

## URTEIL DES GERICHTSHOFS (Vierte Kammer)

17. Dezember 2015(\*)

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Anerkennung von Berufsqualifikationen – Richtlinie 2005/36/EG – Art. 5 – Freier Dienstleistungsverkehr – Richtlinie 2006/123/EG – Art. 16 und 17 Nr. 6 – Art. 56 AEUV – Steuerberatungsgesellschaft, die in einem Mitgliedstaat niedergelassen ist und in einem anderen Mitgliedstaat Dienstleistungen erbringt – Regelung eines Mitgliedstaats, nach der Steuerberatungsgesellschaften einer Eintragung und Anerkennung bedürfen“

In der Rechtssache C-342/14

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Bundesfinanzhof (Deutschland) mit Entscheidung vom 20. Mai 2014, beim Gerichtshof eingegangen am 16. Juli 2014, in dem Verfahren

**X-Steuerberatungsgesellschaft**

gegen

**Finanzamt Hannover-Nord**

erlässt

DER GERICHTSHOF (Vierte Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten der Dritten Kammer L. Bay Larsen in Wahrnehmung der Aufgaben des Präsidenten der Vierten Kammer, der Richter J. Malenovský und M. Safjan sowie der Richterinnen A. Prechal (Berichterstatlerin) und K. Jürimäe,

Generalanwalt: P. Cruz Villalón,

Kanzler: M. Aleksejev, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 13. Mai 2015,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der X-Steuerberatungsgesellschaft, vertreten durch H.-P. Taplick, Belastungsdachseur, und Rechtsanwalt K. Hübner,
- des Finanzamts Hannover-Nord, vertreten durch S. Rechlin und B. Beckmann als Bevollmächtigte,
- der deutschen Regierung, vertreten durch T. Henze und B. Beutler als Bevollmächtigte,
- der niederländischen Regierung, vertreten durch M. Bulterman, M. de Ree und B. Koopman als Bevollmächtigte,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch W. Mölls, H. Støvlbæk und H. Tserepa-Lacombe als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 1. Oktober 2015

folgendes

**Urteil**

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 5 der Richtlinie 2005/36/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 7. September 2005 über die Anerkennung von Berufsqualifikationen (ABl. L 255, S. 22) in der durch die Verordnung (EU) Nr. 623/2012 der Kommission vom 11. Juli 2012 (ABl. L 180, S. 9) geänderten Fassung (im Folgenden: Richtlinie 2005/36), von Art. 16 der Richtlinie 2006/123/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 12. Dezember 2006 über Dienstleistungen im Binnenmarkt (ABl. L 376, S. 36) und von Art. 56 AEUV.
- 2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der X-Steuerberatungsgesellschaft (im Folgenden: X) und dem Finanzamt Hannover-Nord (im Folgenden: Finanzamt) wegen dessen Weigerung, X als Bevollmächtigte einer Gesellschaft in einem Umsatzsteuer-Festsetzungsverfahren anzuerkennen.

**Rechtlicher Rahmen***Unionsrecht*

Richtlinie 2005/36

- 3 Art. 1 („Gegenstand“) der Richtlinie 2005/36 sieht vor:

„Diese Richtlinie legt 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 (im Folgenden ‚Aufnahmemitgliedstaat‘ genannt), 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.“

4 Art. 2 („Anwendungsbereich“) dieser Richtlinie bestimmt in Abs. 1:

„Diese Richtlinie gilt für alle Staatsangehörigen eines Mitgliedstaats, die als Selbständige 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.“

5 In Titel II („Dienstleistungsfreiheit“) der Richtlinie 2005/36 bestimmt Art. 5 („Grundsatz der Dienstleistungsfreiheit“):

„(1) ... [D]ie Mitgliedstaaten [können] 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.

...“

Richtlinie 2006/123

6 Art. 16 („Dienstleistungsfreiheit“) Abs. 1 und 2 der Richtlinie 2006/123 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.

...

(2) Die Mitgliedstaaten dürfen die Dienstleistungsfreiheit eines in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Dienstleistungserbringers nicht einschränken, indem sie diesen einer der folgenden Anforderungen unterwerfen:

...“

7 In Art. 17 („Weitere Ausnahmen von der Dienstleistungsfreiheit“) dieser Richtlinie heißt es:

„Artikel 16 findet keine Anwendung auf:

...

6. die Angelegenheiten, die unter Titel II der Richtlinie 2005/36 ... fallen, sowie Anforderungen im Mitgliedstaat der Dienstleistungserbringung, die eine Tätigkeit den Angehörigen eines bestimmten Berufs vorbehalten;

...“

*Deutsches Recht*

8 Nach § 80 Abs. 5 der Abgabenordnung in ihrer für den im Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitraum geltenden Fassung (im Folgenden: AO) sind Bevollmächtigte und Beistände, die geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leisten, ohne dazu befugt zu sein, nicht berechtigt, ihre Mandanten oder Kunden vor der Finanzverwaltung zu vertreten oder ihnen beizustehen.

9 Hilfeleistung in Steuersachen darf nach § 2 Satz 1 des Steuerberatungsgesetzes (BGBl. 1975 I S. 2735) in seiner für den im Ausgangsverfahren maßgeblichen Zeitraum geltenden Fassung (im Folgenden: StBerG) geschäftsmäßig nur von Personen und Vereinigungen ausgeübt werden, die hierzu befugt sind.

10 § 3 StBerG bestimmt:

„Zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen sind 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, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften.“

11 Die vorübergehende und gelegentliche Hilfeleistung in Steuersachen ist in § 3a StBerG geregelt, mit dem die Richtlinie 2005/36 hinsichtlich der geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen in Deutschland durch Personen und Vereinigungen aus einem anderen Mitgliedstaat umgesetzt werden soll. In § 3a StBerG heißt es:

„(1) Personen, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem anderen Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum [vom 2. Mai 1992 (ABl. 1994, L 1, S. 3)] 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

Offizieller Wortlaut der im WPK Magazin 1/2016 in

[www.wpk.de/magazin/1-2016/](http://www.wpk.de/magazin/1-2016/)

redaktionell überarbeiteter Form veröffentlichten Entscheidung.

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 ...

(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 ...

...

Die Meldung der Person muss enthalten:

...

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,

...“

12 § 5 Abs. 1 Satz 1 StBerG sieht vor:

„Andere als die in den §§ 3 [und] 3a ... bezeichneten Personen und Vereinigungen dürfen nicht geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leisten, insbesondere nicht geschäftsmäßig Rat in Steuersachen erteilen.“

13 § 32 StBerG bestimmt:

„(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.“

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

### **Sachverhalt des Ausgangsverfahrens und Vorlagefragen**

15 Der Vorlageentscheidung ist zu entnehmen, dass X eine Kapitalgesellschaft britischen Rechts mit Sitz im Vereinigten Königreich und Niederlassungen in Belgien und den Niederlanden ist. Gegenstand des Unternehmens ist die Wirtschaftsberatung, die Steuerberatung und das Rechnungswesen. Sie ist nicht als Steuerberatungsgesellschaft nach dem Steuerberatungsgesetz anerkannt.

16 X berät mehrere in Deutschland ansässige Mandanten in steuerlichen Angelegenheiten und tritt für diese in steuerlichen Verwaltungsverfahren auf. Für Postsendungen benannte sie als Zustellungsbeauftragte die A Ltd, ein Unternehmen für Büroservice mit Sitz in Deutschland.

17 X wirkte bei der Anfertigung der Umsatzsteuererklärung der in Deutschland ansässigen C Ltd für 2010 mit. Die Erklärung ging Anfang 2012 beim Finanzamt ein. Mit Bescheid vom 12. März 2012 wies das Finanzamt X als Bevollmächtigte der C Ltd für das Umsatzsteuer-Festsetzungsverfahren des Kalenderjahres 2010 nach § 80 Abs. 5 AO zurück. Zur Begründung war angegeben, dass X nicht befugt sei, geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen zu leisten.

18 X brachte die Sache vor das Finanzgericht Niedersachsen, das ihre Klage abwies.

19 Das mit der Revision von X befasste vorlegende Gericht stellt fest, dass die Voraussetzungen des § 80 Abs. 5 AO für eine Zurückweisung von X als Bevollmächtigte vor der Finanzverwaltung erfüllt seien. X sei nämlich weder nach § 3 Nr. 3 StBerG noch nach § 3a StBerG zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen befugt. Da sich X jedoch u. a. auf Art. 5 der Richtlinie 2005/36, Art. 16 der Richtlinie 2006/123 und Art. 56 AEUV beruft, möchte das vorlegende Gericht wissen, ob X diese Bestimmungen mit Erfolg unmittelbar geltend machen kann.

20 Es führt aus, dass die zu klärenden Fragen den Fall betreffen, dass eine nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründete Steuerberatungsgesellschaft im Mitgliedstaat ihrer Niederlassung, in dem die steuerberatende Tätigkeit nicht reglementiert sei, eine Steuererklärung für einen Leistungsempfänger in einem anderen Mitgliedstaat erstelle und an die Finanzbehörde dieses Mitgliedstaats übermittle, in dem nationale Vorschriften eine Reglementierung für diese Tätigkeit vorsähen.

21 Das Finanzgericht Niedersachsen habe noch nicht festgestellt, ob X die konkrete Dienstleistung tatsächlich im Mitgliedstaat ihrer Niederlassung – dem Königreich der Niederlande – erbracht habe oder ob sie auch in dem Mitgliedstaat des Leistungsempfängers – der Bundesrepublik Deutschland – niedergelassen sei.

22 Dieser Umstand stehe der Vorlage jedoch nicht entgegen. Abgesehen davon, dass das vorlegende Gericht die fehlenden Tatsachenfeststellungen selbst nicht nachholen könnte, sei es nämlich nach dem derzeitigen Verfahrensstand möglich, dass das für die Tatsachenfeststellung zuständige

Finanzgericht Niedersachsen feststelle, X habe die fragliche Dienstleistung in den Niederlanden erbracht und sei in Deutschland nicht niedergelassen. Von der Entscheidung des Gerichtshofs zu den gestellten Rechtsfragen hänge es ab, ob und gegebenenfalls welche Feststellungen das Finanzgericht Niedersachsen zu treffen haben werde.

- 23 Hinsichtlich Art. 5 der Richtlinie 2005/36 erscheint dem vorlegenden Gericht zum einen fraglich, ob er im Fall einer dienstleistenden Gesellschaft überhaupt anzuwenden sei. Dem könnte entgegenstehen, dass Art. 2 Abs. 1 dieser Richtlinie eine Anwendung der Richtlinie nur für Staatsangehörige und nicht für Gesellschaften vorsehe. Es könnte jedoch sein, dass insoweit auf die Personen abzustellen sei, die die betreffende Gesellschaft verantwortlich führten.
- 24 Zum anderen sei fraglich, ob eine Dienstleistung, die im Rahmen der Ausübung eines reglementierten Berufs im Aufnahmemitgliedstaat, aber ohne physischen Grenzübertritt der für die Gesellschaft handelnden Personen erbracht werde, unter Art. 5 der Richtlinie 2005/36 falle.
- 25 Zu Art. 16 der Richtlinie 2006/123 führt das vorlegende Gericht aus, dass dessen Anwendung schon nach seinem Wortlaut ausgeschlossen sein könnte, wenn die Steuerberatungsgesellschaft die Dienstleistung im Mitgliedstaat ihrer Niederlassung erbringe. Danach achteten nämlich die Mitgliedstaaten das Recht der Dienstleistungserbringer, Dienstleistungen in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen ihrer Niederlassung zu erbringen. Dienstleistungen, die auf dem Gebiet des Niederlassungsmitgliedstaats erbracht würden, dürften deshalb nicht von Art. 16 dieser Richtlinie erfasst werden.
- 26 Erbringe eine Steuerberatungsgesellschaft hingegen Dienstleistungen in einem anderen Mitgliedstaat als demjenigen ihrer Niederlassung, könnte Art. 16 der Richtlinie 2006/123 nach deren Art. 17 Nr. 6 nicht anzuwenden sein, wenn die steuerberatende Tätigkeit in dem Mitgliedstaat der Dienstleistungserbringung den Angehörigen eines bestimmten Berufs vorbehalten sei.
- 27 Zu Art. 56 AEUV vertritt das vorlegende Gericht die Auffassung, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung den freien Dienstleistungsverkehr beschränke. Sie schließe es nämlich aus, dass eine nach den Rechtsvorschriften eines anderen Mitgliedstaats gegründete Gesellschaft, die ihren Sitz in diesem Mitgliedstaat habe und nicht von Steuerberatern verantwortlich geführt werde, in Deutschland als Steuerberatungsgesellschaft anerkannt werde und uneingeschränkt geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leisten könne. Die Anerkennung setze nämlich den Nachweis voraus, dass die Gesellschaft von Steuerberatern verantwortlich geführt werde, wobei als Steuerberater nur bestellt werden dürfe, wer die Prüfung als Steuerberater bestanden habe oder von dieser Prüfung befreit worden sei.
- 28 Eine Gesellschaft, die keine Befugnis zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen habe, könne allenfalls nach § 3a StBerG zu vorübergehender und gelegentlicher Hilfeleistung in Steuersachen auf dem Gebiet der Bundesrepublik Deutschland befugt sein. § 3a StBerG erfasse aber keine Dienstleistungen, die eine Gesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat erbringe, ohne dass sich die für die Gesellschaft handelnden Personen in das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland begäben.
- 29 Es sei daher zu klären, ob diese Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs durch einen zwingenden Grund des Allgemeininteresses gerechtfertigt sei. Eine solche Rechtfertigung könne sich aus der Notwendigkeit der Einhaltung steuerlicher Regelungen und der Verhinderung von Steuerhinterziehung ergeben, was das Ziel der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Regelung sei. Insbesondere solle durch die Beschränkung des Zugangs zur Steuerberatungstätigkeit auf bestimmte Personen und Gesellschaften sichergestellt werden, dass Steuerpflichtige bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten qualifizierte Hilfe erhielten.
- 30 Zudem sollten die Steuerpflichtigen vor Nachteilen bewahrt werden, die ihnen dadurch entstehen könnten, dass sie steuerlich von Personen beraten würden, die nicht die hierfür erforderliche berufliche oder persönliche Qualifikation besäßen. Die Befugnis im Sinne von § 3 StBerG trage deshalb zugleich zum Schutz der Interessen der Steuerpflichtigen bei, die als Verbraucher Beratungsdienstleistungen in Anspruch nähmen.
- 31 Die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung erscheine im Hinblick auf die Komplexität des deutschen Steuerrechts und die ständigen Änderungen der steuerlichen Vorschriften auch als geeignet und erforderlich, um die vorgenannten Ziele zu verfolgen.
- 32 Unter diesen Umständen hat der Bundesfinanzhof beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:
1. Steht Art. 5 der Richtlinie 2005/36 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 Frage 1 genannten Umständen mit Erfolg auf Art. 16 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 2006/123 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 Frage 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?

### **Zu den Vorlagefragen**

#### *Vorbemerkungen*

- 33 Mit seinen Fragen ersucht das vorlegende Gericht zunächst um Auskunft darüber, ob eine Dienstleistung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende unter Art. 5 der Richtlinie 2005/36, Art. 16 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 2006/123 und/oder Art. 56 AEUV fällt.
- 34 Wie sich aus der Vorlageentscheidung ergibt, liegt diesen Fragen die Prämisse zugrunde, dass X für Kunden in Deutschland von den Niederlanden aus, ohne dass sich die für die Gesellschaft handelnden Personen in das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland begeben, geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leistet.
- 35 Eine solche Dienstleistung fällt jedoch zum einen nicht unter Art. 5 der Richtlinie 2005/36. In dessen Abs. 2 ist nämlich ausdrücklich vorgesehen,

dass die Bestimmungen des Titels II dieser Richtlinie, zu denen Art. 5 gehört, nur für den Fall gelten, dass sich der Dienstleister in den Aufnahmemitgliedstaat begibt. Das ist bei einer Dienstleistung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nicht der Fall.

- 36 Zum anderen ist zu Art. 16 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 2006/123 darauf hinzuweisen, dass Art. 16 dieser Richtlinie nach deren Art. 17 Nr. 6 jedenfalls auf die Angelegenheiten, die unter Titel II der Richtlinie 2005/36 fallen, sowie auf Anforderungen im Mitgliedstaat der Dienstleistungserbringung, die eine Tätigkeit den Angehörigen eines bestimmten Berufs vorbehalten, keine Anwendung findet.
- 37 Nach den Ausführungen in der Vorlageentscheidung legt eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende die Voraussetzungen für den Zugang zur Tätigkeit der Hilfeleistung in Steuersachen fest und untersagt die Ausübung dieser Tätigkeit allen, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen. Damit behält sie im Sinne des Art. 17 Nr. 6 der Richtlinie 2006/123 eine Tätigkeit den Angehörigen eines bestimmten Berufs vor.
- 38 Wie der Generalanwalt in Nr. 53 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, fallen die sich aus einer solchen Regelung ergebenden Anforderungen somit unter den in Art. 17 Nr. 6 der Richtlinie 2006/123 vorgesehenen Ausschluss vom Anwendungsbereich ihres Art. 16.
- 39 Dieser Auslegung steht nicht entgegen, dass eine Dienstleistung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, wie sich aus Rn. 35 des vorliegenden Urteils ergibt, nicht unter Titel II der Richtlinie 2005/36 fällt. Der Wortlaut des Art. 17 Nr. 6 dieser Richtlinie bestätigt nämlich, dass sich der darin vorgesehene Ausschluss nicht auf die Angelegenheiten beschränkt, die unter Titel II der Richtlinie fallen.
- 40 Eine Dienstleistung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende fällt daher weder unter Art. 5 der Richtlinie 2005/36 noch unter Art. 16 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 2006/123.
- 41 Hingegen wird eine Dienstleistung mit grenzüberschreitendem Charakter wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende von Art. 56 AEUV erfasst (vgl. entsprechend Urteil OSA, C-351/12, EU:C:2014:110, Rn. 68).
- 42 Deshalb ist nur die dritte Frage zu beantworten.

#### *Zur dritten Frage*

- 43 Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 56 AEUV dahin auszulegen ist, dass er es nicht zulässt, dass eine Regelung eines Mitgliedstaats, in der die Voraussetzungen für den Zugang zur Tätigkeit der geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen festgelegt sind, die Dienstleistungsfreiheit einer Steuerberatungsgesellschaft beschränkt, die nach den Rechtsvorschriften eines anderen Mitgliedstaats, in dem sie niedergelassen ist, gegründet wurde und in diesem Mitgliedstaat, in dem die steuerberatende Tätigkeit nicht reglementiert ist, eine Steuererklärung für einen Leistungsempfänger im erstgenannten Mitgliedstaat erstellt und an die Finanzverwaltung dieses Mitgliedstaats übermittelt.
- 44 Hierzu ist darauf hinzuweisen, dass die Mitgliedstaaten, solange es an einer Harmonisierung der Voraussetzungen für den Zugang zu einem Beruf fehlt, festlegen dürfen, welche Kenntnisse und Fähigkeiten zu dessen Ausübung notwendig sind (vgl. u. a. Urteil Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, Rn. 48 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 45 Da die Bedingungen für den Zugang zur Tätigkeit der geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen bisher nicht auf Unionsebene harmonisiert worden sind, bleiben die Mitgliedstaaten befugt, diese Voraussetzungen festzulegen (vgl. entsprechend Urteil Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, Rn. 49).
- 46 Im vorliegenden Fall steht das Unionsrecht folglich dem nicht entgegen, dass die deutschen Rechtsvorschriften den Zugang zu dieser Tätigkeit vom Besitz der für notwendig erachteten Kenntnisse und Fähigkeiten abhängig machen (vgl. entsprechend Urteil Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, Rn. 50).
- 47 Die Mitgliedstaaten müssen ihre Befugnisse in diesem Bereich jedoch unter Beachtung der durch den AEU-Vertrag garantierten Grundfreiheiten ausüben (Urteil Brouillard, C-298/14, EU:C:2015:652, Rn. 51 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 48 Zum freien Dienstleistungsverkehr ist festzustellen, dass Art. 56 AEUV nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs 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, verlangt, 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 (vgl. u. a. Urteil Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, Rn. 44).
- 49 Wie der Generalanwalt in den Nrn. 66 und 67 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, stellt eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs dar. Indem sie nämlich die geschäftsmäßige Hilfeleistung in Steuersachen durch eine Steuerberatungsgesellschaft einem Regime der vorherigen Genehmigung unterwirft, die ihrerseits die entsprechende berufliche Qualifikation der Leitungsorgane dieser Gesellschaft voraussetzt, nimmt sie einer Steuerberatungsgesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat, in dem diese Tätigkeit befugt ausgeübt wird, ohne reglementiert zu sein, jede Möglichkeit, ihre Leistungen in Deutschland zu erbringen.
- 50 Zwar kann eine Steuerberatungsgesellschaft, die nicht befugt ist, geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen zu leisten, nach § 3a StBerG zur vorübergehenden und gelegentlichen Hilfeleistung in Steuersachen auf dem Gebiet der Bundesrepublik Deutschland befugt sein.
- 51 Den in Rn. 28 des vorliegenden Urteils wiedergegebenen Ausführungen des vorlegenden Gerichts ist jedoch zu entnehmen, dass § 3a StBerG nicht für eine Dienstleistung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende gilt, bei der sich der Dienstleistende nicht in den Aufnahmemitgliedstaat begibt.
- 52 Was die Rechtfertigung der Beschränkung anbelangt, die durch eine Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende erfolgt, können nach gefestigter Rechtsprechung nationale Maßnahmen, die geeignet sind, die Ausübung der durch den Vertrag garantierten Grundfreiheiten zu behindern oder weniger attraktiv zu machen, nur dann zugelassen werden, wenn mit ihnen ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel verfolgt wird, wenn sie geeignet sind, dessen Erreichung zu gewährleisten, und wenn sie nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung des verfolgten Ziels erforderlich ist (vgl. u. a. Urteil Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, Rn. 50).

- 53 Allgemein ist darauf hinzuweisen, dass die Verhinderung von Steuerhinterziehung und der Verbraucherschutz, bei denen es sich, wie sich aus der Vorlageentscheidung ergibt, um Ziele handelt, die mit der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Regelung verfolgt werden, Ziele sind, die als zwingende Gründe des Allgemeininteresses angesehen werden können und mit denen sich eine Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs rechtfertigen lässt (vgl. in diesem Sinne Urteile Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, Rn. 51 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie Kommission/Spanien, C-678/11, EU:C:2014:2434, Rn. 45 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 54 Allerdings obliegt es nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs den nationalen Behörden, insbesondere dafür Sorge zu tragen, dass die in anderen Mitgliedstaaten erworbene Qualifikation ihrem Wert entsprechend anerkannt und angemessen berücksichtigt wird (vgl. Urteil Peñarroja Fa, C-372/09 und C-373/09, EU:C:2011:156, Rn. 58 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 55 Im vorliegenden Fall geht aus den Akten, die dem Gerichtshof übermittelt wurden, allerdings nicht hervor, dass es die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung erlauben würde, bei einer Dienstleistung ohne physischen Grenzüberschritt des Dienstleistenden oder der für ihn handelnden Personen eine Qualifikation im Bereich der geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen, die der Dienstleistende oder diese Personen in einem anderen Mitgliedstaat erworben haben, ihrem Wert entsprechend anzuerkennen und angemessen zu berücksichtigen.
- 56 Eine Verpflichtung des Erbringers einer Dienstleistung der geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen wie X, den Behörden des Mitgliedstaats, in dem der Zugang zur Tätigkeit der geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen reglementiert ist und in dem der Dienstleister solche Leistungen zu erbringen beabsichtigt, über diese Absicht eine einfache vorherige Meldung zu erstatten, ginge zwar grundsätzlich nicht über das hinaus, was zur Erreichung der mit einer Regelung wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden verfolgten Ziele der Verhinderung von Steuerhinterziehung und des Verbraucherschutzes erforderlich ist. Eine solche Verpflichtung würde es den Behörden ermöglichen, die Qualifikation zu überprüfen, die der Dienstleistende oder die natürlichen Personen, die für ihn die betreffende Dienstleistung erbringen, in anderen Mitgliedstaaten – gegebenenfalls durch Berufserfahrung – auf dem speziellen Gebiet des Steuerwesens erworben haben, in dem der Dienstleistende seine Tätigkeit ausüben beabsichtigt (vgl. entsprechend Urteil Essent Energie Productie, C-91/13, EU:C:2014:2206, Rn. 57 und 58 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 57 Wie sich aus Rn. 28 des vorliegenden Urteils ergibt, ist jedoch die Bestimmung, die nach Ansicht des Finanzamts und der Bundesrepublik Deutschland eine solche Anerkennung und Berücksichtigung erlauben würde, nämlich § 3a StBerG, den Ausführungen des vorliegenden Gerichts zufolge auf eine solche Dienstleistung nicht anwendbar.
- 58 Im Übrigen könnten die Behörden eines Mitgliedstaats unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens einem Dienstleistenden wie X einen eventuellen Verstoß gegen eine Bestimmung wie § 3a StBerG jedenfalls nicht mit Erfolg entgegenhalten, da die Modalitäten seiner Anwendung auf ihn nicht klar waren.
- 59 Der Grundsatz der Rechtssicherheit gebietet es nämlich insbesondere, dass Rechtsvorschriften – vor allem dann, wenn sie nachteilige Folgen für Einzelne und Unternehmen haben können – klar, bestimmt und in ihren Auswirkungen voraussehbar sein müssen (vgl. Urteil Berlington Hungary u. a., C-98/14, EU:C:2015:386, Rn. 77 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 60 Daher ist auf die dritte Frage zu antworten, dass Art. 56 AEUV dahin auszulegen ist, dass er es nicht zulässt, dass eine Regelung eines Mitgliedstaats, in der die Voraussetzungen für den Zugang zur Tätigkeit der geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen festgelegt sind, die Dienstleistungsfreiheit einer Steuerberatungsgesellschaft beschränkt, die nach den Rechtsvorschriften eines anderen Mitgliedstaats, in dem sie niedergelassen ist, gegründet wurde und in diesem Mitgliedstaat, in dem die steuerberatende Tätigkeit nicht reglementiert ist, eine Steuererklärung für einen Leistungsempfänger im erstgenannten Mitgliedstaat erstellt und an die Finanzverwaltung dieses Mitgliedstaats übermittelt, ohne dass die Qualifikation, die diese Gesellschaft oder die natürlichen Personen, die für sie die Dienstleistung der geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen erbringen, in anderen Mitgliedstaaten erworben haben, ihrem Wert entsprechend anerkannt und angemessen berücksichtigt wird.

### Kosten

- 61 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Vierte Kammer) für Recht erkannt:

**Art. 56 AEUV ist dahin auszulegen, dass er es nicht zulässt, dass eine Regelung eines Mitgliedstaats, in der die Voraussetzungen für den Zugang zur Tätigkeit der geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen festgelegt sind, die Dienstleistungsfreiheit einer Steuerberatungsgesellschaft beschränkt, die nach den Rechtsvorschriften eines anderen Mitgliedstaats, in dem sie niedergelassen ist, gegründet wurde und in diesem Mitgliedstaat, in dem die steuerberatende Tätigkeit nicht reglementiert ist, eine Steuererklärung für einen Leistungsempfänger im erstgenannten Mitgliedstaat erstellt und an die Finanzverwaltung dieses Mitgliedstaats übermittelt, ohne dass die Qualifikation, die diese Gesellschaft oder die natürlichen Personen, die für sie die Dienstleistung der geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen erbringen, in anderen Mitgliedstaaten erworben haben, ihrem Wert entsprechend anerkannt und angemessen berücksichtigt wird.**

Unterschriften