

## 2. Fristen und Termine (§§ 108–110 AO)

Eine Vielzahl von Vorschriften in der Abgabenordnung und auch in den Einzelsteuergesetzen beinhalten Zeiträume, in denen **rechtserhebliche Handlungen** vorzunehmen sind. Insbesondere dann, wenn bei Nichtvornahme von Handlungen innerhalb dieses Zeitraums ein **Rechtsverlust** oder nachteilige Folgen eintreten, haben Fristen und Termine eine sehr große Bedeutung. So mag z.B. der Steuerpflichtige mit seiner materiellen Argumentation noch so sehr Recht haben. Hat er die einmonatige Einspruchsfrist des § 355 AO versäumt, wird er nicht mehr gehört. Damit erreicht der Gesetzgeber, dass ab einem gewissen Zeitpunkt Rechtsklarheit und Rechtsfriede auf beiden Seiten eintritt, indem Regelungen endgültig verbindlich werden.

### 2.1 Definitionen

Während eine Frist einen ganz bestimmten **Zeitraum** umfasst, ist ein Termin ein nach dem Datum bestimmter **Zeitpunkt**.

Termine sind z.B. der Vernehmungstermin in Steuerstrafsachen nach §§ 385 Abs. 1 AO, 133 StPO und der Termin für den Beginn einer Außenprüfung nach § 197 AO. Grundsätzlich kann nur an diesem bestimmten Tag die maßgebliche Handlung vorgenommen werden.

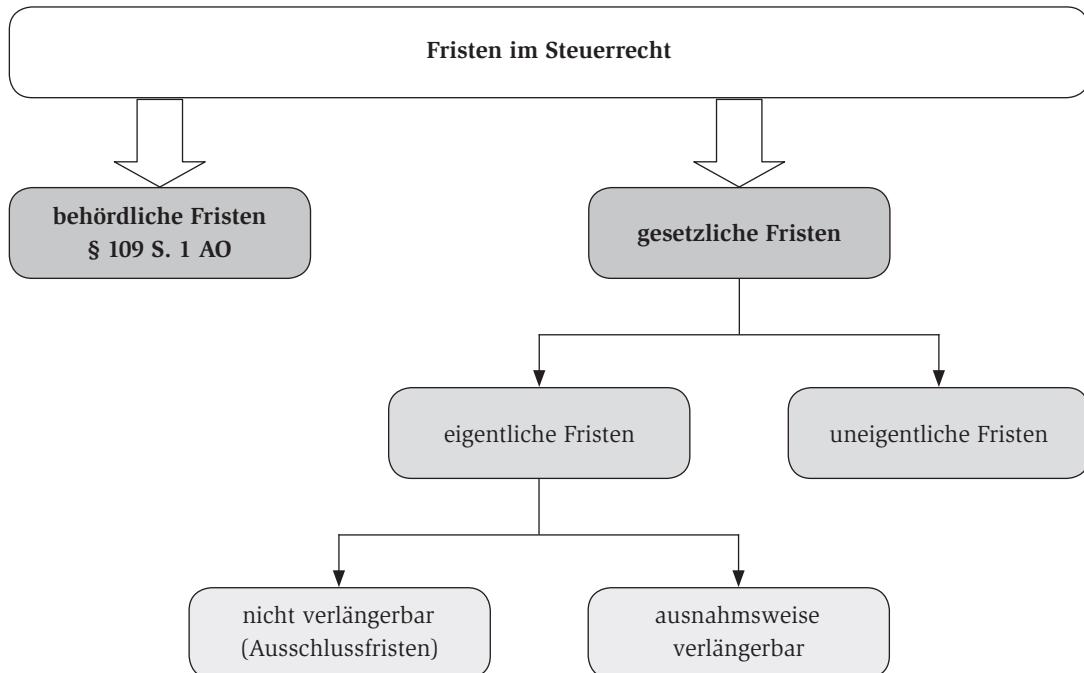
#### Beispiel:

Der Einkommensteuerbescheid an A geht am 03.11.00 zur Post und enthält den Satz: „Bitte zahlen Sie spätestens am 06.12.00 1.000 €.“

#### Lösung:

Ab Zugang bis zum 06.12.00 kann der Steuerpflichtige die Zahlung veranlassen. Es handelt sich um einen Zeitraum, also eine Frist. Der 06.12.00 ist das Ende der Frist und kein Termin (s. auch AEAO Nr. 1 zu § 108).

## 2.2 Fristen im Steuerrecht – Überblick



Bei **gesetzlichen** Fristen ergibt sich die Fristdauer unmittelbar aus dem Gesetz. **Behördliche** Fristen setzt die Behörde. Diese Fristen sind nach § 109 Abs. 1 S. 1 AO ausnahmslos verlängerbar. Der Vorbehalt in § 109 Abs. 1 S. 1 AO bezieht sich nur auf die Steuererklärungsfristen.

Während **uneigentliche** Frist laufen, ohne dass Behörde oder Steuerpflichtiger handeln können (z.B. die Bekanntgabefiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO), sind während des Laufes von **eigentlichen** Fristen rechtserhebliche Handlungen vorzunehmen.

**Verlängerbar** sind gesetzliche Fristen nur dann, wenn dies gesetzlich ausdrücklich vorgesehen ist (Umkehrschluss aus § 109 Abs. 1 S. 1 AO).

#### Beispiel 1:

Aus dem obigen Beispiel kann die Einkommensteuer nicht bis zum 06.12.00 zahlen und stellt einen Stundungsantrag, aufgrund dessen die Steuerschuld bis zum 17.02.01 gestundet wird.

#### Lösung:

Die Zahlungsfrist im Steuerbescheid gibt wieder, was §§ 220 Abs. 1 AO, 36 Abs. 4 S. 1 EStG regeln. Es handelt sich also um eine gesetzliche Frist. Diese ist ausnahmsweise verlängerbar, weil § 222 AO dies über das Institut der Stundung ausdrücklich vorsieht. Die Frist bis zum 17.02.01 dagegen ist eine behördliche Frist, weil die Stundungsstelle diese gesetzt hat. Diese Frist ist deshalb nach § 109 Abs. 1 S. 1 AO verlängerbar.

#### Beispiel 2:

Der steuerlich nicht beratene A beantragt beim Finanzamt, seine Steuererklärung für das Jahr 00 erst Ende November 01 abgeben zu dürfen.

#### Lösung:

Die Frist zur Abgabe einer Steuererklärung ergibt sich aus § 149 Abs. 2 AO, ist dort ausdrücklich auf 7 Monate festgesetzt und ist damit eine **gesetzliche** Frist. Da § 109 Abs. 1 S. 1 AO dies vorsieht, ist diese Frist verlängerbar. Das Finanzamt könnte also im Fall von A die Frist verlängern.

## 2.3 Berechnung von Fristen

Über die Verweisungsnorm des **§ 108 Abs. 1 AO** sind die Vorschriften des **BGB** für die Fristberechnung anwendbar.

§ 187 BGB unterscheidet für die Frage nach dem Beginn einer Frist zwischen Ereignis- und Tagesbeginnfristen.

### 2.3.1 Fristbeginn bei Ereignisfristen

Eine Ereignisfrist liegt nach § 187 Abs. 1 BGB vor, wenn der Tag, an dem der die Frist auslösende Lebenssachverhalt passiert, bei der Berechnung der Frist nicht mitgerechnet wird, die Frist also erst mit **Ablauf dieses Tages** (24 Uhr) bzw. mit Beginn des nächsten Tages (0 Uhr) beginnt. Dass eine solche Frist vorliegt, ist an Worten wie „nach“ oder „danach“ erkennbar, z.B. § 355 AO „nach Bekanntgabe“, § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO „nach der Aufgabe zur Post“ oder § 149 Abs. 2 AO „spätestens sieben Monate nach“.

Den die Frist auslösenden Lebenssachverhalt nennt § 187 Abs. 1 BGB **Ereignis**, in den genannten Beispielen die Bekanntgabe, die Aufgabe zur Post und den Ablauf des Kalenderjahres.

#### Beispiel:

Der Steuerbescheid 00 geht am 17.02.01 zur Post. Der Steuerpflichtige möchte wissen, bis wann er Einspruch einlegen muss.

**Lösung:**

Es sind zwei Ereignisfristen zu prüfen. Das die 3-Tages-Fiktion nach § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO auslösende Ereignis ist die Aufgabe zur Post, also der 17.02.01, die Frist beginnt also mit Ablauf dem 17.02.01. Tag der Bekanntgabe ist damit der 20.02.01 (s. 2.3.3.1). Das den Lauf der Einspruchsfrist auslösende Ereignis, die Bekanntgabe am 20.02.01, führt dazu, dass die Einspruchsfrist mit Ablauf des 20.02.01 oder auch am 21.02.01 um 0.00 Uhr beginnt.

**2.3.2 Fristbeginn bei Tagesbeginnfristen**

Bei **Tagesbeginnfristen** dagegen zählt nach § 187 Abs. 2 BGB der Tag, der den Lauf der Frist auslöst, mit. Die Berechnung des Lebensalters ist eine solche Tagesbeginnfrist. Hier beginnt die Frist, **bevor das auslösende Ereignis stattfindet** (Geburt am 02.01.00 um 14.00 Uhr, Beginn des ersten Lebensjahres am 02.01.00 um 0 Uhr).

**Beispiel:**

T hat Steuern hinterzogen. Der Bescheid, der eine zu niedrige Steuer ausweist, wird am 29.03.02 bekannt gegeben. Der Zinslauf nach § 235 AO beginnt „**mit** dem Eintritt der Verkürzung“. Dieser Wortlaut besagt, dass es sich um eine Tagesbeginnfrist handelt. Die Steuerverkürzung tritt mit Bekanntgabe des Bescheids ein. Der Zinslauf beginnt also am Tag der Bekanntgabe, am 29.03.02 um 0 Uhr.

**2.3.3 Fristende bei Ereignisfristen****2.3.3.1 Nach Tagen bestimmte Frist**

Das Fristende errechnet sich nach § 188 BGB. Wird die Frist nach Tagen bestimmt, endet sie nach § 188 Abs. 1 BGB am letzten Tag der Frist.

**Beispiel:**

Geht am 17.02.01 ein Steuerbescheid zur Post und beginnt damit die 3-Tages-Ereignisfrist des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO mit Ablauf des 17.02.01 bzw. am 18.02.01 um 0 Uhr, ist Tag 1 der Frist der 18.02., Tag 2 der 19.02. und Tag 3 der 20.02. und damit der letzte Tag der Frist.

**2.3.3.2 Monatsfristen**

Alle übrigen Fristenden regelt § 188 Abs. 2 BGB. Allerdings führt der Versuch alle Fälle in einem Satz zusammenzufassen dazu, dass dieser schwer verständlich ist.

Reduziert auf eine Monatsfrist würde § 188 Abs. 2 1. Halbs. BGB wie folgt lauten:

„Eine Frist, die nach Monaten bestimmt ist, endigt, wenn sie eine Ereignisfrist ist, mit dem Ablauf desjenigen Tages des letzten Monats, welcher durch seine Zahl dem Tag entspricht, in den das Ereignis fällt.“

**Beispiel:**

Ein Steuerbescheid wird am 22.03.00 bekannt gegeben. Fristbeginn der Einspruchsfrist nach § 355 AO ist der Ablauf des 22.03.00 bzw. der 23.02.00 0 Uhr. Da die Frist einen Monat beträgt, endet sie einen Monat später, also im April, an einem Tag, der hinsichtlich seiner Zahl dem 22. (der Tag des Ereignisses) entspricht, also auch 22. „heißt“. Dies ist der 22.04.00.

Da bis auf eine Ausnahme alle Monate unterschiedlich enden, stellt sich die Frage, wann die Frist endet, wenn sie an einem Monatsletzten beginnt. Dies regelt § 188 Abs. 3 BGB.

**Beispiel:**

Der Steuerbescheid wird am 31.01.10 bekannt gegeben. Die Einspruchsfrist beginnt also mit Ablauf des 31.01.10 bzw. am 01.02.10 um 0 Uhr und endet nach § 108 Abs. 1 AO i.V.m. § 188 Abs. 3 BGB mit Ablauf des 28.02.10 (10 ist kein Schaltjahr, Schaltjahre sind durch 4 teilbar).

**2.3.3.3 Wochenfristen**

Insofern fragt § 188 Abs. 2 BGB für das Fristende nach dem Tag der letzten Woche, der hinsichtlich seiner Benennung dem Tag des Ereignisses entspricht.

**Beispiel:**

Steuerpflichtiger X erhält ein Schreiben, in dem er aufgefordert wird, innerhalb von 2 Wochen nach Zugang des Schreibens Stellung zu einem Sachverhalt zu nehmen. Das Schreiben geht am Mittwoch in Kalenderwoche 5 zu.

**Lösung:**

Es handelt sich um eine behördliche Frist und eine Ereignisfrist. Das den Lauf der Frist auslösende Ereignis ist der Zugang am Mittwoch. Fristende ist zwei Wochen später, also in Kalenderwoche 7, der Tag der ebenfalls Mittwoch „heißt“.

**2.3.3.4 Fristende am Wochenende und an Feiertagen**

Fristen enden generell nicht an Sonnabenden, Sonntagen und Feiertagen. Dies regelt § 108 Abs. 3 AO.

**Achtung! Fristen können an Sonnabenden, Sonntagen und Feiertagen beginnen! § 108 Abs. 3 AO fragt nur nach dem Ende einer Frist.**

Da die 3-tägige Bekanntgabefiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO nach BFH vom 09.11.2005, BStBl II 2006, 219 eine Frist darstellt, gilt § 108 Abs. 3 AO, weil der 3. Tag seit Aufgabe zur Post das Ende dieser Frist darstellt. Obwohl an Sonnabenden Post zugeht, verschiebt sich bei Absendung am Mittwoch die Bekanntgabe auf den nächsten Werktag.

**Achtung! Dies gilt nicht bei einem späteren tatsächlichen Zugang nach § 122 Abs. 2 nach 2. AO. Tatsächliche Bekanntgabe am Sonnabend ist kein Fristende!**

**Beispiel:**

Der Steuerbescheid geht am Montag zur Post. Wegen eines Poststreiks wird er erst am Sonnabend darauf in den Hausbriefkasten des Steuerpflichtigen geworfen.

Die tatsächliche Bekanntgabe fand am Sonnabend statt. Fristbeginn der Einspruchsfrist war damit der Ablauf des Sonnabend bzw. Sonntag 0 Uhr.

Die **Feiertagsregelung** in den **Bundesländern** ist unterschiedlich. Wenn zwei Bundesländer beteiligt sind und eine Frist an einem Feiertag endet, der nicht in beiden Bundesländern anerkannt ist, so kommt es nach § 193 BGB auf den Erklärungsort an.

**Beispiel:**

Die Einspruchsfrist für einen Einspruch aus Bayern nach Schleswig-Holstein endet am 6. Januar (Heilige Drei Könige, Staatlich Anerkannter Feiertag in Bayern aber nicht in Schleswig-Holstein).

**Lösung:**

Dies regelt § 193 BGB. Während ansonsten bei Fristenden an Sonnabenden, Sonntagen und bundesweit anerkannten Feiertagen der Rückgriff auf § 193 BGB wegen § 108 Abs. 3 AO, der diesen Fall selbst regelt, ausgeschlossen ist, ist nunmehr § 193 BGB über § 108 Abs. 1 AO anwendbar. Es gilt die Feiertagsregelung am Erklärungsort. Für den Steuerpflichtigen aus Bayern, der in Schleswig-Holstein Einspruch einlegt, verschiebt sich das Ende der Einspruchsfrist auf den 07.01., wenn dies kein Sonnabend oder Sonntag ist.

**2.3.4 Fristende bei Tagesbeginnfristen**

Tagesbeginnfristen enden nach § 188 Abs. 2 2. Halbs. AO am Tag, der dem Ereignistag hinsichtlich der Benennung oder Zahl vorhergeht. So wird das 1. Lebensjahr am Vorabend des Geburtstages vollendet.

**2.4 Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO)**

Besteht nicht die Möglichkeit, eine Frist zu verlängern, so tritt mit Fristablauf ein Rechtsverlust ein. Hat der Steuerpflichtige die Fristversäumnis **nicht zu vertreten**, so kann unter Umständen über das Institut der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand doch noch das Recht wahrgenommen werden. Fünf Voraussetzungen müssen gegeben sein, damit Wiedereinsetzung gewährt wird. Ermessen besteht nicht.

**2.4.1 Gesetzliche, nicht verlängerbare Frist**

Die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ist **keine Verlängerung** von Fristen. Stattdessen wird mit der Wiedereinsetzung in den vorigen Stand der Steuerpflichtige in eine bereits abgelaufene Frist zurückgesetzt.



Ist dagegen die Frist verlängerbar, bedarf es des Instituts der Wiedereinsetzung nicht. Dies ist bei behördlichen Fristen nach § 109 Abs. 1 S. 1 AO generell der Fall. Ebenso wäre bei der Frage der Zahlungsfrist wegen der Möglichkeit der Stundung keine Wiedereinsetzung zu prüfen. Deshalb ist die Frage der fehlenden Verlängerbarkeit auch der erste Prüfungspunkt bei der Wiedereinsetzungsprüfung.

**2.4.2 Nachholung der versäumten Handlung**

§ 110 Abs. 2 S. 3 AO verlangt, dass die versäumte Handlung nachgeholt wird. Dies ist z.B. bei einer versäumten Einspruchsfrist die Einlegung des Einspruchs. Wird die Handlung nachgeholt, so bedarf es nach § 110 Abs. 2 S. 4 AO keines Wiedereinsetzungsantrags.

**2.4.3 Wahrung der Wiedereinsetzungsfrist**

Nach § 110 Abs. 2 S. 1 AO ist der nach § 110 Abs. 2 S. 4 AO nicht erforderliche Antrag (also reicht die Nachholung der versäumten Handlung!) innerhalb eines Monats **nach** Wegfall des Hindernisses zu stellen. Diese Frist ist eine **Ereignisfrist**. Bei der Frage nach der Frist ist zunächst nur darauf abzustellen, was den Steuerpflichtigen gehindert hat, die Frist zu wahren, ohne zu hinterfragen, ob dies tatsächlich eine Wiedereinsetzung rechtfertigt. Dies ist vielmehr eine Frage des Verschuldens.

War der Steuerpflichtige z.B. schwer erkrankt, so beginnt die Wiedereinsetzungsfrist mit Ablauf des Tages, an dem er erstmals wieder in der Lage war, seine Angelegenheiten zu besorgen.

§ 110 Abs. 3 AO sorgt dafür, dass endgültige Rechtsklarheit nicht unendlich herausgeschoben wird, indem er regelt, dass nach einem Jahr seit dem Ende der versäumten Frist keine Wiedereinsetzung mehr beantragt werden kann.

Die Wiedereinsetzungsfrist ist eine **gesetzliche Frist** (dies ergibt sich aus § 110 Abs. 2 S. 1 AO), die nicht verlängerbar ist, weil dies gesetzlich nicht vorgesehen ist. Wird diese Frist deshalb aus nicht vom Steuerpflichtigen zu vertretenden Gründen versäumt so ist zu prüfen, ob Wiedereinsetzung in die Wiedereinsetzungsfrist zu gewähren ist.

#### 2.4.4 Glaubhaftmachung

Die Tatsachen, auf die die Wiedereinsetzung gestützt wird, sind nach § 110 Abs. 2 S. 2 AO glaubhaft zu machen. Dazu regelt § 294 ZPO in Abs. 1 „Wer eine tatsächliche Behauptung glaubhaft zu machen hat, kann sich aller Beweismittel bedienen, auch zur Versicherung an Eides statt zugelassen werden“. Entscheidend ist, ob es im Hinblick auf das gelieferte Material aus Sicht des zur Entscheidung berufenen Amtsträgers **überwiegend wahrscheinlich** ist, dass der Vortrag zutrifft. Glaubhaft machen ist **weniger als beweisen**.

#### 2.4.5 Verschulden

Der Schwerpunkt der Prüfung liegt bei der Frage, ob den Steuerpflichtigen ein Verschulden am Versäumen der Frist trifft. **Vorsätzlich**, mit Wissen und Wollen, wird ein Steuerpflichtiger eine Frist, in die er später wiedereingesetzt werden möchte, nicht verpassen. Handelt der Steuerpflichtige **fahrlässig**, also unter „Außerachtlassen der für einen gewissenhaft und sachgemäß handelnden Verfahrensbeteiligten gebotenen und ihm nach den Umständen zumutbaren Sorgfalt“ (BFH vom 17.03.2010, BFH/NV 2010, 1780), und hat er deshalb die Frist versäumt, so ist ihm keine Wiedereinsetzung zu gewähren.

Innerhalb der Antragsfrist des § 110 Abs. 2 S. 1 AO muss der Steuerpflichtige die Umstände darlegen, aus denen sich ergibt, dass er das Versäumen der Frist nicht verschuldet hat. Entscheidend ist dabei, dass der „Kern“ des Wiedereinsetzungsgrundes vorgetragen wird. Der Lebenssachverhalt muss lückenlos und schlüssig geschildert werden. Eine spätere Erläuterung und Ergänzung ist zulässig (s. BFH vom 31.01.2017, IX R 19/16 NV).

##### 2.4.5.1 Verschulden eines Vertreters

Nach § 110 Abs. 1 S. 2 AO ist das Verschulden eines Vertreters dem Vertretenen, also demjenigen, der Wiedereinsetzung begeht, zuzurechnen.

Ein **Vertreter** gibt für den Steuerpflichtigen im Rahmen seines Vertretungsverhältnisses eine eigene Willenserklärung ab. Im Steuerrecht ist dies regelmäßig der Bevollmächtigte nach § 80 Abs. 1 AO.

Abzugrenzen ist der Vertreter gegen den **Boten**. Ein Bote ist lediglich Überbringer einer fremden Willenserklärung und gibt keine eigene Willenserklärung ab. Verhält sich ein Bote fahrlässig, so ist dieses Verschulden dem Steuerpflichtigen nicht zuzurechnen. Es ist in so einem Fall aber stets zu prüfen, ob ein für die Art der Aufgabe geeigneter Bote ausgesucht und ob dieser angemessen überwacht wurde.

##### Beispiel:

Der Steuerpflichtige lässt seinen Einspruch durch a) seine 17-jährige Tochter, b) seinen 6-jährigen Sohn zum Finanzamt bringen. Beide stecken den Einspruch in ihre Tasche und vergessen ihn dort.

##### Lösung:

Eine 17-jährige ist eine geeignete Botin. Der 6-jährige Sohn hingegen ist zu jung für eine derartige Aufgabe. Wenn er gleichwohl als Bote ausgesucht wird, so wäre er zumindest zu überwachen gewesen. Dem Steuerpflichtigen ist wegen der Auswahl eines ungeeigneten Boten ein Fahrlässigkeitsvorwurf zu machen. Eine Wiedereinsetzung scheitert am – eigenen – Verschulden des Steuerpflichtigen, s. auch FG Hamburg vom 08.01.2009, 5 K 64/09.

An die Sorgfaltspflicht eines **steuerlichen Beraters und auch eines Anwalts** stellt der BFH in ständiger Rechtsprechung besondere Anforderungen, nämlich die „äußerste, den Umständen des Falles angemessene und vernünftigerweise zu erwartende Sorgfalt“ (ständige Rechtsprechung seit BFH vom

25.04.1968, BStBl II 1968, 585). Da von einem Angehörigen der steuerberatenden Berufe erwartet wird, dass er das Verfahrensrecht und damit auch die Berechnung von Fristen kennt und Fristenbücher führt, ist ein Irrtum auf diesem Gebiet regelmäßig als schuldhaft einzuordnen (z.B. BFH vom 18.12.2001, BFH/NV 2002, 658).

Ein Verschulden eines steuerlichen Beraters ist nur so lange zuzurechnen, wie seine Zulassung besteht (BFH vom 17.03.2010, X R 57/08 NV).

Wählt der Steuerberater einen Boten aus (z.B. eine Steuerfachangestellte, die ein Schreiben an das Finanzamt übermitteln sollen), so wird auch hier darauf abgestellt, ob die Botin geeignet und zuverlässig war und regelmäßig überwacht wird und ob das Büro so organisiert ist, dass dem Erfordernis der Fristenwahrung Rechnung getragen wird. Ist dies der Fall, so handelt der Steuerberater nicht schuldhaft und es findet keine Zurechnung beim Steuerpflichtigen statt, s. auch BFH vom 13.03.2013, X R 16/11, NV.

#### Beispiel:

Am letzten Tag der Einspruchsfrist übergibt ein Steuerberater seiner langjährigen, besonders zuverlässigen und regelmäßig durch Stichproben überwachten Steuerfachangestellten ein Einspruchsschreiben mit der Bitte dies an das Finanzamt zu faxen. Als ihr Ehemann anruft und sie spontan zum Essen einlädt, vergisst sie das Schreiben.

#### Lösung:

Die Steuerfachangestellte hat sich fahrlässig verhalten. Sie ist nicht Vertreterin des Steuerpflichtigen, sondern Botin des Steuerberaters, sodass ihr Verschulden dem Steuerpflichtigen nicht nach § 110 Abs. 1 S. 2 AO zuzurechnen ist. Der Steuerberater hat eine geeignete Botin ausgesucht und insofern nicht schuldhaft gehandelt. Es findet also keine Zurechnung eines Vertreterverschuldens statt. Wenn die übrigen Voraussetzungen vorliegen, ist Wiedereinsetzung zu gewähren.

#### 2.4.5.2 Fallgruppen zum Verschulden

In einer Vielzahl von Entscheidungen hat die Rechtsprechung Fallgruppen zur Wiedereinsetzung herausgearbeitet. Dies sind unter anderem:

##### 2.4.5.2.1 Urlaub

Geschäftleute müssen generell Vorkehrungen treffen, wenn sie in den Urlaub fahren, weil sie stets mit dem Zugang wichtiger Post rechnen müssen. Urlaub kann deshalb **nur bei Privatpersonen** ein Wiedereinsetzungsgrund sein. Die Rechtsprechung gestattet eine maximal **6-wöchige** Abwesenheit bzw. eine Abwesenheit für die Dauer des **individuellen Jahresurlaubs**. Geht der Urlaub darüber hinaus, haben sich auch Privatleute Vertreter zu bestellen oder für die Nachsendung der Post zu sorgen. Bei so einem längeren Urlaub würde also wegen Verschuldens keine Wiedereinsetzung gewährt werden.

Kehrt der Steuerpflichtige erst kurz vor Fristablauf aus dem Urlaub zurück, so billigt die Rechtsprechung ihm eine **Überlegungs- und Prüfungsfrist** zu (BFH vom 05.11.1987, IV R 354/84 n.v.). Im dort zu entscheidenden Fall war der Bescheid am 21.07. durch Niederlegung beim Postamt zugestellt. Die Einspruchsfrist war also mit Ablauf des 21.08. abgelaufen. Die Klägerin war am 17.08 aus einem einmonatigen Urlaub zurückgekehrt, hatte also bis zum Ablauf der Einspruchsfrist einschließlich des Tages der Rückkehr 5 Tage Zeit. Dies ist nach Auffassung des BFH ausreichend. Ob dies bedeutet, dass den Steuerpflichtigen kein Verschulden trifft, wenn er sich bei Urlaubsrückkehr bis zu vier Tage Zeit für die Prüfung nimmt, ist nicht geklärt, es kann aber davon ausgegangen werden. In diesem Fall dürfte wohl ein Verschulden vorliegen, wenn z.B. der Steuerpflichtige drei Tage vor Ende der Einspruchsfrist zurückkehrt und sich dann für den Erstkontakt mehr als 4 Tage Zeit nimmt. De facto bedeutet dies, dass in solchen Fällen die Wiedereinsetzungsfrist von einem Monat tatsächlich nicht gelten dürfte.