

Titel:

Zugangsfiktion nach § 122 Abs. 2 AO: Beweisvorsorge bei behauptetem überlangen Postlauf

Normenketten:

AO § 122 Abs. 2 Nr. 1

AO § 122 Abs. 2 2. Halbsatz

AO § 355 Abs. 1

AO § 357

FGO § 96 Abs. 1

Leitsätze:

- 1. Bestreitet der Steuerpflichtige nicht den Zugang des Schriftstücks überhaupt, sondern den Erhalt innerhalb des Dreitageszeitraums, so hat er sein Vorbringen im Rahmen des Möglichen zu substantiieren, um Zweifel an der Dreitagesvermutung zu begründen. (redaktioneller Leitsatz)**
- 2. An diese Substantiierung sind aber keine allzu hohen Anforderungen zu stellen, damit die Regelung über die objektive Beweislast, die nach dem Gesetz die Finanzverwaltungsbehörde trifft, nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen umgekehrt wird. (redaktioneller Leitsatz)**
- 3. Den Steuerpflichtigen trifft bei behauptetem überlangem Postlauf die Obliegenheit zur Beweisvorsorge, diesen Umstand umgehend dem Finanzamt anzuzeigen. (redaktioneller Leitsatz)**
- 4. Zur Begründung von Zweifeln am Zugang innerhalb der Dreitagesfrist reicht ein abweichender Eingangsvermerk nicht aus. (redaktioneller Leitsatz)**

Schlagworte:

Zugang, Schriftstück, Dreitageszeitraum, Beweislast, Einkommensteuererklärung, Werbungskosten, Dienstleistung, Finanzamt, Aufwendung, Eingangsstempel, Einspruchsfrist

Tatbestand

I.

1

Da die Kläger trotz Aufforderung die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2015 nicht abgaben, schätzte der Beklagte, das Finanzamt, mit Bescheid vom 5. Mai 2017 die Besteuerungsgrundlagen für die Einkommensteuer 2015 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Aufgrund der Angaben in der am 8. November 2017 eingereichten Einkommensteuererklärung für 2015 änderte der Beklagte die Einkommensteuerfestsetzung für 2015 mit Bescheid vom 13. Juni 2018 und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Das Finanzamt folgte dabei den Angaben in der Einkommensteuererklärung zu den haushaltsnahen Dienstleistungen über 3.433,00 EUR und den Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit des Klägers über 4.897,00 EUR teilweise nicht. Das Finanzamt ließ nur Werbungskosten in Höhe von 1.936,00 EUR zum Abzug zu und berücksichtigte keine haushaltsnahen Dienstleistungen; es verwies dabei darauf, dass trotz Aufforderung vom 27. November 2017 und diversen Erinnerungen die angeforderten Unterlagen und Nachweise nicht vorgelegt worden seien. Der Einkommensteuerbescheid für 2015 von 13. Juni 2018 war an den damaligen Steuerberater der Kläger, die [...] (XY-StB) als Bekanntgabeadressat gerichtet.

2

Am 8. November 2017 reichten die Kläger auch ihre Einkommensteuererklärung für 2016 ein. Das Finanzamt folgte im Bescheid vom 13. Juni 2018 über die Einkommensteuer für 2016 den Angaben in der Einkommensteuererklärung hinsichtlich der haushaltsnahen Dienstleistungen über 2.736,00 EUR und den Werbungskosten bei den Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit des Klägers über 3.795,00 EUR wieder nur zum Teil. Das Finanzamt ließ nur Werbungskosten in Höhe von 1.387,00 EUR zum Abzug zu und berücksichtigte wiederum keine haushaltsnahen Dienstleistungen. Zur Begründung verwies das Finanzamt dabei, ebenso wie bei der Einkommensteuer 2015, darauf, dass trotz Aufforderung vom 27. November 2017 und diversen Erinnerungen die angeforderten Unterlagen und Nachweise nicht vorgelegt worden seien. Der

Einkommensteuerbescheid für 2016 vom 13. Juni 2018 war an den damaligen Steuerberater der Kläger, die XY-StB als Bekanntgabeadressat gerichtet.

3

Mit Schreiben vom 19. Juli 2018, das dem Finanzamt per Telefax am selben Tag übermittelt wurde, legten die Kläger – vertreten durch ihre Steuerberater, die XY-StB – gegen die Bescheide über die Einkommensteuer für 2015 und 2016 vom 13. Juni 2018 Einspruch ein. Im Einspruchsschreiben wiesen sie darauf hin, dass diese Bescheide über die Einkommensteuer 2015 und 2016 am 25. Juni 2018 der XY-StB zugegangen seien.

4

Mit Schreiben vom 20. August 2018 forderte das Finanzamt von den Klägern eine Begründung des Einspruchs an. Nachdem bis zum 15. Juli 2019 trotz mehrerer Erinnerungen keine Begründung vorgelegt worden war, teilte das Finanzamt der XY-StB mit, dass der Einspruch erst nach Ablauf der einmonatigen (am 18. Juli 2018 <Mittwoch> endenden) Einspruchsfrist und damit verspätet beim Finanzamt eingegangen sei. Für den behaupteten Zugang der Bescheide in der Kanzlei der XY-StB erst zum 25. Juni 2018 seien bisher keine Nachweise vorgelegt worden. Die Kläger würden aufgefordert, das Posteingangsbuch der Steuerberater, aus dem der Zugang der Bescheide ersichtlich sei, vorzulegen. Mit Einspruchsentscheidung vom 3. März 2020 wies das Finanzamt den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass es zugunsten der Kläger – obwohl keine Nachweise für den späteren Zugang der Steuerbescheide vorgelegt worden seien – davon ausgehe, dass das Einspruchsschreiben vom 19. Juli 2019 fristgerecht eingegangen sei. Da trotz mehrfacher Erinnerung aber der Einspruch nicht begründet worden seien und keine Nachweise für die geltend gemachten Aufwendungen vorgelegt worden seien, sei der Einspruch als unbegründet zurückzuweisen.

5

Dagegen richtet sich die Klage. Mit ihrer Klage lassen die Kläger vortragen, dass die Einkommensteuerbescheide für 2015 und 2016 vom 13. Juni 2018 ihren Steuerberatern am 25. Juni 2018 zugegangen seien. Der Zugang zu diesem Datum ließe sich durch die angebrachten Eingangsstempel nachweisen. Aufgrund der Paraphe am Stempel sei davon auszugehen, dass der Posteingangsstempel vom [...] Steuerberater (AY) – dem Prozessbevollmächtigten der Kläger – angebracht worden sei; dies könne er durch seine Zeugenaussage bestätigen. Ein Posteingangsbuch werde nicht geführt. Die entsprechenden Briefumschläge könnten nicht vorgelegt werden, da sie nach dem Öffnen der Post entsorgt worden seien. Die damalige Steuerberatungskanzlei der Kläger, die XY-StB, habe auch keine Sekretärin zum Öffnen der Briefpost beschäftigt.

6

Weiter lassen die Kläger vortragen, dass die Klage begründet sei. Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit des Klägers seien für 2015 mit 79.114,00 EUR und für 2016 mit 82.601,00 EUR zu berücksichtigen. Das Finanzamt habe zu Unrecht sonstige Werbungskosten für 2015 in Höhe von 774,00 EUR und für 2016 in Höhe von 777,00 EUR nicht anerkannt. Dabei handele es sich um Aufwendungen für den beruflichen Anteil von Versicherungen (Unfallversicherung, Rechtsschutzversicherung, Diensthaftpflicht), Telekommunikationskosten, Portokosten und Kosten der Kontoführung. Außerdem habe das Finanzamt zu Unrecht geltend gemachte Aufwendungen für Arbeitsmittel für 2015 in Höhe von 1.047,00 EUR und für 2016 in Höhe von 381,00 EUR für 2015 nur in Höhe von 110,00 EUR und für 2016 gar nicht anerkannt. Die Aufwendungen für Arbeitsmittel entfielen zu einem großen Teil auf die Absetzung für Abnutzung für einen PC (611,00 EUR für 2015 und 102,00 EUR für 2016) und für ein iPad (jeweils 230,00 EUR für 2015 und 2016), die ausschließlich beruflich genutzt würden; Nachweise lägen dem Finanzamt vor. Außerdem seien die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer in Höhe von 1.250,00 EUR in beiden Streitjahren zu Unrecht nicht berücksichtigt worden. Weiter würden auch noch Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen geltend gemacht und zwar für 2015 in Höhe von 3.411,00 EUR und für 2016 in Höhe von 1.373,00 EUR; die entsprechenden Nachweise seien nun im Klageverfahren vorgelegt.

7

Die Kläger beantragen

unter Änderung der Bescheide vom 13. Juni 2018 über die Einkommensteuer für 2015 und 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. März 2020 bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit des Klägers weitere Werbungskosten für 2015 in Höhe von 2.961,00 EUR und für 2016 in Höhe von 2.408,00

EUR zum Abzug zuzulassen sowie haushaltsnahe Dienstleistungen für 2015 in Höhe von 3.411,00 EUR und für 2016 in Höhe von 1.373,00 EUR zu berücksichtigen und die Einkommensteuer für 2015 und 2016 entsprechend festzusetzen,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

8

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

9

Das Finanzamt vertritt die Auffassung, dass die Einsprüche verspätet erhoben worden seien und deshalb zu Recht ohne Erfolg geblieben seien. Der Kläger hätten vorgebracht, dass in der vormaligen Steuerberatungskanzlei kein Posteingangsbuch geführt worden sei und auch die Briefumschläge der Steuerbescheide nicht aufbewahrt worden seien. Damit sei ein verspäteter Zugang der Steuerbescheide nicht nachgewiesen.

10

Im Übrigen könnten auch die geltend gemachten Werbungskosten nicht zum Abzug zugelassen werden. Gegen die Berücksichtigung der Aufwendungen für das Arbeitszimmer spreche, dass der Kläger nicht nachgewiesen habe, dass ihm für die berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stehe. Für die Berücksichtigung der Aufwendungen für Arbeitsmittel würde es an den entsprechenden Nachweisen fehlen; die Anschaffungskosten und die ausschließliche bzw. überwiegende berufliche Nutzung der Arbeitsmittel sei nicht nachgewiesen. Bei den sonstigen Werbungskosten seien die beruflichen Anteile der Versicherungen ebenfalls nicht nachgewiesen. Hinsichtlich der Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen seien nun für 2015 Nachweise bis zu einem Betrag in Höhe von 3.241,00 EUR vorgelegt worden. Für das Jahr 2016 würden Nachweise in Höhe von 1.158,47 EUR vorliegen; Hausmeisterkosten bei der neuen Wohnung könnten bei Vorlage entsprechender Belege auch zusätzlich noch in Höhe von 597,00 EUR berücksichtigt werden. Diese Änderungen kämen jedoch nur in Betracht, sofern davon ausgegangen würde, dass die Einsprüche gegen die Steuerbescheide zulässig gewesen seien.

11

Mit Beschluss vom 30. November 2021 hat der Senat den Rechtsstreit dem Einzelrichter zur Entscheidung übertragen (§ 6 Finanzgerichtsordnung <FGO>).

12

Das Gericht hat mit Beschluss vom 3. Dezember 2021 die Beweiserhebung über den Zeitpunkt und die Umstände der Bekanntgabe der Bescheide vom 13. Juni 2018 durch die Einvernahme des Zeugen AY angeordnet. Das Gericht hat nach Maßgabe dieses Beweisbeschlusses in der mündlichen Verhandlung am 30. März 2022 Beweis erhoben. Wegen der Durchführung und des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf das Protokoll verwiesen.

13

Wegen des weiteren Vorbringens der Beteiligten wird auf die ausgetauschten Schriftsätze und das Protokoll über die mündliche Verhandlung verwiesen.

Entscheidungsgründe

II.

14

Die Klage ist unbegründet.

15

1. Die Einkommensteuerbescheide für 2015 und 2016 vom 13. Juni 2018 sind bereits bestandskräftig, da nicht fristgerecht Einspruch erhoben wurde und eine Wiedereinsetzung in die Einspruchsfrist nicht in Betracht kommt. Rechtsfolge der eingetretenen Bestandskraft ist es, dass die Bescheide Bindungswirkung entfalten und vom Gericht nicht mehr überprüft werden können. Der Einspruch der Kläger hatte zu Recht keinen Erfolg. Im Streitfall wäre aber der als unbegründet zurückgewiesene Einspruch bereits nach § 358 Satz 2 Abgabenordnung (AO) als unzulässig zu verwerfen gewesen. Dies begründet jedoch keine

Beschwer. Denn hat das FA einen unzulässigen Einspruch als unbegründet zurückgewiesen, hat die Klage gleichwohl keinen Erfolg (Bundesfinanzhof<BFH>-Beschluss vom 11. November 2008 V B 2/08, BFH/NV 2009, 401, BFH-Urteil vom 22. August 2019 V R 21/18, BFHE 266, 10, BStBl II 2020, 35 m.w.N.).

16

2. Der Einspruch der Kläger gegen die Bescheide vom 13. Juni 2018 über die Einkommensteuer für 2015 und 2016 wurde verspätet erhoben.

17

a) Gemäß § 355 Abs. 1 AO beträgt die Frist für die Einlegung des Einspruchs einen Monat; sie beginnt mit der Bekanntgabe des Steuerbescheids. Der Steuerbescheid kann – wie im Streitfall – auch an einen Bevollmächtigten bekannt gegeben werden (§ 122 Abs. 1 Satz 3 AO). Der Steuerbescheid kann auch – wie im Streitfall – durch die Post übermittelt werden (§ 122 Abs. 2 AO). In diesem Fall gilt der Steuerbescheid nach der besonderen Bekanntgaberegung des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO mit dem dritten Tage nach ihrer Aufgabe zur Post als bekannt gegeben, außer wenn sie nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist; im Zweifel hat die Behörde den Zugang und den Zeitpunkt des Zugangs nachzuweisen.

18

Die Regelung des § 122 Abs. 2 AO fingiert den Zugang eines mit der Post übermittelten Verwaltungsakts am dritten Tag nach dessen Aufgabe zur Post. Die Vorschrift enthält eine an den Tag der Aufgabe des Verwaltungsaktes zur Post anknüpfende Zugangsvermutung und darüber hinaus eine „Zugangsfiktion“ (BFH-Beschlüsse vom 1. Dezember 2010 VIII B 123/10, BFH/NV 2011, 410; vom 26. Januar 2010 X B 147/09, BFH/NV 2010, 1081; BFH-Urteil vom 9. Dezember 2009 II R 52/07, BFH/NV 2010, 824). Es handelt sich bei § 122 Abs. 2 AO materiell um eine gesetzliche Vermutung des Zeitpunkts des Zugangs eines Schriftstücks. Diese Vermutung ist jedoch nicht unwiderleglich, sondern kann nach Maßgabe des § 122 Abs. 2 AO widerlegt werden (BFH-Urteil vom 9. Dezember 1999 III R 37/97, BFHE 190, 292, BStBl II 2000, 175; Müller-Franken in Hübschmann/Hepp/Spitaler: AO/FGO, § 122 AO Rz. 349 [März 2016] m.w.N.). Mit § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO wollte der Gesetzgeber – zugunsten wie zuungunsten des Adressaten – generell einen Streit über den genauen Zeitpunkt des Zugangs eines Bescheids weitgehend ausschließen (BFH-Beschluss vom 26. Januar 2010 X B 147/09, BFH/NV 2010, 1081 und BFH-Urteil vom 13. Dezember 2000 X R 96/98, BStBl II 2001, 274).

19

Nach dieser Maßgabe gelten die Bescheide vom 13. Juni 2018 über die Einkommensteuer für 2015 und 2016 am 18. Juni 2018 als bekannt gegeben (Aufgabe zur Post am Mittwoch, den 13. Juni 2018; nach drei Tagen – am Samstag, den 16. Juni 2018 mit Feiertagsregel gemäß § 108 Abs. 3 AO – gilt als Tag der Bekanntgabe Montag der 18. Juni 2018). Die Einspruchsfrist von einem Monat endet damit am Mittwoch, den 18. Juli 2018. Der Zugang des Einspruchsschreibens am 19. Juli 2018 ist damit verspätet.

20

b) Bestreitet der Steuerpflichtige – wie im Streitfall die Kläger – nicht den Zugang des Schriftstücks überhaupt, sondern den Erhalt innerhalb des Dreitageszeitraums des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO, so hat er sein Vorbringen im Rahmen des Möglichen zu substantiieren, um Zweifel an der Dreitagesvermutung zu begründen (Müller-Franken in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 122 AO Rz. 345, 389 [März 2016]; Güroff in Gosch, AO/FGO, § 122 AO Rz. 38_3 [Nov. 2019]; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 122 AO Rz. 59 [Nov. 2021], jeweils m.w.N.). Hierzu muss er Tatsachen vortragen, die den Schluss darauf zulassen, dass ein anderer Geschehensablauf als der typische Zugang binnen dreier Tage nach Aufgabe zur Post ernstlich in Betracht zu ziehen ist (BFH-Urteile vom 5. Dezember 1974 V R 111/74, BFHE 114, 176, BStBl II 1975, 286; vom 17. Juni 1997 IX R 79/95, BFH/NV 1997, 828; vom 3. Mai 2001 III R 56/98, BFH/NV 2001, 1365; BFH-Beschluss vom 20. April 2011 III B 124/10, BFH/NV 2011, 1110). An diese Substantiierung sind aber keine allzu hohen Anforderungen zu stellen, damit die Regelung über die objektive Beweislast, die nach dem Gesetz die Finanzverwaltungsbehörde trifft, nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen umgekehrt wird (BFH-Urteil in BFH/NV 2001, 1365; BFH-Beschlüsse vom 26. Februar 2021 X B 108/20, BFH/NV 2021, 929; in BFH/NV 2011, 1110). Den Steuerpflichtigen trifft bei behauptetem überlangem Postlauf die Obliegenheit zur Beweisvorsorge, diesen Umstand umgehend dem Finanzamt anzuzeigen (BFH-Beschluss vom 16. Mai 2007 V B 169/06, BFH/NV 2007, 1454; FG Hamburg, Urteil vom 22. März 2021 4 K 18/16, n.v. juris; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 122 AO Rz. 60a [Nov. 2021]). Zur Begründung von Zweifeln am Zugang innerhalb der Dreitagesfrist reicht ein abweichender Eingangsvermerk nicht aus (BFH-Beschlüsse vom 30. November

2006 XI B 13/06, BFH/NV 2007, 389; vom 18. April 2013 X B 47/12, BFH/NV 2013, 1218; vom 5. September 2017 IV B 82/16, BFH/NV 2017, 1620; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 122 AO Rz. 59 [Nov. 2021]). Zu einem substantiierten, auf einen verspäteten Zugang hindeutenden Tatsachenvortrag kann etwa die Vorlage des betreffenden Briefumschlags des übersendeten Verwaltungsakts dienen (Finanzgericht München, Urteil vom 10. Mai 2012 5 K 1325/11, juris, Rz. 21 und Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt, Urteil vom 26. März 2013 4 K 1440/10, juris, Rz. 21; BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2007, 1454 sowie vom 25. Februar 2010 IX B 149/09, BFH/NV 2010, 1115).

21

c) Hat der Steuerpflichtige seinen Vortrag im Rahmen des ihm Möglichen substantiiert, dann obliegt es dem Gericht, den Vortrag des Steuerpflichtigen und die festgestellten oder unstreitigen Umstände im Wege freier Beweiswürdigung nach § 96 Abs. 1 FGO abzuwägen. Auf die Beweislastregel des § 122 Abs. 2 Halbsatz 2 AO („im Zweifel hat die Behörde [...] den Zeitpunkt des Zugangs nachzuweisen“) kann erst dann zurückgegriffen werden, wenn trotz erfolgter Sachaufklärung noch Zweifel am gesetzlich vermuteten Zugang eines Bescheides verbleiben (BFH-Urteile vom 6. September 1989 II R 233/85, BFHE 158, 297, BStBl II 1990, 108; vom 3. Mai 2001 III R 56/98, BFH/NV 2001, 1365; BFH-Beschlüsse vom 30. November 2006 XI B 13/06, BFH/NV 2007, 389; vom 26. Oktober 1998 X B 117/98, BFH/NV 1999, 450).

22

3. Bei Übertragung dieser Grundsätze auf den Streitfall ist das Gericht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung der Auffassung, dass keine Zweifel am Zugang der Einkommensteuerbescheide für 2015 und 2016 vom 13. Juni 2018 innerhalb der Dreitagesfrist bestehen; demgemäß, hat den Zeitpunkt des Zugangs der Bescheide nicht der Beklagte nachzuweisen (BFH-Urteil in BFHE 158, 297, BStBl II 1990, 108). Dieses Ergebnis ergibt sich aus den folgenden Erwägungen.

23

a) Das Gericht ist davon überzeugt, dass die beiden Bescheide vom 13. Juni 2018 über die Einkommensteuer für 2015 und 2016 am 13. Juni 2018 mit einfachem Brief zur Post gegeben wurden. Denn die beiden Bescheide wurden in einer sogenannten glatten Bahn im Rechenzentrum erstellt und von dort versendet. Dies haben die Kläger durch ihren Prozessbevollmächtigten – zu Recht – auch nicht bestritten lassen. Im Übrigen konnten die Kläger auch nicht die Briefumschläge vorlegen und dadurch Zweifel am Tag der Aufgabe zur Post erwecken (vgl. (Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 122 AO Rz. 50 m.w.N. [Nov. 2021]; BFH-Beschluss in BFH/NV 2021, 929).

24

b) Den Klägern ist nicht gelungen, die gesetzliche Zugangsvermutung des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO – mit dem Ergebnis der Bekanntgabe der angefochtenen Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 zum 18. Juni 2018 – zu erschüttern; der Beklagte musste damit nicht beweisen, wann die Bescheide vom 13. Juni 2018 den Klägern tatsächlich zugegangen sind.

25

aa) Im Streitfall haben die Kläger als einziges Beweismittel für den verspäteten Zugang der angefochtenen Bescheide ihren Prozessbevollmächtigten benannt. Der Prozessbevollmächtigte kann Zeuge sein, auch unter Fortdauer dieser Eigenschaft (BGH-Beschlüsse vom 8. Mai 2007 VI ZB 80/06, NJW 2007, 3069, Rz. 16; vom 17. Januar 2012 VIII ZB 42/11, WuM 2012, 157; vom 28. Januar 2020 VI ZB 38/17, NJW 2020, 1225; Greger in Zöller, ZPO, 34. Aufl. 2022, Vorbem. zu §§ 373-401 Rz. 6).

26

bb) Das Gericht hat keine Zweifel am Zugang der Einkommensteuerbescheide für 2015 und 2016 vom 13. Juni 2018 innerhalb der Dreitagesfrist, da die Kläger ihren Sachvortrag, dass die Einkommensteuerbescheide für 2015 und 2016 vom 13. Juni 2018 bei ihren Steuerberatern, der XY-StB, erst am 25. Juni 2018 zugegangen sind, nicht bewiesen haben.

27

(1) Zum einen genügt die Zeugenaussage des Prozessbevollmächtigten der Kläger als Beweis für den Zugangszeitpunkt eines Verwaltungsaktes dann nicht, wenn objektive Beweismittel zur Verfügung gestanden hätten (BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 1115; FG München, Urteil vom 1. Juli 2020 3 K 1239/18, EFG 2020, 1583).

28

(2) Zum anderen war auch die Zeugenaussage des Prozessbevollmächtigten nicht geeignet, Zweifel des Gerichts am Zugang der Bescheide für 2015 und 2016 innerhalb der Dreitagesfrist zu wecken.

29

Nach Auffassung des Gerichts war der Zeuge, der Steuerberater AY, nur wenig glaubwürdig. Das Gericht berücksichtigt das starke Eigeninteresse des Zeugen bei der Beweiswürdigung (BGH-Urteile vom 8. Januar 1976 – III ZR 148/73, WM 1976, 424; vom 14. Dezember 2000 IX ZR 332/99, WM 2001, 736). Den Eindruck der geringen Glaubwürdigkeit hat das Gericht deshalb gewonnen, weil der Zeuge bei seiner Aussage ersichtlich bemüht war, vor allem den Eindruck zu erwecken, dass ihm im Streitfall bei der Einspruchseinlegung kein Fehler unterlaufen ist und er auch sonst fehlerfrei arbeitet. So hat er bereits zu Beginn seiner Zeugenaussage, darauf hingewiesen, dass das vom Finanzamt im Einspruchsverfahren verlangte Posteingangsbuch, das von ihm nicht geführt wurde und (auch heute) nicht geführt wird, sowie auch von keinem Steuerberater aus dem Kreis seiner Verwandten und Bekannten geführt wird. Ebenso hat der Zeuge ausgesagt, dass er auch kein Fristenkontrollbuch und kein Postausgangsbuch führte und (auch heute nicht) führt, da dies zur Fristwahrung gar nicht nötig ist; es hat bei ihm schon immer ausgereicht, wenn er die Bescheide geordnet in einem Stapel auf dem Schreibtisch abgelegt hat, da er so den Fristablauf sofort erkennen konnte und kann. Mit dieser Aussage verkennt der Zeuge ganz offensichtlich seine Organisationspflichten als Steuerberater, denn nach der ständigen Rechtsprechung des BFH (BFH-Beschluss vom 7. August 1970 VI R 24/67, BFHE 100, 71, BStBl II 1970, 814) ist ein Fristenkontrollbuch oder eine vergleichbare Einrichtung die unerlässliche Voraussetzung einer ordnungsmäßigen Büroorganisation zur Wahrung von Fristen. Es genügt nicht, Schriftstücke, die zur Wahrung einer Rechtsmittelfrist eine termingebundene Erledigung erfordern, in sog. Terminmappen abzulegen (BFH-Urteil vom 31. Mai 2005 I R 103/04, BFHE 209, 416, BStBl II 2005, 623; vgl. allgemein Metz in Metz, Steuerberater Rechtshandbuch, Werkstand: 165. Lieferung 2022, X. Fristen, Rn. 264_1). Als Folge dieses Organisationsmangels vermag ein Berater sich bei einer Fristversäumung nicht zu entschuldigen und eine Wiedereinsetzung nach § 56 FGO kann nicht gewährt werden. Der Zeuge hat auch ein eigenes materielles Interesse daran, dass die angefochtenen Bescheide erst am 25. Juni 2018 bei der XY-StB zugegangen ist, da er sich sonst einer Schadensersatzforderung seiner Mandanten wegen der Versäumnis der Einspruchsfrist ausgesetzt sieht.

30

Auch hält das Gericht die Aussage des Zeugen für wenig glaubhaft, dass die angefochtenen Bescheide für 2015 und 2016 tatsächlich erst am 25. Juni 2018 zugegangen sind. Diese Aussage hat der Zeuge nur damit begründen können, dass die beiden Bescheide den Eingangsstempel dieses Tages tragen. Außerdem hat er ausgeführt: „Der ganze Vorgang mit dem Bescheideingang ist mir heute so exakt nicht mehr erinnerlich. Was ich sicher sagen kann ist, dass ich den Stempel auf dem Bescheiden angebracht habe, ich die Paraphe angebracht habe und den Einspruch eingelegt habe. Außerdem war das mit dem Ablauf in der Kanzlei so, wie ich es geschildert habe.“ Das Gericht ist vielmehr der Überzeugung, dass aufgrund der Aussage des Zeugen über die Vorgänge in der Kanzlei der XY-StB nicht garantiert ist, dass Bescheide immer einen korrekten Eingangsstempel erhalten haben und dass dies auch auf die angefochtenen Bescheide vom 13. Juni 2018 zutrifft. Bereits nach der Beweiserhebung, im Rahmen der Beweiswürdigung, konnte der Zeuge AY (der Prozessbevollmächtigte der Kläger) nicht überzeugend den Einwand ausräumen, dass Versehen bei der XY-StB dahingehend passieren konnten, dass bereits früher in der Kanzlei eingegangene Bescheide versehentlich einen falschen Eingangsstempel bekommen. Erst nachdem die Vertreterin des Beklagten nach der Beweiserhebung im Rahmen der Beweiswürdigung auf die Möglichkeit hingewiesen hat, dass die Bescheide vom 13. Juni 2018 von dem „Fristenkontroll-Stapel“ mit den frisch am 25. Juni 2018 eingegangenen Bescheiden in einem Haufen auf dem Schreibtisch des Zeugen vermischt worden sein könnten und es so zu dem Eingangsstempel vom „25. Juni 2018“ gekommen sei, hat AY im Rahmen der Beweiswürdigung seine Aussage zum Vorgang in der Kanzlei der XY-StB verändert. Er hat nun in seiner Rolle als Prozessbevollmächtigter der Kläger ausgeführt, dass nie in seinem Zimmer Briefe geöffnet und mit dem Eingangsstempel versehen wurden und dass die Briefe immer im Büro von Frau [...] (BZ) geöffnet und gestempelt wurde; außerdem hat er dann weiter behauptet, dass erst danach die mit dem Stempel versehenen Bescheide in das Büro von ihm oder seinem Mitgesellschafter gebracht wurden. Erst auf weitere Frage relativierte er wieder diese Ausführung und gab an, dass Post von ihm in seinem Zimmer geöffnet wurde, wenn Frau BZ nicht anwesend war und fügte hinzu, dass es aber ausgeschlossen war,

dass aus dem Stapel der alten Briefe auf seinem Schreibtisch einige Briefe in die neu eingegangene Post gelangen konnten.

31

cc) Das Gericht hält auch die weiteren Ausführungen des Prozessbevollmächtigten der Kläger, dass es wiederholt in den Monaten Juni und Juli in der XY-StB zu einem verspäteten Zugang von Briefen kam, nicht für geeignet, Zweifel an der gesetzlichen Zugangsvermutung zu begründen. Der Prozessbevollmächtigte der Kläger hatte in diesem Zusammenhang ausgeführt, dass die Post im Juni und Juli wiederholt Vertretungen eingesetzt hat und dass in dem Haus unter der Büroadresse der XY-StB auch eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und ein weiterer Steuerberater ihre Büros unterhielten. Ein pauschaler Hinweis auf Briefkastenverwechslungen um Zweifel am Zugang außerhalb der Tagesfrist zu erwecken, ist aber nicht ausreichend (BFH-Beschluss vom 6. Juli 2011 III S 4/11 [PKH], BFH/NV 2011, 1717; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 122 AO Rz. 59 [Nov. 2021 m.w.N.]). Das Gericht hält diese Ausführungen des Prozessbevollmächtigten auch für wenig glaubhaft. Diese Ausführungen machte der Prozessbevollmächtigte erst nach seiner Zeugenaussage im Rahmen der Beweiswürdigung; bis zu diesem Zeitpunkt wurde diese Variante im Sachvortrag von den Klägern und ihrem Prozessbevollmächtigten nicht erwähnt. Während seiner Zeugenaussage spielte eine solche Briefkastenverwechslung auch noch keine Rolle. Der Umstand, dass diese Sachverhaltsvariante vom Prozessbevollmächtigten erst nach der Beweisaufnahme präsentiert wurde, weckt Zweifel daran, dass diese Ausführungen glaubhaft sind. Im Übrigen kann nach Auffassung des Gerichts der Umstand, dass ein Postbote einen für die XY-StB bestimmten Brief in den Briefkasten eines anderen Steuerberaters oder einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft im selben Haus steckt, keine Verzögerung im Postlauf von mehr als einer Woche und einen Zugang erst nach zwölf Tagen erklären; dieser Fehler bei der Postverteilung kann nach Auffassung des Gerichts eine weitere Verzögerung von maximal zwei bis drei Tagen erklären. Denn der Prozessbevollmächtigte hat ausgeführt, dass nach einem Fehler des Postboten die Sekretärinnen dieser anderen Kanzleien, wenn sie in ihrem Posteingang die Briefe, die für die XY-StB bestimmt waren, entdeckt hatten, diese kommentarlos in den Briefkasten der XY gesteckt hatten. Außerdem hat das Gericht auch Zweifel daran, dass der vom Prozessbevollmächtigten genannte Zeitraum von Fehlern bei der Postzustellung mit Juni und Juli wegen des Einsatzes von Vertretungen zutrifft. Die klassischen Urlaubsmonate mit Vertretungen fallen im Sommer in die Zeit von Mitte Juli bis Anfang September; in Bayern waren die Schulferien zu Pfingsten (Pfingstsonntag am 20. Mai 2018) vom 22. Mai bis 2. Juni 2018 und die Sommerferien vom 30. Juli bis 10. September 2018.

32

dd) Im Streitfall haben die Kläger, bzw. der heutige Prozessbevollmächtigte der Kläger und damalige Steuerberater verkannt, dass eine Obliegenheit zur Beweisvorsorge besteht, wenn der Adressat einen atypisch langen Postlauf anhand des Poststempels oder des Bescheid datums erkennen konnte (BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2007, 1454; in BFH/NV 2011, 410, jeweils m.w.N.). Für den Prozessbevollmächtigten der Kläger bestand demgemäß die Obliegenheit einen etwaigen verspäteten Zugang der Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 vom 13. Juni 2018 umgehend dem Finanzamt anzuzeigen und sich mit diesem über die zu beachtende Frist zu verständigen (BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2007, 1454; vom 23. Oktober 1986 IV R 21/85, BFH/NV 1987, 412; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 122 AO Rz. 60a [Nov. 2021 m.w.N.]). Der Prozessbevollmächtigte der Kläger hat auf den entsprechenden Vorhalt des Gerichts in diesem Zusammenhang jedoch vorgetragen, dass es ihm darum ging, den Kläger zu kontaktieren, um abzuklären, was zu tun ist. Da der Kläger erkrankt war, hatte er dann versucht, die Einspruchsfrist auszureizen und deshalb sei erst am 19. Juli 2018 der Einspruch zur Fristwahrung eingelegt worden. Bei diesem – vorgetragenen – Sachverhalt muss sich für einen umsichtigen Steuerberater die Obliegenheit zur Beweisvorsorge und eine Kontaktaufnahme mit dem Finanzamt geradezu aufdrängen. Ein erstes Telefonat des Prozessbevollmächtigten mit dem Finanzamt ist aber in den Steuerakten erst zum 16. Juli 2019 dokumentiert (Rechtsbehelfsakte BI 19), nachdem der Prozessbevollmächtigte auf die Versäumnis der Einspruchsfrist mit Schreiben des Finanzamts vom 15. Juli 2019 hingewiesen worden war. Weitere Telefonate hat der Prozessbevollmächtigte mit dem Finanzamt danach erst am 19. September 2019 und 6. November 2019 geführt, nachdem er erneut mit Schreiben vom 17. September 2019 zur Vorlage von Nachweisen für den späteren Zugang der Bescheide zum 25. Juni 2018 aufgefordert worden war. Der Vortrag des Prozessbevollmächtigten in der mündlichen Verhandlung, dass die Versäumnis der Einspruchsfrist erst im Jahr 2020 vom Finanzamt thematisiert wurde, ist demgemäß unzutreffend. Ein Beleg für die vom Prozessbevollmächtigten als Zeuge gemachte Aussage, dass er mit dem Veranlagungsbeamten

ein Gespräch geführt habe, dass eine kurzfristige Begründung des Einspruchs nicht möglich sei, findet sich nicht in den Steuerakten. Das Finanzamt hat vielmehr Einspruchsbegründungen mit Schreiben vom 20. August 2018 von der XY-StB und mit Schreiben vom 19. September 2018 und vom 10. Oktober 2018 unmittelbar bei den Klägern angefordert; diese Schreiben des Finanzamts blieben jedoch unbeantwortet. Zum 10. Januar 2019 erfolgte dann ausweislich der Akten die Abgabe der Einsprüche an die Rechtsbehelfsstelle.

33

ee) Außerdem hätte der Prozessbevollmächtigte der Kläger im Rahmen seiner Obliegenheit zur Beweisvorsorge auch einen verspäteten Eingang der Bescheide für 2015 und 2016 durch Zeugen dokumentieren müssen (FG München, Urteil vom 10. Mai 2012 5 K 1325/11, juris; FG München, Urteil in EFG 2020, 1583; Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 122 AO Rz. 60a [Nov. 2021]). Auch diese Möglichkeit wurde versäumt, obwohl – den vom Prozessbevollmächtigten vorgetragenen Sachverhalt unterstellt – grundsätzlich weitere Zeugen für einen etwaigen späteren Zugang zur Verfügung gestanden hätten; in der XY-StB waren nach der Aussage des Zeugen AY neben ihm auch noch der Mitgesellschafter und Frau BZ beschäftigt. Sofern es ernsthaft in Betracht zu ziehen wäre, dass die beiden angefochtenen Bescheide versehentlich vom Postboten in den falschen Briefkasten bei dem anderen Steuerberater oder der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft im Haus eingeworfen wurden, hätte der Prozessbevollmächtigte auch Bedienstete aus diesen Kanzleien als Zeugen heranziehen können.

34

4. Da die Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 vom 13. Juni 2018 nach der Zugangsvermutung gemäß § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO gegenüber den Klägern am 18. Juli 2018 als bekannt gegeben gelten, war der am 19. Juli 2018 eingelegte Einspruch verspätet erhoben worden. Ein Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wegen der Versäumnis der Einspruchsfrist (§ 110 Abs. 1 AO) war von den Klägern nicht gestellt worden; von Amts wegen war Wiedereinsetzung (§ 110 Abs. 2 Satz 4 AO) vom Finanzamt auch nicht zu gewähren, da binnen eines Jahres keine entsprechenden Tatsachen vorgetragen worden waren.

35

5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Revision war nicht zuzulassen (§ 115 Abs. 2 FGO).