

Beschluss vom 12. Dezember 2012, I B 127/12

"Richtige" Rechtsbehelfsbelehrung bei fehlendem Hinweis auf den elektronischen Rechtsverkehr

BFH I. Senat

AO § 87a Abs 1 S 1, AO § 87a Abs 3 S 1, AO § 355 Abs 1 S 1, AO § 356 Abs 1, AO § 356 Abs 2 S 1, AO § 357 Abs 1 S 1, FGO § 69 Abs 2 S 2, FGO § 69 Abs 3 S 1

vorgehend FG Münster, 05. Juli 2012, Az: 11 V 1706/12 E

Leitsätze

Es ist nicht ernstlich zweifelhaft, dass eine Rechtsbehelfsbelehrung, die die Angaben des § 356 Abs. 1 AO enthält, nicht "unrichtig" i.S. des § 356 Abs. 2 Satz 1 AO ist, wenn sie ergänzend den Wortlaut des § 357 Abs. 1 Satz 1 AO (Schriftform) wiedergibt und nicht zugleich auf § 87a AO (elektronische Kommunikation) verweist.

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, ob eine Anordnung eines Steuerabzuges gemäß § 50a Abs. 7 des Einkommensteuergesetzes (EStG 2009) mit Blick auf ein zwischenzeitlich über das Vermögen des Vergütungsgläubigers eröffnetes Insolvenzverfahren von der Vollziehung auszusetzen ist; ein Einspruch gegen die Anordnung wurde nach Ablauf der Monatsfrist eingelegt.
- 2** Unternehmensgegenstand der Antragstellerin und Beschwerdeführerin (Antragstellerin), einer GmbH, ist der Erwerb, der Umbau, die Verwaltung, Bewirtschaftung und spätere Veräußerung einer im Inland belegenen Gewerbeimmobilie. Die Immobilie war mit notariellem Vertrag vom 28. September 2011 von einer niederländischen Kapitalgesellschaft mit Sitz in den Niederlanden für 10.500.000 € erworben worden. Eine "1. Rate" des Kaufpreises (525.000 €) hatte die Antragstellerin bereits vor der Vertragsbeurkundung auflagenfrei auf ein Notaranderkonto eingezahlt. Der Restkaufpreis war innerhalb von zehn Arbeitstagen nach dem Absenden der schriftlichen Bestätigung des Notars über den Eintritt weiterer Fälligkeitsvoraussetzungen zu zahlen.
- 3** Der Antragsgegner und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) ordnete unter dem 10. Oktober 2011 (Bekanntgabe am 12. Oktober 2011) gegenüber der Antragstellerin gemäß § 50a Abs. 7 (i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f) EStG 2009 den Abzug von Körperschaftsteuer in Höhe von 7 % der Vergütungen aus dem Grundstückskaufvertrag an (735.000 €). Der Bescheid trägt keinen Hinweis auf eine E-Mail-Adresse des FA, die sich allerdings aus der allgemeinen Homepage www.finanzamt.nrw.de ergibt; die beigefügte Rechtsbehelfsbelehrung lautet: "Gegen die Anordnung des Steuerabzuges ist der Einspruch gegeben. ... Der Einspruch ist bei dem auf Seite 1 bezeichneten Finanzamt schriftlich einzureichen oder zur Niederschrift zu erklären. Auch der Steuerschuldner kann Einspruch einlegen. Die Frist für die Einlegung beträgt ..."
- 4** Mit Schreiben vom 19. Dezember 2011 bat das FA die Antragstellerin um Mitteilung, wann der Kaufpreis gezahlt und warum gegebenenfalls kein Steuerabzug durchgeführt worden sei. Die Antragstellerin zahlte den "Restkaufpreis" am 20. Januar 2012; später wurde sie als Eigentümerin des Objektes in das Grundbuch eingetragen.
- 5** Die Antragstellerin informierte das FA über die Zahlung des Kaufpreises. Sie verwies zudem auf eine notarielle Bestätigung vom 7. Februar 2012 über den Bestand eines Notaranderkontos in Höhe von 805.925 €. Gemäß der Treuhandabrede habe sie einen entsprechenden Teil des Kaufpreises auf dem Notaranderkonto hinterlegt. Durch diese Gestaltung habe vermieden werden sollen, dass im Falle einer tatsächlich niedrigeren Steuerfestsetzung aus dem Veräußerungsvorgang die Steuererstattung an die Grundstücksverkäuferin erfolge, um die Bank nicht wirtschaftlich unverhältnismäßig zu benachteiligen.
- 6** Mit Schreiben vom 13. Februar 2012 forderte das FA die Antragstellerin erneut auf, die Anmeldung und Zahlung des

Betrages von 735.000 € zzgl. Solidaritätszuschlag vorzunehmen. Die Antragstellerin wies darauf hin, dass zur Sicherung eines eventuellen Steueranspruchs ein Notaranderkonto eingerichtet worden sei. Zugleich beantragte sie, die Anordnung des Steuerabzuges gemäß § 131 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) zu widerrufen. Denn über das Vermögen der Grundstücksverkäuferin sei in den Niederlanden am 16. Februar 2012 das Insolvenzverfahren eröffnet worden. Dieser Umstand sei bei der Anordnung des Steuerabzuges jedenfalls im Rahmen der Ermessenserwägungen zu berücksichtigen, da es ein Fiskusprivileg nicht gebe. Durch den Vollzug des Steuerabzuges würde jedoch der Fiskus gegenüber anderen Gläubigern der insolventen Gesellschaft bevorzugt, was parallel zur Rechtslage bei der Bauabzugsteuer gemäß §§ 48 ff. EStG (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13. November 2002 I B 147/02, BFHE 201, 80, BStBl II 2003, 716) unrechtmäßig sei. Das FA lehnte den Widerruf der Anordnung mit Schreiben vom 28. März 2012 ab. Über den hiergegen gerichteten Einspruch der Antragstellerin vom 5. April 2012 hat das FA noch nicht entschieden.

- 7** Mit Schreiben vom 13. April 2012 legte die Antragstellerin Einspruch gegen die Anordnung des Steuerabzuges vom 10. Oktober 2011 ein. Sie vertrat unter Hinweis auf ein Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts (FG) vom 24. November 2011 10 K 275/11 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2012, 292) und das hierzu beim BFH anhängige Revisionsverfahren (Az. X R 2/12) die Auffassung, dass der Einspruch rechtzeitig erhoben worden sei. Die Rechtsbehelfsbelehrung des Bescheides sei unrichtig; ein Hinweis auf die Möglichkeit der Einspruchseinlegung per E-Mail fehle (Hinweis auf § 356 Abs. 2 AO).
- 8** Den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) der streitigen Anordnung lehnte das FA ab, da der Einspruch verfristet sei. Ein beim FG Münster gestellter AdV-Antrag blieb ebenfalls erfolglos (FG Münster, Beschluss vom 6. Juli 2012 11 V 1706/12 E, abgedruckt in EFG 2012, 1811).
- 9** Die Antragstellerin macht mit ihrer --vom FG zugelassenen-- Beschwerde geltend, der Einspruch gegen die streitgegenständliche Anordnung sei fristgerecht eingelegt worden. Es bestünden auch ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Anordnung. Sie beantragt, den angefochtenen Beschluss aufzuheben und die Vollziehung der Anordnung des Steuerabzuges gemäß § 50a Abs. 7 EStG 2009 vom 10. Oktober 2011 ab Fälligkeit bis einen Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung in voller Höhe ohne Sicherheitsleistung auszusetzen.
- 10** Das FA hat sich im Beschwerdeverfahren nicht geäußert.

Entscheidungsgründe

II.

- 11** Die gemäß § 128 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) statthafte Beschwerde der Antragstellerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen. Das FG hat die beantragte AdV zu Recht abgelehnt. Es fehlt angesichts der verspäteten Einlegung des Rechtsbehelfs und der daran anschließenden formellen Bestandskraft der streitgegenständlichen Anordnung an den für die AdV-Gewährung erforderlichen ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit dieses Verwaltungsakts.
- 12** 1. Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 FGO kann das Gericht der Hauptsache die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise aussetzen. Die Aussetzung soll erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts bestehen (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO). Ernstliche Zweifel i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO liegen u.a. dann vor, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Verwaltungsakts neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung von Rechtsfragen bewirken (ständige Rechtsprechung des BFH seit dem Beschluss vom 10. Februar 1967 III B 9/66, BFHE 87, 447, BStBl III 1967, 182; z.B. Senatsbeschluss vom 13. März 2012 I B 111/11, BFHE 236, 501, BStBl II 2012, 611).
- 13** 2. Bei der im Verfahren auf AdV gebotenen summarischen Prüfung der Sach- und Rechtslage ist die Rechtmäßigkeit der streitgegenständlichen Anordnung des FA vom 10. Oktober 2011 wegen des Eintritts der formellen Bestandskraft nicht ernstlich zweifelhaft. Der Einspruch der Antragstellerin vom 13. April 2012 ist --was zwischen den Beteiligten nicht in Streit steht-- erst nach Ablauf der Frist des § 355 Abs. 1 Satz 1 AO beim FA eingegangen; Gründe für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 Abs. 1 Satz 1 AO) sind von der Antragstellerin weder vorgetragen worden noch sind sie sonst ersichtlich. Die Antragstellerin kann sich nicht mit Erfolg auf § 356 Abs. 2 Satz 1 AO berufen.

- 14** a) Nach § 356 Abs. 1 AO beginnt die Frist für die Einlegung des Einspruchs (§ 355 Abs. 1 AO) bei einem schriftlich oder elektronisch ergangenen Verwaltungsakt nur dann, wenn der Beteiligte 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 worden ist. Ist die Belehrung i.S. des § 356 Abs. 1 AO unterblieben oder unrichtig erteilt, so ist nach § 356 Abs. 2 Satz 1 AO die Einlegung des Einspruchs nur binnen eines Jahres seit Bekanntgabe des Verwaltungsakts zulässig, es sei denn, dass die Einlegung vor Ablauf der Jahresfrist infolge höherer Gewalt unmöglich war oder schriftlich oder elektronisch darüber belehrt wurde, dass ein Einspruch nicht gegeben sei.
- 15** b) Eine Rechtsbehelfsbelehrung ist unrichtig i.S. des § 356 Abs. 2 Satz 1 AO, wenn sie die in § 356 Abs. 1 AO zwingend geforderten Angaben nicht enthält. Sie ist dies aber auch dann, wenn sie geeignet ist, bei dem Betroffenen einen Irrtum über die formellen oder materiellen Voraussetzungen des in Betracht kommenden Rechtsbehelfs hervorzurufen und ihn dadurch abzuhalten, den Rechtsbehelf überhaupt, rechtzeitig oder in der richtigen Form einzulegen (BFH-Urteile vom 29. Juli 1998 X R 3/96, BFHE 186, 324, BStBl II 1998, 742; vom 21. Juni 2007 III R 70/06, BFH/NV 2007, 2064; s. auch zur vergleichbaren Konstellation des § 58 der Verwaltungsgerichtsordnung im allgemeinen Verwaltungsprozess Bundesverwaltungsgericht --BVerwG--, Urteile vom 13. Dezember 1978 6 C 77/78, BVerwGE 57, 188; vom 27. April 1990 8 C 70/88, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1991, 508; vom 21. März 2002 4 C 2/01, Deutsches Verwaltungsblatt 2002, 1553, m.w.N.). Enthält eine Rechtsbehelfsbelehrung daher weiter gehende (nicht nur notwendige) Angaben, so müssen jene auch richtig, vollständig und unmissverständlich sein (vgl. BFH-Beschluss vom 21. Dezember 2005 XI B 46/05, juris; BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 2064; BFH-Beschluss vom 9. November 2009 IV B 54/09, BFH/NV 2010, 448). Ob dies der Fall ist, bestimmt sich danach, wie der Erklärungsempfänger die Rechtsbehelfsbelehrung nach Treu und Glauben und unter Berücksichtigung der ihm bekannten Umstände verstehen musste (sog. objektiver Verständnishorizont; s. BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 448, m.w.N.).
- 16** c) Die in dem Bescheid vom 10. Oktober 2011 enthaltene Rechtsbehelfsbelehrung ist nach diesem Maßstab --und der gebotenen summarischen Prüfung-- nicht unrichtig; die Monatsfrist des § 355 Abs. 1 Satz 1 AO konnte deshalb nicht unbeachtet bleiben.
- 17** aa) Zwischen den Beteiligten ist nicht in Streit, dass die Rechtsbehelfsbelehrung die in § 356 Abs. 1 AO ausdrücklich angeführten Bestandteile (Belehrung "über den Einspruch", über die Behörde als Adressaten und über die Frist) in der danach notwendigen Form (im konkreten Fall: schriftlich) enthält. Damit ist den gesetzlichen Anforderungen, die an den Inhalt der Belehrung "über den Einspruch" zu stellen sind, genügt. Weiterer über den Wortlaut von § 356 Abs. 1 AO hinausgehender Belehrungen zur Zulässigkeit des Rechtsbehelfs bedarf es nicht (ebenso z.B. Werth in Beermann/Gosch, AO § 356 Rz 15), auch nicht über die Form des Rechtsbehelfs (z.B. BVerwG-Urteile in BVerwGE 57, 188; in NJW 1991, 508; Meissner in Schoch/Schneider/Bier, VwGO, § 58 Rz 32; Eyermann/Schmidt, Verwaltungsgerichtsordnung, 13. Aufl., § 58 Rz 5; Pahlke in Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 356 Rz 14; a.A. Dumke in Schwarz, AO, § 356 Rz 20; Große/Bludau, Der Betrieb --DB-- 2012, 655, 657; Kopp/Schenke, Verwaltungsgerichtsordnung, Kommentar, 18. Aufl., § 58 Rz 10). Dem Zweck der Rechtsbehelfsbelehrung, zu verhindern, dass ein Bürger aus verfahrensrechtlicher Unkenntnis von der Einlegung eines Rechtsbehelfs absieht oder die hierfür vorgesehene Frist versäumt (z.B. Senatsurteil vom 17. Mai 2000 I R 4/00, BFHE 192, 15, BStBl II 2000, 539; BFH-Urteil vom 7. März 2006 X R 18/05, BFHE 212, 407, BStBl II 2006, 455), ist durch die "Mindestangaben" in § 356 Abs. 1 AO und durch die ergänzende Möglichkeit einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand bei unverschuldeten Verfahrensirrümern in ausreichender Weise Rechnung getragen (s. auch Meissner in Schoch/Schneider/Bier, a.a.O.).
- 18** bb) Dass die der streitgegenständlichen Anordnung beigefügte Rechtsbehelfsbelehrung --dem Wortlaut der gesetzlichen Regelung des § 357 Abs. 1 Satz 1 AO entsprechend-- einen Hinweis auf die (Schrift-)Form des Einspruchs enthält, steht dem nicht entgegen. Das FA hat dadurch nach dem maßgebenden objektiven Verständnishorizont keinen unrichtigen bzw. missverständlichen Hinweis zu den Formerfordernissen erteilt. Das FA war deshalb auch nicht gehalten, einen ergänzenden Hinweis auf § 87a AO (elektronische Form als Alternative zur Schriftlichkeit im Sinne der hergebrachten Schriftform) zu geben, ebenso wie es (umgekehrt) nicht gehalten war, angesichts der (ergänzenden) Regelung des § 87a AO einen Hinweis ausschließlich auf § 357 Abs. 1 Satz 1 AO zu unterlassen.
- 19** Zwar ist der Antragstellerin darin zuzustimmen, dass die Abgabenordnung nach dem Inkrafttreten des § 87a AO eine elektronische Kommunikation zwischen der Finanzbehörde und dem Steuerpflichtigen ermöglicht. Es ist auch zutreffend, insoweit von einer "elektronischen Form" der Rechtsbehelfseinlegung zu sprechen (s. dazu die im BFH-Beschluss vom 26. Juli 2011 VII R 30/10, BFHE 234, 118, BStBl II 2011, 925 zitierte landesrechtliche Regelung), die

die (hergebrachte) Schriftform ersetzen kann (s. für das Verwaltungsverfahren § 87a Abs. 3 Satz 1 AO). Eine Belehrung entsprechend dem Gesetzeswortlaut des § 357 Abs. 1 Satz 1 AO ist aber nicht geeignet, bei einem "objektiven" Empfänger die Fehlvorstellung hervorzurufen, die Einlegung eines Einspruchs in elektronischer Form werde den geltenden Formvorschriften nicht gerecht (so im Ergebnis auch BFH-Beschluss vom 2. Februar 2010 III B 20/09, BFH/NV 2010, 830; FG Köln, Urteil vom 30. Mai 2012 10 K 3264/11, EFG 2012, 1813; FG Düsseldorf, Urteil vom 20. November 2012 10 K 766/12 E, juris; ebenso Klein/Brockmeyer, AO, 11. Aufl., § 356 Rz 2; Schmieszek in Beermann/Gosch, AO, § 87a Rz 71; Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 87a AO Rz 5; s. auch Verwaltungsgericht Neustadt (Weinstraße), Urteil vom 22. September 2011 4 K 540/11.NW, juris; Bayerischer Verwaltungsgerichtshof München, Beschluss vom 18. April 2011 20 ZB 11.349, juris; Skrobotz, jurisPR-ITR 7/2011 Anm. 6; Braun, jurisPR-ITR 15/2011 Anm. 5; a.A. Niedersächsisches FG, Urteil in EFG 2012, 292; Oberverwaltungsgericht Berlin-Brandenburg, Beschluss vom 2. Februar 2011 OVG 2 N 10.10, juris; Böwing-Schmalenbrock, Deutsches Steuerrecht 2012, 444; Große/Bludau, DB 2012, 655, 657 f.; Geuer/ Jarasch, jurisPR-ITR 16/2012 Anm. 5; Pfützenreuter, EFG 2012, 1815 f.). Vielmehr lässt sich aus einer solchen, an den gesetzlichen Anforderungen als "Mindeststandard" ausgerichteten Belehrung allenfalls schlussfolgern, dass eine mündliche Einspruchseinlegung (soweit nicht bei der Behörde zur Niederschrift erklärt) ausgeschlossen ist. Zur (Un-)Möglichkeit der elektronischen Form wird jedoch keine positive Aussage getroffen und kann daher auch keine negative Aussage abgeleitet werden. Der Hinweis auf die "Schriftlichkeit" entsprechend § 357 Abs. 1 Satz 1 AO wirkt deshalb weder irreführend noch rechtsschutzbeeinträchtigend. Er versetzt vielmehr --wie der BFH in seinem Urteil in BFHE 212, 407, BStBl II 2006, 455 zur insoweit vergleichbaren Situation der Fristberechnung ausgeführt hatten-- den Betroffenen lediglich in die Lage --und gibt ihm Anlass--, sich im Rahmen seiner verfahrensrechtlichen Mitverantwortung darüber kundig zu machen, ob das herkömmliche Verständnis dessen, was unter "schriftlich" aufzufassen ist, angesichts technischer Weiterentwicklungen zu modifizieren ist, sei es durch den "Einsatz" beispielsweise sog. Computerfaxe, sei es durch die elektronische Kommunikation, wie diese zwischenzeitlich durch § 87a AO für das Einspruchsverfahren ermöglicht wird. Erforderlichenfalls ist er gehalten, einschlägigen Rechtsrat oder aber eine finanzbehördliche Auskunft einzuholen. Für eine bloß "mechanische" Übernahme des Schriftformerfordernisses gibt die Belehrung indessen nichts her.

- 20** Dieses Ergebnis ist schließlich unabhängig davon, ob das FA im streitgegenständlichen Bescheid durch einen direkten Verweis auf eine eigene Homepage oder mittelbar durch den Verweis auf "www.finanzamt.nrw.de" den Zugang für die Übermittlung elektronischer Dokumente i.S. des § 87a Abs. 1 Satz 1 AO (ohne Signaturerfordernis) tatsächlich eröffnet hat. Ebenfalls kommt es nicht darauf an, ob eine Finanzbehörde durch die Anweisung im sog. Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 357 (dort Nr. 1 Satz 2) zur rechtswirksamen Einlegung eines Einspruchs rechtsverbindlich (zweifelnd z.B. Martin/Bergan, Betriebs-Berater 2012, 432) von dem gesetzlichen Erfordernis der qualifizierten Signatur bei einer elektronischen Übermittlung (§ 87a Abs. 3 Satz 2 AO) befreit haben sollte.
- 21** 3. Die Antragstellerin hat nicht geltend gemacht, dass ihrem Aussetzungsantrag nach dem alternativen Aussetzungsgrund der unbilligen Härte zu entsprechen wäre (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 Alternative 2 FGO); es ist auch nicht ersichtlich, dass die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind. Die Beschwerde ist hiernach zurückzuweisen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de