

---

**Datum:** 22.11.2018  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 4. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 4 K 2652/17  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2018:1122.4K2652.17.00

---

**Nachinstanz:** Bundesfinanzhof, II B 12/19

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

---

**Tatbestand**

1

Die Beteiligten streiten über die Frage der Rechtmäßigkeit der Zurückweisung eines Bevollmächtigten.

2

Die Klägerin ist eine Kapitalgesellschaft britischen Rechts mit einer Niederlassung in A in den Niederlanden (NL). Gesellschafter und Geschäftsführer („Director“) sind Herr B und Frau C. Herr B war in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) als Steuerberater bestellt gewesen. Seine Bestellung hat das Finanzministerium Nordrhein-Westfalen im Jahr 2000 wegen Vermögensverfalls bestandskräftig widerrufen (§ 46 Abs. 2 Nr. 4 Steuerberatungsgesetz – StBerG). Der Widerruf ist seit dem Jahr 2002 rechtskräftig. Frau C gehört nicht zu dem Personenkreis des § 3 Nr. 1 StBerG. Nach Auskunft der Steuerberaterkammer F vom 17.10.2018 sowie vom 13.11.2018 ist die Klägerin nicht in das Berufsregister nach § 3b StBerG eingetragen. Sie ist auch nicht als Steuerberatungsgesellschaft nach § 32 Abs. 3, §§ 49 ff. StBerG anerkannt. Gegenstand der geschäftlichen Tätigkeit der Klägerin ist Wirtschafts- und Steuerberatung und das Rechnungswesen. Mit diesem Firmenzweck ist sie in das niederländische Handelsregister eingetragen.

3

Mit Schreiben vom 15.8.2017 legte die Klägerin Einspruch für die D Ltd. (nachfolgend Vollmachtgeberin) u.a. gegen den Gewerbesteuermessbescheid für 2015 ein.

4

5

Unter dem 23.8.2017 übersandte der Beklagte der Klägerin ein mit dem Betreff „Zurückweisung wegen unbefugter Hilfeleistung in den Steuersachen der D Ltd.“ überschriebenes Schreiben. Darin heißt es, die Klägerin habe „geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen geleistet (Einspruch gegen Steuerfestsetzung und Stundungsantrag) ohne dazu befugt zu sein [§ 5 Abs. 1 des Steuerberatungsgesetzes (StBerG)].“ Die Klägerin werde gemäß § 80 Abs. 7 der Abgabenordnung (AO) als Bevollmächtigte in den Steuersachen ihrer Vollmachtgeberin mit Wirkung für alle anhängigen und künftigen Verwaltungsverfahren der Vollmachtgeberin im Zuständigkeitsbereich des Finanzamts E zurückgewiesen. Verfahrenshandlungen, die die Klägerin trotz dieser Zurückweisung für die Vollmachtgeberin vornehme, seien unwirksam (§ 80 Abs. 10 AO). Der Vollmachtgeberin werde diese Zurückweisung ebenfalls bekanntgegeben (§ 80 Abs. 7 S. 2 AO).

Gegen die Zurückweisung wandte sich die Klägerin mit ihrem Einspruch vom 25.8.2017, in dem sie zugleich Aussetzung der Vollziehung beantragte. Zur Begründung trug sie vor: Der angefochtene Verwaltungsakt sei rechtswidrig, er verstoße gegen vorrangiges Gemeinschaftsrecht. Mit Urteil vom 17.12.2015, C-342/17, habe der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) festgestellt, dass die „X-Steuerberatungsgesellschaft“ befugt sei, ihre Dienstleistungen EU-weit zu erbringen, und zwar in dem Umfang, in dem sie an ihrem Sitz in A in den Niederlanden berechtigt und befugt sei. Nationale Bestimmungen, konkret deutsche, dürften dieses Recht nicht beeinträchtigen. Die in dem Urteil so bezeichnete „X-Steuerberatungsgesellschaft“ sei tatsächlich die Klägerin. Im Hinblick auf den sog. Solange-II-Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 22.10.1986 entfalte dieses Urteil unbedingte Bindungswirkung. Dementsprechend habe der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 19.10.2016, II R 44/12, bestätigt, dass die Klägerin im Umfang ihrer Berechtigung in A (NL) berechtigt sei, EU-weit, also auch für Wirtschaftsteilnehmer in Deutschland, Dienstleistungen zu erbringen. Bestimmungen, die dieses Recht beschränkten, seien wirkungslos. Hinsichtlich der weiteren umfangreichen Ausführungen wird an dieser Stelle auf die „Stellungnahme zum Urteil des EuGH vom 17.12.2015“ sowie die „Dokumentation zu G-B-Fällen“ verwiesen.

Mit Schreiben vom 21.09.2017 teilte der Beklagte der Klägerin mit, dass Aussetzung der Vollziehung nicht gewährt werden könne, weil derzeit keine ernsthaften Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Zurückweisung bestehen würden. Im vorliegenden Fall sei § 3a StBerG in der Fassung vom 23.06.2017 anzuwenden. Ungeachtet der Frage, ob die Klägerin sich zum Erbringen der Hilfeleistung in Steuersachen körperlich in das Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland (BRD) begeben habe, liege ein Fall des § 3a StBerG vor. Denn danach könne die vorübergehende und gelegentliche geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen auch vom Staat der Niederlassung aus erfolgen.

Die Hilfeleistung sei unter den in § 3a StBerG genannten Voraussetzungen im dort geregelten Umfang zulässig. Derzeit könne nicht festgestellt werden, dass die dort genannten Voraussetzungen vorliegen. Insbesondere könne die in § 3a Abs. 2 StBerG vorgesehene vorläufige Registrierung nicht festgestellt werden. Der Beklagte bat die Klägerin um den Nachweis der vorläufigen Registrierung. Danach bleibe zu prüfen, ob eine vorübergehende und gelegentliche Tätigkeit vorliege. Dabei sei

- die Dauer der in Deutschland erbrachten Leistungen 9
- die Häufigkeit der Leistungen sowie 10
- ihre regelmäßige Wiederkehr oder Kontinuität 11

zu berücksichtigen. § 3a Abs. 1 S. 6 StBerG entspreche dem Wortlaut von Art. 5 Abs. 2 S. 2 der Richtlinie. Wer also in kontinuierlicher und stabiler Weise im Inland steuerberatend tätig werde, erbringe keine grenzüberschreitende gelegentliche Dienstleistung (BFH, 26.8.2008, I B 9/08, I B 17/08; BFH 6.4.2011, VIII B 89/10).

Nicht ausgeschlossen werde allerdings, dass sich der Dienstleistungserbringer im Inland mit einer gewissen Infrastruktur ausstattet, soweit dies für die Erbringung der Leistung erforderlich ist (BFH, 26.9.2007, IX B 151/07). Werde hingegen im Inland eine Niederlassung gegründet, scheide der Erlaubnistatbestand des § 3a StBerG aus. Keinesfalls könne und dürfe eine im Inland erfolgte Untersagung einer steuerberatenden Tätigkeit (bzw. der Widerruf einer Bestellung als Steuerberater) durch eine grenzüberschreitende steuerberatende Dienstleistung umgangen werden (BFH, 21.8.2008, VIII B 70/08). 13

Vorliegend sei davon auszugehen, dass die Dienstleistung keinen nur vorübergehenden Charakter habe. Denn nach Würdigung der tatsächlichen Verhältnisse betreue die Klägerin eine Vielzahl von Mandanten im Inland, die Hilfeleistung in inländischen Steuersachen mache einen nicht unerheblichen Teil der Tätigkeit aus. 14

In ihrem Schreiben vom 4.10.2017 erwiderte die Klägerin dazu: Das deutsche Steuerberatungsgesetz, einschließlich des § 3a, sei nur dann auf die Klägerin anwendbar, wenn sie eine Niederlassung im Geltungsbereich dieses Gesetzes hätte. Dies sei nicht der Fall. Falls der Beklagte anderes behaupten wolle, treffe ihn dazu die Darlegungs- und Beweislast. 15

Zum Stichwort „Berufshaftpflichtversicherung“ führt die Klägerin aus, die „X-StBG“ habe nicht die Pflichten aus §§ 33, 57 StBerG-D, sie würde nicht unter § 51 DVStB-D fallen; diese Bestimmung könne diese Gesellschaft nicht verpflichten. Das Urteil des BFH vom 21.7.2011, II R 6/10, stamme aus der Zeit, in der der BFH eine grenzüberschreitende Dienstleistung einer solchen „in“ Deutschland gleichsetzte und deswegen das deutsche StBerG für anwendbar gehalten habe. Dass dieses Gesetz auf die „X-StBG“ nicht anwendbar sei, habe der EuGH eindeutig festgestellt. Die Forderung des BFH nach einer Berufshaftpflichtversicherung erfolge also ohne eine dies bestimmende gesetzliche rechtliche Grundlage. Auch aus den Urteilen des BFH vom 18.1.2017, II R 2/14, II R 3/14, II R 5/14, II R 6/14 und II R 48/14 ergebe sich nichts anderes. 16

Zur „Berufsqualifikation“ sage der BFH zunächst, dass der EuGH darauf hingewiesen habe, dass die Mitgliedstaaten festlegen dürften, welche Kenntnisse und Fähigkeiten zur Berufsausübung notwendig seien (EuGH-Urteil, X-Steuerberatungsgesellschaft, Rn. 44). Nach dem BFH obliege es daher den nationalen Behörden und Gerichten festzulegen, unter welchen Voraussetzungen eine in anderen Mitgliedstaaten erworbene Qualifikation eine Befugnis des Dienstleisters zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen durch grenzüberschreitende Dienstleistungen für inländische Steuerpflichtige begründet. Hier vermische der BFH einiges unzulässig. Aus Art. 5 Richtlinie 2005/36/EG vom 7.9.2005 ergebe sich, dass eine zweijährige Berufserfahrung in den Niederlanden die anzuerkennende Berufsqualifikation sei. Soweit der BFH dazu noch sage, dass es nicht ausreiche, dass der Dienstleister über Berufserfahrung aus einer in Deutschland ausgeübten steuerberatenden Tätigkeit verfügt, fehle es dazu an einer Rechtsgrundlage. Die „X-Steuerberatungsgesellschaft“ berufe sich nicht auf eine „in Deutschland ausgeübte steuerberatende Tätigkeit“. Sie habe eine solche „in Deutschland“ nicht ausgeübt. 17

Hinsichtlich der weiteren, teilweise wiederholt vorgetragenen Ausführungen in der „Stellungnahme zum Urteil des EuGH vom 17.12.2015“ sowie der „Dokumentation zu G-B- 18

Fällen“ sowie hinsichtlich der Ausführungen zum „Missbrauch nach EuGH und BFH“ und zu den „Änderungen § 3 a-c StBerG-D infolge EuGH C-342/14“ wird an dieser Stelle verwiesen.

Mit Schreiben vom 5.10.2017 legte die Klägerin Klage ein und beantragte zugleich, den angefochtenen Verwaltungsakt von der Vollziehung auszusetzen. Zur Begründung verweist die Klägerin zunächst auf ihren Einspruch vom 25.08.2017 sowie ihr Schreiben vom 4.10.2017. Ergänzend trägt sie wörtlich vor: 19

„Soweit die Klage auf Feststellung der Nichtigkeit erhoben wird, ist sie zulässig gem. § 41 FGO; auch wenn – hier gegeben – daneben eine Anfechtung möglich ist (§ 41 Abs. 2, S. 2 FGO). Diese Klage neben der Anfechtung zu erheben, ist zulässig gem. § 43 FGO. Als Anfechtungsklage ist sie als Untätigkeitsklage gem. § 46 FGO zulässig...“ 20

Weiterhin trägt die Klägerin vor: Der Beklagte weise die Klägerin mit der Begründung zurück, sie leiste Hilfe in Steuersachen, ohne dazu befugt zu sein. Dies beinhalte die Behauptung ordnungswidrigen Verhaltens und entsprechende Täuschung der Steuerpflichtigen, eine Straftat. Die Behauptung sei und erfolge indes bewusst unwahr, sei also eine ehrenrührige Lüge, die nur den/die Lügner bezeichnen könne. Sinngemäß heißt es weiter, der Beklagte interpretiere die Entscheidung des BFH vom 19.10.2016, II R 44/12 falsch. Diese offenbare Fehlinterpretation der BFH-Entscheidung begründe den Antrag auf Zulassung der Revision, damit der BFH seinen Standpunkt klarstellen könne. Der BFH habe mit Urteil vom 19.10.2016, II R 44/12 bestätigt, dass die Klägerin – im Umfang ihrer Berechtigung in A (NL) – Dienstleistungen EU-weit, also auch für Wirtschaftsteilnehmer in Deutschland, erbringen könnte. Bestimmungen, die dieses Recht beschränken, seien wirkungslos. Darüber hinaus enthalte das Urteil jedoch unklare Nebenentscheidungen und Hinweise, die nicht Ergebnis juristisch einwandfreier Subsumtion seien, sondern getragen von Zirkelschlüssen und ohne Rechtsgrundlagen. 21

Die Berechtigungsbefugnis der Klägerin für Dienstleistungen von ihrer Niederlassung in A (NL) aus richte sich allein nach dem Recht der Niederlande. Deutsche Normen, konkret § 80 AO i.V.m. §§ 3a und 3b StBerG fänden auf diese Dienstleistungserbringung keine Anwendung. 22

Das widerwärtige und verwerfliche Handeln der Fiskal-Bediensteten gehe weiter; es stehe wohl eine neue „Welle“ an. Jeder Teilnehmer an dieser Welle möge sich hier entsprechend beurteilt und bezeichnet sehen. Dieses Verhalten sei mit den guten Sitten des deutschen BGB nicht vereinbar; entsprechend sei Nichtigkeit im Sinne des § 125 AO gegeben und damit Wirkungslosigkeit gemäß § 124 Abs. 3 AO; zur Beseitigung eines anderen Rechtsscheins sei die Feststellung der Nichtigkeit erforderlich. Weiterhin bestehe Nichtigkeit wie auch Rechtswidrigkeit und Unwirksamkeit wegen Verstoßes gegen die Entscheidung des EuGH, die alle Behörden binde (§ 31 Abs. 1 BVerfGG i.V.m. dem „Solange-II-Beschluss“ des BVerfG vom 22.10.1986 2 BvR 197/83). In diesem Zusammenhang weist die Klägerin auf ein Protokoll eines „Regionalkreises E“ vom 17.10.2013 hin, aus dem sich der Hintergrund der Zurückweisungsorgie eindeutig ergebe. Die Zurückweisungen seien nicht aufgrund einer gewonnenen Rechtsansicht erfolgt. Sie seien koordiniert und zentral gesteuert worden. 23

Soweit die Steuerberaterkammer behaupte, es lägen keine vollständigen Meldungen vor, sei diese Auskunft bewusst falsch. Die Steuerberaterkammer trage Niederländer allein gegen Vorlage der Eintragung der Kamer van Koophandel ein. Deutsche, die eine Praxis in den Niederlanden betreiben, würden grundsätzlich nicht eingetragen. Insoweit könne Beweis erhoben werden durch das Zeugnis des Belastingadviseur H. Herr H sei planvoll hingegangen und habe alle, auch überzogensten, Nachweisforderungen der 24

Steuerberaterkammer „i-Tüpfelchen-mäßig“ erfüllt. Die Behandlung Deutscher sei eindeutig rechtswidrig und rechtsbeugend.

Im Übrigen werde gerügt, dass das Gericht Beweis erhoben habe durch Einholung einer Auskunft der Steuerberaterkammer, ohne die Klägerin zu beteiligen. Die Aussagen der Steuerberaterkammer seien unerheblich und schlicht falsch. Bewusst falsch, das nenne man im Volksmund „gelogen“, prozessual würden sie bestritten. Die Klägerin verweist insoweit auf die „Dokumentation mit Anlagen zur Meldeorgie“, aus der sich der Schriftwechsel mit der Steuerberaterkammer ergebe. Egal, was die Klägerin vorlege, sie werde dort nicht eingetragen. Grund für die Nichteintragung sei der Namensbestandteil „Steuerberatungsgesellschaft“ der Klägerin. In ihrem Unverstand bezeichne die Kammer dies als Berufsbezeichnung. Diese Qualifikation sei objektiv falsch, egal ob die intellektuellen Fähigkeiten der Mitarbeiter der Steuerberaterkammer ausreichen würden, das zu verstehen oder nicht.

Zum tatsächlichen Inhalt des Schreibens der Steuerberaterkammer vom 13.11.2018 stellt die Klägerin fest, dass sie tatsächlich nicht in das Verzeichnis gemäß § 3b StBerG eingetragen sei.

Die Klägerin beantragt in der mündlichen Verhandlung,

„unter Aussetzung der anhängigen Klageverfahren dem EuGH die Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen, ob Artikel 56 AEUV einer Norm, wie der des § 3a StBerG vom 23.6.2017, entgegensteht, soweit diese Bestimmung die Befugnisse eines in den Niederlanden ansässigen Steuerberaters für Leistungserbringung an in Deutschland ansässige Wirtschaftsteilnehmer einschränkt oder behindert,

hilfsweise unter Feststellung deren Nichtigkeit den angefochtenen Bescheid aufzuheben,

äußerst hilfsweise den angefochtenen Bescheid als rechtswidrig aufzuheben,

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen.“

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung nimmt er vollinhaltlich Bezug auf seine Ausführungen im außergerichtlichen Verfahren. Ergänzend trägt er vor: Die hier fragliche Hilfeleistung sei am 15.8.2017 erbracht worden, indem die Klägerin Einspruch für die Vollmachtgeberin eingelegt habe. Zu diesem Zeitpunkt sei § 3a StBerG in der Fassung vom 23.6.2017 anwendbar gewesen.

Die Hilfeleistung sei unter den dort genannten Voraussetzungen zulässig. Die Klägerin erfülle diese Voraussetzungen nicht.

Die Klägerin sei in einem anderen Staat der EU, nämlich in den Niederlanden, beruflich niedergelassen. Sie habe aber nicht nachgewiesen, dass sie in den Niederlanden befugt sei, geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen nach dem Recht des Niederlassungsstaats zu leisten. Dafür müsse im Niederlassungsstaat tatsächlich eine steuerberatende Tätigkeit ausgeübt werden, die mit dem nationalen Recht des Niederlassungsstaats vereinbar sei und die für dort steuerpflichtige Personen geleistet werde. Sei die Berufsausübung nicht reglementiert, müsse innerhalb der letzten zehn Jahre eine mindestens zweijährige Berufsausübung gegeben sein. Dies habe die Klägerin bisher nicht nachgewiesen.

In Zweifelsfällen könne die nach § 3a Abs. 2 StBerG vorgesehene (vorläufige) Registrierung als Nachweis angesehen werden. Vor Erbringen der ersten Hilfeleistung müsse im Inland eine schriftliche Meldung erstattet werden. Die Meldung erfolge gegenüber der nach § 3a Abs. 2 S. 2 StBerG zuständigen Steuerberaterkammer. Bei vollständiger Meldung veranlasse die Steuerberaterkammer eine vorläufige Eintragung im Berufsregister. Diese (vorläufige) Registrierung könne als Indiz dafür verwendet werden, dass die Person/Vereinigung im Ausland niedergelassen sei, dort die erforderliche Qualifikation besitze und dort auch befugt sei, geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen zu leisten. Die Klägerin sei nicht im Berufsregister eingetragen. 37

Die Befugnis gelte nach § 3a Abs. 1 S. 1 StBerG nur zur „vorübergehenden und gelegentlichen“ Hilfeleistung in Steuersachen auf dem Gebiet der Bundesrepublik Deutschland. Insofern liege in der Befugnis zugleich eine Beschränkung. Nach dem Wortlaut des Art. 50 EG-Vertrag und der gefestigten Rechtsprechung (z.B. EuGH, 11.12.2003, C-215/01; BGH, 26.1.2006, IX ZR 225/04; BFH, 14.4.2009, II B 92/08) falle in den Schutzbereich der Dienstleistungsfreiheit nur eine grenzüberschreitende, vorübergehende Hilfeleistung, also eine zeitlich beschränkte Leistung, die ohne dauerhafte Niederlassung in Deutschland erbracht werde. Dabei sei die Dauer der von dem Betreffenden in Deutschland erbrachten Leistungen, die Häufigkeit der Leistungen sowie ihre regelmäßige Wiederkehr oder Kontinuität zu berücksichtigen. § 3a Abs. 1 S. 5 StBerG entspreche dem Wortlaut von Art. 5 Abs. 2 S. 2 der Richtlinie. Wer also in kontinuierlicher und stabiler Weise im Inland steuerberatend tätig werde, erbringe keine grenzüberschreitende gelegentliche Dienstleistung (BFH, 26.8.2008, I B 17/08 und 6.4.2011, VIII B 89/10). Keinesfalls könne und dürfe eine im Inland erfolgte Untersagung einer steuerberatenden Tätigkeit (bzw. der Widerruf einer Bestellung als Steuerberater) durch eine grenzüberschreitende steuerberatende Dienstleistung umgangen werden (BFH, 21.8.2008, VIII B 70/08). 38

Die Klägerin betreue eine Vielzahl von Mandanten im Inland. Ihre Direktoren hätten einen inländischen Wohnsitz. Es müsse sogar davon ausgegangen werden, dass die Hilfeleistung in inländischen Steuersachen den Hauptteil ihrer Tätigkeit ausmache. Dies ergebe sich bereits aus der Vielzahl der gerichtlichen und außergerichtlichen Verfahren wegen Zurückweisung der Klägerin. § 3a Abs. 1 S. 5 StBerG stehe dann einer Befugnis entgegen. 39

Während des Klageverfahrens hat der Beklagte unter dem 31.10.2018 eine Einspruchsentscheidung erlassen und den Einspruch der Klägerin als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung wird im Wesentlichen ausgeführt, die Zurückweisung sei zu Recht ergangen, weil sich eine Befugnis aus § 3a StBerG in der Fassung vom 23.6.2017 nicht ableiten lasse. Die Klägerin habe nicht nachgewiesen, dass sie in den Niederlanden befugt sei, geschäftsmäßig Hilfe zu leisten. Sei die Berufsausübung bzw. -ausbildung nicht reglementiert, müsse innerhalb der letzten zehn Jahre eine mindestens zweijährige Berufsausübung gegeben sein. Auch diese habe die Klägerin nicht nachgewiesen. In Zweifelsfällen könne auf die nach § 3a Abs. 2 StBerG vorgesehene (vorläufige) Registrierung abgestellt werden. Die Klägerin sei jedoch nicht im Berufsregister eingetragen. Im Übrigen betreue die Klägerin eine Vielzahl von Mandanten im Inland, so dass auch die Dienstleistungsfreiheit nicht zur Anwendung komme. 40

In der mündlichen Verhandlung vom 22.11.2018 hat die Beklagtenvertreterin dem Vertreter der Klägerin die Einspruchsentscheidung, datiert auf den 31.10.2018, übergeben. Der Inhalt der Einspruchsentscheidung wurde vorgelesen. Zur Sache hat der Vertreter der Klägerin hinsichtlich der Frage eines bestehenden Haftpflichtversicherungsschutzes auf das Urteil des Finanzgerichts Niedersachsen vom 14.9.2017, 6 K 438/16, verwiesen. Hinsichtlich des 41

weiteren Inhalts der mündlichen Verhandlung wird auf das Protokoll verwiesen.

<b>Entscheidungsgründe</b>	42
Die Klage hat keinen Erfolg.	43
1. Die Klage ist als Anfechtungsklage zulässig.	44
Die Klägerin hat mit der Anfechtungs- zugleich eine Nichtigkeitsfeststellungsklage erhoben. Die Nichtigkeitsfeststellungsklage ist mangels Rechtsschutzbedürfnis unzulässig.	45
a) Die Klägerin hat sowohl eine Anfechtungs- als auch eine Nichtigkeitsfeststellungsklage erhoben. Dafür sprechen neben der gewählten Formulierung des Antrags „unter Feststellung der Nichtigkeit“ den Bescheid „aufzuheben“ auch die Ausführungen der Klägerin zur Zulässigkeit der Klage. Der BFH hat zwar in seinem Urteil vom 19.10.2016, II R 44/12, BStBl II 2017, 797, Rn. 14-16 ausgeführt, ein Klageantrag, wie der zitierte, sei nicht als Feststellungsklage, sondern als Anfechtungsklage auszulegen. Denn die Klägerin begehre nicht nur die Feststellung der Nichtigkeit, sondern darüber hinaus die Aufhebung des Bescheides. Indes ergibt sich aus der vorliegenden Begründung der Klageschrift, dass die Nichtigkeitsfeststellungsklage „neben“ der Anfechtungsklage erhoben werden sollte. So führt die Klägerin aus, dass „diese Klage“ – gemeint ist die Nichtigkeitsfeststellungsklage – „neben der Anfechtung zu erheben“ zulässig sei (§ 43 FGO). So fügt sich auch der vorhergehende Hinweis der Klägerin ein, die Nichtigkeitsfeststellungsklage sei gemäß § 41 Abs. 2 S. 2 FGO zulässig, „auch wenn – hier gegeben – daneben eine Anfechtung möglich ist“. In beiden Sätzen spricht die Klägerin ausdrücklich von einem „Nebeneinander“ beider Klagearten, nicht von einem „Nacheinander“. Wollte man das Begehren demgegenüber dahin verstehen, dass im Hauptantrag nur eine Nichtigkeitsfeststellungsklage erhoben ist und im Hilfsantrag eine Anfechtungsklage, so hätte es des Verweises auf § 41 Abs. 2 S. 2 FGO einerseits, wie auch auf § 43 FGO (Klagenhäufung) andererseits, nicht bedurft. Die Klägerin geht hier offenbar von einer aus ihrer Sicht zulässigen kumulativen Klagenhäufung aus.	46
Der Hilfsantrag spricht nicht gegen eine solche Auslegung. Heißt es dort, der Bescheid möge hilfsweise „als rechtswidrig“ aufgehoben werden, bringt die Klägerin zum Ausdruck, dass sie neben der Aufhebung aus Gründen der Nichtigkeit hilfsweise die Aufhebung aus Gründen der Rechtswidrigkeit begehrt. Die bereits oben zitierten Ausführungen der Klägerin zur Zulässigkeit lassen aus Sicht des Senats keinen anderen Schluss zu, als dass sie bereits im Hauptantrag die Anfechtung und die Feststellung, gestützt jeweils auf die Nichtigkeit, begehrt, und nur im Hilfsantrag die Aufhebung gestützt auf die Rechtswidrigkeit.	47
Die im Hauptantrag enthaltene Anfechtungsklage ist – nachdem der Beklagte eine Einspruchsentscheidung erlassen hat – zulässig. Der Senat schließt sich der herrschenden Meinung an, die die Klageerhebung vor Beendigung des außergerichtlichen Vorverfahrens zulässt, wenn die Entscheidung über den Einspruch während des Klageverfahrens nachgeholt wird (vgl. Levedag in Gräber, 8. Aufl. 2015, § 44 FGO, Rn. 33). Denn maßgeblich für die Frage des Vorliegens der Sachentscheidungsvoraussetzungen ist der Zeitpunkt der Beendigung der mündlichen Verhandlung.	48
b) Eine Nichtigkeitsfeststellungsklage, die zeitgleich mit einer Anfechtungsklage erhoben wird, ist unzulässig (so bereits FG Köln, Urteil vom 26.11.2015, 12 K 3926/12). In einem solchen Fall fehlt es am Feststellungsinteresse bzw. an einem Rechtsschutzbedürfnis für die Nichtigkeitsfeststellungsklage. Dies ergibt sich auch aus der gesetzlich angeordneten Subsidiarität der Feststellungsklage gegenüber der Anfechtungsklage (§ 41 Abs. 2 S. 1	49

FGO). Diese Subsidiarität gilt zwar gemäß § 41 Abs. 2 S. 2 FGO nicht, wenn die Feststellung der Nichtigkeit eines Verwaltungsaktes begehrt wird. Damit eröffnet das Gesetz dem Steuerpflichtigen aber nur die Wahl, die Nichtigkeit über die Anfechtungs- oder die Feststellungsklage geltend zu machen. Eine kumulative Erhebung beider Klagearten ist nach allgemeiner Ansicht nicht zulässig (vgl. von Beckerath in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 1. Aufl. 1995, 141. Lieferung, § 41 FGO, Rn. 80; Steinhilber in HHSp, 246. Lfg., Feb. 2018, § 41 FGO, Rn. 500, die beide das erforderliche Feststellungsinteresse verneinen; s. auch Bundesverwaltungsgericht -BVerwG, Beschluss vom 7.1.2013, 8 B 57/12 m.w.N.; zur unzulässigen Anfechtungsklage BVerwG, Urteil vom 21.11.1986, 8 C 126/84).

2. Die Anfechtungsklage ist unbegründet. 50

a) Der angefochtene Bescheid ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 S. 1 FGO). 51

Nach § 80 Abs. 7 AO ist ein Bevollmächtigter, soweit er geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leistet, ohne dazu befugt zu sein, mit Wirkung für alle anhängigen und künftigen Verwaltungsverfahren des Vollmachtgebers im Zuständigkeitsbereich der Finanzbehörde zurückzuweisen. Die Zurückweisung ist dem Vollmachtgeber und dem Bevollmächtigten bekannt zu geben. 52

Die Klägerin war nach nationalem Recht nicht zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt. 53

aa) Die geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen darf nach § 2 Satz 1 StBerG nur von Personen und Vereinigungen ausgeübt werden, die hierzu befugt sind. § 2 Satz 1 StBerG gilt auch für Steuerberatungsgesellschaften, die – wie die Klägerin – ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU) haben und von einer Niederlassung in einem anderen Mitgliedstaat (Niederlande) aus Hilfe in Steuersachen für inländische Steuerpflichtige leisten (BFH, Urteil vom 19. Oktober 2016 II R 44/12, BFHE 255, 367, BStBl II 2017, 797, Rn. 28). 54

bb) Zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen sind nach § 3 Nr. 3 StBerG Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften befugt. Steuerberatungsgesellschaften bedürfen der Anerkennung (§ 32 Abs. 3 Satz 1 StBerG). Die Anerkennung setzt den Nachweis voraus, dass die Gesellschaft von Steuerberatern, die bestellt sein müssen, verantwortlich geführt wird (§ 32 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 StBerG). 55

Die Klägerin ist keine solche Gesellschaft. 56

cc) Nach § 3a Abs. 1 Satz 1 StBerG in der Fassung mit Wirkung vom 25.6.2017 sind Personen, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder in der Schweiz beruflich niedergelassen sind und dort befugt geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen nach dem Recht des Niederlassungsstaates leisten, zur vorübergehenden und gelegentlichen geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen im Anwendungsbereich dieses Gesetzes befugt. Die vorübergehende und gelegentliche geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen kann vom Staat der Niederlassung aus erfolgen (§ 3a Abs. 1 S. 2 StBerG). Der Umfang der Befugnis zur Hilfeleistung in Steuersachen im Inland richtet sich nach dem 57

Umfang dieser Befugnis im Niederlassungsstaat (§ 3a Abs. 1 S. 3 StBerG). Bei ihrer Tätigkeit im Inland unterliegen sie denselben Berufsregeln wie die in § 3 genannten Personen (§ 3a Abs. 1 S. 4 StBerG). 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 in einem oder in mehreren Mitgliedstaaten oder Vertragsstaaten oder der Schweiz während der vorhergehenden zehn Jahre mindestens ein Jahr lang ausgeübt hat (§ 3a Abs. 1 S. 5 StBerG). Ob die geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen vorübergehend und gelegentlich erfolgt, ist insbesondere anhand ihrer Dauer, Häufigkeit, regelmäßiger Wiederkehr und Kontinuität zu beurteilen (§ 3a Abs. 1 S. 6 StBerG).

Die geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen nach § 3a Abs. 1 StBerG ist nur zulässig, wenn die Person vor der ersten Erbringung im Inland der zuständigen Stelle schriftlich Meldung erstattet (§ 3a Abs. 2 Satz 1 StBerG). Sobald die Meldung nach Absatz 2 vollständig vorliegt, veranlasst die zuständige Stelle eine vorübergehende Eintragung der Angaben nach Absatz 2 Satz 3 Nr. 1 bis 4 im Berufsregister oder ihre Verlängerung um ein Jahr (§ 3a Abs. 3 Satz 1 StBerG). 58

Die Bundessteuerberaterkammer führt gem. § 3b Abs. 1 StBerG ein elektronisches Verzeichnis aller Personen, die gemäß § 3a Abs. 3 S 1 StBerG als zur vorübergehenden und gelegentlichen Hilfeleistung in Steuersachen befugt vorübergehend im Berufsregister der zuständigen Steuerberaterkammer eingetragen sind. Das Verzeichnis dient der Information der Behörden und Gerichte, der Rechtsuchenden sowie anderer am Rechtsverkehr Beteiligter. 59

Gem. § 3c StBerG gelten die §§ 3a und 3b entsprechend für juristische Personen und Vereinigungen. 60

Die Voraussetzungen des § 3a StBerG für eine vorübergehende und gelegentliche Hilfeleistung in Steuersachen liegen nicht vor. Offen bleiben kann dabei, ob § 3a StBerG bereits deshalb nicht anwendbar ist, weil die Klägerin ihre Niederlassung in der Bundesrepublik Deutschland hat – worauf der Vortrag des Beklagten hindeutet. Denn jedenfalls hat die Klägerin die nach § 3a Abs. 1 S. 5, Abs. 2 StBerG erforderlichen Nachweise nicht erbracht. Die Klägerin hat weder einen Nachweis über ihre Berufsqualifikation (§ 3a Abs. 2 Satz 3 Nr. 6 StBerG) noch einen Nachweis darüber vorgelegt, dass sie ihren Beruf im Staat ihrer Niederlassung mindestens ein Jahr ausgeübt hat (§ 3a Abs. 2 Satz 3 Nr. 7 StBerG). Die Klägerin ist darüber hinaus auch nicht in das elektronische Verzeichnis nach § 3b Abs. 1 StBerG eingetragen. Die Eintragung in das elektronische Verzeichnis nach § 3b Abs. 1 StBerG ist nicht erfolgt. Die Klägerin hat auch nicht vorgetragen, dass sie bei der Steuerberaterkammer F als der zuständigen Stelle eine Eintragung in das Verzeichnis nach § 3b Abs. 1 StBerG vorantreibt. 61

dd) Eine Befugnis zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung kann die Klägerin auch nicht aus der Dienstleistungsfreiheit (Art. 56, 57 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union – AEUV) ableiten. 62

(1) Insoweit ist zunächst zu beachten, dass § 3a StBerG in der Fassung mit Wirkung vom 25.6.2017 nunmehr auch anwendbar ist auf Fälle, in denen die Hilfeleistung ohne physischen Grenzüberschritt stattfindet (vgl. § 3a Abs. 1 S. 2 StBerG). Der nationale Gesetzgeber hat von seinem Recht Gebrauch gemacht, festzulegen, unter welchen Voraussetzungen ein Zugang zur Tätigkeit der geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen erfolgen kann. Es ist nicht ersichtlich, dass § 3a StBerG die in Art. 56 AEUV garantierte Dienstleistungsfreiheit 63

unverhältnismäßig beschränkt. Vielmehr hat der EuGH in seinem Urteil „X-Steuerberatungsgesellschaft“ bereits explizit festgestellt, dass die Erstreckung des Anwendungsbereichs des § 3a StBerG in seiner alten Fassung auf die vorliegende Konstellation nicht über das hinausgeht, was zur Erreichung des mit der Regelung bezweckten Ziels – der Verhinderung von Steuerhinterziehung und des Verbraucherschutzes – erforderlich ist (EuGH-Urteil X-Steuerberatungsgesellschaft, EU:C:2015:827, Rz 56; vgl. Europarechtskonformität der Neufassung auch Kämmerer, DStR 2016, 558, 560).

(2) Selbst wenn man aber zu Gunsten der Klägerin davon ausginge, dass § 3a StBerG aus europarechtlichen Gründen nicht anwendbar wäre, ließe sich keine Befugnis der Klägerin zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung aus der dann unmittelbar anwendbaren Dienstleistungsfreiheit (Art. 56, 57 AEUV) ableiten. Denn auch in diesem Fall wären die Vorgaben des BFH für eine grenzüberschreitende Hilfeleistung zu beachten. 64

Wie sich aus der Rechtsprechung des BFH und des EuGH ergibt, kann eine Befugnis zur Hilfeleistung in Steuersachen für inländische Steuerpflichtige aus der unionsrechtlich gewährleisteten Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV) abzuleiten sein. Eine Dienstleistung, mit grenzüberschreitendem Charakter, die in einem anderen Mitgliedstaat der EU für einen inländischen Steuerpflichtigen erbracht wird, ohne dass sich der Dienstleister oder die für ihn handelnden Personen auf deutsches Hoheitsgebiet begeben (EuGH-Urteil X-Steuerberatungsgesellschaft, EU:C:2015:827, Rz 34), fällt weder unter Art. 5 der Richtlinie 2005/36/EG noch unter Art. 16 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 2006/123/EG (vgl. EuGH-Urteil X-Steuerberatungsgesellschaft, EU:C:2015:827, Rz 40; BFH, Urteil vom 19. Oktober 2016 – II R 44/12 –, BFHE 255, 367, BStBl II 2017, 797, Rn. 54). 65

Fehlen nationale Regelungen, die eine Berücksichtigung der in anderen Mitgliedstaaten erworbenen Qualifikation einer Gesellschaft oder der für sie handelnden Personen zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen erlauben, oder sind solche nationalen Regelungen im Hinblick auf ihre – vermeintliche – Europarechtswidrigkeit nicht anwendbar, gebietet es nach der Rechtsprechung des EuGH (vgl. EuGH-Urteil X-Steuerberatungsgesellschaft, EU:C:2015:827) die Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 AEUV, eine solche Qualifikation ihrem Wert entsprechend anzuerkennen und angemessen zu berücksichtigen. Da der EuGH hierzu keine Rechtsgrundsätze aufgestellt hat, obliegt es den nationalen Behörden und Gerichten festzulegen, unter welchen Voraussetzungen eine in anderen Mitgliedstaaten erworbene Qualifikation eine Befugnis des Dienstleiters zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen durch grenzüberschreitende Dienstleistungen für inländische Steuerpflichtige begründet (BFH, Urteil vom 19. Oktober 2016 – II R 44/12 –, BFHE 255, 367, BStBl II 2017, 797, Rn. 57). Unter Berücksichtigung der gesetzlichen (insbesondere § 3a Abs. 1 S. 4 i.V.m. Abs. 2 S. 3 Nr. 6 und 7 StBerG a.F.) bzw. unionsrechtlichen Vorgaben kommt es dabei nach der Rechtsprechung des BFH auf die Qualifikation des Geschäftsführers der Gesellschaft an sowie auf einen ausreichenden Versicherungsschutz. 66

Ist der Dienstleister eine in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassene Gesellschaft, ist sie zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen in Form grenzüberschreitender Dienstleistungen befugt, wenn der verantwortliche Geschäftsführer über die erforderliche Qualifikation verfügt und ihm die steuerberatende Tätigkeit obliegt. Sind bei einer Steuerberatungsgesellschaft mehrere Geschäftsführer bestellt, ist die Gesellschaft nur zu grenzüberschreitenden Dienstleistungen in Steuersachen für inländische Steuerpflichtige befugt, wenn der die Dienstleistung erbringende Geschäftsführer die in dem anderen Mitgliedstaat erworbene Qualifikation besitzt (BFH, Urteil vom 19. Oktober 2016 – II R 44/12 67

–, BFHE 255, 367, BStBl II 2017, 797, Rn. 61). Die berufliche Qualifikation kann sich aufgrund einer abgeschlossenen Berufsausbildung, die Kenntnisse und Fähigkeiten zur Ausübung einer steuerberatenden Tätigkeit in dem anderen Mitgliedstaat vermittelt, oder - falls eine solche in dem anderen Mitgliedstaat nicht erforderlich ist - aufgrund der dort im Zusammenhang mit der Steuerberatung gewonnenen Berufserfahrung ergeben (BFH, Urteil vom 19. Oktober 2016 – II R 44/12 –, BFHE 255, 367, BStBl II 2017, 797, Rn. 58).

Ist weder der Beruf noch die Ausbildung zu diesem Beruf in dem anderen Mitgliedstaat reglementiert, genügt in Anlehnung an § 3a Abs. 1 Satz 4 i.V.m. Abs. 2 Satz 3 Nr. 7 StBerG a.F., dass die Person den Beruf im Staat der Niederlassung während der vorhergehenden zehn Jahre mindestens ein Jahr ausgeübt hat. Die Berufsausübung in dem anderen Mitgliedstaat darf sich in diesem Fall aber nicht von vornherein darauf beschränken, ausschließlich grenzüberschreitende Beratungsleistungen für inländische Steuerpflichtige zu erbringen (vgl. BFH, Urteil vom 19. Oktober 2016 – II R 44/12 –, BFHE 255, 367, BStBl II 2017, 797, Rn. 59 noch zur früheren Fassung von § 3a StBerG, die eine mindestens zweijährige Tätigkeit forderte).

68

Darüber hinaus kann eine in einem anderen Mitgliedstaat ansässige, nicht in Deutschland niedergelassene Steuerberatungsgesellschaft unter Berufung auf die Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 AEUV) grenzüberschreitende Beratungsleistungen für inländische Steuerpflichtige nur erbringen, wenn sie über eine Berufshaftpflichtversicherung oder einen anderen individuellen oder kollektiven Schutz in Bezug auf die Berufshaftpflicht verfügt (vgl. BFH-Urteil vom 21. Juli 2011 II R 6/10, BFHE 234, 474, BStBl II 2011, 906). Hat die Gesellschaft eine nach deutschem Recht erforderliche Berufshaftpflichtversicherung für die steuerberatende Tätigkeit abgeschlossen, muss der Versicherungsschutz Beratungsleistungen umfassen, die die Gesellschaft von einem anderen Mitgliedstaat aus für inländische Steuerpflichtige erbringt, ohne dass die handelnden Personen physisch die Grenze zu Deutschland überschreiten. Ein Versicherungsschutz für Beratungsleistungen i.S. des § 3a StBerG a.F. reicht nicht aus (BFH, Urteil vom 19. Oktober 2016 – II R 44/12 –, BFHE 255, 367, BStBl II 2017, 797, Rn. 62 - 63).

69

Die für die Anwendung der Dienstleistungsfreiheit notwendigen Voraussetzungen (insbesondere im anderen Mitgliedstaat erworbene berufliche Qualifikation, Versicherungsschutz) sind von dem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Dienstleister in geeigneter Weise darzulegen und nachzuweisen. Das Gericht erforscht zwar den Sachverhalt von Amts wegen (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO). Da aber ein Sachverhalt zu ermitteln und steuerrechtlich zu beurteilen ist, der sich auf Vorgänge außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes bezieht, bestehen erhöhte Mitwirkungspflichten der Beteiligten (§ 76 Abs. 1 Satz 4 FGO i.V.m. § 90 Abs. 2 AO). Der Dienstleister, der sich auf die Dienstleistungsfreiheit beruft, trägt insoweit die Feststellungslast für alle Tatsachen, die für eine Anwendung der Dienstleistungsfreiheit erforderlich sind (BFH, Urteil vom 19. Oktober 2016 – II R 44/12 –, BFHE 255, 367, BStBl II 2017, 797).

70

Unter Berücksichtigung dieser aus der Rechtsprechung des BFH und EuGH abgeleiteten Grundsätze, denen sich der Senat anschließt, lässt sich selbst in dem Fall, dass die Klägerin keine Niederlassung in Deutschland haben und die Dienstleistungsfreiheit anwendbar sein und zur Unanwendbarkeit von § 3a StBerG führen sollte, keine Befugnis zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung aus der Dienstleistungsfreiheit ableiten.

71

Die Klägerin bzw. die die konkrete Dienstleistung erbringenden Geschäftsführer haben eine in den Niederlanden erworbene berufliche Qualifikation, die Kenntnisse und Fähigkeiten zur Ausübung einer steuerberatenden Tätigkeit vermittelt, nicht nachgewiesen. Ebensowenig hat

72

die Klägerin einen Nachweis über eine solche Tätigkeit abdeckende Haftpflichtversicherung vorgelegt.

Die Klägerin hat weder dargelegt, nach welchen Grundsätzen die Ausbildung oder der Beruf für eine steuerberatende Tätigkeit in den Niederlanden reglementiert wäre, noch hat sie dargelegt, dass sie während der letzten zehn Jahren den steuerberatenden Beruf in den Niederlanden für mindestens ein Jahr ausgeübt hätte. Die Klägerin hat insbesondere nicht vorgetragen, welche steuerberatende Tätigkeit sie für niederländische Mandanten erbracht hat. 73

Auch den erforderlichen Versicherungsschutz hat die Klägerin nicht nachgewiesen. Die Klägerin hat hierzu lediglich behauptet, dass ein solcher Schutz vorliege und insoweit auf gerichtsbekanntem Urteile des Niedersächsischen Finanzgerichts und des BFH verwiesen. Damit ist dem für den vorliegenden Fall zuständigen Gericht aber weder dargelegt, dass ein Versicherungsschutz zum hier einschlägigen Zeitpunkt der Hilfeleistung bestanden hat, noch, welchen genauen Inhalts ein solcher Versicherungsschutz sein sollte. Selbst wenn man zu Gunsten der Klägerin annehmen wollte, der im Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 14. September 2017 – 6 K 438/16 genannte Versicherungsvertrag bestände zum hier streitgegenständlichen Zeitpunkt fort, ist dem Gericht damit noch nicht nachgewiesen, dass dieser Versicherungsschutz gerade auch für die hier relevanten Hilfeleistungen vom Ort der niederländischen Niederlassung aus gegenüber Mandanten der Klägerin in der BRD greift. Verweisen die in dem genannten Urteil zitierten Versicherungsbedingungen hinsichtlich des Versicherungsumfangs auf § 3a StBerG, so kann damit zunächst nur die Fassung von § 3a StBerG im Zeitpunkt des Abschlusses des Versicherungsvertrages gemeint sein. Die Berufshaftpflichtversicherung würde damit aber keinen Versicherungsschutz für Beratungsleistungen bieten, die die Klägerin von einem anderen Mitgliedstaat aus für inländische Steuerpflichtige erbringt, ohne dass die handelnden Personen physisch die Grenze zu Deutschland überschreiten. Denn der Versicherungsschein enthält zwar die besondere Vereinbarung, dass die gesetzliche Haftpflicht des Versicherungsnehmers für Vermögensschäden aus der Hilfeleistung in Steuersachen gemäß § 3a StBerG versichert ist. Als versichertes Risiko wiederum ist nach dem Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts die "Hilfeleistung in Steuersachen gem. § 3a StBerG (vom Ausland aus)" bezeichnet. Da § 3a StBerG in seiner damaligen, für das Niedersächsische Finanzgericht maßgeblichen Fassung die Erbringung von Dienstleistungen auf dem Hoheitsgebiet von Deutschland betraf, sind zwar die Dienstleistungen abgesichert, die in Deutschland erbracht werden. Dies gilt ebenso für den in dem Urteil genannten berechtigten Versicherungsschein. Der Umfang des Versicherungsschutzes ist durch die Angaben der Versicherungs-Aktiengesellschaft auf „die erlaubte Tätigkeit nach § 3a StBerG“ beschränkt. Ob damit Versicherungsschutz bei der Erbringung von Dienstleistungen im Sinne des § 3a StBerG auf dem Hoheitsgebiet von Deutschland aus besteht, wie ihn das Niedersächsische Finanzgericht angenommen hat, kann hier offen bleiben. Denn für Dienstleistungen der von der Klägerin benannten Art, die für inländische Steuerpflichtige in den Niederlanden erbracht werden, bietet die abgeschlossene Versicherung damit keinen Versicherungsschutz. Die Neufassung von § 3a StBerG, die ausdrücklich auch Dienstleistungen von den Niederlanden aus erfasst, galt im Zeitpunkt des vermeintlichen Abschlusses der Versicherung noch nicht. 74

Die Klägerin hat weder behauptet noch dargelegt, dass es zu einer weiteren Anpassung des Versicherungsschutzes im Hinblick auf die geänderte, hier maßgebliche Fassung des § 3a StBerG gekommen wäre. Das Gericht kann damit nicht feststellen, dass ausreichender Versicherungsschutz für eine Hilfeleistung von den Niederlanden aus bestand bzw. besteht. 75

ee) Aus anderen europarechtlichen Normen lässt sich eine Befugnis der Klägerin zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen nicht ableiten. Auch insoweit verweist der Senat auf die Ausführungen des EuGH und des BFH (EuGH, Urteil X?Steuerberatungsgesellschaft vom 17. Dezember 2015 C-342/14, EU:C:2015:827, Rn. 40 zu Art. 5 Richtlinie 2005/36/EG und zu Art. 16 Abs. 1 und 2 Richtlinie 2006/123/EG bzw. BFH, Urteil vom 19. Oktober 2016 – II R 44/12 –, BFHE 255, 367, BStBl II 2017, 797, Rn. 54 und 80 ff. zu Richtlinie 2000/31/EG).

b) Wie sich aus den vorstehenden Ausführungen unter Tz. 2.a) ohne weiteres ergibt, ist der Zurückweisungsbescheid im Übrigen auch nicht nichtig. Gemäß § 125 Abs. 1 AO ist ein Verwaltungsakt nichtig, soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist. Ein besonders schwerwiegender Fehler liegt nur vor, wenn der Verwaltungsakt die an eine ordnungsgemäße Verwaltung zu stellenden Anforderungen in einem so erheblichen Maß verletzt, dass von niemanden erwartet werden kann, ihn als verbindlich anzuerkennen (BFH-Beschluss vom 1. Oktober 1981 IV B 13/81, BStBl II 1982, 133; BFH-Beschluss vom 14. April 1989 III B 5/89, BStBl II 1990, 351). Der Verwaltungsakt muss schlechterdings unerträglich erscheinen, d.h. mit den tragenden Verfassungsprinzipien oder der Rechtsordnung immanenten Wertvorstellungen unvereinbar sein (BFH-Beschluss vom 30. November 1987 VIII B 3/87, BStBl II 1988, 183). Da der vorliegende Bescheid aber den gesetzlichen Wertungen des § 80 Abs. 7 AO entspricht und rechtmäßig ist (s. oben a)), kann ein schwerwiegender Fehler im genannten Sinne nicht vorliegen. 77

Weitere Gründe, die eine Nichtigkeit des Bescheides bewirken würden, sind nicht ersichtlich. Insbesondere verstößt der Erlass eines Zurückweisungsbescheids für sich genommen auch nicht gegen die guten Sitten (§ 125 Abs. 2 Nr. 4 AO). Vielmehr entspricht es der gesetzlich vorgesehenen Verpflichtung der Finanzbehörde, einen Bevollmächtigten, der geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leistet, ohne dazu befugt zu sein, zurückzuweisen (§ 80 Abs. 7 S. 1 AO). Der Bescheid enthält keinerlei unsachliche, als sittenwidrig zu wertende Erwägungen. 78

3. Den in den Schriftsätzen gestellten Beweisanträgen musste das Gericht nicht nachgehen. Das Gericht erforscht den Sachverhalt von Amts wegen und erhebt die erforderlichen Beweise (§§ 76 Abs. 1 S. 1, 81 Abs. 1 S. 2 FGO). Einem Beweisantrag braucht das Gericht nicht nachzukommen, soweit die darin benannte Tatsache nicht entscheidungserheblich ist (vgl. BFH-Beschluss vom 01.06.2015 X B 6/15, BFH/NV 2015, 1265). 79

Die Klägerin hat Beweis angeboten zu dem Einwand, dass Deutsche, die eine Praxis in den Niederlanden betreiben, grundsätzlich nicht in das Register der Steuerberaterkammer eingetragen würden. Der Senat braucht dieser Behauptung nicht nachzugehen, da sie nicht entscheidungserheblich ist. Für die Rechtmäßigkeit des Zurückweisungsbescheids war vielmehr entscheidend, dass die Klägerin weder den Nachweis ausreichender Qualifikation bzw. Berufserfahrung noch den eines ausreichenden Versicherungsschutzes erbracht hat. 80

4. Eine Aussetzung des Verfahrens zur Durchführung eines Vorabentscheidungsverfahrens war nicht geboten. Wie sich aus Art. 267 AEUV ergibt, besteht keine Verpflichtung eines nationalen Gerichts zur Vorlage an den EuGH, wenn dessen Entscheidung nicht unanfechtbar ist. Ein Vorabentscheidungsverfahren hält der Senat im Übrigen auch deshalb nicht für erforderlich, weil die aufgeworfenen Rechtsfragen durch den EuGH bereits ausreichend geklärt sind. Einer Vorlage bedarf es dann nicht (vgl. EuGH-Urteil CILFIT vom 6. Oktober 1982 Rs. 283/81, EU:C:1982:335). 81

5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 82

6. Die Revision war nicht zuzulassen (§ 128 Abs. 3 i.V.m. § 115 FGO). Die Entscheidung folgt 83  
den sich aus der Rechtsprechung des BFH und des EuGH ergebenden Grundsätzen.

---