

## **Steuerberatungsrecht/Abgabenordnung EuGH-Vorlage: Befugnis einer im EU-Ausland niedergelassenen Steuerberatungsgesellschaft zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen**

EGRL 36/2005 Art. 1; EGRL 36/2005 Art. 2; EGRL 36/2005 Art. 3 Abs. 1; EGRL 36/2005 Art. 5; EGRL 123/2006 Art. 16; EGRL 123/2006 Art. 17 Nr. 6; AEUV Art. 54; AEUV Art. 56; AEUV Art. 57; AEUV Art. 62; StBerG § 2; StBerG § 3; StBerG § 3a; StBerG § 32; StBerG § 33; StBerG § 35; StBerG § 49; AO § 80 Abs. 5

**Dem EuGH werden folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:**

**1. Steht Art. 5 der Richtlinie 2005/36/EG einer Einschränkung der Dienstleistungsfreiheit für den Fall entgegen, dass eine nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründete Steuerberatungsgesellschaft im Mitgliedstaat ihrer Niederlassung, in dem die steuerberatende Tätigkeit nicht reglementiert ist, eine Steuererklärung für einen Leistungsempfänger in einem anderen Mitgliedstaat erstellt und an die Finanzbehörde übermittelt, und in dem anderen Mitgliedstaat nationale Vorschriften vorsehen, dass eine Steuerberatungsgesellschaft für die Befugnis zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen einer Anerkennung bedarf und von Steuerberatern verantwortlich geführt werden muss?**

**2. Kann sich eine Steuerberatungsgesellschaft unter den in der Frage zu 1. genannten Umständen mit Erfolg auf Art. 16 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 2006/123/EG berufen, und zwar unabhängig davon, in welchem der beiden Mitgliedstaaten sie die Dienstleistung erbringt?**

**3. Ist Art. 56 AEUV dahin auszulegen, dass er unter den in der Frage zu 1. genannten Umständen einer Einschränkung der Dienstleistungsfreiheit durch im Mitgliedstaat des Leistungsempfängers geltende Vorschriften entgegensteht, wenn die Steuerberatungsgesellschaft nicht im Mitgliedstaat des Leistungsempfängers niedergelassen ist?**

BFH Beschluss v. 20.05.2014 – II R 44/12

Vorinstanz:

Niedersächsisches FG v. 19.7.2012 – 6 K 152/12  
EFG 2012, 2174

I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Kapitalgesellschaft britischen Rechts mit Sitz in Großbritannien und Niederlassungen in den Niederlanden sowie in Belgien. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist die Wirtschaftsberatung, Steuerberatung und das Rechnungswesen. Gesellschafter und Geschäftsführer ("director") sind die in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) ansässige S und der in Belgien ansässige Y. Y war in Deutschland als Steuerberater bestellt gewesen. Seine Bestellung wurde im Jahr 2000 widerrufen.

In Deutschland ist die Klägerin nicht als Steuerberatungsgesellschaft nach den §§ 32 Abs. 3, 49 ff. des Steuerberatungsgesetzes in der für 2012 geltenden Fassung (StBerG) anerkannt. Sie berät mehrere in Deutschland ansässige Mandanten in steuerlichen Angelegenheiten und tritt für diese in steuerlichen Verwaltungsverfahren auf.

Für Postsendungen benannte die Klägerin als Zustellungsbeauftragte die A-Ltd., eine Firma für Büroservice mit Sitz in Deutschland. Aus mehreren dem Finanzgericht (FG) vorliegenden Zustellungsurkunden ist ersichtlich, dass Y in den Büroräumen der A-Ltd. geschäftlich tätig ist.

Die Klägerin wirkte bei der Anfertigung der Umsatzsteuererklärung der in Deutschland niedergelassenen C-Ltd. für 2010 mit. Diese Erklärung ging Anfang 2012 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ein. Das FA wies mit Bescheid vom 12. März 2012 die Klägerin als Bevollmächtigte der C-Ltd. für das Umsatzsteuer-Festsetzungsverfahren des Kalenderjahres 2010 nach § 80 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) zurück. Zur Begründung war angegeben, dass die Klägerin nicht befugt sei, geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen zu leisten.

Die Klage hatte keinen Erfolg. Das FG teilte die Auffassung des FA, dass die Klägerin keine Befugnis zur geschäftsmäßigen Hilfe in Steuersachen habe. Auch die Voraussetzungen für eine vorübergehende und gelegentliche Hilfeleistung in Steuersachen nach § 3a StBerG lägen nicht vor. Die Klägerin habe keine schriftliche Meldung, die den Anforderungen des § 3a Abs. 2 StBerG entspreche, an die für die Niederlande zuständige Steuerberaterkammer Düsseldorf/Deutschland gerichtet. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 2174 veröffentlicht.

Mit der Revision rügt die Klägerin sinngemäß die Verletzung der Dienstleistungsfreiheit i.S. von

- Art. 5 der Richtlinie 2005/36/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 7. September 2005 über die Anerkennung von Berufsqualifikationen (Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- Nr. L 255, 22), zuletzt geändert durch die Verordnung Nr. 623/2012 der Kommission vom 11. Juli 2012 (ABIEU Nr. L 180, 9) --Richtlinie 2005/36/EG--,

- Art. 16 der Richtlinie 2006/123/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 12. Dezember 2006 über Dienstleistungen im Binnenmarkt (ABIEU Nr. L 376, 36) --Richtlinie 2006/123/EG--,

- Art. 56 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften (ABIEU 2008, Nr. C-115, 47) --AEUV-- und

- Art. 3 der Richtlinie 2000/31/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 8. Juni 2000 über bestimmte rechtliche Aspekte der Dienste der Informationsgesellschaft, insbesondere des elektronischen Geschäftsverkehrs, im Binnenmarkt ("Richtlinie über den elektronischen Geschäftsverkehr"), Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 178, 1.

Zur Begründung trägt die Klägerin vor, einem in den Niederlanden ansässigen Dienstleister, der dort in zulässiger Weise steuerberatend tätig sei, könne es nicht untersagt werden, seine Dienstleistungen von den Niederlanden aus, also ohne die Grenze physisch zu überschreiten, an in Deutschland ansässige Wirtschaftsteilnehmer zu erbringen. Das gelte unabhängig davon, dass die steuerberatende Tätigkeit in Deutschland --anders als in den Niederlanden-- bestimmten Berufsträgern vorbehalten sei. Im Streitfall sei zur Erbringung der Dienstleistung an die C-Ltd. kein Grenzübertritt erfolgt; sie --die Klägerin-- habe die Umsatzsteuererklärung in ihrer Niederlassung in den Niederlanden angefertigt und von dort aus an das FA übermittelt.

Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung, soweit sie den Bescheid vom 12. März 2012 betrifft, und den Bescheid vom 12. März 2012 aufzuheben.

Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

II. Der Senat legt dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) die in der Entscheidungsformel bezeichneten Fragen zur Auslegung von Art. 5 der Richtlinie 2005/36/EG, Art. 16 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 2006/123/EG und Art. 56 AEUV zur Vorabentscheidung vor und setzt das Verfahren bis zur Entscheidung des EuGH aus.

1. Rechtlicher Rahmen

## a) Unionsrecht

### aa) Richtlinie 2005/36/EG

Nach Art. 1 legt diese Richtlinie die Vorschriften fest, nach denen ein Mitgliedstaat, der den Zugang zu einem reglementierten Beruf oder dessen Ausübung in seinem Hoheitsgebiet an den Besitz bestimmter Berufsqualifikationen knüpft, für den Zugang zu diesem Beruf und dessen Ausübung die in einem oder mehreren anderen Mitgliedstaaten erworbenen Berufsqualifikationen anerkennt, die ihren Inhaber berechtigen, dort denselben Beruf auszuüben.

Art. 2 bestimmt den Anwendungsbereich. Die Richtlinie gilt danach für alle Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats, die als Selbstständige oder abhängig Beschäftigte, einschließlich der Angehörigen der freien Berufe, einen reglementierten Beruf in einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem sie ihre Berufsqualifikationen erworben haben, ausüben wollen.

Für die Zwecke dieser Richtlinie gelten gemäß Art. 3 Abs. 1 folgende Begriffsbestimmungen:

"a) 'reglementierter Beruf' ist eine berufliche Tätigkeit oder eine Gruppe beruflicher Tätigkeiten, bei der die Aufnahme oder Ausübung oder eine der Arten der Ausübung direkt oder indirekt durch Rechts- und Verwaltungsvorschriften an den Besitz bestimmter Berufsqualifikationen gebunden ist; eine Art der Ausübung ist insbesondere die Führung einer Berufsbezeichnung, die durch Rechts- oder Verwaltungsvorschriften auf Personen beschränkt ist, die über eine bestimmte Berufsqualifikation verfügen. Trifft Satz 1 dieser Begriffsbestimmung nicht zu, so wird ein unter Absatz 2 fallender Beruf als reglementierter Beruf behandelt;

b) 'Berufsqualifikationen' sind die Qualifikationen, die durch einen Ausbildungsnachweis, einen Befähigungsnachweis nach Artikel 11 Buchstabe a Ziffer i und/oder Berufserfahrung nachgewiesen werden;"

Art. 5 dieser Richtlinie regelt den Grundsatz der Dienstleistungsfreiheit wie folgt:

"(1) Unbeschadet spezifischer Vorschriften des Gemeinschaftsrechts sowie der Artikel 6 und 7 dieser Richtlinie können die Mitgliedstaaten die Dienstleistungsfreiheit nicht aufgrund der Berufsqualifikationen einschränken,

a) wenn der Dienstleister zur Ausübung desselben Berufs rechtmäßig in einem Mitgliedstaat niedergelassen ist (nachstehend 'Niederlassungsmitgliedstaat' genannt) und

b) für den Fall, dass sich der Dienstleister in einen anderen Mitgliedstaat begibt, wenn er diesen Beruf mindestens zwei Jahre während der vorhergehenden zehn Jahre im Niederlassungsmitgliedstaat ausgeübt hat, sofern der Beruf dort nicht reglementiert ist. Die Bedingung, dass der Dienstleister den Beruf zwei Jahre ausgeübt haben muss, gilt nicht, wenn entweder der Beruf oder die Ausbildung zu diesem Beruf reglementiert ist.

(2) Die Bestimmungen dieses Titels gelten nur für den Fall, dass sich der Dienstleister zur vorübergehenden und gelegentlichen Ausübung des Berufs nach Absatz 1 in den Aufnahmemitgliedstaat begibt.

Der vorübergehende und gelegentliche Charakter der Erbringung von Dienstleistungen wird im Einzelfall beurteilt, insbesondere anhand der Dauer, der Häufigkeit, der regelmäßigen Wiederkehr und der Kontinuität der Dienstleistung.

(3) 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; zu diesen Bestimmungen gehören etwa Regelungen für die Definition des Berufs, das Führen von Titeln und schwerwiegende berufliche Fehler in unmittelbarem und speziellem Zusammenhang mit dem Schutz und der Sicherheit der Verbraucher."

bb) Richtlinie 2006/123/EG

Diese Richtlinie enthält allgemeine Bestimmungen, die die Wahrnehmung der Niederlassungsfreiheit durch Dienstleistungserbringer sowie den freien Dienstleistungsverkehr erleichtern sollen.

Art. 16 ("Dienstleistungsfreiheit") dieser Richtlinie sieht vor:

"(1) Die Mitgliedstaaten achten 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 seines Hoheitsgebiets."

Gemäß Art. 17 Nr. 6 dieser Richtlinie findet Art. 16 auf die Angelegenheiten, die unter Titel II der Richtlinie 2005/36/EG fallen, sowie Anforderungen im Mitgliedstaat der Dienstleistungserbringung, die eine Tätigkeit den Angehörigen eines bestimmten Berufs vorbehalten, keine Anwendung.

cc) Art. 56, 57, 62 AEUV

Nach Art. 56 Abs. 1 AEUV sind Beschränkungen des freien Dienstleistungsverkehrs innerhalb der Union für Angehörige der Mitgliedstaaten, die in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen des Leistungsempfängers ansässig sind, nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen verboten.

Dienstleistungen im Sinne der Verträge sind gemäß Art. 57 Abs. 1 AEUV Leistungen, die in der Regel gegen Entgelt erbracht werden, soweit sie nicht den Vorschriften über den freien Waren- und Kapitalverkehr und über die Freizügigkeit der Personen unterliegen.

Als Dienstleistungen gelten insbesondere freiberufliche Tätigkeiten (Art. 57 Abs. 2 Buchst. d AEUV).

Unbeschadet des Kapitels über die Niederlassungsfreiheit kann der Leistende zwecks Erbringung seiner Leistungen seine Tätigkeit vorübergehend in dem Mitgliedstaat ausüben, in dem die Leistung erbracht wird, und zwar unter den Voraussetzungen, welche dieser Mitgliedstaat für seine eigenen Angehörigen vorschreibt (Art. 57 Abs. 3 AEUV).

Nach Art. 62 AEUV finden die Bestimmungen der Art. 51 bis 54 auf das in Kapitel 3 geregelte Sachgebiet "Dienstleistungen" Anwendung. Gemäß Art. 54 Abs. 1 AEUV stehen die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Union haben, den natürlichen Personen gleich, die Angehörige der Mitgliedstaaten sind. Als Gesellschaften gelten gemäß Art. 54 Abs. 2 AEUV die Gesellschaften des bürgerlichen Rechts und des Handelsrechts einschließlich der Genossenschaften und die sonstigen juristischen Personen des öffentlichen und privaten Rechts mit Ausnahme derjenigen, die keinen Erwerbzzweck verfolgen.

b) Nationales Recht

Nach § 80 Abs. 5 AO sind Bevollmächtigte und Beistände zurückzuweisen, wenn sie geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leisten, ohne dazu befugt zu sein. Hilfeleistung in Steuersachen darf nach § 2

Satz 1 StBerG geschäftsmäßig nur von Personen und Vereinigungen ausgeübt werden, die hierzu befugt sind.

Zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen sind gemäß § 3 StBerG befugt:

"1. Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Rechtsanwälte, niedergelassene europäische Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer, 2. Partnerschaftsgesellschaften, deren Partner ausschließlich die in Nummer 1 genannten Personen sind, 3. Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltskanzleien, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften."

§ 3a StBerG regelt eine vorübergehende und gelegentliche Hilfeleistung in Steuersachen wie folgt:

"(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.

(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:

...

4. den Niederlanden und Bulgarien die Steuerberaterkammer Düsseldorf,

...

Die Meldung der Person muss enthalten:

1. den Familiennamen und die Vornamen, den Namen oder die Firma einschließlich der gesetzlichen Vertreter,

2. das Geburts- oder Gründungsjahr,

3. die Geschäftsanschrift einschließlich der Anschriften aller Zweigstellen,

4. die Berufsbezeichnung, unter der die Tätigkeit im Inland zu erbringen ist,

5. eine Bescheinigung darüber, dass die Person in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, in einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum oder in der Schweiz rechtmäßig zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen niedergelassen ist und dass ihr die Ausübung dieser Tätigkeit zum Zeitpunkt der Vorlage der Bescheinigung nicht, auch nicht vorübergehend, untersagt ist,

6. einen Nachweis über die Berufsqualifikation,

7. einen Nachweis darüber, dass die Person den Beruf im Staat der Niederlassung während der vorhergehenden zehn Jahre mindestens zwei Jahre ausgeübt hat, wenn weder der Beruf noch die Ausbildung zu diesem Beruf im Staat der Niederlassung reglementiert ist,

8. eine Information über Einzelheiten zur Berufshaftpflichtversicherung oder eines anderen individuellen oder kollektiven Schutzes in Bezug auf die Berufshaftpflicht.

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."

§ 5 Abs. 1 Satz 1 StBerG hat folgenden Wortlaut:

"(1) Andere als die in den §§ 3, 3a und 4 bezeichneten Personen und Vereinigungen dürfen nicht geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leisten, insbesondere nicht geschäftsmäßig Rat in Steuersachen erteilen."

§ 32 StBerG lautet wie folgt:

"(1) Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften leisten geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen nach den Vorschriften dieses Gesetzes.

(2) Steuerberater und Steuerbevollmächtigte bedürfen der Bestellung; sie üben einen freien Beruf aus. Ihre Tätigkeit ist kein Gewerbe.

(3) Steuerberatungsgesellschaften bedürfen der Anerkennung. Die Anerkennung setzt den Nachweis voraus, dass die Gesellschaft von Steuerberatern verantwortlich geführt wird."

Als Steuerberater darf nach § 35 Abs. 1 Satz 1 StBerG nur bestellt werden, wer die Prüfung als Steuerberater bestanden hat oder von dieser Prüfung befreit worden ist.

Gemäß § 33 Satz 1 StBerG haben Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften die Aufgabe, im Rahmen ihres Auftrags ihre Auftraggeber in Steuersachen zu beraten, sie zu vertreten und ihnen bei der Bearbeitung ihrer Steuerangelegenheiten und bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten Hilfe zu leisten. Dazu gehören auch die Hilfeleistung in Steuerstrafsachen und in Bußgeldsachen wegen einer Steuerordnungswidrigkeit sowie die Hilfeleistung bei der Erfüllung von Buchführungspflichten, die auf Grund von Steuergesetzen bestehen, insbesondere die Aufstellung von Steuerbilanzen und deren steuerrechtliche Beurteilung (§ 33 Satz 2 StBerG).

Für die Entscheidung über den Antrag auf Anerkennung einer Gesellschaft als Steuerberatungsgesellschaft ist nach § 49 Abs. 3 Satz 1 StBerG die Steuerberaterkammer zuständig, in deren Kammerbezirk die Gesellschaft ihren Sitz hat.

2. Beurteilung des Streitfalls nach nationalem Recht

Im Streitfall sind die Voraussetzungen des § 80 Abs. 5 AO für eine Zurückweisung der Klägerin erfüllt.

a) Die Klägerin hat durch die Erstellung und Mitwirkung bei der Abgabe der Umsatzsteuererklärung der C-Ltd. geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen geleistet, ohne hierzu befugt zu sein. Eine Befugnis

ergibt sich nicht aus § 3 Nr. 3 StBerG. Die Klägerin ist nicht nach § 32 Abs. 3 Satz 1 StBerG als Steuerberatungsgesellschaft anerkannt. Einer solchen Anerkennung steht entgegen, dass die Klägerin nicht von Steuerberatern verantwortlich geführt wird.

b) Die Klägerin war auch nicht gemäß § 3a Abs. 1 Satz 1 StBerG befugt, die Steuererklärung zu erstellen und an das FA zu übermitteln. § 3a StBerG dient der Umsetzung der Richtlinie 2005/36/EG in Bezug auf die geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen in Deutschland durch Personen und Vereinigungen aus einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union.

Die Voraussetzungen des § 3a StBerG für eine gelegentliche Hilfeleistung in Steuersachen auf deutschem Hoheitsgebiet liegen jedoch nicht vor. Das FG hat nach § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) für den Bundesfinanzhof (BFH) bindend festgestellt, dass die schriftliche Meldung der Klägerin an die Steuerberaterkammer Düsseldorf nicht den Anforderungen des § 3a Abs. 2 StBerG entsprochen hat. Die Klägerin hat weder eine Bescheinigung über eine rechtmäßige Niederlassung in den Niederlanden (§ 3a Abs. 2 Satz 3 Nr. 5 StBerG) noch 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 zwei Jahre ausgeübt hat (§ 3a Abs. 2 Satz 3 Nr. 7 StBerG).

c) Da nach Auffassung des FG keine Befugnis der Klägerin zur geschäftsmäßigen Hilfe in Steuersachen besteht, hat es --aus seiner Sicht zu Recht-- nicht festgestellt, ob die Klägerin die konkrete Dienstleistung an die C-Ltd. in Deutschland oder --wie von ihr geltend gemacht-- in den Niederlanden erbracht hat. Das FG hat auch keine ausreichenden Feststellungen dazu getroffen, ob die Klägerin in Deutschland niedergelassen ist, weil die Geschäftsräume der A-Ltd. eine ständige Präsenz der Klägerin begründen, und deshalb die Bestimmungen über die Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 49 ff. AEUV anzuwenden sind (vgl. Urteile Kommission/Portugal, C-171/02, EU:C:2004:270, Rn. 24; Stoß u.a., C-316/07 u.a., EU:C:2010:504, Rn. 59; Duomo Gpa u.a., C-357/10 u.a., EU:C:2012:283, Rn. 30).

d) Die Klägerin kann sich möglicherweise mit Erfolg unmittelbar auf die unionsrechtlichen Regelungen in Art. 5 der Richtlinie 2005/36/EG, Art. 16 der Richtlinie 2006/123/EG oder Art. 56 AEUV berufen.

### 3. Vereinbarkeit mit Unionsrecht

Es bedarf der Klärung durch den EuGH, ob es mit Unionsrecht vereinbar ist, die Dienstleistungsfreiheit durch nationale Regelungen einzuschränken, nach denen Hilfeleistung in Steuersachen geschäftsmäßig nur von hierzu befugten Personen und Vereinigungen ausgeübt werden darf und eine Steuerberatungsgesellschaft für die Befugnis einer Anerkennung bedarf und von Steuerberatern verantwortlich geführt werden muss. Die zu klärenden Fragen betreffen den Fall, dass eine nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründete Steuerberatungsgesellschaft im Mitgliedstaat ihrer Niederlassung (Niederlassungsmitgliedstaat), in dem die steuerberatende Tätigkeit nicht reglementiert ist, eine Steuererklärung für einen Leistungsempfänger in einem anderen Mitgliedstaat erstellt und an die Finanzbehörde übermittelt, und in dem anderen Mitgliedstaat nationale Vorschriften eine Reglementierung für diese Tätigkeit vorsehen.

a) Der Vorlage steht nicht entgegen, dass das FG noch nicht festgestellt hat, ob die Klägerin die konkrete Dienstleistung --Erstellung und Übermittlung der Umsatzsteuererklärung der C-Ltd.-- tatsächlich im Mitgliedstaat ihrer Niederlassung (Niederlande) erbracht hat und ob sie auch in dem Mitgliedstaat des Leistungsempfängers (Deutschland) niedergelassen ist.

In Anbetracht der Aufgabenverteilung zwischen den nationalen Gerichten und dem EuGH wird nicht verlangt, dass das vorliegende Gericht vor einer Vorlage an den EuGH sämtliche Tatsachenerhebungen und die rechtliche Würdigung vornimmt, die ihm im Rahmen seiner Rechtsprechungsaufgabe obliegen (vgl. Urteil Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, Rn. 39). Es reicht vielmehr, dass sich der Gegenstand sowie diejenigen Punkte des Ausgangsrechtsstreits, die für die Unionsrechtsordnung hauptsächlich von Interesse sind, aus dem Vorabentscheidungsersuchen ergeben, damit sich die Mitgliedstaaten äußern und wirkungsvoll am Verfahren vor dem Gerichtshof beteiligen können (vgl. Urteil Liga Portuguesa de Futebol Profissional und Bwin International, C-42/07, EU:C:2009:519, Rn. 41).

Abgesehen davon, dass der BFH die fehlenden Tatsachenfeststellungen nicht selbst nachholen könnte, ist es nach dem derzeitigen Verfahrensstand möglich, dass das für die Tatsachenfeststellung zuständige FG feststellt, die Klägerin habe die fragliche Dienstleistung im Niederlassungsmitgliedstaat (Niederlande) erbracht und sei im Mitgliedstaat des Leistungsempfängers (Deutschland) nicht niedergelassen. Von der Entscheidung des EuGH zu den gestellten Rechtsfragen hängt es maßgebend ab, ob und gegebenenfalls welche Feststellungen das FG nachzuholen haben wird.

b) Zu Vorlagefrage 1

Die Vorlagefrage bezieht sich auf Art. 5 der Richtlinie 2005/36/EG.

aa) Die Richtlinie 2005/36/EG hat nach ihrem Art. 1 zum Gegenstand, die Vorschriften festzulegen, nach denen ein Mitgliedstaat, der den Zugang zu einem reglementierten Beruf oder dessen Ausübung in seinem Hoheitsgebiet an den Besitz bestimmter Berufsqualifikationen knüpft, für den Zugang zu diesem Beruf und dessen Ausübung die in einem anderen Mitgliedstaat erworbenen Berufsqualifikationen anerkennt, die ihren Inhaber berechtigen, dort denselben Beruf auszuüben (Urteil Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, Rn. 33).

Der Anwendungsbereich ergibt sich aus Art. 2 der Richtlinie 2005/36/EG. Die Richtlinie gilt für alle Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats, die einen reglementierten Beruf in einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem sie ihre Berufsqualifikationen erworben haben, ausüben wollen (Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2005/36/EG).

Gemäß Art. 5 Abs. 1 der Richtlinie 2005/36/EG können die Mitgliedstaaten die Dienstleistungsfreiheit nicht aufgrund der Berufsqualifikationen einschränken, wenn der Dienstleister rechtmäßig in einem Mitgliedstaat niedergelassen ist, in dem der Beruf reglementiert ist (vgl. Urteil Kommission/Portugal, C-458/08, EU:C:2010:692, Rn. 91). Ein solcher Dienstleister kann somit seine Dienstleistungen in einem anderen Mitgliedstaat unter seiner ursprünglichen Berufsbezeichnung erbringen, ohne dass er die Anerkennung seiner Qualifikationen beantragen müsste. Ist der fragliche Beruf im Niederlassungsmitgliedstaat nicht reglementiert, so muss der Dienstleister zwei Jahre Berufserfahrung nachweisen (vgl. Urteil Kommission/Portugal, EU:C:2010:692, Rn. 91). Nach Art. 5 Abs. 2 der Richtlinie 2005/36/EG gelten die Bestimmungen des Titels II, also der Art. 5 bis 9 dieser Richtlinie nur für den Fall, dass sich der Dienstleister zur vorübergehenden und gelegentlichen Ausübung des Berufs nach Abs. 1 in den Aufnahmemitgliedstaat begibt.

bb) Fraglich ist zunächst, ob Art. 5 der Richtlinie 2005/36/EG im Fall einer dienstleistenden Gesellschaft überhaupt anzuwenden ist. Dem könnte entgegenstehen, dass Art. 2 Abs. 1 der Richtlinie 2005/36/EG eine Anwendung dieser Richtlinie nur für Staatsangehörige und nicht für Gesellschaften vorsieht. Es könnte jedoch sein, dass insoweit auf die Personen abzustellen ist, die für die Gesellschaft verantwortlich handeln.

cc) Weiter ist fraglich, ob Art. 5 der Richtlinie 2005/36/EG Dienstleistungen erfasst, die eine Gesellschaft im Niederlassungsmitgliedstaat erbringt, in dem der ausgeübte Beruf nicht reglementiert ist, wenn der Leistungsempfänger in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, in dem die Tätigkeit an den Besitz bestimmter Berufsqualifikationen im Sinne von Art. 3 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 2005/36/EG gebunden ist.

Gegen eine Anwendung auf solche Dienstleistungen spricht Art. 5 Abs. 2 der Richtlinie 2005/36/EG. Danach sollen die Bestimmungen über die Dienstleistungsfreiheit nur für die Ausübung des reglementierten Berufs in einem anderen Mitgliedstaat (Aufnahmemitgliedstaat), also nicht für die Ausübung der Tätigkeit im Niederlassungsmitgliedstaat gelten. Dies könnte bedeuten, dass eine Dienstleistung ohne physischen Grenzübertritt der für die Gesellschaft handelnden Personen selbst bei Ausübung eines reglementierten Berufs nicht unter Art. 5 der Richtlinie 2005/36/EG fällt. Die Bestimmung wäre also für diesen Fall nicht anzuwenden. Die Folge wäre, dass Art. 5 der Richtlinie 2005/36/EG einer Einschränkung der Dienstleistungsfreiheit unter den in der Frage 1 genannten Umständen nicht entgegenstünde.

c) Zu Vorlagefrage 2

Die Vorlagefrage betrifft die Anwendung von Art. 16 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 2006/123/EG.

aa) Ziel dieser Richtlinie ist die Schaffung eines Rechtsrahmens, der die Niederlassungsfreiheit und den freien Dienstleistungsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten garantiert (Erwägungsgrund 12 der Richtlinie 2006/123/EG). Diese Richtlinie gilt nach Art. 2 Abs. 1 für Dienstleistungen, die von einem in einem Mitgliedstaat niedergelassenen Dienstleistungserbringer angeboten werden. Erfasst werden u.a. Dienstleistungen wie Rechts- oder Steuerberatung (Erwägungsgrund 33 Satz 2 der Richtlinie 2006/123/EG). Vorrangig ist nach Art. 3 Abs. 1 Satz 2 Buchst. d der Richtlinie 2006/123/EG die Richtlinie 2005/36/EG.

Die Dienstleistungsfreiheit wird in Art. 16 der Richtlinie 2006/123/EG näher geregelt. Nach Abs. 1 dieser Bestimmung 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 seines Hoheitsgebiets (Art. 16 Abs. 2 der Richtlinie 2006/123/EG). Ausnahmen ergeben sich aus Art. 17 der Richtlinie 2006/123/EG. Nach Art. 17 Nr. 6 der Richtlinie 2006/123/EG ist Art. 16 dieser Richtlinie nicht anzuwenden auf Angelegenheiten, die unter Titel II der Richtlinie 2005/36/EG fallen, sowie Anforderungen im Mitgliedstaat der Dienstleistungserbringung, die eine Tätigkeit den Angehörigen eines bestimmten Berufs vorbehalten. Die Bestimmungen über die Dienstleistungsfreiheit sollten in Fällen, in denen eine Tätigkeit in einem Mitgliedstaat im Einklang mit dem Unionsrecht einem bestimmten Beruf vorbehalten ist, keine Anwendung finden, z.B. wenn Rechtsberatung nur von Juristen durchgeführt werden darf (Erwägungsgrund 88 der Richtlinie 2006/123/EG).

bb) Fraglich ist, ob sich eine Steuerberatungsgesellschaft mit Erfolg auf Art. 16 der Richtlinie 2006/123/EG berufen kann, wenn die steuerberatende Tätigkeit nicht im Niederlassungsmitgliedstaat, aber im Mitgliedstaat des Leistungsempfängers reglementiert ist, und ob dies unabhängig davon gilt, in welchem der beiden Mitgliedstaaten sie die Dienstleistung erbringt.

Erbringt die Steuerberatungsgesellschaft die Dienstleistung im Mitgliedstaat ihrer Niederlassung, könnte Art. 16 Abs. 1 der Richtlinie 2006/123/EG schon nach seinem Wortlaut ausgeschlossen sein. Danach achten die Mitgliedstaaten das Recht der Dienstleistungserbringer, Dienstleistungen in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen ihrer Niederlassung zu erbringen. Dienstleistungen auf dem Gebiet des Niederlassungsmitgliedstaats dürften deshalb nicht von Art. 16 der Richtlinie 2006/123/EG erfasst werden. Die Ausnahme von der Dienstleistungsfreiheit nach Art. 17 Nr. 6 der Richtlinie 2006/123/EG wäre in diesem Fall nicht mehr zu prüfen.

Für Dienstleistungen, die eine Steuerberatungsgesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen ihrer Niederlassung erbringt, könnte Art. 16 der Richtlinie 2006/123/EG nach Art. 17 Nr. 6 dieser Richtlinie nicht anzuwenden sein, weil die steuerberatende Tätigkeit in dem Mitgliedstaat der Dienstleistungserbringung den Angehörigen eines bestimmten Berufs vorbehalten ist.

Eine solche Auslegung der Bestimmungen der Richtlinie 2006/123/EG würde dazu führen, dass sich eine Steuerberatungsgesellschaft unter den genannten Umständen nicht auf die Dienstleistungsfreiheit nach Art. 16 der Richtlinie 2006/123/EG berufen könnte.

d) Zu Vorlagefrage 3

aa) Die Vorlagefrage ergeht zu Art. 56 AEUV. Fraglich ist, ob die Dienstleistungsfreiheit bei einer geschäftsmäßigen Hilfe in Steuersachen, die eine nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründete Gesellschaft im Mitgliedstaat ihrer Niederlassung an einen Leistungsempfänger in einem anderen Mitgliedstaat erbringt, durch nationale Regelungen des anderen Mitgliedstaats eingeschränkt werden kann, wenn die Gesellschaft in dem anderen Mitgliedstaat nicht niedergelassen ist.

bb) Die Richtlinie 2005/36/EG schließt, selbst wenn insoweit eine abgeschlossene Rechtsharmonisierung auf Unionsebene vorliegen würde, die Berufung auf den Grundsatz des freien Dienstleistungsverkehrs in Art. 56 AEUV nicht aus, wenn das Ausgangsverfahren nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie 2005/36/EG fällt (vgl. Urteil Konstantinides, EU:C:2013:542, Rn. 43).

cc) Art. 56 AEUV verlangt nach ständiger Rechtsprechung nicht nur die Beseitigung jeder Diskriminierung des Dienstleistenden aufgrund seiner Staatsangehörigkeit oder des Umstands, dass er in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen ist als dem, in dem die Dienstleistung erbracht werden soll, sondern auch die Aufhebung aller Beschränkungen --selbst wenn sie unterschiedslos für inländische Dienstleistende wie für solche aus anderen Mitgliedstaaten gelten--, sofern sie geeignet sind, die Tätigkeiten des Dienstleistenden, der in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassen ist und dort rechtmäßig vergleichbare Dienstleistungen erbringt, zu unterbinden, zu behindern oder weniger attraktiv zu machen (Urteil Konstantinides, EU:C:2013:542, Rn. 44 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Zudem umfasst der Begriff der Beschränkung insbesondere die von einem Mitgliedstaat getroffenen Maßnahmen, die, obwohl sie unterschiedslos anwendbar sind, den freien Dienstleistungsverkehr in den übrigen Mitgliedstaaten berühren (vgl. Urteile Konstantinides, EU:C:2013:542, Rn. 45, und Kommission/Italien, C-565/08, EU:C:2011:188, Rn. 46).

Die Dienstleistungsfreiheit steht auch den nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften zu, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Union haben (Art. 62, 54 Abs. 1 AEUV).

dd) Die §§ 2 Satz 1, 3 Nr. 3, 32 Abs. 3 StBerG gelten zwar gleichermaßen für alle Steuerberatungsgesellschaften, die geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leisten. Sie führen aber zu einer Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs.

Eine solche Beschränkung besteht, wenn einem Dienstleister die Möglichkeit genommen wird, unter Bedingungen eines normalen und wirksamen Wettbewerbs in den Markt des Aufnahmemitgliedstaats einzutreten (vgl. Urteil Kommission/Italien, EU:C:2011:188, Rn. 51). Die in Deutschland geltenden Regelungen schließen es aus, dass eine nach den Rechtsvorschriften eines anderen Mitgliedstaats gegründete Gesellschaft, die ihren Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat und nicht von Steuerberatern verantwortlich geführt wird, in Deutschland als Steuerberatungsgesellschaft anerkannt wird und uneingeschränkt geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leisten kann. Die Befugnis zur geschäftsmäßigen Hilfe in Steuersachen entsteht erst mit der Anerkennung als Steuerberatungsgesellschaft. Die Anerkennung setzt den Nachweis voraus, dass die Gesellschaft von Steuerberatern verantwortlich geführt wird, wobei als Steuerberater nur bestellt werden darf, wer die Prüfung als Steuerberater bestanden hat oder von dieser Prüfung befreit worden ist (§§ 32 Abs. 3 Satz 2, 35 Abs. 1 Satz 1 StBerG). Für die Entscheidung über den Antrag auf Anerkennung ist die Steuerberaterkammer zuständig, in deren Kammerbezirk die Gesellschaft ihren Sitz hat (§ 49 Abs. 3 Satz 1 StBerG).

Eine Gesellschaft, die keine Befugnis zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen hat, kann allenfalls nach § 3a StBerG zu vorübergehender und gelegentlicher Hilfeleistung in Steuersachen auf dem Gebiet von Deutschland befugt sein. § 3a StBerG erfasst aber nicht Dienstleistungen, die eine Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat erbringt, ohne dass sich die für die Gesellschaft handelnden Personen auf das Gebiet von Deutschland begeben.

ee) Zu klären ist, ob es gerechtfertigt ist, die Dienstleistungsfreiheit für die geschäftsmäßige Hilfe in Steuersachen, die eine Gesellschaft von einem anderen Mitgliedstaat aus leistet, einzuschränken.

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH kann eine nationale Regelung, die in einem Bereich erlassen worden ist, der nicht Gegenstand einer Harmonisierung auf Unionsebene ist, und die unterschiedslos für alle im betreffenden Mitgliedstaat tätigen Personen oder Unternehmen gilt, trotz ihrer den freien Dienstleistungsverkehr beschränkenden Wirkung gerechtfertigt sein, wenn sie auf zwingenden Gründen des Allgemeininteresses beruht und dieses Interesse nicht schon durch Vorschriften geschützt wird, denen der Dienstleistende in dem Mitgliedstaat unterliegt, in dem er

niedergelassen ist, und wenn sie geeignet ist, die Erreichung des mit ihr verfolgten Ziels zu gewährleisten, ohne über das hinauszugehen, was dazu erforderlich ist (Urteil Jyske Bank Gibraltar, C-212/11, EU:C:2013:270, Rn. 60).

Zu den Zielen, die als zwingende Gründe des Allgemeininteresses angesehen werden könnten und mit denen sich eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs rechtfertigen ließe, könnte das öffentliche Interesse an der Einhaltung steuerlicher Regelungen und an der Verhinderung von Steuerhinterziehung zählen. Diesen Zielen dienen die nationalen Vorschriften der §§ 2 Satz 1, 3 Nr. 3, 32 Abs. 3 StBerG (vgl. Arbeitspapier der Europäischen Kommission vom 2. Oktober 2013, SWD(2013) 402, Ziffer 4.4). Durch die Beschränkung der Steuerberatungstätigkeit auf bestimmte Personen und Gesellschaften soll sichergestellt werden, dass Steuerpflichtige bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten qualifizierte Hilfe erhalten. Die Regelungen über die Befugnis zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen sind im Allgemeininteresse geboten; die mit der Steuerberatung verbundenen Berufsaufgaben dienen der Steuerrechtspflege, einem wichtigen Gemeinschaftsgut (Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 15. Februar 1967 1 BvR 569, 589/62, BVerfGE 21, 173, 179, und vom 27. Januar 1982 1 BvR 807/80, BStBl II 1982, 281, 286).

Zudem sollen die Steuerpflichtigen vor Nachteilen bewahrt werden, die ihnen dadurch entstehen können, dass sie steuerlich von Personen beraten werden, die nicht die erforderliche berufliche oder persönliche Qualifikation besitzen (vgl. BVerfG-Beschluss in BStBl II 1982, 281, 286). Das in § 3 StBerG verankerte Beratungsprivileg dient deshalb zugleich den Interessen der Steuerpflichtigen, die als Verbraucher Beratungsdienstleistungen in Anspruch nehmen. Der Verbraucherschutz ist als Rechtfertigungsgrund für eine Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit anerkannt (vgl. Urteile Säger/Dennemeyer, C-76/90, EU:C:1991:331, Rn. 17, und Konstantinides, EU:C:2013:542, Rn. 51).

Die Regelungen in §§ 2 Satz 1, 3 Nr. 3, 32 Abs. 3 StBerG erscheinen im Hinblick auf die Komplexität des deutschen Steuerrechts und die ständigen Änderungen der steuerlichen Vorschriften als geeignet und erforderlich, um die vorgenannten Ziele zu verfolgen.

4. Die dem EuGH vorgelegten Fragen sind entscheidungserheblich.

Sollte sich die Klägerin nicht mit Erfolg auf die Bestimmungen in den Richtlinien 2005/36/EG und 2006/123/EG berufen können und wären die §§ 2 Satz 1, 3 Nr. 3, 32 Abs. 3 StBerG unionsrechtskonform, wäre die Zurückweisung der Klägerin rechtmäßig. Die Revision wäre in diesem Fall als unbegründet zurückzuweisen.

Für den Fall, dass sich die Klägerin mit Erfolg auf die unionsrechtlich gewährleistete Dienstleistungsfreiheit berufen könnte, wäre die Revision begründet. Die Vorentscheidung des FG wäre aufzuheben und der Rechtsstreit an das FG zurückzuverweisen. Das FG müsste je nachdem, welche Entscheidung der EuGH zu den gestellten Rechtsfragen trifft, die danach für die Entscheidung der Streitsache erforderlichen Feststellungen nachholen. Insbesondere müsste das FG, falls es nach der Entscheidung des EuGH darauf ankommt, noch feststellen, ob die Geschäftsräume der A-Ltd. in Deutschland eine Niederlassung der Klägerin begründen. Wäre die Klägerin in Deutschland niedergelassen, fiel sie in den Geltungsbereich des Grundsatzes der Niederlassungsfreiheit, wie er in Art. 49 AEUV definiert ist (vgl. Urteil Duomo Gpa u.a., EU:C:2012:283, Rn. 30). Wäre sie dagegen nicht in Deutschland niedergelassen, so wäre sie ein grenzüberschreitender Dienstleister, der unter den Grundsatz des freien Dienstleistungsverkehrs nach Art. 56 AEUV fiel (vgl. Urteil Kommission/Portugal, EU:C:2004:270, Rn. 24).

5. Das Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH ist nach Art. 267 Abs. 3 AEUV erforderlich.

6. Die Aussetzung des Verfahrens beruht auf § 121 Satz 1 i.V.m. § 74 FGO.