägerin 22 auftretende Prozessbevollmächtigte mit Beschluss gemäß § 62 Abs. 2 FGO als unbefugt zurückgewiesen.

Des Weiteren hat der Senat den Beklagten in dieser Sitzung im Rechtsgespräch darauf 23 hingewiesen, dass im Falle der Klägerin (nicht in Fällen, in denen die Klägerin als director der M Ltd. gehandelt hat) die Tätigkeit anhand der Norm des § 3a StBerG zu prüfen sei. Der Beklagte habe seinerzeit noch nach der alten Gesetzesfassung entschieden. Dadurch sei bisher noch nicht erörtert worden, ob ggf. § 3a Abs. 1 Satz 4 StBerG einschlägig sei. Nach bisheriger Kenntnis des Senats sei die Klägerin als Belastingadviseur im Inland nur in dem hier vorliegenden Verfahren tätig geworden. Diese Kenntnis könne jedoch unzulänglich sein.

Daraufhin hat der Beklagte zum einen Schriftstücke über ein Auftreten der Klägerin für andere Steuerpflichtige und gegenüber anderen Finanzämtern vorgelegt, die er von der Steufa O als Folge einer Ermittlungsmaßnahme am 00.00.2009 in K, H-Str. ..., erhalten hat. Für weitere Einzelheiten dieser Schriftstücke wird auf die Anlagen zum Schriftsatz des Beklagten vom 18.02.2010 (Bl. 337 bis 342, 345 bis 357 der FG-Akten) Bezug genommen.

Zum zweiten hat der Beklagte Zeugenvernehmungen der Steufa im Zusammenhang mit der o. g. Ermittlungsmaßnahme vorgelegt. Herr P hat danach am 23.11.2009 bekundet, dass die Klägerin früher einmal einen ...handel gehabt habe. 25

Des weiteren hat der Beklagte eine Auskunft der Steuerberaterkammer Q vom 17.11.2009 vorgelegt, in der bestätigt wird, dass die Klägerin bis dahin nicht vorübergehend gemäß § 3a StBerG im Berufsregister eingetragen gewesen ist. Es lägen zwei Schreiben der Klägerin aus 2008 vor; eine vollständige schriftliche Meldung der Klägerin liege mangels Versicherungsnachweises nicht vor. In einer weiteren Auskunft der Steuerberaterkammer O vom 20.11.2009 teilt diese dem Beklagten mit, dass keine Meldung der Klägerin gemäß § 3a StBerG und demzufolge keine Eintragung im Berufsregister vorliege. 26

Schließlich hat der Beklagte die Klägerin mit zwei Schreiben vom 15.12.2009 an die jeweilige ausländische Büroadresse der Klägerin um Vorlage folgender Unterlagen gebeten: 27

1. Mietvertrag hinsichtlich der Anmietung eines Büroraumes bzw. Büroräume in E bzw. F, 28
2. Abrechnungen über Nebenkosten wie Strom, Heizung etc.,
3. Fotografie des Praxisschildes am Gebäude,
4. Fotografie des Briefkastens,
5. Angestelltenverträge,
6. Abrechnungen über Telekommunikationsverbindungen,
7. Adressenliste der in den Niederlanden bzw. Belgien betreuten Mandanten,
8. Adressenliste der in Deutschland betreuten Mandanten,
9. Steuererklärungen sowie Buchführung und Steuerbescheide der niederländischen bzw. belgischen Finanzbehörde hinsichtlich der Einkünfte aus der Tätigkeit als Belastingadviseurin bzw. als Belastingconsulentin ,

Auf eine entsprechende schriftsätzliche Äußerung der Klägerin zur Sinnhaftigkeit und Rechtmäßigkeit dieser o. g. Anfragen hat der Berichterstatter die Klägerin mit Verfügung vom 09.02.2010 darauf hingewiesen, dass diese offenbar Folge des Rechtsgesprächs in der Senatssitzung vom 06.11.2009 seien; des weiteren hat der Berichterstatter die Klägerin auf die seines Erachtens gegebene Verteilung der Feststellungslast sowie eine etwaige Mitwirkungspflicht der Klägerin nach § 90 Abs. 2 AO wegen ihrer Sachnähe zu den festzustellenden Tatsachen hingewiesen. 29

Dazu trägt die Klägerin vor, dass die gesamte Ermittlungsmaßnahme der Steufa rechtswidrig sei und deren angebliche Feststellungen rechtswidrig erlangt seien. Sie sieht diverse Straftatbestände verletzt. Auch habe sie nie einen Blumenladen gehabt. Ihr beruflicher Werdegang sei seit Mitte der Achtziger Gegenstand umfassender Verfahren gewesen. 30

Dabei sei es offensichtlich um die Qualifizierung der Tätigkeit der Klägerin als freie Mitarbeiterin oder/und Angestellte des Herrn N im Rahmen des StBerG gegangen; hierzu wird auf den Schriftsatz der Klägerin vom 26.04.2010, Seite 4f (FG-Akte Bl 407/408) verwiesen. 31

Die Klägerin rügt die Zurückweisung ihrer früheren Prozessbevollmächtigten, der M Ltd. durch den Beschluss des Senats vom 06.11.2009 als rechtswidrig und rügt einen Verfahrensmangel.

Die Klägerin beantragt zum Verfahren sinngemäß: 33

A). 34

Es wird Beweis angeboten durch Vernehmung folgender Zeugen: 35

zur Weigerung der Steufa O, Einsicht in die - von der Steufa - gestohlenen Akten zu gewähren: 36

Zeugnis des Rechtsanwaltes R, T-Strasse ..., ... J, 37

zur Behauptung, es seien durch die Steufa-Beamten U und V dem Amtsgericht W diverse intime Unterlagen wie Atteste, Patientenverfügung, letztwillige Anordnungen der Klägerin vorgelegt worden, nur um "Stimmung zum machen" 38

Zeugnis des staatlich geprüften Betriebswirts N, X-Straat ..., NL-... E, 39

B) Beweisanträge: 40

Zuziehung der folgenden Akten: 41

- Steuerakten des Beklagten 42
- Verfahrensakten des Beklagten,
- Sonderakten des Beklagten zu Zurückweisungen der Klägerin und ihrer Directoren,
- Akten des FA für Steuerfahndung und Steuerstraftaten O zu den Az.:

..., ..., ..., ..., ggf. weitere zu benennende Akten. 43

Einholung eines forensischen Sachverständigengutachtens 44

dazu, dass im Rahmen der Zurückweisungsvorgänge keine gesetzlich vorgesehene Sachbearbeitung vorgenommen wird, sondern das Verfahren hier – gleichermaßen wie parallele andere – missbräuchlich eingesetzt wird, um die zurückgewiesene Bevollmächtigte sowie deren Director verächtlich zu machen, zu beleidigen und zu verleumden, und dazu sogar Straftaten begangen wurden und noch werden, 45

und dass die Durchsuchungen am 00.00.2009 als koordinierte Aktion, an der zumindest auch Finanzämter beteiligt waren, Bestandteil einer Kampagne, letztlich gegen die Person des Zeugen N und sein berufliches Umfeld waren und sind, denen objektiv die Kriterien einer Verschwörung anhaften (vorsichtig ausgedruckt). 46

Beweis zu erheben durch das – jeweils 47

Zeugnis der ... 48

Zeugnis der ... 49

Zeugnis des ... 50

51

für die – hiermit vorgetragenen – Tatsachen, dass

die Vertreterin und Klägerin nach Auffassung und gesetzgeberischem Willen sowohl der EU⁵² Kommission als auch der BRD zu dem Personenkreis gehört, der grundsätzlich Anrecht auf die Dienstleistungsfreiheit des Art. 56 AEUV = Ex-Art. 49 EGV hat und – im Zweifel – auch zum engeren in § 3 a StBerG geregelten Personenkreis zuzurechnen ist,

die Vertreterin und Klägerin insoweit jedenfalls Dienstleistungen für in der BRD ansässige⁵³ Wirtschaftsteilnehmer erbringen kann und die Dienstleistungsfreiheit nicht beschränkt werden darf, wenn diese Dienstleistungen ohne körperlichen Grenzübertritt des Dienstleisters erfolgen,

nach Ablauf der Umsetzungsfrist der RiL 2006/123/EG jede nationale Norm, die diese⁵⁴ Dienstleistungsfreiheit beschränkt, nicht mehr anwendbar ist,

im konkreten Fall die Vertreterin die mit der RiL 2005/36/EG und § 3 a StBerG bezeichnete⁵⁵ Grenzen in keinem Fall überschritten hat;

die Beschränkungen der Dienstleistungsfreiheit, etwa durch Zurückweisung im Verfahren⁵⁶ hier, dem gesetzgeberischen Willen der Bundesregierung und der EU-Kommission zuwiderläuft, wie ausdrücklich bei der Neufassung des AEUV mit Wirkung zum 01.01.2010 festgelegt;

die Zurückweisung im konkreten Verfahren die Rechte der Klägerin aus der sog. passiven⁵⁷ Dienstleistungsfreiheit unzulässig beeinträchtigt.

Beweis zu erheben durch das Zeugnis der vorher bezeichneten Zeugen R und N,⁵⁸

dazu, dass die Erklärungen der Finanzbeamten U und V zur Akteneinsichtsmöglichkeit und⁵⁹ der Nichtbeteiligung anderer Stellen und Behörden mit der Wahrheit nicht vereinbar waren und sind;

Beweis zu erheben, insbesondere zu dem vom Beklagten "vorgelegten Schmutz, zu dem⁶⁰ eine Wiederholung hier nicht erfolgen soll, wegen des damit verbundenen Übelkeits-Erregungs-Faktors."

C) Verfahrensanträge:⁶¹

den Beschluss über die Zurückweisung der M Ltd. Aufzuheben,⁶²

Gewährung von Akteneinsicht nach Zuziehung der Akten gemäß Beweis⁶³anträge; auch zu dem Zweck, der Klägerseite zu ermöglichen, ihren Vortrag daraus zu stützen,

das Verfahren auszusetzen und die Angelegenheit gem. Art. 234 EGV dem EuGH zur⁶⁴ Vorabentscheidung vorzulegen.

sowie zur Sache selbst⁶⁵

den Zurückweisungsbescheid vom 15.09.2005 sowie die dazu ergangene⁶⁶ Einspruchsentscheidung vom 28.03.2007 aufzuheben,

hilfsweise im Unterliegensfalle die Revision zuzulassen.⁶⁷

Der Beklagte beantragt,⁶⁸

die Klage abzuweisen.	69
Er begründet dies damit, dass die Klägerin seiner Ansicht nach die Voraussetzungen des § 3a StBerG nicht erfülle. Die zur Prüfung der Voraussetzungen dieser Norm von der Klägerin erbetenen Auskünfte habe diese nicht erbracht. Unter Rückgriff auf die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens der Steufa am 00.00.2009 gehe er – der Beklagte – davon aus, dass die Klägerin in Belgien und den Niederlanden nicht niedergelassen gewesen sei, sondern es sich um Briefkastenadressen handele. Die Steufa habe festgestellt, dass in K, H-Straße ..., eine Steuer- und Rechtsberatungskanzlei betrieben worden sei. Die Klägerin sei nach den Auskünften der für die beiden angeblichen Niederlassungen gemäß StBerG zuständigen Steuerberaterkammern Q und O niemals gemeldet und ins Berufsregister eingetragen gewesen.	70
Auf die Protokolle der mündlichen Verhandlungen vom 06.11.2009 und vom 27.05.2010 sowie die den Zurückweisungsstreit betreffenden Steuerakten des Beklagten wird Bezug genommen. Der Senat hat mit unanfechtbarem Beschluss in der mündlichen Verhandlung vom 27.05.2010 die neuerlich für die Klägerin aufgetretene Prozessbevollmächtigte, die Z Limited, X-Straat ..., NL- ... E, Niederlande, als Prozessbevollmächtigte im vorliegenden Verfahren zurückgewiesen.	71
Der Steuerpflichtige, für den die Klägerin im Einspruchsverfahren wegen der Anordnung einer steuerlichen Betriebsprüfung aufgetreten war, hat den Einspruch weiterverfolgt. Nach erfolglosem Einspruchsverfahren hat er Klage erhoben, über die der erkennende Senat mit Urteil vom 06.11.2009 15 K 4090/05 entschieden hat. Die daraufhin eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde wird beim BFH unter X B 6/10 geführt.	72
<u>Entscheidungsgründe :</u>	73
Die Klage ist unbegründet.	74
Der angefochtene Bescheid über die Zurückweisung der Klägerin aus dem Verfahren des Herrn C wegen Anordnung einer steuerlichen Betriebsprüfung sowie die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 28. 03.2007 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin daher nicht in ihren Rechten. Zu Recht hat der Beklagte die Klägerin als Bevollmächtigte gemäß § 80 Abs. 5 AO zurückgewiesen, da sie nicht zur geschäftsmäßigen Hilfe in Steuersachen befugt ist.	75
I.	76
Der Senat kann in der Sache selbst entscheiden, weil der angefochten Verwaltungsakt der Zurückweisung nicht im Sinne des § 124 Abs. 2 AO anderweitig erledigt ist.	77
Denn die Klägerin wendet sich hier gegen eine Zurückweisung im Verfahren des Steuerpflichtigen C gegen die Anordnung einer steuerlichen Betriebsprüfung. Dieses Verfahren ist jedoch bis heute nicht rechtskräftig abgeschlossen, da der Steuerpflichtige sich mit Hilfe eines anderen Prozessbevollmächtigten gegen diese Prüfungsanordnung gewendet hat. Das dazu ergangene Urteil des erkennenden Senats vom 06.11.2009 15 K 4090/05 (n.v.) war wegen der dagegen eingelegten Nichtzulassungsbeschwerde (Az. des BFH: X B 6/10) bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung am 27.05.2010 nicht rechtskräftig.	78
II.	79
Die Klägerin ist nicht zur geschäftsmäßigen Hilfe in Steuersachen befugt.	80

Dabei kann der Senat offen lassen, ob die Klägerin - wie der Beklagte behauptet – die Büroadressen in den Niederlanden und in Belgien nur als Briefkastenadressen benutzt hat und in Wahrheit von Deutschland aus, nämlich aus einem Büro in der H-Str. ... in K, tätig wird. Ebenso kann unentschieden bleiben, ob die Ermittlungsmaßnahme der Steufa O rechtswidrig war und ob daraus Beweisverwertungsverbote folgen. 81

Denn die Befugnis der Klägerin zur geschäftsmäßigen Hilfe in Steuersachen ist bereits nach dem unstreitigen Sachverhalt zu versagen. 82

1. 83

Diese Befugnis ergibt sich nicht aus § 3 Nr. 1 StBerG, da die Klägerin unstreitig niemals in Deutschland als Steuerberaterin bestellt war. 84

2. 85

Eine solche Befugnis folgt jedoch auch weder aus der Dienstleistungsfreiheit gemäß Art. 59 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union – AEUV-- noch aus § 3a StBerG. Diese Norm ist letztlich als Umsetzung der EG-Richtlinie R 2005/36/EG vom 07.09.2005 (vgl. amtl. Gesetzesbegründung, BT-Drucks. 16/7250, S. 17) Ausfluss der Dienstleistungsfreiheit aus dem damals geltenden Art. 49 EGV, jetzt Art. 56 AEUV. Sie soll die Tätigkeit desjenigen, der in einem anderen Mitgliedsstaat der EU niedergelassen ist und dort befugt ist, geschäftsmäßig Hilfeleistung in Steuersachen zu erbringen, ermöglichen, seine Dienstleistung vorübergehend auch in Deutschland zu erbringen. 86

a) 87

Dabei dürfen sich auch deutsche Staatsangehörige auf diese Vorschrift berufen, da eine Beschränkung auf Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten nicht enthalten ist (Gehre/Koslowski, a.a.O., § 3a, Rz.3 unter Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 07.02.1979 C-115/78, Sammlung der Rechtsprechung 1979, 399). 88

b) 89

Jedoch wird die Dienstleistungsfreiheit nicht schrankenlos gewährt. So darf ein Inländer die Dienstleistungsfreiheit nicht dazu missbrauchen, um inländische Berufsbeschränkungen zu umgehen (vgl. BFH-Beschluss vom 21.08.2008 VIII B 70/08, DStR 2008, 2440; Gehre/Koslowski, a.a.O., Einleitung, Rz. 27.). Die EG-Richtlinien bezwecken nämlich nicht, das deutsche Berufsorganisationsrecht für Steuerberater zu unterlaufen; in den einleitenden Entscheidungserwägungen der Richtlinie 2005/36/EG heißt es in diesem Zusammenhang in Abs. 11 u.a., dass diese Richtlinie nicht auf einen Eingriff in das berechnigte Interesse der Mitgliedstaaten abziele, "zu verhindern, dass einige ihrer Staatsangehörigen sich in missbräuchlicher Weise der Anwendung des nationalen Rechts im Bereich der Berufe entziehen" (siehe auch BFH-Beschluss vom 21.08.2008 VIII B 70/08, DStR 2008, 2440). 90

Ebenso wenig darf sich jemand auf den § 3a StBerG und die Dienstleistungsfreiheit berufen, wenn er im Aufnahmemitgliedstaat Deutschland nicht die für Inländer hier geltenden Regelungen für schwerwiegende berufliche Fehler in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Schutz und der Sicherheit der Verbraucher erfüllt (vgl. BFH-Beschluss vom 14. Juli 2009 II B 162/08, BFH/NV 2009,1601). Dies ist etwa für eine in Großbritannien registrierte Wirtschafts- und Steuerberatungsgesellschaft Ltd. der Fall, wenn als deren Director ein in Deutschland wegen Vermögensverfall nicht mehr zugelassener früherer Steuerberater handelt. Des 91

Weiteren ist eine Rechtsanwalts-gesellschaft in der Rechtsform einer britischen Ltd. nur mit Niederlassung in den Niederlanden als unbefugt gemäß § 62 Abs. 2 FGO vom Gericht als Prozessbevollmächtigte zurückzuweisen, wenn der eine von zwei Directors wiederum eine Ltd. als Steuerberatungsgesellschaft mit Niederlassungen in den Niederlanden und Belgien ist, diese wiederum durch einen Director handelt, dessen Bestellung als Steuerberater wegen Vermögensverfalls rechtskräftig widerrufen worden ist (Beschluss des erkennenden Senats vom heutigen Tage, ergangen gegen die bisherige Prozessbevollmächtigte der Klägerin, n.v.).

c) 92

Vergleichbar liegt der Fall hier: Die Klägerin kann sich jedenfalls deswegen weder auf die Dienstleistungsfreiheit noch die Norm des § 3a StBerG berufen, weil sie letztlich ohne jegliche nachgewiesenen niederländische, belgische und deutsche Fachkenntnisse auf dem Gebiet der geschäftsmäßigen Hilfe in Steuersachen aus dem Grenzgebiet zweier benachbarter Mitgliedsstaaten heraus eine Tätigkeit ausübt, die in Deutschland aus Verbraucherschutzgründen auch einem Inländer zum Schutz der Vermögensinteressen der Hilfe in Steuersachen suchenden Bürger nicht gestattet ist. 93

Die unbeschränkte Hilfeleistung in Steuersachen ist nämlich im Inland grundsätzlich gemäß § 3 StBerG nur Rechtsanwälten, Steuerberatern, Steuerbevollmächtigten, Wirtschaftsprüfern und vereidigten Buchprüfern und Gesellschaften im Sinne des § 3 Nr. 2 und 3 StBerG, die durch solche o. g. Personen handeln, gestattet. 94

Die Ausübung der in § 3 StBerG genannten Berufe setzt die nachgewiesene Beherrschung derjenigen Fachgebiete voraus, in denen die Hilfeleistung erfolgen soll. So setzt die Berufsausübung als Steuerberater voraus, dass dieser als solcher bestellt worden ist. Diese Bestellung setzt wiederum -- grundsätzlich -- eine Prüfung voraus, § 36 Abs. 1 Satz 1 StBerG, mit der der Bewerber darzutun hat, dass er in der Lage ist, den Beruf eines Steuerberaters ordnungsgemäß auszuüben, § 37 Abs. 1 StBerG. Die dazu abzudeckende Palette von nachzuweisenden Kenntnissen erstreckt sich dabei auf acht Prüfungsgebiete, § 37 Abs. 3 StBerG. 95

Ohne derartige Nachweise solcher Fachkenntnisse ist kein Inländer zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt. Dementsprechend sollte durch die Regelung in § 3a StBerG in Umsetzung der Richtlinie vor dem Hintergrund der Dienstleistungsfreiheit solchen Personen mit entsprechenden Fachkenntnissen in den Mitgliedstaaten ihrer rechtmäßigen Niederlassung ermöglicht werden, vorübergehend auch außerhalb ihres Niederlassungsstaates in einem anderen Mitgliedsstaat ihre Dienste auszuüben. Demgegenüber ist es daher jedenfalls nicht vom Umfang der Dienstleistungsfreiheit umfasst, wenn jemand -- wie die Klägerin -- ohne irgendeinen Mandanten in seinen Niederlassungsstaaten und ohne jegliche Fachkenntnisse sowohl des Rechts der Niederlassungsstaaten als auch des Aufnahmestaats aus dem Grenzgebiet zum Aufnahmestaat die steuerrechtliche Vertretung von Steuerpflichtigen gegenüber deutschen Finanzbehörden übernimmt, die - bei selben sachlichen Voraussetzungen -- einem Inländer aus Verbraucherschutzgründen ausdrücklich nicht gestattet sind. 96

Dass die Klägerin Fachkenntnisse besitzt und eine Mandantschaft in den Niederlassungsstaaten aufgebaut hat, die ebenfalls in diesen Staaten ihren Wohnsitz hat, hat die Klägerin bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung nicht nachgewiesen, obwohl der Beklagte sie zu entsprechenden Darlegungen aufgefordert hatte und der Berichterstatter auf Nachfrage der Klägerin hin diese gebeten hatte, die vom Beklagten erfragten Angaben zu 97

machen.

Dies geht zu Lasten der Klägerin, da zwar der Beklagte grundsätzlich derjenige ist, den die Feststellungslast für die Tatsachen trifft, die eine dem Steuerpflichtigen nachteilige Entscheidung wie hier die Zurückweisung als Bevollmächtigte rechtfertigen soll. Doch entspricht es allgemeinen Regeln, dass diese Feststellungslast in Korrelation zur Beweisnähe der Beteiligten im Rahmen ihrer Mitwirkungspflichten steht. So ist die Klägerin gemäß § 90 Abs. 2 AO verpflichtet, den hier steuerrechtlich zu beurteilenden Sachverhalt, soweit er sich wie die Frage nach belgischen und niederländischen Mandanten und nach ihren ausländischen Fachkenntnissen auf Vorgänge außerhalb des Geltungsbereiches der AO bezieht, aufzuklären und Beweismittel zu beschaffen. Im Verfahren der Zurückweisung gemäß § 80 Abs. 5 AO ist hier ein von der o. g. Norm umfasster Sachverhalt steuerrechtlich zu beurteilen. Dieser erhöhten Mitwirkungspflicht ist die Klägerin nicht nachgekommen. 98

Auch trägt hier der Gedanke der Beweisnähe der Klägerin zu den festzustellenden Tatsachen. So ist es z. B. bei der Feststellung der Voraussetzungen für Haftungsbeschränkungen im Rahmen von Haftungsbescheiden anerkannt, dass insoweit der Steuerpflichtige die Feststellungslast trägt. Denn für das grundsätzlich feststellungsbelastete FA bestehen insoweit erhebliche Schwierigkeiten, da es um Verhältnisse geht, die im Wesentlichen in der Sphäre des Steuerpflichtigen liegen und daher für die Finanzbehörde – wenn überhaupt – nur schwer zu ermitteln sind (vgl. dazu Rüsken in: Klein, AO, 10. Auflage 2009, § 69, Rz. 135ff m. w. Nachw.). Deshalb ist auch in dem vorliegenden, insoweit mit den o. g. vergleichbaren Fällen die Feststellungslast demjenigen zuzuweisen, die diese Sphäre beherrschen, in der sich die Beweismittel befinden, hier also die Klägerin mit ihren ausländischen Niederlassungen. 99

III. 100

Soweit die Klägerin beantragt, den Beschluss über die Zurückweisung ihrer ursprünglichen Prozessbevollmächtigten wieder aufzuheben, entbehrt dieser Antrag jeglicher Rechtsgrundlage. Gemäß § 62 Abs. 3 Satz 1 FGO ist der Beschluss vom 06.11.2009 unanfechtbar. 101

IV. 102

Der Senat konnte schließlich aufgrund der mündlichen Verhandlung entscheiden, ohne den Verfahrens- und Beweisanträgen der Klägerin nachzukommen. 103

Eine Aussetzung des Verfahrens zur Einholung einer Vorabentscheidung durch den EuGH kommt nicht in Betracht. Die hier vertretene Auslegung des § 3a StBerG und des Art. 59 AEUV - ergänzt durch Art. 5 Abs. 3 der Richtlinie 2005/36/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 7. September 2005 über die Anerkennung von Berufsqualifikationen - beruht auf der o. g. zutreffenden Rechtsprechung des BFH und des EuGH. 104

Die übrigen – zum Teil bereits unsubstantiiert - angebotenen Beweise waren jedenfalls mangels Entscheidungserheblichkeit nicht zu erheben. 105

Soweit die Klägerin dabei die Einholung von Sachverständigengutachten oder die Vernehmung von Zeugen zu Rechtsfragen beantragt hat, scheidet eine Beweiserhebung aus, weil deren Beurteilung den Gerichten obliegt. 106

V. 107

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.	108
VI.	109
Die Revision war nicht zuzulassen, da ein Revisionsgrund gemäß § 115 Abs. 2 FGO nicht ersichtlich ist.	110
