

## Niedersächsisches FG: Anforderungen an die Rechtsbehelfsbelehrung eines Steuerbescheides

Mit Urteil vom 20.11.2013 hat der BFH das Urteil des FG aufgehoben und entschieden, dass eine Rechtsbehelfsbelehrung auch ohne Erwähnung der Möglichkeit einer Einspruchseinlegung per E-Mail vollständig sei. Die Wiedergabe der einschlägigen Vorschrift (§ 357 Abs. 1 S. 1 AO) genüge, um die Vollständigkeit der Rechtsbehelfsbelehrung in dieser Hinsicht sicherzustellen. Der BFH folgt damit der Rechtsprechung des I. und III. Senats zur Vollständigkeit von Rechtsbehelfsbelehrungen (siehe BFH, Beschluss vom 12.12.2012, I B 127/12, siehe [Deloitte Tax-News](#)).

BFH, Urteil vom 20.11.2013, X R 2/12

---

### Niedersächsisches FG: Sachverhalt

Der Kläger erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Das Finanzamt schätzte für die Jahre 2006 und 2007 jeweils einen Gewinn und erließ Feststellungsbescheide, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung standen. Mit Bescheiden vom 30.03.2011 hob das Finanzamt den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Die Rechtsbehelfsbelehrungen der Bescheide enthielten jeweils den Satz: „Der Einspruch ist beim Finanzamt X schriftlich einzureichen oder zur Niederschrift zu erklären.“ Weitere Angaben zur Form des Einspruches enthielten die Belehrungen nicht. Auf allen Bescheiden befindet sich in den Fußzeilen neben der Anschrift, der Telefonnummer, den Sprechzeiten und den Kontoverbindungen des Finanzamtes auch dessen E-Mail-Adresse. Unterhalb der E-Mail-Adresse ist die Aufforderung abgedruckt: „Nutzen Sie das elektronische Service-Angebot Ihrer Steuerverwaltung: [www.elster.de](http://www.elster.de)“.

Mit Schreiben vom 20.05.2011 bat der Kläger, die Schätzungen zurückzunehmen. Das Finanzamt betrachtete dieses Schreiben als Einspruch gegen die Feststellungsbescheide für 2006 - 2008 vom 30.03.2011 und verwarf diesen Einspruch wegen Überschreitung der Einspruchsfrist als unzulässig. Die Beteiligten streiten um die Zulässigkeit eines Einspruchs.

### Entscheidung

Das Finanzamt hat den Einspruch des Klägers vom 20.05.2011 zu Unrecht als unzulässig verworfen. Der Kläger hatte aufgrund der vom Finanzamt unrichtig erteilten Rechtsbehelfsbelehrungen jeweils die Möglichkeit, binnen eines Jahres seit Bekanntgabe der Verwaltungsakte Einspruch einzulegen (§ 356 Abs. 2 AO). Diese Jahresfrist hat der Kläger unzweifelhaft eingehalten.

Voraussetzung für den Beginn der Einspruchsfrist ist, dass die Behörde über den Einspruch und die Finanzbehörde, bei der er einzulegen ist, deren Sitz und die einzuhaltende Frist in der für den Verwaltungsakt verwendeten Form belehrt (§ 356 Abs. 1 AO). Die Rechtsbehelfsbelehrung ist unrichtig, wenn sie die vorgeschriebenen Angaben nicht vollständig enthält oder diese unzutreffend bzw. derart unvollständig oder missverständlich wiedergibt, dass hierdurch bei objektiver Betrachtung die Möglichkeit der Fristwahrung gefährdet erscheint (vgl. BFH-Urteil vom 29.07.1998). Enthält eine Rechtsbehelfsbelehrung noch andere als die notwendigen Angaben, so müssen auch diese Angaben richtig, vollständig und unmissverständlich sein (BFH-Urteil vom 21.06.2007). Unklarheiten und Mehrdeutigkeiten gehen dabei zu Lasten der Behörde (vgl. BFH-Urteil vom 21.06.2007).

§ 87a AO lässt auch die Übermittlung elektronischer Dokumente zu, soweit der Empfänger hierfür einen Zugang eröffnet hat (§ 87a Abs. 1 S. 1 AO). Indem das beklagte Finanzamt in den Fußzeilen der angefochtenen Bescheide (und auch in seinem übrigen Schriftverkehr) seine E-Mail-Adresse angegeben hat, hat es einen Zugang für die Übermittlung elektronischer Dokumente eröffnet, da es damit grundsätzlich seine Bereitschaft zur Entgegennahme elektronischer Dokumente erklärt hat. Der Kläger hätte die Möglichkeit gehabt, seinen Einspruch wirksam auch per E-Mail einzulegen. Einer qualifizierten elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz bedarf es in diesem Fall nicht, da der

Einspruch keiner Unterschrift bedarf, wenn aus dem Schriftstück hervorgeht, wer den Einspruch eingelegt hat (§ 357 Abs. 1 S. 2 AO).

Da die Einspruchseinlegung per E-Mail von der Formulierung „schriftlich“ nicht umfasst ist, ist eine Rechtsbehelfsbelehrung ohne den Hinweis auf die Möglichkeit der elektronischen Übermittlung des Einspruchs unvollständig. Dieser Hinweis ist auch nicht aus anderen Gründen verzichtbar.

Nach diesen Grundsätzen sind die in den Bescheiden vom 30.03.2011 enthaltenen Rechtsbehelfsbelehrungen unrichtig, da sie über die in § 356 Abs. 1 AO genannten Elemente hinaus Angaben zur Form der Einspruchseinlegung machen, aber dabei die Möglichkeit der Einspruchseinlegung per E-Mail nicht (ausdrücklich) erwähnen. Die Revision war zuzulassen, da die Frage, ob eine Rechtsbehelfsbelehrung den Hinweis auf die Möglichkeit einer Einspruchseinlegung per E-Mail enthalten muss, grundsätzliche Bedeutung hat.

#### **Betroffene Norm**

§ 356 Abs. 2 AO, § 87a Abs. 1 S. 1 AO  
Streitjahr 2011

#### **Anmerkung**

Anderer Auffassung sind:

[FG Münster](#), Beschluss vom 06.07.2012, 11 V 1706/12 E, [Pressemitteilung v. 01.08.2012](#). Der BFH hat im Beschwerdeverfahren die Auffassung des FG Münster bestätigt, wonach es nicht erforderlich ist, dass eine Rechtsbehelfsbelehrung einen ergänzenden Hinweis auf die Möglichkeit der Einspruchseinlegung per E-Mail als Alternative zur Schriftlichkeit im Sinne der hergebrachten Schriftform enthält.

BFH, Beschluss vom 12.12.2012, [I B 127/12](#), Zusammenfassung [Deloitte Tax-News](#)

[FG Düsseldorf](#), Urteil vom 20.11.2012, 10 K 766/12 E, BFH-anhängig: X R 42/12

[FG Köln](#), Urteil vom 30.05.2012, 10 K 3264/11, Revision zugelassen

#### **Fundstelle**

BFH, Urteil vom 20.11.2013, [X R 2/12](#)

[Niedersächsisches Finanzgericht](#), Urteil vom 24.11.2011, 10 K 275/11

#### **Weitere Fundstellen**

BFH, Beschluss vom 12.12.2012, [I B 127/12](#), siehe [Deloitte Tax-News](#)

BFH, Urteil vom 29.07.1998, X R 3/96, BStBl II 1998, S. 742

BFH, Urteil vom 21.06.2007, III R 70/06, BFH/NV 2007, S. 2064

---

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.