

# Beschluss vom 14. April 2016, III B 108/15

## Unrichtigkeit einer Rechtsbehelfsbelehrung - Zeitpunkt der Zustellung eines Einschreibens mit Rückschein - Keine Revisionszulassung

BFH III. Senat

AO § 356 Abs 2 S 1, AO § 357 Abs 1 S 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1, VwZG 2005 § 4 Abs 2, AO § 122 Abs 5

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern , 01. September 2015, Az: 3 K 249/12

## Leitsätze

1. NV: Die Frage, wann eine Rechtsbehelfsbelehrung unrichtig i.S. des § 356 Abs. 2 Satz 1 AO ist, lässt sich anhand der bereits vorliegenden Rechtsprechung des BFH und des Gesetzes beantworten .
2. NV: Die ehemals in der Rechtsprechung kontrovers beurteilte Frage des Zeitpunkts der Zustellung eines Einschreibens mit Rückschein hat der Gesetzgeber mit dem Gesetz zur Novellierung des Verwaltungszustellungsrechts vom 12.08.2005 (BGBl I 2005, 2354) dahingehend gelöst, dass die Zustellung an dem auf dem Rückschein angegebenen Zustellungsdatum als bewirkt anzusehen ist (vgl. BTDrucks 15/5216, S. 12; Literatur; BVerwG-Beschluss vom 24.03.2015 1 B 6/15). Ein diesbezüglicher Klärungsbedarf besteht für einen Fall, auf den das VwZG in der ab dem 01.02.2006 gültigen Fassung Anwendung findet, nicht (mehr) .

## Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 2. September 2015 3 K 249/12 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) bezog in den Kalenderjahren 2005 bis 2008 u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb.
- 2 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) erließ am 8. Juli 2011 Prüfungsanordnungen gegenüber dem Kläger für die Kalenderjahre 2005, 2006, 2007 und 2008.
- 3 Die Rechtsbehelfsbelehrungen der drei Prüfungsanordnungen hatten (auszugsweise) folgenden Wortlaut:
- 4 "Sie können die in dieser Prüfungsanordnung enthaltenen Verwaltungsakte mit dem Einspruch anfechten. Der Einspruch ist bei dem in der Prüfungsanordnung bezeichneten Finanzamt schriftlich einzureichen oder zur Niederschrift zu erklären.  
Die Frist für die Einlegung des Einspruchs beträgt einen Monat. Sie beginnt mit Ablauf des Tages, an dem Ihnen diese Prüfungsanordnung bekannt gegeben worden ist. Bei Zusendung durch einfachen Brief oder Zustellung durch eingeschriebenen Brief gilt die Bekanntgabe mit dem dritten Tag nach Aufgabe zur Post als bewirkt, es sei denn, dass die Prüfungsanordnung zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist. Bei Zustellung durch die Post mit Zustellungsurkunde bzw. gegen Empfangsbekanntnis ist der Tag der Bekanntgabe der Tag der Zustellung. (...)"
- 5 Die Prüfungsanordnungen wurden zunächst nicht angefochten. Mit Schreiben vom 14. Mai 2012 stellte der Kläger u.a. den Antrag, die Nichtigkeit der Prüfungsanordnungen vom 8. Juli 2011 festzustellen und legte Einspruch gegen die drei Prüfungsanordnungen ein.

- 6 Mit Einspruchsentscheidung vom 25. Juni 2012 wies das FA die Einsprüche mangels Wahrung der Einspruchsfrist als unzulässig zurück.
- 7 Mit der dagegen gerichteten Klage beehrte der Kläger die Feststellung der Rechtswidrigkeit der Prüfungsanordnungen in Gestalt der Einspruchsentscheidung.
- 8 Die Klage hatte keinen Erfolg. Zur Begründung führte das Finanzgericht (FG) im Wesentlichen aus, eine Unrichtigkeit der Rechtsbehelfsbelehrungen ergebe sich nicht bereits aus der fehlenden Differenzierung zwischen Einschreiben durch Übergabe und Einschreiben mit Rückschein. Den Rechtsbehelfsbelehrungen lasse sich vielmehr entnehmen, dass die Drei-Tages-Fiktion nicht für Einschreiben mit Rückschein gelte. Die Zustellung durch Empfangsbekanntnis decke auch den Fall des Einschreibens mit Rückschein ab. Die Gefahr eines Irrtums eines Steuerpflichtigen über den Fristbeginn aufgrund der in den Rechtsbehelfsbelehrungen gewählten Formulierung sah das FG als nicht gegeben an.
- 9 Mit seiner Beschwerde beehrt der Kläger die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) sowie zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO).

## Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Beschwerde ist unbegründet und deshalb durch Beschluss zurückzuweisen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 FGO). Die von dem Kläger geltend gemachten Zulassungsgründe liegen, soweit sie überhaupt in einer den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügenden Form dargelegt sind, nicht vor.
- 11 1. Die Revision ist nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zuzulassen.
- 12 a) Zur Darlegung dieses Zulassungsgrundes ist eine bestimmte für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche abstrakte Rechtsfrage herauszustellen, der grundsätzliche Bedeutung zukommen soll. Hierzu bedarf es substantiierten Angaben, inwieweit die aufgeworfene Frage im Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Fortentwicklung und Handhabung des Rechts klärungsbedürftig und im konkreten Fall auch klärungsfähig ist (Senatsbeschluss vom 3. Februar 2015 III B 37/14, BFH/NV 2015, 857, Rz 9, m.w.N.). Dazu muss ausgeführt werden, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchem Grunde die Beantwortung der Frage zweifelhaft und streitig ist. Insbesondere muss sich der Beschwerdeführer auch mit der bereits vorhandenen Rechtsprechung auseinandersetzen und substantiiert darlegen, weshalb nach seiner Ansicht diese Rechtsprechung keine Klärung herbeigeführt habe (Senatsbeschluss vom 13. Mai 2014 III B 158/13, BFH/NV 2014, 1365, Rz 7, m.w.N.). Bei Streitfragen, die maßgeblich von der Beurteilung des Einzelfalles abhängen, bedarf es substantiierten Darlegungen, weshalb der Rechtsfrage ausnahmsweise eine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zukommen soll (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15. Dezember 2015 VII B 176/14, BFH/NV 2016, 595, Rz 9, m.w.N.).
- 13 b) Der Kläger hält die Rechtsfrage für grundsätzlich bedeutsam, ob eine Rechtsbehelfsbelehrung unrichtig i.S. des § 356 der Abgabenordnung (AO) ist, wenn diese zum Beginn der Einspruchsfrist für den Fall der Zustellung durch Einschreiben --gleich ob mittels Übergabe oder mit Rückschein-- ausführt, die Bekanntgabe gelte mit dem dritten Tag nach Aufgabe zur Post als bewirkt, es sei denn, dass die Prüfungsanordnung zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist, auch wenn die Bekanntgabe tatsächlich durch einfachen Brief erfolgte.
- 14 Der Beschwerde ist nicht zu entnehmen, inwieweit die Klärung der von dem Kläger gestellten Rechtsfrage im Allgemeininteresse liegt und ihr eine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zukommen soll.
- 15 Zudem lässt sich die Frage, wann eine Rechtsbehelfsbelehrung unrichtig i.S. des § 356 Abs. 2 Satz 1 AO ist, anhand der bereits vorliegenden Rechtsprechung des BFH und des Gesetzes beantworten.
- 16 aa) Nach der Rechtsprechung des BFH ist eine Rechtsbehelfsbelehrung 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 (z.B. BFH-Beschluss vom 12. Dezember 2012 I B 127/12, BFHE 239, 25, BStBl II 2013, 272, Rz 15, m.w.N.). Unrichtig ist eine Belehrung erst dann, wenn sie in wesentlichen Aussagen unzutreffend oder derart unvollständig oder missverständlich gefasst ist, dass hierdurch --bei objektiver Betrachtung-- die Möglichkeit zur Fristwahrung gefährdet erscheint (BFH-Urteil vom 20. November 2013 X R 2/12,

BFHE 243, 158, BStBl II 2014, 236, Rz 14, m.w.N.). Enthält eine Rechtsbehelfsbelehrung weitergehende (nicht nur notwendige) Angaben, so müssen jene auch richtig, vollständig und unmissverständlich sein. 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; z.B. BFH-Beschluss in BFHE 239, 25, BStBl II 2013, 272, Rz 15, m.w.N.). Unerheblich ist, ob eine unrichtige Belehrung für die Fristversäumung ursächlich war (BFH-Beschluss vom 9. November 2009 IV B 54/09, BFH/NV 2010, 448, Rz 7, m.w.N.).

- 17** Weiterhin hat der BFH bereits mehrfach entschieden, dass die Rechtsbehelfsbelehrung dann noch vollständig und richtig ist, wenn sie hinsichtlich der Form der Einlegung des Rechtsbehelfs nur den Wortlaut des Gesetzes --im Fall der Einlegung des Einspruchs also den des § 357 Abs. 1 Satz 1 AO-- wiederholt (BFH-Urteil in BFHE 243, 158, BStBl II 2014, 236, Rz 15, m.w.N.). Hinsichtlich der Berechnung der Einspruchsfrist ist es ausreichend, dass die Rechtsbehelfsbelehrung den Wortlaut der einschlägigen Bestimmungen wiedergibt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 243, 158, BStBl II 2014, 236, Rz 17, m.w.N.). Angaben darüber, dass die Frist zur Einlegung eines Einspruchs gegen einen nicht zugegangenen Verwaltungsakt nicht beginnt, braucht eine Rechtsbehelfsbelehrung hingegen nicht zu enthalten (BFH-Beschluss vom 2. Februar 2016 X B 95/15, BFH/NV 2016, 732, Rz 10, m.w.N.).
- 18** Eine "verständliche Erläuterung zum Fristbeginn" setzt nach allgemeiner Meinung nicht voraus, dass in der Rechtsbehelfsbelehrung den Besonderheiten des Einzelfalls Rechnung zu tragen wäre. Vielmehr genügt eine abstrakte Belehrung anhand des Gesetzestextes über die vorgeschriebene Anfechtungsfrist. Die konkrete Berechnung ihres Laufs bleibt dagegen der eigenen Verantwortlichkeit des Betroffenen überlassen (BFH-Urteil vom 7. März 2006 X R 18/05, BFHE 212, 407, BStBl II 2006, 455, Rz 19, zu § 55 FGO).
- 19** bb) Zwar wurde die Frage des Zeitpunkts der Zustellung eines Einschreibens mit Rückschein --wie in der Beschwerde zutreffend dargestellt-- in der Rechtsprechung kontrovers beurteilt. Während nach dem BFH-Urteil vom 10. November 1966 IV R 42/66 (BFHE 87, 542, BStBl III 1967, 234) für die Fristberechnung auf die Dreitagesfrist abzustellen war, selbst wenn aufgrund des Rückscheins ein früherer Zugangszeitpunkt feststand, wurde im BFH-Urteil vom 28. Februar 1978 VII R 92/74 (BFHE 124, 487, BStBl II 1978, 390, unter I.1.) zumindest in Erwägung gezogen, ob in einem Rückschein ein Empfangsbekanntnis i.S. des § 5 des Verwaltungszustellungsgesetzes (VwZG) zu sehen sei; auf die Entscheidung dieser Frage kam es dann jedoch nicht an.
- 20** Die erwähnten Entscheidungen beziehen sich jedoch auf ausgelaufenes Recht, das auf den vorliegenden Streitfall schon nicht anwendbar ist. Die Rechtsfrage hat der Gesetzgeber mit dem Gesetz zur Novellierung des Verwaltungszustellungsrechts vom 12. August 2005 (BGBl I 2005, 2354) dahingehend gelöst, dass die Zustellung an dem auf dem Rückschein angegebenen Zustellungsdatum als bewirkt anzusehen ist (vgl. BTDrucks 15/5216, S. 12; Schwarz in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 VwZG Rz 23; Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 4 VwZG Rz 5 f.; Schlatmann in Engelhardt/App/ Schlatmann, VwVG/VwZG, 10. Aufl., § 4 VwZG Rz 3, 8; Sadler, VwVG, VwZG, 9. Aufl., § 4 VwZG Rz 11; vgl. auch Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts vom 24. März 2015 1 B 6/15, nicht veröffentlicht).
- 21** Ein diesbezüglicher Klärungsbedarf besteht für den Streitfall, auf den das VwZG in der ab dem 1. Februar 2006 gültigen Fassung Anwendung findet, mithin nicht (mehr).
- 22** cc) Soweit der Kläger im Übrigen im Wesentlichen geltend macht, das FG habe zu Unrecht eine Unrichtigkeit der Rechtsbehelfsbelehrung verneint, richten sich seine Einwendungen im Grunde gegen die sachliche Richtigkeit der Entscheidung. Hieraus ergibt sich kein Zulassungsgrund (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 17. Juni 2003 X B 173/02, BFH/NV 2003, 1325, unter 1.; vom 17. Januar 2006 VIII B 172/05, BFH/NV 2006, 799, unter 1.a., und vom 30. September 2015 I B 29/14, BFH/NV 2016, 557, Rz 5 ff.).
- 23** 2. Die Revision ist auch nicht wegen der unter 1. aufgeworfenen Rechtsfrage zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) zuzulassen. Dieser Zulassungsgrund ist ein Spezialtatbestand der Grundsatzrevision (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschlüsse vom 9. April 2014 XI B 128/13, BFH/NV 2014, 1224, Rz 18, und vom 28. Mai 2015 X B 171/14, BFH/NV 2015, 1243, Rz 26, m.w.N.) und setzt daher ebenfalls die Darlegung und das Vorliegen einer hinreichend bestimmten und im Allgemeininteresse liegenden klärungsbedürftigen und klärbaren Rechtsfrage voraus (z.B. Senatsbeschluss vom 21. September 2015 III B 125/14, BFH/NV 2016, 61, Rz 7, m.w.N.), die entscheidungserheblich ist (z.B. Senatsbeschluss vom 2. Juni 2014 III B 101/13, BFH/NV 2014, 1374, Rz 24). Hieran fehlt es vorliegend (dazu oben 1.).

- 24** 3. Überdies trägt die Beschwerdebegründung auch nicht dem Umstand Rechnung, dass sich das FG-Urteil auf mehrere Begründungen stützt.
- 25** Ist das Urteil des FG kumulativ auf mehrere Begründungen gestützt, von denen jede für sich das Entscheidungsergebnis trägt, muss für jede dieser Begründungen ein Zulassungsgrund i.S. des § 115 Abs. 2 FGO schlüssig dargelegt werden (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 6. Dezember 2011 XI B 44/11, BFH/NV 2012, 745, Rz 9, m.w.N.). Im Streitfall beziehen sich die in der Beschwerdebegründung geltend gemachten Zulassungsgründe nur darauf, dass das FG eine Unrichtigkeit der Rechtsbehelfsbelehrung im Hinblick auf den Fristbeginn bei Zustellung durch Einschreiben mit Rückschein verneint hat. Unabhängig von dieser Frage hat das FG jedoch sein Urteil auch darauf gestützt, dass es auf einen insoweit bestehenden Fehler der Rechtsbehelfsbelehrung nicht ankomme, da im Streitfall keine derartige Zustellung durch Einschreiben mit Rückschein erfolgt sei. Insoweit trägt der Kläger zwar vor, das FG habe eine mögliche Gefährdung der Fristwahrung zu Unrecht verneint. Einen Zulassungsgrund macht er insoweit jedoch nicht in der erforderlichen Form geltend.
- 26** 4. Von einer weiteren Begründung sieht der Senat ab (§ 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO).
- 27** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 1, § 135 Abs. 2 FGO.

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