

Urteil vom 02. September 2025, X R 12/23

Nutzungspflicht des besonderen elektronischen Steuerberaterpostfachs

ECLI:DE:BFH:2025:U.020925.XR12.23.0

BFH X. Senat

FGO § 52a Abs 4 S 1 Nr 2, FGO § 52d S 2, FGO § 56 Abs 2 S 3, GG Art 19 Abs 4

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 14. April 2023, Az: 9 K 10/23

Leitsätze

1. NV: Die Pflicht zur Nutzung des besonderen elektronischen Steuerberaterpostfachs war nicht für sämtliche unter die Nutzungspflicht fallende Steuerberater bis zu dem Zeitpunkt aufgeschoben, zu dem der Versand der für die Erstanmeldung an diesem Postfach erforderlichen Registrierungsbriefe abgeschlossen war.
2. NV: Auch wenn Wiedereinsetzungsgründe vorliegen, erfordert die Gewährung von Wiedereinsetzung in den vorigen Stand stets die Nachholung der versäumten Rechtshandlung innerhalb der für die Stellung des Wiedereinsetzungsantrags geltenden Frist.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Zwischenurteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 14.04.2023 - 9 K 10/23 aufgehoben.

Die Klage wird als unzulässig verworfen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) erhoben am 09.02.2023 durch ihre ausschließlich als Steuerberaterin zugelassene Prozessbevollmächtigte (S) per Telefax Klage.
- 2 Das Finanzgericht (FG) wies die Kläger am 16.02.2023 auf die Nichtbeachtung der Vorschrift des § 52d der Finanzgerichtsordnung (FGO) und auf die daraus folgende eventuelle Unzulässigkeit der Klage hin. S trug mit einem erneut per Telefax übermittelten Schreiben vom 22.02.2023 vor, sie habe die Zugangsdaten zum besonderen elektronischen Steuerberaterpostfach (beSt) am 05.01.2023 von der Bundessteuerberaterkammer (BStBK) erhalten, aber nicht gleich die Zeit gefunden, sich zu registrieren. Sie habe am Abend des 12.01.2023 einen --nicht näher spezifizierten-- Unfall erlitten und sei am 13.01.2023 in einem Krankenhaus untersucht worden; vom 16. bis zum 18.01.2023 sei sie stationär behandelt worden. Ferner legte sie eine Arbeitsunfähigkeits-Erstbescheinigung für die Zeit vom 20.01.2023 bis zum 17.02.2023 vor, die keine Angaben zur Diagnose enthält.
- 3 Das FG wies am 24.02.2023 erneut auf Bedenken gegen die Zulässigkeit der Klage hin. Daraufhin beantragte S mit einem per Telefax übermittelten Schreiben am 03.04.2023 eine Fristverlängerung bis zum 28.04.2023, die vom FG nach einem Telefongespräch mit einer Mitarbeiterin der S ausweislich eines Vermerks als "stillschweigend genehmigt" behandelt wurde.
- 4 Das FG hat eine telefonische Auskunft der BStBK eingeholt. Danach seien die Registrierungsbriefe mit den Zugangsdaten zum beSt (Registrierungstoken nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 der Steuerberaterplattform- und -

postfachverordnung) in mehreren Tranchen in der alphabetischen Reihenfolge der Nachnamen der Empfänger mit der Post versandt worden. Der Versand sei am 17.03.2023 abgeschlossen gewesen. Parallel habe das "Fast Lane"-Verfahren die beschleunigte Übermittlung der Zugangsdaten ermöglicht.

- 5 Durch den angefochtenen Zwischen-Gerichtsbescheid stellte das FG fest, dass die Klage formwirksam erhoben worden sei (Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 933). Zur Begründung führte es aus, ein sicherer Übermittlungsweg stehe erst dann im Sinne des § 52d Satz 2 FGO "zur Verfügung" und das elektronische Postfach sei erst dann im Sinne des § 52a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 FGO "errichtet", wenn die Einführung des beSt ("System-Roll-out") abgeschlossen sei, also die BStBK die letzten Registrierungsbriefe abgesandt habe und eine angemessene Frist zur unverzüglichen technischen Einrichtung des beSt abgelaufen sei. Die gesetzliche Regelung knüpfe nicht an die Herstellung der individuell-persönlichen Empfangsbereitschaft des einzelnen Normadressaten an, sondern an die abstrakte Existenz des --einmal strukturell eröffneten-- sicheren Übermittlungswegs als solchen.
- 6 Diese Auslegung des Gesetzes sei gerade in der Anlaufphase auch verfassungsrechtlich geboten. § 52d Satz 2 FGO greife sowohl in die durch Art. 12 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) geschützte Berufsausübungsfreiheit der Steuerberater als auch in das Grundrecht der vertretenen Steuerpflichtigen auf Zugang zu den Gerichten (Art. 19 Abs. 4 GG) ein. Grundsätzlich sei die aktive Nutzungspflicht im Hinblick auf die mit ihr verfolgten Ziele (Entlastung der Gerichte, Förderung der Nachhaltigkeit in der Justiz) zwar verhältnismäßig. Für die Zeit vor dem Abschluss der Einführung des beSt bedürfe es aber einer verfassungskonformen Auslegung zur Vermeidung unverhältnismäßiger Ergebnisse. Die in § 86d des Steuerberatungsgesetzes (StBerG) enthaltene Verpflichtung der BStBK, für jeden Steuerberater ein beSt empfangsbereit einzurichten, sei gemäß § 157e StBerG (mittlerweile aufgehoben durch Art. 6 Nr. 22 des Gesetzes zur Regelung hybrider und virtueller Versammlungen in der Bundesnotarordnung, der Bundesrechtsanwaltsordnung, der Patentanwaltsordnung und dem Steuerberatungsgesetz sowie zur Änderung weiterer Vorschriften vom 22.10.2024, BGBl. I 2024 Nr. 320) erstmals nach Ablauf des 31.12.2022 anzuwenden. Damit falle der Beginn der Einrichtungsverpflichtung der BStBK mit dem Beginn der aktiven Nutzungspflicht durch den einzelnen Berufsträger zusammen, so dass die Gefahr bestanden habe, dass die aktive Nutzungspflicht aus strukturellen Gründen zum 01.01.2023 gar nicht hätte erfüllt werden können. Dies gelte umso mehr, als derartige Systemeinführungen üblicherweise von verschiedenen technischen Komplikationen begleitet würden. Das sogenannte "Fast Lane"-Verfahren ändere daran nichts. Ohne gesetzliche Grundlage treffe den einzelnen Nutzungspflichtigen keine Obliegenheit, sich abweichend von der gesetzlichen Regelung, die diese Aufgabe der BStBK zuweise, an der Einrichtung des beSt zu beteiligen. Der Grund für die Anlaufschwierigkeiten liege überwiegend nicht in der Sphäre der Normadressaten des § 52d Satz 2 FGO. Vielmehr handele es sich bei dem zeitlichen Zusammentreffen des Beginns der Einrichtungsverpflichtung der BStBK mit dem Beginn der aktiven Nutzungspflicht des einzelnen Berufsträgers um eine systemimmanente Fehlkonstruktion.
- 7 Zwar sei der Grund für die Anlaufschwierigkeiten in Fällen, in denen --wie hier-- der Registrierungsbrief dem einzelnen Berufsträger bereits zugegangen sei, schwerpunktmäßig in dessen persönlicher Sphäre zu sehen. Gleichwohl entspreche eine einheitliche Auslegung des Tatbestandsmerkmals "zur Verfügung steht" dem auf die Förderung der Prozessökonomie gerichteten gesetzgeberischen Ziel, weil einzelfallabhängige Ermittlungen so entfallen könnten. Die Auslegung des Senats verschiebe die aktive Nutzungspflicht nur um etwa drei Monate.
- 8 Bei Eingang der im vorliegenden Verfahren erhobenen Klage am 09.02.2023 sei die Einführung des beSt noch nicht abgeschlossen gewesen. Daher habe S zu diesem Zeitpunkt noch nicht der aktiven Nutzungspflicht unterlegen. Weil die Klage danach wirksam per Telefax erhoben worden sei, komme es auf Fragen einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht mehr an.
- 9 Der Gerichtsbescheid des FG vom 14.04.2023 wurde S am 28.04.2023 über das beSt zugestellt. Zuvor --am 18.04.2023-- hatte sie unter erstmaliger Nutzung des beSt eine weitere Fristverlängerung bis zum 31.05.2023 beantragt. Diesem Fristverlängerungsantrag war eine Arbeitsunfähigkeits-Erstbescheinigung für die Zeit vom 13. bis 30.04.2023 beigefügt, mit der ICD-10-Diagnose "S52.50 G R" (distale Radiusfraktur rechts).
- 10 Mit seiner Revision bringt der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) vor, der sichere Übermittlungsweg habe Steuerberatern "spätestens" ab dem 01.01.2023 zur Verfügung gestanden. Dies beruhe auf dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers, der eine aktive Nutzungspflicht bereits zum 01.01.2023 als "zwingend erforderlich" angesehen habe. Die Auffassung des FG würde zu einer faktischen Verlängerung des Inkrafttretens der Nutzungspflicht um circa drei Monate führen.
- 11 Das FA beantragt,
den angefochtenen Zwischen-Gerichtsbescheid aufzuheben und die Klage als unzulässig zu verwerfen.

- 12 Die Kläger haben keinen Antrag gestellt, schließen sich aber in der Sache dem FG an.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Entscheidung des Senats in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Entgegen der Auffassung des FG ist die Klage unzulässig.
- 14 1. Die Klage wurde nicht in wirksamer Weise erhoben.
- 15 a) Gemäß § 52d Satz 2 i.V.m. Satz 1 FGO haben die nach der Finanzgerichtsordnung vertretungsberechtigten Personen, für die ein sicherer Übermittlungsweg nach § 52a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 FGO zur Verfügung steht, vorbereitende Schriftsätze, deren Anlagen sowie schriftlich einzureichende Anträge und Erklärungen als elektronisches Dokument zu übermitteln.
- 16 Zu den vertretungsberechtigten Personen im Sinne des § 52d Satz 2 FGO gehören unter anderem Steuerberater (§ 62 Abs. 2 Satz 1 FGO). Als sicherer Übermittlungsweg nach § 52a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 FGO ist der Übermittlungsweg zwischen den besonderen elektronischen Anwaltspostfächern nach den §§ 31a, 31b der Bundesrechtsanwaltsordnung oder einem entsprechenden, auf gesetzlicher Grundlage errichteten elektronischen Postfach und der elektronischen Poststelle des Gerichts genannt. Zu diesen auf gesetzlicher Grundlage errichteten elektronischen Postfächern gehört auch das beSt; die entsprechenden Regelungen waren ab dem 01.01.2023 anzuwenden (§ 157e StBerG a.F.).
- 17 b) Nach der Rechtsprechung der meisten Senate des Bundesfinanzhofs (BFH) stand den Steuerberatern das beSt unabhängig vom Zeitpunkt der Zugangs des für sie bestimmten Erstregistrierungsbriefs ab dem 01.01.2023 "zur Verfügung", weil sie die "Fast Lane" hätten nutzen können (vgl. BFH-Entscheidungen vom 28.04.2023 - XI B 101/22, BFHE 279, 523, BStBl II 2023, 763; vom 11.08.2023 - VI B 74/22, BFH/NV 2023, 1221, Rz 14; vom 31.10.2023 - IV B 77/22, BFH/NV 2024, 20; vom 16.01.2024 - VIII B 141/22, BFH/NV 2024, 405; vom 02.02.2024 - IX B 26/23, BFH/NV 2024, 415; vom 13.03.2024 - I B 28/23, BFH/NV 2025, 1293, und vom 08.05.2024 - II R 3/23, BFH/NV 2024, 804, Rz 16, beide m.w.N.).
- 18 c) Im Streitfall kommt es darauf jedoch nicht an. Jedenfalls stand der S im Zeitpunkt der Klageerhebung am 09.02.2023 --dieses Datum stellt zugleich den letzten Tag der Klagefrist gegen die Einspruchsentscheidung vom 04.01.2023 dar-- das beSt als sicherer Übermittlungsweg zur Verfügung. Der Brief mit den für die Erstanmeldung am beSt erforderlichen Zugangsdaten ist ihr bereits am 05.01.2023 zugegangen. Auch wenn man dem einzelnen Steuerberater für die Erstanmeldung einen Zeitraum von einigen wenigen Tagen zubilligen mag, wäre ein solcher kurzer Zeitraum am 09.02.2023 abgelaufen gewesen.
- 19 Der Auffassung des FG, aus verfassungsrechtlichen Gründen müsse § 52d Satz 2 FGO dahingehend ausgelegt werden, dass das beSt --unabhängig vom Zeitpunkt des Zugangs des Erstregistrierungsbriefs beim jeweiligen Steuerberater-- erst nach dem Versand des letzten Registrierungsbriefs am 17.03.2023 zur Verfügung gestanden habe, folgt der Senat nicht. Zwar hält es auch der Senat für verfassungsrechtlich geboten, dass die --nicht vom einzelnen Steuerberater zu vertretenden-- Verzögerungen bei der Einführung des beSt im Zeitraum von Januar bis März 2023 nicht zu einer Verkürzung des Anspruchs auf effektiven Rechtsschutz führen dürfen. Hieraus folgt aber keine allgemeine Verschiebung des gesetzlich festgelegten Anwendungszeitpunktes des § 52d Satz 2 FGO auf den 17.03.2023. Vielmehr wäre dem verfassungsrechtlich Erforderlichen schon dann Genüge getan, wenn § 52d Satz 2 FGO --was im Streitfall offenbleiben kann-- dahingehend ausgelegt wird, dass es auf das "zur Verfügung stehen" beim einzelnen Steuerberater ankommt, oder --so die Lösung des Bundesverfassungsgerichts im Beschluss vom 23.06.2025 - 1 BvR 1718/24 (Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2025, 1698)-- der Bedeutung der Grundrechte und Prozessgrundrechte "jedenfalls" im Rahmen der Prüfung von Wiedereinsetzungsgründen Rechnung getragen wird.
- 20 d) Darüber hinaus hat der Senat in seinem kürzlich veröffentlichten Urteil vom 06.08.2025 - X R 13/23 (DStR 2025, 2080, Rz 41) geäußert, dass er seine --in nicht entscheidungstragenden Erwägungen des Beschlusses vom 17.04.2024 - X B 68, 69/23 (BFHE 284, 237, Rz 19 ff.) vertretene-- Auffassung, die Steuerberaterplattform- und -postfachverordnung sei aus formellen Gründen unwirksam, nicht weiterverfolgt.
- 21 e) Eine Prozesshandlung, bei deren Vornahme die Regelung des § 52d FGO nicht beachtet wird, ist unwirksam (BFH-

Beschluss vom 23.08.2022 - VIII S 3/22, BFHE 276, 566, BStBl II 2023, 83, Rz 9). Danach ist die Klage im Streitfall innerhalb der einmonatigen Klagfrist nicht wirksam erhoben worden.

- 22** 2. Den Klägern ist auch keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren.
- 23** a) Gemäß § 56 Abs. 1 FGO ist auf Antrag --nach § 56 Abs. 2 Satz 4 FGO auch ohne Antrag-- Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren, wenn jemand ohne Verschulden verhindert war, eine gesetzliche Frist einzuhalten. Ein Verschulden des Prozessbevollmächtigten steht dem Verschulden des Beteiligten gleich (§ 85 Abs. 2 ZPO i.V.m. § 155 Satz 1 FGO). Der Antrag ist binnen zwei Wochen nach Wegfall des Hindernisses zu stellen (§ 56 Abs. 2 Satz 1 Halbsatz 1 FGO). Die Tatsachen zur Begründung des Antrags sind glaubhaft zu machen (§ 56 Abs. 2 Satz 2 FGO). Innerhalb der Antragsfrist ist die versäumte Rechtshandlung nachzuholen (§ 56 Abs. 2 Satz 3 FGO).
- 24** b) Es kann offenbleiben, ob das Telefax-Schreiben der S am 22.02.2023 als Wiedereinsetzungsantrag zu werten ist --ausdrücklich wurde darin kein Wiedereinsetzungsantrag gestellt-- und ob die Kläger zu einer krankheitsbedingten Wiedereinsetzung in schlüssiger Weise vorgetragen haben. Die Gewährung von Wiedereinsetzung scheitert jedenfalls daran, dass die Kläger die versäumte Rechtshandlung entgegen § 56 Abs. 2 Satz 3 FGO nicht innerhalb der für die Stellung des Wiedereinsetzungsantrags geltenden zweiwöchigen Frist nachgeholt haben.
- 25** Auch nach mehrfachen Hinweisen des FG auf die Regelung des § 52d Satz 2 FGO hat S ihre Schriftsätze dem FG zunächst weiterhin per Telefax übermittelt. Erstmals am 18.04.2023 hat sie unter Nutzung des beSt ein Schreiben an das FG gerichtet (Fristverlängerungsantrag). Selbst wenn man dem Vortrag zur krankheitsbedingten Verhinderung der S an der Erstanmeldung folgen sollte, wäre eine Arbeitsunfähigkeit nur bis zum 17.02.2023 belegt gewesen. Eine anschließend beginnende zweiwöchige Frist für die Stellung des Wiedereinsetzungsantrags und die Nachholung der versäumten Rechtshandlung hätte am 03.03.2023 (Freitag) geendet und konnte durch das am 18.04.2023 übermittelte Schreiben nicht gewahrt werden. Bei der am 18.04.2023 vorgelegten weiteren Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung handelt es sich um eine ab dem 13.04.2023 wirkende Erstbescheinigung, nicht aber um eine Folgebescheinigung, aus der man eventuell auf eine lückenlose Arbeitsunfähigkeit hätte schließen können.
- 26** 3. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO).
- 27** Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de