Praxisticker Nr. 02/2025: Neues Jahr, neue Fristen: Die Vier-Tages-Fiktion und was Steuerberater jetzt wissen müssen

1. Verlängerte Abgabefrist: Chancen und Risiken für steuerberatende Berufe

02.09.2024 - Nervenkitzel in der Steuerberatungskanzlei: Heute endet die Frist zur Abgabe der Einkommensteuererklärung 2023 für steuerlich nicht beratene Personen.
Bereits Anfang Juli rief eine vermögende Privatperson, Victor Vergesslich, in Ihrer Kanzlei an, ob Sie sich seiner Steuererklärung annehmen könnten und welche Fristen zu beachten seien. Sie klärten ihn darüber auf:

- Abgabefrist für die Einkommensteuererklärung 2023 bei steuerlich unberatenen Personen vom regulären Abgabetermin am 31.07. um einen Monat auf den 31.08.2024 verschoben wurde.
- Da dies jedoch ein Samstag ist, verschiebe sich die Frist nochmals auf Montag, den 02.09.2024.

Gerne würde Ihre Kanzlei Herrn Vergesslich zum Zwecke der Erstellung und Abgabe der Einkommensteuererklärung 2023 unterstützen. Dies würde die Abgabefrist bis zum 02.06.2025 verlängern. „Ganz wichtig ist aber, dass Sie uns spätestens am 02.09.2024 beauftragen, sonst greift die Fristverlängerung nicht ein“, erklärten Sie nachdrücklich. Daraufhin geschah wochenlang zunächst nichts. Auf Ihre zahlreichen Reminder erhielten Sie keine Rückmeldung.

Am 02.09.2024: „Noch ein letzter Versuch“, dachten Sie sich und griffen zum Hörer, um nochmals auf den heutigen Fristablauf hinzuweisen. Diesmal mit Erfolg. „Oh, heute ist das schon?“, fragte Herr Vergesslich. Bei den zahlreichen Fristen und Friständerungen habe er den Überblick verloren. Er setze sich jetzt jedoch umgehend an die Unterzeichnung und Mandatierung.

Unter welchen Voraussetzungen wird die Abgabefrist gem. § 149 Abs. 3 AO verlängert?

Voraussetzung für die Verlängerung der Frist zur Abgabe der Steuererklärung gemäß § 149 Abs. 3 AO ist stets die ***rechtzeitige*** Beauftragung eines Angehörigen der steuerberatenden Berufe (vgl. §§ 3,4 StBerG). Maßgeblich ist dabei der tatsächliche Beauftragungszeitpunkt.

Der eindeutige Wortlaut des § 149 Abs. 3 AO erfordert, dass der Auftrag zur Erstellung der Steuererklärung spätestens zu dem Zeitpunkt erteilt wird, an dem die gesetzliche Abgabefrist ohne die Beauftragung eines Steuerberaters ablaufen würde, vgl. auch BGH, Beschluss vom 08.12.2016 – 1 StR 389/16.

Im vorstehenden Beispiel war maßgeblicher Beauftragungszeitpunkt damit der 02.09.2024.
Es empfiehlt sich, gegenüber dem Finanzamt die fristwahrende Beauftragung des Steuerberaters durch die Mandantschaft unter Vorlage entsprechender Verträge anzuzeigen, diese aber jedenfalls sorgfältig zu dokumentieren.

Reicht die innere Absicht einer Beauftragung?

Nach der Rechtsprechung des BGH genügt für eine Fristverlängerung nach § 149 Abs. 3 AO weder die bloße Möglichkeit, eine Steuerberatungskanzlei zu mandatieren, noch die reine Intention einer Beauftragung. Auch eine etwaige Scheinbeauftragung vermag keine Fristverlängerung auszulösen, vgl. BGH, Beschluss vom 12.06.2013 – 1 StR 6/13.

Fruchtloser Ablauf der Abgabefrist

Nach Ablauf der Frist zur Abgabe der Steuererklärung (§ 149 Abs. 2 AO) ist die Abgabe der Steuererklärung verspätet und es liegt eine versuchte Steuerhinterziehung durch Unterlassen vor. Es drohen zusätzlich Verspätungszuschläge oder Zwangsgelder. Eine Flucht in die Fristverlängerung nach § 149 Abs. 3 AO ist nicht möglich.

Mandatsbeendigung während der Frist für beratene Steuerpflichtige

Wird das Mandatsverhältnis während der verlängerten Abgabefrist noch vor Abgabe der Steuererklärung beendigt, entfällt das Privileg der Fristverlängerung nach § 149 Abs. 3 AO. Das Finanzamt hat den Steuerpflichtigen in diesem Fall eine angemessene, individuelle Abgabefrist einzuräumen, vgl. BGH, Beschluss vom 12.06.2013 – 1 StR 6/13.

2. Aus drei mach vier: Was die neue Zustellungsfiktion für Steuerberater bedeutet

Wichtige Änderung im Jahr 2025: Aus der Drei-Tages-Fiktion wird die Vier-Tages-Fiktion

Zwar geht es im Ergebnis bloß um einen Tag mehr. Doch bei der Frage, ob beispielsweise die Einspruchsfrist gewahrt ist, kann ein Tag entscheidend sein. Diese Gesetzesänderung sollten Steuerberaterinnen und Steuerberater daher unbedingt auf dem Schirm haben:

Für die Bekanntgabe von Verwaltungsakten, etwa einem Steuerbescheid, mit einfachem Brief durch die Post im Inland galt bisher die in § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO a. F. enthaltene und widerlegbare Fiktion, dass der Verwaltungsakt am *dritten* Tag nach Aufgabe zur Post beim Empfänger eingeht und als bekannt gegeben gilt.

Der Gesetzgeber hat mit dem 2024 verabschiedeten Postrechtmodernisierungsgesetz (PostModG) die Laufzeitvorgaben für Briefe ab dem 1. Januar 2025 angepasst. Eine steuerlich relevante Folge dessen ist, dass die gesetzliche Bekanntgabevermutung des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO von drei auf vier Kalendertage nach Absendung angepasst wurde. Ein vom Finanzamt mit einfachem Brief per Post aufgegebener Steuerbescheid gilt daher fortan am ***vierten*** Tag als bekannt gegeben.

Die Neuregelung gilt für alle Verwaltungsakte, die nach dem 31.12.2014 zur Post gegeben, elektronisch übermittelt oder elektronisch zum Abruf bereitgestellt werden. Weiterhin gilt: Fällt das Ende der Viertagesfiktion auf einen Samstag, Sonntag oder gesetzlichen Feiertag verschiebt sich der Fristablauf nach § 108 Abs. 3 AO auf den Ablauf des nächsten Werktages. Unverändert verlängert sich der Zeitpunkt der Bekanntgabe auch auf den nächsten Werktag,

Die Einspruchsfrist als solche bleibt von der Gesetzesänderung unberührt.

Vorteile durch die Verlängerung auf 4 Tage

Die Bekanntgabefiktion gilt auch für die Anordnung der Betriebsprüfung, sodass für die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige ein Tag mehr und ggf. sogar ein Wochenende zur Verfügung steht.

Die Bekanntgabefiktion gilt auch bei elektronischer Übermittlung, sodass hierbei den Beratern noch mehr Zeit für mögliche schadensbegrenzende Maßnahmen zur Verfügung steht.

Irrelevant ist die Verlängerung für die strafrechtliche Verjährungsfrist, da diese bei der Einkommensteuerhinterziehung mit Bekanntgabe des Steuerbescheides zu laufen beginnt. Zu diesem Zeitpunkt ist der Steuerhinterziehungserfolg eingetreten ist, d.h. die Tat beendet i.S.v. § 78a StGB ist. Die 4-Tages-Fiktion des § 122 Abs. 2 AO gilt für die Berechnung der strafrechtlichen Fristen nicht, da sie zu Lasten des Beschuldigten ginge.

Beispiele zur Veranschaulichung der neuen Rechtslage

1) Die Finanzbeamtin F gibt einen Steuerbescheid am Montag, den 03.02.2025, zur Post. Aufgrund der Vier-Tages-Fiktion gilt der Bescheid am Freitag, den 07.02.2025 als zugegangen und bekannt gegeben. Die einmonatige Einspruchsfrist endet dementsprechend am Freitag, den 07.03.2025.

2) Die Finanzbeamtin F gibt einen Steuerbescheid am Mittwoch, den 05.02.2025, zur Post. Aufgrund der Vier-Tages-Fiktion würde die Bekanntgabe am Sonntag, den 09.02.2025 fingiert werden. Der Steuerbescheid gilt jedoch gemäß § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO i. V. m. § 108 Abs. 3 AO erst am Montag, den 10.02.2025 als bekannt gegeben. Die Einspruchsfrist endet entsprechend mit Ablauf des 10.03.2025.

Autoren: Maximilian Krämer LL.M., Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und zertifizierter Berater im Steuerstrafrecht und Malte Norstedt, LL.M. Eur., Rechtsanwalt und Fachanwalt fürr Steuerrecht sowie Cedrik Lin, Diplom-Jurist (Univ.), alle DNK Rechtsanwälte, München und Nürnberg.

Der LSWB-Praxisticker ist ein Service des LSWB für seine Mitglieder.
LSWB, Hauptgeschäftsstelle München, Hansastraße 32, 80686 München
Tel 089 / 273 214 17, Fax 089 / 273 06 56, E-Mail: praxisticker@lswb.de