

Urteil vom 09. September 2025, VI R 24/24

Keine Wiedereinsetzung bei Klageerhebung durch Steuerberater per Telefax im September 2023

ECLI:DE:BFH:2025:U.090925.VIR24.24.0

BFH VI. Senat

FGO § 52a Abs 4 S 1 Nr 2, FGO § 52d, FGO § 56 Abs 1, FGO § 56 Abs 2, FGO § 64 Abs 1, FGO § 96 Abs 1 S 1, ZPO § 85 Abs 2, ZPO § 253 Abs 4, PAuswG § 18, StBPPV § 4 Abs 1 Nr 1 Buchst a, StBPPV § 15 Abs 1

vorgehend FG München, 22. Februar 2024, Az: 11 K 1833/23

Leitsätze

1. NV: Ohne Nachholung der versäumten Rechtshandlung kommt eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht in Betracht.
2. NV: Ein Steuerberater kann sich im Hinblick auf die verspätete Einrichtung des besonderen elektronischen Steuerberaterpostfachs nicht damit entschuldigen, er habe auf die Identifikationsmöglichkeit mittels Reisepass vertraut.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 22.02.2024 - 11 K 1833/23 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Im Verwaltungsverfahren war streitig, ob der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) in den Einkommensteuerbescheiden für die Streitjahre zu Recht Einkünfte des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) aus Land- und Forstwirtschaft aufgrund eines Gewinns aus der Veräußerung des Grundstücks mit der Flurnummer ... der Gemarkung X angesetzt hat.
- 2 Mit Einspruchsentscheidung vom 21.08.2023 (zur Post am selben Tag) wies das FA die diesbezüglichen Einsprüche der Kläger als unbegründet zurück. Die Rechtsbehelfsbelehrung enthielt einen Hinweis auf die Voraussetzungen zur elektronischen Einreichung nach § 52a der Finanzgerichtsordnung (FGO) sowie auf die verpflichtende Übermittlung elektronischer Dokumente gemäß § 52d FGO.
- 3 Der Prozessbevollmächtigte der Kläger, Steuerberater (S), erhob mit einem per Telefax am 20.09.2023 beim Finanzgericht (FG) eingegangenen Schreiben Klage. Am 21.09.2023 reichte er die Klage in Papierform nach. Mit Schreiben vom 22.09.2023, 06.11.2023 sowie 06.12.2023 wies das FG darauf hin, für Steuerberater stehe seit 01.01.2023 ein sicherer Übermittlungsweg in Gestalt des besonderen elektronischen Steuerberaterpostfachs (beSt) nach § 52a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 FGO zur Verfügung, so dass vorbereitende Schriftsätze und ihre Anlagen sowie schriftlich einzureichende Anträge und Erklärungen gemäß § 52d Satz 1 und 2 FGO als elektronisches Dokument zu übermitteln seien.
- 4 Mit --wiederum per Telefax und in Papierform eingereichtem-- Schreiben vom 18.01.2024 teilte S mit, sein beSt sei am 14.12.2023 aktiviert worden. Eine frühere Einrichtung durch die Bundessteuerberaterkammer sei zunächst daran gescheitert, dass er als Legitimation lediglich seinen insoweit nicht ausreichenden Reisepass vorgelegt habe. Seiner Beschwerde sei nicht stattgegeben worden. Den Personalausweis habe er daraufhin erst beantragen müssen. Die

Aushändigung sei im Dezember 2023 erfolgt. Ihm sei es daher aus technischen Gründen nicht möglich gewesen, die Klageschrift als elektronisches Dokument zu übermitteln.

- 5 Das FG wies die Klage als unzulässig ab, da die Kläger innerhalb der Klagefrist keine Klage in der gesetzlich vorgeschriebenen Form nach § 52d i.V.m. § 52a FGO erhoben hätten und Wiedereinsetzungsgründe nicht bestünden.
- 6 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 7 Sie beantragen sinngemäß,
das FG-Urteil aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 8 Das FA beantragt,
die Revision als unzulässig zu verwerfen, hilfsweise als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 1. Die Revision der Kläger ist zulässig; die Revisionsbegründung entspricht noch den Anforderungen des § 120 Abs. 3 FGO.
- 10 2. Die Revision ist aber unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass die Klage den --von Amts wegen zu berücksichtigenden-- Anforderungen des § 52d Satz 1 i.V.m. § 52a FGO nicht entspricht (unter a) und insoweit auch keine wirksame Ersatzeinreichung nach § 52d Satz 3 FGO vorliegt (unter b). Wiedereinsetzung in die versäumte Klagefrist gemäß § 56 FGO ist --wie das FG ebenfalls zu Recht entschieden hat-- nicht zu gewähren (unter c).
- 11 a) Die Kläger haben innerhalb der einmonatigen Klagefrist des § 47 Abs. 1 Satz 1 FGO nicht wirksam Klage erhoben. Weder die von S am 20.09.2023 per Telefax noch die am 21.09.2023 in Papierform beim FG eingegangene Klage sind in der gebotenen Form eingereicht worden.
- 12 aa) Vorbereitende Schriftsätze und deren Anlagen sowie schriftlich einzureichende Anträge und Erklärungen --und damit auch die nach § 64 Abs. 1 FGO schriftformbedürftige Klageschrift (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 253 Abs. 4 der Zivilprozessordnung --ZPO--), die durch einen Rechtsanwalt, durch eine Behörde oder durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihr zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse eingereicht werden, sind nach § 52d Satz 1 FGO als elektronisches Dokument zu übermitteln. Gleiches gilt nach § 52d Satz 2 FGO für die nach der Finanzgerichtsordnung vertretungsberechtigten Personen, für die ein sicherer Übermittlungsweg nach § 52a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 FGO zur Verfügung steht.
- 13 bb) Für die in § 62 Abs. 2 Satz 1 FGO genannten Steuerberater steht seit dem 01.01.2023 mit dem beSt ein sicherer Übermittlungsweg im Sinne des § 52a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 FGO zur Verfügung (ebenso Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 08.05.2024 - II R 3/23, Rz 16; ausführlich Senatsbeschluss vom 11.08.2023 - VI B 74/22, Rz 6 ff.). Etwas anderes ergibt sich für den Streitfall auch nicht aus den Beschlüssen des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 20.08.2024 - 1 BvR 1409/24 und vom 23.06.2025 - 1 BvR 1718/24.
- 14 Der Senat teilt zudem nicht die im Beschluss des X. Senats des BFH vom 17.04.2024 - X B 68, 69/23 (BFHE 284, 237, Rz 17 ff.) --in einem nicht tragenden Teil der Entscheidung-- geäußerten Zweifel zu der Frage, ob zum 01.01.2023 ein auf gesetzlicher Grundlage wirksam errichteter sicherer Übermittlungsweg im Sinne des § 52d Satz 2 i.V.m. § 52a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 FGO bestand, und schließt sich insoweit den Ausführungen des VIII. Senats des BFH an (hierzu ausführlich Urteil vom 22.10.2024 - VIII R 19/22, Rz 24 ff.). An den geäußerten Zweifeln hält der X. Senat des BFH im Übrigen nicht mehr fest (s. Urteil vom 06.08.2025 - X R 13/23, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt).
- 15 cc) Die Nutzungspflicht ab dem 01.01.2023 wird auch nicht davon berührt, ob das beSt zu diesem Datum tatsächlich freigeschaltet ist, ob dem Inhaber des beSt die für dessen Nutzung vorzuhaltenden erforderlichen technischen Einrichtungen zur Verfügung stehen oder ob er das beSt in die Kanzleisoftware implementiert hat (BFH-Urteil vom 22.10.2024 - VIII R 19/22, Rz 23; BFH-Beschlüsse vom 23.01.2024 - IV B 46/23, Rz 5, und vom 11.04.2024 - XI B 59/23, Rz 8 ff.).

- 16 dd) Nach Maßgabe dieser Grundsätze war der Prozessbevollmächtigte der Kläger, Steuerberater S, im Zeitpunkt der Klageerhebung am 20./21.09.2023 zur Übermittlung der Klage gemäß § 52d Satz 1 FGO als elektronisches Dokument verpflichtet. Er unterlag dem persönlichen Anwendungsbereich des § 52d Satz 2 FGO. Der Formverstoß führt zur Unwirksamkeit und schließt damit insbesondere eine Fristwahrung aus (z.B. Senatsbeschluss vom 02.02.2024 - VI S 23/23, Rz 10, und BFH-Beschluss vom 08.05.2024 - II R 3/23, Rz 14).
- 17 Unerheblich ist insoweit --sofern keine Ersatzeinreichung nach § 52d Satz 3 FGO in Rede steht--, warum der zur Nutzung des beSt Verpflichtete den formbedürftigen Schriftsatz/Antrag formwidrig übermittelt hat. Die dahingehenden Gründe, insbesondere die zum Jahreswechsel 2022/2023 vom BVerfG festgestellte komplexe Übergangssituation betreffend die Nutzung des beSt (BVerfG-Beschluss vom 23.06.2025 - 1 BvR 1718/24) oder zum Beispiel im Einzelfall fehlerhaft erteilte Auskünfte von Mitarbeitern der Bundessteuerberaterkammer, Irrtümer betreffend den zeitlichen, sachlichen und personellen Anwendungsbereich von § 52d FGO, mangels Hinweis auf § 52d FGO vermeintlich rechtsfehlerhafte Rechtsbehelfsbelehrungen sowie technische und organisatorische Schwierigkeiten bei der Einrichtung des beSt, berühren die Unwirksamkeit der Rechtshandlung nicht. Sie sind allein im Rahmen der Wiedereinsetzung nach § 56 FGO zu berücksichtigen.
- 18 b) Die Übermittlung des Schriftsatzes per Telefax beziehungsweise in Papierform war auch nicht ausnahmsweise als Ersatzeinreichung nach § 52d Satz 3 FGO zulässig.
- 19 aa) Nach § 52d Satz 3 FGO bleibt die Übermittlung nach den allgemeinen Vorschriften (zum Beispiel durch Telefax) zulässig, wenn dem nutzungsverpflichteten Einreicher eine Übermittlung aus technischen Gründen vorübergehend nicht möglich ist.
- 20 Die Ersatzeinreichungsmöglichkeit ist dem Wortlaut der Vorschrift nach auf Fälle der vorübergehenden technischen Unmöglichkeit beschränkt. Eine solche ist jedoch nicht gegeben, wenn ein zugelassener elektronischer Übermittlungsweg noch nicht eingerichtet wurde. Es handelt sich hierbei vielmehr um einen strukturellen Mangel, der den Rückgriff auf die Papierform nicht rechtfertigen kann. § 52d Satz 3 FGO ist nur bei (vorübergehenden) technischen Problemen bei Verwendung des vollständig eingerichteten beSt, nicht hingegen bei Verzögerungen bei dessen Einrichtung anwendbar (Senatsbeschluss vom 11.08.2023 - VI B 74/22, Rz 24, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 16.01.2024 - VIII B 141/22, Rz 12).
- 21 bb) Vorliegend hatte der Prozessbevollmächtigte der Kläger den ihm als Steuerberater zur Verfügung stehenden sicheren Übermittlungsweg im September 2023 immer noch nicht eingerichtet, da er zunächst nicht über einen gültigen Personalausweis mit Online-Ausweisfunktion verfügte und diesen erst beantragt hat, nachdem die Steuerberaterkammer den vorgelegten Reisepass nicht als nach § 4 Abs. 1 Nr. 1 der Steuerberaterplattform- und -postfachverordnung (StBPPV) vom 25.11.2022 (BGBl I 2022, 2105) zur Verfügung stehendes Identifizierungsmittel anerkannt hat. Eine vorübergehende technische Störung nach § 52d Satz 3 FGO liegt insoweit ersichtlich nicht vor.
- 22 c) Wiedereinsetzung in die Klagefrist ist den Klägern nicht zu gewähren.
- 23 aa) Wiedereinsetzung ist nach § 56 Abs. 1 FGO zu gewähren, wenn jemand ohne Verschulden verhindert war, eine gesetzliche Frist einzuhalten. Hiernach schließt jedes Verschulden --also auch einfache Fahrlässigkeit-- die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand aus (BFH-Beschluss vom 26.02.2014 - IX R 41/13, Rz 10, und Senatsbeschluss vom 01.09.2022 - VI R 8/22, Rz 13). Der Beteiligte muss sich dabei grundsätzlich auch ein Verschulden seines Prozessbevollmächtigten zurechnen lassen (§ 155 FGO i.V.m. § 85 Abs. 2 ZPO).
- 24 bb) Wiedereinsetzung in die versäumte Frist setzt ferner voraus, dass binnen zwei Wochen nach Wegfall des Hindernisses ein Wiedereinsetzungsantrag gestellt worden ist (§ 56 Abs. 2 Satz 1 FGO). Außerdem muss die versäumte Rechtshandlung innerhalb dieser Frist nachgeholt werden. Denn die Finanzgerichtsordnung kennt keinen isolierten Wiedereinsetzungsantrag; Wiedereinsetzung kann vielmehr nur in Zusammenhang mit einer nachgeholtten Prozesshandlung bewilligt werden (z.B. BFH-Beschlüsse vom 13.12.2001 - IV R 50/00, BFH/NV 2002, 655, und vom 25.07.2023 - VIII B 31/22, Rz 18). Schließlich müssen die Tatsachen, die eine Wiedereinsetzung rechtfertigen können, dargelegt und glaubhaft gemacht werden (§ 56 Abs. 2 Satz 2 und 3 FGO). Ist dies geschehen, so kann Wiedereinsetzung auch ohne Antrag gewährt werden (§ 56 Abs. 2 Satz 4 FGO).
- 25 cc) Nach diesen Maßstäben kommt eine Wiedereinsetzung in die versäumte Klagefrist ersichtlich nicht in Betracht.
- 26 Einen Wiedereinsetzungsantrag haben die Kläger nicht gestellt. Eine gemäß § 56 Abs. 2 Satz 4 FGO grundsätzlich auch von Amts wegen mögliche Wiedereinsetzung in den vorigen Stand kommt ebenfalls nicht in Betracht, weil

dies voraussetzt, dass die präsenten oder gerichtsbekannten Tatsachen eine Wiedereinsetzung rechtfertigen (z.B. BFH-Beschluss vom 31.10.2023 - IV B 77/22, Rz 13, m.w.N.).

- 27** Hieran fehlt es. Weder haben die Kläger die versäumte Rechtshandlung --die nach § 52d Satz 1 FGO formwirksame Klageerhebung-- nachgeholt noch waren sie unverschuldet an der Einhaltung der Klagefrist gehindert. Die rechtserhebliche Ursache für das Versäumen der Frist hat S selbst gesetzt. Dessen Verschulden müssen sich die Kläger zurechnen lassen.
- 28** (1) Ein Verschulden, jedenfalls wenn es sich um die Fristversäumung eines Prozessbevollmächtigten handelt, ist nur dann zu verneinen, wenn die äußerste, den Umständen des Falles angemessene und vernünftigerweise zu erwartende Sorgfalt angewendet worden ist. Von ihm --wie auch einem Behördenvertreter-- muss erwartet werden, dass er die Voraussetzungen und die Anforderungen für ein Rechtsmittel kennt oder sich zumindest davon Kenntnis verschafft. Ein Rechtsirrtum ist insoweit grundsätzlich nicht entschuldbar (z.B. BFH-Beschluss vom 17.01.2025 - X B 89/24, Rz 17, und Senatsbeschluss vom 08.11.2012 - VI R 25/12, Rz 10). Dies gilt insbesondere auch für die Verpflichtung der Steuerberater, ab dem 01.01.2023 Schriftsätze sowie schriftlich einzureichende Anträge und Erklärungen über das beSt als elektronisches Dokument an die Gerichte der Finanzgerichtsbarkeit zu übermitteln (s. BFH-Beschluss vom 31.10.2023 - IV B 77/22, Rz 14).
- 29** (2) Der Irrtum des S über einen Reisepass als elektronisches Identifizierungsmittel ist danach nicht entschuldbar.
- 30** Ein Reisepass ist kein elektronisches Identifizierungsmittel im Sinne von § 18 des Personalausweisgesetzes (PAuswG) und damit nicht nach § 4 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. § 15 Abs. 1 StBPPV zur Identifizierung und Authentisierung bei der Registrierung geeignet. Der elektronische Identitätsnachweis gemäß § 18 PAuswG bezieht sich ausschließlich auf den Personalausweis und andere spezifische Dokumente wie die eID-Karte oder den elektronischen Aufenthaltstitel, die über eine Online-Ausweisfunktion verfügen. Diese Funktion ermöglicht es, die Identität einer Person durch eine Zwei-Faktor-Authentifizierung elektronisch nachzuweisen, was beim Reisepass nicht der Fall ist. Dieser enthält zwar biometrische Daten wie Fingerabdrücke und ein Lichtbild, die jedoch primär der physischen Identitätsprüfung und nicht der elektronischen Identifikation dienen.
- 31** S durfte nicht darauf vertrauen, dass ein Reisepass bereits deshalb als elektronischer Identitätsnachweis taugt, weil er ein Mittel zur physischen Identitätsprüfung ist. Auf die Voraussetzung zur elektronischen Einreichung nach § 52a FGO sowie zur verpflichtenden Übermittlung elektronischer Dokumente gemäß § 52d FGO hatte die Rechtsbehelfsbelehrung der Einspruchsentscheidung hingewiesen. Diese Hinweise hätte S beachten (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 30.01.2009 - IV B 105/08) und sich daher rechtzeitig mit den Anforderungen in § 15 Abs. 1 StBPPV an die Erstanmeldung am beSt mittels einer Identifizierung und Authentisierung im Sinne des § 4 Abs. 1 StBPPV auseinandersetzen und entsprechende Vorbereitungen treffen müssen. Der in alphabetischer Reihenfolge in mehreren Tranchen durchgeführte "System-Rollout" erfolgte zudem bereits bis zum 17.03.2023 (s. Senatsbeschluss vom 11.08.2023 - VI B 74/22, Rz 12), war im September 2023 demnach längst abgeschlossen.
- 32** 3. Die von den Klägern gerügte Verletzung des § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO liegt nicht vor.
- 33** a) Nach dieser Vorschrift hat das FG nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung zu entscheiden. Die Rüge eines derartigen Verfahrensverstosses setzt die Darlegung voraus, dass das FG seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde gelegt hat, der dem schriftlichen oder protokollierten Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht oder eine nach den Akten klar feststehende Tatsache unberücksichtigt gelassen hat (Senatsbeschluss vom 11.12.2015 - VI B 53/15, Rz 7).
- 34** b) Die Rüge der Kläger, das FG sei nicht erst mit Schreiben des S vom 18.01.2024, sondern bereits durch ein von dessen Mitarbeiter mit dem Urkundsbeamten der Geschäftsstelle im Oktober 2023 geführtes Telefonat über die Schwierigkeiten bei der Einrichtung des beSt informiert worden, begründet keinen Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO. Bei einer (fern-)mündlichen Information des Urkundsbeamten der Geschäftsstelle handelt es sich nicht um eine durch schriftliches oder protokolliertes Vorbringen den Akten entnehmbare Tatsache.
- 35** 4. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO).
- 36** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.