
Datum: 20.02.2014
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 922/09
ECLI: ECLI:DE:FGK:2014:0220.11K922.09.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, II B 60/14, II R 48/14

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten um die Rechtmäßigkeit einer Zurückweisung nach § 80 Abs. 5 AO.

2

Die Bestellung des Klägers als Steuerberater 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 vor dem Finanzgericht Köln blieb ebenso erfolglos wie eine daraufhin eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde beim Bundesfinanzhof (BFH-Beschluss vom 1.8.2002 VII B 35/02, BFH/NV 2002, 1499). Die hiergegen gerichtete Verfassungsbeschwerde wurde gemäß §§ 93 a, 93 b Bundesverfassungsgerichtsgesetz nicht zur Entscheidung angenommen (BVerfG-Beschluss vom 4.12.2002 1 BvR 2046/02, n.v.).

3

Der Kläger trat im Besteuerungsverfahren des Herrn A gegenüber dem Beklagten als Bevollmächtigter auf und reichte mit Schreiben vom 2.5.2007 als Bevollmächtigter für Herrn A beim FG Köln unter dem Aktenzeichen 15 K 1700/07 eine Sprungklage wegen Einkommensteuer 2004, Gewerbesteuermessbescheid 2004, Umsatzsteuer 2005 und Einkommensteuer 2005 ein. Der Kläger trat dabei unter den Berufsbezeichnungen „Staatl. gepr. Betriebswirt - Belastungsdachseur - Belastungsdachseur“ auf. Als Büroadresse gab er jeweils eine Adresse in B (Niederlande) und in C (Belgien) an. Mit Schreiben vom 8.5.2007 beantragte er beim Beklagten zudem die Aussetzung der Vollziehung hinsichtlich der mit der Sprungklage angefochtenen Bescheide. Da der Beklagte der Sprungklage nicht innerhalb eines Monats nach Zustellung der Klageschrift zustimmte, wurde die Klage als

4

außergerichtlicher Rechtsbehelf behandelt.

Mit Schreiben vom 23.5.2007 wies der Beklagte den Kläger gemäß § 80 Abs. 5 und 7 AO als Bevollmächtigten zurück, da er weder gemäß § 3 Nr. 1 StBerG noch nach § 3 Nr. 4 StBerG zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt sei und setzte Herrn A hiervon in Kenntnis. 5

Der Kläger erhob gegen die Zurückweisung zunächst unter dem Aktenzeichen 15 K 2403/07 beim FG Köln am 21.6.2007 Sprungklage, der der Beklagte nicht zustimmte. Da zunächst keine Entscheidung über den Einspruch erging, erhob der Kläger – vertreten durch die D Wirtschafts- und Steuerberatungsgesellschaft Ltd. – beim erkennenden Senat unter dem vorliegenden Aktenzeichen 11 K 922/09 am 19.3.2009 Untätigkeitsklage. 6

Während des Klageverfahrens hat der Beklagte mit Datum vom 2.4.2009 eine Einspruchsentscheidung erlassen und den Einspruch des Klägers als unbegründet zurückgewiesen. Für nähere Einzelheiten wird auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung Bezug genommen wird (Bl. 73 ff. d. A.). 7

Die beim erkennenden Senat unter den Aktenzeichen 11 K 993/09 bzw. 11 K 3503/11 am 30.3.2009 erhobenen Klagen wegen Einkommensteuer 2004, Gewerbesteuerermessbescheid 2004, Umsatzsteuer 2005 und Einkommensteuer 2005 des Herrn A sind zwischenzeitlich rechtskräftig abgeschlossen. 8

Zur Begründung seiner Klage führte der Kläger zunächst aus, dass die Voraussetzungen für eine Zurückweisung nach § 80 Abs. 5 AO nicht gegeben seien. Er - der Kläger - sei befugt, seine Dienstleistung auch für in der BRD ansässige Wirtschaftsteilnehmer zu erbringen. Diese Berufsausübungsberechtigung schließe eine Zurückweisung nach § 80 Abs. 5 AO aus. Soweit Bedenken gegen die Berufsausübung bestünden, sei alleine die „zuständige Stelle“ im Sinne des § 3a StBerG befugt, die Berufsausübung zu untersagen. 9

In der Sache gehe es vorliegend um die Frage, ob er – der Kläger – im Rahmen der Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) berechtigt sei, seine Dienstleistungen zu erbringen. Bei Bejahung dieser Frage sei der Beklagte nicht zur Zurückweisung nach § 80 Abs. 5 AO berechtigt. Die Dienstleistungsfreiheit sei als eine der Grundfreiheiten genauso auszulegen und anzuwenden, wie die anderen Grundfreiheiten und stelle eine besondere Ausprägung der allgemeinen Freizügigkeit im Sinne des Art. 21 AEUV dar. Die Erbringung einer Dienstleistung sei EU-weit durch die Dienstleistungsfreiheit garantiert. Die Dienstleistungsfreiheit sei gekennzeichnet durch einen Dienstleister, der beruflich in einem anderen Mitgliedsstaat niedergelassen sei, als der Dienstleistungsempfänger. Ein Leistungsaustausch zwischen dem Dienstleister und dem Dienstleistungsempfänger vollziehe sich dabei grundsätzlich in drei Formen: 10

1. Der Dienstleistungsempfänger begibt sich zum Dienstleister, um die Dienstleistung zu empfangen. Diese „passive“ Dienstleistungsfreiheit im Sinne der EuGH-Rechtsprechung sei zweifelsfrei zulässig. 11

2. Der Dienstleistungsempfänger und der Dienstleister tauschen ihre Leistungen durch eine Versendung aus. Dies sei eine Leistung von Diensten zwischen zwei Mitgliedsstaaten. 12

3. Der Dienstleister begibt sich zur Erbringung der Dienstleistung zum Dienstleistungsempfänger. Dies sei eine „grenzüberschreitende“ Dienstleistungserbringung.

In Bezug auf die Dienstleistungsfreiheit dürfe die Dienstleistungserbringung in den vorgenannten Fällen nicht unterschiedlich behandelt werden. Sie gelte für alle Formen gleichermaßen und dürfe allenfalls dort beschränkt werden, wo sie nicht mehr als unter die Dienstleistungsfreiheit fallend anzusehen sei. Dies gelte etwa dann, wenn die Grundsätze des Niederlassungsrechts (Art. 54 AEUV) Anwendung finden könnten und der Dienstleister somit eine Niederlassung in dem Mitgliedsstaat unterhalte, in dem auch der Dienstleistungsempfänger niedergelassen sei und er seine Dienstleistung von dort erbringe. Dienstleistungsempfänger und Dienstleister seien dann – bezogen auf die konkrete Dienstleistung – nicht in unterschiedlichen Mitgliedsstaaten niedergelassen. Für die im konkreten Fall relevante aktive Dienstleistungserbringung sei eine solche zulässige Beschränkung allenfalls bei der oben unter 3. aufgeführten Fallgestaltung denkbar. Denn nur dann liege eine „grenzüberschreitende“ Dienstleistungserbringung vor, bei der zu beurteilen sei, ob sie im Sinne des Art. 57 AEUV noch „vorübergehend“ – und somit unschädlich – oder „permanent“ – mithin schädlich – sei. Die Frage der Grenzüberschreitung beziehe sich dabei alleine auf den körperlichen, d.h. den „physischen“ Grenzübertritt des Dienstleisters. Nach der Rechtsprechung des EuGH sei die Frage der „vorübergehenden“ Grenzüberschreitung anhand der Kriterien „Dauer, Häufigkeit, regelmäßige Wiederkehr und Kontinuität“ zu beurteilen. Dies werde auch von der EU-Kommission in diversen Stellungnahmen zu § 3a StBerG unter Berücksichtigung der Auslegung der Richtlinie 2005/36/EG bestätigt.

14

Die Dienstleistungsfreiheit dürfe hinsichtlich der oben unter 1. und 2. aufgeführten Fallkonstellationen insbesondere nicht durch eine nationale Regelung eingeschränkt werden. Dies lasse sich zum einen bereits der Richtlinie 2000/31/EG entnehmen. Zum anderen habe der EuGH hierzu ausdrücklich Stellung genommen. Hinsichtlich der Niederlassungsfreiheit sei dies zudem in der bis zum 28.12.2009 umzusetzenden Richtlinie 2006/123/EG geregelt.

15

Im vorliegenden Verfahren werde die Dienstleistung in der oben unter 2. bezeichneten Form erbracht. Daher liege bereits keine „grenzüberschreitende“ Dienstleistung vor, sondern – im Sprachgebrauch des EuGH – eine „Leistung von Diensten zwischen Mitgliedsstaaten“. Nach der Rechtsprechung des EuGH verstoße jede nationale Regelung gegen Art. 56 AEUV, die eine solche Dienstleistung im Ergebnis gegenüber entsprechenden Dienstleistungen, die innerhalb des Mitgliedsstaates erbracht werden, erschwere. Diese Auffassung werde auch vom Rat der Europäischen Gemeinschaft und der EU-Kommission vertreten. Eine entgegenstehende Entscheidung des EuGH, die eine Beschränkung rechtfertigen könnte, existiere nicht. Für nähere Einzelheiten wird auf die vom Kläger zu den Akten gereichten Stellungnahmen der EU-Kommission Bezug genommen (Bl. 27-33 d.A.).

16

Eine Beweiserhebung werde diese Auffassung „zweifelsfrei bestätigen“. Der diesbezügliche Beweisantrag zielen „vorrangig und primär“ nicht auf die Einholung einer Rechtsansicht, sondern auf die Tatsachenbehauptung ab, dass die vorgetragene Rechtsansicht zur Dienstleistungsfreiheit und der Qualifikation der „grenzüberschreitenden“ Dienstleistungserbringung dem gesetzgeberischen Willen der Bundesregierung in Übereinstimmung mit dem Bundesrat sowie der EU-Kommission in Übereinstimmung mit dem Rat der EU entspreche. Erweise sich diese Tatsache als zutreffend, müsse das Gericht in einem ablehnenden Urteil darlegen und begründen, weshalb und auf welcher Rechtsgrundlage es sich – als „dritte Gewalt nach Montesquieu“ – durch diesen gesetzgeberischen Willen nicht gebunden fühle. Ohne Beweiserhebung sei der „damit

17

verbundene Tatsachenvortrag zu unterstellen“, was im Ablehnungsfall „die gleiche Darlegung“ erfordere. Andernfalls sei ein „entscheidungserheblicher Verfahrensmangel“ gegeben.

Allgemein sei vor dem Hintergrund der „allseits bekannten Verfahren und Diskussionen“ noch auf Folgendes hinzuweisen: 18

Soweit man ihn – den Kläger – und eine „niederländische Gesellschaft“, an der er als Gesellschafter beteiligt sei, „in einen Topf schmeißen“ wolle, habe der Bundesfinanzhof dies in den Beschlüssen vom 2.11.2006 I B 13/06 und vom 14.12.2006 IV B 18/06 bereits zweimal als unzulässig beurteilt. Die diesbezügliche Praxis des Beklagten – wie auch des FG Köln – sei von der EU-Kommission ausdrücklich als rechtswidrig eingestuft worden. Grundsätzlich seien Dienstleistungen eines in einem Mitgliedsstaat der EU ansässigen Wirtschaftsunternehmens (Dienstleister) an ein in einem anderen Mitgliedsstaat ansässiges Wirtschaftsunternehmen (Dienstleistungsempfänger) uneingeschränkt zulässig, wenn der Dienstleister im Staat seiner Niederlassung zur Dienstleistung berechtigt sei. Dies folge nach den Stellungnahmen der EU-Kommission aus Art. 56 AEUV, auch in Ausgestaltung der Richtlinie 2000/31/EG und werde unter anderem durch das EuGH-Urteil vom 10.5.1995 C-384/93 bestätigt. Eine solche Dienstleistung falle nicht unter den einschränkenden Regelungsbereich der Richtlinie 2005/36/EG und damit des § 3a StBerG. Die Einschränkung komme nicht zum Tragen, wenn die Dienstleistung als solche „grenzüberschreitend“ sei, sondern nur dann, wenn der Dienstleister zur Leistungserbringung selbst die Grenze übertrete. Maßgeblich sei der „physische“ Grenzübertritt – mithin ein „Ortswechsel“ – des Dienstleisters. 19

Erst wenn der Dienstleister zur Dienstleistungserbringung die Grenze überschreite, werde die Frage relevant, ob gegebenenfalls das Niederlassungsrecht zum Tragen komme und die Tätigkeit unter Berücksichtigung der Kriterien „Dauer, Häufigkeit, regelmäßige Wiederkehr und Kontinuität“ als zulässig oder unzulässig zu beurteilen sei. Hierzu habe die EU-Kommission auch verdeutlichend die Fallgestaltung benannt und beurteilt, dass ein in den Niederlanden ansässiger Dienstleister Steuererklärungen für einen in Deutschland ansässigen Dienstleistungsempfänger erstelle und diesem zusende. 20

Überschreite der Dienstleister die Grenze, ergebe sich ein weiteres Kriterium aus dem deutschen Steuerberatungsrecht. Dabei sei naturgemäß zu beurteilen, ob die Tätigkeit überhaupt erlaubnispflichtig sei. Eine solche Beurteilung – die im Übrigen nicht dem Beklagten, sondern der im StBerG genannten Stelle zustehe – setze daher voraus, dass zunächst die Leistung danach beurteilt werden müsse, ob sie in Deutschland erlaubnisfrei oder erlaubnispflichtig sei. Im Anschluss daran müsse bei einer erlaubnispflichtigen Tätigkeit festgestellt werden, ob eine „grenzüberschreitende“ Leistung vorliege. Schließlich sei zu beurteilen, ob die erlaubnispflichtige Tätigkeit – verbunden mit einem „physischen“ Grenzübertritt des Dienstleisters – noch als „vorübergehend oder gelegentlich“ anzusehen sei. 21

Im vorliegenden Fall sei eine „grenzüberschreitende“ Tätigkeit in diesem Sinne überhaupt nicht gegeben. Dies wäre denknotwendigerweise erst dann der Fall, wenn ein Termin beim Beklagten oder dem Finanzgericht notwendig würde und er – der Kläger – an einem solchen Termin auch teilnehme. 22

Unabhängig von früheren Entscheidungen sei in jedem Fall eine Einzelfallprüfung zur Zulässigkeit der Dienstleistungserbringung erforderlich. Dies ergebe sich bereits aus grundsätzlichen Überlegungen, wonach ein „Erbsündeneffekt“ mit der seit 1949 in 23

Deutschland geltenden Rechtsordnung unvereinbar sei. Daher führe ein etwaiges „grenzüberschreitendes“ Tätigwerden des Klägers in anderen Fällen nicht automatisch dazu, dass auch im vorliegenden Fall von einem Grenzübertritt auszugehen sei.

Etwas anderes wäre nur dann vertretbar, wenn man die Tatsache der Leistungserbringung an in Deutschland niedergelassene Wirtschaftsteilnehmer an sich als „grenzüberschreitend“ ansehen wollte. Diesen Punkt habe der Bundesfinanzhof in drei Verfahren als entscheidungserheblich dargestellt, hierzu jedoch nicht weiter Stellung genommen, da es sich um einen „neuen Vortrag“ gehandelt haben solle. Der Hinweis des Bundesfinanzhofs auf einen „neuen Sachvortrag“ erscheine „lächerlich“. Es habe sich weder um den Vortrag von Tatsachen gehandelt, noch sei der Vortrag als „neu“ zu bewerten gewesen. Jedenfalls habe der Bundesfinanzhof den Sachverhalt in diesen Fällen nicht unter dem Gesichtspunkt der Maßgeblichkeit des physischen/körperlichen Grenzübertritts behandelt und beurteilt. Daher liege bisher keine Entscheidung vor, aus der sich ergeben könnte, dass dieses Erfordernis tatsächlich unbeachtlich sein sollte. Alle bisherigen Entscheidungen seien über dieses Kriterium schlicht „hinweg gegangen“. Vor diesem Hintergrund sei eine grundsätzliche Bedeutung im Sinne des § 115 FGO gegeben. 24

Zudem existiere keine Entscheidung des EuGH, die der vorgetragenen Rechtsauffassung entgegenstünde oder diese sogar widerlegen würde. Eine gegen den Kläger gerichtete Entscheidung widerspräche der Rechtsansicht der EU-Kommission und damit der von jedem Mitgliedsstaat der EU zu dieser Frage vertretenen Rechtsauffassung. Dieser Umstand würde eine Auslegung des Art. 56 AEUV im Rahmen eines Vorlageverfahrens nach Art. 267 AEUV durch den EuGH erforderlich machen. Daher sei der geltend gemachte „Vorlageantrag“ begründet. 25

Selbst wenn man von einer „grenzüberschreitenden“ Dienstleistung ausgehen wollte, wäre zu beurteilen, ob diese noch oder nicht mehr „vorübergehend“ wäre. Dabei sei zu berücksichtigen, dass der Begriff „vorübergehend“ nach der aktuellen Auffassung des Bundesfinanzhofs „sehr weit“ auszulegen sei. In diesem Zusammenhang stünde die Wahrnehmung von Behörden- oder Gerichtsterminen einer lediglich „vorübergehenden oder gelegentlichen“ Tätigkeit nicht entgegen. Auch vor diesem Hintergrund sei der Klage „nach dem bestehenden Recht und dem eindeutigen gesetzgeberischen Willen“ stattzugeben. 26

Die bisherigen Rechtsansichten des Beklagten und der Finanzgerichte stünden in einem so deutlichen Widerspruch zu derjenigen des Rates und der EU-Kommission, dass ein Auslegungsbedarf des Art. 56 AEUV nicht verneint werden könne. Zu einer entsprechenden Auslegung sei alleine der EuGH berufen, so dass es eines Vorabentscheidungsverfahrens nach Art. 267 AEUV EGV bedürfe. Allerdings sei dem Finanzgericht die Vorlage an den EuGH aufgrund „nicht aussprechbarer Mechanismen“ offensichtlich verwehrt. 27

Die Ansicht des Beklagten und der Finanzgerichte stehe zudem in einem „deutlichen Widerspruch“ zu der von der Staatsanwaltschaft und den Strafgerichten vertretenen Rechtsansicht. So seien die gegen die „niederländische Gesellschaft“ im Hinblick auf zwei finanzgerichtliche Verfahren zu Az. 11 K 3536/00 und 10 Ko 84/06 betriebenen Bußgeldverfahren zu Lasten der Staatskasse eingestellt worden. Grund hierfür sei, dass die Tätigkeit der Gesellschaft jedenfalls nach Umsetzung der Richtlinie 2005/36/EG zum 14.4.2008 und zum 1.7.2008 in dem Umfang zulässig sei, wie ihre Befugnisse in den Niederlanden reichten. Vor diesem Hintergrund seien die Verfahren einzustellen gewesen. 28

Der im vorliegenden Verfahren betroffene Steuerpflichtige und benannte Zeuge A habe aus eigener Erfahrung zur Kenntnis genommen, dass andere Gerichte die hier vertretene 29

Auffassung zur Berufsausübungsberechtigung teilten. Seit spätestens 2006 unterliege Herr A den Repressalien des Beklagten, die sich unter anderem in Vollstreckungsmaßnahmen zeigten, in die auch die Zivilgerichte involviert seien. Sowohl von den Zivilgerichten als auch den Verwaltungsgerichten sei er - der Kläger - als Prozessbevollmächtigter des Herrn A anerkannt worden. Dies könne der Zeuge A bestätigen. Vor diesem Hintergrund stehe fest, dass die Praxis der Finanzämter und der Finanzgerichte im Widerstreit zu der Praxis in allen anderen Rechtsgebieten stehe.

Mit einem am 19.2.2014 abends per Telefax bei Gericht eingegangenen Schriftsatz bestellte sich die „E – Steuerberatung – Rechtsberatung – Wirtschaftsberatung“ mit Sitz in F (England) und einer Büroadresse in B (Niederlande) als Bevollmächtigte des Klägers und teilte mit, dass „die Klägerseite zulässig auf eine Teilnahme“ an der für den 20.2.2014 anberaumten mündlichen Verhandlung verzichte. 30

Zudem führte sie aus, dass die Klage und die Anträge neu zu fassen seien. Dies sei mit Blick auf den Zeitablauf von rund fünf Jahren, die aktuelle Rechtsentwicklung und die zahlreichen aktuellen Revisionszulassungen durch den Bundesfinanzhof, das Finanzgericht Köln und das niedersächsische Finanzgericht erforderlich. Die vorliegende Klage sei zulässig und auch begründet. Der angefochtene Verwaltungsakt beschwere ihn - den Kläger - durch die Beeinträchtigung seiner Rechte aus der Dienstleistungsfreiheit des Art. 56 AEUV, auch in Ausgestaltung durch die EU-Richtlinien 2000/31/EG, 2005/36/EG und 2006/123/EG. Er - der Kläger - sei befugt, seine Dienstleistungen von seinem Sitz in den Niederlanden aus jedem Wirtschaftsteilnehmer in der Europäischen Union anzubieten und diesem gegenüber zu erbringen. Das ergebe sich aus dem vorrangigen Gemeinschaftsrecht. Er – der Kläger – erfülle die Voraussetzungen des § 3a StBerG und sei auch ohne Anwendung des deutschen Steuerberatungsgesetzes in Deutschland zur Steuerberatung befugt. 31

Im vorliegenden Verfahren komme es maßgebend auf die in Art. 21, 54, 56, 57 und 267 AEUV normierten Bestimmungen an. Das Gemeinschaftsrecht habe Vorrang vor dem jeweiligen nationalen Recht. Die Mitgliedstaaten hätten sich durch das Gemeinschaftsrecht dazu verpflichtet, die Grundfreiheiten für alle Unionsbürger zu gewährleisten. Eine nationale Regelung, die diese Grundfreiheiten einschränke, widerspreche dieser Verpflichtung. Eine Abweichung vom Gemeinschaftsrecht durch eine nationale Regelung sei allenfalls in einem Bereich möglich, der auf Gemeinschaftsebene noch nicht harmonisiert sei. In einem solchen Fall müsse die Abweichung durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses der EU bedingt sein und dürfe nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung des Ziels erforderlich sei. 32

Die Harmonisierung auf dem Gebiet des Gemeinschaftsrechts erfolge mittels Richtlinien. Im vorliegenden Verfahren seien die Richtlinien 2000/31/EG, 2005/36/EG sowie 2006/123/EG von Bedeutung. Die Richtlinien dokumentierten als Sekundärrecht den gemeinsamen gesetzgeberischen Willen aller EU-Staaten. Daraus folge, dass ab dem Zeitpunkt der Harmonisierung kein Mitgliedstaat von dieser vereinbarten Auslegung des Primärrechts durch eine nationale Regelung abweichen dürfe. Zur Frage der Dienstleistungsfreiheit habe die EU-Kommission in unterschiedlichen Stellungnahmen gegenüber Frau G, Herrn H und Frau K den gesetzgeberischen Willen dargelegt. Für nähere Einzelheiten wird auf die zur Akte gereichten Kopien der jeweiligen Stellungnahmen Bezug genommen. 33

Aus den Stellungnahmen sei ersichtlich, dass eine grenzüberschreitende Dienstleistungserbringung nur dann vorliege, wenn der Dienstleister physisch die Grenze überschreite. Nur dann stelle sich die Frage, ob die Grundsätze des Dienstleistungsrechts oder des Niederlassungsrechts anzuwenden seien. Ohne das Element des physischen 34

Grenzübertritts des Dienstleisters komme die Dienstleistungsfreiheit des Art. 56 AEUV zur Anwendung. Für den vorliegenden Fall bedeute dies, dass er - der Kläger - gegenüber jeder in der EU ansässigen Person von seiner Niederlassung in B aus jede Dienstleistung anbieten und erbringen dürfe, für deren Angebot und Erbringung er auch in B die Befugnis habe. Das deutsche Steuerberatungsgesetz komme daher nicht zur Anwendung. Die Frage nach der Anwendung des nationalen Rechts stelle sich damit grundsätzlich erst, wenn eine konkrete Dienstleistung das Element des physischen Grenzübertritts beinhalte. Erst in einem solchen Fall sei zu entscheiden, ob dieser physische Grenzübertritt eine Bedeutung erlange und das Niederlassungsrecht der EU zur Anwendung komme. § 3a StBerG entspreche diesem Verständnis. Hiernach sei die Dienstleistungsfreiheit uneingeschränkt gegeben, solange der Dienstleister sich nicht physisch in einen anderen Mitgliedstaat begeben. Begeben er sich physisch nur gelegentlich und vorübergehend in den anderen Mitgliedstaat, ändere sich an der Dienstleistungsfreiheit nichts. Das nationale Recht könne erst dann eingreifen, wenn die Grenzen des Gelegentlichen und Vorübergehenden überschritten seien.

Befugt zur Hilfeleistung in Steuersachen im Sinne des § 80 AO sei auch derjenige, der nach vorrangigem Gemeinschaftsrecht zu einer solchen Hilfeleistung befugt sei. Dem stünden nationale Regelungen nicht entgegen. 35

Nach Art. 267 AEUV stehe allein dem europäischen Gerichtshof das Recht zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts zu. Nach dieser Vorschrift sei jedes nationale Gericht zur Vorlage an den EuGH verpflichtet, wenn die Auslegung des Gemeinschaftsrechts für die Entscheidung erforderlich sei. Die Vorlagepflicht richte sich nicht nur an den Bundesfinanzhof, sondern auch an das Finanzgericht. 36

Im Übrigen komme im vorliegenden Verfahren auch den folgenden Entscheidungen eine entscheidungserhebliche Bedeutung zu: EuGH-Urteile vom 25.7.1991 C-76/90, vom 30.11.1995 C-55/94, vom 30.6.2006 C-451/03, vom 13.2.2003 C-131/01 und vom 11.12.2003 C-215/01; BGH-Urteile vom 26.1.2006 IX ZR 225/04 und vom 13.12.2007 3 StR 385/04 sowie dem BFH-Urteil vom 4.6.2008 I R 30/07. Für nähere Einzelheiten wird auf die diesbezüglichen Ausführungen im Schriftsatz des Klägers vom 19.2.2014 Bezug genommen. 37

Für das vorliegende Verfahren ergebe sich daher, dass die Zurückweisung gemäß § 80 AO rechtswidrig sei. Die Rechtswidrigkeit trete so eindeutig hervor, dass man sogar von einer Nichtigkeit nach § 125 AO und damit einer Unwirksamkeit gemäß § 124 Abs. 3 AO ausgehen könne. Dies habe zur Folge, dass der angefochtene Verwaltungsakt aufzuheben sei. Da im konkreten Fall überhaupt kein physischer Grenzübertritt des Dienstleisters zu Erbringung der konkreten Dienstleistung vorgelegen habe, habe die Dienstleistungsbefugnis nach dem Gemeinschaftsrecht in dem Umfang bestanden, in dem sie am Ort der beruflichen Niederlassung zulässig gewesen sei. Auch wenn es im vorliegenden Verfahren darauf nicht ankomme, sei zu berücksichtigen, dass darüber hinaus auch die Voraussetzungen des § 3 Nr. 4 StBerG bzw. des § 3a StBerG vorgelegen hätten. Die Voraussetzungen des § 3 Nr. 4 StBerG betreffend die Niederlassung und Berufsausübung „in einem anderen Mitgliedstaat“ seien zweifelsfrei gegeben. Da im vorliegenden Fall keine Berufsausübung in Deutschland stattgefunden habe, könne diese auch nicht nur vorübergehend stattgefunden haben. Die in § 3a StBerG enthaltene Vorgabe betreffend die Meldung der Tätigkeit bei der zuständigen Behörde sei stets eingehalten worden. Sofern der Bundesfinanzhof in seinen Entscheidungen 21.7.2011 (II R 6/10, BStBl. II 2011, 906 und II R 7/10, BFH/NV 2011, 1835) den Meldeinhalt des § 3a StBerG dahingehend ausgelegt habe, dass eine Pflicht zum Abschluss einer Berufshaftpflichtversicherung bestehe und dies auch für den Fall einer Dienstleistungserbringung ohne physischen Grenzübertritt gelten solle, sei dies 38

gemeinschaftswidrig. Die Berufsausübung richte sich nach dem Recht des Niederlassungsstaates. Im vorliegenden Fall bestehe dort keine derartige Pflicht. Vor diesem Hintergrund verstoße § 3a StBerG in Ausgestaltung der vorgenannten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs gegen das vorrangige Gemeinschaftsrecht und sei daher unwirksam.

Schließlich seien die Besonderheiten in den einzelnen Zurückweisungsverfahren zu beachten. Die Vorlagepflicht an den EuGH werde regelmäßig von den Gerichten missachtet. Grund für diese kollektive Missachtung sei nach sozialpsychologischer und forensischer Sicht ganz einfach ein Mechanismus der kognitiven Dissonanz in Form der Konformität, dem die objektive Erkenntnis zu Grunde liege, dass der EuGH die von den Gerichten vertretene Rechtsansicht vollumfänglich bestätigen werde. Die seitens der Finanzverwaltung und den Gerichten immer wiederholten Argumentationsketten, die nahezu wortwörtlich gleich seien, ließen nur eine Erkenntnis zu: Es handele sich um eine- verwerfliche - zentral gesteuerte Aktion, die bei den beteiligten Tätern die kognitive Dissonanz mit all ihren Mechanismen auslöse. Wesentlich für dieses Geschehen seien die Bereiche der kognitiven Dissonanz und der Konformität. Für nähere Einzelheiten hierzu wird auf die Ausführungen im Schriftsatz des Klägers vom 19.2.2014 Bezug genommen. 39

Als Resümee sei festzuhalten, dass die grundsätzliche Klärung der Fragen zur Dienstleistungsfreiheit durch eine Vorlage an den EuGH weitere Verfahren wie das vorliegende grundsätzlich entbehrlich machten und alle Dissonanzen im Bereich der Fiskalwelt auflösen könnten. Die Finanzverwaltung bemühe sich unter Einsatz illegaler Mittel und durch das Begehen von Straftaten, ihm - dem Kläger - eine Niederlassung in Deutschland anzudichten. 40

Zum Verfahren werde im Übrigen die Nichtinzuhaltung von Akten, die Nichtgewährung von Akteneinsicht – insbesondere nach Aktenzuziehung – und das Übergehen von Beweisanträgen als entscheidungserheblicher Verfahrensmangel gerügt. 41

Der Kläger beantragt, 42

1. in der Sache, die Nichtigkeit des angefochtenen Bescheids vom 23.5.2007 und der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung festzustellen, 43

2. hilfsweise, den Bescheid vom 23.5.2007 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung aufzuheben, 44

3. ferner hilfsweise festzustellen, dass der Bescheid vom 23.5.2007 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung rechtswidrig waren sowie 45

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen, 46

4. zum Verfahren, 47

a) Das Verfahren auszusetzen und dem europäischen Gerichtshof gemäß Art. 267 AEUV die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen: 48

„Steht Art. 56 AEUV, insbesondere in Ausgestaltung der Richtlinien 2000/31/EG, 2005/36 EG und 2006/123/EG einer nationalen Regelung entgegen, wie der des deutschen Steuerberatungsgesetzes, die es einem in den Niederlanden ansässigen Dienstleister auf dem Gebiet der Steuerberatung untersagt, diese Dienstleistung von seinem Sitz in den Niederlanden aus, ohne dabei die Grenze physisch zu überschreiten, auch in Deutschland ansässigen Wirtschaftsteilnehmer anzubieten und an sie zu erbringen und die es damit einem 49

in Deutschland ansässigen Wirtschaftsteilnehmer verbietet - zumindest erheblich erschwert - die Dienstleistungen eines solchen in den Niederlanden ansässigen Dienstleister in dem Umfang, den dieser in den Niederlanden zu Erbringung der Dienstleistungen befugt ist, in Anspruch zu nehmen?“

„Steht Art. 56 AEUV, insbesondere in Ausgestaltung der Richtlinien 2000/31/EG, 2005/36 EG und 2006/123/EG einer nationalen Regelung entgegen, wie der des deutschen Steuerberatungsgesetzes, die es einem in den Niederlanden ansässigen Dienstleister auf dem Gebiet der Steuerberatung auferlegt, diese Dienstleistung von seinem Sitz in den Niederlanden aus, ohne dabei die Grenze physisch zu überschreiten, nur an in Deutschland ansässige Wirtschaftsteilnehmer anzubieten und zu erbringen, wenn er eine Versicherung abschließt, die abzuschließen das Recht des Niederlassungsstaates Niederlanden nicht vorsieht?“ 50

„Steht Art. 56 AEUV, insbesondere in Ausgestaltung der Richtlinien 2000/31/EG, 2005/36 EG und 2006/123/EG einer nationalen Regelung entgegen, wie der des deutschen Steuerberatungsgesetzes, die grundsätzlich die grenzüberschreitende Tätigkeit eines in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Dienstleistungserbringer auf Ausnahmen beschränkt (§ 3a StBerG – „vorübergehend und gelegentlich“)?“ 51

b) die Akten des Beklagten beizuziehen, 52

c) die sonstigen Akten beizuziehen, wie in der Folge und im weiteren Verfahren benannt, 53

d) nach Zuziehung von Akten - gegebenenfalls jeweils - Akteneinsicht zu gewähren, insbesondere zu dem Zweck, dass der Kläger seinen Vortrag darauf stützen kann, 54

e) im Fall des Bestreitens Beweis zu erheben durch dann ladungsfähig zu benennende Zeugen zu der Frage, dass der Kläger zum Zweck der konkreten Dienstleistung nicht einmal physisch die Grenze von den Niederlanden nach Deutschland überschritten hat, 55

f) Beweis zu erheben, wie in der Folge und im weiteren Verfahren beantragt wird. 56

Der Beklagte beantragt, 57

die Klage abzuweisen. 58

Der Beklagte führt aus, dass die Voraussetzungen für eine Zurückweisung nach § 80 Abs. 5 AO gegeben seien und nimmt zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidung Bezug. 59

Mit Verfügung vom 22.10.2013 setzte das Gericht den Kläger über die Möglichkeit der Akteneinsicht in den Räumen des Gerichts in Kenntnis. Der Kläger hat von der Möglichkeit der Akteneinsicht in der Folgezeit keinen Gebrauch gemacht. 60

Entscheidungsgründe 61

Die Klage hat insgesamt keinen Erfolg. 62

1. 63

a) 64

Der Senat durfte gemäß § 91 Abs. 2 FGO auch ohne den Kläger bzw. einen Vertreter der Klägerseite verhandeln und entscheiden, da der Kläger mit einer Frist von zwei Wochen zur 65

mündlichen Verhandlung geladen und dabei auf § 91 Abs. 2 FGO hingewiesen worden war. Der Kläger wurde mit Einschreiben gegen Rückschein vom 20.12.2013 zur mündlichen Verhandlung geladen. Im Übrigen hat die Klägerseite ihr Ausbleiben in der mündlichen Verhandlung mit Schriftsatz vom 19.2.2014 auch angekündigt.

b)

66

Der Senat entscheidet in der Sache, ohne den Termin der mündlichen Verhandlung zu vertagen bzw. zu verlegen. Die Voraussetzungen für eine Vertagung bzw. Verlegung nach § 155 FGO in Verbindung mit § 227 ZPO sind nicht gegeben.

67

Nach § 227 Abs. 1 Satz 1 ZPO kann ein Termin nur aus erheblichen Gründen aufgehoben oder vertagt werden. Ein Anspruch auf eine Verlegung bzw. Vertagung des Termins besteht nach § 227 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 ZPO unter anderem nicht, wenn ein Verfahrensbeteiligter ankündigt, zum Termin der mündlichen Verhandlung nicht zu erscheinen und das Gericht nicht dafür hält, dass der Beteiligte ohne sein Verschulden am Erscheinen verhindert ist. Vorliegend hat die Klägerseite ausdrücklich mitgeteilt, dass sie nicht am Termin teilnehmen werde. Dies rechtfertigt eine Verlegung bzw. Vertagung des Termins ebenso wenig, wie die Bestellung eines neuen Prozessbevollmächtigten wenige Stunden vor dem Termin. Denn der Wechsel bzw. die Bestellung eines Prozessbevollmächtigten vor der mündlichen Verhandlung stellt nur dann einen Grund zur Terminänderung dar, wenn es sich um eine in tatsächlicher oder rechtlicher Sicht schwierige Sache handelt, der Wechsel kurz vor der mündlichen Verhandlung stattfindet und vom Kläger nicht verschuldet wird oder er zumindest aus schutzwürdigen Gründen erfolgt (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 4.5.2011 IX S 1/11, BFH/NV 2011, 1381 und vom 30.1.2008 V B 72/06, BFH/NV 2008, 812). Vorliegend wurde dem Kläger die Ladung für die am 20.2.2014 stattfindende mündliche Verhandlung am 20.12.2013 per Einschreiben gegen Rückschein zugestellt. Er hätte deshalb die Möglichkeit gehabt, einen neuen Prozessbevollmächtigten so rechtzeitig zu bestellen, dass dieser hinreichend Zeit für die Einarbeitung in den Sach- und Rechtsstand gehabt hätte. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die ursprüngliche Prozessbevollmächtigte „D Ltd.“ bereits mit Beschluss vom 24.10.2013 zurückgewiesen worden war. Schutzwürdige Gründe, weshalb die neue Prozessbevollmächtigte erst wenige Stunden vor der mündlichen Verhandlung bestellt wurde, hat der Kläger zudem nicht dargelegt.

68

Darüber hinaus hat der Kläger von einer ihm angebotenen Akteneinsicht keinen Gebrauch gemacht (vgl. BFH-Beschluss vom 5.2.2009 VIII B 95/08, ZSteu 2009, R339 m.w.N.). Dem Kläger wurde die Möglichkeit zur Einsichtnahme in die das vorliegende Verfahren betreffenden Akten bereits in der Verfügung vom 22.10.2013 angeboten. Hierauf ist keine Reaktion erfolgt und keine Akteneinsicht genommen worden. Im Übrigen ist zu berücksichtigen, dass auch im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 20.2.2014 eine Einsichtnahme in die Akten hätte erfolgen können, wenn die Klägerseite – entgegen ihrer ausdrücklichen Ankündigung, nicht zu erscheinen – zum Termin erschienen wäre. Anhaltspunkte für eine fortdauernde Unmöglichkeit der Akteneinsichtnahme aus von der Klägerseite nicht zu vertretenden Gründen sind – ebenso wenig wie andere Gründe, die eine Terminsverlegung bzw. Vertagung rechtfertigen könnten – weder vorgetragen noch sonst ersichtlich. Eine Verlegung bzw. Vertagung des Termins kam vor diesem Hintergrund nicht in Betracht (vgl. BFH-Beschlüsse vom 5.2.2009 VIII B 95/08, ZSteu 2009, R339 m.w.N.; vom 30.1.1997 I B 79/96, BFH/NV 1997, 671 und vom 30.11.1992 X B 18/92, BFH/NV 1993, 732).

69

Die Klägerseite kann sich in diesem Zusammenhang auch nicht auf eine Verletzung des rechtlichen Gehörs berufen. Denn trotz der vom Senat ausdrücklich angebotenen Möglichkeit zur Akteneinsichtnahme hat die Klägerseite nicht alle prozessualen Möglichkeiten

70

ausgeschöpft, um sich rechtliches Gehör zu verschaffen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 5.2.2009 VIII B 95/08, ZSteu 2009, R339 m.w.N.; vom 29.10.2004 XI B 213/02, BFH/NV 2005, 566 und vom 22.12.2003 VII B 35/03, BFH/NV 2004, 652; BFH-Urteil vom 27.6.2006 VII R 34/05, BFH/NV 2006, 2024). Die Klägerseite hat vielmehr im Schriftsatz vom 19.2.2014 ausdrücklich und ohne eine die Verlegung des Termins rechtfertigende Begründung angekündigt, zum Termin nicht erscheinen zu wollen. Damit hat sie bewusst an der mündlichen Verhandlung nicht teilgenommen, obwohl ihr aufgrund der vorherigen Mitteilung über die Möglichkeit zur Akteneinsicht bekannt war, dass die den Kläger und das vorliegende Verfahren betreffenden Akten beim Gericht vorliegen und zumindest im Termin hätten eingesehen werden können.

2. 71

a) 72

Die im Hauptantrag auf die Feststellung der Nichtigkeit gerichtete Klage ist gemäß § 41 Abs. 1 FGO zulässig. Nach § 41 Abs. 1 FGO kann die Feststellung der Nichtigkeit eines Verwaltungsaktes im Klageweg begehrt werden, wenn der Kläger ein berechtigtes Interesse an einer baldigen Feststellung hat (besonderes Feststellungsinteresse). Ein Interesse des Klägers an der „baldigen“ Feststellung im Sinne des § 41 Abs. 1 FGO ist zu bejahen, wenn er ohne eine gerichtliche Feststellung die Gefährdung seiner Rechte besorgen muss. Bei einem Antrag auf Feststellung der Nichtigkeit eines Verwaltungsaktes ist das besondere Feststellungsinteresse grundsätzlich gegeben, weil von einem nichtigen Verwaltungsakt der Rechtsschein der Wirksamkeit ausgehen kann und daher die Gefahr besteht, dass sich die Finanzbehörde bei unklarer Rechtslage eines tatsächlich nicht gegebenen Rechtsanspruchs bedienen könnte (vgl. BFH-Urteil vom 24.1.2008 V R 36/06, BStBl. II 2008, 686). Das ist vorliegend der Fall, da der Kläger nach seinem Vorbringen im Schriftsatz vom 19.2.2014 davon ausgeht, zur steuerlichen Beratung befugt zu sein und die Finanzbehörde ihm diese Tätigkeit weiterhin untersagt. Mit Blick auf die dem Senat bekannte gesamte Verfahrenslage ist darüber hinaus eine Wiederholungsgefahr zu bejahen. 73

b) 74

Die auf die Feststellung der Nichtigkeit des Zurückweisungsbescheids vom 23.5.2007 und der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung gerichtete Klage ist unbegründet. Der Beklagte hat den Kläger zu Recht nach § 80 Abs. 5 AO als Bevollmächtigten zurückgewiesen. 75

aa) 76

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. 77

bb) 78

Der Kläger hat geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen geleistet, indem er im Besteuerungsverfahren des Herrn A gegenüber dem Beklagten als Bevollmächtigter auftrat und für Herrn A die Aussetzung der Vollziehung beantragte bzw. Sprungklage vor dem Finanzgericht erhob. 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, das heißt in eigener Verantwortung und auf eigene 79

Rechnung, wiederholt (häufig) oder mit Wiederholungsabsicht, also nicht nur aus Anlass eines besonderen Einzelfalls geleistet wird (vgl. 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). Der Kläger ist seit dem Widerruf seiner Zulassung in einer Vielzahl von Fällen vor verschiedenen Finanzämtern und Finanzgerichten als Bevollmächtigter aufgetreten und leistet weiterhin geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen.

Aufgrund des Widerrufs seiner Zulassung als Steuerberater ist der Kläger nicht mehr gemäß § 3 Nr. 1 StBerG zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt. Die Klage gegen die Entscheidung über den Widerruf wurde durch Urteil des Finanzgerichts Köln vom 19.10.2001 (8 K 6728/00) abgewiesen. Diese Entscheidung wurde rechtskräftig, nachdem auch die Nichtzulassungsbeschwerde erfolglos blieb (vgl. BFH-Beschluss vom 1.8.2002 VII B 35/02, BFH/NV 2002, 1499). Die Verfahrensbeteiligten sind an das rechtskräftige Urteil gebunden (§ 110 Abs. 1 Satz 1 FGO) mit der Folge, dass sie keine hiervon abweichende gerichtliche Entscheidung herbeiführen können (vgl. BFH-Beschlüsse vom 5.12.1995 VII S 19/95, BFH/NV 1996, 499 und vom 9.4.2008 I S 6/08, juris). 80

Der Kläger ist nicht zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt. Eine solche Befugnis ergibt sich auch nicht aus § 3a 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, auch zur vorübergehenden und gelegentlichen geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen auf dem Gebiet der Bundesrepublik Deutschland befugt. 81

Unabhängig von der Frage, ob der physische Grenzübertritt für die Beurteilung einer lediglich „vorübergehenden und gelegentlichen“ geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen auf dem Gebiet der Bundesrepublik Deutschland eine Relevanz besitzt (vgl. z.B. FG-Köln, Urteile vom 2.2.2012 11 K 1853/08, juris und vom 20.10.2011 11 K 647/07, EFG 2012, 2262 dort zu anderen, den Kläger ebenfalls betreffende Verfahren) ist der Kläger bereits deshalb nicht gemäß § 3a StBerG zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt, weil die Berufung auf die gemeinschaftsrechtliche Dienstleistungsfreiheit im Streitfall als rechtsmissbräuchlich anzusehen ist. 82

Denn durch die Ausübung seiner steuerberatenden Tätigkeit im Inland unter seinen ausländischen Berufsbezeichnungen will der Kläger sich über das Gemeinschaftsrecht weiterhin die Möglichkeit zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen im Inland erhalten und auf diese Weise den rechtskräftigen Widerruf seiner Bestellung zum Steuerberater umgehen. Der Gesetzgeber hat mit der im Zuge der Verabschiedung des Gesetzes zur Neuregelung des Rechtsberatungsgesetzes vom 12.12.2007 (BStBl. I 2007, 2840) neu eingefügten Vorschrift des § 3a StBerG den Anforderungen der Berufsanerkennungsrichtlinie (Richtlinie 2005/36/EG) Rechnung getragen. Diese Umsetzung sollte sicherstellen, dass in reglementierten Berufen die Anerkennung der in einem Mitgliedstaat erworbenen Qualifikationen und Zulassungen im Hinblick auf die gemeinschaftsrechtlich garantierte Niederlassungsfreiheit der EU-Bürger in einem anderen Mitgliedstaat der europäischen Gemeinschaft ermöglicht wird (vgl. Art. 1 der Richtlinie). Missbräuche und Umgehungen des nationalen Berufsrechts sollten dabei schon nach den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben ausgeschlossen werden. In Nr. 11 Satz 6 der einleitenden Gründe zu der Richtlinie ist hierzu ausdrücklich ausgeführt, dass diese Richtlinie nicht auf einen Eingriff in das berechtigte Interesse der Mitgliedstaaten abziele, „zu 83

verhindern, dass einige ihrer Staatsangehörigen sich in missbräuchlicher Weise der Anwendung des nationalen Rechts im Bereich der Berufe entziehen“. Dementsprechend bestimmt Art. 5 Abs. 3 der Richtlinie 2005/36/EG, dass ein Dienstleister, der sich in einen anderen Staat begibt, im Aufnahmestaat unter anderem den Regelungen für schwerwiegende berufliche Fehler in unmittelbarem und speziellem Zusammenhang mit dem Schutz und der Sicherheit der Verbraucher unterliegt. Gemäß § 3a Abs. 1 Satz 3 StBerG unterliegen Hilfeleistungen in Steuersachen erbringende Personen, die in einem anderen Mitgliedstaat der EU beruflich niedergelassen sind, denselben Berufsregeln wie die in § 3 StBerG genannten Personen. Dies bedeutet auch, dass der Kläger, dessen Bestellung zum Steuerberater in Deutschland aus Verbraucherschutzgründen – nämlich zum Schutz der Vermögensinteressen seiner Mandanten – gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 4 StBerG widerrufen wurde, diesen Widerruf nicht durch eine grenzüberschreitende steuerberatende Dienstleistung umgehen darf (vgl. auch BFH-Beschlüsse vom 21.8.2008 VIII B 70/08, DStR 2008, 2440 und vom 14.7.2009 II B 162/08, BFH/NV 2009, 1601).

Hinsichtlich der Dienstleistungsrichtlinie (RiL 2006/123/EG) ist zu berücksichtigen, dass diese 84
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.

Die vom Kläger vorgelegten Kopien einer Stellungnahme der EU-Kommission haben für das 85
vorliegende Verfahren schon deswegen keine Bedeutung, weil deren Auffassung in zu entscheidenden Rechtsfragen für den erkennenden Senat keinerlei Bindungswirkung entfaltet.

cc) 86

Der Beklagte hat den Kläger zu Recht gemäß § 80 Abs. 5 AO zurückgewiesen, weil dieser 87
zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen nicht befugt ist. Die Zurückweisung war zwingend, § 80 Abs. 5 AO räumt der Finanzbehörde kein Ermessen ein.

3. 88

Die hilfsweise erhobene und auf die Aufhebung des Zurückweisungsbescheids vom 89
23.5.2007 sowie der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung gerichtete Klage ist als Anfechtungsklage unzulässig.

Denn da die der Zurückweisung zugrunde liegenden Klageverfahren des Herrn A 90
rechtskräftig abgeschlossen sind, kann der Kläger in diesen Verfahren nicht mehr für seinen Mandanten tätig werden. Vor diesem Hintergrund hat sich die Zurückweisung vom 23.5.2007 erledigt, das Rechtsschutzbedürfnis ist entfallen (vgl. auch BFH-Beschluss vom 28.3.2007 III B 118/05, BFH/NV 2007, 1336).

4. 91

Die darüber hinaus hilfsweise erhobene und auf die Feststellung der Rechtswidrigkeit des 92
Zurückweisungsbescheids vom 23.5.2007 in Gestalt der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung gerichtete Klage hat als Fortsetzungsfeststellungsklage im Sinne des § 100 Abs. 1 Satz 4 FGO keinen Erfolg.

Die Fortsetzungsfeststellungsklage ist zulässig; insbesondere ist ein besonderes 93
Fortsetzungsfeststellungsinteresse des Klägers gegeben. Der Senat bejaht mit Blick auf den

ihm bekannten Gesamtsachverhalt eine konkrete Wiederholungsgefahr, falls der Kläger – wovon dieser aufgrund der Ausführungen im Schriftsatz vom 19.2.2014 (Seite 4: „Der Kläger ist steuerberatend tätig“) offenkundig ausgeht - künftig in weiteren Fällen als Bevollmächtigter in Steuersachen tätig werden sollte. Mit dem Abschluss der der Zurückweisung zugrunde liegenden Klageverfahren hatte sich die auf die Aufhebung des Zurückweisungsbescheids gerichtete Anfechtungsklage erledigt (siehe oben).

Die Klage ist jedoch unbegründet, da der Zurückweisungsbescheid nach § 80 Abs. 5 AO nicht rechtswidrig ist (siehe oben). 94

5. 95

Eine Vernehmung von – vom Kläger im Übrigen nicht benannten – Zeugen zu der Frage, dass der Kläger zum Zweck der konkreten Dienstleistung nicht einmal physisch die Grenze zwischen den Niederlanden und Deutschland überschritten habe, kam bereits mangels hinreichender Substantiierung nicht in Betracht. Ein hinreichend substantiierter Beweis Antrag setzt gemäß § 82 FGO in Verbindung mit § 373 ZPO unter anderem die Benennung des Zeugen voraus (vgl. BFH-Beschluss vom 16.5.2013 X B 131/12, BFH/NV 2013, 1260 und BFH-Urteil vom 27.2.1992 IV R 131/90, BFH/NV 1992, 664). Daran fehlt es vorliegend, da die Benennung von Zeugen im Schriftsatz vom 19.2.2014 lediglich angekündigt wurde und nicht erfolgte. Unerheblich ist, ob andere nationale Verwaltungsbehörden oder Gerichte sowie die EU-Kommission unter Umständen ein abweichendes Verständnis der vorliegend maßgebenden Rechtsnormen für zutreffend erachten. Für ein Vorlageverfahren nach Art. 267 AEUV zu den vom Kläger aufgeworfenen Fragen sieht der Senat im vorliegenden Fall keine Veranlassung. 96

6. 97

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 98