

Titel:

Organisationsverschulden des Steuerberaters bei Bearbeitung des Posteingangs durch eine Bürokraft

Normenketten:

KStG § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 S. 3
FGO § 47 Abs. 1, § 56 Abs. 1, § 155

Schlagwort:

Wiedereinsetzung

Rechtsmittelinstanz:

BFH München vom -- – I B 48/19

Fundstellen:

EFG 2019, 1688
StEd 2019, 634
Stbg 2020, 141
BeckRS 2019, 22289
LSK 2019, 22289

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

I.

1

Die Klägerin wendet sich gegen den Bescheid vom 13. November 2015, mit dem das Finanzamt den Antrag auf Änderung des Bescheids vom 27. Januar 2011 über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen zum 31. 12. 2008 abgelehnt hat.

2

Die Klägerin ist eine GmbH, die unter ... im Handelsregister beim Amtsgericht ... geführt wird. Das Stammkapital beträgt 26.000 €. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist unter anderem der Erwerb und die Verwaltung von Unternehmensbeteiligungen. Alleinige Gesellschafterin und Geschäftsführerin ist P.

3

In der am 21. Oktober 2010 abgegebenen Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2008 erklärte die Klägerin ein steuerliches Einlagekonto von 0 €. In der Bilanz zum 31.12.2008 ist eine Zuführung in die Kapitalrücklage von 1.200.288 € enthalten. Nach der Erläuterung in der Bilanz handelt es sich insoweit um die Einbringung der Anteile von P an ... B.V. mit Sitz in den Niederlanden. Der den Ausgabebetrag der Stammeinlage übersteigende Betrag von 1.200.288 € werde in die Kapitalrücklage eingestellt.

4

Das damals für die Klägerin zuständige Finanzamt ... forderte die Klägerin daraufhin mit Schreiben vom 6. Dezember 2010 auf, weitere Erläuterungen hinsichtlich der Einbringung zu geben und entsprechende Verträge vorzulegen. Mit Schreiben vom 29. Dezember 2010 übersandte die Klägerin einen Kontennachweis zur Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung sowie eine Kopie der notariellen Beurkundung der Gesellschafterversammlung vom 23. Juni 2008. Die Klägerin wies darauf hin, dass diesem Dokument alle angeforderten Informationen zur Sacheinlage und Kapitalrücklage zu entnehmen seien. Aus § 2 der notariellen Niederschrift der Gesellschafterversammlung vom 23. Juni 2008 ergibt sich,

dass das Stammkapital der Klägerin von 25.000 € um 1.000 € auf 26.000 € erhöht wurde. Die neue Stammeinlage werde nicht in bar geleistet, sondern dadurch, dass P die von ihr gehaltene Beteiligung von 100% an der niederländischen ... B.V. einbringt. Der Wert der Beteiligung wurde mit 1.201.288 € festgelegt. Der den Ausgabebetrag der Stammeinlage übersteigende Betrag werde in die Kapitalrücklage eingelegt.

5

Daraufhin stellte das Finanzamt mit Bescheid vom 27. Januar 2011 das steuerliche Einlagekonto zum 31.12.2008 mit 0 € fest. Der Bescheid wurde nicht mit Einspruch angefochten.

6

Mit Schreiben vom 1. Oktober 2015 beantragte die Klägerin die Änderung des Bescheids über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen zum 31.12.2008 und die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos auf 1.200.288 €. Gegen den hierzu ergangenen Ablehnungsbescheid vom 13. November 2015 legte die Klägerin mit Schreiben vom 16. Dezember 2015 Einspruch ein.

7

Mit Bescheiden vom 14. Juni 2011 und 10. Mai 2012 wurde das steuerliche Einlagekonto zum 31.12.2009 und zum 31.12.2010 ebenfalls jeweils mit 0 € festgestellt. Die hiergegen erhobenen Einsprüche wurden mit Einspruchsentscheidung vom 11. November 2012 als unbegründet zurückgewiesen, gegen die von der Klägerin keine Klage erhoben worden ist. Mit Bescheiden vom 11. August 2016 setzte das Finanzamt die Körperschaftsteuer 2015 auf 0 € fest und stellte das steuerliche Einlagekonto zum 31.12.2015 ebenfalls mit 0 € fest.

8

Die gegen die Bescheide vom 11. August 2016 sowie vom 13. November 2015 eingelegten Einsprüche wies das Finanzamt mit Einspruchsentscheidung vom 9. August 2017 als unbegründet zurück. Die Einspruchsentscheidung war an den damaligen Steuerberater der Klägerin, die K PartGmbH adressiert und trägt das Datum „09.08.2015“. Sie enthielt eine ordnungsgemäße Rechtsbehelfsbelehrung und wurde ausweislich der Akten des Finanzamts am 9. August 2017 zur Post gegeben. Laut Eingangsstempel der K PartGmbH ist sie am 11. August 2017 in der Steuerberatungskanzlei eingegangen.

9

Aus einem Aktenvermerk des Finanzamts ergibt sich, dass sich die Geschäftsführerin der Klägerin am 11. Januar 2018 bei der Rechtsbehelfsstelle nach dem Bearbeitungsstand ihrer Einsprüche erkundigt hat, da sie keine Einspruchsentscheidung erhalten habe. Mit Schreiben vom 16. Januar 2018 übersandte das Finanzamt der Klägerin eine Ausfertigung der Einspruchsentscheidung vom 9. August 2017.

10

Mit Telefax vom 30. Januar 2018 erhob die Klägerin Klage beim Finanzgericht und beantragte Wiedereinsetzung in die versäumte Klagefrist.

11

Zur Begründung des Wiedereinsetzungsantrags macht die Klägerin geltend, dass sie ohne Verschulden gehindert gewesen sei, die Klagefrist einzuhalten, da ein Büroversehen vorliege. Die Einspruchsentscheidung sei der Klägerin erst mit ihrer erneuten direkten Zustellung an ihre Geschäftsführerin Frau P mit Schreiben des Finanzamts ... vom 16. Januar 2018 bekannt geworden. Die Einspruchsentscheidung, auf der versehentlich das Jahr 2015 angegeben sei, sei ihrem früheren steuerlichen Berater, der K PartGmbH zwar bereits am 11. August 2017 zugestellt worden, wie sich auch aus dem Eingangsstempel der Kanzlei ergebe. Sie sei dort aber versehentlich falsch abgelegt worden und dem zuständigen steuerlichen Berater, Herrn K, tatsächlich nie zu Händen gekommen. Am 11. August 2017 sei die Mitarbeiterin Frau H, eine Werkstudentin, für die Bearbeitung der Post zuständig gewesen, wie sich aus der vorgelegten Kopie der Zeiterfassung ergebe („Mitarbeiterinritt“).

12

Herr K bestätige in der beigefügten eidesstattlichen Versicherung, dass Frau H seit 1. November 2016 in der Kanzlei beschäftigt und unter anderem für die Sekretariatsvertretung urlaubsbedingt zuständig gewesen sei. Sie habe die Post nicht nur sporadisch, sondern in regelmäßigen Abständen, mindestens einmal pro Woche betreut. Sie studiere Betriebswirtschaft an der Universität X und stehe kurz vor dem Abschluss des Bachelors. Ihre Bachelorarbeit habe sie mit der Note „sehr gut“ ablegen können. Sie strebe an, nach dem Universitätsabschluss das Steuerberaterexamen abzulegen. Da sie ihre Aufgaben stets zuverlässig und

einwandfrei erfülle, sei ihr bereits eine Einstellung in der Kanzlei nach dem Abschluss ihres Examens erteilt worden. Es habe nicht Anlass für Zweifel gegeben, dass sie die ihr übertragenen Aufgaben, insbesondere die Postbearbeitung nicht außerordentlich zuverlässig erledigen würde. Sie sei über die Prozessabläufe im Posteingang und Postausgang sowie der Fristenkontrolle umfangreich eingewiesen und ausgebildet worden. Die Kanzlei nutze die Software DATEV ProCheck, in der die Prozessabläufe detailliert beschrieben seien und auch regelmäßig kontrolliert würden.

13

Die am 11. August 2017 eingegangene Einspruchsentscheidung sei von dem automatischen Posteingangsassistenten des Programms DATEV nicht als fristauslösender Bescheid erkannt worden. Die Mitarbeiterin habe das Dokument bei der manuellen Einordnung des Posteingangs ebenfalls nicht als fristbehafteten Verwaltungsakt erkannt und daher auch nicht an den zuständigen Mandatsverantwortlichen weitergeleitet (vgl. eidesstattliche Versicherung von H vom 21. Dezember 2018). Aufgrund dieses Irrtums habe sie die Einspruchsentscheidung elektronisch im Ablageregister des DATEV Dokumentenmanagementsystems (DMS) anstatt in das Register „Steuerbescheide“ in das Register „Arbeitspapiere Steuern“ gelegt, wie sich auch aus dem vorgelegten Screenshot entnehmen lasse. Daher sei weder ein Eintrag im Fristenkontrollbuch erfolgt noch ein Fristlauf im System der DATEV ausgelöst worden. Bei zutreffender manueller Eingabe der Dokumentenart „1400 Steuerbescheid“ hätte sich das Eingabefeld „Fristberechnung“ automatisch geöffnet. Das verwendete Programm sehe auch die Möglichkeit vor, dass sich jeder Mitarbeiter eine automatische Erinnerung betreffend der ihm zugeordneten Fristen einrichtet. Dadurch würde eine weitere Kontrollmöglichkeit geschaffen, um die Einhaltung von Fristen zu gewährleisten.

14

Die Einspruchsentscheidung in Papierform habe die Mitarbeiterin außerdem im Ordner „Finanzbuchhaltung“ einsortiert. Ihr Fehler sei somit gewesen, dass sie die Einspruchsentscheidung nicht als fristbehafteten Verwaltungsakt erkannt habe, der gemäß dem Qualitätshandbuch an den zuständigen Bearbeiter hätte weitergeleitet werden müssen. Wie sich aus der eidesstattlichen Versicherung von K vom 27. Dezember 2018 ergebe, würden die eingegangenen Dokumente nach der elektronischen Ablage im Dokumentenmanagementsystem vom Sekretariat an die Mandatsverantwortlichen weitergegeben und von diesem unter anderem auf die richtige Verschlagwortung und den Ablageort bzw. die Ablagestruktur kontrolliert. Eine fehlerhafte Ablage bzw. unrichtige Angaben würden an das Sekretariat zur Korrektur zurückgeleitet. Da das Dokument im Streitfall nicht als fristenbehaftet erkannt worden sei, sei es dem jeweiligen Mandatsverantwortlichen auch nicht weitergeleitet, sondern sofort abgeheftet worden.

15

Das Verschulden der Werkstudentin sei der Klägerin nicht zuzurechnen. Die Kanzlei habe die Prozessabläufe durch ein kanzleieigenes und selbst erstelltes Qualitätshandbuch sowie die ständige Kontrolle durch das DATEV ProCheck Programm überwacht. Die Kanzlei folge seit dem Jahr 2012 den im Qualitätshandbuch des Programms DATEV ProCheck vorgegebenen Prozessen, wie Herr A bestätigen könne. A weise ... sämtliche Mitarbeiter in die Prozesse der Kanzlei nach Maßgabe des Prozesses „Mitarbeitereintritt“, beigefügt als Anlage K 21, ein. Frau H sei zu Beginn ihrer Tätigkeit ab November 2016 ebenfalls über mehrere Wochen von Herrn A eingewiesen worden, außerdem sei sie von den Mitarbeiterinnen C und F betreut worden. Am 31. Juli 2017 habe sie zusammen mit ihren Kollegen eine ganztägige Schulung anlässlich der Umstellung des Posteingangsprozesses auf die „neue Struktur“ erhalten.

16

Im Übrigen sei der Bescheid vom 27. Januar 2011 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 S. 3 KStG zum 31. Dezember 2008 wegen offener Unrichtigkeit zu ändern. In dem vorgelegten Jahresabschluss der Klägerin zum 31.12.2008, der dem Finanzamt zusammen mit der Körperschaftsteuererklärung und der Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagenkontos vorgelegt worden sei, sei unter dem „A.II Kapitalrücklage“ ein Betrag über 1.200.288 € ausgewiesen worden. In den Erläuterungen zur Bilanz sei ausgeführt worden, dass in die Kapitalrücklage der den Ausgabebetrag der Stammeinlage übersteigende Betrag in Höhe von 1.200.288 € der eingebrachten Anteile an der ... BV eingestellt worden sei. Auf die Aufforderung des Finanzamts im Schreiben vom 6. Dezember 2010, weitere Erläuterungen vorzulegen, habe die damalige Vertreterin der Klägerin mit Schreiben vom 20. Dezember 2010 eine Kopie der notariell beurkundeten

Niederschrift über die Gesellschafterversammlung vom 23. Juni 2008 mit dem Hinweis vorgelegt, dass aus diesem Dokument alle angeforderten Informationen zur Sacheinlage und Kapitalrücklage entnommen werden könnten. Aus der notariellen Urkunde vom 23. Juni 2008 ergebe sich, dass die neue Stammeinlage nicht in bar, sondern dadurch zu leisten sei, dass Frau P die von ihr gehaltene Beteiligung an der niederländischen ... BV in die Gesellschaft einbringt. Ferner sei der Wert der Beteiligung mit 1.201.288 € festgelegt. Außerdem sollte der den Ausgabebetrag der Stammeinlage übersteigende Betrag in die Kapitalrücklage eingestellt werden. Da somit keine ernsthaften Zweifel daran bestehen könnten, dass Einzahlungen in die Kapitalrücklage in das steuerliche Einlagekonto eingestellt werden müssten, läge eine offenbare Unrichtigkeit nach § 129 AO vor.

17

Die Klägerin beantragt,

den Ablehnungsbescheid vom 13. November 2015 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 9. August 2017 aufzuheben und das Finanzamt zu verpflichten, den Bescheid vom 27. Januar 2011 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 S. 3 KStG zum 31. Dezember 2008 dahingehend zu ändern, dass das steuerliche Einlagenkonto zum 31. Dezember 2008 auf 1.200.288 € festgestellt wird.

18

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen.

19

Die Klage sei unzulässig, da sie verspätet erhoben worden sei. Wiedereinsetzung in die versäumte Klagefrist könne nicht gewährt werden. Den vorgelegten Ausdrucken aus dem Programm DATEV ProCheck könnten bereits aufgrund des Softwarestands vom 30. Januar 2018 und 17. Mai 2018 keine Aussagekraft beigemessen werden. Auch wenn der Partner der Kanzlei eidesstattlich versichert habe, dass die am Eingangstag der Einspruchsentscheidung zuständige Werkstudentin in regelmäßigen Abständen und mindestens einmal pro Woche für die Betreuung der Post zuständig gewesen sei, habe diese eine fristauslösende Einspruchsentscheidung nicht als Solche erkannt. Es müsse daher davon ausgegangen werden, dass es sich bei der Werkstudentin eben nicht um eine erfahrene und zuverlässige Bürokraft gehandelt habe, welche alleinverantwortlich mit der Entgegennahme der Post und insbesondere mit deren Ablage und Verteilung hätte betraut werden dürfen.

20

Auf dem vorgelegten Screenshot werde als Auftragsverantwortlicher und Erlediger des offenen Eingangs Herr S genannt. Dieser Mitarbeiter sei jedoch im bisherigen Vortrag der Klägerin nicht als für das Mandat der Klägerin verantwortliche Person benannt worden. Ebenso wenig habe die Klägerin vorgetragen, warum ein beim Mandatsverantwortlichen als „unerledigter Posteingang“ angezeigtes und offensichtlich auch zutreffend als „Einspruchsentscheidung“ bezeichnetes Dokument im elektronischen Posteingang vom Mandatsverantwortlichen nicht innerhalb der Einspruchsfrist aufgefunden, zutreffend gespeichert und weiterbearbeitet worden sei.

21

Im Übrigen liege aus Sicht des Finanzamts keine offenbare Unrichtigkeit im Sinne des § 129 AO vor. Angesichts der Nachfrage durch das Finanzamt ... und der Antwort des damaligen steuerlichen Beraters sei vielmehr davon auszugehen, dass der Sachverhalt bereits durch die Steuerkanzlei rechtlich falsch beurteilt worden sei, da diese im Schreiben vom 29. Dezember 2010 nicht auf die im Zusammenhang mit dem steuerlichen Einlagekonto vom Finanzamt gestellten Fragen eingegangen sei. Aus der dem Finanzamt übersandten notariellen Urkunde vom 23. Juni 2008 gehe lediglich hervor, dass eine um 1.000 € zu erhöhende Stammeinlage dadurch geleistet werden sollte, dass die Anteilseignerin die von ihr zu 100% gehaltene Beteiligung an der Klägerin mit Sitz in ..., in die Gesellschaft einbringt. Weitere Ermittlungen des Finanzamts ... seien nicht veranlasst gewesen.

22

Spätestens bei einer Überprüfung des Bescheids vom 27. Januar 2011 hätte sich der Klägerin die Nichtberücksichtigung der in die Kapitalrücklage eingestellten Beträge als Zuführung zum steuerlichen Einlagekonto geradezu aufdrängen müssen. Das Finanzamt sei auch nicht verpflichtet gewesen, den

Sachverhalt auf alle erdenklichen Möglichkeiten zu erforschen. Es sei nicht unwahrscheinlich, dass die für die Bearbeitung der Steuererklärung zuständige Bearbeiterin aufgrund der Nichtbeantwortung der Fragen nach dem steuerlichen Einlagekonto davon ausgegangen sei, dass der Ausweis der Kapitalrücklage im vorliegenden Fall beispielsweise nur nach handelsrechtlichen Grundsätzen erfolgt sein könnte. Zudem sei darauf hinzuweisen, dass es sich nicht um eine Einzahlung, sondern um eine Zuführung von Anteilen an einer ausländischen Kapitalgesellschaft gehandelt habe und Unterlagen, die den Wert dieser Anteile nachvollziehbar machten, nicht vorgelegt worden seien.

23

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten wird auf die Finanzamts-Akten, auf die im Verfahren gewechselten Schriftsätze nebst Anlagen sowie die Niederschrift über die mündliche Verhandlung Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

II.

24

Die Klage ist wegen Versäumung der Klagefrist unzulässig. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand war nicht zu gewähren, weil die Klägerin nicht ohne Verschulden verhindert war, die Klagefrist einzuhalten.

25

1. Die Einspruchsentscheidung vom 9. August 2017 ist mit der zulässigen Bekanntgabe an den damaligen Bevollmächtigten gegenüber der Klägerin wirksam geworden. Die Klage ist unstreitig nach Ablauf der Klagefrist (§ 47 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung - FGO) von einem Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung erhoben worden (Eingang der Klage bei Gericht am 30. Januar 2018).

26

2. Nach § 56 Abs. 1 FGO ist einem Beteiligten auf Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren, wenn er ohne Verschulden verhindert war, eine gesetzliche Frist einzuhalten. Dabei schließt jedes Verschulden, also auch einfache Fahrlässigkeit, die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand aus (Beschluss des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 28. Juli 2015 - II B 150/14 -, Rn. 7 - 163, m.w.N.). Ein Verschulden eines Bevollmächtigten ist dem Beteiligten nach § 155 FGO i.V.m. § 85 Abs. 2 Zivilprozessordnung (ZPO) wie eigenes Verschulden zuzurechnen (Brandis in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 156. Lieferung 04.2019, § 56 FGO, Rn. 11). Ebenso findet eine Zurechnung bei Unterbevollmächtigung statt. Dagegen wird ein Verschulden von sogenannten Hilfspersonen des Bevollmächtigten, insbesondere von Kanzleiangestellten, bei der Erledigung mechanischer Tätigkeiten untergeordneter Art nicht von § 85 Abs. 2 ZPO erfasst (Brandis in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 156. Lieferung 04.2019, § 56 FGO, Rn. 11 mit weiteren Nachweisen, unter anderem auf die Rechtsprechung des BFH, vgl. BFH-Beschlüsse vom 11. Mai 2009 VIII R 81/05, BFH/NV 2009, 1447; vom 13. März 2013 X R 16/11, BFH/NV 2013, 962). Sofern ein Verschulden einer Hilfsperson eines Bevollmächtigten vorliegt, wird dies dem Steuerpflichtigen jedoch dann als eigenes Verschulden zugerechnet, wenn der Bevollmächtigte bei der Auswahl, Unterweisung und Beaufsichtigung der Hilfsperson schuldhaft gehandelt hat. Ein „Büroversehen“ begründet nur dann kein Verschulden, wenn es allein für die Fristversäumung ursächlich war (BFH-Beschluss vom 19. März 1996 VII S 17/95, BFH/NV 1996, 818). Andernfalls trifft den Bevollmächtigten ein Organisationsverschulden welches dem Steuerpflichtigen zuzurechnen ist.

27

Die Tatsachen zur Begründung des Antrags auf Wiedereinsetzung müssen innerhalb der in § 56 Abs. 2 Satz 1 FGO bestimmten Frist vollständig, substantiiert und in sich schlüssig dargelegt werden (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 13. September 2012 XI R 13/12, BFH/NV 2013, 60, Rz 13, 19), soweit sie für das Gericht nicht offenkundig oder amtsbekannt sind (BFH-Urteil vom 18. März 2014 VIII R 33/12, BFHE 246, 1, BStBl II 2014, 922, Rz 17). Sie müssen ferner bei der Antragstellung oder im Verfahren über den Antrag glaubhaft gemacht werden (§ 56 Abs. 2 Satz 2 FGO).

28

Wird - wie im Streitfall - ein dem Bevollmächtigten und dem von ihm Vertretenen nicht zuzurechnendes reines Büroversehen geltend gemacht, gehört zum erforderlichen schlüssigen Vortrag des „Kerns“ der Wiedereinsetzungsgründe die Darlegung, warum ein Organisationsverschulden auszuschließen ist. Es

müssen also die Organisationsmaßnahmen vorgetragen werden, die den konkreten Fehler als Büroversehen erkennen lassen. Dazu muss substantiiert und schlüssig vorgetragen werden, dass der Bevollmächtigte alle Vorkehrungen getroffen hat, die nach vernünftigem Ermessen die Nichtbeachtung von Fristen auszuschließen geeignet sind (z.B. BFH-Beschluss vom 14. Dezember 2011 X B 50/11, BFH/NV 2012, 440). Kann aufgrund des Vortrags nicht ausgeschlossen werden, dass an der Fristversäumnis ursächlich auch ein Organisationsverschulden des Bevollmächtigten mitgewirkt hat, kann keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden.

29

Nach gefestigter Rechtsprechung verlangt die Sorgfaltspflicht des Bevollmächtigten in Fristsachen zuverlässige Vorkehrungen, um den rechtzeitigen Ausgang fristwahrender Schriftsätze sicherzustellen. Bei der Beteiligung von rechtskundigen Prozessbevollmächtigten kann eine Fristversäumung nur dann als entschuldigt angesehen werden, wenn sie durch die äußerste, den Umständen des Falls angemessene und vernünftigerweise zu erwartende Sorgfalt nicht verhindert werden konnte, der Prozessbevollmächtigte also alle Vorkehrungen durch entsprechende Organisation seines Büros getroffen hat, die nach vernünftigem Ermessen die Nichtbeachtung von Fristen auszuschließen geeignet sind (BFH-Beschluss vom 19. März 2019 II R 29/17, BFH/NV 2019, 705, Rz 22, m.w.N.). Zu seinen Aufgaben gehört es deshalb, durch entsprechende Organisation seines Büros dafür zu sorgen, dass die Fristen ordnungsgemäß eingetragen und beachtet werden (Beschlüsse des Bundesgerichtshofs - BGH - vom 27. Januar 2015 II ZB 21/13, Wertpapier-Mitteilungen - WM - 2015, 779, Rz 7, und vom 27. Januar 2015 II ZB 23/13, WM 2015, 780, Rz 8). Er muss sein Büro so organisieren, dass fristgebundene Schriftsätze rechtzeitig gefertigt werden und beim zuständigen Gericht eingehen (BGH-Beschluss vom 4. November 2014 VIII ZB 38/14, Neue Juristische Wochenschrift - NJW - 2015, 253, Rz 8). Dazu muss er insbesondere sicherstellen, dass ihm die Akten von Verfahren, in denen Rechtsmitteleinlegungs- und Rechtsmittelbegründungsfristen laufen, rechtzeitig vorgelegt werden (BGH-Beschluss vom 26. Februar 2015 III ZB 55/14, WM 2015, 782, Rz 8). Dies kann durch Verfügung einer „Vorfrist“ oder eines Vorlagetermins geschehen (BFH-Beschlüsse vom 6. Mai 1987 II R 40/86, BFH/NV 1988, 444, und vom 4. Juli 2008 IV R 78/05, BFH/NV 2008, 1860, unter II.2.b).

30

Der Bevollmächtigte muss darüber hinaus die Ausgangskontrolle von fristgebundenen Schriftsätzen so organisieren, dass sie einen gestuften Schutz gegen Fristversäumnungen bietet (BGH-Beschluss in NJW 2015, 253, Rz 9, m.w.N.). Bei der allabendlichen Kontrolle fristgebundener Sachen ist eine nochmalige, selbständige Prüfung erforderlich (BGH-Beschlüsse in NJW 2015, 253, Rz 9, und in WM 2015, 782, Rz 8, je m.w.N.). Dies ergibt sich schon daraus, dass selbst bei sachgerechten Organisationsabläufen individuelle Bearbeitungsfehler auftreten können, die es nach Möglichkeit aufzufinden und zu beheben gilt (BGH-Beschlüsse in NJW 2015, 253, Rz 8, und in WM 2015, 782, Rz 18, m.w.N.).

31

Diese Voraussetzungen für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wegen Versäumung der Begründungsfrist sind im Streitfall nicht erfüllt. Nach dem Vorbringen der Klägerin kann nicht ausgeschlossen werden, dass an der Fristversäumnis ursächlich ein Organisationsverschulden der Steuerkanzlei mitgewirkt hat. Die Klägerin hat nicht substantiiert und in sich schlüssig dargelegt, dass die Eingangskontrolle von fristgebundenen Schriftsätzen in der Kanzlei so organisiert war, dass sie den erforderlichen gestuften Schutz gegen Fristversäumnisse bot.

32

Der Vortrag des früheren Bevollmächtigten der Klägerin, dass die Werkstudentin gute Studienergebnisse erzielt und bisher zuverlässig gearbeitet habe, bezieht sich lediglich auf die ordnungsgemäße Auswahl einer Angestellten, nicht aber auf die Büroorganisation und die dortige Handhabung der Kontrolle, dass der Posteingang zutreffend erfasst wird, um Fristen einzuhalten.

33

Die Klägerin hat zwar anhand der Vorlage des Screenshots sowie der eidesstattlichen Versicherung der Mitarbeiterin H glaubhaft gemacht, dass die Einspruchsentscheidung im Ablageregister des DATEV Dokumentenmanagementsystems (DMS) anstatt in das Register „Steuerbescheide“ in das Register „Arbeitspapiere Steuern“ gelegt worden ist und anschließend versehentlich im Order „Finanzbuchhaltung“ einsortiert worden ist, weil sowohl der von der Kanzlei verwendete automatische Posteingangsassistent wie

auch die mit der Bearbeitung des Posteingangs beauftragte Werkstudentin Frau H die Einspruchsentscheidung nicht als fristbehafteten Verwaltungsakt erkannt hätten. Außerdem hat sie geschildert, dass die Fristenkontrolle anhand des Softwareprogramms bei richtiger Ablage im zutreffenden elektronischen Ordner auch ausgelöst wird.

34

Die Klägerin hat jedoch nicht dargelegt, wie sichergestellt wird, dass die Eingangspost auch in den jeweils zutreffenden elektronischen Ordnern abgelegt wird und welche Kontrollmechanismen vorhanden sind, um eine - wie im Streitfall vorgetragene - falsch vorgenommene Ablage zu bemerken und zu korrigieren. Auch der Vortrag, dass die Möglichkeit besteht, dass sich jeder Mitarbeiter eine automatische Erinnerung betreffend der ihm zugeordneten Fristen einrichtet, belegt nur, dass bei einer von Anfang an zutreffend erfolgten Erfassung und dem damit verbundenen Fristenlauf im System der DATEV eine weitere Kontrollmöglichkeit für die Mitarbeiter besteht, nicht jedoch, wie gewährleistet werden kann, dass überhaupt eine zutreffende Erfassung erfolgt und unterlaufende Fehler korrigiert werden können. Denn auch der Mitarbeiter der Steuerkanzlei K hat in seiner eidesstattlichen Versicherung lediglich ausgeführt, dass die eingegangenen Dokumente nach der elektronischen Ablage im Dokumentenmanagementsystem vom Sekretariat an die Mandatsverantwortlichen weitergegeben würden. Er hat jedoch nicht dargelegt, wie die vorgenommene Erfassung des Posteingangs auf seine Richtigkeit überprüft wird und ob beispielsweise eine allabendliche Kontrolle fristgebundener Sachen anhand einer nochmaligen, selbständigen Prüfung erfolge (vgl. hierzu BGH-Beschlüsse in NJW 2015, 253, Rz 9, und in WM 2015, 782, Rz 8 m.w.N.), um individuelle Bearbeitungsfehler aufzufinden und zu beheben (BGH-Beschlüsse in NJW 2015, 253, Rz 8, und in WM 2015, 782, Rz 18, m.w.N.). Welche Mechanismen in der Kanzleiorganisation vorhanden sind, um zu erkennen, dass ein fristenbehaftetes Dokument als solches erkannt wird, ergibt sich aus seiner Darstellung nicht. Zwar wurde von der früheren Bevollmächtigten der Klägerin dargelegt, dass der Posteingangsprozess auf eine neue Struktur umgestellt wurde und hierzu die Mitarbeiter am 31.7.2017 in der Kanzlei geschult worden seien. Die Prozessüberwachung des Posteingangs erfolge in ihrer Kanzlei dezentral durch die jeweiligen Mandatsverantwortlichen. Dabei nutze die Kanzlei einen automatischen Posteingangsassistenten, der, nachdem das jeweilige Dokument vom Posteingangsbearbeiter gescannt worden sei, dieses mittels OCR-Erkennung analysiere und erkenne, ob es sich um ein Schriftstück handele, das eine Frist auslöse und der dann gegebenenfalls die Frist berechne. Anschließend werde die Zuordnung von dem Posteingangsbearbeiter auf ihre Korrektheit hin überprüft. Danach werde das Dokument im Dokumentenmanagementsystem elektronisch abgelegt und vom Sekretariat an den jeweiligen Mandatsverantwortlichen weitergegeben. Der Mandatsverantwortliche kontrolliere das vorgelegte Dokument u.a. auf die richtige Verschlagwortung und den Ablageort bzw. Ablagestruktur. Ein weiteres zentrales Vier-Augen-Prinzip finde im Sekretariat zur Überwachung der korrekten Ablage nicht statt, da dies aus wirtschaftlichen Gründen nicht gewährleistet werden könne.

35

Bei einer solchen Organisation der Bearbeitung des Posteingangs wie in der Kanzlei des früheren Bevollmächtigten der Klägerin ist nicht sichergestellt, dass ein individueller Fehler, wie er im vorliegenden Fall eingetreten ist, auffällt und vor Fristablauf korrigiert werden kann. Die Überprüfung nach dem Vier-Augen-Prinzip durch den Mandatsverantwortlichen ist nicht zielführend, wenn wie im Streitfall weder der eingesetzte Programmassistent, noch der mit der Erfassung des Posteingangs befasste Mitarbeiter das Schriftstück als einen fristauslösenden Bescheid erkannt haben. Da - wie der Streitfall deutlich zeigt - der für die Kontrolle des Posteingangs verwendete Programmassistent nicht so zuverlässig arbeitet, dass Zuordnungsfehler ausgeschlossen werden können, kann die Verwendung dieses Programm nicht die Anwendung des Vier-Augen-Prinzips im Rahmen der Kontrolle des Posteingangs ersetzen. Die fehlende Eignung des automatischen Posteingangsassistenten für Zwecke der Fristenkontrolle gilt umso mehr, als von einem computergestützten Posteingangsassistenten mit OCR Erkennung, wie er im Streitfall benutzt worden ist, zu erwarten ist, dass er nicht nur - wie in der mündlichen Verhandlung vorgetragen - einen „typischen“ Steuerbescheid, sondern auch eine Einspruchsentscheidung mit Rechtsbehelfsbelehrung:als solche erkennt und eine entsprechende Fristenkontrolle auslöst.

36

Mit dem Hinweis des früheren Bevollmächtigten der Klägerin, dass aus wirtschaftlichen Gründen kein weiteres zentrales Vier-Augen-Prinzip zur Überwachung der durchgeführten Zuordnung des Posteingangs gewährleistet werden könne, kann sich dieser nicht entlasten. Generell gilt der Grundsatz, dass es zwar

einem Berater grundsätzlich freisteht, auf welche Weise er die Fristenkontrolle organisiert. Sämtliche organisatorischen Maßnahmen müssen aber so beschaffen sein, dass auch bei unerwarteten Störungen des Geschäftsablaufs, seien es solche technischer oder personeller Art, die Einhaltung der anstehenden Fristen sichergestellt ist. Bedient sich ein Berater bei der Fristenkontrolle automatisierter bzw. programmgesteuerter Verfahren, so muss sichergestellt sein, dass diese Programme ebenso verlässlich sind und dieselbe Überprüfungssicherheit bieten, wie herkömmliche „analoge“ Prüfungsverfahren (BFH-Beschluss vom 19. März 2019 II R 29/17, BFH/NV 2019, 705). Der Erkennung eines fristenauslösenden Verwaltungsaktes kommt entscheidende Bedeutung zu, zumal die in § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO enthaltene Zugangsvermutung, nach der ein Verwaltungsakt mit dem dritten Tage nach der Aufgabe zur Post als bekannt gegeben gilt, widerlegt werden kann (Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 156. Lieferung 04.2019, § 122 AO Rz 48). Im Streitfall wurde jedoch die eingegangene Einspruchsentscheidung überhaupt nicht als Einspruchsentscheidung erkannt, so dass im Übrigen auch das vom Finanzamt auf der der Steuerberatungskanzlei übermittelten Einspruchsentscheidung fehlerhaft angebrachte Datum nicht maßgeblich für die falsche Ablage gewesen ist.

37

Die Bearbeiterin hat darüber hinaus in ihrer eidesstattlichen Versicherung vom 21. Dezember 2018 vorgetragen, dass sie, nachdem die am 11. August 2017 eingegangene Einspruchsentscheidung vom automatischen Programmeingangsassistenten des Programms DATEV, das sie standardmäßig verwendet habe, nicht erkannt worden sei, das Dokument bei der manuellen Einordnung des Posteingangs ebenfalls nicht als fristbehafteten Verwaltungsakt erkannt und daher nicht an den zuständigen Mandatsbearbeiter weitergeleitet habe. Bei einer solchen Arbeitsorganisation mit einer vorgeschalteten automatisierten Posteingangskontrolle besteht jedoch die Gefahr, dass eine personelle Überprüfung nicht mehr mit der notwendigen Aufmerksamkeit und Sorgfalt erfolgt und nur noch eine - im Wortsinn - „manuelle“, nicht aber mehr mit fachlicher Überprüfung vorgenommene Einordnung des Posteingangs vorgenommen wird. Zu einer ein Organisationsverschulden ausschließenden Büroorganisation gehört es jedoch, dass auch beim Einsatz automatisierter Prozesse sichergestellt ist, dass dadurch nicht die fachliche Kontrolle ersetzt wird. Auch aus diesem Grund kann auf die Anwendung des Vier-Augen-Prinzips bereits auf der Ebene der Zuordnung des Dokuments zu den fristauslösenden oder keine Frist auslösenden Schriftstücken nicht aus ökonomischen Gründen verzichtet werden.

38

Hinzu kommt, dass im Streitfall ein gesteigerter Anlass bestand, der mit der Bearbeitung des Posteingangs betrauten Werkstudentin nicht ohne geeignete Kontrollmechanismen die alleinige Entscheidung zu überlassen, ob es sich um einen fristauslösenden Bescheid handelt und insoweit die entscheidenden Weichen für die fachgerechte Bearbeitung des Bescheids zu stellen. Nach der Rechtsprechung des BFH, die auf eine entsprechende Rechtsprechung des BGH zurückgreift (vgl. BFH-Beschluss vom 17. November 2015 V B 56/15, BFH/NV 2016, 222 unter Verweis auf BGH-Beschluss vom 20. Oktober 1988 VII ZB 22/88, HFR 1990, 151) darf ein Rechtsanwalt die Berechnung und gegebenenfalls Überwachung von einfachen und in seinem Büro geläufigen Fristen zwar einer geschulten und zuverlässigen Bürokraft übertragen. Überträgt er diese Aufgaben jedoch einer erst kurzfristig geschulten, noch nicht während eines längeren Zeitraums erprobten Kanzleikraft, muss er durch geeignete Kontrollmaßnahmen sicherstellen, dass Fehler und Versehen der Kanzleikraft rechtzeitig entdeckt werden. Eine Auszubildende, auch wenn sie seit über einem Jahr beschäftigt ist, gehört nicht zum Kreis des Büropersonals, das aufgrund seiner Ausbildung und längerfristigen Erprobung die Fristüberwachung eigenverantwortlich ausführen darf. Nichts anderes gilt im Streitfall für eine studentische Aushilfskraft, auch wenn sie, wie vorgetragen, Betriebswirtschaft studiere und kurz vor dem Abschluss stehe. Zwar war die studentische Aushilfskraft nicht die Person, die letztlich für die Fristüberwachung in der Kanzlei verantwortlich war, da - wie vorgetragen - diese Aufgabe beim Mandatsverantwortlichen blieb, an den ein fristbehafteter Verwaltungsakt nach der kanzleinterne Organisationsstruktur weitergeleitet werden soll.

39

Im Streitfall besteht jedoch die Besonderheit, dass der studentischen Aushilfskraft die Zuordnungsentscheidung übertragen wurde, ob es sich bei dem eingegangenen Schriftstück um einen fristbehafteten Verwaltungsakt handelt oder nicht, was zur Folge hatte, dass diese Person eigenverantwortlich die entscheidende Weichenstellung über das weitere Schicksal des eingegangenen Schriftstücks stellte. Damit müssen an die für die Bearbeitung des Posteingangs verantwortliche Person

dieselben Anforderungen hinsichtlich der notwendigen Kontrollmaßnahmen gestellt werden wie an eine Kanzleikraft, die die Fristberechnung eigenverantwortlich durchführt. Der frühere Bevollmächtigte hat weder dargelegt noch glaubhaft gemacht, dass er dieser besonderen Prüfungs- und Überwachungspflicht nachgekommen ist. Er hat lediglich dargelegt, dass die studentische Aushilfskraft sorgfältig eingearbeitet wurde und, bevor ihr die Postbearbeitung übertragen wurde, festgestellt worden sei, dass „der Posteingangsprozess fehlerfrei und problemlos funktioniere“. Er hat jedoch nicht dargelegt, dass auch nach Übertragung dieser Aufgabe Kontrollen stattgefunden hätten und durch entsprechende Maßnahmen sichergestellt worden sei, dass etwaige Fehler oder Versehen rechtzeitig erkannt werden.

40

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.