
Datum: 21.10.2015
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 1505/08
ECLI: ECLI:DE:FGK:2015:1021.2K1505.08.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, II R 31/16

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.
Der Streitwert wird auf 5.000 € festgesetzt.

- Tatbestand** 1
- Die Beteiligten streiten um die Rechtmäßigkeit einer Untersagung der Hilfeleistung in Steuersachen. 2
- Der Kläger war bis zum Jahre 2000 in A (Räumlichkeiten T-Straße ...) als Steuerberater tätig. Aufgrund von Eintragungen im Schuldnerverzeichnis zu Lasten des Klägers widerrief das seinerzeit dafür zuständige Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen mit Bescheid vom ... September 2000 die Bestellung des Klägers als Steuerberater wegen Vermögensverfalls nach § 46 Abs. 2 Nr. 4 des Steuerberatungsgesetzes (StBerG). Die hiergegen gerichtete Klage wies das Finanzgericht Köln mit Urteil vom 19. Oktober 2001 (Az. 8 K 6728/00) ab; eine hiergegen erhobene Nichtzulassungsbeschwerde wurde mit Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 1. August 2002 (Az. VII B 35/02) zurückgewiesen. Der Kläger wurde sodann aus dem Berufsregister der zuständigen Steuerberaterkammer U gelöscht. Im dem unter dem Az. 2 K 3786/07 anhängigen weiteren Rechtsstreit begehrt der Kläger die Feststellung der Nichtigkeit des besagten Urteils des Finanzgerichts Köln vom 19. Oktober 2001 sowie seine, des Klägers, Wiederbestellung als Steuerberater. 3
- In der Zeit nach dem Widerruf der Bestellung als Steuerberater leistete der Kläger nach den Feststellungen des Beklagten für folgende inländische Personen/Gesellschaften Hilfe in 4

Steuersachen (unter anderem Einsprüche, Anträge auf Aussetzung der Vollziehung, Stundung und Vollstreckungsschutz; Untätigkeitsklage; Sprungklage; Anträge auf Auszahlung und Abrechnung des Steuerabzugs von Bauleistungen):

- C und D 5
- E als Liquidator der E und Co. Bau GmbH 6
- G Tief- und Straßenbau GmbH 7
- M 8
- H GmbH 9
- K F GbR 10
- K1 und K2 11
- K Grundstücksgemeinschaft 12

Nach den Angaben im Briefkopf zu hierbei verwandten Schreiben trat der Kläger als „Steuerberater-Belastingadvieseur-Belastingconsulent“ auf. Als Büroadresse wurde ein Büro in N (Belgien), ..., ein Büro in R (Niederlande), ... und zeitweilig eine Postanschrift für Zusendungen in Deutschland in A, Postfach ..., angegeben. Der Kläger wurde in all diesen Fällen nach § 80 Abs. 7 der Abgabenordnung (AO) a.F. als Bevollmächtigter im Besteuerungsverfahren zurückgewiesen, weil er nach Ansicht der Finanzverwaltung keine grenzüberschreitende (nur) vorübergehende Hilfeleistung in Steuersachen erbringe, sondern in stabiler und kontinuierlicher Weise einer steuerberatenden Berufstätigkeit in Deutschland nachgehe, ohne hierzu berechtigt zu sein. 13

Aufgrund dessen wurde dem Kläger mit Untersagungsverfügung des Beklagten vom 30. August 2007 – unter expliziter Aufführung der untersagten Tätigkeiten – die Hilfeleistung in Steuersachen nach § 7 Abs. 1 Nr. 3 StBerG (a.F.) untersagt, da weniger einschneidende Maßnahmen, wie weitere Zurückweisungen und Belehrungen, keine Aussicht auf Erfolg gehabt hätten. Gleichzeitig wurde dem Kläger für jeden Fall der Nichtbeachtung dieser Untersagungsverfügung ein Zwangsgeld i.H.v. 5.000 € angedroht. 14

Der hiergegen am 5. Oktober 2007 eingelegte Einspruch blieb ohne Erfolg; der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 24. April 2008 als unbegründet zurück. 15

Hiergegen wendet sich der Kläger mit der vorliegenden Klage, mit der er sein Begehren auf Aufhebung der Untersagungsverfügung weiterverfolgt. Zur Klagebegründung trägt er im Wesentlichen vor: Er, der Kläger, sei steuerberatend tätig und unterhalte dazu berufliche Niederlassungen in N (Belgien) und R (Niederlande). Im Rahmen seiner Tätigkeit werde er auch für in Deutschland ansässige Wirtschaftsteilnehmer tätig, teilweise auch für Wirtschaftsteilnehmer im Zuständigkeitsbereich des Beklagten. 16

Die angefochtene Untersagungsverfügung sei schon deshalb aufzuheben, weil die Zuständigkeit des Beklagten nicht aus § 7 Abs. 3 i.V.m. § 3 Nr. 4 StBerG sowie § 80 Abs. 7 AO folgen könne, da diese Normen nicht mehr existierten. 17

Des Weiteren sei der Beklagte für die Untersagungsverfügung nicht zuständig. Die Regelung in § 7 StBerG ermächtige nur zu einer Untersagung bei Personen, die nicht unter § 3a 18

StBerG fielen. Er, der Kläger, gehöre jedoch zu dem Personenkreis im Sinne von § 3a StBerG, da einzige Voraussetzung hierfür die Meldung bei der zuständigen Steuerberaterkammer sei, die durch ihn, den Kläger, vorliegend auch erfolgt sei. Nur diese zuständige Stelle könne, wenn die Voraussetzungen vorlägen, die Tätigkeit untersagen. Erst in der weiteren Folge sei eine Untersagung nach § 7 StBerG möglich.

Zu der vom Beklagten vorgelegten Mandantenliste trägt der Kläger im Wesentlichen vor, dass diese keinen einzigen Mandanten des Klägers persönlich enthalte. Hierbei handele es sich ausnahmslos um Mandanten der Firma Q Ltd. Soweit Zeugen anderes behaupteten, würden sie bewusst die Unwahrheit sagen. Der Bundesfinanzhof habe bereits wiederholt in Entscheidungen auf die Personenverschiedenheit der Q Limited und dem Kläger persönlich hingewiesen. Im Übrigen könne die Mandantenliste außer der Nennung von Namen und Daten nichts beweisen. Zudem kündigte der Kläger an, sich seitens der Mandanten von seiner Schweigepflicht entbinden zu lassen, um die Unwahrheit der getätigten Zeugenaussagen zu belegen (vgl. Bl. 75 der Gerichtsakte -GA-) 19

Zu den vom Beklagten angeführten Ermittlungsergebnissen (insbesondere Zeugenaussagen) des Finanzamts für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung U trägt der Kläger über das grundsätzliche Bestreiten des Vortrags des Beklagten hinaus vor, dass sich die daraus ersichtlichen tatsächlichen Schilderungen auf Zeiträume bis spätestens 2005 beziehen würden. Es sei jedoch unstreitig, dass sich bis Anfang 2005 Büroräume der „S AG“ (S AG) in der T-Straße in A befunden hätten. Die S AG bzw. die Rechtsanwälte J und W hätten, nachdem der Kläger aufgrund des rechtskräftig gewordenen Widerrufs seiner Zulassung als Steuerberater sein Büro in A aufgegeben und sich auf die bereits zuvor bestehenden beruflichen Niederlassungen in Belgien und den Niederlanden zurückgezogen habe, die Räumlichkeiten in A übernommen (vgl. Bl. 120 der GA). Anschließend, nach Einstellung des Betriebes der S AG, seien die Räume in Wohnraum umgewandelt worden. Tatsächlich unterhalte der Kläger seit 2003 in A kein Büro mehr und betreue selbst keine Mandanten mehr. 20

Soweit der Kläger für die Zeugen tätig geworden sei, habe es sich hier um diverse analytische und beratende Tätigkeiten des Klägers als ausgebildeter Kaufmann und Betriebswirt gehandelt, etwa im Falle des Herrn L (vgl. Bl. 81 der GA). Auch darüber hinaus habe er, der Kläger, Betriebe umfassend beraten, wobei die wirtschaftliche Beratung im Vordergrund gestanden habe, diese sich jedoch letztlich nicht von Steuerberatung und Rechtsberatung trennen ließe (vgl. Bl. 91 der GA). Dies erkläre auch die seit vielen Jahren praktizierte Kooperation mit anderen Berufsträgern, etwa Rechtsanwälten. Nach dem Ende der Zusammenarbeit mit der Rechtsanwältin L und dem Rechtsanwalt X sei das Büro in A geschlossen worden; der Kläger habe die verbliebene betriebliche Substanz an die Standorte in N (Belgien) und R (Niederlande) überführt und das Dienstleistungsangebot von Grund auf neu organisiert (vgl. Bl. 94 der GA). 21

Bei der vom Beklagten angeführten Tätigkeit für die Mandantin V habe es sich tatsächlich um erbrachte Buchführungsarbeit gehandelt, die jedoch nicht vom Kläger, sondern von der S AG erbracht worden sei, die auch das in Rechnung gestellte Honorar vereinnahmt habe. Weshalb die Rechnungen (Bl. 67 ff. der GA) den Stempel „Y & Kollegen“ enthielten, sei nicht zu erklären (vgl. Bl. 45 der GA). Unabhängig davon seien dies jedoch Leistungen, zu deren Erbringung auch der Kläger jedenfalls nach § 6 Abs. 3, 4 StBerG befugt gewesen sei. 22

Schließlich verweist der Kläger auf das beim EuGH anhängige Verfahren C-342/14 und den in diesem Verfahren gestellten Schlussantrag des Generalanwalts vom 1. Oktober 2015. Darüber hinaus hält es der Kläger für nicht angezeigt, auf die unzutreffenden Vorhaltungen 23

des Beklagten weiter einzugehen.

In der am 21. Oktober 2015 durchgeführten mündlichen Verhandlung ergänzte der Kläger seinen Vortrag dahingehend, dass in den in den Niederlanden angemieteten Räumen in R (Niederlande) seitens des Klägers tatsächlich gearbeitet werde. Ursprünglich seien 60 m², mittlerweile seien ca. 120 m² an Büroräumen angemietet. Die niederländische Finanzverwaltung habe mit dem Vermieter gesprochen und festgestellt, dass es sich in R (Niederlande) um eingerichtete Büroräume handele. Die Räumlichkeiten in A würden demgegenüber seit ca. 2005 in der ersten Etage als Wohnräume und im Erdgeschoss als Büroräume (unter anderem für ein Werkstattbüro sowie für die Büroservicetätigkeiten der H Ltd.) genutzt. Zudem werde er, der Kläger, nicht „in“ Deutschland, sondern nur „für“ in Deutschland ansässige Mandanten tätig. Für ihn gelte daher die Regelung in § 3a StBerG, da er vom Ausland aus Leistungen erbringe, nicht aber vom Inland aus. Er, der Kläger, werde allenfalls vorübergehend, im Übrigen allerdings ohne Niederlassung in Deutschland beratend tätig. 24

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze des Klägers vom 29. April 2008 (Bl. 1 der GA), vom 7. Januar 2010 (Bl. 72 der GA), vom 8. Januar 2010 (Bl. 99 der GA), vom 20. Januar 2010 (Bl. 111 der GA), 21. Januar 2010 (Bl. 117 der GA), vom 5. Februar 2010 (Bl. 133 GA), vom 23. Februar 2010 (Bl. 141 der GA), vom 2. Oktober 2015 (Bl. 180 GA), vom 6. Oktober 2015 (Bl. 194 GA) und vom 20. Oktober 2015 (Bl. 205 GA) Bezug genommen. 25

Der Kläger beantragt, 26

- 1. Beweis zu erheben durch Einholung eines – ggf. mehrerer – Sachverständigengutachten auf dem Gebiet der Forensik, der Psychologie/Psychiatrie und Kriminologie dazu, dass 278

- im Gesamtkomplex hier ein einheitliches Verfahren gegeben ist, kontinuierlich und konzeptionell geplant und ausgeführt durch – ggf. im Einzelnen noch festzustellende Täter – in Kooperation zwischen Finanzverwaltung (federführend Finanzamt Z und Oberfinanzdirektion Rheinland sowie in der Anfangsphase Finanzministerium NRW – in der Folge Steuerberaterkammer U) und Finanzgerichtsbarkeit (dort zumindest Richter AA und BB) durchgeführt wurde und noch wird, einzig darauf gerichtet, die berufliche und wirtschaftliche Existenz des Klägers im Verfahren hier zu zerstören, 29

- mit dem gesamten Verfahrenskomplex – also auch mit dem Verfahren hier – die tatbestandlichen Voraussetzungen des Betruges/Prozessbetruges, der Rechtsbeugung, der Nötigung und Erpressung – ggf. weitere – erfüllt sind, 30

- 2. die Akten zuzuziehen, insbesondere zu dem Zweck, dass der Kläger seinem Vortrag daraus stützen kann, wie im bisherigen Vortrag beantragt und im laufenden Verfahren ggf. noch zu benennen, 332

- 3. nach Zuziehung von Akten – ggf. jeweils – Akteneinsicht zu gewähren, 33

- 4. unter Feststellung dessen Nichtigkeit die Untersagungsverfügung des Beklagten vom 30. August 2007 aufzuheben. 34

Der Beklagte beantragt,	35
die Klage abzuweisen.	36
Der Beklagte führt im Wesentlichen aus, der Kläger sei im Inland im Zuständigkeitsbereich des Beklagten dauerhaft, wiederkehrend und kontinuierlich steuerberatend tätig. Hierzu verweist der Beklagte unter anderem auf im Rahmen einer am 13. Oktober 2009 in den Räumlichkeiten in der T-Straße ... in A vom Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung U durchgeführten Durchsuchungsmaßnahme erzielten Ermittlungsergebnisse, wonach der Kläger in den dort liegenden Räumen ein komplett eingerichtetes Steuerberatungsbüro sowie eine Wohnung unterhalten habe. So hätten Geschäftspartner des Klägers sowie Mandanten bekundet, dass Beratungsgespräche überwiegend durch den Kläger persönlich in den Räumlichkeiten in A geführt worden seien. Bei den Büroadressen in N (Belgien) und R (Niederlande) handele es sich um Briefkastenadressen; die Telefone und die Post würden nach A umgeleitet; teilweise sei Post aus N (Belgien) und R (Niederlande) abgeholt worden.	37
Im Einzelnen verweist der Beklagte auf eine Auflistung von Mandanten des Klägers (Bl. 41, 43 der GA), Buchführungsrechnungen der „Y & Kollegen, Praxis – Kooperation, T-Straße ... in A“ aus dem Jahre 2004 sowie die von der Steuerfahndung erfolgte Vernehmung folgender Personen:	38
- L, Rechtsanwältin, ca. 2002-2004 in Kooperation mit dem Kläger tätig (Bl. 38 der GA),	39
- X, Rechtsanwalt, 04/2004 bis 02/2005 für den Kläger tätig (Bl. 55 der GA),	40
- L, Mandant des Klägers (Bl. 57 der GA),	41
- V, Mandanten (Bl. 61 der GA).	42
Entgegen des Vortrags des Klägers seien weder er noch die besagten Gesellschaften im Ausland ansässig bzw. dort geschäftsmäßig tätig geworden. Bei der Adresse in N (Belgien) handele es sich lediglich um eine Briefkastenadresse. Auch die niederländische Steuerverwaltung verfüge über keine Auskünfte in Bezug auf die dort vermeintlich niedergelassene Gesellschaft. Der Kläger habe auch keine steuerlichen Unterlagen bezüglich der vom Kläger behaupteten, in den Niederlanden ausgeführten Beratungstätigkeit vorgelegt. Vielmehr werde der Kläger selbst neben Frau CC und zwei weiteren freien Mitarbeitern für die Q Limited bzw. unter deren Deckmantel für die deutschen Mandanten tätig. Der Kläger verfüge in der T-Straße ... in A weiterhin über ein vollständig eingerichtetes Büro. Von dort aus würde die Steuerberatung vom Kläger persönlich geleistet. Dieses Verhalten setze sich bis in die jüngste Zeit fort, wie sich unter anderem daraus ergebe, dass der Kläger nach Erkenntnissen des Beklagten zuletzt in einem Gerichtstermin am 24. September 2015 in einem vor dem 11. Senat des Finanzgerichts Köln geführten Verfahren die im Inland ansässigen Eheleute K vertreten habe. In der Folge würden auch die getätigten Umsätze steuerlich als inländische behandelt. Unter der Adresse T-Straße ... seien mittlerweile auch andere Firmen ansässig, die der Kläger bzw. seine Gesellschaften als inländische Postanschrift angibt. Hierdurch versuche der Kläger zu verschleiern, dass er sich ausschließlich im Inland aufhalte und auch ausschließlich von dort steuerberatend tätig werde. Letztendlich diene das Auftreten des Klägers und der von ihm gegründeten Gesellschaften dazu, unter Missbrauch der gemeinschaftsrechtlichen Regelungen den Widerruf der Bestellung zum Steuerberater zu umgehen.	43

Des Weiteren verweist der Beklagte auf Verurteilungen des Klägers im berufsgerichtlichen Verfahren, so unter anderem auf das Urteil des Landgerichts U vom ..., bestätigt durch Urteil des Oberlandesgerichts U ..., mit dem der Kläger dazu verurteilt worden ist, es zu unterlassen, im Rechts- und Geschäftsverkehr als Steuerberater aufzutreten und geschäftsmäßig im Inland Hilfe in Steuersachen zu leisten. Da der Kläger diesem Unterlassungsgebot zuwider gehandelt habe, sei gegen ihn ein Ordnungsgeld festgesetzt worden, so unter anderem mit Beschluss des Landgerichts U vom Aus diesen Gründen sowie aufgrund der nach wie vor bestehenden erheblichen eigenen Steuerschulden des Klägers sei dieser als unzuverlässig und daher nicht befugt anzusehen, im Inland Steuerberatungsleistungen zu erbringen. Insoweit müsse der Maßstab, der von jedem Inländer beachtet werden müsse, auch für den Kläger gelten.

Ein Interesse bzw. eine Notwendigkeit an einer gerichtlichen Entscheidung über die streitgegenständliche Untersagungsverfügung bestünde insbesondere deshalb weiterhin, weil es sich der Kenntnis des Beklagten entziehe, inwieweit der Kläger die Weiterverfolgung seiner steuerberatenden Tätigkeit aufgegeben habe. Stattdessen betreibe er, der Kläger, in anderweitigen Verfahren die Aufhebung der Zurückweisung als Bevollmächtigter sowie die Wiederbestellung als Steuerberater mit der Zielsetzung, steuerberatend tätig sein zu können. Der Kläger habe sich allenfalls vermeintlich der Untersagungsverfügung gebeugt und sei als Einzelperson nicht mehr steuerberatend tätig. Allerdings habe er sich zur Umgehung der Untersagungsverfügung der Q Limited und der DD LLP bedient; die steuerberatende Tätigkeit dieser Gesellschaften sei ihm zuzurechnen. Der Kläger leiste damit weiterhin nicht nur vorübergehend und gelegentlich, sondern wiederholt und hartnäckig Hilfe in Steuersachen, ohne eine Befugnis hierfür inne zu haben. Er, der Kläger, könne sich weder auf die gemeinschaftsrechtliche Dienstleistungsfreiheit noch auf die Niederlassungsfreiheit berufen.

Dem Gericht lagen neben den Verfahrensakten ein Leitzordner („Y unerlaubte Hilfe in Steuersachen; Nachweis Praxis, Zeugen“; nachfolgend: Leitzordner I) mit Kopien von im Zusammenhang mit der im Jahre 2009 durch das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung U in A durchgeführten Durchsuchungsmaßnahme sichergestellten Unterlagen, gefertigten Fotos und Aktenvermerken der ermittelten Beamten sowie Kopien der im Zuge dieser Ermittlungen durchgeführten Zeugenvernehmungen, sowie fünf weitere Leitzordner („Y unerlaubte Hilfe in Steuersachen; Mandanten/Beschlüsse“; Leitzordner II bis VI) vor.

Entscheidungsgründe

Die zulässige Klage ist unbegründet.

I. Die vom Beklagten gegenüber dem Kläger ausgesprochene Untersagung bestimmter Hilfeleistung in Steuersachen vom 30. August 2007 in Gestalt der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 24. April 2008 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 FGO). Die Untersagung ist zu Recht erfolgt, da der Kläger im Inland geschäftsmäßig Hilfeleistung in Steuersachen erbracht hat, ohne hierzu befugt zu sein.

1. Nach § 2 StBerG darf die Hilfeleistung in Steuersachen geschäftsmäßig nur von Personen und Vereinigungen ausgeübt werden, die hierzu befugt sind.

a) Nach § 3 StBerG in der bis zum 11. April 2008 und damit im Zeitpunkt der streitgegenständlichen Untersagungsverfügung vom 30. August 2007 geltenden Fassung (StBerG a.F.) sind zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt:

1. Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Rechtsanwälte, niedergelassene europäische Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer,	52
2. Partnerschaftsgesellschaften, deren Partner ausschließlich die in Nummer 1 und 4 genannten Personen sind,	53
3. Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften,	54
4. Personen oder Vereinigungen, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union als Deutschland oder in der Schweiz beruflich niedergelassen sind und dort befugt geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen nach dem Recht des Niederlassungsstaates leisten, soweit sie mit der Hilfeleistung in Steuersachen eine Dienstleistung nach Artikel 50 EG-Vertrag erbringen. Sie dürfen dabei nur unter der Berufsbezeichnung in den Amtssprachen des Niederlassungsstaates tätig werden, unter der sie ihre Dienste im Niederlassungsstaat anbieten. Wer danach berechtigt ist, die Berufsbezeichnung "Steuerberater", "Steuerbevollmächtigter" oder "Steuerberatungsgesellschaft" zu führen, hat zusätzlich die Berufsorganisation, der er im Niederlassungsstaat angehört, sowie den Niederlassungsstaat anzugeben. Der Umfang der Befugnis zur Hilfeleistung in Steuersachen im Inland richtet sich nach dem Umfang dieser Befugnis im Niederlassungsstaat.	55
Nach § 7 Abs. 1 StBerG a.F. kann das Finanzamt die Hilfeleistung in Steuersachen untersagen,	56
1. wenn die Tätigkeit durch eine Person oder Vereinigung ausgeübt wird, die nicht unter § 3 oder § 4 fällt,	57
2. wenn eine Tätigkeit nach den §§ 4 und 6 oder eine Tätigkeit als Arbeitnehmer zur Umgehung des Verbots nach § 5 missbraucht wird,	58
3. wenn die Tätigkeit durch eine Person oder Vereinigung nach § 3 Nr. 4 ausgeübt wird, die gemäß § 80 der Abgabenordnung von einer Finanzbehörde zurückgewiesen worden ist.	59
b) Diese gesetzlichen Regelungen sind durch das Achte Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes vom 8. April 2008 (Bundesgesetzblatt I 2008, 666) mit Wirkung vom 12. April 2008 in Umsetzung der Berufsanerkennungsrichtlinie vom 7. September 2005 (Richtlinie 2005/36/EG; ABl. EU L 255, S. 22), vor allem deren Art. 5 und 7, geändert worden. Sowohl § 3 Nr. 4 StBerG als auch § 7 Abs. 1 Nr. 3 StBerG sind aufgehoben worden.	60
Die Regelung zur Befugnis, geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen im Inland zu leisten, findet sich für Personen, die in einem anderen EU-Mitgliedstaat niedergelassen sind, seither in § 3a StBerG. Die Rechtsgrundlage für die Untersagung einer Hilfeleistung in Steuersachen für Personen oder Vereinigungen, die nicht unter § 3a StBerG fallen, findet sich seither in dem entsprechend ergänzten § 7 Abs. 1 Nr. 1 StBerG.	61
Die nach der bis zum 11. April 2008 geltenden Rechtslage in § 7 Abs. 1 Nr. 3 StBerG a.F. vorgegebene Anknüpfung der Ermächtigung zur Untersagung an eine vorherige Zurückweisung als Bevollmächtigter nach § 80 Abs. 7 AO a.F. (entspricht nunmehr § 80 Abs. 5 AO) ist entfallen.	62
Nach § 3 StBerG in der seit dem 12. April 2008 geltenden Fassung (StBerG n.F.) sind zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt:	63

1. Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Rechtsanwälte, niedergelassene europäische Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer,	
2. Partnerschaftsgesellschaften, deren Partner ausschließlich die in Nummer 1 genannten Personen sind,	65
3. Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften.	66
Hinsichtlich der Befugnis zur vorübergehenden und gelegentlichen Hilfeleistung in Steuersachen regelt – im Kern als Nachfolgeregelung zu § 3 Nr. 1 StBerG a.F. – nunmehr § 3a StBerG:	67
(1) 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, sind zur vorübergehenden und gelegentlichen geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen auf dem Gebiet der Bundesrepublik Deutschland befugt. Der Umfang der Befugnis zur Hilfeleistung in Steuersachen im Inland richtet sich nach dem Umfang dieser Befugnis im Niederlassungsstaat. Bei ihrer Tätigkeit im Inland unterliegen sie denselben Berufsregeln wie die in § 3 genannten Personen. Wenn weder der Beruf noch die Ausbildung zu diesem Beruf im Staat der Niederlassung reglementiert ist, gilt die Befugnis zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen im Inland nur, wenn die Person den Beruf dort während der vorhergehenden zehn Jahre mindestens zwei Jahre ausgeübt hat. Ob die geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen vorübergehend und gelegentlich erfolgt, ist insbesondere anhand ihrer Dauer, Häufigkeit, regelmäßiger Wiederkehr und Kontinuität zu beurteilen.	68
(2) Die geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen nach Absatz 1 ist nur zulässig, wenn die Person vor der ersten Erbringung im Inland der zuständigen Stelle schriftlich Meldung erstattet. Zuständige Stelle ist für Personen aus:	69
(...)	70
4. den Niederlanden und Bulgarien die Steuerberaterkammer Düsseldorf,	71
(...)	72
7. Belgien die Steuerberaterkammer Köln,	73
(...)	74
Die Meldung der Person muss enthalten:	75
(...)	76
Die Meldung ist jährlich zu wiederholen, wenn die Person nach Ablauf eines Kalenderjahres erneut nach Absatz 1 geschäftsmäßig Hilfeleistung in Steuersachen im Inland erbringen will. In diesem Fall sind die Bescheinigung nach Satz 3 Nr. 5 und die Information nach Satz 3 Nr. 8 erneut vorzulegen.	77
(3) (...)	78
	79

(6) Die zuständige Stelle kann einer nach Absatz 1 geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leistenden Person die weitere Erbringung ihrer Dienste im Inland untersagen, wenn die Person im Staat der Niederlassung nicht mehr rechtmäßig niedergelassen ist oder ihr die Ausübung der Tätigkeit dort untersagt wird, wenn sie nicht über die für die Ausübung der Berufstätigkeit im Inland erforderlichen deutschen Sprachkenntnisse verfügt oder wenn sie wiederholt eine unrichtige Berufsbezeichnung führt.

c) Nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 StBerG n.F. kann das Finanzamt die Hilfeleistung in Steuersachen untersagen, wenn die Tätigkeit durch eine Person oder Vereinigung ausgeübt wird, die nicht unter §§ 3, 3a oder 4 fällt. 80

Örtlich zuständig für eine Untersagung ist nach § 7 Abs. 3 StBerG der im Zeitpunkt des Erlasses der streitgegenständlichen Untersagungsverfügung geltenden Gesetzesfassung (entspricht dem Wortlaut von § 7 Abs. 3 Satz 1 StBerG in der ab dem 31. Juli 2014 geltenden Fassung des Gesetzes vom 25. Juli 2014, BGBl I 2014, S. 1266) die Finanzbehörde, in deren Bezirk die Person oder Vereinigung, deren Tätigkeit untersagt werden soll, ihre Geschäftsleitung hat, hilfsweise in deren Bezirk die Tätigkeit vorwiegend ausgeübt wird. 81

2. Die streitgegenständliche Untersagungsverfügung vom 30. August 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. April 2008 genügt diesen gesetzlichen Vorgaben. Der Beklagte hat in rechtmäßiger Weise die vom Kläger erbrachte Hilfeleistung in Steuersachen untersagt, da der Kläger die Voraussetzungen der §§ 3, 3a oder 4 StBerG nicht erfüllt. 82

a) Der Rechtmäßigkeit der Untersagungsverfügung steht zunächst nicht entgegen, dass der Beklagte in der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 24. April 2008 noch auf die bis zum 11. April 2008 geltenden Fassungen der §§ 3, 7 StBerG a.F. und nicht auf die im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung bereits geltenden neuen Regelungen in §§ 3, 3a, 7 StBerG n.F. abgestellt hat. Die mit dem Achten Gesetz zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes erfolgten Änderungen in den besagten Vorschriften dienen (lediglich) der Umsetzung der neuen für die Anerkennung von Berufsqualifikationen, die in den EU-Mitgliedstaaten erworben wurden, maßgeblichen Berufsanerkennungsrichtlinie 2005/36/EG. Eine Änderung im wesentlichen Regelungsgehalt der Vorschriften ist mit der Gesetzesänderung nicht verbunden (abgesehen von dem Wegfall der Anknüpfung einer Untersagungsentscheidung an die Rückweisung des Bevollmächtigten im Besteuerungsverfahren nach § 80 Abs. 7 AO a.F. bzw. § 80 Abs. 5 AO n.F.). 83

Des Weiteren kann noch im anhängigen Verfahren die Rechtsgrundlage (klarstellend) ausgetauscht werden, soweit sich am Regelungsgehalt nichts Maßgebliches geändert hat. Dies ist vorliegend der Fall, denn mit der neuen Gesetzesfassung in § 3a StBerG hat der Gesetzgeber lediglich die gemeinschaftsrechtliche Vorgabe nach Art. 5 der Berufsanerkennungsrichtlinie 2005/36/EG umgesetzt. An der Regelung, dass Personen, die die Voraussetzungen der §§ 3, 3a StBerG nicht erfüllen und daher nicht zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen im Inland befugt sind, die Hilfe in Steuersachen untersagt werden kann, hat sich dadurch im Kern – bis auf den insoweit jedoch nicht maßgeblichen Wegfall der Anknüpfung an eine Zurückweisung im Besteuerungsverfahren nach § 80 Abs. 7 AO – nichts geändert. 84

b) Der Beklagte war und ist befugt, eine Untersagungsentscheidung wie im vorliegenden Verfahren zu treffen. 85

Die Zuständigkeit des Beklagten folgt aus § 7 Abs. 3 StBerG, da der Kläger für mehrere Mandanten im Zuständigkeitsbezirk des Beklagten steuerberatend tätig geworden und hierbei 86

gegenüber dem Beklagten aufgetreten ist.

Entgegen der Auffassung des Klägers steht dem die Zuständigkeitsregelung in § 3a Abs. 6 StBerG nicht entgegen. Die hiernach für die „zuständige Stelle“ geregelte Befugnis zur Untersagung der Hilfeleistung in Steuersachen bezieht sich gerade nur auf den von § 3a StBerG umfassten Regelungsgehalt, setzt mithin zum einen eine in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässige, grenzüberschreitend tätige Person, zum anderen den Wegfall einer der Voraussetzungen für eine vorübergehende und gelegentliche Hilfeleistung in Steuersachen im Sinne von § 3a StBerG voraus. Um einen solchen Fall handelt es sich vorliegend jedoch nicht. 87

c) Die Untersagungsverfügung des Beklagten ist auch im Übrigen rechtmäßig, da der Kläger weder nach § 3 noch nach § 3a oder § 4 StBerG befugt ist, im Inland Hilfeleistung in Steuersachen zu erbringen. 88

aa) Eine Befugnis des Klägers zur Erbringung von Hilfeleistung in Steuersachen folgt nicht aus § 3 StBerG, insbesondere nicht aus der für den Kläger als natürliche Person einzig in Betracht kommende Regelung in § 3 Nr. 1 StBerG, da der Kläger kein Steuerberater oder ein vergleichbarer Berufsträger ist im Sinne dieser Vorschrift. Die Voraussetzungen nach § 4 StBerG liegen ebenfalls nicht vor. 89

Des Weiteren erfüllt der Kläger nicht die Voraussetzungen nach § 3a StBerG. Zum einen steht für den Senat nicht fest, dass es sich bei dem Kläger um eine Person handelt, die in einem anderen EU-Mitgliedstaat beruflich niedergelassen ist und dort befugt geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leistet. Zum anderen (soweit man die vorstehend genannte Voraussetzungen gleichwohl bejahen würde) leistet der Kläger nicht nur vorübergehend und gelegentlich geschäftsmäßig Hilfeleistung in Steuersachen auf dem Gebiet der Bundesrepublik Deutschland. Schließlich ist nicht ersichtlich, dass der Kläger die weiteren Voraussetzungen nach § 3a Abs. 2 StBerG (insbesondere Meldung bei der zuständigen Steuerberaterkammer; Beibringung einer Bescheinigung über eine rechtmäßige Niederlassung im EU-Mitgliedstaat; Nachweis über die Berufsqualifikation; Nachweis über die Berufsausübung im Niederlassungsstaat für mindestens zwei Jahre; vgl. § 3a Abs. 2 Satz 1 und 2, Satz 3 Nr. 5, 6, 7 StBerG) erfüllt. 90

bb) Hinsichtlich der Auslegung des Begriffs der vorübergehenden, gelegentlichen grenzüberschreitenden Betätigung im Sinne einer Dienstleistung, für den vorliegenden Fall konkret betreffend die vorübergehende und gelegentliche geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen im Sinne von § 3a Abs. 1 StBerG, kann auf die bereits zu § 3 Nr. 4 StBerG a.F. ergangene Rechtsprechung zurückgegriffen werden. 91

Von dem für § 3 Nr. 4 Satz 1 StBerG a.F. maßgebenden Begriff der Dienstleistung i.S. des 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. BFH-Beschlüsse vom 11. Februar 2003 VII B 330/02, VII S 41/02, BFHE 201, 483, BStBl II 2003, 422; vom 21. Januar 2004 VII B 99/03, BFH/NV 2004, 827). An dieser Begriffsbestimmung wird auch in der seit dem 12. April 2008 anstelle des § 3 Abs. 4 StBerG a.F. getretene Regelung in § 3a StBerG festgehalten (vgl. BFH-Beschluss vom 13. November 2008 X B 82/08, n.v., Juris, m.w.N.). Der vorübergehende Charakter einer grenzüberschreitenden Dienstleistung ist nicht nur unter Berücksichtigung der Dauer der Leistung, sondern auch ihrer Häufigkeit, regelmäßigen Wiederkehr oder Kontinuität zu beurteilen. 92

cc) Nach diesen Maßstäben wird der Kläger nicht nur vorübergehend im Inland im Zusammenhang mit Hilfeleistung in Steuersachen tätig.	93
(1) Vorliegend sprechen die nach den vom Beklagten angeführten Ermittlungsergebnissen ersichtlichen sowie die darüber hinaus gerichtsbekannten Umstände gegen einen lediglich vorübergehenden Charakter der Tätigkeit des Klägers im Inland. Eine lediglich vorübergehende Tätigkeit im Inland liegt regelmäßig nicht mehr vor, wenn eine Person im Inland nicht nur einzelne, sondern mehrere Steuerpflichtige an verschiedenen Orten berät und vor verschiedenen Finanzämtern und Finanzgerichten in einer Vielzahl von Verfahren vertritt; in diesem Falle werden Leistungen in stabiler und kontinuierlicher Weise erbracht (vgl. BFH-Beschluss vom 13. November 2008 X B 82/08, n.v., Juris, m.w.N.).	94
Eine solche nicht nur vorübergehende Tätigkeit setzt nach der Rechtsprechung des EuGH und des BFH nicht als unerlässliches Erfordernis voraus, dass der Betroffene 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 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 jedoch durch gewichtige gegenläufige Umstände widerlegt sein (vgl. BFH-Beschluss vom 13. November 2008 X B 82/08, n.v., Juris, m.w.N.).	95
(2) Für eine nicht nur vorübergehende Tätigkeit des Klägers persönlich im Zusammenhang mit der Hilfeleistung in Steuersachen sprechen insbesondere folgende Umstände:	96
?) Dem Kläger standen auch nach dem Widerruf seiner Zulassung als Steuerberater Räumlichkeiten in der T-Straße ... in A, von denen aus der Kläger bis dahin als Steuerberater tätig geworden ist, zur Verfügung. Aus den Aussagen der im Jahre 2009 durch die Steuerfahndung U vernommenen Zeugen ergeben sich vielfache Anhaltspunkte dafür, dass der Kläger von diesen Räumlichkeiten aus weiterhin persönlich für inländische Mandanten steuerberatend tätig geworden ist. So schilderte etwa Herr Rechtsanwalt X, mit dem der Kläger zeitweise (etwa Mitte 2004 bis Anfang 2005) beruflich zusammenarbeitete, dass es sich bei den ausländischen Büroadressen um Briefkastenadressen handele und sowohl die Post als auch die Telefonate in N (Belgien) und in R (Niederlande) nach A umgeleitet würden (vgl. Bl. 46 der GA). Die ausländischen Gesellschaften würden von dem Kläger persönlich geführt.	97
Der Zeuge L, früherer Mandant des Klägers, schilderte, dass Frau CC als enge Mitarbeiterin des Klägers regelmäßig in die Büros nach Belgien und in die Niederlande fahre, um dort Post abzuholen. Der Kläger sei für ihn als Steuerberater tätig geworden und in den Räumlichkeiten in A erreichbar gewesen (vgl. Bl. 59 der GA).	98
Dementsprechend schilderte auch die Zeugin V, dass sie quartalsweise Buchführungsunterlagen in A übergeben und der Kläger für sie Steuerberatungsleistungen in A erbracht habe (vgl. Bl. 62 der GA).	99
Ebenso schilderte der Zeuge EE in einer Zeugenaussage aus November 2005, dass er vom Kläger für Veranlagungszeiträume 2004 und 2005 steuerlich beraten worden sei. Hierzu habe der Zeuge EE Unterlagen in den Räumen in A abgegeben und nach Ende der Bearbeitung dort wieder abgeholt. Beratungsleistungen habe der Kläger persönlich in den Räumlichkeiten in A erbracht (vgl. Leitzordner I, Fach Zeugenvernehmung EE).,	100

- ?) Aus den in den Beweismittelordnern (Leitzordner II bis VI) zusammengetragenen 101
Unterlagen aus zahlreichen, über viele Jahre hinweg geführten Finanzstreitverfahren ergibt
sich, dass die Korrespondenzen mit inländischen Behörden und Gerichten in den
überwiegenden Fällen vom Kläger persönlich unterzeichnet wurden. Die Korrespondenz
erfolgte vielfach über die Postanschrift oder den Faxanschluss in A. Wenngleich die vom
Kläger persönlich unterzeichneten Schriftsätze unter dem Briefkopf ausländischer
Gesellschaften abgefasst werden und als Korrespondenzadresse die Adresse von in A
ansässigen Büroservicegesellschaften dient, ergibt sich daraus, dass der Kläger zum einen
höchstpersönlich verantwortlich für die Korrespondenzen mit Gerichten und Behörden
zeichnet, zum anderen für die Mandanten im Inland erreichbar ist.
- Schließlich ist der Kläger auch im vorliegenden Streitfall für das Gericht telefonisch sowie per 102
Telefax in den Räumlichkeiten in A erreichbar gewesen. Der Kläger selbst hat Schriftsätze
von A aus an das Gericht oder auch Finanzbehörden übersandt.
- ?) Der Senat hat keinen Anlass, am zutreffenden Aussagegehalt der Zeugenaussagen sowie 103
der weiteren aktenkundigen Ermittlungsergebnissen zu zweifeln. Zudem hat der Kläger nichts
substantiell dazu vorgetragen, dass die von den Zeugen geschilderten Detailangaben nicht
zutreffend sein sollten bzw. aus welchen Gründen die Zeugen die Unwahrheit gesagt haben
könnten.
- ?) Darüber hinaus hat der Kläger nicht grundsätzlich in Abrede gestellt, dass er im Inland 104
ansässige Mandanten steuerlich und/oder wirtschaftlich berät und für diese Personen im
Zusammenhang mit Finanzstreitverfahren tätig wird. Der Kläger hat lediglich behauptet, dass
es sich nicht um seine, sondern um die Mandanten von in den Niederlanden oder in Belgien
ansässigen Gesellschaften, vor allem der Q Limited handele. Zudem werde er, der Kläger,
nicht im Inland, sondern lediglich für im Inland ansässige Personen tätig.
- Hierbei verkennt der Kläger bereits, dass er im Zuge der Betreuung inländischer Mandanten 105
in Streitverfahren spätestens dann, wenn er Besprechungen mit den Mandanten im Inland
durchführt oder an behördlichen oder gerichtlichen Terminen in Vertretung der Mandanten
teilnimmt, jedenfalls auch im Inland steuerberatend tätig wird. Es ist zudem gerichtsbekannt,
dass der Kläger die für inländische Mandanten geführten Finanzstreitverfahren persönlich
betreut und in Vertretung der Mandanten selbst vor Gericht auftritt.
- ?) Den angeführten tatsächlichen Umständen ist der Kläger nicht substantiiert 106
entgegengetreten. Der Kläger hat sich im Wesentlichen darauf beschränkt, die seitens des
Beklagten angeführten Umstände, Ermittlungsergebnisse und Zeugenaussagen pauschal als
nicht zutreffend darzustellen, ohne dies anhand der im Zuge der Ermittlungen zu Tage
getretenen einzelnen Umständen darzulegen. Für die Behauptungen zum Umfang der in
Belgien und den Niederlanden angemieteten Büroräume und dazu, für welche Tätigkeiten
diese genutzt werden, insbesondere ob diese der umfänglichen Betreuung von in
Deutschland ansässigen Mandanten dienen, hat der Kläger weder Nachweise erbracht noch
diesbezüglich mögliche Beweismittel aufgezeigt.
- Dies geht zu Lasten des Klägers, da er insoweit der ihm obliegenden Mitwirkungspflicht bei 107
der Sachverhaltsaufklärung nicht hinreichend nachgekommen ist. Dies gilt sowohl für die –
aufgrund des lediglich pauschalen Bestreitens – nicht hinreichend substantiierte
Stellungnahme zu den Ermittlungsergebnisse des Beklagten als auch für den
unzureichenden Sachvortrag zu den konkreten Umständen der Tätigkeit des Klägers bzw.
der ausländischen Gesellschaften, an denen der Kläger beteiligt ist oder für die er als
Vertreter auftritt, in Belgien oder den Niederlanden, zumal für Letzteres aufgrund des

Auslandsbezugs nochmals erhöhte Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO bestehen.

Das Gericht war aufgrund der umfangreichen und detaillierten vom Beklagten angeführten Ermittlungsergebnisse sowie der unzureichenden Mitwirkung des Klägers an der Sachverhaltsaufklärung nicht gehalten, die vom Beklagten angeführten Ermittlungsergebnisse in Zweifel zu ziehen und von Amts wegen den Sachverhalt weiter aufzuklären. Unabhängig davon, dass für das Gericht nicht ersichtlich ist, inwieweit der Sachverhalt über die tatsächlichen Umstände, die Verfahrensgegenstand sind, hinaus noch weiter hätte aufgeklärt werden können, wäre es Ausfluss der Mitwirkungspflicht des Klägers im vorliegenden Prozess gewesen, jedenfalls substantiiert dazu vorzutragen, weshalb die bekannten Ermittlungsergebnisse nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen sollten. 108

Zwar hat das Gericht gemäß § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO den Sachverhalt von Amts wegen zu erforschen. Allerdings sind die Beteiligten dabei heranzuziehen und haben ihre Erklärungen über tatsächliche Umstände vollständig und der Wahrheit gemäß abzugeben und sich auf Aufforderung des Gerichts zu den von den anderen Beteiligten vorgebrachten Tatsachen zu erklären (§ 76 Abs. 1 Sätze 2 und 3 FGO). Gemäß § 76 Abs. 1 Satz 4 FGO gelten die Regelungen zur Mitwirkung der Beteiligten nach der Abgabenordnung (§ 90 Abs. 2, § 93 Abs. 3 Satz 2, §§ 97, 99, 100 AO) insoweit entsprechend. 109

Eine Verletzung der Mitwirkungspflicht ist gegeben, wenn ein Steuerpflichtiger Tatsachen, die ausschließlich oder überwiegend seiner Wissenssphäre zugehören, nicht offen legt. In diesem Zusammenhang kommt dem Gedanken der Beweisnähe des Steuerpflichtigen besondere Bedeutung zu. Grundsätzlich sind sowohl die Finanzbehörde (vgl. §§ 88, 89 AO) als auch der Steuerpflichtige (vgl. §§ 90 ff. AO) für die wahrheitsgemäße und vollständige Aufklärung der steuerrechtlich relevanten tatsächlichen Umstände gemeinsam verantwortlich. Die Mitverantwortung des Steuerpflichtigen für die Aufklärung des Sachverhalts tritt jedoch besonders deutlich hervor und ist umso größer, wenn und je mehr Tatsachen oder Beweismittel der von ihm beherrschten Informations- bzw. Tätigkeitssphäre angehören. Demgemäß bestimmt sich die Verantwortung für die Sachaufklärung maßgeblich nach den Möglichkeiten der Einflussnahme auf die Sachverhaltsgestaltung und Sachverhaltsermittlung. 110

Kommt der Steuerpflichtige seiner Aufklärungs- bzw. Mitwirkungspflicht nicht nach, kommt eine Entscheidung nach der Grundregel, dass die Unerweislichkeit entscheidungserheblicher steuerbegründender Tatsachen zu Lasten der Finanzbehörde ergeht, nicht in Betracht. Die abgabenrechtlichen Mitwirkungspflichten werden gerade auferlegt, um derartige Mängel in der Sachverhaltsaufklärung zu vermeiden. Daher ist in diesen Fällen wegen der sog. Sphärenverantwortlichkeit (vgl. BFH-Urteil vom 15. Februar 1989 X R 16/86, BFHE 156, 38, BStBl. II 1989, 462) die Sachaufklärungspflicht der Finanzbehörde bzw. des Finanzgerichts begrenzt und das Beweismaß dementsprechend gemindert. In der weiteren Folge kann im Rahmen der Beweiswürdigung von einem Sachverhalt ausgegangen werden, für den die größte Wahrscheinlichkeit spricht (vgl. BFH-Beschluss vom 9. Mai 2006 XI B 104/05, BFH/NV 2006, 1801). 111

Zwar betrifft dies regelmäßig Sachverhaltsgestaltungen, in denen das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen aufgrund unzureichender Mitwirkung des Steuerpflichtigen nicht ermitteln kann und deshalb die Voraussetzungen für eine Schätzung nach § 162 AO gegeben sind (vgl. BFH-Urteile vom 15. Februar 1989 X R 16/86, BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462 m.w.N.; vom 22. September 2004 III R 9/03, BFHE 207, 549, BStBl II 2005, 160; vom 25. August 2009 I R 88, 89/07, BFHE 226, 296, DStR 2009, 2295). Allerdings gelten die Grundsätze dieser Sphärenverantwortlichkeit bei der Sachverhaltsermittlung über die 112

Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen hinaus. Auch bei der Sachverhaltsaufklärung in sonstigen Streitverfahren in Abgabenangelegenheiten verschiebt die Beweisnähe eines Steuerpflichtigen für die in seiner Sphäre liegenden steuererheblichen Tatsachen die Grenze der zumutbaren Mitwirkung zu seinen Lasten um so mehr, je persönlicher (personenbezogen), ungewöhnlicher, schwerer zugänglicher, atypischer oder undurchsichtiger die behaupteten Verhältnisse sind.

Vor diesem Hintergrund ist die Sachaufklärungspflicht des Finanzgerichts eingeschränkt, unabhängig davon, dass vorliegend aus den dargelegten Gründen keine Zweifel am Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen für die vom Beklagten ausgesprochene Untersagung der Erbringung von Hilfeleistung in Steuersachen bestehen. 113

d) Im Übrigen konnte das Gericht nicht feststellen, dass der Kläger die weiteren Voraussetzungen einer zulässigen vorübergehenden Tätigkeit im Sinne von § 3a StBerG erfüllt. Der Kläger hat weder nachgewiesen, dass er die nach § 3a Abs. 2 StBerG erforderliche Mitteilung über die geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen bei der nach § 3a Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 bzw. Nr. 7 StBerG zuständigen Stelle erstattet hat, noch Bescheinigungen über eine rechtmäßige Niederlassung in einem EU-Mitgliedstaat oder einen Nachweis über die Berufsausübung im Niederlassungsstaat (vgl. § 3a Abs. 2 Satz 3 Nr. 5 und 7 StBerG) vorgelegt. 114

e) Die Vorschriften der §§ 3,3 a, 7 StBerG sowie deren konkrete Anwendung entsprechen den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben. Die Berufsankennungsrichtlinie 2005/36/EG gewährt ebenso wie die sie umsetzende Vorschrift des § 3a StBerG lediglich einen Anspruch auf vorübergehende, gelegentliche, grenzüberschreitende Betätigung und betrifft damit nicht den Bevollmächtigten, der regelmäßig und in einer Vielzahl von Fällen im Inland bei den Finanzämtern wie auch vor Gericht auftritt. 115

aa) Nach Art. 5 Abs. 1 der Berufsankennungsrichtlinie können die Mitgliedstaaten unbeschadet spezifischer Vorschriften des Gemeinschaftsrechts sowie der Art. 6 und 7 der Richtlinie die Dienstleistungsfreiheit – unter weiteren Voraussetzungen – nicht aufgrund der Berufsqualifikationen einschränken. Nach Art. 5 Abs. 2 Satz 1 der Berufsankennungsrichtlinie gelten die Bestimmungen des „Titel II Dienstleistungsfreiheit“ dieser Richtlinie nur für den Fall, dass sich der Dienstleister zur vorübergehenden und gelegentlichen Ausübung des Berufs nach Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie in den Aufnahmemitgliedstaat begibt. Nach Art. 5 Abs. 2 Satz 2 der Berufsankennungsrichtlinie beurteilt sich der vorübergehende und gelegentliche Charakter der Erbringung von Dienstleistungen im Einzelfall, insbesondere anhand der Dauer, der Häufigkeit, der regelmäßigen Wiederkehr und der Kontinuität der Dienstleistung. Begibt sich der Dienstleister in einen anderen Mitgliedstaat, so unterliegt er im Aufnahmemitgliedstaat den berufsständischen, gesetzlichen oder verwaltungsrechtlichen Berufsregeln, die dort in unmittelbarem Zusammenhang mit den Berufsqualifikationen für Personen gelten, die denselben Beruf wie er ausüben, und den dort geltenden Disziplinarbestimmungen (Art. 5 Abs. 3 der Berufsankennungsrichtlinie). 116

bb) Den Regelungen der Berufsankennungsrichtlinie stehen die Regelungen der Richtlinie 2006/123/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 12. Dezember 2006 über Dienstleistungen im Binnenmarkt (Richtlinie 2006/123/EG; ABl. EU 376, S. 36) nicht entgegen. Nach Art. 16 der Richtlinie 2006/123/EG achten die Mitgliedstaaten das Recht der Dienstleistungserbringer, Dienstleistungen in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen ihrer Niederlassung zu erbringen. Der Mitgliedstaat, in dem die Dienstleistung erbracht wird, gewährleistet die freie Aufnahme und freie Ausübung von Dienstleistungstätigkeiten innerhalb 117

seines Hoheitsgebiets. Nach Art. 17 Nr. 6 der Richtlinie 2006/123/EG findet Art. 16 dieser Richtlinie jedoch auf Angelegenheiten, die unter Titel II der Berufsanerkennungsrichtlinie fallen, sowie Anforderungen im Mitgliedstaat der Dienstleistungserbringung, die eine Tätigkeit den Angehörigen eines bestimmten Berufs vorbehalten, keine Anwendung.

cc) Auch unter Berücksichtigung dieser gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben, die in der vorstehend wiedergegebenen Rechtsprechung zur Auslegung des vorübergehenden Charakters einer Dienstleistung im Sinne von § 3a StBerG Beachtung findet, ergibt sich aus den dargelegten Gründen, dass der Kläger wie vom Beklagten in der Untersagungsverfügung berücksichtigt nicht nur vorübergehend im Inland Hilfeleistung in Steuersachen erbringt. 118

f) Etwas anderes folgt schließlich auch nicht unter Berücksichtigung des beim EuGH anhängigen Verfahrens C-342/14. Jenes Verfahren betrifft – anders als der vorliegende Streitfall – gerade keinen Sachverhalt, in dem eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Person im Inland lediglich vorübergehend Hilfeleistung in Steuersachen erbringt. Vorliegend ist der Kläger – wie vorstehend ausgeführt – gerade nicht nur vorübergehend, sondern über viele Jahre immer wieder für inländische Personen steuerberatend tätig geworden. 119

3. Das Gericht war nicht gehalten, im Zusammenhang mit der Frage, ob der Kläger nur vorübergehend im Inland Dienstleistungen im Zusammenhang mit Hilfeleistungen in Steuersachen erbringt, Beweis zu erheben und dem vom Kläger gestellten Beweisantrag bezüglich der Einholung eines Sachverständigengutachtens nachzukommen. 120

a) Unabhängig davon, ob der Beweisantrag des Klägers überhaupt hinreichend substantiiert ist, insbesondere ob der Kläger damit hinreichend konkret ein Beweisthema benannt hat, weist der Beweisantrag jedenfalls keinen Bezug zu der hier entscheidungserheblichen Frage der Anwendung der §§ 3, 3a, 7 StBerG und vor allem der Dauer, der Häufigkeit und der Kontinuität der vom Kläger im Inland ausgeübten Tätigkeiten auf. 121

b) Darüber hinaus ist der Beweisantrag des Klägers nicht substantiiert genug. 122

aa) Nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO erforscht das Gericht den Sachverhalt von Amts wegen. Zumutbarer Inhalt und Intensität der richterlichen Ermittlungen stehen notwendig im Zusammenhang mit dem Vorbringen der Beteiligten; diese haben eine Pflicht zur Förderung des finanzgerichtlichen Verfahrens (vgl. § 76 Abs. 1 Sätze 2 bis 4 FGO). Das Finanzgericht ist daher nicht verpflichtet, unsubstantiierten Beweisanträgen nachzugehen (vgl. BFH-Urteil vom 21. Juni 1988 VII R 135/85, BFHE 153, 393, BStBl II 1988, 841). 123

Unsubstantiiert sind Beweisanträge dann, wenn sie das Beweisthema oder das voraussichtliche Ergebnis der Beweisaufnahme in Bezug auf einzelne bestimmte Tatsachen nicht hinreichend konkretisieren, sie also nicht angeben, welche konkrete Tatsachen durch welches Beweismittel nachgewiesen werden sollen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 13. August 2002 VII B 267/01, BFH/NV 2003, 63; vom 12. März 2014 XI B 97/13, BFH/NV 2014, 1062; vom 6. August 2014 VI B 38/14, BFH/NV 2014, 1904). Zwar dürfen keine zu hohen Anforderungen an die Konkretisierung gestellt werden und ist eine Behauptung nicht bereits dann unerheblich und damit ein Beweisantrag bereits unsubstantiiert, wenn die Behauptung nicht auf Wissen des Behauptenden, sondern auf einer Vermutung beruht oder nicht der gesamte Inhalt der Zeugenaussage mit allen Einzelheiten vorhergesagt werden kann. Allerdings ist es nicht Aufgabe des Gerichts, sich mit „aus der Luft gegriffenen“, nicht auf tatsächliche Anhaltspunkte gestützten Behauptungen „ins Blaue hinein“ zu befassen (vgl. BFH-Beschluss vom 21. Dezember 2001 VIII B 132/00, BFH/NV 2002, 661). Das erforderliche Maß der Substantiierung ist davon abhängig, ob die Tatsachen, über die Beweis 124

erhoben werden soll, dem Wissens- und Einflussbereich des Beweisführers zuzurechnen sind (vgl. BFH-Beschluss vom 3. April 2008 I B 77/07, BFH/NV 2008, 1445).

bb) Nach diesen Maßstäben ist der Beweisantrag des Klägers bezüglich der Einholung eines Sachverständigengutachtens nicht hinreichend substantiiert, um daraus das Beweisthema und das ersichtliche Ergebnis der Beweisaufnahme in Bezug auf einzelne konkrete Tatsachen erkennen zu können, wie dies für einen substantiierten Vortrag, dem das Gericht nachgehen und bezüglich dessen das Gericht erforderlichenfalls Beweis zu erheben hat, nach ständiger Rechtsprechung vorausgesetzt wird (vgl. BFH-Beschlüsse vom 22. September 1997 IV B 113/96, BFH/NV 1998, 454; vom 21. November 2002 VII B 58/02, BFH/NV 2003, 485; vom 14. Juli 2008 II B 5/08, BFH/NV 2008, 1815; vom 6. August 2014 VI B 38/14, BFH/NV 2014, 1904). Der Kläger hat mit seinen Beweisanträgen nicht dargelegt, zu welchen für das vorliegende Verfahren rechtlich erheblichen Tatsachen Beweis erhoben werden soll. 125

Soweit der Kläger beantragt, durch Einholung eines Sachverständigengutachtens Beweis zu erheben dazu, dass alle ihn, den Kläger, seit Jahren betreffenden Streitverfahren Teil eines Gesamtkomplexes seien und darauf ausgerichtet seien, die berufliche und wirtschaftliche Existenz des Klägers zu zerstören, ist weder dargetan noch sonst ersichtlich, inwieweit dies Auswirkungen auf die im vorliegenden Verfahren zu entscheidende Streitfrage, ob der Kläger lediglich vorübergehend im Inland Hilfeleistung in Steuersachen erbringe, haben könnte. 126

Bei dem Beweisantritt des Klägers handelt es sich vielmehr um einen unzulässigen Ausforschungsbeweis, der allein darauf gerichtet ist, pauschale und unsubstantiierte Behauptungen zu stützen. 127

4. Soweit der Kläger schließlich die Beiziehung weiterer, gegebenenfalls noch zu benennender Akten beantragt, um seinen Vortrag daraus stützen zu können, ist hieraus nicht ersichtlich, welche Akten zu welchen streiterheblichen Gesichtspunkten seitens des Gerichts noch beigezogen werden sollen. Das Gericht hat den umfangreichen Vortrag des Klägers zur Kenntnis genommen und rechtlich gewürdigt und über die für die im vorliegenden Verfahren zu treffende Entscheidung erheblichen Akten und Beweismittel verfügt. Der Kläger hat nicht dargelegt, inwieweit die Beiziehung weiterer Akten über die vorliegenden Aktenbestandteile hinaus zu weiteren, für den vorliegenden Streitgegenstand relevanten Erkenntnissen führen soll. 128

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 129

III. Die Streitwertfestsetzung beruht auf §§ 52, 63 des Gerichtskostengesetzes. 130