

## Urteil vom 18. Januar 2017, II R 33/16

### Folgen der Zurückweisung eines Bevollmächtigten nach bisherigem Recht - Eigenvertretung einer ausländischen Steuerberatungsgesellschaft beim BFH - Entscheidung über eine unzulässige Revision durch Urteil

ECLI:DE:BFH:2017:U.180117.IIR33.16.0

BFH II. Senat

AO § 80 Abs 5, FGO § 62 Abs 4, AEUV Art 56, FGO § 126 Abs 1, StBerG § 3a Abs 1 S 4, StBerG § 3a Abs 2 S 3 Nr 7, StBerG § 3a Abs 2 S 6, EuRAG § 2, EuRAG § 3

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 03. August 2016, Az: 6 K 113/16

### Leitsätze

1. Die Zurückweisung eines Bevollmächtigten nach § 80 Abs. 5 AO a.F. durfte sich jedenfalls dann auf alle anhängigen und künftigen Verwaltungsverfahren des Vollmachtgebers im Zuständigkeitsbereich eines Finanzamts beziehen, wenn die Verfahren von der erteilten Vollmacht umfasst wurden.
2. Eine ausländische Steuerberatungsgesellschaft, die nach deutschem Recht nicht befugt ist, sich beim BFH selbst zu vertreten, kann diese Befugnis auch nicht aus der Dienstleistungsfreiheit herleiten.

### Tenor

1. Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 4. August 2016 6 K 113/16 wird als unzulässig verworfen.

Die Kosten dieses Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

2. Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 4. August 2016 6 K 113/16 aufgehoben, soweit das Finanzgericht der Klage stattgegeben hat.

Die Sache wird insoweit an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens des Beklagten übertragen.

### Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Kapitalgesellschaft britischen Rechts mit einer Niederlassung in den Niederlanden. Gesellschafter und Geschäftsführer ("director") sind S und Y. S gehört nicht zu dem Personenkreis des § 3 Nr. 1 des Steuerberatungsgesetzes (StBerG). Y war in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) als Steuerberater bestellt gewesen. Seine Bestellung wurde im Jahr 2000 wegen Vermögensverfalls bestandskräftig widerrufen.
- 2 Die Klägerin berät in Deutschland zahlreiche Mandanten in steuerlichen Angelegenheiten und tritt als deren Bevollmächtigte auf. Nach Auskunft der zuständigen Steuerberaterkammer ... u.a. vom 29. Mai 2013 und vom 13. Mai 2014 sind weder die Klägerin noch S und Y gemäß § 3a StBerG in deren Berufsregister eingetragen. Die Klage der Klägerin gegen die Steuerberaterkammer auf vorübergehende Eintragung in das Berufsregister nach § 3a Abs. 3 StBerG wurde rechtskräftig abgewiesen.
- 3 Die Klägerin reichte als Bevollmächtigte der Z Ltd. im Dezember 2015 beim Beklagten, Revisionsbeklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) den Fragebogen zu deren steuerlichen Erfassung nebst Unterlagen und eine

Vollmacht der Z Ltd. mit dem Betreff "Kommunikation mit dem Finanzamt ..." (= FA) ein. Die Vollmacht berechtigt u.a. zur außergerichtlichen Vertretung vor Finanzbehörden und zur Einlegung und Rücknahme von Rechtsbehelfen.

- 4 Durch Bescheid vom 14. Dezember 2015 wies das FA die Klägerin gemäß § 80 Abs. 5 der Abgabenordnung in der bis einschließlich 2016 geltenden Fassung (AO) als Bevollmächtigte und Beistand in den Steuersachen ihrer Auftraggeberin, der Z Ltd., mit Wirkung für alle anhängigen und zukünftigen Verwaltungsverfahren der Z Ltd. in seinem Zuständigkeitsbereich zurück. Gleichzeitig wies das FA die Z Ltd. auf die Zurückweisung hin. Zur Begründung führte das FA aus, die Klägerin sei nicht befugt, geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen zu leisten. Der Einspruch blieb erfolglos.
- 5 Das Finanzgericht (FG) wies die auf Feststellung der Nichtigkeit des Bescheids vom 14. Dezember 2015 gerichtete Klage als unbegründet ab, da der Bescheid nicht nichtig sei. Dem hilfsweise gestellten Antrag auf Aufhebung des Bescheids und des "Einspruchsbescheids" vom 11. März 2016 gab das FG mit der Begründung statt, § 80 Abs. 5 AO lasse die Zurückweisung nur für das jeweilige Verfahren und den jeweiligen Verfahrensabschnitt zu, nicht aber für alle anhängigen und künftigen Verwaltungsverfahren eines Steuerpflichtigen im Zuständigkeitsbereich eines Finanzamts. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 92 veröffentlicht.
- 6 Die Klägerin legte gegen das Urteil des FG mit einem von Y unterzeichneten Schriftsatz Revision ein. Zur Begründung führte sie aus, sie könne die Revision selbst einlegen. Sie habe jährlich die Meldung nach § 3a StBerG an die Steuerberaterkammer ... erstattet und sei daher in Deutschland zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen berechtigt. S und Y seien zudem Advocates nach dem Recht Großbritanniens und damit europäische Rechtsanwälte im Sinne des Gesetzes über die Tätigkeit europäischer Rechtsanwälte in Deutschland (EuRAG). Die Revision müsse auch in der Sache selbst Erfolg haben. Der Zurückweisungsbescheid sei rechtswidrig und nichtig.
- 7 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Angelegenheit an das FG zur erneuten Verhandlung und Beweiserhebung zurückzuverweisen, hilfsweise, unter Änderung der Vorentscheidung den Zurückweisungsbescheid unter Feststellung dessen Nichtigkeit aufzuheben, weiter hilfsweise, ihn als rechtswidrig aufzuheben.
- 8 Das FA beantragt, die Revision der Klägerin als unzulässig zu verwerfen, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Es habe die Zurückweisung der Klägerin mit Wirkung für alle anhängigen und zukünftigen Verwaltungsverfahren der Z Ltd. in seinem Zuständigkeitsbereich aussprechen dürfen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision der Klägerin ist unzulässig und war daher zu verwerfen (§ 126 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Klägerin hat den beim Bundesfinanzhof (BFH) bestehenden Vertretungszwang nicht beachtet.
- 11 1. Nach § 62 Abs. 4 Satz 1 FGO müssen sich die Beteiligten vor dem BFH durch Prozessbevollmächtigte vertreten lassen. Dies gilt auch für Prozesshandlungen, durch die ein Verfahren vor dem BFH eingeleitet wird (§ 62 Abs. 4 Satz 2 FGO).
- 12 a) Als Bevollmächtigte sind gemäß § 62 Abs. 4 Satz 3 FGO nur die in § 62 Abs. 2 Satz 1 FGO bezeichneten Personen und Gesellschaften zugelassen. Ein Beteiligter, der nach Maßgabe des § 62 Abs. 4 Satz 3 FGO zur Vertretung berechtigt ist, kann sich gemäß § 62 Abs. 4 Satz 5 FGO selbst vertreten. Für Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts gelten die Sondervorschriften des § 62 Abs. 4 Satz 4 FGO.
- 13 Von § 62 Abs. 2 Satz 1 FGO bezeichnet werden Rechtsanwälte, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer sowie Gesellschaften i.S. des § 3 Nr. 2 und 3 StBerG, die durch solche Personen handeln. Den Rechtsanwälten gleichgestellt sind gemäß § 2 Abs. 1 EuRAG i.V.m. §§ 1, 3 Abs. 1 und 2 der Bundesrechtsanwaltsordnung (BRAO) niedergelassene europäische Rechtsanwälte. Ein niedergelassener europäischer Rechtsanwalt ist nach § 2 Abs. 1 EuRAG ein europäischer Rechtsanwalt, der auf Antrag in die für den Ort seiner Niederlassung zuständige Rechtsanwaltskammer aufgenommen wurde (§ 3 EuRAG).

- 14** Gesellschaften i.S. des § 3 Nr. 2 und 3 StBerG sind Partnerschaftsgesellschaften, deren Partner ausschließlich die in § 3 Nr. 1 StBerG genannten Personen (Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Rechtsanwälte, niedergelassene europäische Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer) sind, sowie Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften. Steuerberatungsgesellschaften bedürfen nach § 32 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. §§ 49 ff. StBerG der Anerkennung. Die Anerkennung setzt nach § 32 Abs. 3 Satz 2 StBerG u.a. voraus, dass die Gesellschaft von Steuerberatern verantwortlich geführt wird. Rechtsanwaltsgesellschaften bedürfen der Zulassung gemäß §§ 59c ff. BRAO.
- 15** b) Die Klägerin kann sich nicht nach § 62 Abs. 4 Satz 5 FGO beim BFH selbst vertreten. Sie erfüllt nicht die Voraussetzungen des § 62 Abs. 4 Satz 3 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 FGO. Sie ist keine Gesellschaft i.S. des § 3 Nr. 2 oder 3 StBerG. Sie ist nicht als Steuerberatungsgesellschaft anerkannt und nicht als Rechtsanwaltsgesellschaft zugelassen. Dass es sich bei S und Y um niedergelassene europäische Rechtsanwälte handle, bringt die Klägerin nicht vor und ist auch nicht ersichtlich. Entgegen der Ansicht der Klägerin sind Advocates nach dem Recht Großbritanniens, die keine niedergelassenen europäischen Rechtsanwälte i.S. der §§ 2, 3 EuRAG sind, beim BFH nicht vertretungsbefugt. Davon abgesehen hat die Klägerin ihr Vorbringen, S und Y seien solche Advocates, nicht belegt.
- 16** c) Die Klägerin kann sich im vorliegenden Zusammenhang nicht auf die Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union --AEUV--) berufen.
- 17** aa) Nach Art. 56 Abs. 1 AEUV sind die 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 dem Art. 56 AEUV 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 gewerbliche Tätigkeiten, kaufmännische Tätigkeiten, handwerkliche Tätigkeiten und freiberufliche Tätigkeiten. Das Wesensmerkmal des Entgelts besteht darin, dass es die wirtschaftliche Gegenleistung für die betreffende Leistung darstellt, wobei die Gegenleistung in der Regel zwischen dem Erbringer und dem Empfänger der Leistung vereinbart wird (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union Frenkot vom 22. Mai 2003 C-355/00, EU:C:2003:298, Rz 55, m.w.N.).
- 18** bb) Die Einlegung von Rechtsmitteln bei Gericht im eigenen Namen ist danach keine unter die Dienstleistungsfreiheit fallende Dienstleistung. Zum einen fehlt es an einem Dienstleistungsempfänger. Es handelt sich nicht um eine Dienstleistung gegenüber dem Gericht, sondern um ein Handeln im eigenen Interesse. Zum anderen erfolgt dieses Handeln auch nicht gegen Entgelt. Der freie Dienstleistungsverkehr innerhalb der Union ist somit nicht betroffen.
- 19** cc) Mit der Einlegung der Revision beim BFH im eigenen Namen hat die Klägerin somit keine Dienstleistung i.S. der Art. 56, 57 AEUV erbracht.
- 20** 2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 21** 3. Der Senat entscheidet über die Revision der Klägerin abweichend von § 126 Abs. 1 FGO, wonach eine unzulässige Revision durch Beschluss zu verwerfen ist, durch Urteil; denn das FA hat eine zulässige Revision eingelegt, über die durch Urteil zu entscheiden ist (vgl. BFH-Urteil vom 21. Juni 2012 IV R 42/11, BFH/NV 2012, 1927, Rz 27, m.w.N.).
- III.
- 22** Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung, soweit das FG der Klage stattgegeben hat, und insoweit zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 23** 1. Das FG hat zu Unrecht angenommen, § 80 Abs. 5 AO lasse die Zurückweisung nur für das jeweilige Verfahren und den jeweiligen Verfahrensabschnitt zu, nicht aber für alle anhängigen und künftigen Verwaltungsverfahren eines Steuerpflichtigen im Zuständigkeitsbereich eines Finanzamts.
- 24** a) § 80 Abs. 5 AO enthält in seinem Wortlaut nicht die vom FG vorgenommene Einschränkung. Nach der Vorschrift sind Bevollmächtigte und Beistände zurückzuweisen, wenn sie geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leisten, ohne dazu befugt zu sein; dies gilt nicht für Notare und Patentanwälte.

- 25 b) Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der systematischen Stellung des § 80 Abs. 5 AO. Die Vorschrift ist Bestandteil des mit "Bevollmächtigte und Beistände" überschriebenen § 80 AO, der im Dritten Teil der AO "Allgemeine Verfahrensvorschriften" und dort im Ersten Abschnitt "Verfahrensgrundsätze" enthalten ist. Diesem systematischen Zusammenhang lässt sich nicht entnehmen, dass die Zurückweisung auf das jeweilige Verfahren und den jeweiligen Verfahrensabschnitt beschränkt werden muss. Aufgrund des systematischen Zusammenhangs zwischen der vom Steuerpflichtigen erteilten Vollmacht und der Zurückweisung des Bevollmächtigten ist § 80 Abs. 5 AO vielmehr so zu verstehen, dass sich die Zurückweisung jedenfalls dann auf alle anhängigen und künftigen Verwaltungsverfahren eines Steuerpflichtigen im Zuständigkeitsbereich eines Finanzamts beziehen darf (und aufgrund des zwingenden Charakters des § 80 Abs. 5 AO auch beziehen muss), wenn sie von der vom Steuerpflichtigen erteilten Vollmacht (§ 80 Abs. 1 AO) umfasst werden. Die Vollmacht kann beispielsweise auf die laufend veranlagten Steuern oder einen bestimmten Veranlagungszeitraum beschränkt werden (BFH-Urteil vom 19. Oktober 1994 II R 131/91, BFH/NV 1995, 475; BFH-Beschluss vom 16. Januar 2001 XI B 14/99, BFH/NV 2001, 888), muss dies aber nicht.
- 26 c) Dieses Verständnis des § 80 Abs. 5 AO entspricht auch dem Sinn und Zweck der Vorschrift. Diese soll der unbefugten geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen sowohl im Interesse der Steuerpflichtigen als auch der Finanzverwaltung entgegenwirken. Dieses Ziel könnte nur sehr eingeschränkt erreicht werden, wenn sich die Zurückweisung jeweils nur auf das konkrete Verfahren und den konkreten Verfahrensabschnitt beziehen würde. Da nach § 80 Abs. 8 Satz 2 AO lediglich Verfahrenshandlungen, die der zurückgewiesene Bevollmächtigte oder Beistand nach der Zurückweisung vornimmt, unwirksam sind, könnte er bei einem solchen engen Verständnis des § 80 Abs. 5 AO trotz ggf. wiederholter Zurückweisung weiterhin zahlreiche Verfahrenshandlungen in anderen Verfahren oder Verfahrensabschnitten (etwa anderer Veranlagungs- oder Voranmeldungszeitraum, andere Steuerart, Einspruchsverfahren) für den Vollmachtgeber wirksam vornehmen und so die unbefugte geschäftsmäßige Hilfe in Steuersachen für diesen in großem Umfang fortsetzen. Dies wäre mit Sinn und Zweck des § 80 Abs. 5, 8 Satz 2 AO unvereinbar.
- 27 d) Etwas anderes kann auch nicht der in § 7 StBerG vorgesehenen Befugnis des zuständigen Finanzamts zur Untersagung der Hilfeleistung in Steuersachen entnommen werden. Diese Untersagung ist zwar unter den in der Vorschrift bestimmten Voraussetzungen möglich, hat aber nicht dieselbe Wirkung wie die Zurückweisung nach § 80 Abs. 5 AO und kann daher eine Zurückweisung nach § 80 Abs. 5 AO nicht ersetzen. Lediglich die Zurückweisung hat zur Folge, dass die danach vorgenommenen Verfahrenshandlungen des zurückgewiesenen Bevollmächtigten oder Beistands unwirksam sind (§ 80 Abs. 8 Satz 2 AO). § 7 StBerG sieht diese Rechtsfolge für eine Untersagung der Hilfeleistung in Steuersachen nicht vor. Die Untersagung der Hilfeleistung in Steuersachen kann nur mit Zwangsmitteln (Zwangsgeld, § 159 StBerG i.V.m. § 249 Abs. 1 Satz 1, §§ 328 f. AO) und Geldbußen (§ 160 StBerG) durchgesetzt werden. Bei ausländischen Gesellschaften ohne Niederlassung im Inland ist eine solche zwangsweise Durchsetzung zumindest mit besonderen Schwierigkeiten verbunden.
- 28 e) Die weite Auslegung des § 80 Abs. 5 AO entspricht jedenfalls für den Fall einer nicht eingeschränkten Vollmacht der durch Art. 1 Nr. 8 des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18. Juli 2016 (BGBl I 2016, 1679) getroffenen, nach Art. 23 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes am 1. Januar 2017 in Kraft getretenen Neuregelung der Zurückweisung von Bevollmächtigten, die geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leisten, ohne dazu befugt zu sein. § 80 Abs. 7 Satz 1 AO n.F. schreibt nunmehr ausdrücklich vor, dass ein Bevollmächtigter, soweit er geschäftsmäßig Hilfe in Steuersachen leistet, ohne dazu befugt zu sein, mit Wirkung für alle anhängigen und künftigen Verwaltungsverfahren des Vollmachtgebers im Zuständigkeitsbereich der Finanzbehörde zurückzuweisen ist.
- 29 f) Für die Auslegung des § 80 Abs. 5 AO in der bis einschließlich 2016 geltenden Fassung ist nicht der Meinung zu folgen, die Zurückweisung des Bevollmächtigten gemäß § 80 Abs. 5 AO sei auf das jeweilige Verfahren und den jeweiligen Verfahrensabschnitt zu beschränken, auch wenn diese Auffassung in der Rechtsprechung und in der Literatur (Urteile des Niedersächsischen FG vom 26. November 2009 6 K 530/08, EFG 2010, 541, und vom 26. November 2009 6 K 273/08, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2010, 1141 --vom BFH insoweit wegen einer engeren Auslegung der Zurückweisungsbescheide jeweils aufgehoben durch Urteile vom 21. Juli 2011 II R 6/10, BFHE 234, 474, BStBl II 2011, 906, und vom 21. Juli 2011 II R 7/10, BFH/NV 2011, 1835--; Urteil des FG Köln vom 20. Januar 2010 7 K 4391/07, EFG 2010, 895; Beschluss des Bayerischen Verwaltungsgerichtshofs vom 21. September 1984 12 CS 84 A. 1958, Bayerische Verwaltungsblätter 1984, 724 zu § 13 Abs. 5 Satz 1 des Zehnten Buches Sozialgesetzbuch --Sozialverwaltungsverfahren und Sozialdatenschutz-- a.F.; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 80 AO Rz 441; Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 80 AO Rz 97; Klein/Rätke, AO, 13. Aufl., § 80 Rz 48; Dumke in Schwarz/Pahlke, AO, § 80 Rz 64; Koenig/Wünsch, Abgabenordnung, 3. Aufl., § 80 Rz 106; Wackerbeck, EFG 2017, 95) vertreten wird.

- 30** g) Der angefochtene Bescheid vom 14. Dezember 2015 ist demgemäß nicht deshalb rechtswidrig, weil das FA die Klägerin als Bevollmächtigte und Beistand in den Steuersachen ihrer Auftraggeberin, der Z Ltd., mit Wirkung für alle anhängigen und zukünftigen Verwaltungsverfahren der Z Ltd. in seinem Zuständigkeitsbereich zurückgewiesen hat. Die vorgelegte Vollmacht der Z Ltd. ist nicht auf ein bestimmtes Verfahren oder einen bestimmten Verfahrensabschnitt beschränkt. Ihr Anwendungsbereich ist lediglich insofern eingeschränkt, als sie nur gegenüber dem FA und nicht auch gegenüber anderen Finanzbehörden gilt. Das hat das FA dadurch berücksichtigt, dass es die Zurückweisung der Klägerin lediglich für Verwaltungsverfahren der Z Ltd. in seinem Zuständigkeitsbereich vorgenommen hat.
- 31** h) Ob § 80 Abs. 7 Satz 1 AO n.F. nach der in § 1 Abs. 11 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (Art. 2 Nr. 1 des Gesetzes vom 18. Juli 2016) getroffenen Übergangsregelung auf vor dem 1. Januar 2017 ergangene, zu diesem Zeitpunkt aber noch nicht bestandskräftige Zurückweisungsbescheide anwendbar ist, kann danach auf sich beruhen.
- 32** i) Da das FG von einer anderen Ansicht ausgegangen ist, war die Vorentscheidung aufzuheben.
- 33** 2. Die Sache ist nicht spruchreif. Aufgrund der vom FG getroffenen Feststellungen kann nicht entschieden werden, ob die Klägerin beim Erlass des Zurückweisungsbescheids vom 14. Dezember 2015 nach den im BFH-Urteil vom 19. Oktober 2016 II R 44/12 (BFHE 255, 367) dargelegten Grundsätzen zur geschäftsmäßigen Hilfe in Steuersachen gegenüber der Z Ltd. befugt war. Das FG wird nunmehr entsprechende Feststellungen nachzuholen haben. Die Neufassung von § 3a Abs. 1 Satz 4, Abs. 2 Satz 3 Nr. 7 StBerG durch Art. 36 Nr. 2 Buchst. a, Buchst. b Doppelbuchst. cc des Gesetzes vom 18. April 2016 (BGBl I 2016, 886) muss dabei unberücksichtigt bleiben; denn für die Prüfung der Rechtmäßigkeit des Bescheids vom 14. Dezember 2015 kommt es auf die Sach- und Rechtslage bei Ergehen des Bescheids an (vgl. BFH-Urteil in BFHE 255, 367, Rz 12, 27, 44, 47 f., 67). Die Neufassung von § 3a Abs. 1 Satz 4, Abs. 2 Satz 3 Nr. 7 StBerG ist gemäß Art. 38 des Gesetzes vom 18. April 2016 am Tag nach der Verkündung dieses Gesetzes, also am 23. April 2016, in Kraft getreten; sie wirkt nicht zurück. Gleiches gilt auch für § 3a Abs. 2 Satz 6 StBerG, der durch Art. 36 Nr. 2 Buchst. b Doppelbuchst. dd des Gesetzes vom 18. April 2016 eingefügt wurde.
- 34** 3. Die Übertragung der Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens des FA auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

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