

# Beschluss vom 17. August 2023, III R 26/22

## Anforderungen an den Inhalt einer Rechtsbehelfsbelehrung zur elektronischen Einspruchseinlegung

ECLI:DE:BFH:2023:B.170823.IIIR26.22.0

BFH III. Senat

AO § 87a Abs 3, AO § 157 Abs 1 S 3, AO § 356 Abs 1, AO § 356 Abs 2, AO § 357 Abs 1 S 1, VwGO § 70 Abs 1 S 1, SGG § 84 Abs 1 S 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 05. Mai 2022, Az: 16 K 16190/21

## Leitsätze

1. Erwähnt die Rechtsbehelfsbelehrung die elektronische Einlegung im Sinne des § 357 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO), ist ein zusätzlicher Hinweis auf die Möglichkeit einer Einspruchseinlegung mittels E-Mail nicht erforderlich.
2. Die Rechtsbehelfsbelehrung ist hinsichtlich der Formerfordernisse für die Einlegung eines Einspruchs weder unvollständig noch unrichtig im Sinne des § 356 Abs. 2 AO, wenn sie den Wortlaut des § 357 Abs. 1 Satz 1 AO wiedergibt.

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 05.05.2022 - 16 K 16190/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

- I.
  - 1 Streitig ist, ob der Einspruch gegen einen Aufhebungs- und Rückforderungsbescheid von Kindergeld fristgerecht eingelegt wurde.
  - 2 Mit Bescheid vom 18.06.2021 hob die Beklagte und Revisionsbeklagte (Familienkasse) die Kindergeldfestsetzung für die Kinder A und B für den Zeitraum Januar 2017 bis Dezember 2019 auf und forderte deswegen 9.109,65 € von der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) zurück. Der Bescheid enthielt folgende Rechtsbehelfsbelehrung: "Dieser Bescheid kann mit dem Einspruch angefochten werden. [...] Der Einspruch ist bei der Familienkasse X mit Sitz in Y schriftlich einzureichen, dieser elektronisch zu übermitteln oder dort zur Niederschrift zu erklären. Die Frist für den Einspruch beträgt einen Monat. [...]".
  - 3 Im finanzgerichtlichen Verfahren gab die Klägerin an, zum Zeitpunkt und zur Art und Weise des Zugangs des Bescheids keine genauen Angaben mehr machen zu können, den Bescheid jedoch spätestens am 09.07.2021 erhalten zu haben. Mit Faxschreiben vom 12.10.2021 legte die Klägerin durch den Klägervertreter Einspruch ein, den die Familienkasse mit Einspruchsentscheidung vom 03.12.2021 ohne Prüfung in der Sache als unzulässig, da verspätet, verwarf.
  - 4 Im anschließenden Klageverfahren vertrat die Klägerin die Ansicht, dass die Rechtsbehelfsbelehrung des Aufhebungs- und Rückforderungsbescheids unrichtig sei. Die Familienkasse hätte ausdrücklich darüber belehren müssen, dass der Einspruch auch mittels einer einfachen E-Mail hätte erfolgen können. Daher habe die

Einspruchsfrist gemäß § 356 Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) ein Jahr betragen, so dass der Einspruch rechtzeitig erfolgt sei.

- 5 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 1805 veröffentlichten Gerichtsbescheid als unbegründet ab.
- 6 Mit der vom FG zugelassenen Revision macht die Klägerin weiterhin geltend, der Einspruch habe die Einspruchsfrist gewahrt, denn diese betrage wegen unrichtiger Rechtsbehelfsbelehrung ein Jahr.
- 7 Die Klägerin beantragt, den Gerichtsbescheid des FG Berlin-Brandenburg vom 05.05.2022 aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG Berlin-Brandenburg zurückzuverweisen.
- 8 Die Familienkasse beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Der Senat entscheidet gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO) durch Beschluss. Er hält die Revision einstimmig für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind vorher darüber unterrichtet worden; sie hatten Gelegenheit zur Stellungnahme. Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden, dass der streitige Aufhebungs- und Rückforderungsbescheid wegen Versäumung der Einspruchsfrist bestandskräftig geworden ist.
- 10 1. a) Nach § 355 Abs. 1 Satz 1 AO ist der Einspruch innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Verwaltungsakts einzulegen. Der Einspruch ist gemäß § 357 Abs. 1 Satz 1 AO --in der ab dem 01.08.2013 gültigen Fassung des Gesetzes zur Förderung der elektronischen Verwaltung sowie zur Änderung weiterer Vorschriften (E-Government-Gesetz --EGovG--) vom 25.07.2013 (BGBl I 2013, 2749)-- schriftlich oder elektronisch einzureichen oder zur Niederschrift zu erklären. Er ist bei der Behörde anzubringen, deren Verwaltungsakt angefochten wird oder bei der ein Antrag auf Erlass eines Verwaltungsakts gestellt worden ist (§ 357 Abs. 2 Satz 1 AO).
- 11 b) Die Monatsfrist für die Einspruchseinlegung beginnt nach § 356 Abs. 1 AO nur, 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. Über die Form des Einspruchs selbst ist hiernach nicht (zwingend) zu belehren (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20.11.2013 - X R 2/12, BFHE 243, 158, BStBl II 2014, 236, Rz 18). Ist die Belehrung unterblieben oder unrichtig erteilt, so ist 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 (§ 356 Abs. 2 Satz 1 AO).
- 12 2. Im Streitfall verlängert sich die Einspruchsfrist nicht nach § 356 Abs. 2 Satz 1 AO auf ein Jahr seit Bekanntgabe des Aufhebungs- und Rückforderungsbescheids vom 18.06.2021. Die Rechtsbehelfsbelehrung der Familienkasse war vollständig und richtig.
- 13 a) Nach der Rechtsprechung des BFH ist eine Rechtsbehelfsbelehrung erst dann unrichtig, wenn sie in wesentlichen Aussagen unzutreffend oder derart unvollständig oder missverständlich gefasst ist, dass hierdurch --bei objektiver Betrachtung-- die Möglichkeit zur Fristwahrung gefährdet erscheint (z.B. BFH-Beschluss vom 28.04.2015 - VI R 65/13, BFH/NV 2015, 1074, Rz 15, m.w.N.). Unerheblich ist hingegen, ob eine unrichtige Belehrung für die Fristversäumung ursächlich war (BFH-Beschluss vom 09.11.2009 - IV B 54/09, BFH/NV 2010, 448, Rz 7, m.w.N.). Eine Rechtsmittelbelehrung soll regelmäßig so einfach und klar wie möglich gehalten werden, um im Interesse rechtsunkundiger Beteiligter eine inhaltliche Überfrachtung zu vermeiden. Deshalb genügt es, wenn sie den Gesetzeswortlaut wiedergibt und verständlich über allgemeine Merkmale des Fristbeginns sowie über die Fristdauer informiert (BFH-Urteile vom 20.11.2013 - X R 2/12, BFHE 243, 158, BStBl II 2014, 236, Rz 15 ff. und vom 28.04.2020 - VI R 41/17, BFHE 268, 500, BStBl II 2020, 531, Rz 16; BFH-Beschluss vom 06.07.2016 - XI B 36/16, BFHE 254, 99, BStBl II 2016, 863, Rz 28).
- 14 b) Danach ist die Rechtsbehelfsbelehrung des Bescheids vom 18.06.2021 --wovon die Vorentscheidung gleichfalls

zu Recht ausgegangen ist-- vollständig und richtig erteilt worden. Die Rechtsbehelfsbelehrung genügt den Anforderungen von § 157 Abs. 1 Satz 3 und § 356 Abs. 1 AO. Sie gibt den Wortlaut des § 357 AO wieder und belehrt zutreffend, vollständig und unmissverständlich darüber, welcher Rechtsbehelf gegen die Aufhebung der Kindergeldfestsetzung zulässig ist und binnen welcher Frist dieser in welcher Form (schriftlich, elektronisch oder zur Niederschrift) bei welcher Behörde einzulegen ist. Eine weitergehende Belehrungspflicht bestand nicht.

- 15** c) Bei dem Hinweis auf die Möglichkeit, den Einspruch "elektronisch zu übermitteln", handelt es sich auch nicht um eine irreführende Abweichung vom Gesetzeswortlaut.
- 16** aa) Die Verwendung des an dieser Stelle nicht im Gesetz genannten Begriffs "übermitteln" ist nicht missverständlich, sondern gibt den Sinn des in § 357 Abs. 1 Satz 1 AO verwendeten Wortes "einzureichen" wieder. Denn sowohl die Worte "übermitteln" und "einzureichen" (§ 357 Abs. 1 Satz 1 AO) als auch der Begriff der "Anbringung" (§ 357 Abs. 2 Satz 4 AO) beschreiben den "Transport" der Erklärung.
- 17** bb) Entgegen der Ansicht der Klägerin muss die Belehrung nicht den klarstellenden Hinweis enthalten, dass der Beteiligte den Einspruch auch per E-Mail einlegen kann. Denn bei Angaben in der Rechtsbehelfsbelehrung, die nicht Pflichtangaben nach § 356 Abs. 1 AO sind, sind keine höheren Anforderungen an die Detailliertheit zu stellen als bei solchen Angaben, die notwendiges Element der Rechtsbehelfsbelehrung sind (BFH-Beschluss vom 10.11.2016 - X B 85/16, BFH/NV 2017, 261, Rz 16). Wenn es bezüglich der Frist (Pflichtangabe) ausreicht, den Wortlaut der einschlägigen Bestimmung wiederzugeben, muss dies erst recht gelten, wenn Angaben zur Form gemacht werden, die schon dem Grunde nach nicht zwingender Bestandteil der Rechtsbehelfsbelehrung sind (vgl. BFH-Urteil vom 20.11.2013 - X R 2/12, BFHE 243, 158, BStBl II 2014, 236, Rz 22; BFH-Beschluss vom 28.04.2015 - VI R 65/13, BFH/NV 2015, 1074, Rz 15).
- 18** cc) Die Aussage in der hier vorliegenden Rechtsbehelfsbelehrung "der Einspruch ist [...] der Familienkasse [...] elektronisch zu übermitteln" ist aus der Sicht des Empfängers bei objektiver Betrachtung auch nicht geeignet, einen Irrtum über die formellen Voraussetzungen einer Einspruchseinlegung dergestalt hervorzurufen, dass der Einspruch nur mit einer qualifizierten elektronischen Signatur --qeS-- (vgl. § 87a Abs. 3 Satz 1 und 2 AO) eingelegt werden könne.
- 19** (1) Mit der durch das EGovG ab 01.08.2013 in § 357 Abs. 1 Satz 1 AO aufgenommenen Ergänzung hat sich der Gesetzgeber dafür entschieden, die Einspruchseinlegung weiterhin elektronisch auch ohne eine qeS zuzulassen. Denn das dadurch entstandene Begriffspaar "schriftlich oder elektronisch" enthält keinen Hinweis auf § 87a Abs. 3 Satz 2 AO. In der Gesetzesbegründung führt der Gesetzgeber hierzu aus, die nicht mit einer Rechtsänderung verbundene Ergänzung in Satz 1 stelle klar, dass unter der Voraussetzung der Zugangseröffnung (§ 87a Abs. 1 AO) ein Einspruch auch elektronisch ohne qeS eingelegt werden könne (BTDrucks 17/11473, S. 52). Dem trägt die gesetzliche Regelung des § 357 AO dadurch Rechnung, dass sie mit der Einfügung des Wortes "elektronisch" lediglich die Voraussetzungen regelt, unter denen die Übermittlung eines elektronischen Dokuments den Anforderungen der Schriftlichkeit entspricht. Dadurch wird insbesondere gewährleistet, dass eine gewollte verfahrenseinleitende Erklärung vorliegt und diese Erklärung von einer bestimmten Person herrührt (§ 357 Abs. 1 Satz 2 AO), welche die Verantwortung für den Inhalt übernimmt. Insoweit wird zwischen "elektronischer Form" im Sinne des § 87a Abs. 3 Satz 2 AO (elektronisches Dokument + qeS) und "elektronisch" im Sinne des § 357 Abs. 1 Satz 1 AO unterschieden (Sieggers in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 357 AO Rz 20; BTDrucks 17/11473, S. 48 f.).
- 20** (2) Dies ergibt sich auch aus einem Vergleich mit dem Widerspruchsverfahren im Verwaltungsrecht. Der Gesetzgeber hat für das Einspruchsverfahren nach der Abgabenordnung eine andere Lösung gewählt als im Widerspruchsverfahren nach der Verwaltungsgerichtsordnung (VwGO) und dem Sozialgerichtsgesetz (SGG). Während er für letztere Verfahren durch Einfügung der Wörter "in elektronischer Form nach § 3a Absatz 2 des Verwaltungsverfahrensgesetzes" in § 70 Abs. 1 Satz 1 VwGO und "in elektronischer Form nach § 36a Absatz 2 des Ersten Buches Sozialgesetzbuch" in § 84 Abs. 1 Satz 1 SGG die Erforderlichkeit einer besonderen elektronischen Form (qeS) für den Widerspruch vorgesehen hat, die an Stelle der Schriftform treten kann, wahrt im finanzbehördlichen Einspruchsverfahren auch die Einspruchsübermittlung als elektronisches Dokument ohne qeS die in § 357 Abs. 1 Satz 1 AO vorgesehene Form, sofern die Behörde einen Zugang für die elektronische Kommunikation eröffnet hat (§ 87a Abs. 1 Satz 1 AO).
- 21** dd) Darüber hinaus wäre der von der Klägerin gewünschte Zusatz "Die Einlegung eines Einspruchs per einfacher E-Mail ist ausreichend" insofern irreführend, als die "elektronische" Einlegung des Einspruchs --wenn ein entsprechender Zugang eröffnet ist (§ 87a Abs. 1 Satz 1 AO)-- auch mittels Telefax, Computerfax, Ferrari-Fax, E-

Mail-to-Fax, E-Postbrief mit elektronischer Zustellung, De-Mail et cetera zulässig sein kann (vgl. Siegers in HHSp, § 357 AO Rz 21, m.w.N.). Die Nennung sämtlicher Möglichkeiten der Einspruchseinlegung müsste fortlaufend dem jeweiligen technischen Fortschritt auf dem Gebiet der Digitalisierung und Telekommunikation Rechnung tragen und würde wegen ihres Umfangs und ihrer Kompliziertheit Verwirrung stiften, statt für Klarheit zu sorgen (vgl. BFH-Urteil vom 07.03.2006 - X R 18/05, BFHE 212, 407, BStBl II 2006, 455) und die Rechtsmittelbelehrung inhaltlich überfrachten.

**22** d) Die im Bescheid vom 18.06.2021 enthaltene Rechtsbehelfsbelehrung war auch nicht geeignet, dem Betroffenen die Rechtsverfolgung in einer vom Gesetz nicht vorgesehenen Weise zu erschweren. Einem Bescheidempfänger, der darüber informiert worden ist, dass er den Einspruch "schriftlich, elektronisch oder zur Niederschrift" einlegen kann, ist es im Rahmen seiner Mitverantwortung ohne Weiteres zumutbar, sich die erforderliche Klarheit über den Begriff "elektronisch" zu verschaffen. Erforderlichenfalls ist er gehalten, sich Rechtsrat einzuholen oder bei der Familienkasse nachzufragen.

**23** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

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