
Datum: 25.07.2018
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 2250/17
ECLI: ECLI:DE:FGK:2018:0725.3K2250.17.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, VIII B 124/18

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger hat die Kosten des Verfahrens zu tragen.

-
- Tatbestand** 1
- Die Beteiligten streiten um die isolierte Aufhebung der Einspruchsentscheidung des 2
Beklagten vom 28.07.2017, mit der der Einspruch des Klägers gegen den
Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 29.12.2016 als unzulässig zurückgewiesen worden
ist.
- Der Kläger erzielt Einkünfte aus einer nichtselbstständigen Tätigkeit beim A. Hierbei ist er 3
unter anderem auch mit Online-Formularen betraut,
- Der Kläger hielt Genussrechte der B GmbH, welche im Jahr 2014 Insolvenz anmeldete. Das 4
Insolvenzverfahren ist zum Ablauf des 31.07.2015 aufgehoben worden, nachdem die
Gläubiger mit der erforderlichen Mehrheit mit Wirkung für sämtliche Insolvenzgläubiger einen
Insolvenzplan angenommen haben, der u.a. die Umwandlung der GmbH in eine
Genossenschaft zum Inhalt hatte. Der Kläger erhielt für seine Forderung aus den
Genussrechten eine Anleihe über 34,5 % seiner ursprünglichen Forderung und eine
Auszahlung in Höhe von 23,3 %. Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung 2015
machte der Kläger die übrigen 42,2% seiner Forderungen aus den Genussrechten als Verlust
bei seinen Einkünften aus Kapitalvermögen geltend.
- Schon im Veranlagungsverfahren wies der Kläger darauf hin, dass beim Bundesfinanzhof 5
unter dem Az. VIII R 69/13 ein einschlägiges Verfahren anhängig sei. Er werde deshalb

„Widerspruch“ einlegen, sollten die Verluste aus den Genussrechten nicht anerkannt werden.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 19.12.2016 setzte der Beklagte die Einkommenssteuer des Klägers sowie seines mit ihm zusammenveranlagten Lebenspartners ohne Berücksichtigung von Verlusten aus den Genussrechten fest. 6

Am 15.03.2017 ging auf dem Server der Finanzverwaltung ein über das Elster-Online-Portal erstellter Einspruch des Klägers gegen die vorgenannte Einkommensteuerfestsetzung ein. Dieser wurde damit begründet, dass die Verluste aus den Genussrechten nicht unberücksichtigt bleiben dürften und beim BFH das zuvor bereits bezeichnete Verfahren anhängig sei. Als Einspruchsführer ist in dem Formular ausschließlich der Kläger bezeichnet. 7

Am 20.03.2017 hielt der Beklagte mit dem Kläger telefonische Rücksprache hinsichtlich des Einspruchs. Im Rahmen dieses Telefonats erklärte der Kläger, er habe den Einspruch bereits im Dezember 2016 über das Elster-Online-Portal verfasst. Dabei habe er jedoch auf „Speichern“ gedrückt, wobei ihm nicht bewusst gewesen sei, das „Speichern“ nicht „an die Finanzverwaltung senden“ bedeute. In der vergangenen Woche sei er dann durch das Onlineprogramm daran erinnert worden, dass sich noch ein Schreiben in der Ablage befinde. Daraufhin habe er den Einspruch unmittelbar versendet. Im Rahmen des Telefonats bat er, den Einspruch trotz allem als fristgerecht zu werten. 8

Das Elster-Onlineportal war – jedenfalls mit Stand 27.07.2017 – für die Abgabe von Einsprüchen wie folgt aufgebaut: Die Navigation sollte grundsätzlich über drei so genannte „Reiter“ im oberen linken Bereich der Seite erfolgen, die mit „Eingeben“, „Prüfen“ und „Versenden“ beschriftet waren. Der Reiter „Versenden“ war dabei bis zur erfolgreichen Überprüfung unter dem Reiter „Prüfen“ ausgegraut und hob sich solange farblich kaum, aber noch erkennbar, von dem ansonsten weißgrauen Hintergrund der Seite ab. Im Hauptarbeitsbereich in der Mitte der Internetseite konnte der Steuerpflichtige formularmäßig die Daten zu seinem Einspruch, etwa die Bezeichnung des Einspruchsführers, eines Bevollmächtigten sowie die Begründung des Einspruches eingeben. Oben rechts auf der Seite befand sich die farblich in Orange hervorgehobene Schaltfläche „Speichern und Verlassen“. Nach dem Anklicken dieser Schaltfläche erschien ein Hinweis, wonach das Formular unter einer bestimmten dort angezeigten Bezeichnung gespeichert werde und dieses zur weiteren Bearbeitung unter „Aufgaben“ im privaten Bereich der Startseite aufgerufen werden könne. In diesem Hinweisfenster wurden dem Steuerpflichtigen die Auswahlmöglichkeiten „Speichern und Verlassen“, „ohne Speichern verlassen“ und „Zurück zum Formular“ vorgegeben. Nach dem Speichern war das Formular im Bereich Aufgaben der Internetseite aufgeführt und konnte von dort aus weiter bearbeitet werden, wurde jedoch noch nicht als eingereichter Einspruch behandelt. Nach 90 Tagen erfolgt eine automatische Löschung gespeicherter Formulare, wobei der Steuerpflichtige zuvor über die bevorstehende Löschung benachrichtigt wird. Auf der Startseite des Elster-Online-Portals wird unter den gespeicherten „Aufgaben“ unter der Überschrift „Aufträge in Bearbeitung“ folgender Text angezeigt, der aber – je nach Bildschirmauflösung – teilweise erst dann sichtbar ist, wenn auf der Startseite heruntergescrollt wird: 9

„Bitte beachten Sie: Ihr Auftrag ist erst dann bei der Finanzverwaltung eingegangen, wenn die Bestätigung in ihr Postfach eingestellt wurde. Dies kann unter Umständen einige Stunden in Anspruch nehmen. Solange sich ihr Auftrag im Bereich „Aufträge in Bearbeitung“ befindet, ist dieser noch nicht bei der Finanzverwaltung eingegangen.“ 10

Für die Ausgestaltung des Elster-Online-Portals im Einzelnen wird auf die in der Akte (Bl. 59-64 d.A. und Bl. 75 ff. d.A.) befindlichen Screenshots Bezug genommen. 11

- Mit Schreiben vom 27.03.2017 teilte der Beklagte dem Kläger mit, dass der Einspruch unzulässig sei und bat um dessen Rücknahme. Eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand komme nicht in Betracht, weil aus der Verwendung des Wortes „Speichern“ im Online-Portal erkennbar gewesen sei, dass beim Wählen dieser Schaltfläche nur eine Speicherung der Daten, nicht aber eine Übermittlung der Daten an das Finanzamt erfolgen werde. Die fehlende rechtzeitige Übermittlung liege daher im Verschulden des Klägers. Auch sei dem Kläger zumutbar gewesen, sich innerhalb der Einspruchsfrist über den Eingang des Einspruchs beim Finanzamt zu informieren oder den Einspruch per Post oder Fax zu übermitteln. 12
- Mit Schreiben vom 06.04.2017, beim Finanzamt eingegangen am 07.04.2017, teilte der Kläger mit, dass er den Einspruch nicht zurücknehme. „Speichern“ bedeute nicht notwendigerweise, dass die Weiterverarbeitung der gespeicherten Daten wiederum durch den Speichernden erfolge. Die Weiterverarbeitung könne auch durch andere Personen erfolgen, die Zugang zu den Daten habe. Der Kläger habe daher trotz Verwendung des Wortes „Speichern“ davon ausgehen können, dass die Finanzverwaltung den gespeicherten Einspruch einsehen könne bzw. ein Sachbearbeiter des Onlineportals diesen an das zuständige Finanzamt weiterleite. Schließlich habe sich der Kläger bereits im geschützten „Bereich des Finanzamts“ befunden, da er sich zuvor mittels Signatur in dem Portal anmelden habe müssen. Da nach dem Speichern ein Fenster eingeblendet worden sei, welches die Speicherung bestätigt habe, sei er überzeugt gewesen, dass der Antrag bei der Finanzverwaltung eingegangen ist. Anlass für Zweifel habe daher bei ihm nicht bestanden. Erst als er am 15.03.2017 eine elektronische Benachrichtigung bekommen habe, dass ein offener Vorgang gespeichert sei und dieser in den nächsten Tagen gelöscht werde, sei ihm aufgefallen, dass der Einspruch womöglich doch nicht beim Finanzamt eingegangen ist. Dieses habe der Kläger dann sofort nachgeholt. Am 15.03.2017 sei beim nochmaligen Speichern auch ein Hinweis erschienen, dass der Antrag anschließend noch einmal abgesendet werden müsse. Dieser Vermerk sei beim ersten Speichern am 29.12.2016 nicht vorhanden gewesen. Da nach vollständiger Erstellung des Einspruchs auch keine andere Schaltfläche zur Auswahl gestanden habe, sehe der Kläger kein schuldhaftes Verhalten, wenn er das „Speichern“ mit „Versenden“ gleichgesetzt habe. Dem Kläger sei bewusst, dass es möglicherweise auch andere Sichtweisen bei der Interpretation des Begriffs „Speichern“ gebe. Es handele sich jedoch um ein Online-Portal, welches für sämtliche Steuerpflichtige offen stünde. Daher hätte zumindest deutlicher darauf hingewiesen werden müssen, dass „Speichern“ nicht gleich „Senden“ ist. 13
- Im weiteren Verlauf des Einspruchsverfahrens führte der Kläger aus, dass das Verständnis des Begriffs „Speichern“ auch davon abhängen, ob man diesen als „clientseitiges Speichern“ oder „serverseitiges Speichern“ verstehe. Das Verständnis des Beklagten entspreche dem clientseitigen Speichern, während das „serverseitige Speichern“ dem Verständnis des Klägers entspreche. Beim „serverseitigen Speichern“ würden die Daten zunächst an den Server des Dienstleisters übermittelt und dort gespeichert. Technisch habe daher bei einem Onlineportal wie Elster-Online der Begriff des Speicherns die gleiche Bedeutung wie „Absenden“, weil die Daten zunächst an den Server des Dienstleisters gesendet werden müssten. 14
- Statt „Speichern“ hätte auf dem Onlineportal zur Vermeidung von Missverständnissen der Begriff „Zwischenspeichern“ benutzt oder ein auffälliger Hinweis gegeben werden müssen. 15
- Das Portal sei aus seiner Sicht für die Abgabe von Steuererklärungen konzipiert und enthalte deshalb zusätzliche, für die Abgabe eines Einspruchs nicht erforderliche Prüfungsschritte 16

sowie nicht ausreichende Hinweise, wann genau eine Übermittlung an das Finanzamt stattfindet. Schließlich sei eine Fristversäumnis bei der Abgabe von Steuererklärungen nicht ähnlich gewichtig wie die Fristversäumnis bei dem Einlegen von Einsprüchen.

Am 28.07.2017 erließ der Beklagte eine Einspruchsentscheidung gegen den Kläger und dessen Lebenspartner mit dem er den Einspruch wegen Nichteinhaltung der Einspruchsfrist als unzulässig verwarf. Eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand könne nicht gewährt werden, da der Kläger nicht ohne Verschulden verhindert gewesen sei, die Frist einzuhalten. Ihm sei nach seinen individuellen persönlichen Verhältnissen zuzumuten, sich in eine für ihn unbekannte Web-Anwendung wie Elster-Online einzuarbeiten und sich mit den dort zur Verfügung gestellten Möglichkeiten in kurzer Zeit vertraut zu machen. Dies ergebe sich auch daraus, dass der Kläger letztlich wie vorgesehen den Einspruch online eingelegt habe. Bei aufmerksamer Betrachtung des Eingabeformulars wäre dem Kläger aufgefallen, dass es die Reiter „Prüfen“ und „Versenden“ gegeben habe. Auch der Hinweis, dass das Formular später „zur weiteren Bearbeitung“ zur Verfügung stehe, hätte beim Kläger Zweifel aufkommen lassen müssen. Weitere Zweifel hätte der Kläger haben müssen, als der Einspruch nach dem Speichern weiter unter „Aufgaben“ aufgelistet gewesen sei und sich auf der Startseite zudem der Hinweis befunden habe, dass ein Auftrag erst dann eingegangen ist, wenn die Bestätigung in das Postfach eingestellt wurde. Der Kläger hätte deshalb feststellen können, dass er den Einspruch im Dezember noch nicht versendet hatte. Spätestens hätte der Kläger aber aufgrund des Hinweises auf der Startseite vor Ablauf der Einspruchsfrist im Elster-Onlineportal prüfen müssen, ob dort die Eingangsbestätigung in das Postfach eingestellt worden ist. 17

Der Kläger hat am 23.08.2017 Klage erhoben. Er habe die erforderliche Sorgfalt walten lassen. Es gehöre nicht zur notwendigen Sorgfalt, dass man sein Verständnis über bestimmte sprachliche Begrifflichkeiten ohne Anlass überprüfe. Man müsse auch ein Online-Portal nicht erst bis ins letzte Detail lesen und dessen Aufbau kennenlernen, bevor man es benutze. Für sein Anliegen habe es auch ausgereicht, nur auf den Vorgang der Einspruchseinlegung einzugehen. Weitere Funktionen wie z.B. die Postfächer des Portals habe er sich dafür nicht ansehen müssen. Er sei vom Portal bis zum Drücken auf „Speichern“ geführt worden. Andere Online-Portale würden das Wort „Speichern“ nicht so verwenden wie das Elster-Portal. Die übrigen Reiter seien farblich kaum erkennbar gewesen. Den Reiter „Prüfen“ hätte der Kläger, wenn er ihn erkannt hätte, für den Einspruch auch nicht für erforderlich gehalten, weil er keinen Anlass für eine Prüfung eines selbst erstellten kurzen Schreibens an das Finanzamt gesehen hätte. 18

Im Übrigen habe er, der Kläger, sehr viel Sorgfalt aufwenden müssen. Er habe bei der Eingabe z.B. lange gebraucht, bis er gewusst habe, wie er mit der Angabe über den Bevollmächtigten zu verfahren habe, da er ja keinen Bevollmächtigten habe. Für die Erkenntnis, dass er das Feld einfach leer lassen könne, habe er verhältnismäßig lange gebraucht, weil sich dort kein entsprechender Hinweis befinde und auch keine Ankreuzfläche, an der man angeben könne, ob man überhaupt einen Bevollmächtigten habe. 19

Der Kläger habe dem sich nach dem Speichern öffnenden Popup-Fenster die Bedeutung einer Eingangsbestätigung beigemessen. Deswegen habe er eine ihm permanent zur Verfügung stehende Eingangsbestätigung auch nicht vermisst. Ausschlaggebend sei nicht seine mangelnde Sorgfalt, sondern eine missverständliche Gestaltung des Portals gewesen. Es sei Aufgabe des Entwicklers, eine Seite so zu gestalten, dass Missverständnisse vermieden werden und zwar für jeden Anwender, jeden Browser und alle möglichen Größen der Darstellungsfenster. Zwischenzeitlich sei das Portal auch angepasst worden und hierbei 20

die vom Kläger gerügten Mängel abgeschaltet worden. Insbesondere seien die Reiterkarten jetzt durch eine grafische Ablauffolge mit mehreren Arbeitsschritten ersetzt worden.

Außerdem habe die Internetseite im Dezember 2016 noch anders ausgesehen. Er habe nicht auf die Schaltfläche „Speichern und Verlassen“ oben rechts gedrückt. Vielmehr sei im unteren Bereich der Seite eine gesonderte Schaltfläche „Speichern“ vorhanden gewesen, die auf den vorgelegten Screenshots vom 27.07.2017 allerdings nicht erkennbar sei. An die genaue Position dieser Schaltfläche könne sich der Kläger jedoch nicht erinnern. Die Farben seien auch nicht so grell gewesen, wie auf den ausgedruckten Screenshots. 21

Der Kläger beantragt, 22

die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 28.7.2017 über den Einspruch vom 15.3.2017 gegen den Einkommensteuerbescheid für 2015 aufzuheben. 23

Der Beklagte beantragt, 24

die Klage abzuweisen. 25

Der Beklagte trägt im Klageverfahren vor, dass sich der Kläger bewusst für die elektronische Variante der Einlegung des Einspruchs entschieden habe, obwohl er mit den entsprechenden Funktionen des Portals zu diesem Zeitpunkt nach eigener Aussage noch nicht vertraut gewesen sei. Gerade bei der erstmaligen Verwendung einer bisher unbekannten Programmfunktion entspreche es der zu erwartenden Sorgfalt, sich mit der Funktionsweise sowie den zur Verfügung stehenden Eingabemöglichkeiten, Schaltfenstern und Dialogfenstern der entsprechenden Portalseiten auseinanderzusetzen. Hierzu zähle auch das Lesen und Beachten der auf dem Bildschirm jeweils angezeigten Hinweise und Erläuterungen. Hätte der Kläger diese Sorgfalt walten lassen, wäre ihm rechtzeitig aufgefallen, dass für die Übermittlung des Einspruchs an das Finanzamt weitere bzw. andere Schritte erforderlich gewesen seien. Stattdessen habe sich der Kläger bei der Erfassung seines Einspruchs am 29.12.2016 offenbar ausschließlich auf seine Intuition und beruflichen Erfahrung mit anderen Web-Portalen verlassen. 26

Ferner trägt der Beklagte vor, dass nach Auskunft des zuständigen Rechenzentrums die Screenshots vom 27.07.2017 auch den Stand des Portals am 29.12.2016 zeigten, da insoweit an der Software des Portals zwischenzeitlich keine Änderung vorgenommen worden sei. 27

Entscheidungsgründe 28

Die zulässige Klage ist unbegründet. Die angefochtene Einspruchsentscheidung ist rechtmäßig und verletzt den Kläger deshalb nicht in seinen Rechten, vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. 29

I. Die Klage ist zulässig. 30

Dem steht nicht entgegen, dass sich der Kläger isoliert gegen die Einspruchsentscheidung wendet. Zwar muss sich eine Klage nach dem Wortlaut des § 44 Abs. 2 FGO grundsätzlich gegen den angefochtenen Verwaltungsakt in Gestalt der Einspruchsentscheidung richten. Wenn das Finanzamt einen Einspruch jedoch in fehlerhafter Weise als unzulässig verworfen hat – was der Kläger vorliegend geltend macht – und damit keine Sachentscheidung getroffen hat, kann die Einspruchsentscheidung alleiniger Gegenstand des Klageverfahrens sein (BFH, Urteile vom 07.07.1976, I R 66/75, BStBl. II 1976, 680 und vom 26.10.1989, IV R 31

- II. Die zulässige Klage ist allerdings unbegründet. 32
- Der Beklagte hat den Einspruch des Klägers zu Recht als unzulässig zurückgewiesen. Der Kläger hat die Einspruchsfrist versäumt (siehe unter 2.). Eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand war nicht zu gewähren (siehe unter 3.). 33
1. Zudem ist die Einspruchsentscheidung auch nicht aufzuheben, soweit sie sich gegen den Lebenspartner des Klägers richtet, der selbst keinen Einspruch gegen den Steuerbescheid eingelegt hat. Der Lebenspartner des Klägers hat gegen die Einspruchsentscheidung keine Klage erhoben. Der Kläger wiederum ist durch eine rechtswidrige Einspruchsentscheidung gegenüber seinem Lebenspartner nicht in den eigenen Rechten verletzt (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 34
2. Der Kläger hat hinsichtlich des von ihm eingelegten Einspruchs die Einspruchsfrist von einem Monat nach § 355 Abs. 1 Satz 1 AO versäumt. Die Einspruchsfrist ist nur gewahrt, wenn der Einspruch am letzten Tag der Einspruchsfrist bis 24:00 Uhr bei der nach § 357 Abs. 2 AO zuständigen Finanzbehörde eingeht (Rätke, in Klein, AO, 13. Aufl. 2016, § 355 Rz. 17). Der Einspruch des Klägers ist vorliegend erst am 15.03.2018 und damit nach Ablauf der am 23.01.2017 endenden Einspruchsfrist beim Beklagten eingegangen. 35
- a) Die Einspruchsfrist endete am 23.01.2017. Die Einspruchsfrist endet einen Monat nach Bekanntgabe des angefochtenen Steuerbescheids, vgl. § 355 Abs. 1 Satz 1 AO. Bei Übermittlung des Bescheids durch einfachen Brief im Inland, gilt der Bescheid am dritten Tage nach Aufgabe zur Post als bekanntgegeben, außer wenn er nicht oder später zugegangen ist, § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO. Der Bescheid wurde vorliegend am 19.12.2016 zur Post gegeben und gilt daher am 22.12.2016 als bekannt gegeben. Dass der Bescheid dem Kläger erst später oder gar nicht zugegangen ist, ist weder vorgetragen noch sonst für das Gericht ersichtlich, zumal der Steuerbescheid für 2015 vom 19.12.2016 dem Kläger jedenfalls am 29.12.2016 vorlag. 36
- Die Einspruchsfrist endete somit mit Ablauf eines Monats nach dem 22.12.2016. Nach § 108 Abs. 1 AO i.V.m. § 188 Abs. 2 BGB endete die Frist daher grundsätzlich mit Ablauf des 22.01.2017. Da es sich hierbei um einen Sonntag handelte, verschob sich das Fristende davon abweichend nach § 108 Abs. 3 AO auf den Ablauf des nächsten Werktags, also den Ablauf des 23.01.2017. 37
- b) Bis zum Ablauf des 23.01.2017 ist bei dem Beklagten ein Einspruch nicht eingegangen. Insbesondere ist der Einspruch nicht dadurch eingelegt worden, dass der Kläger am 29.12.2016 im Elster-Online-Portal nach Ausfüllen des für den Einspruch vorgesehenen Formulars auf „Speichern“ geklickt hat, woran der Senat aufgrund der Schilderung des Klägers keinen Zweifel hat. Zwar ist grundsätzlich die Einlegung eines Einspruchs über das Portal Elster-Online möglich. Jedoch hat der Kläger innerhalb der Einspruchsfrist, insbes. am 29.12.2016, keine entsprechende Willenserklärung abgegeben. 38
- Der Einspruch ist eine empfangsbedürftige Willenserklärung des Verfahrensrechts, durch die der Erklärende geltend macht, durch einen Verwaltungsakt beschwert zu sein (Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 357 AO Rz. 2 (Stand: Juli 2017)). Eine Willenserklärung ist erst dann wirksam, wenn der Erklärende diese abgegeben hat und diese dem Erklärungsempfänger zugegangen ist (vgl. Ellenberger in Palandt, BGB, 77. Aufl. 2018, § 130 BGB Rz. 2). Abgegeben ist eine Willenserklärung erst dann, wenn der Erklärende seinen 39

Willen erkennbar so geäußert hat, dass an der Endgültigkeit der Äußerung kein Zweifel möglich ist. Bei einer empfangsbedürftigen schriftlichen Willenserklärung muss zu ihrer Wirksamkeit die Begebung hinzukommen, d.h. sie muss mit dem Willen des Erklärenden in den Verkehr gebracht worden sein (BGH, Urteil vom 10.07.2013, IV ZR 224/12, BGHZ 198, 32; Ellenberger in Palandt, BGB, 77. Aufl. 2018, § 130 BGB Rz. 4).

Im Streitfall fehlt es bis zum 15.03.2017 sowohl an der Erkennbarkeit der Willensäußerung des Klägers sowie an der Begebung der Willenserklärung. Dabei kann offen bleiben, ob die vom Kläger vorgetragene Schaltfläche „Speichern“, die auf den Screenshots nicht zu sehen ist, am 29.12.2016 vorhanden war oder ob der Kläger auf „Speichern und Verlassen“ gedrückt hat. Jedenfalls reicht die Nutzung einer mit „Speichern“ oder „Speichern und Verlassen“ gekennzeichneten Schaltfläche nicht aus, um für einen Dritten erkennbar eine Willensäußerung abzugeben und eine Willenserklärung in den Verkehr zu bringen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn daneben wie im Streitfall eine – wenn auch temporär ausgegraute – ausdrücklich mit „Versenden an das Finanzamt“ bezeichnete Schaltfläche vorhanden war. Für einen objektiven Dritten ist es anhand des Klicks auf „Speichern“ in dieser Konstellation nicht erkennbar, dass der Kläger mit dem Speichern eine Willensäußerung abgeben wollte. Vielmehr ist bei objektiver Betrachtung davon auszugehen, dass eine Willenserklärung erst dann in den Verkehr gebracht werden soll, wenn der Steuerpflichtige die dafür vorgesehene Schaltfläche „Versenden“ anklickt und damit mit Rechtsbindungswillen erklärt, dass er die entsprechende Erklärung in Richtung der Finanzverwaltung abschließend abgeben möchte. Ein objektiver Dritter würde bei Verwendung der Schaltfläche „Speichern“ in der vorgenannten Konstellation vielmehr davon ausgehen, dass eine Willenserklärung (noch) nicht abgegeben werden sollte.

40

Aus dem Begriff „Speichern“ kann auch nicht allgemein ein Akt des erkennbaren In-Verkehr-Bringens einer Willensäußerung entnommen werden. „Speichern“ bedeutet laut Duden (www.duden.de, Suchbegriff: „speichern“, Stand 30.07.2018) im klassischen Wortsinn „in einem Speicher zur späteren Versendung aufbewahren“ bzw. in der EDV „(Daten) in einem elektronischen Speicher aufbewahren“. Der Begriff des „Speicherns“ ist daher vorrangig mit der Aufbewahrung verknüpft. Ein Akt, der die Aufbewahrung (von Daten) auslöst, kann jedoch nicht gleichgesetzt werden, mit einem Akt, der ein Begeben einer Willenserklärung in den Verkehr auslösen soll.

41

Dem Senat ist auch im Übrigen keine Verwendung des Wortes „Speichern“ – etwa im anderweitigen Sprachgebrauch oder auf anderen Internet-Portalen – bekannt, in dem dieses in dem vom Kläger angenommenen Sinn für die Abgabe einer Willenserklärung benutzt wird. Vielmehr ist es auch auf anderen Internet-Portalen üblich, dass eingetragene Daten – soweit diese größeren Umfang haben – z.B. in einem elektronischen Warenkorb oder als Auftrag zunächst gespeichert werden können und erst in einem zweiten Schritt rechtsverbindlich an den Empfänger „übermittelt“ werden. Auch in solchen Portalen ist es regelmäßig üblich, sich vorher mit Benutzerdaten anzumelden, so dass – anders als der Kläger meint – nicht aus dem vorherigen Anmelden im Elster-Online-Portal geschlossen werden kann, dass mit jeder Speicherung zugleich eine abschließende Willenserklärung abgegeben wird.

42

Für die Steuerpflichtigen besteht – auch bei der Einspruchseinlegung – zudem das erkennbare Bedürfnis, die bisher eingetragenen Daten zu speichern, ohne dass der Steuerpflichtige zugleich den Einspruch einlegt, so dass auch aus einer etwa erkennbaren fehlenden Notwendigkeit des Speicherns nicht geschlossen werden kann, dass „Speichern“ im Sinne der Abgabe einer Willenserklärung verstanden werden kann. Die Notwendigkeit des Speicherns kann sich beispielsweise ergeben, wenn ein Steuerpflichtiger eine umfangreiche

43

Einspruchsbegründung eingeben muss oder wenn er zwischenzeitlich zu seinem Einspruchsbegehren noch Recherchen vorgenommen hätte. Beispielsweise hätte auch der Kläger während der Eingabe des Einspruchs und vor dessen Einlegung nochmals prüfen können, ob das Verfahren beim BFH, auf welches er sich im Veranlagungsverfahren berief, bereits entschieden wurde. In diesem Fall hätte der Kläger im Übrigen festgestellt, dass das Verfahren VIII R 69/13 vom BFH unter dem Aktenzeichen IX R 57/13 fortgesetzt und bereits weit vor der Einspruchseinlegung am 12.05.2015 entschieden worden ist. Ferner hätte der Kläger dann auch feststellen können, dass das Finanzgericht Rheinland-Pfalz die Klage des dortigen Klägers unter Zugrundelegung der Rechtsauffassung des BFH letztlich abgewiesen hat (vgl. FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 27.01.2016, 2 K 1824/15, juris).

Der Senat kann dem Kläger rechtlich auch nicht insoweit folgen, wie er den Unterschied zwischen „serverseitigem Speichern“ und „clientseitigem Speichern“ hervorhebt. Zwar ist es unbestritten, dass beim Speichern bzw. vor dem Speichern der Daten auf einem fremden Webserver die Daten zunächst dorthin übermittelt werden müssen. Unabhängig davon, dass unbekannt ist, ob die Finanzverwaltung auf die gespeicherten Daten der Steuerpflichtigen (z.B. wegen einer Verschlüsselung) überhaupt Zugriff hat, kommt es auf den bloßen technischen Vorgang der Übermittlung rechtlich jedoch nicht an. Maßgeblich ist nach den oben genannten Definitionen vielmehr, dass der Steuerpflichtige für einen Dritten erkennbar eine dahingehende Willenserklärung abgegeben hat, dass er Einspruch einlegen wollte. Dies ist unabhängig vom Speicherort der Daten oder einer vorher technisch notwendigen Übermittlung aus den vorgenannten Gründen nicht der Fall, da bei Verwendung der Schaltfläche „Speichern“ diese Willenserklärung gerade nicht erkennbar ist. 44

Auch wenn es – wie der Kläger zutreffend ausführt – Anwendungsfälle gibt, in dem die Weiterverarbeitung eines gespeicherten Dokuments nicht durch den Speichernden, sondern einen Dritten erfolgt, führt dies vorliegend ebenfalls nicht zu einem anderen Ergebnis. Denn auch in diesen Anwendungsfällen wäre eine Willensäußerung des Speichernden in Richtung des Weiterverarbeitenden erforderlich. Entweder muss der Speichernde nach dem Speichern den Weiterverarbeitenden über die gespeicherten Daten in Kenntnis setzen oder der Weiterverarbeitende hat aufgrund einer allgemeinen Absprache Kenntnis davon, dass Daten an einem bestimmten Speicherort für ihn bestimmt sind. An dieser Willensäußerung fehlt es jedoch. Auch wenn für das Rechenzentrum der Finanzverwaltung erkennbar gewesen sein sollte welche Daten der Kläger am 29.12.2016 gespeichert hat – was alleine deshalb unklar ist, weil die Daten der Steuerpflichtigen auch für die Finanzverwaltung nicht einsehbar auf deren Servern verschlüsselt gespeichert werden können –, wäre für die Finanzverwaltung mangels entsprechender objektiv erkennbarer Willensäußerung immer noch nicht erkennbar, dass der Kläger den Einspruch tatsächlich in dieser Form einlegen wollte. 45

3. Dem Kläger war auch keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO zu gewähren. Er war nicht ohne Verschulden verhindert, die Einspruchsfrist einzuhalten. 46

a) Nach § 110 Abs. 1 Satz 1 AO ist einem Steuerpflichtigen, der ohne Verschulden verhindert war, eine gesetzliche Frist einzuhalten, auf Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren. Die Wiedereinsetzung setzt voraus, dass den Steuerpflichtigen an der Fristversäumnis kein Verschulden trifft. Ein Verschulden liegt vor, wenn der Steuerpflichtige die für einen gewissenhaft und sachgemäß handelnden Verfahrensbeteiligten gebotene und ihm nach den Umständen zumutbare Sorgfalt nicht beachtet hat (BFH, Urteil vom 20.11.2008, III R 66/07, BStBl. II 2009, 185; Rätke in Klein, AO, 13. Aufl. 2016, § 110 AO Rz. 4, jeweils m.w.N.). Dabei ist ein subjektiver Fahrlässigkeitsmaßstab anzuwenden und auf die konkreten Kenntnisse und Fähigkeiten des Betroffenen abzustellen (vgl. BFH, Beschluss vom 47

30.06.2004, III B 174/03, BFH/NV 2004, 1619 im Anschluss an BVerfG, Beschluss vom 02.09.2002, 1 BvR 476/01, BStBl. II 2002, 835). In diesem Sinne schadet jedes Verschulden, mithin auch einfache Fahrlässigkeit (vgl. BFH-Beschluss vom 29.01.2008, IX B 251/06, BFH/NV 2008, 755). Der Steuerpflichtige muss sich vergewissern, dass er alles erforderliche getan hat, um einen beabsichtigten Einspruch rechtzeitig einzulegen (BFH-Beschluss vom 24.09.1985, III B 3/85, BFH/NV 1986, 190).

b) Der Kläger handelte nicht in diesem Sinne „ohne Verschulden“. 48

aa) Für die Frage, ob der Kläger fahrlässig gehandelt hat, ist vorliegend nicht maßgeblich, ob der Kläger am 29.12.2016 beim Speichern des Formulars erkannt hat, dass der Einspruch durch das „Speichern“ nicht eingelegt wird, sondern ob der Kläger bei Anwendung der erforderlichen Sorgfalt unter Berücksichtigung seiner persönlichen Fähigkeiten und Kenntnisse hätte erkennen können, dass er durch einen Klick auf „Speichern“ keinen Einspruch einlegt. 49

bb) Nach Ansicht des Senats war dies dem Kläger bei Anwendung der erforderlichen Sorgfalt möglich. Der Kläger ist im Bereich von Webanwendungen beruflich tätig und verfügt daher über die erforderlichen Kenntnisse und Fähigkeiten im Umgang mit Computern und Internetanwendungen, um sich mit den möglichen Schaltflächen und der Bedienung eines Online-Programms vertraut zu machen. Letztlich hat der Kläger – worauf der Beklagte zu Recht hinweist – am 15.03.2017 den Einspruch über das Portal eingereicht. Dem Kläger war es demnach nach seinen subjektiven Fähigkeiten durchaus möglich, den vom Programmablauf vorgegebenen Weg zur Einlegung des Einspruchs zutreffend zu beschreiten. 50

cc) Der Kläger hätte deshalb schon am 29.12.2016 – zumindest mit einem flüchtigen Blick – die möglichen Schaltflächen – unter Einschluss der ausgegrauten Flächen – betrachten müssen, um die ihm offen stehenden Handlungsmöglichkeiten zu erfassen. Spätestens dann wäre dem Kläger aufgefallen bzw. hätte ihm auffallen müssen, dass eine mit „Versenden an das Finanzamt“ beschriftete Schaltfläche vorhanden ist. Dafür ist kein Betrachten des Internetportals „bis ins letzte Detail“ erforderlich. Vielmehr handelt es sich lediglich um die Prüfung der vom Seitenbetreiber auf der gerade bearbeiteten Seite zur Verfügung gestellten Schaltflächen, welche der gewissenhafte Umgang mit einem Internetportal grundsätzlich gebietet und für den Kläger auch zumutbar war. Auch, dass die Schaltfläche ausgegraut war, steht dem nicht entgegen. Die Schaltfläche war jedenfalls noch hinreichend deutlich erkennbar. Hätte der Kläger – bei Anwendung der erforderlichen Sorgfalt – diese Schaltfläche erkannt, hätte er sich jedenfalls in einem zweiten Schritt damit auseinandersetzen müssen, wie diese Schaltfläche zu aktivieren ist, weil es sich erkennbar um jene Schaltfläche handelte, mit der der Einspruch letztlich einzulegen war. 51

dd) Ferner hätte der Kläger aufgrund der Beschriftung der von ihm betätigten Schaltfläche „Speichern“ bei Beachtung der erforderlichen Sorgfalt nicht ohne weiteres davon ausgehen dürfen, dass deren Betätigung zur Abgabe einer Willenserklärung und damit zur Einlegung des Einspruchs führt. Dies ergibt sich zunächst aus der abweichenden Verwendung des Wortes „Speichern“ im allgemeinen Sprachgebrauch, der von der Auslegung des Klägers abweicht (vgl. dazu oben unter II. 2. b.). Zudem trägt der Kläger vor, dass er bereits eine erhöhte Sorgfalt aufwenden musste, um festzustellen, dass das Feld des „Bevollmächtigten“ leer gelassen werden kann. Für den Kläger war spätestens zu diesem Zeitpunkt erkennbar, dass die Gestaltung des Elster-Online-Portals nicht mit seiner Vorstellung einer zutreffenden Gestaltung von Online-Portalen übereinstimmt. Spätestens dies hätte der Kläger zum Anlass nehmen müssen, sein Verständnis der Bedienung der Internetseite zu hinterfragen und zu 52

überprüfen.

- ee) Auch war dem Kläger grundsätzlich die Bedienung von Programmen der Finanzverwaltung nach dem Muster „Eingeben – Prüfen – Versenden“ bekannt. Der Kläger hat seine Steuererklärung zwar nicht über das Elster-Online-Portal, sondern über das Programm „ElsterFormular“ eingereicht. Aber auch hier ist grundsätzlich ein abgestuftes Vorgehen in den Punkten Eingeben – Prüfen – Versenden vorgegeben. Grundsätzlich sind auch die überwiegende Anzahl der dem Senat bekannten Webformulare mit denen rechtverbindliche Erklärungen abgegeben werden sollen, so aufgebaut, dass zunächst eine Seite zur Überprüfung der Daten angezeigt wird und diese mit einem weiteren Betätigen einer Schaltfläche endgültig abgesendet werden. Dass dies vor dem Betätigen der Schaltfläche „Speichern“ nicht so war, hätte dem Kläger insbesondere aufgrund seiner beruflichen Erfahrungen mit Internetseiten und Formularen ebenfalls an der Richtigkeit des von ihm im Klageverfahren vorgetragenen Verständnisses des Elster-Online-Portals zweifeln lassen können. 53
- ff) Soweit der Kläger vorträgt, dass er im Online-Portal keine Alternativen zur Schaltfläche „Speichern“ gesehen habe, kommt es darauf ebenfalls nicht an. Maßgeblich ist auch hier, ob er die Alternativen bei Beachtung der erforderlichen Sorgfalt hätte sehen können. Dies ist nach Ansicht des Senats aus den vorgenannten Gründen der Fall. Wenn sich der Kläger nicht ausreichend mit einem Programm vertraut macht und deshalb die wesentlichen Schaltflächen nicht sieht, aber bei Beachtung der erforderlichen Sorgfalt sehen könnte, geht dies zu seinen Lasten. 54
- gg) Dem Kläger war eine entsprechende Überprüfung seines Verständnisses der Programmfunktion und eine Einarbeitung in die Seite auch zumutbar. Aufgrund seiner subjektiven Fähigkeiten wäre eine Überprüfung seines im Klageverfahren vorgetragenen Verständnisses des Elster-Online-Portals in vergleichsweise kurzer Zeit möglich gewesen. Zudem ist es nach Ansicht des Senats stets zumutbar, sich zunächst eingehend mit den Funktionen eines Programms vertraut zu machen, welches der Steuerpflichtige auf freiwilliger Basis erstmals nutzt. 55
- c) Zudem trifft den Kläger ein weiteres Verschulden an der Fristversäumnis dahingehend, dass er nicht innerhalb der Einspruchsfrist überprüft hat, ob eine Eingangsbestätigung eingegangen ist. Der Steuerpflichtige muss sich vergewissern, dass er alles erforderliche getan hat, um einen beabsichtigten Einspruch rechtzeitig einzulegen (BFH-Beschluss vom 24.09.1985, III B 3/85, BFH/NV 1986, 190). Dies hat der Kläger vorliegend nicht getan. Der Kläger hat nicht geprüft, ob eine Eingangsbestätigung in das Postfach eingestellt wurde, obwohl sich auf der Startseite – und nicht etwa in einem versteckten Menü oder ähnlichem – der Hinweis befand, dass der Einspruch erst eingegangen ist, wenn ein entsprechender Hinweis „in das Postfach“ eingestellt wurde. 56
- Dass der Kläger den Hinweis über die Speicherung als Eingangsbestätigung angesehen haben möchte, war – unabhängig davon, ob es hier einen Zusatz gab, der darauf hinwies, dass das Speichern nicht ausreiche – ebenfalls zumindest leicht fahrlässig. Aufgrund des oben dargelegten Wortsinns des Wortes „speichern“ und dessen Verwendung im allgemeinen Sprachgebrauch sowie des Vorhandenseins der Schaltfläche „Versenden“, hätte der Kläger bei Anwendung der erforderlichen und zumutbaren Sorgfalt eine Bestätigung des Speicherns nicht als Eingangsbestätigung des Einspruchs verstehen dürfen. 57
- d) Selbst wenn die von der Finanzverwaltung auf dem Elster-Online-Portal eingesetzte Software in der Benutzerführung bei der Einlegung von Einsprüchen ggf. 58

verbesserungswürdig ist, lässt dies ein Verschulden des Klägers jedenfalls nicht entfallen. Dies käme nach Ansicht des Senats allenfalls dann in Betracht, wenn das Elster-Online-Portal derart missverständlich aufgebaut wäre, dass eine zutreffende Einspruchseinlegung nicht oder nur mit unzumutbarem Aufwand möglich wäre.

Die von der Finanzverwaltung auf dem Portal Elster-Online im maßgeblichen Zeitpunkt eingesetzte Software war jedenfalls nicht in diesem Sinne fehlerhaft bzw. 59

verbesserungswürdig. Auch wenn beispielsweise die Schaltfläche „Versenden“ in der damaligen Version schwer erkennbar war, so war sie doch lesbar, so dass das Programm – bei Beachtung der vom Programm vorgegebenen Reihenfolge der Bearbeitung – den Steuerpflichtigen auch zum Versenden „führt“.

Grundsätzlich sind der Aufbau der Seite und die Bedienung über Reiter auch nicht derart eigenwillig, dass Steuerpflichtige sie bei Beachtung der erforderlichen Sorgfalt nicht berücksichtigen können. Dem Senat ist zudem nicht bekannt, dass eine Mehrzahl von Steuerpflichtigen an der Einspruchseinlegung über das Elster-Online-Portal gescheitert sind oder aufgrund eines unverständlichen Programms von der Einlegung über Elster-Online Abstand genommen hätten. 60

Der Senat verkennt nicht, dass es theoretisch möglich wäre, weitere Hinweise zu weiteren möglichen (Miss-)Verständnissen einzelner Funktionen eines Onlineportals einzupflegen. Unabhängig davon, dass dies kaum für jedes (Miss-)Verständnis der Schaltflächen im Vorhinein möglich wäre und letztlich zu einer kaum mehr übersichtlichen Seite führen würde, lassen im vorliegenden Fall fehlende weitere Hinweise aus den vorgenannten Gründen das Verschulden des Klägers nicht vollständig entfallen, weil es auch ohne weitere Hinweise für den Kläger bei Anwendung der erforderlichen und zumutbaren Sorgfalt erkennbar gewesen ist, dass der Einspruch nicht durch Betätigen der Schaltfläche „Speichern“ eingelegt wird. 61

Anders als der Kläger vorträgt ist im Übrigen auch nicht erkennbar, dass die Reiterkarten nach dem Neudesign des Elster-Online-Portals durch eine andere grafische Ablauffolge ersetzt worden sind. Wie sich aus dem Screenshot des neuen Designs (Bl. 58 d.A. bzw. Bl. 82 d.A. in Farbe) ergibt, sind die Reiter „Eingeben–Prüfen–Versenden“ beibehalten worden. 62

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 63

III. Revision war nicht zuzulassen, weil keiner der in § 115 Abs. 2 FGO genannten Gründe vorliegen. 64