

# Urteil vom 18. Oktober 2023, XI R 39/22

Zur Zulässigkeit einer im Jahr 2022 durch eine Steuerberatungsgesellschaft mbH per Telefax erhobenen Klage

ECLI:DE:BFH:2023:U.181023.XIR39.22.0

BFH XI. Senat

FGO § 52d S 1, FGO § 52d S 2, FGO § 52a Abs 4 S 1 Nr 2, GmbHG § 35 Abs 1 S 1, StBerG § 55d Abs 2

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 18. November 2022, Az: 3 K 175/22

## Leitsätze

Eine nach § 52d Satz 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO-- (noch) nicht nutzungspflichtige Prozessbevollmächtigte in Gestalt einer Steuerberatungsgesellschaft mbH wird nicht dadurch (im Sinne des § 52d Satz 1 FGO) nutzungspflichtig, dass ein nach § 52d Satz 1 FGO nutzungspflichtiger gesetzlicher Vertreter (§ 35 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, § 55d Abs. 2 des Steuerberatungsgesetzes) gegenüber dem Gericht auftritt; der Umstand, dass der handelnde Rechtsanwalt außerhalb seiner Tätigkeit als Organ der Steuerberatungsgesellschaft mbH über eine Zulassung zur Anwaltschaft verfügt, führt zu keinem anderen Ergebnis (Anschluss an das Zwischenurteil des Bundesfinanzhofs vom 25.10.2022 - IX R 3/22, BFHE 278, 21, BStBl II 2023, 267 und den Beschluss des Bundesarbeitsgerichts vom 21.09.2023 - 10 AZR 512/20).

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird der Gerichtsbescheid des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 18.11.2022 - 3 K 175/22 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Nach Schätzung der Besteuerungsgrundlagen zur Umsatzsteuer 2019 durch Umsatzsteuerbescheid des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) vom 10.02.2022 und erfolglosem Einspruchsverfahren (Einspruchsentscheidung vom 10.06.2022) erhob die Prozessbevollmächtigte, eine Steuerberatungsgesellschaft mbH, "vertreten durch den Geschäftsführer Rechtsanwalt [X]", namens und in Vertretung der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) mit Telefax vom 12.07.2022 Klage wegen Umsatzsteuer 2019. Auf dem Briefbogen der Prozessbevollmächtigten sind neben dem Sitz der Gesellschaft und dem Registergericht samt HRB-Nummer die Geschäftsführer (X), Rechtsanwalt & Fachanwalt für Steuerrecht, sowie (Y), Steuerberater, angegeben. Die Klageschrift ist unterzeichnet von X mit dem Zusatz "Rechtsanwalt & Fachanwalt für Steuerrecht".
- 2 Das Finanzgericht (FG) bestätigte der Prozessbevollmächtigten unter dem 18.07.2022 den Eingang der Klage. Ab dem 14.09.2022 kommunizierte Rechtsanwalt X mit dem FG per Telefax und erstmals per besonderem elektronischen Anwaltspostfach (beA). Mit elektronisch übermitteltem richterlichen Hinweis vom 16.09.2022 wurde die Prozessbevollmächtigte auf die Regelung des § 52d der Finanzgerichtsordnung (FGO) und die mögliche Unzulässigkeit der Klage hingewiesen. Nach einem Telefongespräch zwischen dem Berichterstatter und den Geschäftsführern der Prozessbevollmächtigten vertiefte diese mit Schriftsatz vom 07.11.2022 ihre Rechtsansicht zu § 52d FGO. Sie beantragte außerdem vorsorglich Wiedereinsetzung in den vorigen Stand und teilte mit, auf einen

entsprechenden Hinweis des FG werde hierfür eine Begründung eingereicht und die Klageschrift per beA übermittelt werden.

- 3 Das FG wies die Klage mit Gerichtsbescheid vom 18.11.2022 - 3 K 175/22 als unzulässig ab. Es entschied, die Klage sei entgegen §§ 52a, 52d FGO nicht innerhalb der Klagefrist als elektronisches Dokument übermittelt worden. Im Zeitpunkt der Klageerhebung habe eine Pflicht zur Nutzung des beA für alle natürlichen Personen, die als Rechtsanwälte zugelassen waren, bestanden. Der für die Prozessbevollmächtigte tätige Rechtsanwalt X, der die Klageschrift unterzeichnet hatte, sei verpflichtet gewesen, das beA zur Erhebung der Klage zu nutzen. Die Berufsausübungspflichten des Rechtsanwalts seien nicht teilbar; er unterliege als Gesellschafter-Geschäftsführer einer Steuerberatungsgesellschaft mbH ebenso der Nutzungspflicht wie als Rechtsanwalt in einer Einzelpraxis. Die Voraussetzungen für eine Wiedereinsetzung in die versäumte Klagefrist gemäß § 56 Abs. 1 FGO seien nicht gegeben.
- 4 Hiergegen richtet sich die vom FG zugelassene Revision der Klägerin. Sie macht geltend, die Klage habe durch ihre Prozessbevollmächtigte im Jahr 2022 noch wirksam per Telefax eingereicht werden können, da eine Steuerberatungsgesellschaft mbH zum damaligen Zeitpunkt nach § 52d Satz 2 FGO noch nicht nutzungspflichtig gewesen sei, auch wenn deren angestellter Geschäftsführer als Rechtsanwalt zugelassen war. Zur weiteren Begründung bezieht sich die Klägerin auf das Zwischenurteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 25.10.2022 - IX R 3/22 (BFHE 278, 21, BStBl II 2023, 267). Hilfsweise könne sie Wiedereinsetzung in die versäumte Klagefrist beanspruchen, da das FG seine Hinweispflicht nach § 76 Abs. 2 FGO verletzt habe.
- 5 Die Klägerin beantragt sinngemäß, unter Aufhebung der Vorentscheidung und der Einspruchsentscheidung vom 10.06.2022 den Umsatzsteuerbescheid 2019 vom 10.02.2022 dahingehend zu ändern, dass die Steuer auf ... € festgesetzt wird, hilfsweise unter Aufhebung der Vorentscheidung den Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 6 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 7 Der Streitfall weise gegenüber der vom BFH mit Zwischenurteil vom 25.10.2022 - IX R 3/22 (BFHE 278, 21, BStBl II 2023, 267) entschiedenen Streitsache Besonderheiten auf. Im Rubrum der Klageschrift sei X als "Geschäftsführer Rechtsanwalt" benannt worden; des Zusatzes "Rechtsanwalt" habe es nicht bedurft. In der Fußzeile des Briefbogens werde X als "Rechtsanwalt & Fachanwalt für Steuerrecht" ausgewiesen, mit diesem Zusatz habe X die Klageschrift unterschrieben. Zudem habe X im Klageverfahren auch unter Nutzung seines beA mit dem FG kommuniziert, bevor dieses erste Bedenken an der Zulässigkeit der Klage geäußert habe. Die Klägerin könne sich vorliegend nicht darauf berufen, dass eine Nutzungspflicht für Steuerberater oder Steuerberatungsgesellschaften zum Zeitpunkt der Klageerhebung noch nicht bestanden habe.

## Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 9 Das FG hat die Klage zu Unrecht als unzulässig abgewiesen. In einem solchen Fall ist die Sache regelmäßig zurückzuverweisen, da sich das FG mit dem inhaltlichen Vorbringen der Beteiligten nicht befasst hat und im Übrigen der Senat mangels hinreichender Feststellungen nicht abschließend in der Sache entscheiden kann (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 04.07.2007 - VIII R 77/05, BFH/NV 2008, 53, unter II.3.b; vom 22.06.2016 - V R 49/15, BFH/NV 2016, 1754, Rz 23).
- 10 1. Die Klägerin hat am 12.07.2022 in zulässiger Weise per Telefax Klage erhoben.
- 11 a) Nach § 52d Satz 1 FGO sind vorbereitende Schriftsätze und deren Anlagen sowie schriftlich einzureichende Anträge und Erklärungen, die durch einen Rechtsanwalt eingereicht werden, als elektronisches Dokument zu übermitteln. Die zum 01.01.2022 in Kraft getretene und in allen durch die Finanzgerichtsordnung eröffneten Verfahren geltende Vorschrift verpflichtet unter anderem Rechtsanwälte, welche nach § 31a der Bundesrechtsanwaltsordnung (BRAO) i.d.F. des Art. 1 Nr. 1 des Gesetzes zur Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte und zur Änderung der Finanzgerichtsordnung vom 21.12.2015 (BGBl I 2015, 2517) ein beA

unterhalten müssen, (vorbereitende und) bestimmende Schriftsätze unter Nutzung des elektronischen Rechtsverkehrs als elektronisches Dokument zu übermitteln (Schallmoser in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 52d FGO Rz 10, 26).

- 12** b) Gleiches gilt zwar nach § 52d Satz 2 FGO für die nach § 62 Abs. 2 FGO vertretungsberechtigten Personen, für die ein sicherer Übermittlungsweg nach § 52a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 FGO zur Verfügung steht (Schallmoser in HHSp, § 52d FGO Rz 14). Für Berufsausübungsgesellschaften in Gestalt einer Steuerberatungsgesellschaft mbH ist allerdings erst seit dem 01.01.2023 von der Bundessteuerberaterkammer ein sicherer Übermittlungsweg in Gestalt des besonderen elektronischen Steuerberaterpostfachs, kurz beSt, eingerichtet (§ 86e des Steuerberatungsgesetzes --StBerG--). Zwar sind Steuerberater bereits seit dem 01.01.2018 verpflichtet, einen sicheren Übertragungsweg nach § 130a Abs. 4 der Zivilprozessordnung (ZPO) für Zustellungen seitens des Gerichts einzurichten (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 174 Abs. 3 Satz 4 ZPO i.d.F. des Gesetzes zur Förderung des elektronischen Rechtsverkehrs mit den Gerichten vom 10.10.2013, BGBl I 2013, 3786); eine Verpflichtung für Steuerberater, mit dem Gericht vollumfänglich elektronisch zu kommunizieren, war damit indes noch nicht verbunden (vgl. BFH-Zwischenurteil vom 25.10.2022 - IX R 3/22, BFHE 278, 21, BStBl II 2023, 267, Rz 15).
- 13** Die Prozessbevollmächtigte der Klägerin ist daher als Steuerberatungsgesellschaft mbH nach § 52d Satz 2 FGO grundsätzlich erst seit dem 01.01.2023 zur Nutzung des elektronischen Rechtsverkehrs und zur Übermittlung (vorbereitender und) bestimmender Schriftsätze sowie schriftlich einzureichender Anträge und Erklärungen als elektronisches Dokument verpflichtet. Im Zeitpunkt der Klageerhebung konnten Schriftsätze von ihr auch noch "schriftlich" --das heißt in Schriftform (§ 120 Abs. 1 Satz 1 FGO), oder, wie im Streitfall, per Telefax-- übermittelt werden (vgl. BFH-Zwischenurteil vom 25.10.2022 - IX R 3/22, BFHE 278, 21, BStBl II 2023, 267, Rz 16; Schallmoser in HHSp, § 52d FGO Rz 15, dritter Spiegelstrich).
- 14** c) Ein anderes Ergebnis folgt auch nicht aus dem Umstand, dass die Prozessbevollmächtigte der Klägerin im Streitfall durch einen gesetzlichen Vertreter (§ 35 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung --GmbHG--, § 55d Abs. 2 StBerG) gehandelt hat, der neben seiner (nichtselbständigen) Tätigkeit als Geschäftsführer der Prozessbevollmächtigten eine Zulassung zur Rechtsanwaltschaft (Verpflichtung nach § 52d Satz 1 FGO seit dem 01.01.2022) besitzt und in dieser Form ("X, Rechtsanwalt & Fachanwalt für Steuerrecht") die Klageschrift unterzeichnet hat.
- 15** aa) Zwar sind Rechtsanwälte, die --als natürliche Person (Einzelanwalt)-- im Verzeichnis (§ 31 BRAO) der für sie zuständigen Rechtsanwaltskammer eingetragen sind und für die von der Bundesrechtsanwaltskammer ein beA (§ 31a Abs. 1 BRAO) eingerichtet worden ist, nach § 52d Satz 1 FGO seit dem 01.01.2022 nutzungspflichtig (vgl. BFH-Beschluss vom 23.08.2022 - VIII S 3/22, BFHE 276, 566, BStBl II 2023, 83; Beschluss des FG Münster vom 22.02.2022 - 8 V 2/22, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2022, 592, rechtskräftig; Schallmoser in HHSp, § 52d FGO Rz 13). Vor diesem Hintergrund sind auch Steuerberater, die zugleich eine Zulassung als Rechtsanwalt besitzen (und damit ein beA unterhalten), jedenfalls dann ebenfalls nach § 52d Satz 1 FGO ab dem 01.01.2022 nutzungspflichtig, wenn sie als Prozessbevollmächtigte auftreten und ein bei Gericht eingereichtes Dokument in entsprechender Weise unterzeichnen (vgl. BFH-Zwischenurteil vom 25.10.2022 - IX R 3/22, BFHE 278, 21, BStBl II 2023, 267, Rz 18, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 23.08.2022 - VIII S 3/22, BFHE 276, 566, BStBl II 2023, 83, Rz 3; Schallmoser in HHSp, § 52d FGO Rz 15, vierter Spiegelstrich).
- 16** bb) Auch "gemischte" Berufsausübungsgesellschaften, bei denen neben Steuerberatern auch andere Berufsträger (Rechtsanwälte, Wirtschaftsprüfer, Notare) tätig sind und die neben steuerlichen Beratungsleistungen auch Dienstleistungen anbieten, die über die Befugnisse des § 3 StBerG hinausgehen, können nach § 52d Satz 1 FGO seit dem 01.01.2022 nutzungspflichtig sein, wenn ein verantwortlicher, im Briefkopf der Berufsausübungsgesellschaft namentlich aufgeführter Berufsträger mit Mehrfachzulassung ("Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater") einen (vorbereitenden oder) bestimmenden Schriftsatz an das Gericht übermittelt; ein solches Dokument darf nach dem 31.12.2021 nicht mehr schrift(sätz)lich oder per Telefax, sondern nur noch elektronisch bei Gericht eingereicht werden (vgl. Beschluss des FG Rheinland-Pfalz vom 12.07.2022 - 4 V 1340/22, EFG 2022, 1547; vgl. Schallmoser in HHSp, § 52d FGO Rz 15, fünfter Spiegelstrich).
- 17** cc) Etwas anderes gilt jedoch für einen Fall wie den vorliegenden, wenn eine Steuerberatungsgesellschaft mbH, die keine Dienstleistungen anbietet, die über die Befugnisse des § 3 StBerG hinausgehen, durch ihren gesetzlichen Vertreter (§ 35 Abs. 1 Satz 1 GmbHG, § 55d Abs. 2 StBerG) handelt. Eine nach § 52d Satz 2 FGO (noch) nicht nutzungspflichtige Prozessbevollmächtigte in Gestalt einer Steuerberatungsgesellschaft mbH wird nicht dadurch (im Sinne des § 52d Satz 1 FGO) nutzungspflichtig, dass für sie ein gesetzlicher Vertreter handelt, der in seiner

beruflichen Funktion als Rechtsanwalt nach § 52d Satz 1 FGO Nutzungspflichtig wäre, wenn er als solcher selbst dem Gericht gegenüber auftreten würde (vgl. BFH-Zwischenurteil vom 25.10.2022 - IX R 3/22, BFHE 278, 21, BStBl II 2023, 267, Rz 21; zu einer Berufsausübungsgesellschaft in Gestalt einer steuerberatenden Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung vgl. Urteil des Hessischen FG vom 10.05.2022 - 4 K 214/22, EFG 2022, 1772). Der Umstand, dass der handelnde Gesellschafter-Geschäftsführer außerhalb seiner Tätigkeit für die Steuerberatungsgesellschaft mbH über eine Zulassung zur Anwaltschaft nach den Bestimmungen der Bundesrechtsanwaltsordnung verfügt, führt zu keinem anderen Ergebnis (vgl. auch Beschluss des Bundesarbeitsgerichts --BAG-- vom 21.09.2023 - 10 AZR 512/20, Betriebs-Berater --BB-- 2023, 2419).

- 18** d) Nach diesen Grundsätzen konnte die Klägerin durch ihre Prozessbevollmächtigte als nach § 52d Satz 2 FGO bis einschließlich 31.12.2022 noch nicht zur Nutzung des elektronischen Rechtsverkehrs verpflichtete Person die Klageschrift in zulässiger Weise --wie im Streitfall-- per Telefax übermitteln. Die berufliche Qualifikation des Rechtsanwalts X, der im Streitfall nicht als solcher selbst dem FG gegenüber aufgetreten ist, sondern als angestellter Geschäftsführer und Organ der prozessbevollmächtigten Steuerberatungsgesellschaft mbH für diese gehandelt hat, tritt hinter § 52d Satz 2 FGO zurück. Daran vermag auch nichts zu ändern, dass der Geschäftsführer der Prozessbevollmächtigten den Klageschriftsatz mit "Rechtsanwalt & Fachanwalt für Steuerrecht" gezeichnet hat.
- 19** e) Der erkennende Senat weicht damit nicht von der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) und des BAG ab.
- 20** aa) Soweit der BGH mit Beschlüssen vom 24.11.2022 - IX ZB 11/22 (Monatsschrift für Deutsches Recht --MDR-- 2023, 189, zu einem anwaltlichen Insolvenzverwalter), vom 31.01.2023 - XIII ZB 90/22 (Zeitschrift für das gesamte Familienrecht 2023, 719, zu einem anwaltlichen Verfahrenspfleger) und vom 31.05.2023 - XII ZB 428/22 (MDR 2023, 1133, zu einem anwaltlichen Berufsbetreuer) die Nutzungspflicht des jeweils betreffenden Rechtsanwalts bejaht hat, ist dies mit einem Rechtsanwalt und Steuerberater, der (auch) als Rechtsanwalt zeichnet, vergleichbar, nicht jedoch mit einem Rechtsanwalt, der --wie vorliegend-- als gesetzlicher Vertreter einer prozessbevollmächtigten Steuerberatungsgesellschaft mbH handelt.
- 21** bb) Soweit das BAG in seinem Beschluss vom 23.05.2023 - 10 AZB 18/22 (BB 2023, 1395) die Nutzungspflicht eines Syndikusanwalts, der für einen Verband erlaubte Rechtsdienstleistungen gegenüber den Verbandsmitgliedern erbringt, bejaht hat, hat es sich --mangels vergleichbarer Ausgangslage-- von dem BFH-Zwischenurteil vom 25.10.2022 - IX R 3/22 (BFHE 278, 21, BStBl II 2023, 267) --zu einer Steuerberatungsgesellschaft mbH, die, wie vorliegend, durch ihren als Rechtsanwalt zugelassenen gesetzlichen Vertreter handelte-- ausdrücklich abgegrenzt und insoweit eine Abweichung selbst ausgeschlossen (BAG-Beschluss vom 23.05.2023 - 10 AZB 18/22, BB 2023, 1395, Rz 37).
- 22** Soweit das BAG mit Beschluss vom 21.09.2023 - 10 AZR 512/20 (BB 2023, 2419) die Nutzungspflicht eines Verbandsvertreters, der nicht als Syndikusanwalt zugelassen ist, selbst für den Fall verneint hat, dass dieser außerhalb des Arbeitsverhältnisses zum Verband über eine Zulassung als Rechtsanwalt verfügt, stimmt dies mit der Rechtsprechung des BFH überein.
- 23** 2. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.
- 24** 3. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO).

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