

# Beschluss vom 25. Juni 2019, II B 84/18

Schweizer Steuerberatungsgesellschaft

ECLI:DE:BFH:2019:B.250619.IIB84.18.0

BFH II. Senat

FGO § 116 Abs 3, StBerG § 3a, AO § 80 Abs 7, AO § 80 Abs 5

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 28. Juni 2018, Az: 3 K 1114/17

## Leitsätze

1. NV: Ist das Urteil des FG kumulativ auf mehrere Begründungen gestützt, findet die Zulassung der Revision nur statt, wenn für jede dieser Begründungen ein Zulassungsgrund ordnungsgemäß dargelegt ist und vorliegt .
2. NV: Es ist nicht für sich genommen völkerrechtswidrig, wenn ein Staat Regelungen für Sachverhalte trifft, die in seinem Hoheitsgebiet Rechtswirkungen auslösen .

## Tenor

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 29.06.2018 - 3 K 1114/17 wird als unzulässig verworfen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) ist eine in der Schweiz ansässige Gesellschaft, die als Steuerberatungsgesellschaft tätig wird. Eine Eintragung nach § 3a Abs. 3 Satz 1 des Steuerberatungsgesetzes (StBerG) besteht nicht. Sie wurde ab 2016 für ein im Inland ansässiges Unternehmen steuerberatend gegenüber dem Beklagten und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) tätig. Dazu gehörten die Steuerberatung, Rechtsbehelfe, Steuererklärungen und die Erstellung von Jahresabschlüssen. Die Leistungen führte sie in der Schweiz aus. Das FA wies die Klägerin unter Berufung auf § 80 Abs. 5 der Abgabenordnung i.d.F. des Achten Gesetzes zur Änderung des Steuerberatungsgesetzes vom 8. April 2008 (BGBl I 2008, 666) --AO a.F.-- zurück.
- 2 Einspruch und Klage, mit der sich die Klägerin auf fehlenden Grenzübertritt sowie das Gesetz zu dem Abkommen zwischen der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit vom 2. September 2001 (BGBl II 2001, 810) --FZA-- berief, blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) geht davon aus, dass die Klägerin nach nationalem Recht nicht zur Hilfeleistung in Steuersachen befugt sei, sich als Drittstaatsgesellschaft nicht auf die Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. C-115, 47) berufen könne und das FZA auf Dienstleistungen ohne Grenzübertritt nicht anwendbar sei. Zudem habe sie keine die grenzüberschreitende steuerberatende Dienstleistung umfassende Berufshaftpflichtversicherung nachgewiesen. Das FG-Urteil wurde der Klägerin am 9. August 2018 zugestellt.
- 3 Mit ihrer Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision macht die Klägerin zunächst sinngemäß die grundsätzliche Bedeutung der Frage geltend, ob das FZA auch auf Dienstleistungen ohne Grenzübertritt anwendbar sei, und beruft sich hierfür auf das Schrifttum. Die Behandlung der Korrespondenzdienstleistungen habe für alle

"remote"-Dienstleistungen Bedeutung (Auseinanderfallen von Ort des Leistenden und des Servers). Ferner beanstandet sie sinngemäß einen Widerspruch zu dem Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) "X-Steuerberatungsgesellschaft" vom 17. Dezember 2015 - C-342/14 (ECLI:EU:C:2015:827), der auch Korrespondenzleistungen als von Art. 56 AEUV erfasst sehe. Schließlich habe sie beantragt, die Fragen dem EuGH zur Entscheidung vorzulegen.

- 4 In einem am 20. Mai 2019 eingegangenen Schriftsatz hat sie nochmals ihre Rügen betreffend Art. 56 AEUV sowie das FZA aufgegriffen und weiter eingewandt, dass sie keine Berufshaftpflichtversicherung vorlegen müsse, da § 3a StBerG nicht anwendbar sei. Ein Staat könne nicht rechtliche Sachverhalte in einem anderen Staat regeln und ggf. reglementieren, die sich ausschließlich in dem anderen Staat abspielten (hier Unternehmenssitz, kein physischer Grenzüberschritt, bloße Korrespondenzdienstleistungen), ohne die Souveränität des anderen Staates zu verletzen. Dies sei ohne vertragliche Regelung völkerrechtswidrig.
- 5 Sie habe im Übrigen zusätzlich eine Kommissionsbeschwerde bei der Europäischen Kommission wegen Verletzung der Grundfreiheiten eingereicht mit dem Antrag, ein Vertragsverletzungsverfahren gegen die Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) zu prüfen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 6 Die Beschwerde ist unzulässig. Die Klägerin hat entgegen § 116 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) keine Zulassungsgründe i.S. des § 115 Abs. 2 FGO innerhalb der Beschwerdebegründungsfrist des § 116 Abs. 3 Satz 1 FGO dargelegt.
- 7 1. Ist das Urteil des FG kumulativ auf mehrere Begründungen gestützt, von denen jede für sich das Entscheidungsergebnis trägt, muss für jede dieser Begründungen ein Zulassungsgrund i.S. des § 115 Abs. 2 FGO schlüssig dargelegt werden (ständige Rechtsprechung, vgl. u.a. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. Januar 2017 - III B 20/16, BFH/NV 2017, 740, Rz 20). Dies hat innerhalb der Beschwerdebegründungsfrist nach § 116 Abs. 3 Satz 1 FGO zu geschehen. Denn die Gründe für die Zulassung der Revision müssen innerhalb der Begründungsfrist in der gebotenen Form dargelegt werden. Nach Ablauf der Frist ist nach der ständigen Rechtsprechung des BFH nur noch eine Erläuterung und Vervollständigung der fristgerecht geltend gemachten Zulassungsgründe möglich (ständige Rechtsprechung, vgl. u.a. BFH-Beschluss vom 13. Oktober 2015 - I B 68/14, BFH/NV 2016, 558, Rz 20).
- 8 2. Es fehlt an einer fristgerechten schlüssigen Darlegung von Zulassungsgründen für jede selbständige Begründung.
- 9 a) Das FG hat seine Entscheidung --neben seinen verschiedenen Erwägungen zum materiellen Recht einschließlich der Anwendbarkeit des AEUV und des FZA-- unter Berufung auf die Urteile des Senats vom 21. Juli 2011 - II R 6/10 (BFHE 234, 474, BStBl II 2011, 906) und vom 18. Januar 2017 - II R 6/14 (BFH/NV 2017, 621) auf das Erfordernis und den fehlenden Nachweis einer die grenzüberschreitende steuerberatende Dienstleistung umfassenden Berufshaftpflichtversicherung gestützt. Zu dieser Begründung, die für sich allein das FG-Urteil trüge, hat die Klägerin bis zum Ablauf der verlängerten Beschwerdebegründungsfrist am 9. November 2018 nichts vorgetragen. Ihre später vorgebrachten Einwendungen sind eine erstmalige Begründung und gehen über "Ergänzung" oder "Vervollständigung" hinaus.
- 10 b) Im Übrigen könnten Einwände gegen die sachliche Richtigkeit der Rechtsprechung des BFH --hier zur Berufshaftpflichtversicherung-- für sich genommen regelmäßig die Zulassung der Revision auch nicht rechtfertigen, so dass der Beschwerde auch dann der Erfolg versagt bliebe, wenn diese innerhalb der Frist erhoben wären.
- 11 Der Senat merkt lediglich ergänzend an, dass der Vortrag der Klägerin auch unschlüssig ist. Zum einen bezog sich das BFH-Urteil in BFH/NV 2017, 621 ebenfalls auf eine Konstellation, in der die Tatbestände des StBerG keine Befugnis zur geschäftsmäßigen Hilfe in Steuersachen vermittelten und diese Befugnis unmittelbar aus der Dienstleistungsfreiheit abgeleitet werden sollte. Zum anderen spielt sich der Sachverhalt, dessen Reglementierung durch Deutschland die Klägerin beanstandet, tatsächlich nicht ausschließlich in einem anderen Staat, nämlich der Schweiz, ab. Vielmehr überschreiten zwar möglicherweise nicht die Klägerin bzw. die für sie handelnden Personen, wohl aber die von ihr erbrachten Beratungsleistungen in Gestalt von steuerlich relevanten Dokumenten die Grenze

und zeigen Wirkungen im Rahmen von Besteuerungsverfahren und damit hoheitlicher Tätigkeit im Inland. Diese zu regeln gehört zu den originären Befugnissen von Deutschland.

- 12** 3. Auf die Frage, ob im Hinblick auf die Reichweite von AEUV und FZA die Zulassungsgründe der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO oder der Divergenz nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO vorliegen, ferner darauf, ob das FG im Hinblick auf diese Rechtsfragen den EuGH als gesetzlichen Richter hätte anrufen müssen, kommt es demnach nicht mehr an.
- 13** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.
- 14** 5. Von einer weiteren Begründung sieht der Senat nach § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)