
Datum: 02.02.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 4478/08
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:0202.11K4478.08.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, II R 32/12

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

- | | |
|--|---|
| Tatbestand | 1 |
| Die Beteiligten streiten darüber, ob die Klägerin zu Recht als Bevollmächtigte nach § 80 Abs. 5 AO zurückgewiesen wurde. | 2 |
| Die Klägerin ist eine in England und Wales registrierte Limited mit Sitz in A. Sie hat Niederlassungen in B (Niederlande) und C (Belgien) und wird nach den vorliegenden Schriftsätzen von ihrem Director D vertreten. Zu ihrem Tätigkeitsgebiet zählt u.a. die Steuerberatung. Mit diesem Firmenzweck ist sie in das niederländische Handelsregister eingetragen. | 3 |
| Die Klägerin tritt im Bezirk des Finanzgerichts Köln in einer Vielzahl von Verfahren als Prozessbevollmächtigte auf. Sie ist in Deutschland nicht gemäß § 32 Abs. 3 StBerG als Steuerberatungsgesellschaft im Sinne des § 49 StBerG anerkannt. Der „Director“ ist in Deutschland nicht als Steuerberater bestellt. Die ursprüngliche Bestellung von Herrn D wurde im Jahr 2000 gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 4 StBerG wegen Vermögensverfalls durch das Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen widerrufen. Die dagegen erhobene Klage sowie eine daraufhin eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde blieben erfolglos (vgl. BFH-Beschluss vom 01.08.2002 VII B 35/02, BFH/NV 2002, 1499). Eine hiergegen eingereichte Verfassungsbeschwerde wurde gemäß §§ 93a, 93b BVerfGG nicht zur Entscheidung angenommen. (vgl. BVerfG-Beschluss vom 4.12.2002 1 BvR 2046/02, Juris). | 4 |

Im Anschluss an die Entscheidung des Bundesfinanzhofs wurde Herr D aus dem Berufsregister der zuständigen Steuerberaterkammer gelöscht.

Die Klägerin trat im Besteuerungsverfahren der E SL mit Schreiben vom 18.09.2008 auf. Mit diesem Schreiben erhob sie Einwendungen gegen die Haftungsinanspruchnahme der E SL für Steuerschulden der F GbR. 5

Der Beklagte wies die Klägerin mit Bescheid vom 25.09.2008 nach § 80 Abs. 5 AO als Bevollmächtigte der E SL zurück. Mit Schreiben vom gleichen Tag teilte er der Gesellschaft die Zurückweisung mit. Mit Schreiben vom 28.10.2008 wurde der gesetzlichen Vertreterin der Gesellschaft, Frau G, die Zurückweisung mitgeteilt. Gegen die Zurückweisung legte die Klägerin am 28.10.2008 Einspruch ein, den der Beklagte mit Entscheidung vom 27. November 2008 zurückwies. Für Einzelheiten wird auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung in vollem Umfang Bezug genommen. 6

Dagegen erhob die Klägerin mit Schreiben vom 29. Dezember 2008, am 30. Dezember bei Gericht eingegangen, die vorliegende Klage. 7

Diese wird wie folgt begründet: 8

Die Zurückweisung sei wie bereits eine Vielzahl vorangehender Zurückweisungen zu Unrecht erfolgt. Auch die Finanzgerichtsbarkeit sei bereits seit Jahren mit diesen Fällen befasst. Leider werde in allen Fällen ignoriert, dass die Klägerin im Rahmen des Art. 49 EGV als Dienstleister grenzüberschreitend tätig werde. Es handele sich im Rahmen des Sprachgebrauchs des EuGH um eine „Leistung von Diensten zwischen Mitgliedstaaten“, die durch nationale Gesetze nicht erschwert werden dürfe. 9

Die Klägerin könne auch nicht mit ihrem Director „in einen Topf geworfen werden“. Selbst der BFH habe dies bereits als unzulässig angesehen. 10

Die Frage, ob Niederlassungsrecht zur Anwendung komme, stelle sich erst, wenn der Dienstleister zur Erbringung der Dienstleistung die Grenze überschreite. Maßgebende Kriterien seien dann „Dauer, Häufigkeit, regelmäßige Wiederkehr und Kontinuität“. Ein physischer Grenzübertritt sei bisher aber niemals erfolgt, so dass die Dienstleistung im Rahmen der Dienstleistungsfreiheit des Art. 49 EGV erbracht werde. 11

Diese eindeutigen Erkenntnisse würden sowohl vom Beklagten wie auch vom Gericht ignoriert. Es gebe sogar zentral gesteuerte Zurückweisungskampagnen gegen die Klägerin. 12

Zum Nachweis ihres Vortrags legt die Klägerin ihrer Klage eine Reihe von Schreiben der EU-Kommission in Verfahren bei, die nicht konkret die Klägerin selbst betreffen (vgl. Bl. 25 bis 31 der Akte). 13

Am Tag der mündlichen Verhandlung erreichte das Gericht ein Schreiben der Klägerin, in dem sie ankündigt, an der mündlichen Verhandlung nicht teilnehmen zu wollen, jedoch alle bereits gestellten Anträge aufrecht erhalten zu wollen. Sie teilte mit, dass eine Haftpflichtversicherung abgeschlossen worden sei und auf Anforderung auch dem FG Niedersachsen vorgelegt worden sei. Einen Nachweis dazu legte sie jedoch ihrem Schreiben nicht bei. Da die Urteile ihrer Meinung nach schon geschrieben seien, werde auch nicht weiter vorgetragen, jedoch der Gang zum BFH mittels NZB bereits jetzt angekündigt. Dies insbesondere im Hinblick darauf, dass das FG Niedersachsen mit Urteil vom 17.01.2012 entschieden habe, dass die Klägerin ab dem 01.10.2011 gemäß § 3 a StBerG befugt sei. 14

Die Klägerin beantragt,	15
den angefochtenen Verwaltungsakt, auch in der Form und Fassung der Einspruchsentscheidung aufzuheben,	16
die Revision zuzulassen.	17
Darüber hinaus stellt die Klägerin folgende weitere Anträge,	18
1. im Bestreitensfall Beweis zu erheben, durch in diesem Fall noch zu benennende Zeugen, dazu dass im konkreten Fall eine grenzüberschreitende Tätigkeit im Sinn der EU-Kommission (=nachfolgend Form 3) nicht stattgefunden hat und solche im Jahr 2008 durch die Klägerseite insgesamt nicht stattgefunden hat.	19
2. Beweis zu erheben durch das Zeugnis	20
der Referentin ..., zu laden über die Europäische Kommission, Generaldirektion Binnenmarkt und Dienstleistungen, Rue de SPA 2, SPA 4/111, B-1049 Brüssel,	21
der Referentin ..., zu laden über die Europäische Kommission, Generaldirektion Dienstleistungen, Rue de SPA 2, SPA 4/111, B-1049 Brüssel,	22
des vom Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie zu bezeichnenden zuständigen Referenten,	23
dazu, dass	24
die Klägerin nach Auffassung und gesetzgeberischem Willen sowohl der EU-Kommission als auch der BRD zu dem Personenkreis gehört, der grundsätzlich Anrecht auf die Dienstleistungsfreiheit des Art. 49 EGV hat und auch zum engeren in § 3 a StBerG geregelten Personenkreis zuzurechnen ist,	25
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,	26
im konkreten Fall die Klägerin die mit der RiL 2005/36/EG und § 3 a StBerG bezeichneten Grenzen in keinem Fall überschritten hat.	27
Weiterhin stellt die Klägerin folgende Verfahrensanträge:	28
1. Akteneinsicht nach Zuziehung der Akten gemäß Beweisanträgen zu gewähren; auch zu dem Zweck, der Klägerseite zu ermöglichen, ihren Vortrag daraus zu stützen,	29
2. das Verfahren auszusetzen und die Angelegenheit gemäß Art. 234 EGV dem EuGH zur Vorabentscheidung vorzulegen.	30
Der Beklagte beantragt,	31
die Klage abzuweisen.	32
Er verweist in vollem Umfang auf die Einspruchsentscheidung. Darüber hinaus trägt er vor, dass die Klägerin im Inland nicht nur einzelne, sondern eine Vielzahl von Steuerpflichtigen an	33

verschiedenen Orten berate und vor verschiedenen Finanzämtern und Finanzgerichten in einer Vielzahl von Verfahren vertrete. Sie sei damit nicht nur vorübergehend, sondern stabil und kontinuierlich im Inland tätig und überschreite damit den durch die Dienstleistungsrichtlinie gezogenen Rahmen. Bezüglich der vorgelegten Schreiben der Europäischen Kommission fehle der Sachverhalt über den die Kommission entschieden habe. Zudem sei deren Rechtsauffassung für den erkennenden Senat nicht bindend.

Entscheidungsgründe

34

Die Klage ist unbegründet.

35

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

36

Nach § 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.

37

Die Klägerin hat geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen geleistet, indem sie mittels eines Schreibens im Besteuerungsverfahren für die E SL tätig geworden ist. 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 den mit dem Streitfall zur gemeinsamen Verhandlung verbundenen Verfahren 11 K 4479/08 bis 11 K 4481/08). Zudem hat sie sich noch am Tag der mündlichen Verhandlung als Bevollmächtigte in zwei weiteren geladenen Verfahren bestellt. Darüberhinaus ergibt sich aus ihrem geschäftsmäßigen Auftreten, ihrem Vorbringen im Klageverfahren und aus der Tatsache, dass nach ihrem eigenen Vortrag eine Haftpflichtversicherung abgeschlossen wurde, eindeutig, dass sie auch zukünftig in weiteren Fällen steuerberatend tätig werden will.

38

Die Klägerin gehört nicht zum Kreis der nach §§ 3, 3a und 4 StBerG zur Hilfeleistung in Steuersachen befugten Personen.

39

Für die Klägerin kommt als Kapitalgesellschaft lediglich die Befugnis nach der Vorschrift des § 3 Abs. 3 StBerG in Betracht. Deren Voraussetzungen erfüllt sie jedoch nicht. Voraussetzung wäre, dass sie nach §§ 32 Abs. 3, 49 StBerG als Steuerberatungsgesellschaft anerkannt sein müsste. Dies ist nicht der Fall. Vor einer solchen Anerkennung darf jedoch keine steuerberatende Tätigkeit durch eine Kapitalgesellschaft ausgeübt werden. Dies würde sogar dann gelten, wenn alle Vertretungsberechtigten der Gesellschaft zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt wären (vgl. dazu Gehre/von Borstel, Steuerberatungsgesetz, § 49 Rz. 3). Dies trifft im Streitfall indes auch nicht zu. Dass die Gesellschaft den Titel Steuer- und Wirtschaftsberatungsgesellschaft führt, spielt für ihre Befugnis keine Rolle, da sich allein aus der (selbstgewählten) Bezeichnung der Gesellschaft keine Rechte ableiten lassen.

40

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

41

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.

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, regelmäßigen 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 (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.

42

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.

43

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.

44

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), das ebenfalls die Klägerin betraf, 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:

45

Die Tätigkeit der Klägerin ist auf eine geschäftsmäßige und dauerhafte Hilfeleistung im Inland gerichtet, wobei sie offensichtlich ebenso wie der ehemalige Steuerberater D, der „Director“ der Klägerin, auf einen 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 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, mit einem physischen Grenzüberschritt verbunden war. Entscheidend ist vielmehr, dass die Tätigkeit der Klägerin zwangsläufig immer wieder dazu führt, dass sie vertreten durch einen ihrer „Directoren“ 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 Grenzüberschritts“ gegeben.

46

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

47

Aufgrund der obigen Ausführungen kann offen bleiben, ob die Zurückweisung auch schon deshalb zu Recht erfolgte, weil die Klägerin zum Zeitpunkt ihres Tätigwerdens im Besteuerungsverfahren der E SL 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). Möglicherweise geht auch die Klägerin selbst nunmehr davon aus, da sie darauf verweist, dass ein anderes Gericht sie seit dem 01.10.2011 als befugt anerkenne.

48

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.

49

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

50

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

51

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 grenzüberschreitende, 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.).

Die von der Klägerin 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.

52

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

53

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

54