

Beschluss vom 17. April 2024, X B 68, 69/23

Wartepflicht bei angekündigter Verspätung eines Verfahrensbeteiligten; Zweifel an der Wirksamkeit der StBPPV

ECLI:DE:BFH:2024:B.170424.XB68.23.0

BFH X. Senat

FGO § 52d S 2, FGO § 56, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, GG Art 19 Abs 4, GG Art 80, GG Art 103 Abs 1, StBPPV , StBerG § 86f Nr 2, StBerG § 157e, FGO § 119 Nr 3, FGO § 155 S 1, ZPO § 227, MRK Art 6 Abs 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 23. Mai 2023, Az: 8 K 10/23

Leitsätze

1. Wenn ein Verfahrensbeteiligter oder Prozessbevollmächtigter sich auf der Anreise zum Gerichtstermin solchen Verzögerungen ausgesetzt sieht, gegen die auch die vernünftigerweise zu beachtende Sorgfalt keine Vorsorge gebietet, ist das Gericht auf eine telefonische Benachrichtigung hin, dass man sich verspäten werde, regelmäßig verpflichtet, mit der Eröffnung des Termins zu warten.
2. Unterläuft der Geschäftsstelle des Gerichts bei der Weiterleitung einer telefonischen Benachrichtigung über eine solche Verzögerung ein Fehler, ist dieser dem Gericht zuzurechnen.
3. Der wirksame Erlass einer Rechtsverordnung setzt unter anderem voraus, dass die entsprechende formellgesetzliche Ermächtigungsgrundlage im Zeitpunkt des Erlasses der Rechtsverordnung bereits in Geltung gestanden hat (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts vom 20.04.2023 - 2 C 18.21, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 2023, 1423, Rz 16). Von einer Ermächtigung kann erst Gebrauch gemacht werden, wenn sie vorliegt (Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 26.07.1972 - 2 BvF 1/71, BVerfGE 34, 9, unter B.II.2.).
4. Vor diesem Hintergrund ist zweifelhaft, ob die Steuerberaterplattform- und -postfachverordnung, die Grundlage für die Erstregistrierung zum besonderen elektronischen Steuerberaterpostfach, für dessen Ausgestaltung und damit für die Nutzungspflicht nach § 52d Satz 2 der Finanzgerichtsordnung ist, wirksam geworden ist. Sie wurde am 25.11.2022 erlassen (BGBl I 2022, 2105 vom 30.11.2022); ihre Ermächtigungsgrundlage (§ 86f des Steuerberatungsgesetzes --StBerG--) war aber erstmals nach Ablauf des 31.12.2022 anzuwenden (§ 157e StBerG).

Tenor

Die Verfahren X B 68/23 und X B 69/23 werden zur gemeinsamen Entscheidung verbunden.

Auf die Beschwerden des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision werden die Urteile des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 23.05.2023 - 8 K 10/23 und 8 K 11/23 aufgehoben.

Die Sachen werden an das Niedersächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten der Beschwerdeverfahren übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) erzielt aus einem Einzelunternehmen Einkünfte aus Gewerbebetrieb. In der Sache selbst ist für das Streitjahr 2020 die Anerkennung eines Fahrtenbuchs für einen sowohl betrieblich als

auch privat genutzten Personenkraftwagen streitig.

- 2 Der Kläger wird durch eine Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung (P) vertreten, die aus Rechtsanwältin, Steuerberatern, einem Wirtschaftsprüfer und einem vereidigten Buchprüfer besteht. Der sachbearbeitende Berufsträger (S) ist Steuerberater.
- 3 P, vertreten durch S, erhob gegen die Einspruchsentscheidungen vom 07.12.2022 am 10.01.2023 per Telefax Klagen. Das Finanzgericht (FG) bestätigte P am 18.01.2023 zunächst den Eingang der Klagen und teilte die Aktenzeichen mit. Am 27.02.2023 wies es darauf hin, dass die Vorschrift des § 52d Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bei Erhebung der Klagen nicht beachtet worden sei.
- 4 Am 28.02.2023 beantragte der Kläger über das besondere elektronische Steuerberaterpostfach (beSt) Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, wiederholte seine Klage und erläuterte auf Anforderung des FG sein Vorbringen mit Schreiben vom 21.03.2023 näher. Er ist der Auffassung, das beSt habe S im Zeitpunkt der Klageerhebungen noch nicht zur Verfügung gestanden. S habe sich für das vorgezogene Registrierungsverfahren ("fast lane") angemeldet. Der Registrierungsbrief trage das Datum des 26.12.2022, sei aber in einer Zweigstelle der Kanzlei eingegangen, die über den Jahreswechsel nicht besetzt gewesen sei. In der ersten Woche des Jahres 2023 habe der dortige Mitarbeiter den Registrierungsbrief zur Kenntnis genommen und an den Hauptsitz der Kanzlei weitergeleitet. Die verwendete Kanzleisoftware habe das beSt aber zunächst nicht einrichten können. Erst am 20.01.2023 sei durch eine technische Lösung außerhalb der Kanzleisoftware die Nutzung des beSt möglich gewesen. Bis zum Erhalt des Hinweisschreibens des FG vom 27.02.2023 habe kein Anhaltspunkt für eine Formunwirksamkeit oder Fristversäumung bestanden, zumal das FG den Eingang der Klagen ohne Beanstandung bestätigt und die Aktenzeichen mitgeteilt habe.
- 5 Das FG terminierte die mündlichen Verhandlungen auf den 23.05.2023, 10:30 Uhr. Ausweislich eines Aktenvermerks des FG teilte einer der vorgesehenen ehrenamtlichen Richter am Terminstag gegen 09:00 Uhr telefonisch mit, dass er wegen einer Vollsperrung der Autobahn im Stau stehe. Es sei nicht absehbar, wann er das Gericht erreichen werde. Das FG berief daraufhin einen ehrenamtlichen Richter von der Ersatzliste ein. S informierte die Geschäftsstelle des beim FG zuständigen Senats am Terminstag ebenfalls telefonisch darüber, dass er sich verspäten werde. Nach dem unbestrittenen Vorbringen in der Beschwerdebegründung teilte er hierbei mit, dass der Verkehrsfluss auf der Autobahn vollständig zum Erliegen gekommen sei und er den Gerichtsort über Bundesstraßen erreichen müsse. Sein Eintreffen werde sich um mindestens eine halbe Stunde verzögern. Die Mitarbeiterin der Geschäftsstelle teilte dem Senat aufgrund einer Namensverwechslung allerdings irrtümlich mit, eine andere Person werde sich verspäten. Das FG eröffnete die mündliche Verhandlung um 10:55 Uhr, verband die beiden Verfahren zu gemeinsamer Verhandlung, schloss die mündliche Verhandlung um 10:58 Uhr und verkündete um 11:00 Uhr die Urteile, mit denen es die Klagen als unzulässig verwarf. Der Kläger und S erschienen ausweislich des Protokolls der mündlichen Verhandlung um "kurz nach 11 Uhr" (nach dem Vorbringen des Klägers um 11:05 Uhr) und wurden vom FG darüber informiert, dass die Urteile bereits verkündet worden seien.
- 6 Zur Begründung seiner Entscheidungen führte das FG aus, die Nichtbeachtung des § 52d Satz 2 FGO führe zur Unwirksamkeit der Klageerhebung und schließe auch eine Wahrung der Klagefrist aus. Steuerberater seien "spätestens" seit dem 01.01.2023 zur Nutzung des elektronischen Rechtsverkehrs verpflichtet. Hierfür komme es nicht darauf an, ob der Registrierungsbrief erst später eingegangen oder die Erstanmeldung erst später vorgenommen worden sei.
- 7 Wiedereinsetzung in den vorigen Stand könne nicht gewährt werden. Der Wiedereinsetzungsantrag samt Nachholung der versäumten Rechtshandlung sei bereits verspätet gestellt worden. Das Hindernis sei schon nach dem eigenen Vortrag des Klägers am 20.01.2023 weggefallen, als das beSt des S funktionsfähig gewesen sei. Der Antrag sei aber erst am 28.02.2023 beim FG eingegangen. Die Wiedereinsetzungsfrist beginne nicht erst mit dem Erhalt des Hinweisschreibens des FG vom 27.02.2023, weil S aufgrund des Beschlusses des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 27.04.2022 - XI B 8/22 (BFH/NV 2022, 1057) hätte wissen müssen, dass er ab dem 01.01.2023 zur elektronischen Kommunikation verpflichtet sei. Im Übrigen habe der Kläger nicht dargelegt, dass S ohne Verschulden an der Einhaltung der Klagefrist verhindert gewesen sei. Da S die vorgezogene Registrierung beantragt habe, hätte er sich rechtzeitig um die Einbindung des beSt in die Kanzleisoftware kümmern müssen.
- 8 Mit seinen Beschwerden rügt der Kläger den Verfahrensmangel der Verletzung rechtlichen Gehörs.
- 9 Der Beklagte und Beschwerdegegner (Finanzamt) hat sich zu den Beschwerden nicht geäußert.

Entscheidungsgründe

II.

- 10** Die Beschwerden sind begründet. Es liegt ein vom Kläger geltend gemachter Verfahrensmangel vor, auf dem die Entscheidungen des FG beruhen können (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO).
- 11** 1. Das FG hat den Anspruch des Klägers auf Gewährung rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG-- i.V.m. § 119 Nr. 3 FGO) verletzt, indem es die mündliche Verhandlung verfahrensfehlerhaft in Abwesenheit des Klägers durchgeführt hat.
- 12** a) Die Garantie des rechtlichen Gehörs gebietet, dem an einem gerichtlichen Verfahren Beteiligten Gelegenheit zu geben, sich zu dem der Entscheidung zugrundeliegenden Sachverhalt vor Erlass der Entscheidung zu äußern und sich mit tatsächlichen und rechtlichen Argumenten im Prozess zu behaupten, und zwar auch in einer mündlichen Verhandlung (vgl. BFH-Beschluss vom 14.10.2015 - V B 49/15, BFH/NV 2016, 215, Rz 6). Nach § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 227 der Zivilprozessordnung (ZPO) kann das Gericht aus erheblichen Gründen einen Termin aufheben oder verlegen. Liegen erhebliche Gründe im Sinne von § 227 Abs. 1 ZPO vor, verdichtet sich das Ermessen zu einer Rechtspflicht (BFH-Beschluss vom 21.04.2023 - III B 41/22, BFH/NV 2023, 825, Rz 18). Die Aufhebungsgründe sind gemäß § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 227 Abs. 2 ZPO auf Verlangen des Vorsitzenden glaubhaft zu machen. Bei kurzfristiger Antragstellung hat der Antragsteller von sich aus eine aussagefähige Begründung beizugeben und diese mit Antragstellung glaubhaft zu machen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 17.04.2002 - IX B 151/00, BFH/NV 2002, 1047 und vom 23.10.2002 - X B 56/02, BFH/NV 2003, 199, unter II.3.b).
- 13** b) Wenn ein Beteiligter oder Prozessbevollmächtigter während der Anreise zum Gerichtstermin das Gericht telefonisch benachrichtigt, dass er sich verspäten werde, und dabei den Grund der Verspätung sowie das fehlende Verschulden hieran in einem nach den Umständen angemessenen Umfang glaubhaft macht, hat das Gericht hierauf Rücksicht zu nehmen und im Rahmen des Möglichen die mündliche Verhandlung zu einem späteren Zeitpunkt zu beginnen. Es kann dahinstehen, ob dies rechtlich als Antrag auf Terminsverlegung aus erheblichem Grund nach § 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 227 Abs. 1 ZPO anzusehen (so für den Fall des gänzlichen Nichterscheinens am Terminstag Senatsbeschluss vom 22.01.2009 - X B 114/08, unter II.2.) oder Ausdruck der prozessualen Fürsorgepflicht ist (so BFH-Beschlüsse vom 21.12.2005 - II B 3/05, BFH/NV 2006, 605, unter II.1. und vom 14.10.2015 - V B 49/15, BFH/NV 2016, 215, Rz 7). Eine unverschuldete Verzögerung, gegen die auch die vernünftigerweise zu beachtende Sorgfalt keine Vorsorge gebietet, kann auch durch einen außergewöhnlich ausgedehnten Stau bewirkt werden (vgl. den insoweit vergleichbaren Fall des Senatsbeschlusses vom 22.01.2009 - X B 114/08).
- 14** c) Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt. S hatte dem FG rechtzeitig vor Beginn der mündlichen Verhandlung mitgeteilt, er werde sich verspäten, und es ist davon auszugehen, dass er dies situationsangemessen glaubhaft gemacht hat. Zwar ist der konkrete Inhalt seiner telefonischen Mitteilung nicht aktenkundig. Insbesondere ist nicht feststellbar, ob die Informationen, die er nach Erscheinen an Gerichtsstelle und in seiner Beschwerdebegründung gegeben hat, bereits Gegenstand dieses Telefonats waren. Es existiert kein Gesprächsvermerk der Geschäftsstelle, die das Telefonat entgegengenommen hat. Dies kann jedoch nicht zu Lasten des Klägers gehen. Es ist naheliegend, dass er in einem aus einem Stau heraus geführten Telefonat auf den Stau hingewiesen hat. Es ist auch anzunehmen, dass er auf die voraussichtliche Verzögerungszeit von mindestens einer halben Stunde hingewiesen hat, denn dem entspricht es, dass er tatsächlich 35 Minuten nach der in der Ladung angegebenen Terminszeit im FG eingetroffen war. Vor diesem Hintergrund hätte das FG die mündliche Verhandlung nicht bereits 25 Minuten nach der Terminszeit eröffnen und nach weiteren fünf Minuten bereits die Urteile verkünden dürfen.
- 15** Dabei ist unerheblich, dass die Personenverwechslung nicht dem Senat des FG, sondern seiner Geschäftsstelle unterlaufen ist. Denn Fehler der Geschäftsstelle sind dem Gericht zuzurechnen (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 27.06.2006 - 2 BvR 1147/05, BVerfGK 8, 303, unter II.1., 2.a), folglich auch deren Kenntnis.
- 16** d) Ausführungen des Klägers dazu, was bei ausreichender Gewährung des rechtlichen Gehörs noch vorgetragen worden wäre und dass dieser Vortrag die Entscheidung des Gerichts hätte beeinflussen können, sind nach § 119 Nr. 3 FGO entbehrlich, wenn das Gericht verfahrensfehlerhaft in Abwesenheit des Rechtsmittelführers aufgrund

mündlicher Verhandlung entschieden hat (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 03.09.2001 - GrS 3/98, BFHE 196, 39, BStBl II 2001, 802).

- 17** 2. Der Senat hält es für angezeigt, nach § 116 Abs. 6 FGO zu verfahren, die angefochtenen Urteile aufzuheben und die Sachen zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen. Für das weitere Verfahren weist der Senat im Hinblick auf die zu klärende Frage, ob die Klagen wegen Nichtbeachtung des § 52d Satz 2 FGO nicht in der vorgeschriebenen Form erhoben wurden, --ohne Bindungswirkung für das FG-- auf die folgenden Punkte hin:
- 18** a) Als "gemischte" Berufsausübungsgesellschaft, in der neben Steuerberatern auch Rechtsanwälte tätig sind, unterliegt P gemäß § 52d Satz 1 FGO bereits ab dem 01.01.2022 der sogenannten aktiven Nutzungspflicht (der Verpflichtung, Schriftsätze als elektronisches Dokument zu übermitteln), sofern ein Rechtsanwalt für sie handelt. Umgekehrt jedoch ist § 52d Satz 2 FGO anzuwenden, sofern --wie hier-- ein Steuerberater für P handelt (BFH-Urteil vom 25.10.2022 - IX R 3/22, BFHE 278, 21, BStBl II 2023, 267, Rz 19 f.).
- 19** b) Das FG wird sich indes damit befassen müssen, ob die Registrierungspflicht der Steuerberater für das beSt eine ausreichende Rechtsgrundlage besitzt.
- 20** aa) § 86f Nr. 2 des Steuerberatungsgesetzes (StBerG) ermächtigt das Bundesministerium der Finanzen (BMF), durch Rechtsverordnung nach Anhörung der Bundessteuerberaterkammer (BStBK) mit Zustimmung des Bundesrates die Einzelheiten des beSt zu regeln. § 86f StBerG ist durch Art. 4 des Gesetzes zur Neuregelung des Berufsrechts der anwaltlichen und steuerberatenden Berufsausübungsgesellschaften sowie zur Änderung weiterer Vorschriften im Bereich der rechtsberatenden Berufe vom 07.07.2021 (BGBl I 2021, 2363) eingefügt worden. Dieses Gesetz ist am 01.08.2022 in Kraft getreten. § 86f StBerG ist jedoch erstmals nach Ablauf des 31.12.2022 anzuwenden (§ 157e StBerG). Die Steuerberaterplattform- und -postfachverordnung (StBPPV) wurde am 25.11.2022 erlassen und am 30.11.2022 verkündet (BGBl I 2022, 2105), beides mithin nach dem Inkrafttreten, aber vor der Anwendbarkeit ihrer formellgesetzlichen Ermächtigungsgrundlage.
- 21** Der zeitliche Ablauf bei den für Rechtsanwälte geltenden Parallelregelungen war ein anderer. Die formellgesetzliche Ermächtigungsgrundlage (ursprünglich § 31b der Bundesrechtsanwaltsordnung --BRAO--, später § 31c Nr. 3 BRAO, heute § 31d Nr. 3 BRAO) ist zum 01.07.2014 in Kraft getreten (Art. 26 Abs. 4 des Gesetzes zur Förderung des elektronischen Rechtsverkehrs mit den Gerichten --ERVFördG-- vom 10.10.2013, BGBl I 2013, 3786). Eine besondere Regelung über den zeitlichen Anwendungsbereich existiert hier nicht. Auf dieser Grundlage ist am 23.09.2016 die Rechtsanwaltsverzeichnis- und -postfachverordnung (RAVPV) erlassen worden (BGBl I 2016, 2167) und am Tag nach ihrer Verkündung in Kraft getreten (§ 32 Abs. 1 RAVPV). Die Regelungen über die aktive Nutzungspflicht für Rechtsanwälte traten erst zum 01.01.2022 in Kraft (Art. 26 Abs. 7 ERVFördG).
- 22** bb) Die Wirksamkeit einer Rechtsverordnung setzt unter anderem voraus, dass ihre nach Art. 80 Abs. 1 Satz 1 GG erforderliche formellgesetzliche Ermächtigungsgrundlage im Zeitpunkt des Erlasses der Rechtsverordnung in Geltung gesetzt war. Das BVerfG hatte über den insoweit vergleichbaren Fall zu entscheiden, dass ein Bundesgesetz an demselben Tag erlassen und im Bundesgesetzblatt, Teil I verkündet wurde wie das verfassungsändernde Gesetz, mit dem die Gesetzgebungskompetenz des Bundes überhaupt erst geschaffen worden war, wobei Letzteres aber erst am Tag nach seiner Verkündung in Kraft trat. Hierzu hat das BVerfG ausgeführt, von einer Ermächtigung könne erst Gebrauch gemacht werden, wenn sie vorliege. Die ermächtigende Norm müsse also in Kraft gesetzt sein, bevor die darauf gestützte Norm erlassen werden könne (BVerfG-Urteil vom 26.07.1972 - 2 BvF 1/71, BVerfGE 34, 9, unter B.II.2.). Künftig werde es die Nichtigkeit eines vorzeitig erlassenen Gesetzes annehmen. Im konkreten Fall hatte das BVerfG mit Rücksicht auf die bisherige Staatspraxis dem Gesetzgeber eine Art Vertrauensschutz gewährt. Das Bundesverwaltungsgericht (BVerwG) hat unter Berufung auf diese Entscheidung formuliert, als Grundlage einer Rechtsverordnung könnten nur solche Ermächtigungsnormen herangezogen werden, die zum Zeitpunkt der Ausfertigung der Verordnung bereits "in Geltung gestanden" hätten (BVerwG-Urteil vom 20.04.2023 - 2 C 18.21, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht --NVwZ-- 2023, 1423, Rz 16). Diese Auffassung wird von der verfassungsrechtlichen Literatur geteilt (vgl. z.B. Remmert in Dürig/Herzog/Scholz, Komm. z. GG, Art. 80 Rz 50 und Butzer in Dürig/Herzog/Scholz, Komm. z. GG, Art. 82 Rz 286, jeweils m.w.N.; BeckOK GG/Uhle, 56. Ed. 15.08.2023, GG Art. 80 Rz 7, 9; Ossenbühl in Isensee/Kirchhof, Handbuch des Staatsrechts, § 103 Rz 76).
- 23** cc) Bei § 86f StBerG fallen das Inkrafttreten (01.08.2022) und der erstmalige Anwendungszeitpunkt (31.12.2022) auseinander. Das BVerfG-Urteil vom 26.07.1972 - 2 BvF 1/71 (BVerfGE 34, 9) betrifft unmittelbar nur eine noch nicht in Kraft getretene Ermächtigungsnorm, formuliert aber auch (unter B.II.2.), der Tag des Inkrafttretens eines Gesetzes bestimme "seinen zeitlichen Geltungsbereich, den Tag, von dem an es anzuwenden ist", scheint also an

Inkrafttreten und Anwendung dieselben Rechtsfolgen zu knüpfen. Dies dürfte nach der vorläufigen Auffassung des Senats auch dem allgemeinen Sprachgebrauch entsprechen. Eine Norm, die noch nicht anzuwenden ist, hat noch keine Geltung erlangt und kann noch keine Rechtswirkungen entfalten. Die normative Wirkung einer Ermächtigungsgrundlage besteht aber gerade darin, die Rechtsgrundlage für den Erlass einer Rechtsverordnung zu schaffen. Es stellt sich folglich die Frage, ob sich nicht die "Anwendung" einer Ermächtigungsgrundlage gerade in dem Erlass der betreffenden Rechtsverordnung erschöpft. Dann wäre der Erlass der Rechtsverordnung vor Anwendbarkeit ihrer Ermächtigungsgrundlage unzulässig.

- 24** Auch in zahlreichen Steuergesetzen ist es gängige Regelungstechnik, den Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung zu bestimmen. Zuvor kann eine solche Norm ihre rechtlichen Wirkungen nicht entfalten (vgl. etwa § 52 des Einkommensteuergesetzes). Der Senat neigt bei vorläufiger Betrachtung auch nicht zu der Auffassung, dass sich die Anwendungsregelung des § 157e StBerG lediglich auf den zeitlichen Anwendungsbereich der auf der Grundlage des § 86f StBerG zu erlassenden Rechtsverordnung beziehe. Weder Gesetzeswortlaut noch Gesetzesmaterialien lassen einen solchen eventuellen Willen des Gesetzgebers erkennen. Dieses Ziel hätte der Gesetzgeber einfacher erreichen können, wenn er ebenso wie in Bezug auf das besondere elektronische Anwaltspostfach in der Rechtsanwaltsverzeichnis- und -postfachverordnung vorgegangen wäre. Der Senat kann derzeit auch nicht erkennen, dass es sich bei der hier gewählten Regelungstechnik um eine ständige Staatspraxis handelte, zumal sich dann in dem umfangreichen staatsrechtlichen Schrifttum hierzu eine ausdrückliche Aussage finden lassen müsste, was aber nicht der Fall ist.
- 25** dd) Sollte der Erlass der Steuerberaterplattform- und -postfachverordnung zu einem Zeitpunkt, in dem die Ermächtigungsgrundlage noch nicht anwendbar war, einen Fehler im Rechtsetzungsverfahren begründen, dürfte dieser Fehler nicht durch die spätere Anwendbarkeit der Ermächtigungsgrundlage geheilt worden sein. Eine solche Heilung hat schon das BVerfG in seinem Urteil vom 26.07.1972 - 2 BvF 1/71 (BVerfGE 34, 9, unter B.II.2.) für künftige Fälle nicht in Betracht gezogen und später klargestellt, eine rückwirkende Heilung kompetenzrechtlicher Verstöße sei ausgeschlossen, weil die ermächtigende Norm in Kraft gesetzt sein müsse, bevor die darauf gestützte Norm ergehen könne (BVerfG-Beschluss vom 25.02.1999 - 1 BvR 1472/91, 1 BvR 1510/91, Neue Juristische Wochenschrift 1999, 3404, unter II.2.a bb). Ebenso geht das BVerwG in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass eine ohne in Geltung befindliche Ermächtigungsgrundlage erlassene Rechtsverordnung nicht lediglich schwebend unwirksam, sondern nichtig sei und gegebenenfalls neu erlassen werden müsse (BVerwG-Urteile vom 29.04.2010 - 2 C 77.08, BVerwGE 137, 30, Rz 20 und vom 20.04.2023 - 2 C 18.21, BVerwGE 178, 201, Rz 16).
- 26** ee) Sollte die Steuerberaterplattform- und -postfachverordnung nichtig sein, könnte es derzeit an einer Rechtsgrundlage für eine Verpflichtung der Steuerberater zur Erstregistrierung fehlen. Zu den Einzelheiten, die § 86f Nr. 2 StBerG das BMF zu regeln ermächtigt, enthält das Steuerberatungsgesetz keine Regelungen; sie finden sich vielmehr ausschließlich in der Steuerberaterplattform- und -postfachverordnung. Insbesondere regelt § 15 i.V.m. § 4 StBPPV detailliert die Erstanmeldung am beSt (das Registrierungsverfahren), um die es im vorliegenden Fall in erster Linie geht. Zudem wäre zu prüfen, ob ohne die im Hinblick auf die Anforderungen der Datenschutz-Grundverordnung zwingend erforderlichen Regelungen der Steuerberaterplattform- und -postfachverordnung die Nutzung des beSt verpflichtend sein kann. § 86d StBerG regelt nur die *passive* Nutzungspflicht und reicht als Rechtsgrundlage für die *aktive* Nutzungspflicht einschließlich der Verpflichtung der Erstanmeldung zum beSt nicht aus. Ob sich allein aus § 52d Satz 2 FGO ohne den notwendigen Unterbau der Steuerberaterplattform- und -postfachverordnung eine Nutzungspflicht ergibt, ist zweifelhaft. Dies würde voraussetzen, dass ein auf gesetzlicher Grundlage errichtetes Postfach "zur Verfügung steht". Zu dieser "gesetzlichen Grundlage" könnte nach dem Gesamtzusammenhang auch die Steuerberaterplattform- und -postfachverordnung gehören, die erst die "Sicherheit" des von § 52d Satz 2 FGO vorausgesetzten "sicheren Übermittlungswegs" herstellt.
- 27** c) Ungeachtet seiner Zweifel an der Rechtsgrundlage der Nutzungspflicht des beSt könnte sich der Senat zudem vorstellen, mit Rücksicht auf Art. 19 Abs. 4 GG die bislang vom BFH gestellten sehr hohen Anforderungen an Steuerberater in Bezug auf die erstmalige Registrierung etwas zurückzunehmen.
- 28** aa) Insbesondere neigt der Senat dazu, in rechtsschutzgewährender Auslegung des § 52d Satz 2 FGO davon auszugehen, dass dem Steuerberater ein sicherer Übermittlungsweg nicht bereits typisierend und unwiderleglich seit dem 01.01.2023 "zur Verfügung steht", sondern erst dann, wenn der Steuerberater, der beim Registrierungsverfahren seine berufsrechtliche Sorgfaltspflicht erfüllt, tatsächlich über ein funktionsfähiges beSt verfügt. Ob ohne entsprechende klare Rechtsgrundlage eine Rechtspflicht oder Obliegenheit besteht, einen Zugang zum vorgezogenen Registrierungsverfahren zu beantragen, kann im Streitfall dahinstehen, da S dies tatsächlich getan hat. Da in allen Verlautbarungen der BStBK und der regionalen Steuerberaterkammern, die in den dem Senat

bekanntes Verfahren vorgelegt wurden, die Möglichkeit des vorgezogenen Registrierungsverfahrens ("fast lane") lediglich als optionales Angebot bezeichnet worden ist, hegt der Senat Zweifel, ob es einem Steuerberater zur Last gelegt werden kann, diesen Weg nicht gewählt zu haben. Das gilt umso mehr, als die BStBK und die regionalen Steuerberaterkammern hoheitliche Aufgaben wahrnehmen. Jedenfalls hält es der Senat im Lichte von Art. 19 Abs. 4 GG für geboten, zugunsten der Steuerberater die Übergangsschwierigkeiten bei Einrichtung des beSt zu berücksichtigen, die sich nicht zuletzt darin manifestiert haben, dass die Registrierungsbriefe planmäßig nicht vor dem 01.01.2023, sondern erst beginnend mit diesem Datum in Tranchen über mehrere Monate hinweg versandt wurden.

- 29** bb) Im Hinblick auf Art. 19 Abs. 4 GG und das Recht auf ein faires Verfahren kann aus Sicht des Senats auf die Maßstäbe des Urteils des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte (EGMR) vom 09.06.2022 - 15567/20 - Xavier Lucas ./ Frankreich (Newsletter Menschenrechte 2022, 245) zurückgegriffen werden. Der EGMR erachtet "exzessiven Formalismus" als Verstoß gegen das Recht auf ein faires Verfahren aus Art. 6 Abs. 1 der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK). Das Urteil ist zu der französischen Regelung über den elektronischen Rechtsverkehr ergangen. Zwar ist Art. 6 Abs. 1 EMRK im Steuerrecht nicht anwendbar (Senatsurteil vom 27.04.2016 - X R 1/15, BFHE 253, 306, BStBl II 2016, 840, Rz 31, m.w.N.). Das Recht auf ein faires Verfahren ist aber ebenso im nationalen Verfassungs- und Prozessrecht verankert, so dass die Rechtsprechung des EGMR als Auslegungshilfe dienen kann.
- 30** Im zugrundeliegenden Ausgangsverfahren hatte der Beschwerdeführer seinen Schriftsatz entgegen den Vorschriften des französischen Prozessrechts, denen zufolge der gerichtliche Schriftsatz auf elektronischem Wege einzureichen war, per Post eingereicht. Obwohl die in Frankreich installierte elektronische Plattform für diese spezielle Verfahrensart keine Rubrik enthielt, verwarf die Cour de cassation als Revisionsgericht gegen die Vorinstanzen den verfahrenseinleitenden Antrag als unzulässig, da von den gesetzlichen Regelungen über den elektronischen Rechtsverkehr in keinem Fall abgewichen werden könne. Die französische Regierung hat im Verfahren vor dem EGMR auf die Normzwecke der geltenden Regelung verwiesen (Gewährleistung einer ordnungsgemäßen Justizverwaltung; Beschleunigung, Erleichterung und sicherere Gestaltung prozessualer Eingaben; vgl. EGMR-Urteil vom 09.06.2022 - 15567/20 - Xavier Lucas ./ Frankreich, Newsletter Menschenrechte 2022, 245, Rz 46); diese Normzwecke entsprechen denen des § 52d FGO. Trotz der fehlenden Rubrik hätte der Beschwerdeführer einen "ganz leichten" Zugang gehabt, wenn er ein bestimmtes Formular ausgefüllt hätte (EGMR-Urteil vom 09.06.2022 - 15567/20 - Xavier Lucas ./ Frankreich, Newsletter Menschenrechte 2022, 245, Rz 53). Der EGMR hat einstimmig eine Verletzung des in Art. 6 Abs. 1 EMRK garantierten Rechts auf ein faires Verfahren bejaht, dem Beschwerdeführer eine Entschädigung zugesprochen und sinngemäß ausgeführt, zwar sei das gesetzgeberische Ziel legitim, der "formalistische Ansatz" der Cour de cassation gewichte aber das Recht auf Zugang zum Gericht nicht ausreichend. Das Formular verwende Begriffe in ungenauer Weise, sei mithin nicht "ganz leicht" auszufüllen, und es hätten sowohl präzise Informationen über die Antragsmodalitäten als auch Rechtsprechung gefehlt, auf die der Beschwerdeführer sich hätte stützen können (im Einzelnen EGMR-Urteil vom 09.06.2022 - 15567/20 - Xavier Lucas ./ Frankreich, Newsletter Menschenrechte 2022, 245, Rz 57 f.).
- 31** In diesen Überlegungen kommt zum Ausdruck, dass die Anforderungen an den Rechtsschutzsuchenden nicht überspannt werden dürfen und Unklarheiten und Schwierigkeiten bei der Nutzung der elektronischen Kommunikation mit den Gerichten nicht zu Lasten der Rechtsschutzsuchenden gehen dürfen.
- 32** d) Das FG kann auch erneut Überlegungen zur Frage der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 56 FGO anstellen.
- 33** aa) Das FG hat ausgeführt, die Wiedereinsetzungsfrist habe nicht erst mit Erhalt des Hinweisschreibens des FG vom 27.02.2023 begonnen, sondern bereits mit dem Eintritt der Funktionsfähigkeit des beSt des S am 20.01.2023, weil S aufgrund des BFH-Beschlusses vom 27.04.2022 - XI B 8/22 (BFH/NV 2022, 1057) hätte wissen müssen, dass er ab dem 01.01.2023 zur elektronischen Kommunikation verpflichtet sei. Dem kann der Senat nur bedingt folgen. Denn mit den erheblichen Übergangsschwierigkeiten der Errichtung des beSt (§ 52d Satz 2 FGO) zum Jahreswechsel 2022/2023 konnte sich der bereits am 27.04.2022 ergangene Beschluss nicht beschäftigen und er enthält hierzu auch tatsächlich keine Ausführungen.
- 34** bb) Weiter wird das FG gerade angesichts der Übergangsschwierigkeiten bei der Einführung des beSt prüfen müssen, ob es die prozessuale Fürsorge geboten hätte, den Hinweis, den es am 27.02.2023 erteilt hat, bereits zeitnah nach Eingang der Klagen zu erteilen. Dass den Finanzgerichten im Zusammenhang mit der Einführung des elektronischen Rechtsverkehrs besondere Fürsorgepflichten obliegen, zeigt auch § 52a Abs. 6 Satz 1 FGO.

35 3. Die Übertragung der Kostenentscheidungen auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

36 4. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts sowie einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de