

# Urteil vom 13. Mai 2015, III R 26/14

## Einspruchseinlegung durch einfache E-Mail ohne qualifizierte elektronische Signatur

BFH III. Senat

AO § 357 Abs 1 S 1, AO § 357 Abs 1 S 2, AO § 357 Abs 1 S 3, AO § 87a Abs 1 S 1, AO § 87a Abs 3 S 1, AO § 87a Abs 3 S 2, AO § 357 Abs 1 S 1

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 01. Juli 2014, Az: 8 K 1658/13

## Leitsätze

1. Hat die Finanzbehörde einen Zugang für die Übermittlung elektronischer Dokumente eröffnet, kann auch nach der bis zum 31. Juli 2013 geltenden Fassung des § 357 Abs. 1 Satz 1 AO ein Einspruch mit einfacher E-Mail eingelegt werden, ohne dass diese mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen werden muss .
2. § 87a Abs. 3 Sätze 1 und 2 AO sind auf die Einlegung eines Einspruchs nicht anzuwenden .

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 2. Juli 2014 8 K 1658/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Hessische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

## Tatbestand

- I.
- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist die Mutter ihres im Dezember 1992 geborenen Sohnes (S). S beendete im Juni 2012 seine schulische Ausbildung mit dem Abitur.
- 2 Mit Bescheid vom 17. Januar 2013 hob die Beklagte und Revisionsbeklagte (Familienkasse) die zugunsten der Klägerin für S erfolgte Kindergeldfestsetzung für die Monate August bis November 2012 auf und forderte das insoweit bereits ausbezahlte Kindergeld von der Klägerin zurück. Zur Begründung verwies sie auf das Fehlen eines Berücksichtigungstatbestands nach § 32 Abs. 4 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Im Bescheid war die E-Mail-Adresse der Familienkasse angegeben.
- 3 Gegen den Aufhebungsbescheid erhob die Klägerin mit einfacher E-Mail vom 23. Januar 2013 unter Berufung auf eine Arbeitsuchendmeldung vom 24. September 2012 Einspruch, den die Familienkasse mit Einspruchsentscheidung vom 17. Juli 2013 als unbegründet zurückwies.
- 4 Im Rahmen des hiergegen geführten Klageverfahrens wies der beim Finanzgericht (FG) zur Bearbeitung des Streitfalls bestellte Berichterstatter mit Schreiben vom 2. April 2014 die Beteiligten erstmals u.a. darauf hin, dass seiner Ansicht nach kein wirksamer Einspruch erhoben worden sei, da für eine Einspruchseinlegung durch E-Mail nach § 87a Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) eine qualifizierte elektronische Signatur erforderlich gewesen sei.
- 5 Dem folgend wies das FG die Klage als unbegründet ab, da der angegriffene Bescheid mangels wirksamer Anfechtung Bestandskraft erlangt habe. Die Entscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 1749 veröffentlicht.
- 6 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung formellen und materiellen Rechts.

- 7 Die Klägerin beantragt, das angegriffene Urteil aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.
- 8 Die Familienkasse beantragt, der Revision stattzugeben.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils und zur Zurückverweisung der nicht spruchreifen Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Klägerin mit ihrer einfachen E-Mail vom 23. Januar 2013 keinen wirksamen Einspruch eingelegt hat.
- 10 1.a) Gemäß § 357 Abs. 1 Satz 1 AO in der bis zum 31. Juli 2013 geltenden Fassung ist der Einspruch schriftlich einzureichen oder zur Niederschrift zu erklären. Es genügt, wenn aus dem Schriftstück hervorgeht, wer ihn eingelegt hat (§ 357 Abs. 1 Satz 2 AO). Einlegung durch Telegramm ist zulässig (§ 357 Abs. 1 Satz 3 AO).
- 11 b) Gemäß § 87a Abs. 1 Satz 1 AO ist die Übermittlung elektronischer Dokumente zulässig, soweit der Empfänger hierfür einen Zugang eröffnet hat. Nach § 87a Abs. 3 Satz 1 AO kann eine durch Gesetz für Anträge, Erklärungen oder Mitteilungen an die Finanzbehörden angeordnete Schriftform, soweit nicht durch Gesetz etwas anderes bestimmt ist, durch die elektronische Form ersetzt werden. In diesem Fall ist das elektronische Dokument mit einer qualifizierten elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz zu versehen (§ 87a Abs. 3 Satz 2 AO). Die Signierung mit einem Pseudonym ist nicht zulässig (§ 87a Abs. 3 Satz 3 AO).
- 12 2. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) umfasst die für den Einspruch geforderte Schriftlichkeit nicht auch das Erfordernis einer eigenhändigen Unterschrift des Einspruchsführers (Senatsurteil vom 30. Oktober 1997 III R 27/93, BFH/NV 1998, 942, Rz 15; ebenso Siegers in Hübschmann/Hepp/ Spitaler --HHSp-- § 357 AO Rz 16; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 357 AO Rz 12). Dies folgt vor allem aus § 357 Abs. 1 Satz 2 AO. Danach reicht es aus, wenn aus dem Schriftstück hervorgeht, wer den Einspruch eingelegt hat. Insofern findet § 126 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs, wonach bei einer durch Gesetz vorgeschriebenen schriftlichen Form die Urkunde von dem Aussteller eigenhändig durch Namensunterschrift oder mittels notariell beglaubigten Handzeichens unterzeichnet werden muss, keine Anwendung. Das bedeutet, dass der schriftliche Einspruch auch ohne Unterschrift des Einspruchsführers wirksam ist, sofern das Schriftstück aus seinem sonstigen Inhalt den Einspruchsführer und den Gegenstand des Einspruchs erkennen lässt (Bartone in Beermann/ Gosch, AO § 357 Rz 20).
- 13 3. Wird der Einspruch elektronisch eingelegt, setzt dessen Wirksamkeit keine qualifizierte elektronische Signatur nach dem Signaturgesetz voraus. § 87a Abs. 3 Satz 2 AO findet für die Einlegung eines Einspruchs keine Anwendung.
- 14 a) Diese Auslegung steht im Einklang mit dem Wortlaut der einschlägigen Vorschriften.
- 15 aa) § 357 Abs. 1 Satz 1 AO fordert nur eine schriftliche Einlegung des Einspruchs. Dabei kann aus dem Begriff "schriftlich" nicht ohne Weiteres auf ein die eigenhändige Unterschrift umfassendes "Schriftform"-Erfordernis geschlossen werden (Schmieszek in Beermann/Gosch, AO § 87a Rz 72). Vielmehr ist in den Fällen, in denen das Gesetz Begriffe wie "Schriftstück" oder "schriftlich" verwendet, im Wege der Auslegung zu ermitteln, ob die schriftliche Erklärung eine der Funktionen (Abschluss-, Perpetuierungs-, Identitäts-, Echtheits-, Verifikations-, Beweis- und Warnfunktion, s. zu den Begriffsinhalten im Einzelnen BTDrucks 14/9000, S. 31, zu § 3a Abs. 2 Satz 1 und 2 des Verwaltungsverfahrensgesetzes --VwVfG--) erfüllen muss, die der Unterschrift zugeordnet werden, und aus diesem Grund auch eine Unterschrift zu fordern ist (Thürmer in HHSp § 87a AO Rz 98, 107; Schmieszek in Beermann/Gosch, AO § 87a Rz 72 f.). Ein solches Unterschriftserfordernis besteht im Falle der Einspruchseinlegung --wie unter II.2. ausgeführt-- jedoch gerade nicht.
- 16 bb) Demgegenüber bezieht sich § 87a Abs. 3 Satz 1 AO auf die Substitution der durch Gesetz angeordneten "Schriftform" durch die "elektronische Form". Nur in diesem Fall ist das von der Schriftform umfasste Unterschriftserfordernis gemäß § 87a Abs. 3 Satz 2 AO durch die elektronische Signatur zu ersetzen. Der Wortlaut des § 87a Abs. 3 Satz 1 und 2 AO steht daher der Zulassung eines einfachen elektronischen Dokuments nicht

entgegen, wenn das Gesetz für Anträge, Erklärungen oder Mitteilungen nicht die Schriftform verlangt, sondern eine Erklärung genügen lässt, die zwar schriftlich, d.h. in Text- oder Papierform erfolgen, aber keine eigenhändige Unterschrift enthalten muss.

- 17** b) Für diese Auslegung sprechen auch der im Gesetzgebungsverfahren zum Ausdruck gekommene Wille des Gesetzgebers sowie der Sinn und Zweck und die Systematik der betroffenen Regelungen.
- 18** aa) Nach der Begründung zum Entwurf der Bundesregierung zum Dritten Gesetz zur Änderung verwaltungsverfahrenrechtlicher Vorschriften (3. VwVfGÄndG) sollten einerseits allgemeine Schriftformerfordernisse in Verwaltungsverfahren, die rechtsverbindliches Handeln des Bürgers verlangen, stets durch eine mit einer qualifizierten elektronischen Signatur verbundene elektronische Form ersetzt werden können (BTDrucks 14/9000, S. 28). Entsprechend sollte ein elektronisches Dokument, das mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen ist, gesetzlich angeordneten Schriftformerfordernissen genügen und die der Schriftform zugeordneten Funktionen erfüllen (BTDrucks 14/9000, S. 31, zu § 3a Abs. 2 Satz 1 und 2 VwVfG). Andererseits sollte durch die Ergänzung des Begriffs "schriftlich" zum Begriffspaar "schriftlich oder elektronisch" auch die Möglichkeit der Nutzung einfacher elektronischer Kommunikation eröffnet werden, soweit der Schriftform im jeweiligen Normkontext über z.B. den Dokumentations- und Nachweischarakter hinaus keine eigenständige, vor allem rechtliche Bedeutung zukommt (BTDrucks 14/9000, S. 28 f.). Dieses Grundverständnis lag auch dem an § 3a VwVfG angelehnten § 87a AO zu Grunde. Entsprechend sollten abweichende Regelungen, die z.B. eine Verpflichtung der Finanzbehörden vorsehen, elektronische Anträge oder Erklärungen entgegenzunehmen, vorrangig gegenüber § 87a AO berücksichtigt werden (BTDrucks 14/9000, S. 35 f., zu 87a Abs. 1 AO).
- 19** bb) Zwar hat es der Gesetzgeber versäumt, bereits im Rahmen des 3. VwVfGÄndG vom 21. August 2002 (BGBl I 2002, 3322, BStBl I 2002, 820) in § 357 Abs. 1 Satz 1 AO den Begriff "schriftlich" zum Begriffspaar "schriftlich oder elektronisch" zu ergänzen. Es ist jedoch nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber dies mit dem Ziel unterlassen hat, die elektronische Einspruchseinlegung von einer qualifizierten elektronischen Signatur abhängig zu machen. Vielmehr ergibt sich aus der Begründung zur Einführung des § 87a Abs. 3 bis 5 AO, dass der Gesetzgeber die qualifizierte elektronische Signatur vor allem für die Fälle vorsehen wollte, in denen das Gesetz insbesondere bei der Abgabe von Steuererklärungen --anders als bei § 357 Abs. 1 Satz 2 AO-- eine eigenhändige Unterschrift fordert (BTDrucks 14/9000, S. 36, zu § 87a Abs. 3 bis 5 AO).
- 20** cc) Für dieses Verständnis spricht auch die Begründung zum Entwurf der Bundesregierung zum Gesetz zur Förderung der elektronischen Verwaltung sowie zur Änderung weiterer Vorschriften. Danach sollte die mit diesem Gesetz nachgeholte Ergänzung des § 357 Abs. 1 Satz 1 AO lediglich eine Klarstellung und keine Rechtsänderung bewirken. Entsprechend der bisherigen Handhabung durch die Finanzverwaltung sollte der Einspruch weiterhin elektronisch ohne qualifizierte elektronische Signatur eingelegt werden können (BTDrucks 17/11473, S. 52, zu Nr. 4 Buchst. a). Nichts anderes ergibt sich aus den vom FG angeführten Passagen aus dem Gesetzgebungsverfahren, wonach neben der in der Praxis wenig verbreiteten qualifizierten elektronischen Signatur weitere elektronische Äquivalente zur Schriftform geschaffen werden sollten. Da "Schriftform"-Äquivalente nur dort erforderlich sind, wo das Gesetz tatsächlich (strenge) Schriftform erfordert, lässt sich aus diesen Äußerungen im Gesetzgebungsverfahren für den vorliegend zu beurteilenden Fall des § 357 Abs. 1 Satz 1 AO, der nur Schriftlichkeit voraussetzt, nichts ableiten.
- 21** dd) Für die vom erkennenden Senat vertretene Auslegung spricht ferner die durch das Gesetz zur Förderung der elektronischen Verwaltung sowie zur Änderung weiterer Vorschriften vom 25. Juli 2013 (BGBl I 2013, 2749) erfolgte Einfügung einer Legaldefinition des Begriffes "elektronische Form" in § 87a Abs. 3 Satz 2 AO. Danach genügt der elektronischen Form ein elektronisches Dokument, das mit einer qualifizierten elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz versehen ist. Damit sollte --ohne Änderung des Regelungsgehalts-- klargestellt werden, dass "elektronische Form" nicht --wie möglicherweise im allgemeinen Sprachgebrauch-- als Abgrenzung zu papiergebundenen Verfahren verstanden wird, sondern es sich um eine Formvorschrift handelt (elektronische Form = elektronisches Dokument + qualifizierte elektronische Signatur), die das Gegenstück zur "Schriftform" beschreiben soll (BTDrucks 17/11473, S. 48 f., zu Art. 3 Nr. 2).
- 22** Insoweit ist die vom FG vertretene Auffassung, wonach auch nach der ab 1. August 2013 in Kraft getretenen Änderung des § 357 Abs. 1 Satz 1 AO eine Einspruchseinlegung nicht mit einfacher E-Mail, sondern nur mit den in § 87a Abs. 3 AO vorgesehenen Kommunikationsmitteln möglich sein soll, zwar in sich konsequent. Sie missachtet jedoch zum einen, dass der Gesetzgeber in § 357 Abs. 1 Satz 1 AO nur den Begriff "elektronisch" und gerade nicht den Begriff "elektronische Form" eingefügt hat. Zum anderen widerspricht diese Auslegung auch dem im

Gesetzgebungsverfahren zur Änderung des § 357 Abs. 1 Satz 1 AO klar zum Ausdruck gekommenen Willen des Gesetzgebers.

- 23** ee) § 357 AO verfolgt den Zweck, nur geringe formale Anforderungen an die wirksame Einlegung eines Einspruchs zu stellen (so bereits Senatsurteil vom 10. Juli 1964 III 120/61 U, BFHE 80, 325, BStBl III 1964, 590, zu § 249 Reichsabgabenordnung; ebenso Steinhauß, jurisPR-SteuerR 50/2013 Anm. 2). Die niedrigen Formanforderungen sollen es auch dem nicht schriftgewandten oder rechtlich versierten Steuerbürger ermöglichen, eine Überprüfung des von ihm für unrichtig erachteten Steuerverwaltungsakts zu erreichen (Siegers in HHSp, § 357 AO Rz 6). Nichts anderes ergibt sich aus dem Umstand, dass § 357 Abs. 1 Satz 3 AO nur das Telegramm als besondere Form der Einspruchseinlegung ausdrücklich erwähnt. Entgegen der Auffassung des FG kommt hierin keine Ablehnung anderer Telekommunikationsformen zum Ausdruck. Vielmehr bringt das Gesetz hierdurch seine grundsätzliche Offenheit gegenüber neuen Kommunikationsformen zum Ausdruck, auch wenn § 357 Abs. 1 Satz 3 AO nicht an jede technische Neuentwicklung im Kommunikationsbereich angepasst wurde. Entsprechend werden von der ganz herrschenden Meinung auch andere Übermittlungsformen als zulässig angesehen, selbst wenn diese keine eigene Erwähnung im Gesetzestext gefunden haben und im Einzelfall mit keiner Unterschrift des Einspruchsführers verbunden sind (s. etwa die Beispiele bei Siegers in HHSp, § 357 AO Rz 21, 26; Bartone in Beermann/Gosch, AO § 357 Rz 21; Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 357 AO Rz 7; Koenig/ Cöster, Abgabenordnung, 3. Aufl., § 357 Rz 20).
- 24** ff) Nicht überzeugend ist dagegen der vom FG angeführte systematische Auslegungsansatz. Eine Einschränkung kann § 87a Abs. 1 AO durch den spezielleren § 87a Abs. 3 AO nur insoweit erfahren, als der Anwendungsbereich des § 87a Abs. 3 AO eröffnet ist. Wo das Gesetz kein formales, die eigenhändige Unterschrift umfassendes Schriftformerfordernis aufstellt, vermag § 87a Abs. 3 AO den Anwendungsbereich des § 87a Abs. 1 AO nicht zu beschränken. Im Übrigen ist kein Grund ersichtlich, warum an einen elektronisch eingelegten Einspruch weitergehende Anforderungen im Hinblick auf die zu erfüllenden Formfunktionen zu stellen sein sollten als an einen schriftlich eingelegten Einspruch. Auch bei einem schriftlich, aber ohne Unterschrift eingelegten Einspruch genügt es, wenn sich aus dem weiteren Inhalt des Schreibens ergibt, wer der Einspruchsführer ist und dass dieser die Absicht hat, Einspruch einzulegen (Siegers in HHSp, § 357 AO Rz 15 f.). Entsprechende Anhaltspunkte können --wie der Streitfall zeigt-- auch aus einem per einfacher E-Mail eingelegten Einspruch gewonnen werden (z.B. E-Mail-Adresse des Einspruchsführers, die der Behörde bereits aus der bisherigen Korrespondenz bekannt ist und Name unter dem E-Mailtext).
- 25** gg) Die hier vertretene Auslegung wird auch --worauf das FG zu Recht hinweist-- von der herrschenden Meinung in der Literatur (z.B. Bartone in Beermann/Gosch, AO § 357 Rz 23; Seer in Tipke/Kruse, § 357 AO Rz 7; Koenig/Cöster, a.a.O., § 357 Rz 13; Keß in Schwarz/Pahlke, AO, § 357 Rz 11; Klein/ Brockmeyer, AO, 12. Aufl., § 357 Rz 1; zu weiteren Nachweisen für diese Auffassung und zur Gegenauffassung s.a. Siegers in HHSp, § 357 AO Rz 19) und in der Rechtsprechung (FG Niedersachsen vom 24. November 2011 10 K 275/11, EFG 2012, 292; FG Köln vom 30. Mai 2012 10 K 3264/11, EFG 2012, 1813) geteilt.
- 26** 4. Im Übrigen muss der Senat nicht entscheiden, ob dem FG die von der Klägerin gerügten Verfahrensfehler unterlaufen sind. Führt die Revision --wie im Streitfall-- aus materiellen Gründen zur Aufhebung der Vorentscheidung, ist nicht mehr darüber zu entscheiden, ob außerdem ein Verfahrensfehler vorliegt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 228, 85, BStBl II 2010, 700; Lange in HHSp, § 118 FGO Rz 256).
- 27** 5. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG wird im zweiten Rechtsgang die noch fehlenden tatsächlichen Feststellungen zum Vorliegen eines Berücksichtigungstatbestands nach § 32 Abs. 4 Satz 1 EStG nachzuholen haben. Zur Frage des Wegfalls der Arbeitsuchendmeldung nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 38 des Dritten Buchs Sozialgesetzbuch in der ab 1. Januar 2009 geltenden Fassung verweist der Senat auf sein Urteil vom 10. April 2014 III R 19/12 (BFHE 245, 200, BStBl II 2015, 29).
- 28** 6. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 FGO i.V.m. § 121 Satz 1 FGO).
- 29** 7. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

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