
Datum: 30.05.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 3264/11
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:0530.10K3264.11.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Frage, ob der Kläger den Status der Gemeinnützigkeit im Hinblick auf die Veranlagung der Jahre 2005 bis 2009 innehat.

2

Der Kläger war als Schützenverein in den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen als gemeinnützig anerkannt und von der Körperschaftsteuer befreit. Die Leitung des Vereins erfolgt auf ehrenamtlicher Basis.

3

In der Vergangenheit ließ sich nach Auskunft des Steuerberaters der Verein regelmäßig auffordern, Steuererklärungen abzugeben. Im Anschluss daran seien die Erklärungen erstellt worden.

4

Mit Bescheiden vom 25. Oktober 2010 wurden die Kalenderjahre 2005 bis 2009 mangels abgegebener Erklärungen im Hinblick auf die Körperschaftsteuer geschätzt. Die Körperschaftsteuer wurde für alle Jahre auf 0,- Euro festgesetzt. Die Erläuterungen enthielten folgenden Text:

5

„Wegen Mängeln in der tatsächlichen Geschäftsführung (Nichtabgabe der Steuererklärungen) wird dem Verein der Status der Gemeinnützigkeit aberkannt. Der Verein ist nicht mehr berechtigt, Zuwendungsbescheinigungen auszustellen.“

6

Die Bescheide waren mit folgender Rechtsbehelfsbelehrung versehen:	7
„Die Festsetzung der Körperschaftsteuer und des Solidaritätszuschlags kann mit dem Einspruch angefochten werden.	8
(...)	9
Der Einspruch ist bei dem vorbezeichneten Finanzamt schriftlich einzureichen oder zur Niederschrift zu erklären. (...)“	10
Gegen diese Bescheide wurde zunächst kein Rechtsbehelf eingelegt.	11
Mit Schreiben vom 7. Januar 2011 teilte der Beklagte dem Vorsitzenden des Klägers mit, dass mit den Bescheiden vom 25. Oktober 2010 der Status der Gemeinnützigkeit entzogen worden sei und daher der Verein nicht mehr berechtigt sei, Spendenbescheinigungen auszustellen.	12
Anschließend reichte der Kläger die Steuererklärungen für die Jahre 2005 bis 2008 ein.	13
Am 16. Februar 2011 legte der Kläger gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2005 bis 2009 Einspruch ein.	14
Die Einsprüche wurden mit Einspruchsentscheidung vom 20. September 2011 als unzulässig zurückgewiesen. Zur Begründung führte der Beklagte aus, dass die Rechtsbehelfe außerhalb der Rechtsbehelfsfrist eingelegt worden seien.	15
Sowohl die einzelnen Steuerbescheide als auch die Einspruchsentscheidung verweisen auf die Internetadresse www.Finanzamt.nrw.de . Ein Hinweis auf eine E-Mail-Adresse wird nicht gegeben.	16
Unter der Internet-Adresse ist allerdings die Homepage des Finanzamtes C zu erreichen. Unter dem Link "Kontakt per E-Mail" erscheint ein weiteres Fenster, in welchem folgender Hinweis erscheint:	17
„Sie können die Finanzverwaltung in Nordrhein-Westfalen auch über E-Mail erreichen.	18
(...)	19
Welche Angelegenheiten kann ich per E-Mail erledigen?	20
(...)	21
Einsprüche gegen Steuerbescheide“	22
Gegen die Einspruchsentscheidung wandte sich der Kläger mit seiner Klage vom 21. Oktober 2011.	23
Die angefochtenen Verwaltungsakte verletzten den Kläger in seinem Recht. Verwaltungsakte müssen eine hinreichende Bestimmtheit ihres Ausspruchs haben. Eine solche sei nicht gegeben. Der Entzug der Gemeinnützigkeit stelle einen Verwaltungsakt dar. Dies könne nicht erst in den Erläuterungen eines Steuerbescheides geschehen. Für den Bürger sei sonst nicht erkennbar, welche Auswirkungen ein Bescheid habe. Im Übrigen sei auch die Rechtsbehelfsbelehrung fehlerhaft. Es hätte nämlich nicht die Festsetzung der Körperschaftsteuer angegriffenen werden müssen, sondern die Versagung der	24

Steuerbefreiung. Im Übrigen werde auf die Entscheidung des Finanzgerichts Niedersachsen vom 14. November 2011 (10 K 275/11) hingewiesen. In dieser Entscheidung ging es um die Frage, ob in einer Rechtsbehelfsbelehrung auf die Möglichkeit eines Einspruchs per E-Mail hinzuweisen ist.

Der Kläger beantragt, 25

den Beklagten unter Aufhebung der Körperschaftsteuerbescheide 2005 bis 2009 vom 25. Oktober 2010 dahingehend zu verpflichten, dass eine Befreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer gewährt wird. 26

Hilfsweise wird die Zulassung der Revision beantragt. 27

Der Beklagte beantragt, 28

die Klage abzuweisen, hilfsweise die Revision zuzulassen. 29

Der Beklagte verweist zur Begründung auf die Einspruchsentscheidung. Der Hinweis auf das Finanzgericht Niedersachsen sei ohne Bedeutung, da - wie sich aus dem Urteil ergebe - die in Niedersachsen versandten Steuerbescheide sich von den Nordrhein-Westfälischen unterschieden. Es würde weder in den angefochtenen Steuerbescheiden noch in den Schriftsätzen die E-Mail-Adresse des beklagten Finanzamtes angegeben, noch wurde auf ein elektronisches Serviceangebot der Finanzverwaltung hingewiesen. 30

Entscheidungsgründe 31

Die Klage ist unbegründet. 32

Die angefochtenen Verwaltungsakte sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO). 33

I. Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG sind von der Körperschaftsteuer befreit Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen. Gemäß § 52 AO verfolgt eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Die Entscheidung, ob eine Körperschaft als gemeinnützig qualifiziert werden kann, trifft das zuständige Finanzamt im Veranlagungsverfahren durch Steuerbescheid. Die Frage der Gemeinnützigkeit wird von Amts wegen für jeden Veranlagungszeitraum erneut beurteilt und zwar unabhängig von einer früheren Entscheidung (Sauter/Voigt de Oliveira in Erle/ Sauter, § 5 KStG, Rz. 162ff.). 34

Der Senat hat keine Zweifel, dass aufgrund der durchgeführten Veranlagung im Hinblick auf die Streitjahre klargestellt wurde, dass der Kläger nicht wegen Gemeinnützigkeit von der Körperschaftsteuer befreit wurde. Wäre dem so, hätte eine Festsetzung selbst in einer Höhe von 0,- Euro nicht erfolgen dürfen. Insoweit handelt es sich rechtstechnisch nicht um den Widerruf einer gewährten Freistellung, sondern vielmehr um das Ergebnis einer Veranlagung im Rahmen der Abschnittbesteuerung. Insoweit hat der Beklagte in den Erläuterungen deutlich gemacht, dass er für die Streitjahre nicht von einer Gemeinnützigkeit des Klägers ausgeht. Der Senat erkennt an, dass für einen steuerlich Unkundigen diese Wirkung des Bescheides nicht auf den ersten Blick erkennbar ist, da die Ausführungen zur Gemeinnützigkeit ohne besondere Hervorhebung inmitten eines halbseitigen Textes 35

verbunden mit weiteren Erläuterungen stehen. Gleichwohl geht der Senat davon aus, dass der Vorstand eines Vereines verpflichtet ist, den Verein betreffende Steuerbescheide zu lesen bzw. zeitnah einem Rechtskundigen zur Prüfung zu übergeben. Insoweit können gegenüber gemeinnützigen Vereinen keine anderen Anforderungen gelten, als solche, die an jeden Steuerbürger in Bezug auf die Erfüllung seiner eigenen steuerlichen Pflichten gestellt werden.

II. Der gegen die streitgegenständlichen Bescheide erhobene Einspruch war verfristet, der Beklagte hat den Einspruch zu Recht als unzulässig zurückgewiesen. 36

Der Beklagte musste in seiner Rechtsbehelfsbelehrung nicht gesondert auf die Möglichkeit eines Einspruchs per E-Mail hinweisen. 37

1. Gem. § 355 Abs. 1 AO läuft die Einspruchsfrist gegen einen Verwaltungsakt einen Monat nach Bekanntgabe. Voraussetzung ist, dass eine Rechtsbehelfsbelehrung gemäß § 356 AO dem Verwaltungsakt beigelegt war. Ergeht danach ein Verwaltungsakt schriftlich oder elektronisch, so beginnt die Frist für die Einlegung des Einspruchs nur, wenn der Beteiligte über den Einspruch und die Finanzbehörde, bei der er einzulegen ist, deren Sitz und die einzuhaltende Frist in der für den Verwaltungsakt verwendeten Form belehrt worden ist. Die Frist beginnt nicht zu laufen, wenn die vorgeschriebene Belehrung fehlt oder unrichtig ist. 38

Gemäß § 87a Abs. 1 AO ist die Übermittlung elektronischer Dokumente zulässig, soweit der Empfänger hierfür einen Zugang eröffnet hat. Die Finanzverwaltung geht insoweit davon aus, dass für einen Einspruch per E-Mail eine qualifizierte elektronische Signatur nach dem Signaturgesetz nicht erforderlich ist (AEAO zu § 357 Nr. 1) 39

2. Ob eine Rechtsbehelfsbelehrung auf die Möglichkeit eines Einspruchs per E-Mail hinweisen muss, soweit ein Finanzamt die entsprechende Möglichkeit eröffnet, ist streitig. 40

a. Von einem Teil der Rechtsprechung und Literatur wird ein entsprechender Hinweis verlangt. 41

Das Finanzgericht Niedersachsen hat in einer Entscheidung vom 24. November 2011 (10 K 275/11, EFG 2012, 292 mit Zustimmung Geuer/Jarasch, juris PR-ITR 9/2012 Anm. 6) entschieden, dass in die Rechtsbehelfsbelehrung eines Steuerbescheides der Hinweis auf die Möglichkeit der Einspruchseinlegung per E-Mail aufgenommen werden müsse, wenn die Behörde durch die Angabe ihrer E-Mail-Adresse in der Fußzeile des Verwaltungsaktes und dem sonstigen Schriftverkehr die Bereitschaft zur Entgegennahme elektronischer Dokumente erklärt hat. Soweit diese Voraussetzung nicht erfüllt sei, sei die Belehrung unvollständig und es gelte die Jahresfrist des § 356 Abs. 2 AO. Insoweit weicht das Finanzgericht ausdrücklich von der Entscheidung des III. Senats des BFH vom 2. Februar 2010 (III B 20/09, BFH/NV 2010, 830) ab. Nach Auffassung des FG Niedersachsen sei ein per E-Mail eingelegter Einspruch nicht als Unterform eines „schriftlichen“ Einspruchs anzusehen. Ein solches Verständnis werde weder vom Wortlaut getragen, noch stehe es ihr im Einklang mit dem Willen des Gesetzgebers und der Systematik des Gesetzes. Daher sei eine entsprechende Rechtsbehelfsbelehrung ohne Hinweis auf die Möglichkeit eines Rechtsbehelfs per E-Mail unvollständig und geeignet, einen rechtsunkundigen Steuerbürger von der Wahrung seiner Rechte abzuhalten. Entsprechend hat das OVG Rheinland-Pfalz in einer Entscheidung vom 8. März 2012 (1 A 11258/11, DVBl 2012, 659) eine anders lautende Entscheidung des VG Neustadt vom 22. September 2011 (4 K 540/11.NW, LKRZ 2012, 18) aufgehoben mit der Begründung, dass nach dem Verständnis eines Normalbürgers nicht angenommen werden könne, dass der Begriff „schriftlich“ auch die elektronische Kommunikation umfassen könne. 42

Soweit die elektronische Kommunikation in einer Rechtsbehelfsbelehrung nicht genannt werde, werde beim Bürger ein falscher Eindruck hinsichtlich der Möglichkeiten eines Rechtsbehelfs geweckt, wenn ein solcher Rechtsbehelf tatsächlich in elektronischer Form eingelegt werden könne. Unerheblich sei insoweit, dass die gesetzliche Vorschrift zur Rechtsbehelfsbelehrung keine Ausführungen zur Frage der elektronischen Kommunikation enthalte. Diese Ansicht wird von unterschiedlichen Gerichten der Verwaltungsgerichtsbarkeit geteilt (vgl. OVG Rheinland-Pfalz, a. a. O., m. w. N.).

b. Nach einer anderen Ansicht besteht keine Notwendigkeit, in einer Rechtsbehelfsbelehrung auf die Möglichkeit eines elektronischen Rechtsbehelfs hinzuweisen, selbst wenn eine Behörde die Möglichkeit hierzu eröffnet hat. 43

Begründet wird diese Ansicht damit, dass eine Rechtsbehelfsbelehrung, welche sich an dem gesetzlichen Wortlaut orientiere, ausreichend sei. Der Hinweis auf die Möglichkeit, einen Rechtsbehelf schriftlich oder zur Niederschrift bei der Behörde einzulegen, sei zutreffend und widerspreche nicht dem Gesetz und sei daher auch nicht unrichtig (BayVGH vom 18 April 2011, 20 ZB 11.349, juris). Im Übrigen sei davon auszugehen, dass die elektronische Form ein Unterfall der Schriftform sei (Skrobotz, jurisPR-ITR 24/2009 Anm. 5 und Braun, jurisPR-ITR 15/2011 Anm. 5), bzw. dass die elektronische Form die Schriftform ersetze. Es sei in der Rechtsprechung seit Jahren anerkannt, dass in einer Rechtsbehelfsbelehrung auch keine Hinweise auf die Möglichkeit eines Rechtsbehelfs per Telefax, Computerfax oder Funkfax enthalten sein müssten (VG Neustadt vom 22. September 2011 4 K 540/11.NW, LKRZ 2012, 18 m. w. N.). 44

Der BFH hat in einem Beschluss betreffend einer Nichtzulassungsbeschwerde vom 2. Februar 2010 (III B 20/09, BFH/NV 2010, 830) die Frage, ob eine Rechtsbehelfsbelehrung die Möglichkeit eines Einspruchs per E-Mail enthalten müsse, wenn die Behörde auf ihrer Internetseite auf eine entsprechende Möglichkeit hinweise, als „nicht klärungsbedürftig“ beurteilt, da sich ihre Beantwortung aus dem Gesetz ergebe. Soweit eine Rechtsbehelfsbelehrung den Wortlaut des § 357 Abs. 1 AO wiedergebe, wonach der Einspruch schriftlich einzureichen oder zur Niederschrift zu erklären sei, sei diese ausreichend. 45

c. Der Senat folgt der letztgenannten Ansicht. 46

Der Senat geht davon aus, dass der Beklagte den Zugang zur Übermittlung elektronischer Dokumente gemäß § 87a Abs. 1 AO durch die Hinweise auf seiner Internetseite, auf welche durch Adressangaben auf seinen Bescheiden verwiesen wird, eröffnet hat. 47

Gleichwohl bedurfte die Rechtsbehelfsbelehrung keines Hinweises auf die Möglichkeit eines Rechtsbehelfs per E-Mail. Insoweit geht der Senat zunächst davon aus, dass eine Rechtsbehelfsbelehrung, welche den Wortlaut des Gesetzes wiedergibt, ausreichend ist. Hätte der Gesetzgeber einen entsprechenden Hinweis für notwendig erachtet, hätte er bei Schaffung des § 87a AO die Vorschrift des § 356 AO entsprechend erweitern können. Gesetzessystematische Erwägungen hält der Senat daher für nicht durchgreifend. Überhaupt spricht vieles dafür, die Form eines Einspruchs per E-Mail als eine Unterform eines schriftlichen Einspruches anzusehen. Der Senat folgt insoweit nicht der anderen Auffassung, welche davon ausgeht, dass ein Bürger gemeinhin zu einem anderen Verständnis tendieren würde. Mit derselben Argumentation müsste ansonsten verlangt werden, dass eine Rechtsbehelfsbelehrung auch auf die unterschiedlichen Formen eines Einspruchs per Telefax hinweisen müsste. Insbesondere stellt die Form des Computer-Faxes ebenso wie die E-Mail eine Kommunikationsart dar, bei welcher kein Schriftstück im klassischen Sinne mehr 48

produziert wird (vgl. Hollatz in NWB 21/2012, 1747). Wollte man den Begriff „schriftlich“ in diesem Zusammenhang derart eng verstehen, dass hierbei zwingend ein Papierdokument existieren muss, so müsste die Rechtsbehelfsbelehrung um zahlreiche Formen moderner Kommunikationsmethoden erweitert werden, was in der Tat die Gefahr einer völligen Überfrachtung der Rechtsbehelfsbelehrung mit der Folge einer erheblich erschwerten Lesbarkeit begründet (vgl. insoweit auch Skrobotz, jurisPR-ITR 7/2012 Anm. 2). Dies kann jedoch nicht im Interesse des Rechtsschutzes sein.

Daher ist von einer ordnungsgemäßen Rechtsbehelfsbelehrung und damit einer Verfristung des Einspruchs auszugehen. Der Beklagte hat zu Recht den Einspruch als unzulässig verworfen. 49

III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 50

IV. Die Revision wird zugelassen zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung wegen der abweichenden Auffassung des FG Niedersachsen (Urteil vom 24. November 2011 10 K 275/11, EFG 2012, 292), § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO. 51