

## Schwerpunktbereichsklausur Steuerverwaltungsrecht: Die alkoholisierte Angestellte\*

Ass. iur. Timon El-Sherif, Berlin\*\*

*Gegenstand der Klausur ist die Prüfung der Zulässigkeit eines Einspruchs. Da dieser nicht fristgerecht erfolgte, bildet den Schwerpunkt der Prüfung die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO). Bei der Frage, ob die Fristversäumnis unverschuldet erfolgte, ist sauber zwischen den beteiligten Personen zu differenzieren. In der Abwandlung stellt sich die Frage, ob es sich bei der Dreitagesregelung des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO um eine Frist handelt, auf welche die Wochenend-/Feiertagsregelung des § 108 Abs. 3 AO Anwendung findet.*

### Sachverhalt

C arbeitet als angestellter Chemiker in einem Labor in Berlin. Für seine Arbeit kauft er sich im Juli 2022 einen weißen Laborkittel für 500 €. In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2022 macht C diese 500 € als Werbungskosten geltend.

Bei der Prüfung der Steuererklärung fällt dem zuständigen Sachbearbeiter S des Finanzamts Tempelhof der weiße Laborkittel direkt auf. Er ist der Auffassung, dass C Aufwendungen für Kleidung nicht steuermindernd geltend machen könne. S versendet daher einen entsprechenden Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2022, welcher eine korrekte Rechtsbehelfsbelehrung enthält, per einfachem Brief an C.

Dieser Brief wurde der Deutschen Post AG am 24.4.2023 übergeben. Am 25.4.2023 findet C den Brief in seinem Briefkasten. Da die Kosten für den Laborkittel nicht berücksichtigt wurden, beschließt C, Einspruch gegen den Steuerbescheid einzulegen. Da er sich mit dem Steuerrecht allerdings nicht so auskennt, entscheidet C, sich an einen Rechtsanwalt zu wenden. Am Vormittag des 30.5.2023 erscheint C daher in der Rechtsanwaltskanzlei des R. Er beauftragt R damit, gegen den Steuerbescheid vorzugehen und erteilt ihm eine entsprechende schriftliche Vollmacht. R sichert C zu, den Einspruch noch am selben Tag beim Finanzamt einzulegen.

R verfasst einen entsprechenden schriftlichen Einspruch an das Finanzamt Tempelhof. Mit dieser und anderen Aufgaben ist R bis 18:00 Uhr beschäftigt. Da R am 30.5. Geburtstag hat, beschließt er, diesen nach dem anstrengenden Arbeitstag nun erst einmal mit seinen Kollegen zu feiern. In der Kanzlei gibt es daher Kuchen, Käse und Wein. R selbst trinkt keinen Alkohol, da er am nächsten Morgen einen wichtigen Gerichtstermin hat. Gegen 22:00 Uhr endet die kleine Feier. R fällt noch der für C verfasste Einspruch ein. Aufgrund des drohenden Fristablaufs und da er C zugesagt hat, den Einspruch am selben Tag einzulegen, möchte R dem noch nachkommen. Er spricht daher seine stets zuverlässige Rechtsanwaltsfachangestellte N an, welche in der Nähe des Finanzamts Tempelhof wohnt, und fragt diese, ob sie den Einspruch heute Abend noch in den Nachtbriefkasten des Finanzamts einwerfen könne. Dabei weist er N auf den drohenden Fristablauf sowie die Notwendigkeit der

---

\* Die Klausur war Bestandteil der Schwerpunktbereichsklausur im Allgemeinen Steuerrecht an der Freien Universität Berlin im Sommersemester 2022. Für die Veröffentlichung wurden die Daten aktualisiert und der Ausgangsfall um eine Abwandlung ergänzt.

\*\* Der Autor arbeitete als Wiss. Mitarbeiter am Lehrstuhl für Staats-, Verwaltungs- und Steuerrecht von Prof. Dr. Markus Heintzen an der Freien Universität Berlin.

Fristwahrung hin. N hatte schon etwas mehr Wein getrunken, antwortet aber hicksend: „Na klar, Chef. Ich habe zwar ein wenig zu tief ins Glas geschaut. Aber das ist ja direkt bei mir um die Ecke, das kriege ich ohne Probleme hin“. R vertraut der Aussage der N.

N läuft nach Hause und kommt gegen 22:30 Uhr an ihrer Wohnungstür an. Angetrunken wie sie war, hat sie jedoch vergessen, das Schreiben zuvor in den Nachbriefkasten des Finanzamts zu werfen. Dies fällt N am nächsten Morgen (31.5.2023) bei einem Blick in ihre Handtasche auf. Sie rennt daher sofort zum Hausbriefkasten des Finanzamts Tempelhof und wirft den Einspruch dort gegen 07:00 Uhr ein.

Am Freitag, dem 2.6.2023, fragt R bei N nach, ob am Abend des 30.5. alles geklappt habe. Zähneknirschend muss N dem R gestehen, dass sie den Brief erst am nächsten Morgen in den Hausbriefkasten des Finanzamts geworfen hat. R setzt sich daraufhin sofort an seinen Schreibtisch. Er schildert dem Finanzamt das Geschehen, entschuldigt sich vielmals für die Fristversäumnis und bittet darum, dennoch in der Sache zu entscheiden. Dem Schreiben fügt er eine eidesstaatliche Versicherung der N bei und wirft es am selben Tag in den Hausbriefkasten des Finanzamts Tempelhof.

**Fallfrage**

Ist der Einspruch des C zulässig?

**Abwandlung**

Anders als im Ausgangsfall entscheidet sich C dafür, selbst Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid 2022 einzulegen. Der Einkommensteuerbescheid wurde am 26.4.2023 bei der Deutschen Post AG als einfacher Brief aufgegeben. C findet den Brief einen Tag später in seinem Briefkasten. Aufgrund der Hochzeit seines besten Freundes im Mai 2023, kommt C jedoch erst am 2.6.2023 zum Verfassen eines schriftlichen Einspruchs, welchen er noch am selben Tag in den Hausbriefkasten des Finanzamts Tempelhof einwirft.

**Fallfrage**

Ist der Einspruch des C zulässig?

Kalenderauszug:

April 2023							Mai 2023							Juni 2023						
M	D	M	D	F	S	S	M	D	M	D	F	S	S	M	D	M	D	F	S	S
					1	2	1	2	3	4	5	6	7				1	2	3	4
3	4	5	6	7	8	9	8	9	10	11	12	13	14	5	6	7	8	9	10	11
10	11	12	13	14	15	16	15	16	17	18	19	20	21	12	13	14	15	16	17	18
17	18	19	20	21	22	23	22	23	24	25	26	27	28	19	20	21	22	23	24	25
24	25	26	27	28	29	30	29	30	31					26	27	28	29	30		

Gesetzliche Feiertage: 7. April, 10. April, 1. Mai, 18. Mai, 29. Mai

## Lösungsvorschlag

<b>A. Ausgangsfall</b> .....	<b>811</b>
<b>I. Statthaftigkeit, §§ 347, 348 AO</b> .....	<b>811</b>
<b>II. Einspruchsbefugnis, §§ 350–353 AO</b> .....	<b>812</b>
<b>III. Vertretung des C durch R</b> .....	<b>812</b>
<b>IV. Form, § 357 AO</b> .....	<b>812</b>
<b>V. Frist, § 355 AO</b> .....	<b>812</b>
1. Bekanntgabe.....	812
2. Fristberechnung .....	813
3. Zwischenergebnis.....	813
<b>VI. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, § 110 AO</b> .....	<b>813</b>
1. Versäumnis einer gesetzlichen Frist .....	813
2. Antrag auf Wiedereinsetzung, § 110 Abs. 1 S. 1 AO.....	813
3. Unverschuldete Fristversäumnis, § 110 Abs. 1 S. 1 AO .....	814
a) Eigenes Verschulden des C.....	814
b) Zurechnung fremden Verschuldens? .....	814
c) Verschulden des R .....	814
4. Zwischenergebnis.....	815
<b>VII. Ergebnis</b> .....	<b>816</b>
<b>B. Abwandlung</b> .....	<b>816</b>
<b>I. Frist, § 355 AO</b> .....	<b>816</b>
1. Bekanntgabe und Fristberechnung .....	816
2. Streitentscheid .....	817
3. Zwischenergebnis.....	818
<b>II. Ergebnis</b> .....	<b>818</b>

**A. Ausgangsfall**

Der Einspruch des C ist zulässig, wenn alle Sachentscheidungsvoraussetzungen vorliegen.

**I. Statthaftigkeit, §§ 347, 348 AO**

Gem. § 347 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO ist der Einspruch statthaft gegen Verwaltungsakte in Abgabenangelegenheiten i.S.d. § 347 Abs. 2 AO, auf die die Abgabenordnung Anwendung findet. C wendet sich gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2022. Dabei handelt es sich um einen Verwaltungsakt in einer Abgabenangelegenheit (vgl. § 155 Abs. 1 S. 1 und S. 2 AO), auf den die Abgabenordnung gem.

§ 1 Abs. 1 S. 1 AO anwendbar ist.<sup>1</sup> Mithin ist der Einspruch statthaft.

## II. Einspruchsbefugnis, §§ 350–353 AO

Nach § 350 AO ist zur Einlegung eines Einspruchs befugt, wer geltend macht, durch einen Verwaltungsakt oder dessen Unterlassung beschwert zu sein. Dies ist der Fall, wenn der Einspruchsführer eine Rechtsverletzung oder die Beeinträchtigung rechtlich geschützter Interessen geltend machen kann.<sup>2</sup>

C hat in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2022 Aufwendungen i.H.v. 500 € für einen weißen Laborkittel als Werbungskosten geltend gemacht. Diese Aufwendungen wurden im Einkommensteuerbescheid 2022 nicht steuermindernd berücksichtigt. Aus Sicht des C wurde somit eine zu hohe Steuer festgesetzt. C ist folglich Adressat eines belastenden Verwaltungsaktes und somit möglicherweise in Art. 2 Abs. 1 GG verletzt (Adressatentheorie).<sup>3</sup> Mithin ist C einspruchsbefugt.

## III. Vertretung des C durch R

C hat den Einspruch nicht selbst eingelegt. Allerdings kann sich ein Beteiligter gem. § 365 Abs. 1 AO i.V.m. § 80 Abs. 1 S. 1 AO durch einen Bevollmächtigten vertreten lassen. Die Vollmacht ermächtigt den Bevollmächtigten grundsätzlich zu allen das Verwaltungsverfahren betreffenden Verfahrenshandlungen (§ 80 Abs. 1 S. 2 AO). Dies umfasst auch die Einlegung eines Einspruchs für den Steuerpflichtigen.<sup>4</sup>

C hat R damit beauftragt, gegen den Einkommensteuerbescheid 2022 vorzugehen, und eine entsprechende schriftliche Vollmacht erteilt. Mithin liegt eine wirksame Vertretung des C durch R vor.

## IV. Form, § 357 AO

Gem. § 357 Abs. 1 S. 1 AO ist der Einspruch schriftlich oder elektronisch einzureichen oder zur Niederschrift zu erklären. N hat den schriftlichen Einspruch am 31.5.2023 in den Hausbriefkasten des Finanzamts Tempelhof eingeworfen. Die Einspruchseinlegung erfolgte mithin formgerecht.

## V. Frist, § 355 AO

Schließlich müsste der Einspruch auch fristgerecht erfolgt sein. Nach § 355 Abs. 1 S. 1 AO ist der Einspruch innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Verwaltungsaktes einzulegen.

### 1. Bekanntgabe

Fristauslösendes Ereignis ist die Bekanntgabe des Verwaltungsaktes.<sup>5</sup> Diese erfolgte per einfachem Brief, sodass die Vorschrift des § 122 Abs. 2 AO Anwendung findet. Gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO gilt ein schriftlicher Verwaltungsakt, der durch die Post übermittelt wird, bei einer Übermittlung im Inland

---

<sup>1</sup> *Tappe*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, Kommentar, 230. Lfg., Stand: November 2014, AO § 347 Rn. 60 f.

<sup>2</sup> *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 25. Aufl. 2022, Rn. 564.

<sup>3</sup> Vgl. *Cöster*, in: Koenig, Abgabenordnung, Kommentar, 4. Aufl. 2021, § 350 Rn. 15.

<sup>4</sup> *Rätke*, in: Klein, AO, Kommentar, 16. Aufl. 2022, § 80 Rn. 7.

<sup>5</sup> *Seer*, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, Kommentar, 164. Lfg., Stand: Februar 2021, AO § 355 Rn. 3.

grundsätzlich am dritten Tage nach der Aufgabe zur Post als bekannt gegeben. Der Einkommensteuerbescheid 2022 wurde der Deutschen Post AG am 24.4.2023 übergeben. Gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO gilt der Steuerbescheid somit am 27.4.2023 als bekannt gegeben. Dass C den Brief bereits vorher, am 25.4.2023, erhalten hat, ist für die Bekanntgabe unbeachtlich (vgl. Wortlaut des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO).<sup>6</sup>

## 2. Fristberechnung

Die Fristberechnung bestimmt sich nach § 108 AO i.V.m. §§ 187 ff. BGB.<sup>7</sup> Fristbeginn ist gem. § 108 AO i.V.m. § 187 Abs. 1 BGB der 28.4.2023, 00:00 Uhr. Fristende ist gem. § 108 AO i.V.m. § 188 Abs. 2 BGB grundsätzlich der 27.5.2023, 24:00 Uhr. Da es sich bei diesem Tag jedoch um einen Samstag handelt, endet die Frist gem. § 108 Abs. 3 AO erst mit Ablauf des nächstfolgenden Werktages. Fristende ist somit der 30.5.2023, 24:00 Uhr.<sup>8</sup>

N hat den Einspruch jedoch erst am 31.5.2023 in den Hausbriefkasten des Finanzamts Tempelhof geworfen.

## 3. Zwischenergebnis

Der Einspruch des C erfolgte nicht fristgerecht.

## VI. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, § 110 AO

Da der Einspruch des C nicht fristgerecht erfolgte, ist dieser als unzulässig zu verwerfen, es sei denn, es liegen Gründe für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand vor.<sup>9</sup>

Nach § 110 Abs. 1 S. 1 AO ist auf Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren, wenn jemand ohne Verschulden verhindert war, eine gesetzliche Frist einzuhalten.

### 1. Versäumnis einer gesetzlichen Frist

Bei der Einspruchsfrist handelt es sich um eine gesetzliche Frist (vgl. § 355 Abs. 1 S. 1 AO). Diese hat C nicht gewahrt, da sein Einspruch erst am 31.5. in den Hausbriefkasten des Finanzamts eingeworfen wurde.

### 2. Antrag auf Wiedereinsetzung, § 110 Abs. 1 S. 1 AO

Die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand erfordert grundsätzlich einen Antrag, § 110 Abs. 1 S. 1 AO. Der Begriff „Wiedereinsetzung“ muss nicht verwendet werden. Es genügt vielmehr, wenn sich aus den jeweiligen Umständen des Einzelfalls ergibt, dass der Steuerpflichtige Wiedereinsetzung begehrt.<sup>10</sup> Dies ist durch Auslegung (§ 133 BGB analog) zu ermitteln.<sup>11</sup>

R legt in seinem Schreiben vom 2.6.2023 dar, weswegen der Einspruch erst am 31.5.2023 in den Briefkasten des Finanzamts geworfen wurde und wie es dazu kam. Zudem entschuldigt er sich für

---

<sup>6</sup> Seer, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, Kommentar, 168. Lfg., Stand: November 2021, AO § 122 Rn. 53.

<sup>7</sup> Rätke, in: Klein, AO, Kommentar, 16. Aufl. 2022, § 355 Rn. 16.

<sup>8</sup> Es ist nicht auf Montag, den 29.5.2023, abzustellen, da es sich bei diesem Tag um einen gesetzlichen Feiertag handelt (siehe § 108 Abs. 3 AO).

<sup>9</sup> Rätke, in: Klein, AO, Kommentar, 16. Aufl. 2022, § 355 Rn. 20.

<sup>10</sup> Söhn, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, Kommentar, 261. Lfg., Stand: Februar 2021, AO § 110 Rn. 477.

<sup>11</sup> Vgl. BFH DStRE 2014, 295 (296).

die Fristversäumnis und bittet ausdrücklich darum, dennoch in der Sache zu entscheiden. Dies ist als Wiedereinsetzungsantrag auszulegen.

### 3. Unverschuldete Fristversäumnis, § 110 Abs. 1 S. 1 AO

Fraglich ist jedoch, ob den C kein Verschulden an der Fristversäumnis trifft (§ 110 Abs. 1 S. 1 AO). „Ohne Verschulden“ verhindert, eine gesetzliche Frist einzuhalten, ist jemand dann, wenn er die für einen gewissenhaft und sachgemäß handelnden Verfahrensbeteiligten gebotene und ihm nach den Umständen zumutbare Sorgfalt beachtet hat.<sup>12</sup>

#### a) Eigenes Verschulden des C

C selbst hat am letzten Tag der Frist einen Rechtsanwalt aufgesucht und diesen damit beauftragt, gegen den Einkommensteuerbescheid vorzugehen. Ein Verschulden des C ist nicht darin zu sehen, dass dieser erst am letzten Tag der Einspruchsfrist einen Rechtsanwalt beauftragte. Der Steuerpflichtige darf eine Frist voll ausschöpfen.<sup>13</sup> Vor dem Hintergrund, dass C den R am Vormittag des 30.5. aufsuchte und R dem C zusicherte, den Einspruch noch am selben Tag (und damit fristgerecht<sup>14</sup>) einzulegen, trifft C kein eigenes Verschulden.

#### b) Zurechnung fremden Verschuldens?

Möglicherweise muss C sich jedoch ein Verschulden von R oder N zurechnen lassen. Nach § 110 Abs. 1 S. 2 AO ist das Verschulden eines Vertreters dem Vertretenen zuzurechnen. Der in der Vorschrift verwendete Begriff des „Vertreters“ ist weit auszulegen. Zu den Vertretern i.S.d. § 110 Abs. 1 S. 2 AO zählen insbesondere auch Bevollmächtigte i.S.v. § 80 AO.<sup>15</sup> Keine Vertreter sind hingegen sog. Hilfspersonen. Ihr Verschulden ist dem Beteiligten nicht zuzurechnen. Zu diesen Hilfspersonen gehören unter anderem nicht bevollmächtigte Angestellte von Rechtsanwälten und anderen Angehörigen der steuerberatenden Berufe (Hilfskräfte der Berufsträger).<sup>16</sup> Mithin ist C ein Verschulden der N nicht zurechenbar, sondern nur ein Verschulden des R.

#### c) Verschulden des R

Fraglich ist demnach, ob R ein Verschulden an der Versäumnis der Einspruchsfrist trifft.

An die Sorgfaltspflichten eines Anwalts oder eines Angehörigen der steuerberatenden Berufe sind besonders hohe Anforderungen zu stellen, nämlich eine äußerste, den Umständen des Falles angemessene und vernünftigerweise zu erwartende Sorgfalt.<sup>17</sup> Bei Fristversäumnissen, welche (unmittelbar) durch das Büropersonal eines Anwalts oder eines Angehörigen der steuerberatenden Berufe verursacht werden, differenziert die finanzgerichtliche Rechtsprechung zwischen schädlichen Organisationsmängeln und unschädlichen Büroversehen. Während Fristversäumnisse infolge eines Organisationsmangels durch den Berufsträger (Vertreter) verschuldet sind und dem Beteiligten (Vertre-

---

<sup>12</sup> BFH DStR 2009, 103 (104).

<sup>13</sup> BFH NJW 2001, 991; *Brandis*, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, Kommentar, 173. Lfg., Stand: November 2022, AO § 110 Rn. 14.

<sup>14</sup> Siehe dazu oben unter A. V. 2.

<sup>15</sup> *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, Kommentar, 261. Lfg., Stand: Februar 2021, AO § 110 Rn. 234.

<sup>16</sup> *Koenig*, in: Koenig, AO, Kommentar, 4. Aufl. 2021, § 110 Rn. 49, 54.

<sup>17</sup> BFH DStRE 2010, 1529 (1530).

tenen) gem. § 110 Abs. 1 S. 2 AO zugerechnet werden, sind die durch ein Büroversehen verursachten Fristversäumnisse für Berufsträger und Beteiligten unverschuldet.<sup>18</sup>

Erteilt ein Rechtsanwalt einer zuverlässigen Kanzleiangestellten eine konkrete Einzelanweisung, darf er grundsätzlich darauf vertrauen, dass diese auch befolgt wird. Ein eigenes Verschulden des Rechtsanwalts liegt demnach grundsätzlich nicht vor, wenn er eine zuverlässige Kanzleiangestellte durch eine konkrete Einzelanweisung mit der Absendung eines fristwahrenden Schriftsatzes betraut hat und diese über den drohenden Fristablauf sowie die Notwendigkeit der Fristwahrung unterrichtet worden ist.<sup>19</sup> Die das Verschulden des Rechtsanwalts ausschließende Wirkung kommt einer konkreten Einzelanweisung jedoch dann nicht zu, wenn neben dem Umstand, dass eine Angestellte schuldhaft eine Einzelanweisung nicht befolgt und dadurch eine Frist versäumt wird, ein bestimmtes, den speziellen Fall betreffendes schuldhaftes Verhalten des Rechtsanwalts hinzutritt, das für das Versäumen der Frist mitursächlich sein kann.<sup>20</sup> Bereits ein mitursächliches Verschulden des Rechtsanwalts schließt demnach eine unverschuldete Fristversäumnis aus.

Vorliegend hat R der N eine konkrete Einzelanweisung zum Einwurf des Schreibens in den Nachtbriefkasten des Finanzamts Tempelhof erteilt und über den drohenden Fristablauf sowie die Notwendigkeit der Fristwahrung unterrichtet. Nach den obigen Ausführungen liegt demnach grundsätzlich kein eigenes Verschulden des R vor. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass N angetrunken war, was R auch durch die hicksende Antwort der N sowie die Aussage, sie habe „ein wenig zu tief ins Glas geschaut“, erkannt hat bzw. zumindest hätte erkennen können. Es entsprach somit nicht der äußersten, den Umständen des Falles angemessenen und vernünftigerweise zu erwartenden Sorgfalt, gerade diese Person mit dem Einwurf eines fristwahrenden Schreibens am letzten Tag der Frist zu beauftragen. Der Umstand, dass der Briefkasten in der Nähe der Wohnung der N liegt, sowie die Aussage „sie kriege das schon ohne Probleme hin“, ändern an der Sorgfaltspflichtverletzung nichts. Gerade vor dem Hintergrund des drohenden Fristablaufs durfte R nicht darauf vertrauen, dass N seine Anweisung zuverlässig befolgt. R hat die Fristversäumnis somit zumindest mitverschuldet.

Mithin trifft R ein eigenes Verschulden an der Fristversäumnis, welches C nach § 110 Abs. 1 S. 2 AO zugerechnet wird.

*Hinweis:* Die Begriffe Organisationsmangel und Büroversehen müssen nicht zwingend fallen. Wichtig ist, dass Mitarbeiter erkennen, dass nicht nur ein Verschulden der Rechtsanwaltsfachangestellten (Hilfskraft) vorliegt, welches dem Steuerpflichtigen nicht zugerechnet wird, sondern ein eigenes Verschulden des Vertreters.

#### 4. Zwischenergebnis

Die Fristversäumnis erfolgte nicht unverschuldet. C ist keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren.

*Hinweis:* Im Rahmen der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand sollten die Prüfungspunkte Versäumnis einer gesetzlichen Frist und unverschuldete Fristversäumnis angesprochen werden. Der Antrag (siehe unter A. VI. 2.) ist nicht zwingend zu prüfen. Gelangt man – wie hier – zur verschuldeten

<sup>18</sup> *Söhn*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO – FGO, Kommentar, 261. Lfg., Stand: Februar 2022, AO § 110 Rn. 256 m.w.N.

<sup>19</sup> BFH BeckRS 2009, 25015816 Rn. 7; BFH DStRE 2004, 795 (796).

<sup>20</sup> BFH BeckRS 2004, 25006966; BFH BeckRS 2011, 97039 Rn. 7.

Fristversäumnis, müssen die weiteren Voraussetzungen des § 110 Abs. 2 AO (Antragsfrist, Glaubhaftmachung der Wiedereinsetzungsgründe, Nachholung der versäumten Rechtshandlung innerhalb der Antragsfrist) nicht geprüft werden. Ein Eingehen auf diese Voraussetzungen im Hilfsgutachten ist nicht erforderlich, da hier keine im Sachverhalt angelegten Probleme liegen.

## VII. Ergebnis

Der Einspruch des C ist unzulässig.

### B. Abwandlung

Der Einspruch des C ist zulässig, wenn alle Sachentscheidungsvoraussetzungen vorliegen. Im Ausgangsfall liegen diese, bis auf die Einspruchsfrist, vor.<sup>21</sup> Fraglich ist daher allein, ob der Einspruch in der Abwandlung fristgerecht eingelegt wurde.

#### I. Frist, § 355 AO

Nach § 355 Abs. 1 S. 1 AO ist der Einspruch innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Verwaltungsaktes einzulegen.

##### 1. Bekanntgabe und Fristberechnung

Fristauslösendes Ereignis ist die Bekanntgabe des Verwaltungsaktes. Diese erfolgte per einfachem Brief, sodass die Vorschrift des § 122 Abs. 2 AO Anwendung findet. Gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO gilt ein schriftlicher Verwaltungsakt, der durch die Post übermittelt wird, bei einer Übermittlung im Inland grundsätzlich am dritten Tage nach der Aufgabe zur Post als bekannt gegeben. Der Einkommensteuerbescheid 2022 wurde der Deutschen Post AG am 26.4.2023 übergeben. Gem. § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO gilt der Steuerbescheid somit grundsätzlich am Samstag, dem 29.4.2023, als bekannt gegeben. Das C den Brief bereits vorher, am 27.4.2023, erhalten hat, ist für die Bekanntgabe unbeachtlich (vgl. Wortlaut des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO).

Etwas anderes könnte sich jedoch aus § 108 Abs. 3 AO ergeben. Nach dieser Vorschrift endet die Frist mit dem Ablauf des nächstfolgenden Werktags, wenn das Ende einer Frist auf einen Sonntag, einen gesetzlichen Feiertag oder einen Sonnabend fällt. Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 108 Abs. 3 AO auf den vorliegenden Fall ist demnach, dass es sich bei der Dreitagesregelung des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO um eine Frist i.S.d. § 108 Abs. 3 AO handelt.

Einer Ansicht nach stellt die Dreitagesregelung keine Frist dar.<sup>22</sup> Folgt man dieser Ansicht, wäre Fristbeginn Samstag, der 29.4.2023, 00:00 Uhr (§ 108 AO i.V.m. § 187 Abs. 1 AO) und Fristende grundsätzlich der 29.5.2023, 24:00 Uhr. Da es sich bei diesem Tag jedoch um einen Feiertag handelt, endet die Frist gem. § 108 Abs. 3 AO erst mit Ablauf des nächstfolgenden Werktages. Fristende ist somit – wie im Ausgangsfall – der 30.5.2023, 24:00 Uhr. C hat den Einspruch am 2.6.2023 in den Hausbriefkasten des Finanzamts Tempelhof eingeworfen. Der Einspruch wäre somit nicht fristgerecht erfolgt und mithin unzulässig.

---

<sup>21</sup> Siehe dazu oben A. I.–IV.

<sup>22</sup> BFH NVwZ 1986, 968; BFH BeckRS 1996, 12363; vgl. auch BSG NJW 2011, 1099; VGH München NJW 1991, 1250.



Einer anderen Ansicht nach stellt die Dreitagesregelung des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO eine Frist dar.<sup>23</sup> Nach dieser Ansicht gilt der Steuerbescheid nicht am Samstag, dem 29.4.2023, als bekannt gegeben. Vielmehr gilt der Steuerbescheid mit Ablauf des nächstfolgenden Werktags, d.h. Dienstag, dem 2.5.2023, als bekannt gegeben.<sup>24</sup> Fristbeginn wäre dementsprechend der 3.5.2023, 00:00 Uhr (§ 108 AO i.V.m. § 187 Abs. 1 AO) und Fristende der 2.6.2023, 24:00 Uhr (§ 108 AO i.V.m. § 188 Abs. 2 AO). An diesem Tag hat C den Einspruch in den Hausbriefkasten des Finanzamts Tempelhof eingeworfen. Der Einspruch wäre somit fristgerecht eingelegt worden.

## 2. Streitentscheid

Da beide Ansichten zu einem unterschiedlichen Ergebnis gelangen, ist ein Streitentscheid erforderlich. Dieser hängt davon ab, wie man den Begriff der „Frist“ i.S.d § 108 Abs. 3 AO versteht.

Nach der ersten Ansicht ist Frist eine abgegrenzte – bestimmte oder jedenfalls bestimmbare – Zeitspanne, innerhalb der Leistungen erbracht oder Handlungen vorgenommen werden sollen oder können; zu ihnen wird mit der Fristbestimmung Gelegenheit gegeben.<sup>25</sup> Legt man diese Definition zugrunde, handelt es sich bei der Dreitagesregelung des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO nicht um eine Frist. Denn innerhalb der drei Tage sollen weder Leistungen oder Handlungen erfolgen noch wird hierzu Gelegenheit gegeben. Es wird vielmehr nur ein Zeitpunkt festgelegt, in dem die Bekanntgabe als bewirkt gilt.<sup>26</sup> Für dieses Auslegungsergebnis könnte der Sinn und Zweck des § 108 Abs. 3 AO sprechen. Der Verschiebung des Fristendes von einem Sams-, Sonn- oder Feiertag auf den nächsten Werktag liegt in erster Linie die Überlegung zu Grunde, dass die Abgabe einer Erklärung bzw. die Vornahme einer Handlung an diesen Tagen typischerweise Schwierigkeiten bereitet. Diese Schwierigkeiten betreffen aber nicht die Dreitagesregelung des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO. Denn die Vorschrift regelt nur den (fingierten) Zugang des Verwaltungsakts. An diesem Tag muss keine Handlung vorgenommen werden.<sup>27</sup>

Nach der zweiten Ansicht ist Frist i.S.d § 108 Abs. 3 AO ein abgegrenzter, bestimmter oder jedenfalls bestimmbarer Zeitraum. Sie kann den unterschiedlichsten Zwecken dienen. Dieses Verständnis entspricht dem Sprachgebrauch des BGB.<sup>28</sup> Die Dreitagesregelung des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO ist ein durch das Gesetz bestimmter Zeitraum, der mit einem bestimmten Ereignis (Aufgabe des Verwaltungsakts zur Post) beginnt und am dritten Tag danach mit dem fingierten Zugang des Verwaltungsakts endet. Es handelt sich somit um eine Frist im Sinne der Definition. Dafür, dass der Fristbegriff des BGB maßgeblich ist, spricht zunächst, dass § 108 AO in Abs. 1 auf die Fristbestimmungen des BGB verweist. Weiterhin lässt sich für dieses Auslegungsergebnis der Sinn und Zweck des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO anführen. Die Dreitagesregelung verfolgt den Zweck, eine für das steuerrechtliche Massenverfahren wenig verwaltungsaufwändige, praktikable, möglichst rechtssichere und möglichst streitvermeidende Form der Bekanntgabe von Verwaltungsakten zu eröffnen.<sup>29</sup> Dieser Zweck wird durch die Anwendung des § 108 Abs. 3 AO gefördert. Denn sowohl der Steuerpflichtige als auch die Finanzverwaltung können dadurch auf einfache, leicht nachprüfbare und rechtssichere Weise den fiktiven

---

<sup>23</sup> BFH DStR 2003, 2015; BFH BeckRS 2014, 95344; Seer, in: Tipke/Kruse, AO – FGO, Kommentar, 168. Lfg., Stand: November 2021, AO § 122 Rn. 56 m.w.N.

<sup>24</sup> Es ist nicht auf Montag, den 1.5.2023, abzustellen, da es sich bei diesem Tag um einen gesetzlichen Feiertag handelt (siehe § 108 Abs. 3 AO).

<sup>25</sup> VGH München NJW 1991, 1250 (1251).

<sup>26</sup> VGH München NJW 1991, 1250 (1251).

<sup>27</sup> BSG NJW 2011, 1099 (1100).

<sup>28</sup> BFH DStR 2003, 2015 (2016).

<sup>29</sup> BFH DStR 2003, 2015 (2017).

Bekanntgabebetag errechnen. Streitigkeiten, ob die Zugangsvermutung für Sams-, Sonn- und Feiertag erschüttert werden kann, z.B. wenn Absprachen mit dem Postboten bestehen, die Post erst am Montag, statt am Samstag zu bringen oder ein Zugang zu einem Postfach an Sonn- und Feiertagen nicht besteht, werden so vermieden. Zudem spricht für dieses Auslegungsergebnis die in Art. 19 Abs. 4 GG enthaltene Garantie effektiven Rechtsschutzes. Denn durch die Verschiebung des Fristendes auf den Ablauf des nächstfolgenden Werktages, wird eine unzulässige Verkürzung der Rechtsbehelfsfrist vermieden, zu der es kommen könnte, wenn es dem Steuerpflichtigen in Fällen wie den oben genannten (Absprachen mit dem Postboten, zeitlich eingeschränkt zugängliches Postfach) nicht gelingt, die Zugangsvermutung des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO zu erschüttern. Für die Anwendung des § 108 Abs. 3 AO spricht schließlich auch der Zweck der Vorschrift, die Sonn- und Feiertagsruhe zu wahren sowie dem Steuerpflichtigen die Möglichkeiten zu geben, eine Frist voll auszunutzen (Überlegungs- und Bearbeitungsfrist). Denn durch das Verschieben der Bekanntgabe auf den Ablauf des nächstfolgenden Werktages muss der Steuerpflichtige an Sams-, Sonn- und Feiertagen nicht tätig werden und kann trotzdem die volle Frist ausschöpfen.<sup>30</sup>

Die besseren Argumente sprechen somit für die letztgenannte Ansicht. Die Dreitagesregelung des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO stellt demnach eine Frist i.S.d. § 108 Abs. 3 AO dar. Mithin endete die Einspruchsfrist am Freitag, dem 2.6.2023, 24:00 Uhr.

### 3. Zwischenergebnis

C hat den Einspruch fristgerecht eingelegt.

*Hinweis:* A.A. sehr gut vertretbar. Bearbeiter, die vertreten, dass es sich bei der Dreitagesregelung des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO nicht um eine Frist i.S.d. § 108 Abs. 3 AO handelt, gelangen zu dem Ergebnis dass der Einspruch nicht fristgerecht erfolgte und mithin unzulässig ist.

## II. Ergebnis

Der Einspruch des C ist zulässig.

---

<sup>30</sup> BFH DStR 2003, 2015 (2017).