



Datum van inontvangstneming : 19/08/2014

Zaak C-342/14

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

16 juli 2014

Verwijzende rechter:

Bundesfinanzhof (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

20 mei 2014

Verzoekster en verzoekster tot Revision:

X-Steuerberatungsgesellschaft

Verweerder en verweerder in Revision:

Finanzamt Hannover-Nord

BESCHIKKING

In de zaak van

X-Steuerberatungsgesellschaft, Nederland,
verzoekster en verzoekster tot Revision,

[OMISSIS]

tegen

Finanzamt Hannover-Nord,
verweerder en verweerder in Revision,

op grond van een afwijzing als gemachtigde,

heeft de II. Senat

[OMISSIS]

op 20 mei 2014 beslist:

De behandeling van de zaak wordt geschorst.

Het Hof van Justitie van de Europese Unie wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen:

- 1) Staat artikel 5 van richtlijn 2005/36/EG in de weg aan een beperking van het vrij verrichten van diensten ingeval een naar de wettelijke bepalingen van een lidstaat opgericht belastingadvieskantoor in de lidstaat van vestiging, waarin de activiteit van fiscale advisering niet is gereguleerd, een belastingaangifte opstelt voor de ontvanger van de dienst in een andere lidstaat en deze bij de belastingdienst indient, en nationale voorschriften in de andere lidstaat bepalen dat een belastingadvieskantoor een vergunning moet hebben om beroepsmatig bijstand in belastingzaken te kunnen verlenen en moet worden bestuurd onder de verantwoordelijkheid van belastingadviseurs?
- 2) Kan een belastingadvieskantoor onder de in de eerste vraag genoemde omstandigheden met succes een beroep doen op artikel 16, leden 1 en 2, van richtlijn 2006/123/EG, ongeacht in welk van beide lidstaten het de dienst verricht?
- 3) Moet artikel 56 VWEU aldus worden uitgelegd dat het onder de in de eerste vraag genoemde omstandigheden in de weg staat aan een beperking van het vrij verrichten van diensten door in de lidstaat van de ontvanger van de dienst geldende voorschriften, wanneer het belastingadvieskantoor niet is gevestigd in de lidstaat van de ontvanger van de dienst?

Motivering

I.

Verzoekster en verzoekster tot Revision (verzoekster) is een kapitaalvennootschap naar Brits recht die is gevestigd in Groot-Brittannië en filialen heeft in Nederland en België. Het doel van verzoeksters onderneming is het verstrekken van economisch en fiscaal advies en het verrichten van accountancywerkzaamheden. Vennoten en bestuurders („director”) zijn de in de Bondsrepubliek Duitsland (Duitsland) woonachtige S en de in België woonachtige Y. Y was eerder in Duitsland aangewezen als belastingadviseur. Zijn benoeming werd in 2000 beëindigd.

Verzoekster is in Duitsland niet erkend als belastingadvieskantoor in de zin van § 32, lid 3, en § 49 e.v. van het Steuerberatungsgesetz [Duitse wet op belastingadvies; hierna: „StBerG”] in de voor 2012 geldende versie. Zij adviseert verschillende in Duitsland gevestigde opdrachtgevers in belastingzaken en vertegenwoordigt hen in fiscaal-administratieve procedures.

Voor de ontvangst van poststukken heeft verzoekster A-Ltd gemachtigd, een in Duitsland gevestigde onderneming voor kantoordiensten. Uit meerdere deurwaardersexploten die zijn overgelegd aan het Finanzgericht (hierna: „FG”) kan worden opgemaakt dat Y beroepsmatig actief is in de kantooruimte van A-Ltd.

Verzoekster werkte mee aan de opstelling van de aangifte omzetbelasting voor 2010 van de in Duitsland gevestigde C-Ltd. Deze aangifte is begin 2012 bij verweerder en verweerder in Revision (Finanzamt, hierna: „FA”) ingekomen. Het FA weigerde krachtens § 80, lid 5, van de Abgabenordnung (Duitse belastingregeling; hierna: „AO), bij beschikking van 12 maart 2012 verzoekster te erkennen als gemachtigde voor C-Ltd. met betrekking tot de procedure van vaststelling van de omzetbelasting voor het kalenderjaar 2010. De motivering was dat verzoekster niet bevoegd was tot het verlenen van beroepsmatige bijstand in belastingzaken.

Het beroep werd verworpen. Het FG was met het FA van oordeel dat verzoekster niet bevoegd was tot het verlenen van beroepsmatige bijstand in belastingzaken. Ook was niet aan de voorwaarden voor tijdelijke en incidentele bijstand in belastingzaken van § 3a StBerG voldaan. Verzoekster heeft bij het voor Nederland bevoegde orgaan voor belastingadviseurs Düsseldorf/Duitsland geen schriftelijke melding gedaan die aan de vereisten van § 3a, lid 2, StBerG voldoet. [OMISSIS]

In Revision stelt verzoekster, zakelijk weergegeven, dat inbreuk is gemaakt op het vrij verrichten van diensten in de zin van

- artikel 5 van richtlijn 2005/36/EG van het Europees Parlement en de Raad van 7 september 2005 betreffende de erkenning van beroepskwalificaties (PB L 255, blz. 22, laatstelijk gewijzigd bij verordening nr. 623/2012 van de Commissie van 11 juli 2012, PB L 180, blz. 9),
- artikel 16 van richtlijn 2006/123/EG van het Europees Parlement en de Raad van 12 december 2006 betreffende diensten op de interne markt (PB L 376, blz. 36),
- artikel 56 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie in de versie van het Verdrag van Lissabon tot wijziging van het Verdrag betreffende de Europese Unie en het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap (PB 2008, C 115, blz. 47) en
- artikel 3 van richtlijn 2000/31/EG van het Europees Parlement en de Raad van 8 juni 2000 betreffende bepaalde juridische aspecten van de diensten van de informatiemaatschappij, met name de elektronische handel, in de interne markt (richtlijn elektronische handel), PB L 178, blz. 1.

Ter motivering voert verzoekster aan dat een in Nederland gevestigde dienstverlener die daar rechtmatig werkzaam is als belastingadviseur, niet kan

worden verboden, zonder fysiek de grens te overschrijden, zijn diensten vanuit Nederland te verrichten voor in Duitsland gevestigde marktdeelnemers. Dit geldt ongeacht of belastingadvies, anders dan in Nederland, in Duitsland uitsluitend is voorbehouden aan bepaalde beroepsbeoefenaars. In de onderhavige zaak heeft bij de dienstverrichting ten behoeve van C-Ltd. geen grensoverschrijding plaatsgevonden; verzoekster heeft de aangifte omzetbelasting in haar vestiging in Nederland voorbereid en van daaruit verzonden aan het FA.

Verzoekster verzoekt, zakelijk weergegeven, de uitspraak van het FG, voor zover deze de beschikking van 12 maart 2012 betreft, alsmede de beschikking van 12 maart 2012 te vernietigen.

Het FA vordert afwijzing van het beroep in Revision.

II.

De Senat stelt het Hof van Justitie van de Europese Unie (Hof) de in het dictum aangegeven prejudiciële vragen over de uitlegging van artikel 5 van richtlijn 2005/36/EG, artikel 16, leden 1 en 2, van richtlijn 2006/123/EG en artikel 56 VWEU en schorst de behandeling van de zaak in afwachting van de uitspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie.

1. Toepasselijke bepalingen

a) Unierecht

aa) Richtlijn 2005/36/EG

Volgens artikel 1 stelt deze richtlijn de regels vast volgens welke een lidstaat die de toegang tot of de uitoefening van een gereguleerd beroep op zijn grondgebied afhankelijk stelt van het bezit van bepaalde beroepskwalificaties, de in een andere lidstaat of andere lidstaten verworven beroepskwalificaties die de houder van die kwalificaties het recht verlenen er hetzelfde beroep uit te oefenen, erkent voor de toegang tot en de uitoefening van dit beroep.

Artikel 2 bepaalt het toepassingsgebied. Volgens dit artikel is de richtlijn van toepassing op alle onderdanen van een lidstaat, met inbegrip van beoefenaren van de vrije beroepen, die in een andere lidstaat dan die waar zij hun beroepskwalificaties hebben verworven, een gereguleerd beroep willen uitoefenen, hetzij als zelfstandige, hetzij als werknemer.

In deze richtlijn wordt volgens artikel 3, lid 1, verstaan onder:

„a) ‚gereguleerd beroep’: een beroepswerkzaamheid of een geheel van beroepswerkzaamheden waartoe de toegang of waarvan de uitoefening of één van de wijzen van uitoefening krachtens wettelijke of

bestuursrechtelijke bepalingen direct of indirect afhankelijk wordt gesteld van het bezit van bepaalde beroepskwalificaties; met name het voeren van een beroepstitel die door wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen beperkt is tot personen die een specifieke beroepskwalificatie bezitten, geldt als een wijze van uitoefening. Wanneer de eerste zin niet van toepassing is, wordt het in lid 2 bedoelde beroep met een gereguleerd beroep gelijkgesteld;

b) „beroepskwalificaties”: kwalificaties die worden gestaafd door een opleidingstitel, een bekwaamheidsattest zoals bedoeld in artikel 11, onder a, i, en/of beroepservaring”.

Artikel 5 van deze richtlijn regelt het beginsel van het vrij verrichten van diensten als volgt:

„(1) Onverminderd specifieke bepalingen van het communautaire recht en de artikelen 6 en 7 van deze richtlijn, kunnen de lidstaten niet om redenen van beroepskwalificatie beperkingen stellen aan het vrij verrichten van diensten in een andere lidstaat:

- a) indien de dienstverrichter op wettige wijze is gevestigd in een lidstaat (hierna ‚lidstaat van vestiging’ genoemd) om er hetzelfde beroep uit te oefenen, en
- b) wanneer de dienstverrichter zich naar een andere lidstaat begeeft, indien hij dat beroep tijdens de tien jaar die voorafgaan aan de dienstverrichting gedurende ten minste twee jaar heeft uitgeoefend in de lidstaat van vestiging, waar het beroep niet gereguleerd is. Deze voorwaarde van twee jaar beroepsuitoefening is niet van toepassing wanneer het beroep of de opleiding die toegang verleent tot het beroep, gereguleerd is.

(2) De bepalingen van deze titel zijn uitsluitend van toepassing wanneer de dienstverrichter zich naar het grondgebied van de ontvangende lidstaat begeeft om er tijdelijk en incidenteel het in lid 1 bedoelde beroep uit te oefenen.

Het tijdelijke en incidentele karakter van de dienstverrichting wordt per geval beoordeeld, met name in het licht van de duur, frequentie, regelmaat en continuïteit van de verrichting.

(3) Als de dienstverrichter zich naar een andere lidstaat begeeft, valt hij onder de professionele, wettelijke of administratieve beroepsregels die rechtstreeks verband houden met beroepskwalificaties, zoals de definitie van het beroep, het gebruik van titels en de ernstige wanprestatie bij de uitoefening van het beroep die rechtstreeks en specifiek verband houdt met de bescherming en de veiligheid van consumenten.”

bb) Richtlijn 2006/123/EG

Deze richtlijn bevat algemene bepalingen ter vergemakkelijking van de uitoefening van de vrijheid van vestiging van dienstverrichters en het vrije verkeer van diensten.

Artikel 16 van deze richtlijn („Vrij verrichten van diensten”), bepaalt:

„1. De lidstaten eerbiedigen het recht van dienstverrichters om diensten te verrichten in een andere lidstaat dan die waar zij gevestigd zijn.

De lidstaat waar de dienst wordt verricht, zorgt voor vrije toegang tot en vrije uitoefening van een dienstenactiviteit op zijn grondgebied.”

Luidens artikel 17, punt 6, van deze richtlijn is artikel 16 ervan niet van toepassing op aangelegenheden die onder titel II van richtlijn 2005/36 vallen en evenmin op in de lidstaat waar de dienst wordt verricht gestelde eisen die een activiteit voorbehouden aan een bepaald beroep.

cc) Artikelen 56, 57, en 62 VWEU

Volgens artikel 56, lid 1 VWEU zijn beperkingen op het vrij verrichten van diensten binnen de Unie in het kader van de volgende bepalingen verboden ten aanzien van de onderdanen der lidstaten die in een andere lidstaat zijn gevestigd dan die waarin degene is gevestigd te wiens behoeve de dienst wordt verricht.

Overeenkomstig artikel 57, eerste alinea, VWEU worden in de zin van de Verdragen als diensten beschouwd de dienstverrichtingen die gewoonlijk tegen vergoeding geschieden, voor zover de bepalingen betreffende het vrij verkeer van goederen, kapitaal en personen op deze dienstverrichtingen niet van toepassing zijn.

De diensten omvatten met name de werkzaamheden van de vrije beroepen (artikel 57, tweede alinea, sub d, VWEU).

Onverminderd de bepalingen van het hoofdstuk betreffende het recht van vestiging, kan degene die de diensten verricht, daartoe zijn werkzaamheden tijdelijk uitoefenen in de lidstaat waar de dienst wordt verricht, onder dezelfde voorwaarden als die welke die staat aan zijn eigen onderdanen oplegt (artikel 57, derde alinea, VWEU).

Volgens artikel 62 VWEU zijn de bepalingen van de artikelen 51 tot en met 54 van toepassing op het onderwerp dat in hoofdstuk 3, „De diensten”, is geregeld. Overeenkomstig artikel 54, eerste alinea, VWEU worden de vennootschappen welke in overeenstemming met de wetgeving van een lidstaat zijn opgericht en hun statutaire zetel, hun hoofdbestuur of hun hoofdvestiging binnen de Unie hebben, voor de toepassing van de bepalingen van dit hoofdstuk gelijkgesteld met

de natuurlijke personen die onderdaan zijn van de lidstaten. Overeenkomstig artikel 54, tweede alinea, VWEU worden onder vennootschappen verstaan maatschappen naar burgerlijk recht of handelsrecht, de coöperatieve verenigingen of vennootschappen daaronder begrepen, en de overige rechtspersonen naar publiek- of privaatrecht, met uitzondering van vennootschappen welke geen winst beogen.

b) Nationaal recht

Volgens § 80, lid 5, AO moeten gemachtigden en adviseurs worden afgewezen, wanneer zij beroepsmatig bijstand verlenen in belastingzaken zonder daartoe bevoegd te zijn. Volgens § 2, eerste volzin, StBerG mogen enkel personen en entiteiten die daartoe bevoegd zijn, beroepsmatig bijstand in belastingzaken verlenen.

Overeenkomstig § 3 StBerG zijn tot beroepsmatige bijstand in belastingzaken bevoegd:

- „1. Belastingadviseurs, fiscaal gemachtigden, advocaten, gevestigde Europese advocaten, auditeurs en beëdigde accountants,
2. maatschappen waarvan de maten uitsluitend bestaan uit de sub 1 genoemde personen,
3. belastingadvieskantoren, advocatenkantoren, auditkantoren en accountantskantoren.”

Een tijdelijke en incidentele bijstand in belastingzaken is in § 3a StBerG geregeld als volgt:

„(1) Personen die beroepsmatig in een andere lidstaat van de Europese Unie of in een andere staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte of in Zwitserland zijn gevestigd en aldaar bevoegd zijn krachtens het recht van de lidstaat van vestiging beroepsmatige bijstand in belastingzaken te verlenen, zijn bevoegd om tijdelijk en incidenteel bijstand in belastingzaken te verlenen op het Duitse grondgebied. De bevoegdheid tot het verlenen van bijstand in belastingzaken in Duitsland is van dezelfde omvang als die van de bevoegdheid in het land van vestiging. Bij hun werkzaamheid in Duitsland gelden voor hen dezelfde beroepsregels als voor de in § 3 genoemde personen. Wanneer het beroep noch de opleiding tot dit beroep in het land van vestiging is geregeld, geldt de bevoegdheid tot het verlenen van beroepsmatige bijstand in belastingzaken in Duitsland enkel indien de persoon dat beroep in de voorafgaande tien jaar ten minste twee jaar heeft uitgeoefend. Het tijdelijke en incidentele karakter van de beroepsmatige bijstand in belastingzaken moet met name in het licht van de duur, frequentie, regelmaat en continuïteit ervan worden beoordeeld.

(2) De beroepsmatige bijstand in belastingzaken overeenkomstig lid 1 is slechts toegestaan indien de persoon voorafgaand aan de eerste verrichtingen in Duitsland een schriftelijke melding doet aan het bevoegde orgaan.

Het bevoegde orgaan is voor personen uit:

...

4. Nederland en Bulgarije: de Steuerberaterkammer Düsseldorf,

...

De melding van de persoon omvat:

[OMISSIS]

[OMISSIS]“

§ 5, lid 1, eerste volzin, StBerG luidt als volgt:

„(1) Andere dan de in § 3, § 3a en § 4 bedoelde personen en entiteiten mogen geen beroepsmatige bijstand in belastingzaken verlenen en met name geen beroepsmatig advies in belastingzaken verlenen”

§ 32 StDrG luidt als volgt:

„(1) Belastingadviseurs, fiscaal gemachtigden en belastingadvieskantoren verlenen beroepsmatig bijstand in belastingzaken in overeenstemming met de voorschriften van deze wet.

(2) Belastingadviseurs en fiscaal gemachtigden treden op krachtens een opdracht; zij oefenen een vrij beroep uit. Hun werkzaamheid is geen nijverheid.

(3) Belastingadvieskantoren moeten een erkenning hebben. Voor de erkenning moet bewijs worden overgelegd dat de vennootschap wordt bestuurd onder verantwoordelijkheid van belastingadviseurs.”

Krachtens § 35, lid 1, eerste volzin, StBerG kan enkel aan diegene die is geslaagd voor het examen als belastingadviseur of van dit examen is vrijgesteld, een opdracht als belastingadviseur worden verstrekt.

Overeenkomstig § 33, eerste volzin, StBerG hebben belastingadviseurs, fiscaal gemachtigden en belastingadvieskantoren als taak, in het kader van hun opdracht hun opdrachtgevers te adviseren in belastingzaken, hen te vertegenwoordigen en bij te staan bij de afhandeling van hun belastingzaken en de vervulling van hun belastingverplichtingen. Daartoe behoort tevens de bijstand in fiscale strafzaken en in het geval een geldboete is opgelegd wegens een fiscaal strafbaar feit, alsook

de bijstand bij het vervullen van de boekhoudverplichtingen voortvloeiend uit de belastingwetgeving, meer bepaald het opstellen van de fiscale balansen en de fiscale beoordeling ervan (§ 33, tweede volzin, StBerG).

Krachtens § 49, lid 3, eerste volzin, StBerG, is de Steuerberaterkammer in wier arrondissement de vennootschap is gevestigd, bevoegd voor de beoordeling van de aanvraag tot erkenning van een vennootschap als belastingadvieskantoor.

2. Beoordeling van het geding volgens nationaal recht

In het geding zijn de voorwaarden van § 80, lid 5, AO, voor een afwijzing van verzoekster vervuld.

a) Verzoekster heeft door het opmaken en de medewerking bij de indiening van de aangifte omzetbelasting van C-Ltd. beroepsmatig bijstand in belastingzaken verleend zonder hiertoe bevoegd te zijn. Verzoekster is niet bevoegd krachtens § 3, punt 3, StBerG en evenmin erkend als belastingadvieskantoor krachtens § 32, lid 3, eerste volzin, StBerG. Een dergelijke erkenning stuit af op het feit dat verzoekster niet onder verantwoordelijkheid van belastingadviseurs wordt bestuurd.

b) Verzoekster is evenmin bevoegd ingevolge § 3a, lid 1, eerste volzin, StBerG om de belastingaangifte op te stellen en bij het FA in te dienen. § 3a StBerG dient tot omzetting van richtlijn 2005/36/EG met betrekking tot de beroepsmatige bijstand in belastingzaken in Duitsland door personen en entiteiten uit een andere lidstaat van de Europese Unie.

De voorwaarden van § 3a StBerG voor een incidentele bijstand in belastingzaken op het Duitse grondgebied zijn echter niet vervuld [wordt nader uiteengezet] [OMISSIS]

c) Aangezien verzoekster naar het oordeel van het FG op generlei wijze bevoegd is beroepsmatige bijstand in belastingzaken te verlenen, heeft het – vanuit zijn standpunt terecht – niet vastgesteld of verzoekster de concrete dienst voor C-Ltd. heeft verricht in Duitsland of – zoals voor deze rechter is aangevoerd – in Nederland. Het FG heeft evenmin voldoende vastgesteld of verzoekster in Duitsland is gevestigd, omdat de kantoren van A-Ltd. bewijs opleveren van grond zijn voor een duurzame aanwezigheid van verzoekster en derhalve de bepalingen betreffende de vrijheid van vestiging overeenkomstig artikel 49 e.v. VWEU van toepassing zijn (zie arresten Commissie/Portugal, C-171/02, EU:C:2004:270, punt 24; Stoß e.a., C-316/07 e.a., EU:C:2010:504, punt 59; Duomo Gpa e.a., C-357/10 e.a., EU:C:2012:283, punt 30).

d) Verzoekster kan zich mogelijk met succes rechtstreeks beroepen op de Unierechtelijke regelingen van artikel 5 van richtlijn 2005/36/EG, artikel 16 van richtlijn 2006/123/EG of artikel 56 VWEU.

3. Verenigbaarheid met het Unierecht

Het behoeft verduidelijking van het Hof of het met het Unierecht verenigbaar is, dat het vrij verrichten van diensten wordt beperkt door nationale regelingen die bepalen dat bijstand in belastingzaken beroepsmatig slechts mag worden verleend door hiertoe bevoegde personen en entiteiten en dat een belastingadvieskantoor voor die bevoegdheid een vergunning nodig heeft en onder verantwoordelijkheid van belastingadviseurs moet worden bestuurd. De vragen die moeten worden beantwoord hebben betrekking op het geval waarin een belastingkantoor dat naar het recht van een lidstaat is opgericht, in de lidstaat waar het is gevestigd (lidstaat van vestiging), alwaar de fiscale advisering niet is gereguleerd, een belastingaangifte opstelt voor een ontvanger van de dienst in een andere lidstaat en bij de belastingdienst indient, en deze werkzaamheid in de andere lidstaat is geregeld door nationale voorschriften.

a) Het feit dat het FG nog niet heeft vastgesteld of verzoekster de concrete dienst – opstelling en indiening van de aangifte omzetbelasting van C-Ltd. – daadwerkelijk in de lidstaat van vestiging (Nederland) heeft verricht en of zij ook in de lidstaat van de ontvanger van de dienst (Duitsland) is gevestigd, staat niet aan de verwijzing in de weg.

Gelet op de verdeling van de taken tussen de nationale rechter en het Hof, niet kan worden verlangd dat de verwijzende rechter, voordat hij zich tot het Hof wendt, alle feitelijke vaststellingen en juridische beoordelingen verricht die hij in het kader van zijn rechterlijke taak dient te verrichten (zie arrest Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, punt 39). Het volstaat immers dat het voorwerp van het hoofdgeding en het belang ervan voor de rechtsorde van de Unie blijken uit het verzoek om een prejudiciële beslissing, opdat de lidstaten hun opmerkingen zouden kunnen indienen overeenkomstig artikel 23 van het Statuut van het Hof van Justitie en doeltreffend kunnen deelnemen aan de procedure bij het Hof (zie arrest Liga Portuguesa de Futebol Profissional en Bwin International, C-42/07, EU:C:2009:519, punt 41).

Afgezien van het feit dat het BFH de ontbrekende feiten niet zelf kan vaststellen, is het in de huidige stand van de procedure mogelijk dat het FG, dat bevoegd is voor de vaststelling van de feiten, vaststelt dat verzoekster de betreffende dienst in het land van vestiging (Nederland) heeft verricht en niet is gevestigd in de lidstaat van ontvanger van de dienst (Duitsland). De beslissing van het Hof op de gestelde rechtsvragen is bepalend of, en zo ja welke, vaststellingen het FG alsnog moet doen.

b) Eerste prejudiciële vraag

De vraag heeft betrekking op artikel 5 van richtlijn 2005/36/EG.

aa) Uit artikel 1 van richtlijn 2005/36 blijkt dat deze richtlijn tot doel heeft de regels vast te stellen volgens welke een lidstaat die de toegang tot of de

uitoefening van een gereguleerd beroep op zijn grondgebied afhankelijk stelt van het bezit van bepaalde beroepskwalificaties, die in een andere lidstaat verworven beroepskwalificaties die de houder van die kwalificaties het recht verlenen er hetzelfde beroep uit te oefenen, erkent voor de toegang tot en de uitoefening van dit beroep (arrest Konstantinides, C-475/11, EU:C:2013:542, punt 33).

De werkingssfeer blijkt uit artikel 2 van richtlijn 2005/36. De richtlijn is van toepassing op alle onderdanen van een lidstaat die in een andere lidstaat dan die waar zij hun beroepskwalificaties hebben verworven, een gereguleerd beroep willen uitoefenen (artikel 2, lid 1, van richtlijn 2005/36/EG).

Volgens artikel 5, lid 1, van richtlijn 2005/36/EG kunnen de lidstaten niet om redenen van beroepskwalificatie beperkingen stellen aan het vrij verrichten van diensten, indien de dienstverrichter rechtmatig is gevestigd in een lidstaat waar het beroep is gereguleerd (zie arrest Commissie/Portugal, C-458/08, EU:C:2010:692, punt 91). Deze dienstverrichter kan zijn diensten dus op basis van zijn oorspronkelijke beroepstitel in een andere lidstaat aanbieden, zonder dat hij om erkenning van zijn kwalificaties hoeft te verzoeken. Wanneer het betrokken beroep in de lidstaat van vestiging niet is gereguleerd, dient de dienstverrichter twee jaar beroepservaring aan te tonen (zie arrest Commissie/Portugal, EU:C:2010:692, punt 91). Volgens artikel 5, lid 2, van richtlijn 2005/36/EG zijn de bepalingen van titel II, dus de artikelen 5 tot en met 9 van deze richtlijn, uitsluitend van toepassing wanneer de dienstverrichter zich naar het grondgebied van de ontvangende lidstaat begeeft om er tijdelijk en incidenteel het in het lid 1 bedoelde beroep uit te oefenen.

bb) Het is allereerst de vraag of artikel 5 van richtlijn 2005/36/EG wel van toepassing is indien de dienstverrichter een vennootschap is. Hieraan kan in de weg staan dat artikel 2, lid 1, van richtlijn 2005/36/EG enkel van toepassing is op onderdanen en niet op vennootschappen. Het kan echter zijn dat in dat opzicht degenen die als verantwoordelijke voor de vennootschap handelen, in aanmerking moeten worden genomen.

cc) Verder is het de vraag of artikel 5 van richtlijn 2005/36/EG van toepassing is op diensten die een vennootschap verricht in de lidstaat van vestiging waar het uitgeoefende beroep niet is gereguleerd, indien de ontvanger van de dienst is gevestigd in een andere lidstaat waar de werkzaamheid afhankelijk is gesteld van het bezit van bepaalde beroepskwalificaties in de zin van artikel 3, lid 1, sub a, van richtlijn 2005/36/EG.

Artikel 5, lid 2, van richtlijn 2005/36/EG verzet zich tegen de toepassing op dergelijke diensten. Volgens dit artikel zijn de bepalingen betreffende het vrij verrichten van diensten uitsluitend van toepassing wanneer de dienstverrichter zich naar een andere lidstaat (ontvangende lidstaat) begeeft, dus niet wanneer de werkzaamheid in de lidstaat van vestiging wordt uitgeoefend. Dit zou kunnen

betekenen dat artikel 5 van richtlijn 2005/36/EG niet van toepassing is op een dienst waarbij degenen die voor de vennootschap handelen niet fysiek de grens overschrijden, zelfs indien sprake is van de uitoefening van een gereguleerd beroep. Deze bepaling zou dus niet van toepassing zijn op het onderhavige geval. Gevolg daarvan zou zijn dat artikel 5 van richtlijn 2005/36/EG niet in de weg staat aan een beperking van het vrij verrichten van diensten onder de in eerste vraag genoemde omstandigheden.

c) Tweede prejudiciële vraag

De prejudiciële vraag betreft de toepassing van artikel 16, leden 1 en 2, van richtlijn 2006/123/EG.

aa) Deze richtlijn heeft ten doel een juridisch kader te scheppen om de vrijheid van vestiging en het vrije verkeer van diensten tussen de lidstaten te waarborgen (punt 12 van de considerans van richtlijn 2006/123/EG). Deze richtlijn is overeenkomstig artikel 2, lid 1, van toepassing op de diensten van dienstverrichters die in een lidstaat zijn gevestigd. Het gaat onder andere om diensten zoals juridische of fiscale bijstand (punt 33, tweede volzin, van de considerans van richtlijn 2006/123/EG). Ingevolge artikel 3, lid 1, tweede volzin, sub d, van richtlijn 2006/123/EG heeft richtlijn 2005/36/EG voorrang.

Het vrij verrichten van diensten wordt nader geregeld bij artikel 16 van richtlijn 2006/123/EG. Volgens lid 1 ervan eerbiedigen de lidstaten het recht van dienstverrichters om diensten te verrichten in een andere lidstaat dan die waar zij gevestigd zijn. De lidstaat waar de dienst wordt verricht, zorgt voor vrije toegang tot en vrije uitoefening van een dienstenactiviteit op zijn grondgebied. (artikel 16, lid 2, van richtlijn 2006/123/EG). De uitzonderingen blijken uit artikel 17 van richtlijn 2006/123/EG. Blijkens artikel 17, punt 6, van deze richtlijn is artikel 16 ervan niet van toepassing op aangelegenheden die onder titel II van richtlijn 2005/36 vallen en evenmin op in de lidstaat waar de dienst wordt verricht gestelde eisen die een activiteit aan een bepaald beroep voorbehouden. De bepalingen over het vrij verrichten van diensten dienen niet van toepassing te zijn indien in overeenstemming met de Unierechtelijke wetgeving een activiteit in een lidstaat is voorbehouden aan een bepaald beroep, bijvoorbeeld eisen die het geven van juridisch advies voorbehouden aan een advocaat (punt 88 van de considerans van richtlijn 2006/123/EG).

bb) Het is de vraag of een belastingadvieskantoor met succes een beroep kan doen op artikel 16 van richtlijn 2006/123/EG, indien de adviserende werkzaamheid niet is gereguleerd in de lidstaat van vestiging maar wel in de lidstaat van de ontvanger van de dienst, en of dit geldt ongeacht in welk van beide lidstaten het desbetreffende kantoor de dienst verricht.

Indien het belastingadvieskantoor de dienst verricht in de lidstaat waar het is gevestigd, zou artikel 16, lid 1, van richtlijn 2006/123/EG al volgens de

bewoordingen ervan buiten toepassing kunnen blijven. Volgens dit artikel eerbiedigen de lidstaten het recht van dienstverrichters om diensten te verrichten in een andere lidstaat dan die waar zij gevestigd zijn. Artikel 16 van richtlijn 2006/123/EG kan derhalve niet van toepassing zijn op diensten die binnen de lidstaat van vestiging worden verricht. In dat geval hoeft de uitzondering op het vrij verrichten van diensten ingevolge artikel 17, punt 6, van richtlijn 2006/123/EG niet meer te worden onderzocht.

Voor diensten die een belastingadvieskantoor verricht in een andere lidstaat dan die waar het is gevestigd, zou artikel 16 van richtlijn 2006/123/EG op grond van artikel 17, punt 6, van deze richtlijn niet van toepassing kunnen zijn, omdat de werkzaamheid van belastingadvies in de lidstaat waar de dienst wordt verricht is voorbehouden aan een bepaalde beroepsgroep.

Een dergelijke uitlegging van het bepaalde in richtlijn 2006/123/EG zou ertoe leiden dat een belastingadvieskantoor onder de genoemde omstandigheden geen beroep zou kunnen doen op het vrij verrichten van diensten ingevolge artikel 16 van richtlijn 2006/123/EG.

d) Derde prejudiciële vraag

aa) De prejudiciële vraag heeft betrekking op artikel 56 VWEU. De vraag is of het vrij verrichten van diensten in het geval van beroepsmatige bijstand in belastingzaken, die door een vennootschap die is opgericht naar het recht van een lidstaat in de lidstaat van vestiging wordt verleend aan een ontvanger van de dienst in een andere lidstaat, kan worden beperkt door nationale regelingen van de andere lidstaat, wanneer de vennootschap niet in de andere lidstaat is gevestigd.

bb) Richtlijn 2005/36/EG sluit, zelfs voor zover het recht op het niveau van de Unie is geharmoniseerd, het beroep op het beginsel van het vrij verrichten van diensten van artikel 56 VWEU niet uit, wanneer het hoofdgeding niet binnen de werkingssfeer van richtlijn 2005/36/EG valt (zie arrest Konstantinides, EU:C:2013:542, punt 43).

cc) Uit vaste rechtspraak volgt dat artikel 56 VWEU niet alleen de afschaffing verlangt van elke discriminatie van de dienstverrichter op grond van diens nationaliteit of de omstandigheid dat hij in een andere lidstaat is gevestigd dan die van de dienstverrichting, maar tevens de opheffing van elke beperking – ook indien deze zonder onderscheid geldt voor binnenlandse dienstverrichters en dienstverrichters uit andere lidstaten – die de werkzaamheden van de dienstverrichter die in een andere lidstaat is gevestigd en aldaar rechtmatig soortgelijke diensten verricht, kan verbieden, belemmeren of minder aantrekkelijk maken (arrest Konstantinides, EU:C:2013:542, punt 44 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

Daarenboven omvat het begrip beperking in het bijzonder de door een lidstaat genomen maatregelen die, hoewel zij zonder onderscheid toepasselijk zijn, de

vrijheid van dienstverrichting in de overige lidstaten ongunstig beïnvloeden (zie arresten Konstantinides, EU:C:2013:542, punt 45, en Commissie/Italië, C-565/08, EU:C:2011:188, punt 46).

De vrijheid van dienstverrichting komt ook toe aan de vennootschappen die in overeenstemming met de wetgeving van een lidstaat zijn opgericht en hun statutaire zetel, hun hoofdbestuur of hun hoofdvestiging binnen de Unie hebben (artikelen 62 en 54, lid 1, VWEU).

dd) Ofschoon § 2, eerste volzin, § 3, punt 3, en § 32, lid 3, StBerG zonder onderscheid gelden voor alle belastingadvieskantoren die beroepsmatig bijstand verlenen in belastingzaken, brengen zij wel een beperking van de vrijheid van dienstverrichting mee.

Van een dergelijke beperking is sprake wanneer een aanbieder de mogelijkheid wordt ontnomen om de markt van de lidstaat van ontvangst onder normale en doeltreffende mededingingsvoorwaarden te betreden (zie arrest Commissie/Italië, EU:C:2011:188, punt 51). De in Duitsland geldende regelingen sluiten uit dat een vennootschap die in overeenstemming met de wetgeving van een lidstaat is opgericht, haar zetel in een andere lidstaat heeft en niet onder verantwoordelijkheid van belastingadviseurs wordt bestuurd, in Duitsland wordt erkend als belastingadvieskantoor en onbelemmerd beroepsmatig bijstand in belastingzaken kan verlenen. De bevoegdheid tot het verlenen van beroepsmatige bijstand in belastingzaken ontstaat pas bij de erkenning als belastingadvieskantoor. Voor die erkenning moet bewijs worden overgelegd dat de vennootschap onder verantwoordelijkheid van belastingadviseurs wordt bestuurd. Hierbij geldt dat alleen belastingadviseurs mogen worden benoemd die zijn geslaagd voor het examen als belastingadviseur of hiervan zijn vrijgesteld (§ 32, lid 3, tweede volzin, § 35, lid 1, eerste volzin, StBerG). De Steuerberaterkammer in wier ressort de vennootschap haar zetel heeft, is bevoegd te beslissen op het verzoek om erkenning (§ 49, lid 3, eerste volzin, StBerG).

Een vennootschap die niet bevoegd is voor het verlenen van beroepsmatige bijstand in belastingzaken, kan hooguit ingevolge § 3a StBerG bevoegd zijn om tijdelijke en incidentele bijstand in belastingzaken te verlenen op het Duitse grondgebied. § 3a StBerG is echter niet van toepassing op diensten die een vennootschap verricht in een andere lidstaat, zonder dat degenen die voor de vennootschap handelen zich naar het Duitse grondgebied begeven.

ee) Het is de vraag of het is gerechtvaardigd het vrij verrichten van diensten te beperken voor zover het de beroepsmatige bijstand in belastingzaken betreft die een vennootschap vanuit een andere lidstaat verleent.

Volgens vaste rechtspraak van het Hof kan een nationale regeling op een gebied dat op het niveau van de Unie niet volledig is geharmoniseerd, die zonder onderscheid geldt voor iedere persoon of onderneming die op het grondgebied van

de betrokken lidstaat actief is, ondanks het feit dat zij het vrij verrichten van diensten beperkt, gerechtvaardigd zijn voor zover zij beantwoordt aan een dwingende reden van algemeen belang en dat belang niet reeds wordt gewaarborgd door de regels die voor de dienstverrichter gelden in de lidstaat waar deze is gevestigd, en zij geschikt is om de verwezenlijking van het gestelde doel te waarborgen en niet verder gaat dan ter bereiking van dat doel noodzakelijk is (arrest Jyske Bank Gibraltar, C-212/11, EU:C:2013:270, punt 60).

Het openbaar belang bij de naleving van belastingregelingen en het voorkomen van belastingontduiking kunnen behoren tot de doelen die kunnen worden beschouwd als dwingende reden van algemeen belang die beperking van het vrij verrichten van diensten kan rechtvaardigen. De nationale voorschriften van § 2, eerste volzin 1, §3 punt 3, §32, lid 3, StBerG dienen deze doelen (zie werkdocument van de Europese Commissie van 2 oktober 2013, SWD(2013)402, punt 4.4). Door de werkzaamheid van belastingadvies te beperken tot bepaalde personen en vennootschappen, moet worden verzekerd dat belastingplichtigen bij het vervullen van hun fiscale verplichtingen gekwalificeerde bijstand krijgen. De regelingen betreffende de bevoegdheid tot het verlenen van beroepsmatige bijstand in belastingzaken zijn in het algemeen belang noodzakelijk: de beroepsopleidingen inzake belastingadvies dienen de goede rechtsbedeling op fiscaal gebied, een belangrijk gemeenschappelijk goed [OMISSIS].

Daarenboven moeten de belastingplichtigen worden beschermd tegen de nadelen die voor hen kunnen ontstaan indien zij worden geadviseerd door personen die niet de nodige beroepsmatige of persoonlijke kwalificatie bezitten. [OMISSIS]. Het in § 3 StBerG neergelegde voorrecht van advisering dient derhalve tegelijkertijd de belangen van de belastingplichtigen die als consument adviesdiensten afnemen. De consumentenbescherming is erkend als rechtvaardigingsgrond voor een beperking van het vrij verrichten van diensten (zie arresten Säger/Dennemeyer, C-76/90, EU:C:1991:331, punt 17, en Konstantinides, EU:C:2013:542, punt 51).

De regelingen van § 2, eerste volzin 1, §3 punt 3, §32, lid 3, StBerG lijken in het licht van de complexiteit van het Duitse belastingrecht en de constante wijziging van belastingregels passend en noodzakelijk om de bovengenoemde doelen na te streven.

4. De aan het Hof van Justitie van de Europese Unie voorgelegde vragen zijn relevant voor de beslechting van het geding.

Ingeval verzoekster zich niet met succes kan beroepen op het bepaalde in de richtlijnen 2005/36/EG en 2006/123/EG en § 2, eerste volzin, §3 punt 3, §32, lid 3, StBerG in overeenstemming zijn met het Unierecht, was de afwijzing van verzoekster rechtmatig. De Revision moet dan in dit geval worden afgewezen.

Mocht verzoekster met succes een beroep kunnen doen op de door het Unierecht gewaarborgde vrijheid van dienstverrichting, dan is de Revision gegrond. In dat geval moet de eerdere beslissing van het FG worden vernietigd en de zaak worden terugverwezen naar het FG. Het FG moet dan afhankelijk van de beslissing van het Hof op de gestelde rechtsvragen, de voor de beslechting van het geding noodzakelijke feiten vaststellen. Meer bepaald moet het FG dan, indien dit volgens de uitspraak van het Hof bepalend is, nog vaststellen of het kantoor van A-Ltd in Duitsland een vestiging van verzoekster is. Indien verzoekster in Duitsland is gevestigd, valt zij binnen de werkingssfeer van de vrijheid van vestiging zoals omschreven in artikel 49 VWEU (zie arrest *Duomo Gpa e.a.*, EU:C:2012:283, punt 30). Indien zij daarentegen niet in Duitsland is gevestigd, is zij een grensoverschrijdende dienstverrichter, die valt onder het beginsel van het vrij verrichten van diensten van artikel 56 VWEU (zie arrest *Commissie/Portugal*, EU:C:2004:270, punt 24).

5. Het verzoek om een prejudiciële beslissing aan het Hof van Justitie van de Europese Unie is ingevolge artikel 267, lid 3, VWEU noodzakelijk.

[OMISSIS]