Finanzgericht Köln, 11 K 4599/06

Datum:	20.10.2011
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	11. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	11 K 4599/06
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2011:1020.11K4599.06.00

Nachinstanz:	Bundesfinanzhof, II R 29/12

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand 1

Streitig ist, ob der Beklagte die Klägerin zu Recht gemäß § 80 Abs. 5 AO als Bevollmächtigte zurückgewiesen hat. 2

Mit Schriftsatz vom 28.7.2006 erhob die Klägerin unter dem Briefkopf „Belastingadviseur – Belastingconsulent – Administratiekantoor, Rechnungswesen – Steuern – Finanzierung“ namens und im Auftrag der Eheleute O und O1 Sprungklage wegen Einkommensteuer, Zinsen und Solidaritätszuschlag für 2003 bis 2005 und Einkommensteuer-Vorauszahlungen ab 2006 sowie Umsatzsteuer 2005 (nur Herr O1). In dem Schreiben ist neben einem Büro in der ... in F (Belgien) ein Büro in der ... in B (Niederlande) angegeben. Unterschrieben ist die Klageschrift „E, Belastingadviseur“. Die Sprungklage wurde, da der Beklagte nicht zustimmte, als Einspruch behandelt. 3

Mit Schreiben vom 28.8.2006 wies der Beklagte die Klägerin gemäß § 80 Abs. 5 AO als Bevollmächtigte zurück, da sie nicht gemäß §§ 3 und 4 StBerG zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt sei. Die Eheleute O wurden jeweils mit Schreiben vom 28.9.2006 über die Zurückweisung informiert. 4

Hiergegen erhob die Klägerin zunächst Sprungklage (Az. 11 K 3890/06), der der Beklagte nicht zustimmte und die deshalb als Einspruch behandelt wurde. Daraufhin erhob die 5

Klägerin am 29.11.2006 die hier vorliegende Klage als Untätigkeitsklage.

Während des Klageverfahrens hat der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 3.1.2007 den Einspruch als unbegründet zurückgewiesen. 6

Dem Schriftsatz der Klägerin und weiteren organisatorischen Vorkehrungen (z.B. Briefpapier) sei zweifelsfrei zu entnehmen, dass sie weiterhin auf dem Gebiet der Hilfeleistung in Steuersachen tätig werden wolle. Die für eine Geschäftsmäßigkeit im Sinne des § 2 StBerG ausreichende Wiederholungsabsicht sei gegeben. Dies werde auch von der Klägerin nicht bestritten. 7

Zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen seien aber nur die in §§ 3 und 4 StBerG abschließend aufgeführten natürlichen Personen und Vereinigungen befugt, zu denen die Klägerin nicht gehöre. Eine Befugnis zur Hilfeleistung in Steuersachen ergebe sich insbesondere nicht aus § 3 Nr. 4 StBerG. Diese Vorschrift gestatte in einem anderen Mitgliedstaat beruflich niedergelassenen Personen ausschließlich vorübergehende grenzüberschreitende Dienstleistungen. Die Klägerin sei nicht nur vorübergehend oder grenzüberschreitend im Inland tätig, sondern im Rahmen einer kontinuierlichen Berufsausübung. Sie werbe im Inland für ihre Tätigkeit und sie betreue nicht nur Mandanten aus der Zeit, in der Herr H, mit dem die Klägerin seit jeher zusammen arbeite und der unter denselben Anschriften in den Niederlanden und Belgien beruflich niedergelassen sei, noch die Berufsbezeichnung Steuerberater habe führen dürfen, sondern akquiriere auch neue Mandanten. Dies falle nicht unter die Niederlassungsfreiheit, sondern unter die Dienstleistungsfreiheit. Dabei sei es unerheblich, wenn die Beratungstätigkeiten in den Büroräumen in B und F erfolgten. Entscheidend sei nicht der Ort, an dem die Tätigkeiten verrichtet würden, sondern die Tatsache, dass der Leistungserfolg für das Inland bestimmt sei. Eine Differenzierung zwischen aktiven und passiven grenz-überschreitenden Dienstleistungen lasse sich nicht aus Art. 49, 50 EGV herleiten. Die Zulassungsbeschränkungen des Steuerberatungsgesetzes seien auch europarechts- und verfassungskonform. Diesbezüglich werde auf die Ausführungen im BFH-Beschluss vom 20.6.2007 verwiesen, in dem die Zurückweisung der D Wirtschafts- und Steuerberatungsgesellschaft Ltd. als Bevollmächtigte, deren Directorin die Klägerin sei, bestätigt worden sei. Die Sach- und Rechtslage ist hiermit vergleichbar. 8

Mit der hiergegen gerichteten Klage macht die Klägerin geltend, sie sei gemäß § 3 Nr. 4 StBerG (jetzt § 3 a StBerG) in Verbindung mit Art. 50 EGV befugt, in Deutschland geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen zu leisten. 9

Sie sei als Verwaltungs-, Buchhaltungs- und Steuerberatungsbüro (so die Übersetzung der Eintragungen) im niederländischen zuständigen Handelsregister eingetragen und von daher zur unbeschränkten Steuerberatung befugt, was vom Beklagten auch nicht bestritten werde. Hierzu legt sie Kopien der Registereintragungen vor. Auch in ihrer Niederlassung in Belgien sei sie zur uneingeschränkten Steuerberatung befugt. Ihr stehe das Recht der freien Dienstleistungserbringung jedenfalls nach Art. 16 der EG-Dienstleistungsrichtlinie (RiL 2006/123/EG) und der Qualifikationsanerkennungsrichtlinie (RiL 2005/36/EG) zu. Unabhängig davon sei sie gemäß § 3 a StBerG in Verbindung mit Art. 57 AEUV (früher Art. 50 EGV) zur Steuerberatung befugt. Es liege eine „vorübergehende grenzüberschreitende Tätigkeit“ im Sinne dieser Vorschriften vor. Nicht die grenzüberschreitende Dienstleistung als solche habe eingeschränkt werden sollen, sondern lediglich der tatsächliche (physische) Aufenthalt des Dienstleisters im anderen Mitgliedstaat zum Zweck der Dienstleistungserbringung. Sie sei in diesem Sinne „Vorübergehend grenzüberschreitend“ tätig. Sie übe ihre Tätigkeit rein in ihren Niederlassungen in den 10

Niederlanden und Belgien aus. Dort würden Bilanzen und Steuererklärungen erstellt; dort würden Rechtsbehelfe formuliert und finde Beratung statt. In der Bundesrepublik habe sie keine Niederlassung. Im Rahmen der Dienstleistungserbringung halte sie sich dort nur zu Terminen bei Gericht, Behörden und anderen Institutionen sowie gelegentlich bei Mandanten auf. Für die Dienstleistungserbringung seien diese Aufenthalte sachlich wie temporär von zu vernachlässigender Bedeutung. Werde der hier vertretenen Auffassung nicht gefolgt, sei die Angelegenheit gemäß Art. 234 EGV dem EuGH zur Vorabentscheidung vorzulegen.

Mit Schriftsatz vom 13.10.2011 sowie der hierzu per Mail übersandten Dokumentation hat die Klägerin ergänzend wie folgt Stellung genommen: 11

Die Akten zu dem vorliegenden Verfahren stünden der Klägerseite seit exakt zwei Jahren nicht mehr zur Verfügung; im Rahmen eines als strafrechtliche Durchsuchungsmaßnahme durch die Steuerfahndung getarnten Raubüberfalls seien diese Akten entwendet worden. Dass es ein Raubüberfall gewesen sei, ergebe sich allein aus dem Zeitablauf. Nichts sei bisher zurückgegeben worden, auch Computer und Notebooks nicht, die nur zum Zweck des Spiegelns (d.h. zur Fertigung von Datenkopien) mitgenommen worden seien. Damit stehe die Wegnahmeabsicht, um Schaden zu verursachen, fest. Gleiches gelte für die verschiedensten beschlagnahmten Gegenstände. Beschlagnahmt worden sei ja wegen angeblicher Umsatzsteuer- und Einkommensteuerhinterziehung durch Herrn H für die Jahre 2004 bis 2008; dieser Vorwurf müsse natürlich die Relevanz des Festhaltens an den beschlagnahmten Gegenständen bezeichnen bzw. bestimmen. Es frage sich aber, was z.B. der Ordner mit Arztunterlagen der Klägerin (aus dem Dokumente an Dritte in zivilrechtlichen Verfahren herausgegeben worden seien), private Handyverträge und Bedienungsanleitungen für die Handys der Tochter des Herrn H oder die Hausratversicherung einer Frau G mit diesem Vorwurf zu tun hätten. 12

Wegen dieser Tatsachen das Verfahren zu unterbrechen, erscheine aber sinnlos. Zum einen habe sich der rechtliche Rahmen mittlerweile so verändert, dass angezeigt sei, Anträge und Begründung neu zu fassen; zum anderen stehe die Erkenntnis fest, dass abweisende Urteile bereits vorformuliert seien und auf jeden Fall so ergehen würden. Dass diese Art der „Urteilsfindung“ allen Entscheidungen in diesem Zusammenhang beim Finanzgericht Köln und beim BFH zugrunde liege, stehe zwischenzeitlich fest und sei forensisch nachweisbar, allein durch offene, falsche Rechtsanwendungen bis in den offenkundigen Unsinn hinein, weil vernünftige und logische Begründungen nicht mehr möglich seien und die gegebenen den sachlichen Tatbestand der Rechtsbeugung erkennen ließen, wozu nunmehr bei entsprechender Erkenntnis Strafanzeigen erstattet würden, auch gegen den Senat. Hier seien schon einige anhängig. Diese Erkenntnis mache die Neufassung der Anträge und der Begründungen notwendig. 13

Als eine aktuelle Schlüsselentscheidung in diesem Sinn sei das BFH-Urteil vom 21.7.2011 (II R 6/10, BFH/NV 2011, 1796) anzusehen, das gegenüber der D Wirtschafts- und Steuerberatungsgesellschaft Ltd. ergangen sei. Das Urteil sei mit der Verfassungsbeschwerde angefochten; dazu sei ein Ermittlungsverfahren eingeleitet und werde der Präsident des Bundesfinanzhofs involviert; es liege der EU-Kommission im Rahmen eines gegen die Bundesrepublik eingeleiteten Vertragsverletzungsverfahrens vor. 14

Streitig sei im Urteilsfall die Berechtigung der Steuerberatungsgesellschaft gewesen, von ihrem Sitz in B (Niederlande) aus Dienstleistungen gegenüber Wirtschaftsteilnehmern, die in der Bundesrepublik niedergelassen seien, zu erbringen. Die Leistungserbringung in den konkret beschiedenen Fällen sei unstreitig erfolgt, ohne dass der Dienstleister die Grenze zur Bundesrepublik überschritten habe. Die Steuerberatungsgesellschaft sei der Auffassung, 15

dass diese Form der Dienstleistungserbringung auf dem Boden der Bestimmung des Art. 56 AEUV möglich sei, ohne dass das Steuerberatungsgesetz der Bundesrepublik Anwendung finde. Die Dienstleistungen erfolgten unstreitig in dem Rahmen, der am Ort der Niederlassung in B zulässig sei. Zur Bekräftigung dieser Ansicht seien dem BFH drei Stellungnahmen der EU-Kommission in Kopie vorgelegt worden, verbunden mit Beweisantritten und Vorlageanträgen. Die Kommission habe damit unzweifelhaft festgestellt, dass eine grenzüberschreitende Dienstleistungserbringung nur dann vorliege, wenn der Dienstleister zur Leistungserbringung physisch die Grenze überschreite; nur dann. Dazu stelle der BFH in seiner Entscheidung fest: „Eine Befugnis (nach dem deutschen StBerG) sei danach auch für eine Steuerberatungsgesellschaft erforderlich, die ... ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der EU habe und von dort aus Hilfe in Steuersachen für Steuerpflichtige in der Bundesrepublik leiste, selbst wenn sich die für die Steuerberatungsgesellschaft handelnden Personen zur Erbringung der Dienstleistung nicht auf das Gebiet der Bundesrepublik begeben.“ Das stehe in eindeutigem Widerstreit zur seitens der EU-Kommission geäußerten Auffassung und zu allem, was dem EuGH seit etwa 1973 dazu zu entnehmen sei. Diese Auslegung des Art. 56 AEUV (und des vorangegangenen Art. 50 EGV) sei neu; der BFH maße sich damit die Rechte des EuGH an. Der EuGH habe vielfach die grenzüberschreitenden Dienstleistungen in ihrer aktiven und passiven Form definiert, so z.B. im Urteil vom 11.9.2007 in der Rs. C-076/05, dort Tz. 36. Danach bedeute die aktive Dienstleistungsfreiheit, dass sich der Dienstleister zum Empfänger der Leistung begebe, und bedeute die passive Dienstleistungsfreiheit, dass sich der Empfänger zum Dienstleister begebe. Die Dienstleistungsfreiheit in beide Richtungen sei danach kein besonderes Recht, sondern die Ausprägung der Grundfreiheiten gemäß – damals – Art. 18 EGV und wie alle anderen Grundfreiheiten zu behandeln. Die Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit wie hier im Urteil des BFH nunmehr definiert bedeute in dem Fall, dass ein in der Bundesrepublik niedergelassener Steuerpflichtiger zur Steuerberatungsgesellschaft nach B (NL) fahre, dort seine Belege hinlege und den Auftrag erteile, die Einkommensteuererklärung zu erstellen, die Gesellschaft diesen Auftrag nicht annehmen und ausführen dürfte, weil sie ja keine Erlaubnis nach dem deutschen Steuerberatungsgesetz habe. EU-weit müsste jeder Angehörige der steuerberatenden Berufe, der auch für Unionsbürger tätig sein wolle, die eine volle oder eingeschränkte Steuerpflicht in der Bundesrepublik hätten, eine Erlaubnis nach dem deutschen Steuerberatungsgesetz haben. Das Urteil besage ja, dass sich jeder Dienstleister in der EU, der für einen in der Bundesrepublik Ansässigen eine Leistung erbringe, so behandeln lassen müsse, als erbringe er diese Leistung in der Bundesrepublik; auch wenn er den Boden der Bundesrepublik dazu nicht betrete, greife allein das deutsche Recht. Dies habe z.B. zur Folge, dass ein spanischer Steuerberater einem deutschen Rentner zwar für dessen in Belgien und Spanien bezogene Einkünfte Abschluss und Steuererklärung erstellen dürfe, nicht jedoch die deutsche Steuererklärung, weil er keine Erlaubnis nach dem deutschen Steuerberatungsgesetz habe. Ebenso dürfe ein spanischer Arzt, der auch unter das Recht der Dienstleistungsfreiheit falle, in Spanien zwar Franzosen, Belgier und Niederländer behandeln, nicht aber Deutsche, weil er sich ansonsten so behandeln lassen müsse, als erbringe er diese Dienste in Deutschland nach dortigem Recht.

Der Bundesfinanzhof setze sich in dieser Entscheidung in Widerspruch zur Rechtsprechung des EuGH, indem er die deutsch-nationale Norm des § 3 a StBerG über die Bestimmung des Art. 56 AEUV und die dazu ergangene Harmonisierungsmaßnahme auf Gemeinschaftsebene (RiL 2006/123/EG) stelle. Nach dem vom Bundesfinanzhof hierzu in Bezug genommenen Urteil des EuGH vom 14.12.2004 (Rs. C-309/02) habe der EuGH aber gerade die Auslegung nach dem Primärrecht (den Bestimmungen des EG-Vertrags) gegenüber der nationalen Regelung bestätigt. 16

17

Weiterhin treffe der Bundesfinanzhof in dieser Entscheidung unter Berufung auf Rechtsprechung des EuGH die Aussage, konkret im dadurch harmonisierten Bereich der RiL 2006/123/EG dürfe ein Mitgliedstaat aus den immer wieder hervorgehobenen zwingenden Gründen des Allgemeininteresses vom Gemeinschaftsrecht abweichen; der Schutz der Bürger vor unsachgemäßer Steuerberatung rechtfertige eine solche Abweichung. Auch damit setze sich der Bundesfinanzhof in Widerstreit zur Rechtsprechung des EuGH und der darin liegenden Aussage des jeweiligen EU-Vertrages. Zunächst sei festzustellen, dass eine Abweichung aus „zwingenden Gründen des (nationalen) Allgemeininteresses“ jedenfalls unzulässig sei, wenn der Bereich auf der Ebene des Gemeinschaftsrechts harmonisiert sei; hier gegeben durch die RiL 2006/123/EG. Diese zwingenden Gründe seien in der Entscheidung auch nicht dargelegt. Der EuGH habe sich schon vielfach mit einfach so als Behauptung in den Raum gestellten „zwingenden Gründen“ auseinander setzen müssen und habe als solche eindeutig verneint: den angeblichen Verbraucherschutz durch das sogenannte Meisterprivileg im Bereich der Handwerksordnung, den angeblichen Verbraucherschutz im Rahmen der Tätigkeit der Patentanwälte, die Beschränkung der steuerberatenden Dienstleistungen in Italien sowie die seitens der Bundesrepublik als solche Gründe hervorgehobene Notwendigkeit, die Kohärenz des Steuersystems und die Wirksamkeit steuerlicher Kontrollen zu gewährleisten, die Notwendigkeit, die Besteuerungsgrundlage zu erhalten, und die Bekämpfung der Kriminalität. Die vom Bundesfinanzhof angedeuteten Gründe hätten nicht ansatzweise das Gewicht derer, die der EuGH – auch in weiteren Entscheidungen – verneint habe. Die Rechtsprechung des EuGH dazu sei ja auch von einer sehr einsichtigen Logik getragen. Vorrangig wesentlich seien die zwingenden Gründe des Allgemeininteresses der EU insgesamt und nicht das Allgemeininteresse eines Mitgliedstaates. Der Bundesfinanzhof habe unter Hinweis auf nicht einschlägige Entscheidungen des EuGH als Schlagwort „Gründe des Allgemeininteresses“ hervorgehoben, nämlich „Schutz von Verbrauchern als Empfänger der betreffenden Dienstleistungen“. Abgesehen davon, dass der EuGH nicht allgemeinen von „Gründen des Allgemeininteresses“ spreche, sondern von „zwingenden“, die nicht mehr gegeben sein könnten, sobald dazu eine Harmonisierung auf Gemeinschaftsebene erfolgt sei, gebe es nicht eine einzige Entscheidung, in der er den Verbraucherschutz so hoch gehoben habe. Auf Gemeinschaftsebene könne es auch kein Allgemeininteresse an der Durchsetzung des deutschen Steuerberatungsgesetzes geben, da es ein solches nationales Recht – außer in Österreich – ansonsten in der EU nicht gebe. Wie bei Gräber nachzulesen sei, sei das deutsche Steuerberatungsgesetz ja auch nicht zum Zweck des Verbraucherschutzes geschaffen worden, sondern als Nazi-Rassengesetz, um Nicht-Ariern den Zugang zu diesem Berufsfeld zu verwehren. Außer im deutschen Reichsgebiet habe es in keinem europäischen Staat, der nunmehr der EU angehöre, einen solchen Regelungsbedarf gegeben. Was als Allgemeininteresse auf Gemeinschaftsebene zu verstehen sei, sage eindeutig die dazu beschlossene Harmonisierung in Form der Dienstleistungsrichtlinie, die einstimmig von allen EU-Staaten so beschlossen und vereinbart worden sei. Damit verbiete sich eine Abweichung eines Mitgliedstaates auch wegen angeblichen nationalen Allgemeininteresses.

Zu dem BFH-Verfahren sei noch folgendes als bemerkenswert festzustellen – mit hoher forensischer Aussagekraft. Kernpunkt des Verfahrens sei die Frage gewesen, ob eine Zurückweisung eines Bevollmächtigten nur für das konkrete Verfahren gelte oder für den Steuerpflichtigen insgesamt oder auch über den Steuerpflichtigen hinaus. Das Finanzgericht Niedersachsen sei der Ansicht der Klägerin gefolgt, dass die Zurückweisung nur für das konkrete Verfahren gelte, habe aber die Revision zugelassen. Der BFH habe letztlich die Frage im Sinne der Klägerin entschieden. Nur um der Klägerin die Kosten auferlegen zu können, habe er aber die Richter des FG Niedersachsen als Trottel dargestellt, die nicht in der Lage seien, Verwaltungsakte zu verstehen, und die Finanzbeamten als Tölpel, die sich 18

nicht artikulieren könnten. Zu so niederträchtigem kleingeistigen Tun ließen sich Richter des BFH herab, gehe es um die LEX H.

Eine so gedankenlos dumme Rechtsprechung finde man zu diesem „Problembereich“ auch bei den Finanzgerichten, insbesondere bei dem in Köln, wiederum insbesondere bei dem Senat hier. Erklärbar sei das allein, wenn man unterstelle, dass ein – aus welchen Gründen auch immer – vorgegebener Urteilsspruch durch Scheinargumente gestützt werden solle, wobei zu den Scheinargumenten passend der Tatbestand „modelliert“ werde. Hierzu seien zwei aktuelle Beispiele anzuführen, zu denen gerade die Nichtzulassungsbeschwerden begründet und Strafanzeigen erstattet worden seien. 19

In dem Verfahren 11 K 4400/08 sei der Kläger (Herr H) im Verfahren vor dem FG Köln mit seinem eigentlichen Vortrag nicht gehört worden; Beweisanträge seien übergangen worden, ohne das damit zu Beweisende dem Urteil zu unterlegen; Verfahrensanträge, insbesondere nach § 74 FGO, seien rechts- und ermessensfehlerhaft übergangen worden; das Recht auf Akteneinsicht (nach Zuziehung von Akten) sei verweigert worden; über zugezogene Akten sei der Kläger nicht informiert worden. Der Kläger habe in diesem Verfahren den Erlass von Säumniszuschlägen zu den Veranlagungen 1988 bis 1998 sowie zur Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 begehrt. Er habe dies sehr umfassend damit begründet, dass sowohl persönliche als auch sachliche Gründe in diesem Sinn vorlägen und das alles umfassend unter Beweis gestellt. Als er aufgrund aktueller Kenntnisse dazu in der Lage gewesen sei, habe er diesen Vortrag erweitert und umfassend vorgetragen, dass im Rahmen des letztlich mehr als 20 Jahre anhängigen Verfahrens trotz zweimaliger Finanzgerichtsentscheidungen (= Aufhebung der Verwaltungsentscheidungen und Zurückverweisung) nicht einmal eine Ermessensentscheidung erfolgt sei; im Gegenteile habe immer von vornherein festgestanden, dass das Erlassbegehren zurückzuweisen sei; die Bearbeitung habe darin bestanden, die feste Absicht nach Möglichkeit argumentierbar zu machen. Auch dazu sei umfassend Beweiserhebung beantragt worden. Weiterer Gegenstand des Klagevortrags sei gewesen, dass die Beträge, die das Finanzamt als Säumniszuschläge ausweise, nach Grund und Höhe bestritten würden, der Beklagte habe diese Beträge nie nachvollziehbar dargelegt. Das habe dazu geführt, dass das Gericht den Beklagten im Schreiben vom 28.12.2010 aufgefordert habe, entsprechende Angaben zu machen. Diese Auflage habe der Beklagte nicht erfüllt. Letztlich habe der Kläger noch Nichtigkeit der die Säumniszuschläge auslösenden Bescheide sowie der konkret angefochtenen Verwaltungsakte eingewandt. Zu alldem sage das angefochtene Urteil nichts; es ergehe sich in belanglosen allgemeinen Ausführungen zum Thema Erlass und stelle den Tatbestand darauf ab. Zunächst werde langatmig dargelegt, dass nicht die Einspruchsentscheidung vom 2.3.2011 Gegenstand des Verfahrens sei. Das habe auch niemand behauptet, diese Einspruchsentscheidung sei Gegenstand des Verfahrens 7 K 876/11. Dann behaupte das angefochtene Urteil, es müsse auf die Einspruchsentscheidung vom 22.11.2008 abstellen und der Kläger sei mit jedem neuen Vortrag danach ausgeschlossen, da das Finanzgericht nur auf diesen Zeitpunkt abstellen dürfe und entscheiden müsse, ob die Behörde das Ermessen zutreffend ausgeübt habe. Alles, was der Kläger danach vorge-tragen habe, habe ja die Verwaltungsentscheidung nicht beeinflussen können. Diese Ermessensentscheidung vom 20.11.2008 sei aber ermessensgerecht gewesen, weil letztlich mit der Einspruchsentscheidung vom 2.3.2011 (= Gegenstand des Verfahrens 7 K 876/11) 50 % der Säumniszuschläge erlassen worden seien; also im Verfahren dort. Dieser Begründung sei insgesamt nicht zu folgen; hier seien recht erstaunliche Zirkelschlüsse erkennbar. Zunächst sei die Angelegenheit hier nicht ordentlich und ausreichend vorbereitet gewesen; schlicht nicht verhandlungsbereit. Darin liege ein klarer Verfahrensmangel in Form des Verstoßes gegen § 76 FGO. Hätte man das Verfahren ordentlich vorbereitet, hätte das Urteil so nicht 20

ergehen können, insbesondere wären die das Urteil tragenden Zirkelschlüsse nicht möglich gewesen. Dass das angefochtene Urteil die komplette Beweiserhebung mit dem Schluss „vom Tisch fege“, dies sei erst später vorgetragen worden, widerspreche allen Gesetzen der Logik und der Denkgesetze. Vorgetragen worden sei ja, dass eine tatsächliche Ermessensentscheidung im Sinne des § 5 AO nie getroffen worden sei, auch nicht mit der Einspruchsentscheidung vom 20.11.2008, und weshalb nicht. Dem Kläger seien diese Tatsachen alle erst später bekannt geworden. Der Beklagte aber habe alle Tatsachen gekannt, die seien für ihn Grundlage der angefochtenen Entscheidung gewesen und anderer Entscheidungen. Das hätte sich eindeutig erwiesen, hätte man die angebotenen Beweise erhoben. Wenn das Urteil dann noch feststelle, mittels der Einspruchsentscheidung aus dem Parallel-Verfahren vom 2.3.2011 seien zutreffend 50 % der hier streitgegenständlichen Säumniszuschläge erlassen worden, sei nicht ersichtlich, worauf sich diese Erkenntnis stütze. Die Höhe der Gesamtsäumniszuschläge sei bestritten gewesen, eine Aufforderung zur Darlegung habe der Beklagte nicht erfüllt, schon gar nicht für das konkrete Verfahren. Daraus schließe das Finanzgericht, das sei alles richtig. Hier sei keine Logik erkennbar. In diesem Punkt sei das Urteil schlicht nicht begründet. Seit spätestens 1982 – so der umfassende Klägervortrag – seien alle Verwaltungsakte des Beklagten gegen den Kläger als Mittel zur menschenrechtswidrigen sog. weißen Folter eingesetzt worden, auch und insbesondere die hier gegenständlichen und deren Vorgänger. Die darin liegende Rechtswidrigkeit und Willkür gebe – zumindest – Gründe zu einer Billigkeitsmaßnahme aus sachlichen Gründen. Dazu stelle das angefochtene Urteil fest, der Beklagte habe ermessensfehlerhaft erkannt, dass darin keine sachlichen Billigkeitsgründe lägen. Das Begehen von Rechtswidrigkeiten und Straftaten bis hin zur Folter gegen einen Bürger, erfolgt durch den Staat und eine Behörde, sei von der Sache her beanstandungsfrei. Zur Nichtigkeit und Unwirksamkeit gemäß § 125 i.V.m. § 124 Abs. 3 AO schweige das Urteil insgesamt. Man hätte bei Abfassung dieses Urteils weiter denken sollen, wenn man objektiv eine juristisch-wissenschaftliche Entscheidung habe treffen wollen. Aber das habe man nicht gewollt; bei dieser Unterstellung werde alles logisch.

Im Verfahren 11 K 1046/11 habe der Kläger (Herr H) den Erlass von Säumniszuschlägen zu den Veranlagungen 2001 und 2002 begehrt. Dies habe er sehr umfassend damit begründet, dass sowohl persönliche als auch sachliche Gründe in diesem Sinne vorlägen und er habe dies alles umfassend unter Beweis gestellt. Als er aufgrund aktueller Erkenntnisse dazu in der Lage gewesen sei, habe er diesen Vortrag erweitert und umfassend vorgetragen, dass im Rahmen des letztlich mehr als 20 Jahre anhängigen Verfahrens trotz zweimaliger Finanzgerichtsentscheidungen nicht einmal eine Ermessensentscheidung erfolgt sei. Letztlich habe er vorgetragen, dass die dem angefochtenen Abrechnungsbescheid zugrunde liegenden Bescheide nichtig gemäß § 125 AO und damit wirkungslos gemäß § 124 Abs. 3 AO seien, was auf den Abrechnungsbescheid durchgreife, der damit auch nichtig sei. Auch dazu sei umfassend Beweiserhebung beantragt worden. Konkret habe sich diese Klage gegen einen Abrechnungsbescheid gerichtet, der Hauptantrag habe gelautet, unter Änderung des Bescheides die Säumniszuschläge auf 0 € festzusetzten; als Hilfsantrag dazu für den Fall, dass er mit dem Hauptantrag nicht vollumfänglich erfolgreich sei, festzustellen, dass verbleibende Säumniszuschläge zu erlassen seien. Dass sein Vortrag so zu verstehen sei, habe er dem Finanzgericht auf Anfrage nochmals bestätigt. Das Finanzgericht habe dann den Hilfsantrag abgetrennt, gebe ihm ein eigenes Aktenzeichen und weise den Hilfsantrag als unzulässig ab, weil dem Kläger ja der Weg zustünde, den er mit dem Hauptantrag verfolge. Dabei verstoße das Urteil auch gegen Gesetz der Logik und Denkgesetze, was das Urteil schlicht falsch mache. Sowohl zum Hauptantrag wie auch zum Hilfsantrag sei unter Beweisantritten die Nichtigkeit vorgetragen worden, die sich erwiesen hätte, hätte man die Beweise erhoben. Nach ständiger BFH-Rechtsprechung bewirke das Übergehen von 21

Beweisantritten, dass die damit zu beweisenden Tatsachen dem Urteil zugrunde zu legen seien; hier auch die Tatsache der Nichtigkeit. Werde aber die Nichtigkeit geltend gemacht, sei die Klage jedenfalls zulässig (§ 41 Abs. 2 Satz 2 FGO). § 41 Abs. 2 Satz 1 FGO werde in den Gründen des Urteils zitiert. Man hätte weiter lesen sollen.

Folge man der bereits angesprochenen Entscheidung des BFH zu § 3 a StBerG, sei festzustellen, dass die Voraussetzungen erfüllt seien. Dazu würden als Nachweis jeweils die Anmeldung an die Steuerberaterkammer aus 2008 sowie die Ergänzungsmeldungen 2009, 2010 und 2011 beigefügt, letztere unter Beifügung des Nachweises der Vermögenshaftpflichtversicherung. Das mit dieser Versicherung sei auch so ein gewollter Trick gewesen. § 51 Abs. 4 DVStB fordere diese Versicherung bei einem deutschen Versicherer, deutsche Versicherer hätten aber solche Angebote nur an in Deutschland Niedergelassene angeboten. Deswegen sei auch bei keiner deutschen Steuerberaterkammer nach § 3 a StBerG jemand eingetragen worden. Zum Glück habe sich aber bei den Gerichten die Tatsache durchgesetzt, dass eine Eintragung nicht erforderlich sei, sondern nur die Anmeldung. Aber: die vorzitierte BFH-Entscheidung habe die Kläger in die Lage versetzt, die K Versicherung davon zu überzeugen, auch ohne Niederlassung in Deutschland eine solche Versicherung anzubieten. Die D Wirtschafts- und Steuerberatungsgesellschaft Ltd., Herr H und die Klägerin seien die ersten in der Bundesrepublik, denen diese Versicherung policiert worden sei. Mittlerweile lägen „haufenweise“ Anträge vor. 22

Mit einem weiteren Schriftsatz vom 13.10.2011 (eingegangen am 19.10.2011) hat die Klägerin eine Stellungnahme der EU-Kommission vom 3.10.2011 zur Erbringung von Dienstleistungen in Deutschland durch einen Belasting Adviseur eingereicht. Hier sei auf die Abschnitte 2, 3, 4 und 5 hinzuweisen. Die EU-Kommission bestätige darin umfassend den Rechtsstandpunkt der Klägerin. 23

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die eingereichten Schriftsätze, insbesondere auf die Dokumentation zur Verfolgung des Herrn H durch die Finanzbehörden sowie die Stellungnahme der EU-Kommission, Bezug genommen. 24

Die Klägerin beantragt, 25

den angefochtenen Verwaltungsakt aufzuheben, 26

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 27

Sie beantragt weiterhin, wie folgt Beweis zu erheben: 28

1. Zuziehung der nachfolgend aufgelisteten Akten: 29

der Steuerakten des Finanzamt J, einschließlich der Vollstreckungsakten, zu den Steuer-Nummern 30

a 31

b 32

c 33

vollständig (!) 34

der Akten des Finanzgerichts M zu den Aktenzeichen ... 35

der Akten des Finanzgerichts M zu den Aktenzeichen ... 36

der Akten des Finanzgerichts M zum Aktenzeichen ... 37

der Akten des Finanzgerichts M zu den Aktenzeichen ... 38

der Akten des Amtsgerichts M zum Aktenzeichen ... 39

der Akten des Amtsgerichts M zum Aktenzeichen ... 40

der Akten des Amtsgerichts J zum Aktenzeichen ... 41

die Akten des Amtsgerichts N zum Aktenzeichen ... 42

der Akten des Finanzamtes für Steuerfahndung und Steuerstrafsachen M unter den Aktenzeichen ... 43

der Akten der Staatsanwaltschaft M unter den Aktenzeichen ... 44

den Akten des Amtsgerichts M zu den Aktenzeichen ... 45

Akten der Steuerfahndung L zu den Aktenzeichen ... 46

Akten des Amtsgerichts L zu den Aktenzeichen ... 47

Akten des Amtsgerichts N zu den Aktenzeichen ... 48

zum Beweis dafür, dass der Gesamtvortrag zum einheitlichen, seit über zwanzig Jahren andauernden rechtswidrigen Verfahrens gegen den Kläger zutreffend ist, einschließlich des Vortrags zur Verwirklichung von Menschenrechtsverletzungen aus Art. 6, 13 EMRK und der Folter gem. Art. 3 EMRK, 49

zur Vorlage an Gutachter gemäß dem folgenden Beweisantritt. 50

2. Anhand dieser Akten und ggf. ergänzender Angaben 51

Einholung eines forensischen Sachverständigengutachtens – unter Einbeziehung aller forensischen Teildisziplinen, insbesondere der der Sozialpsychologie zu den Komplexen kognitive Dissonanz und Konformität – 52

dazu 53

dass Herr H – zwischenzeitlich im Zusammenhang eindeutig erkennbar – seit mindestens 28 Jahren seitens der Finanzverwaltung in menschenrechtswidriger Weise verfolgt und rechtswidrig behandelt wird; Verletzung der Art. 6, 13 EMRK, 54

dass ihm im Rahmen dessen psychische und in deren Folge physische Leiden zugefügt wurden und noch laufend werden, die im Sinne des Art. 3 EMRK (i.V.m. Art. 1 des UN-Übereinkommens gegen Folter) den Tatbestand der Folter erfüllen, konkret als Ausgestaltung der sogenannten „weißen Folter“, 55

ausgeführt nach einer Methodik, wie sie auch Mobbing und Stalking zugrunde liegt, und auch diese Tatbestände erfüllend, 56

57

unter Anwendung der Mittel, die die Forensik, Psychologie und Soziologie als Truth-Effekt (auch: Validity-Effekt oder Reitarationseffekt) bezeichnet wird,

aufgrund der sozialpsychologischen Phänomene der Konformität und der Auflösung daraus resultierender kognitiver Dissonanzen, 58

dass diese – hier so bezeichnete – Verschwörung aus sehr vielen Einzelverfahren besteht, trotzdem aber eine sachlich nicht zu trennende Einheit bildet, weil logisch und schlüssig mit gleicher und gleichermaßen verfolgter Zielsetzung und im Hinblick darauf ausgerichtet, bildlich ausgedrückt, wie die einzelnen Fasern eines Muskels bzw. die einzelnen Fasern und Fäden eines geflochtenen Seiles, 59

dass man kein Einzelverfahren, das Bestandteil dieser Verschwörung ist, ohne Zusammenhang mit dem Gesamtverfahren beurteilen und bewerten kann; jedenfalls nicht objektiv und sachgerecht; zu beurteilen ist ja, um bei dem gewählten Bild zu bleiben, das Seil und dessen Verwendung, 60

dass das konkrete Verfahren eindeutig Bestandteil dieser Verschwörung ist bzw. diesem Zweck dient; 61

diese Verschwörung sich auch gegen all die richtet, die ihre Beziehung zum Betroffenen nicht abbrechen – Mitbetroffene; auch die Klägerin E hier; 62

auch unter Berücksichtigung der nachfolgenden Zeugenbeweise, zu deren Anhörung der forensische Gutachter zuzuziehen ist (wie etwa bei Kachelmann), 63

3. durch Einvernahme der folgenden Zeugen dazu, 64

dass Steuerfahndungsbeamte (und andere Beamte ?) rechtswidrige und strafbare Handlungen gegen sie vorgenommen haben, rein zum Zweck, sie dazu zu bewegen, Vertragsverhältnisse zu Herrn H und seinen Firmen abzubrechen, und bei der klaren Aussage, dass allein dieses Vertragsverhältnis Grund für Durchsuchungsmaßnamen und vorgeschobenen Gründe sei und dies sofort eingestellt werde, würden sie sich vom Betroffenen lossagen. 65

... 66

bei gesehenem Bedarf weitere Zeugen auf gerichtlichen Hinweis hin. 67

4. durch die Einvernahme der folgenden Zeugen dazu, 68

dass Rechtswidrigkeiten, wie geschildert, vom Sachverhalt her vorliegen, und sich solche nunmehr auch gegen Dritte richten, bis hin zu Freiheitsberaubung und Körperverletzung auch gegen Kleinkinder. 69

... 70

bei gesehenem Bedarf weitere Zeugen auf gerichtlichen Hinweis hin. 71

5. Beweis zu erheben durch 72

Zeugnis der Referentin ..., zu laden über die Europäische Kommission, Generaldirektion Binnenmarkt und Dienstleistungen, Rue de SPA 2, SPA 4/111, B-1049 Brüssel, 73

74

Zeugnis der Referentin ..., zu laden über die Europäische Kommission, Generaldirektion Dienstleistungen, Rue de SPA 2, SPA 4/111, B-1049 Brüssel,

Zeugnis des vom Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie zu bezeichnenden zuständigen Referenten, 75

für die – hiermit vorgetragenen – Tatsachen, dass 76

die Klägerin nach Auffassung und gesetzgeberischem Willen sowohl der EU-Kommission als auch der Bundesrepublik zu dem Personenkreis gehört, der grundsätzlich Anrecht auf die Dienstleistungsfreiheit des Art. 56 AEUV hat und auch zum engeren in § 3 a StBerG geregelten Personenkreis zuzurechnen ist, 77

die Klägerin insoweit jedenfalls Dienstleistungen für in der Bundesrepublik ansässige Wirtschaftsteilnehmer erbringen kann und die Dienstleistungsfreiheit nicht beschränkt werden darf, wenn diese Dienstleistungen ohne körperlichen Grenzübertritt des Dienstleisters erfolgen, 78

nach Ablauf der Umsetzungsfrist der RiL 2006/123/EG jede nationale Norm, die diese Dienstleistungsfreiheit beschränkt, nicht mehr anwendbar ist, 79

im konkreten Fall die Klägerin die mit der RiL 2005/36/EG und § 3 a StBerG bezeichneten Grenzen in keinem Fall überschritten hat, 80

die Beschränkungen der Dienstleistungsfreiheit, etwa durch Zurückweisung im Verfahren hier, dem gesetzgeberischen Willen der Bundesregierung und der EU-Kommission zuwiderläuft, wie ausdrücklich bei der Neufassung des AEUV mit Wirkung zum 1.1.2010 festgelegt; 81

die Zurückweisung im konkreten Verfahren die Rechte der Klägerin aus der sog. passiven Dienstleistungsfreiheit unzulässig beeinträchtigt. 82

Dabei zielten die Beweisanträge vorrangig und primär nicht auf die Einholung einer Rechtsansicht ab, sondern auf die Tatsachenbehauptung, dass die hier vorgetragene Ansicht zur Dienstleistungsfreiheit und der Qualifikation der grenzüberschreitenden Dienstleistungserbringung so dem gesetzgeberischen Willen der Bundesregierung, in Übereinstimmung mit dem Bundestag, sowie der EU-Kommission, in Übereinstimmung mit dem Rat der EU, entspricht. 83

6. Beweis zu erheben durch 84

Zuziehung der Akten der EU-Kommission zum Komplex EU Pilot Nummer 1464/10/Mark, 85

zum Beweis dafür, dass die EU-Kommission die Umsetzung der Richtlinien 1001/31/EG, 2005/36/EG und 2006/123/EG durch die Normen des § 3 a StBerG – vormals § 3 Nr. 4 StBerG – als nicht gegeben – sogar vertragswidrig – beurteilt und deswegen Maßnahmen gegen die Bundesrepublik eingeleitet hat; 86

7. Beweis zu erheben durch 87

Zeugnis der Richter des Bundesfinanzhofs, über diesen zu laden, 88

... 89

dazu, dass nach der Auffassung des Bundesfinanzhofs, die das Finanzgericht so bindet, dass eine dem entgegenstehende Rechtsprechung ein unbedingter Zulassungsgrund für die Nichtzulassungsbeschwerde ist, bei einem Angehörigen der steuerberatenden Berufe, der in einem anderen Mitgliedstaat der EU niedergelassen ist und der die Qualifikationsanerkennungskriterien der RiL 2005/36/EG erfüllt, von dort aus seine Dienstleistungen auch für in der Bundesrepublik niedergelassene Wirtschaftsteilnehmer erbringen darf, wenn er sich ordnungsgemäß bei der zuständigen deutschen Steuerberaterkammer gemeldet hat und den Nachweis einer Haftpflichtversicherung, die § 51 DVStB entspricht, geführt hat, 90

so jedenfalls das Urteil vom 21.7.2011 unter dem Az. II R 6/10 auszulegen ist. 91

Weiterhin stellt die Klägerin folgende Verfahrensanträge: 92

1. Akteneinsicht nach Zuziehung der Akten gemäß Beweisanträgen zu gewähren; auch zu dem Zweck, der Klägerseite zu ermöglichen, ihren Vortrag daraus zu stützen, 93

2. das Verfahren auszusetzen und die Angelegenheit gemäß Art. 234 EGV dem EuGH zur Vorabentscheidung vorzulegen. 94

Der Beklagte beantragt, 95

die Klage abzuweisen. 96

An der in der Einspruchsentscheidung vertretenen Auffassung werde festgehalten. 97

Ergänzend sei darauf hinzuweisen, dass die Klägerin erneut in einem Klageverfahren der Eheleute O (Az. 5 K 3485/10) sowie in dem Verfahren 11 K 2602/09 als Prozessbevollmächtigte aufgetreten sei. 98

Die Klägerin leiste demnach geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen. Sie sei auch nicht vorübergehend grenzüberschreitend im Inland tätig, sondern im Rahmen einer kontinuierlichen Berufsausübung. Dazu sei sie nicht befugt. 99

Die Klägerin sei bis zum 24.7.2008 in R (Deutschland), ..., gemeldet gewesen. Seit dem 13.10.2009 sei sie erneut unter dieser Adresse gemeldet. Sie habe also im Inland gewohnt und betreue von dort ihre Mandanten. 100

Seien Dienstleistungserbinger und Dienstleistungsempfänger in demselben Mitgliedstaat ansässig, liege keine grenzüberschreitende Dienstleistung vor. Der Dienstleister sei nicht nach den Regeln der Dienstleistungsfreiheit, sondern nach denjenigen der Niederlassungsfreiheit geschützt und müsse die Anforderungen an die Bestellung als Steuerberater im Mitgliedstaat seiner Niederlassung erfüllen (EuGH-Urteil vom 4.12.1986 205/84). Diesbezüglich sei auf das BFH-Urteil vom 24.9.2003 X B 105/03 mit weiteren Nachweisen zu verweisen. Die Klägerin erfülle die Anforderungen an die Bestellung als Steuerberater im Inland unzweifelhaft nicht. 101

Die Akten des Verfahrens 11 K 3890/06 (=vorangegangene Sprungklage) sind zum Verfahren hinzugezogen worden. 102

Entscheidungsgründe 103

Die Klage ist unbegründet. 104

Der Beklagte hat die Klägerin zu Recht gemäß § 80 Abs. 5 AO als Bevollmächtigte zurückgewiesen. 105

Gemäß § 80 Abs. 5 AO sind Bevollmächtigte und Beistände zurückzuweisen, wenn sie geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leisten, ohne hierzu befugt zu sein. Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. 106

Die Klägerin hat geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen geleistet, indem sie für die Eheleute O Sprungklage erhoben hat. Nach dem Sinn und Zweck der §§ 3 ff. StBerG umfasst der Begriff der Hilfeleistung in Steuersachen auch die Beratung in weniger bedeutsamen Steuerangelegenheiten (vgl. BFH-Urteil vom 28.7.1981 VII R 14/79, BStBl II 1982, 43). Sie ist geschäftsmäßig, wenn sie selbständig, d.h. in eigener Verantwortung und auf eigene Rechnung, wiederholt (häufig) oder mit Wiederholungsabsicht, also nicht nur aus Anlass eines besonderen Einzelfalls geleistet wird (BFH-Urteile vom 24.7.1973 VII R 58/72, BStBl II 1973, 743, und vom 28.7.1981 VII R 14/79, BStBl II 1982, 43). Die Klägerin ist nicht nur im Streitfall, sondern noch in weiteren Fällen als Bevollmächtigte aufgetreten (z.B. in dem mit dem Streitfall zur gemeinsamen Verhandlung verbundenen Verfahren 11 K 3303/07, den vom Beklagten angeführten Fällen sowie vor anderen Senaten). Darüberhinaus ergibt sich aus ihrem geschäftsmäßigen Auftreten, dem Abschluss der erforderlichen Haftpflichtversicherung und ihrem Vorbringen im Klageverfahren eindeutig, dass sie auch zukünftig in weiteren Fällen steuerberatend tätig werden will. 107

Die Klägerin ist – unstreitig – nicht gemäß § 3 Nr. 1 StBerG zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt. 108

Eine Befugnis der Klägerin zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen ergibt sich auch nicht aus § 3 a StBerG. Nach dieser Vorschrift sind 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 der Bundesrepublik Deutschland befugt. 109

Von dem für § 3 a Abs. 1 StBerG maßgebenden Begriff der Dienstleistung im Sinne des Art. 57 AEUV (früher Art. 50 EGV) werden nur grenzüberschreitende vorübergehende Hilfeleistungen in Steuersachen erfasst. Darunter fallen solche zeitlich begrenzten Leistungen, die ohne dauerhafte Niederlassung (nach Art. 50 Satz 3 EGV: "vorübergehend") in dem betreffenden Mitgliedstaat erbracht werden (vgl. EuGH-Urteile vom 4.12.1986 Rs. 205/84, Slg. 1986, 3755, 3801; vom 11.12.2003 Rs. C-215/01, Slg. 2003, I-14847; BFH-Beschlüsse vom 11.2.2003 VII B 330/02, VII S 41/02, BStBl II 2003, 422, m.w.N.; vom 21.1.2004 VII B 99/03, BFH/NV 2004, 827). Der vorübergehende Charakter einer grenzüberschreitenden Dienstleistung ist nach § 3 a Abs. 1 Satz 5 StBerG ins-besondere anhand ihrer Dauer, Häufigkeit, regelmäßiger Wiederkehr und Kontinuität zu beurteilen und damit nach den Kriterien, die bereits unter Geltung des § 3 Nr. 4 StBerG zu beachten waren und auch nach Art. 5 Abs. 2 der Richtlinie 2005/36/EG zu beachten sind. Er schließt zwar nicht die Möglichkeit für den Dienstleistungserbringer i.S. des Art. 57 AEUV aus, sich im Aufnahmemitgliedstaat mit einer bestimmten Infrastruktur (einschließlich eines Büros, einer Praxis oder einer Kanzlei) auszustatten, soweit diese Infrastruktur für die Erbringung der fraglichen Leistung erforderlich ist. Wer jedoch in "stabiler" und kontinuierlicher Weise eine Berufstätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat ausübt, fällt unter die Vorschriften des Kapitels über das Niederlassungsrecht und nicht unter die des Kapitels über die Dienstleistungen. Dies ist in den einführenden Erwägungen zur Dienstleistungsrichtlinie in Tz. 77 110

(2006/123/EG) ausdrücklich klargestellt und wird von den Entscheidungen des EuGH vom 11.9.2007 Rs. C-76/05 (BFH/NV 2008, Beilage 1, S. 5) und Rs. C-318/05 (BFH/NV 2008, Beilage 1, S. 14) in keiner Weise berührt.

Wer wie die Klägerin im Inland nicht nur einzelne, sondern mehrere Steuerpflichtige an verschiedenen Orten dauerhaft berät und in einer Vielzahl von Verfahren vertritt, ist nicht nur vorübergehend im Inland tätig, sondern erbringt seine Leistungen in "stabiler" und kontinuierlicher Weise. Er überschreitet damit den durch die Dienstleistungsfreiheit gezogenen Rahmen. 111

Eine solche nicht nur vorübergehende Tätigkeit setzt nach der Rechtsprechung des EuGH und des BFH unter den im Streitfall gegebenen Umständen nicht als unerlässliches Erfordernis voraus, dass die Klägerin im Inland über (äußerlich als solche erkennbare und für potenzielle Mandanten zugängliche) Praxis- oder Kanzleiräume verfügt. Das Vorhandensein solcher Räumlichkeiten deutet zwar als (gewichtiges) Indiz auf eine nicht nur vorübergehende Tätigkeit im Inland i.S. von Art. 5 AEUV hin, begründet aber für sich allein genommen eine solche Annahme nicht zwingend. Umgekehrt gilt Entsprechendes: Das Fehlen derartiger Räumlichkeiten mag zwar als Indiz für eine nur vorübergehende Tätigkeit im Inland sprechen, kann indessen - wie hier - durch gewichtige gegenläufige Umstände widerlegt sein. 112

Anders als der BFH, der dazu bislang noch keinen Anlass hatte (vgl. BFH-Beschlüsse vom 19.11.2008 VIII S 29/08, juris und VIII S 30/08, nv), ist das Gericht in seinem Urteil vom 11.9.2008 (11 K 3168/07, nv) zu einer als Bevollmächtigte aufgetretenen ausländischen Limited auch auf die Frage der Bedeutsamkeit des physischen Elements bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen mit den folgenden Überlegungen eingegangen, an denen der Senat auch für den hier streitigen Fall festhält: 113

Die Tätigkeit der Klägerin ist auf eine geschäftsmäßige und dauerhafte Hilfeleistung im Inland gerichtet, wobei sie offensichtlich ebenso wie der ehemalige Steuerberater H, für den die Klägerin seit Ende der 80-ziger Jahre als Angestellte bzw. freie Mitarbeiterin tätig war, und die D Wirtschafts- und Steuerberatungsgesellschaft Ltd., deren Directorin die Klägerin neben Herrn H ist, auf den Mandantenstamm zurückgreifen kann. Ob sie den überwiegenden Teil dieser steuerberatenden Tätigkeit in den ausländischen Niederlassungen ausführt und sich nur selten zur Wahrnehmung von Terminen in Deutschland aufhält, ist unerheblich und kann zu ihren Gunsten unterstellt werden. Entscheidend ist in diesem Zusammenhang, dass die – auf Dauer angelegte – steuerliche Beratung als gegenüber den inländischen Mandanten zu erbringende Gesamtleistung auf die Regelung von deren steuerlichen Belangen im Inland gerichtet ist und (auch nach den Angaben der Klägerin) immer wieder ein Auftreten – z.B. zur Wahrnehmung von Behörden- und Gerichtsterminen – im Inland erfordert. Die mit der Betreuung von Dauermandaten zwangsläufig verbundene Häufigkeit und regelmäßige Wiederkehr des Tätigwerdens im Inland kennzeichnet die Tätigkeit als nicht vorübergehend im Sinne des Art. 57 AEUV. Das Verhältnis der Gesamtdienstleistung zu dem Auftreten in der Bundesrepublik ist demgegenüber ebenso wenig ausschlaggebend wie die Frage, ob das konkrete Auftreten, das Anlass für die Zurückweisung nach § 80 Abs. 5 AO war (hier: Erhebung der Sprungklage), mit einem physischen Grenzübertritt verbunden war. Entscheidend ist vielmehr, dass die Tätigkeit der Klägerin zwangsläufig immer wieder dazu führt, dass sie auch körperlich in Deutschland anwesend sein muss, um für ihre Mandanten tätig zu werden. Daher ist auch das von der EU-Kommission geforderte „physische Element des Grenzübertritts“ gegeben. 114

Aus den angeführten EG-Richtlinien ergibt sich nichts Anderes. Die Berufsanerkennungsrichtlinie (RiL 2005/36/EG) gewährt ebenso wie die sie umsetzende 115

Vorschrift des § 3 a StBerG lediglich einen Anspruch auf vorübergehende, gelegentliche, grenzüberschreitende Betätigung (Art. 5 Abs. 2 der RiL 2005/36/EG) und betrifft damit nicht die Klägerin. Hinsichtlich der Dienstleistungsrichtlinie (RiL 2006/123/EG) ist zu berücksichtigen, dass diese gemäß Art. 2 Abs. 3 bereits nicht für den Bereich der Steuern gilt und damit – unabhängig vom Zeitpunkt ihrer Umsetzung oder ihres Inkrafttretens – ebenfalls nicht zu einem abweichenden Ergebnis führen kann.

Da die grenzüberschreitende Tätigkeit der Klägerin bereits als nicht „vorübergehend“ zu beurteilen ist, kommt es nicht darauf an, ob die Klägerin, die die Beherrschung der in Deutschland für eine Bestellung zur Steuerberaterin erforderlichen Fachkenntnisse nicht durch Ablegung der Steuerberaterprüfung nachgewiesen hat, jedenfalls die für eine geschäftsmäßige Steuerberatung in ihren Niederlassungsstaaten Belgien und Niederlande erforderlichen Fachkenntnisse besitzt und sich dort einen Klientenstamm aufgebaut hat (vgl. hierzu FG Köln Urteil vom 27.5.2010 15 K 4603/06, EFG 2011, 113). 116

Ebenso kann offen bleiben, ob die Zurückweisung auch deshalb zu Recht erfolgte, weil die Klägerin zum Zeitpunkt der Erhebung der Sprungklage noch keine Berufshaftpflichtversicherung abgeschlossen hatte (vgl. hierzu das von der Klägerin angeführte BFH-Urteil vom 21.7.2011 II R 6/10, BFH/NV 2011, 765). 117

Der Beklagte hat die Klägerin daher zu Recht gemäß § 80 Abs. 5 AO zurückgewiesen, weil sie zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen nicht befugt ist. Die Zurückweisung war zwingend, § 80 Abs. 5 AO räumt der Finanzbehörde kein Ermessen ein. 118

Der Senat konnte aufgrund der mündlichen Verhandlung entscheiden, ohne den Verfahrens- und Beweisanträgen der Klägerin nachzukommen. 119

Die hier vertretene Auslegung des § 3 a StBerG in Verbindung mit Art. 56 ff. AEUV beruht auf einer gefestigten Rechtsprechung des EuGH und des BFH. Der Senat hat daher keine Zweifel daran, dass durch § 3 a StBerG die in Art. 49 ff. AEUV gewährleistete Niederlassungsfreiheit und die in Art. 56, 57 AEUV garantierte Dienstleistungsfreiheit nicht unzulässig beeinträchtigt werden (vgl. auch BFH-Beschlüsse vom 11.2.2003 VII B 330/02, VII S 41/02, VII B 330/02, VII S 41/02, BStBl II 2003, 422; vom 21.1.2004, VII B 99/03, BFH/NV 2004, 827; vom 12.3.2007 X B 179/05, BFH/NV 2007, 1197; vom 12.11.2008 X B 8/08, BFH/NV 2009, 221 und vom 13.11.2008 X B 105/08, BFH/NV 2009, 415). Zu einer Aussetzung des Verfahrens gemäß § 74 FGO zur Einholung einer Vorabentscheidung über die Auslegung der für den Streitfall maßgeblichen Vorschriften des AEUV besteht folglich kein Raum (vgl. BFH-Beschlüsse vom 12.11.2008 X B 8/08, BFH/NV 2009, 221 und vom 13.11.2008 X B 105/08, BFH/NV 2009, 415). In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass der AEUV keine Vorschrift enthält, die eine abstrakte Bestimmung der Dauer oder Häufigkeit ermöglicht, ab der die Erbringung einer Dienstleistung in einem anderen Mitgliedstaat nicht mehr als eine Dienstleistung im Sinne des Art. 57 AEUV angesehen werden kann. Die Entscheidung, ob lediglich grenz-überschreitende, vorübergehende Dienstleistungen erbracht werden, erfordert daher eine Tatsachenwürdigung, die in erster Linie dem Tatrichter obliegt (vgl. hierzu auch die Stellungnahme der EU-Kommission vom 3.10.2011 unter 8.1.1.). 120

Die von der Klägerin unter 1. beantragte Hinzuziehung von Akten war ebenso wenig erforderlich wie die Einholung eines forensischen Sachverständigengutachtens sowie die Vernehmung von Zeugen zu den Beweisfragen 3. und 4. Ob die geltend gemachten, Herrn H betreffenden Verstöße gegen Art. 6, 13 EMRK sowie Art. 3 EMRK in Verbindung mit Art. 1 des UN-Übereinkommens gegen Folter vorliegen, spielt für die Frage, ob die Klägerin die 121

Voraussetzungen des § 3 a StBerG erfüllt, keine Rolle. Die unter 5. beantragte Vernehmung von Zeugen (..., ..., noch zu benennende Referenten des Bundesministeriums für Wirtschaft und Technologie) schied aus, weil die Beweisfragen entgegen der Ansicht der Klägerin ausschließlich Rechtsfragen betreffen, deren Beurteilung den nationalen Gerichten und ggf. dem EuGH obliegt. Ob die EU-Kommission oder andere nationale Behörden unter Umständen die vorliegenden Rechtsfragen anders beurteilen, ist unerheblich. Die unter 6. beantragte Hinzuziehung von Akten der EU-Kommission konnte daher unterbleiben. Die unter 7. beantragte Vernehmung von Richtern des Bundesfinanzhofs als Zeugen betrifft ebenfalls eine Rechtsfrage.

Die Revision war nicht zuzulassen. Die Entscheidung beruht auf der gefestigten Rechtsprechung des EuGH und des BFH; die Rechtsfragen sind deshalb als geklärt anzusehen. 122

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 123

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE