

6 Fristen, Termine, Wiedereinsetzung (§§ 108 bis 110 AO)

In der Praxis ist das Einhalten von Fristen und Terminen von besonderer Bedeutung. So wird z. B. mit der Bekanntgabe ein Verwaltungsakt wirksam (§ 124 AO); es beginnen damit u. a. die Einspruchsfrist (§ 355 AO) und Zahlungsfristen (z. B. § 26 Abs. 4 EStG). Nach Versäumung der Einspruchsfrist werden die Verwaltungsakte unanfechtbar.

6.1 Fristen und Termine

Abzugrenzen sind Termine und Fristen. Innerhalb der Fristen lassen sich behördliche und gesetzliche Fristen und hierbei wiederum Ereignis- und Beginnfristen unterscheiden.

6.1.1 Begriffe und gesetzliche Grundlagen

Frist ist ein abgegrenzter, bestimmter oder bestimmbarer **Zeitraum**, in dessen Grenzen ein bestimmtes Handeln oder Verhalten gefordert wird (siehe § 108 AO; AEAO zu § 108 Nr. 1). Kann ein Recht nur „innerhalb“ einer Frist ausgeübt werden, so führt ihr Ablauf grundsätzlich zum Verlust des Rechts.

Beispiele:

1. Der Ablauf der Zahlungsverjährungsfrist bewirkt das Erlöschen des betroffenen Anspruchs (§ 232 AO). Das FA ist dadurch gehindert, die festgesetzte Schuld anschließend noch geltend zu machen.
2. Der Stpfl. muss innerhalb einer ihm nach § 364b AO gesetzten Frist vortragen, andernfalls werden Einwendungen zu seinen Gunsten präkludiert (vgl. Tz. 13.3.4).

Kann ein Recht erst „nach“ Ablauf der Frist ausgeübt werden, so handelt es sich um eine uneigentliche Frist.

Beispiele:

1. Die Vollstreckung darf grundsätzlich erst eine Woche nach Bekanntgabe des Leistungsgebotes beginnen (§ 254 Abs. 1 Satz 1 AO).
2. Eine Versteigerung findet erst eine Woche nach Pfändung statt (§ 298 Abs. 1 AO).

Muss innerhalb der Frist eine Pflicht erfüllt werden, so hängen die mit dem Ablauf der Frist eintretenden Rechtsfolgen von der jeweiligen Verpflichtung ab. „Fälligkeitstermine“ geben stets das Ende einer Frist an.

Beispiele:

1. Gibt der Stpfl. die gesetzlich vorgeschriebene Steuererklärung innerhalb der Erklärungsfrist des § 149 Abs. 2, § 109 AO nicht ab, so kann die Abgabe erzwungen (§ 328 AO) und ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden (§ 152 AO).
2. Das FA erteilt dem S den ESt-Bescheid 18. Das mit dem Bescheid verbundene Leistungsgebot (§ 254 AO) setzt als Fälligkeit für die Abschlusszahlung den 11.12.19 fest (§ 220 Abs. 1 AO, § 36 Abs. 4 EStG). Rechtslage?

6 Fristen, Termine, Wiedereinsetzung

Diese Fälligkeitsbestimmung ist kein Termin, sondern lediglich der letzte Tag der Zahlungsfrist. S kann jederzeit vorher zahlen (§§ 224, 47 AO). Wird die ESt nicht innerhalb der Zahlungsfrist entrichtet, sind Säumniszuschläge verwirkt (§ 240 Abs. 1 AO).

Diese Rechtsfolgen treten nicht ein, wenn die Fristen verlängert werden können und von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht wird (vgl. § 109 AO).

Termin ist ein nach Jahr, Monat, Tag oder Stunde genau bestimmter **Zeitpunkt**, an dem etwas geschehen soll oder eine Wirkung eintritt (siehe § 108 Abs. 5 AO). Die verlangte Handlung kann nur zu diesem Zeitpunkt erbracht werden. Termine sind im Steuerrecht nicht bedeutend. In aller Regel wird nur das Ende einer Frist bestimmt (uneigentliche Termine).

Beispiele:

1. Das FA hat den S aufgefordert, am 23.02. zur Durchführung einer Ap einen geeigneten Raum zur Verfügung zu stellen und bestimmte Unterlagen vorzulegen.

Es handelt sich um einen echten Termin, da sich der erstrebte Zweck sonst nicht erreichen lässt (vgl. § 200 Abs. 2 AO).

2. Das FA lädt den Stpfl. zur Abgabe einer Vermögensauskunft gem. § 284 Abs. 6 AO.

Auch hier handelt es sich um einen Termin.

6.1.2 Fristarten

Es sind gesetzliche und behördliche Fristen zu unterscheiden:

Gesetzlich bestimmte Fristen sind **verlängerungsfähig**, wenn die Verlängerung in Einzelvorschriften **ausdrücklich zugelassen** ist. Die Verlängerung der gesetzlichen **Zahlungsfristen** ist in den §§ 222, 223 AO besonders geregelt. Unter den Voraussetzungen des § 109 Abs. 1 Satz 2 AO können diese – verlängerbaren – Fristen bei Unbilligkeitsgründen auch rückwirkend verlängert werden. Die Verlängerung steht im Ermessen der Behörde.

Beispiele:

1. Das FA verlängert die Frist zur Abgabe der ESt-Erklärung des nicht beratenen Stpfl. bis zum 31.12. des Folgejahres.

2. Auch nach Ablauf der Zahlungsfrist kann rückwirkend gestundet werden (§ 222 AO). Nach § 240 AO zunächst entstandene Säumniszuschläge entfallen dadurch.

Ausschlussfristen sind gesetzlich bestimmte Fristen, bei denen eine **Verlängerung zwingend ausgeschlossen ist**. Für derartige Ausschlussfristen kann lediglich Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden (§ 110 AO; § 56 FGO).

Beispiele:

Einspruchsfrist (§ 355 Abs. 1 AO); Antragsfrist nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO; Klagefrist nach § 47 FGO.

Behördliche Fristen sind Fristen, über deren Einräumung, Beginn und/oder Ende die Finanzbehörde aufgrund allgemeiner oder besonderer gesetzlicher Ermächtigung selbst entscheidet (§ 88 Abs. 1, § 146 Abs. 2b, § 364b Abs. 1 AO).

Beispiel:

In Mitwirkungs- und Auskunftsangelegenheiten gem. § 88 Abs. 1 Satz 3 AO beträgt die Frist im Allgemeinen einen Monat. Kürzere Fristen kommen in Betracht, wenn ein kurzfristiges Handeln zur Sicherung der Besteuerung erforderlich ist, z. B. wegen Besichtigung/Überprüfung eines „Arbeitszimmers“.

Behördliche Fristen und Fristen zur Einreichung von Steuererklärungen können regelmäßig verlängert werden (§ **109 Abs. 1 Satz 1 AO**; Hinweis auf § 149 Abs. 2 und 3, § 167 Abs. 2, § 364b AO, §§ 46 ff. UStDV für Steuererklärungsfristen). Nach § **109 Abs. 1 Satz 2 AO** können diese Fristen auch rückwirkend verlängert werden, mit Ausnahme der Ausschlussfrist nach § 364b AO. Die **rückwirkende Fristverlängerung** hat zur Folge, dass die durch den Fristablauf zunächst eingetretenen Wirkungen wieder beseitigt werden, z. B. § 152 Abs. 3 Nr. 1 AO. Hierbei ist im Rahmen des Ermessens mit zu berücksichtigen, ob eine rechtzeitige Beantragung der Fristverlängerung möglich oder zumutbar war.

Die Fristverlängerung kann von einer **Sicherheitsleistung** abhängig gemacht oder sonst mit einer Auflage (§ 120 Abs. 1 Nr. 4 AO) bzw. mit einem Auflagevorbehalt (§ 120 Abs. 1 Nr. 5 AO) verbunden werden (§ 109 Abs. 2 AO). So kann z. B. eine Stundung von einer Sicherheitsleistung abhängig gemacht werden (§ 222 Satz 2 AO).

Erklärungs- und Leistungsfristen sind Fristen, innerhalb derer eine Willenserklärung abzugeben oder eine Leistung zu erbringen ist (§ 108 Abs. 1 AO, § 193 BGB). Der **vorrangige § 108 Abs. 3 AO** erweitert den nur für Willenserklärungen und Leistungen anwendbaren § 193 BGB auf alle steuerlichen Fristen, weil im Steuerrecht auch die Vornahme tatsächlicher Handlungen bei Fristsetzungen von Bedeutung sein kann. Diese Fristen können nicht an einem Sonntag, gesetzlichen Feiertag oder Sonnabend (Samstag) enden.

Ob für die Anwendung des § 108 Abs. 3 AO das geltende **Feiertagsrecht** am Wohnsitz des Stpfl. oder am Behördensitz maßgeblich ist, richtet sich **entsprechend § 193 BGB** nach den Verhältnissen am Erklärungs- oder Leistungsort. Für die **Bekanntgabefrist** nach §§ 122, 123 AO ist das am Ort des Empfängers geltende Feiertagsrecht maßgebend, da an diesem Ort der Bescheid nach § 124 Abs. 1 AO wirksam wird. Dagegen ist für **Einspruchs- und Zahlungsfristen** das am Behördensitz geltende Feiertagsrecht entscheidend.

Beispiele:

1. Auskunfts- und Vorlagefristen nach §§ 93, 97 AO; Antragsfrist für eine Änderung nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO; Einspruchsfrist nach § 355 Abs. 1 AO.

2. Die Festsetzungsfrist für die ESt soll mit Ende des Jahres 17 ablaufen. Der 31.12.17 ist ein Sonntag. Am 02.01.18 verlässt der geänderte ESt-Bescheid den Bereich des zuständigen FA. Die Bekanntgabe erfolgt am 06.01.18. Ist die Festsetzungsfrist gewahrt?

Die Änderung der Festsetzung ist nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist (§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO). Diese Frist ist nach § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 AO gewahrt, wenn vor Ablauf der Festsetzungsfrist der später wirksam bekannt

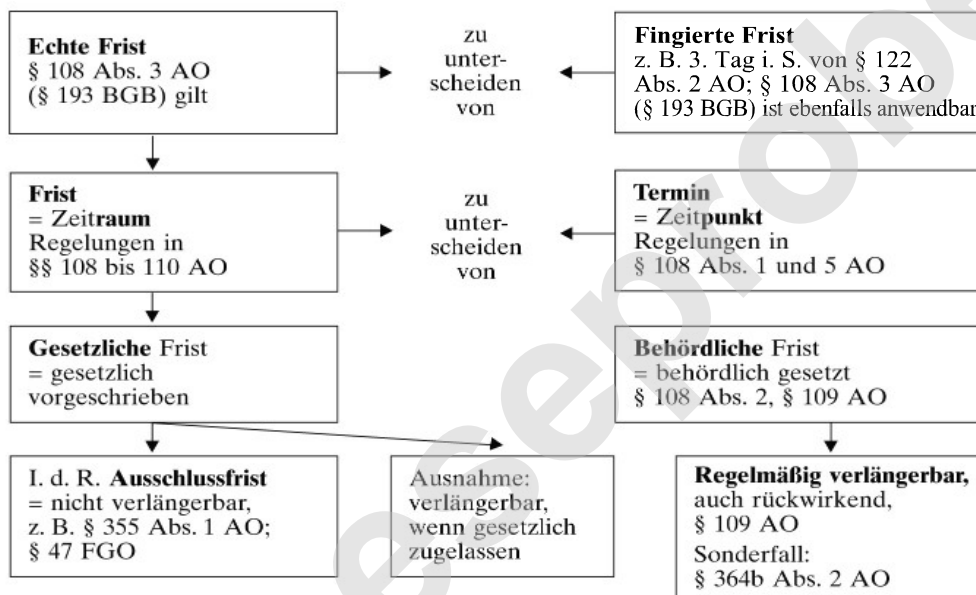
6 Fristen, Termine, Wiedereinsetzung

gegebene Steuerbescheid den Bereich der für die Steuerfestsetzung zuständigen Finanzbehörde verlassen hat. Der Grundsatz, dass die Verjährung mit Ablauf des 31.12. eintritt, gilt nicht, wenn – wie hier – der letzte Tag des Jahres auf einen Sonntag fällt. Nach § 108 Abs. 3 AO endet die Frist erst am nächstfolgenden Werktag, dem 02.01.18. Der Bescheid wird hier tatsächlich am 06.01.18 bekannt, also erst nach Ablauf der 3-Tage-Frist aus § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO; eine Verschiebung nach § 108 Abs. 3 AO entfällt daher, auch wenn der 06.01. in dem fraglichen Bundesland ein Feiertag sein sollte.

Die Regelung des **§ 108 Abs. 3 AO** gilt auch für die **gesetzlichen Fiktionen einer Frist** nach §§ 122, 122a, 123 und 224 Abs. 2 Nr. 1 AO.

§ 108 Abs. 4 bis 6 AO haben keine relevante praktische Bedeutung.

Zusammenfassender Überblick zu Fristen und Terminen, Fristarten



6.1.3 Fristberechnung

Für die Berechnung von Fristen gelten nach § 108 Abs. 1 AO die BGB-Vorschriften entsprechend, soweit der vorrangige § 108 Abs. 2 bis 5 AO keine Sonderregelung enthält. Für den **Fristbeginn** unterscheidet § 187 BGB zwischen Ereignisfristen und Tagesbeginnfristen:

Ereignisfristen beginnen mit Ablauf des Ereignistages um 0 Uhr. Der Ereignistag bleibt also unberücksichtigt (**§ 187 Abs. 1 BGB**). Zu diesen Fristen zählen fast alle steuerlich bedeutsamen Fristen (vgl. § 355 Abs. 1 AO). In § 108 Abs. 2 AO wird dieser Rechtsgedanke wiederholt.

Beispiel:

Der Est-Bescheid wird dem A am 12.08. mit Postzustellungsurkunde zugestellt.