
Datum: 06.12.2012
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 3985/10 H
ECLI: ECLI:DE:FGD:2012:1206.14K3985.10H.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

Der Kläger wendet sich gegen einen Haftungsbescheid für Steuerschulden „A“ KG (im Folgenden: KG). Der Kläger war neben Herrn „B“ Geschäftsführer der „C“, die wiederum Komplementärin der KG war.

Zwischen der KG und den Finanzbehörden war seit Beginn ihrer Tätigkeit im März 2000 streitig, ob die Tätigkeit der KG als Veranstaltung einer Lotterie zu werten ist und dementsprechend der Lotteriesteuer unterliegt mit der Folge, dass keine Umsatzsteuerpflicht besteht (so die Finanzbehörden) oder ob die KG umsatzsteuerpflichtig und damit vorsteuerabzugsberechtigt ist (so die KG).

Für den Zeitraum März 2000 bis November 2002 bestätigten sowohl das Finanzgericht – FG – Köln (Urteil vom 16.11.2005 11 K 3095/04, Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 2006, 849) als auch der Bundesfinanzhof – BFH – (Urteil vom 02.04.2008 II R 4/06, Bundessteuerblatt Teil II – BStBl II – 200, 735) jeweils die Lotteriesteuerpflicht der KG. Die dagegen von der KG eingelegte Verfassungsbeschwerde wurde vom Bundesverfassungsgericht – BVerfG – nicht zur Entscheidung angenommen (Beschluss vom 25.03.2010 1 BvR 3382/08).

Die dem streitgegenständlichen Haftungsbescheid zugrunde liegenden Steuerschulden resultieren aus Umsatzsteuervoranmeldungen für die Jahre 2004 bis 2007 sowie für das II. Quartal 2008. Für diese Zeiträume hatte die KG jeweils beim Beklagten Vorsteuerbeträge angemeldet, die zu Erstattungsbeträgen führten. Diese Erstattungen wurden nicht

1

2

3

4

5

ausgezahlt, sondern jeweils mit anderen Steuerschulden der KG () verrechnet. Im Zuge der Jahresveranlagung 2004 wurde der Vorsteueranspruch vom Beklagten nicht mehr anerkannt. Der gegen den entsprechenden Umsatzsteuerbescheid 2004 gerichtete Einspruch wurde mit bestandskräftiger Einspruchsentscheidung vom 02.03.2007 als unbegründet zurückgewiesen. Am 30.03.2007 reichte die KG eine vom Finanzamt als Änderungsantrag nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung – AO – gewertete Umsatzsteuererklärung für 2004 ein.

Für die Voranmeldungszeiträume I-IV/2005 und I-III/2006 erließ der Beklagte im Mai 2007 geänderte Vorauszahlungsbescheide, mit denen die ursprünglich vorangemeldeten Vorsteuern zurückgefordert wurden. Weiterhin erließ er im Januar 2009 einen Jahressteuerbescheid 2007, mit dem er die vorangemeldeten Vorsteuern für 2007 zurückforderte. Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren dagegen erhobene Klage wurde vom FG Düsseldorf mit Urteil vom 16.05.2012 zu 98 % abgewiesen (Az. 5 K 3311/10 U). Die dagegen gerichtete Nichtzulassungsbeschwerde ist beim BFH derzeit unter dem Aktenzeichen V B 80/12 anhängig. 6

Mit Schreiben vom 18.12.2008 bat der Beklagte den Kläger zum Zwecke der Prüfung, ob und in welchem Umfang er als Haftungsschuldner für Steuerrückstände der KG seit dem 28.08.2008 in Anspruch genommen werden kann, um Beantwortung diverser Fragen zu den Vermögensverhältnissen der KG im Haftungszeitraum. Der Kläger beantwortete dieses Schreiben nicht. 7

Mit einem ersten Haftungsbescheid vom 03.02.2009 nahm der Beklagte den Kläger für Steuerschulden der KG i.H.v. 161.156,14 Euro in Anspruch. Der Haftungsbetrag betraf die Umsatzsteuer 2004, I-IV/2005, I-III/2006 und II/2008 nebst Verspätungs- und Säumniszuschlägen sowie Zinsen. 8

Auf den dagegen eingelegten Einspruch nahm der Beklagte den Haftungsbescheid mit Schreiben vom 31.03.2009 gemäß § 130 Abs. 1 AO zurück. Zur Begründung führte er aus, dass der Bescheid rechtswidrig gewesen sei, weil sich die Ermessensausübung aus diesem nicht hinreichend ergebe. Als Betreff des Schreibens ist (Zitat): „*Haftungsbescheid vom 03.02.2009 für den Kläger*“ angegeben. Die in dem Schreiben angegebene Steuernummer lautet „ “. 9

Der Beklagte fertigte von diesem Schreiben ein Exemplar für den Kläger und eines für seinen Bevollmächtigten an. Nur in dem Schreiben an den Kläger führte der Beklagte weiterhin folgendes aus (Zitat): „*In Kürze / mit gleicher Post erhalten Sie einen neuen Haftungsbescheid.*“. Nach den Absendevermerken des Beklagten wurden beide Schreiben am 31.03.2009 zur Post gegeben. 10

Unter dem 31.03.2009 erließ der Beklagte gegenüber dem Kläger einen neuen Haftungsbescheid, mit dem er ihn für Steuerschulden der KG i.H.v. 180.012,46 Euro gemäß §§ 191, 34, 69 AO in Anspruch nahm. Der Haftungsbetrag betraf die Umsatzsteuer 2004, I-IV/2005, I-III/2006, 2007 und II/2008 nebst Zinsen, Verspätungs- und Säumniszuschlägen. 11

Zur Begründung führte der Beklagte aus, dass der Kläger als Geschäftsführer der Komplementärin der KG mittelbar deren Geschäftsführer gewesen sei. Daher komme er neben der Komplementär-GmbH als Haftungsschuldner in Frage. 12

Es liege ein Steuerschaden durch Nichterfüllung von Ansprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis vor, der eingetreten sei, indem zunächst im Umsatzsteuervoranmeldungsverfahren Vorsteuerbeträge angemeldet worden seien, die zu 13

Steuererstattungen geführt hätten. Diese Erstattungen seien im Wege der Verrechnung mit anderen Steuerschulden der Steuerpflichtigen zugeflossen. Im Rahmen der Jahresveranlagungen 2004 sei der Vorsteueranspruch nicht weiter anerkannt worden. Ein entsprechend eingelegter Einspruch sei durch Einspruchsentscheidung abgelehnt worden. Für die Voranmeldungen des Jahres 2005 und für das I.-III. Quartal 2006 sei der geltend gemachte Vorsteueranspruch ebenfalls nicht anerkannt worden. Gleiches gelte für die Jahreserklärung 2007. Über entsprechende Rechtsbehelfe sei noch nicht entschieden. Die Beträge seien offen und mangels Aussetzung der Vollziehung auch fällig.

Die Pflichtverletzung und das Verschulden bei Zahlungsschwierigkeiten bestünden darin, 14
dass der Geschäftsführer Steuerschulden schlechter behandle als andere Verbindlichkeiten. Es gelte der Grundsatz der anteiligen Tilgung. Der Geschäftsführer müsse die Steuerschulden nur aus den von ihm verwalteten Mitteln zahlen. Sofern diese Mittel zur Befriedigung sämtlicher Gläubiger nicht ausreichen, sei er verpflichtet, das Finanzamt aus den verfügbaren Mitteln in etwa in dem gleichen Verhältnis zu bedienen wie die privaten Gläubiger. Benachteile er das Finanzamt bei der Verteilung der verwalteten Mittel, hafte er mit dem Betrag, der dem Finanzamt bei gleichmäßiger Verteilung zugestanden hätte. Der Haftungsschuldner sei wegen seiner Beweismäße verpflichtet, im Rahmen des Angemessenen und Zumutbaren an der Sachverhaltsaufklärung zur Feststellung der Haftungsquote mitzuwirken. Komme er dieser Pflicht nicht nach, sei das Finanzamt zur Schätzung nach den vorhandenen und bekannten Unterlagen befugt.

Vorliegend sei die Anhörung vom 18.12.2008 unbeantwortet geblieben, so dass der Beklagte 15
zur Schätzung der Tilgungsquote berechtigt sei. Ohne bessere Erkenntnis könne von der Annahme ausgegangen werden, dass der Haftungsschuldner im fraglichen Zeitraum über ausreichende Mittel zur Begleichung der rückständigen Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis verfügt und deshalb seine Pflichten i.S.d. § 69 AO zumindest grob fahrlässig verletzt habe. Aus den vorliegenden Unterlagen sei nicht ersichtlich, dass sich die Gesellschaft bis zum Zeitpunkt der Fälligkeit der Steuerschulden in Zahlungsschwierigkeiten befunden habe. Daher werde davon ausgegangen, dass eine vollumfängliche Tilgung der Steuerschulden möglich gewesen sei. Somit sei die Verletzung dieser Zahlungspflicht durch den Kläger verschuldet und kausal für den eingetretenen Steuerschaden.

Das Entschließungsermessen sei bei der Erfüllung des Haftungstatbestandes in der Regel 16
auf Null reduziert. Zudem habe die Erhebungsstelle vorliegend erfolglos versucht, die Steuerschulden bei der Steuerschuldnerin selbst einzutreiben. Daher sei vorliegend ein Haftungsbescheid zu erlassen.

Beim Auswahlermessen kämen neben dem Kläger die „C“ als Komplementärin und 17
Geschäftsführerin der Steuerschuldnerin sowie der zweite Geschäftsführer der geschäftsführenden Komplementärin, Herr „B“, in Betracht. Die „C“. sitze *im Ausland*. Daher werde sie nicht in Haftung genommen. Herr „B“ sei neben dem Kläger in Haftung genommen worden, weshalb weitere Ausführungen zum Auswahlermessen entbehrlich seien.

Die in dem Haftungsbescheid angegebene Steuernummer lautet „ “. Nach dem 18
Absendevermerk des Beklagten ist der an den Kläger persönlich adressierte Bescheid mit Postzustellungsurkunde am 31.03.2009 abgesandt worden.

Nach der Postzustellungsurkunde wurde die Sendung mit dem Aktenzeichen (Zitat): „ 19
Haftungsbescheid vom 31.03.2009 über Umsatzsteuer (2004-2007 + 2. Quartal 2008)“ dem Kläger persönlich am 04.04.2009 übergeben.

Unter dem 11.08.2009 erließ der Beklagte eine Pfändungs- und Einziehungsverfügung an die Stadtparkasse. Nach einem erfolglosen Einspruchsverfahren erhob der Kläger dagegen Klage, die beim Finanzgericht Düsseldorf unter dem Az. 14 K 4401/09 KV geführt wurde. Der Kläger machte in diesem Verfahren geltend, dass er den Haftungsbescheid vom 31.03.2009 nicht erhalten habe. In diesem Verfahren fand am 10.05.2010 eine mündliche Verhandlung statt. In dem Termin wurde dem Kläger durch das Gericht eine Kopie der Aktenverfügung des Haftungsbescheides vom 31.03.2009 ausgehändigt. Anschließend wurde der Kläger zu der Bekanntgabe des Haftungsbescheides befragt. Auf Anraten des Gerichts nahm der Kläger seine Klage zurück. Wegen der Einzelheiten wird auf das Sitzungsprotokoll vom 10.05.2010, Bl. 60 ff. der Akte 14 K 4401/09 KV, Bezug genommen.

Mit Schreiben vom 02.06.2010, beim Beklagten am 04.06.2010 eingegangen, legte der Kläger Einspruch gegen den Haftungsbescheid vom 31.03.2009 ein und beantragte zugleich – vorsorglich – die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. 21

Zur Begründung trug er vor, dass ihm der Haftungsbescheid erstmals in der mündlichen Verhandlung am 10.05.2010 im Verfahren 14 K 4401/09 KV bekannt gegeben worden sei. Nach wie vor werde eine wirksame Bekanntgabe des Haftungsbescheides durch Postzustellungsurkunde am 04.04.2009 bestritten. Es sei ungeklärt, was Inhalt der Postzustellungsurkunde gewesen sei. Zweifelhaft sei auch die auf der Zustellungsurkunde vermerkte persönliche Übergabe der Postsendung an ihn. Ihm sei nicht Erinnerung, den Haftungsbescheid erhalten zu haben. Er habe daher nicht fristgerecht Einspruch einlegen können. 22

Im Rahmen der mündlichen Verhandlung am 10.05.2010 habe nicht geklärt werden können, ob eine wirksame Bekanntgabe des Haftungsbescheides vom 31.03.2009 tatsächlich erfolgt sei. 23

Ein neuer Haftungsbescheid vom 31.03.2009 sei nicht nachweisbar Gegenstand der Zustellung vom 04.04.2009. Eine Zustellung per Postzustellungsurkunde sei nur dann wirksam und als Zustellungsnachweis geeignet, wenn die Postzustellungsurkunde den Inhalt der Zustellung einwandfrei identifizieren lasse. Daran fehle es vorliegend. Aus der Postzustellungsurkunde vom 04.04.2009 gehe lediglich hervor, dass an seine Adresse eine Zustellung erfolgt sei. Durch den auf der Postzustellungsurkunde angegebenen Inhalt sei der Nachweis der Bekanntgabe nicht geführt. Die Angabe der Steuernummer auf der Postzustellungsurkunde reiche nur dann als Zustellungsnachweis aus, wenn sie für das jeweilige Verfahren einen unverwechselbaren Zusatz enthalte, was vorliegend nicht der Fall sei. Seinen Bevollmächtigten habe ein auf den 31.03.2009 datiertes Schreiben mit dem Betreff „*Haftungsbescheid vom 3.2.2009 für den Kläger*“ erreicht, in dem ebenfalls die genannte Steuernummer „...“ – also ohne den Zusatz „H“ – aufgeführt sei. Damit liege die Vermutung nahe, dass dieses Schreiben Gegenstand der vermeintlichen Zustellung an den Kläger gewesen sei. 24

Gegen die Behauptung des Beklagten, ein auf den 31.03.2009 datierter Haftungsbescheid sei Inhalt der Zustellung gewesen, spreche auch der Umstand, dass die auf der Postzustellungsurkunde genannte Steuernummer nicht den bei Haftungsbescheiden üblichen Zusatz „H-“ vor der Ziffernfolge trage. 25

Mit Schreiben vom 09.06.2010 teilte der Beklagte dem Kläger mit, dass sein Einspruch wegen Verfristung unzulässig sei. Der Haftungsbescheid sei am 04.04.2009 zugestellt worden, so dass die Einspruchsfrist am 04.05.2009 abgelaufen sei. Aufgrund der Beweiskraft der Postzustellungsurkunde sei eine wirksame Bekanntgabe am 04.04.2009 erfolgt. 26

- Zugleich lehnte der Beklagte den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand ab, weil der Kläger nicht nachweisen könne, dass ihn kein Verschulden an der verspäteten Einlegung des Einspruchs treffe. Die Postzustellungsurkunde begründe gemäß § 418 der Zivilprozessordnung – ZPO – den vollen Beweis der in ihr bezeugten Tatsachen. Ein Gegenbeweis könne nur durch den Beweis der Unrichtigkeit der in der Postzustellungsurkunde bezeugten Tatsachen geführt werden und erfordere den Beweis eines anderen als des beurkundeten Geschehensablaufs, der damit ein Fehlverhalten des Zustellers und eine Falschbeurkundung in der Zustellungsurkunde belege. Diesen Gegenbeweis habe der Kläger nicht erbracht. 27
- Gegen die Ablehnung der Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand legte der Kläger am 08.07.2010 Einspruch ein. Zur Begründung trug er vor, dass nach seinen bisherigen Ausführungen ernsthafte Zweifel daran bestünden, dass die Einspruchsfrist tatsächlich versäumt worden sei. Er habe in der mündlichen Verhandlung glaubhaft versichert, den Haftungsbescheid nicht erhalten zu haben. Dies sei auch für den Beklagten nachvollziehbar, weil alle Verwaltungsakte, die die Haftung der Gesellschafter von Unternehmen der „E“-Gruppe betreffen, angefochten worden seien. Es sei nicht nachvollziehbar, dass dies für den Bescheid vom 31.03.2009 willentlich unterblieben sei. 28
- Mit Einspruchsentscheidung vom 11.10.2010 verwarf der Beklagte den Einspruch gegen den Haftungsbescheid als unzulässig und wies den Einspruch gegen die Ablehnung des Antrags auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, dass aufgrund der Beweiskraft der Postzustellungsurkunde eine wirksame Bekanntgabe vorliege. Der Zusatz „*Haftungsbescheid vom 31.03.2009*“ sei ein unverwechselbarer Zusatz. Wenn das mit einfachem Brief übermittelte Schreiben Bestandteil der Sendung mit Postzustellungsurkunde gewesen wäre, so hätte der unverwechselbare Zusatz „*Haftungsbescheid vom 03.02.2009*“ lauten müssen. Im Übrigen wiederholte er seine vorherigen Ausführungen zur Berechnung der Einspruchsfrist. 29
- Der Einspruch gegen die Ablehnung des Antrags auf Wiedereinsetzung in den vorherigen Stand sei unbegründet. Auch insofern wiederholte er seine bisherigen Ausführungen. 30
- Zur Begründung seiner am 10.11.2010 erhobenen Klage wiederholt und vertieft der Kläger seinen bisherigen Vortrag. Ergänzend trägt er vor, dass die Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme nach §§ 69, 34 AO nicht vorlägen. Der Kläger habe keine Pflichtverletzung aufgrund einer Nichtverwendung der von ihm verwalteten Mittel begangen. Er sei nicht für die steuerlichen Angelegenheiten der KG zuständig gewesen. Des Weiteren seien wegen der vom Beklagten vorgenommenen Verrechnung keine Mittel vorhanden gewesen, um die im Haftungswege geltend gemachten Steuern zu begleichen. 31
- Es fehle auch an einem Steuerschaden. Die Ansprüche gegen die KG würden weder dem Grunde noch der Höhe nach feststehen. Zum einen übersehe der Beklagte mit seiner pauschalen Ablehnung des Vorsteuerabzugs, dass selbst der BFH für einen bestimmten einstelligen Prozentsatz keine Lotteriesteuerpflicht der KG angenommen habe. Außerdem stünden die ab 2004 von der KG bezogenen sonstigen Leistungen nicht mit umsatzsteuerfreien Leistungen in Zusammenhang. Die KG habe ihre Tätigkeit in Bezug auf die Vermittlung von Spielgemeinschaften zum staatlichen Lotto- und Totoblock im November 2002 eingestellt. In der Zeit ab 2004 habe sie insbesondere Einnahmen aus der umsatzsteuerpflichtigen Vermietung von Falz- und Kuvertiermaschinen erzielt. Die in der Zeit von 2004 bis 2008 geltenden gemachten Vorsteuerbeträge würden im Wesentlichen auf Leasingverträgen über die Falz- und Kuvertiermaschinen sowie auf Aufwendungen für Rechtsbehelfs- und Gerichtsverfahren, deren Gegenstand u.a. die steuerliche Beurteilung der 32

Lotteriesteuerpflicht sowie die strafrechtliche Verantwortlichkeit der für die Steuerschuldnerin handelnden Personen gewesen sei, beruhen. Eine Berechtigung zum Vorsteuerabzug ergebe sich außerdem bei Anwendung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs.	
Darüber hinaus sei die Inanspruchnahme des Klägers ermessensfehlerhaft. Es sei nicht berücksichtigt worden, dass die Komplementär-GmbH als primäre Haftungsschuldnerin in Betracht komme. Ebenso wenig sei berücksichtigt worden, dass der behauptete Schaden allein durch die vom Beklagten vorgenommene weisungswidrige Verrechnung entstanden sei.	33
Der Kläger beantragt,	34
den Haftungsbescheid vom 31.03.2009 und den Ablehnungsbescheid vom 09.06.2010, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.10.2010 aufzuheben;	35
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	36
Der Beklagte beantragt,	37
die Klage abzuweisen.	38
Er nimmt Bezug auf seine Einspruchsentscheidung.	39
Die Akte des Verfahrens 14 K 4401/09 KV ist beigezogen worden.	40
Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die wechselseitigen Schriftsätze nebst Anlagen sowie auf den Inhalt der beigezogenen Verwaltungsvorgänge Bezug genommen.	41
Entscheidungsgründe	42
Die Klage ist unbegründet.	43
Der Beklagte hat den Einspruch des Klägers gegen den Haftungsbescheid vom 31.03.2009 zu Recht als unzulässig verworfen, so dass der Haftungsbescheid vom 31.03.2009 bestandskräftig geworden ist. Die Klage ist daher ohne weitere Sachprüfung als unbegründet abzuweisen (von Groll in Gräber, FGO, 7. Aufl. 2010 § 44 Rn. 16).	44
Der Einspruch ist nicht innerhalb der Einspruchsfrist eingelegt worden. Dabei kann dahingestellt bleiben, ob die Rechtsbehelfsfrist nach § 355 Abs. 1 AO einen Monat ab Bekanntgabe des Bescheides oder wegen einer unrichtigen Rechtsbehelfsbelehrung nach § 356 Abs. 2 AO ein Jahr ab Bekanntgabe des Bescheides beträgt. Eine solche verlängerte Einspruchsfrist käme allenfalls in Betracht, wenn die Rechtsbehelfsbelehrung einen Hinweis darauf enthalten müsste, dass ein Einspruch auch per E-Mail eingelegt werden kann (vgl. die anhängigen Verfahren beim Bundesfinanzhof – BFH – I R 54/12 und X R 2/12). Auch im Fall der Anwendung der verlängerten Einspruchsfrist wäre der am 04.06.2010 eingelegte Einspruch verspätet erhoben.	45
Die Bekanntgabe des Haftungsbescheides vom 31.03.2009 erfolgte nach § 122 Abs. 5 AO i.V.m. § 3 des Verwaltungszustellungsgesetzes – VwZG – durch Zustellung mittels Postzustellungsurkunde am 04.04.2009.	46

Der Kläger kann nicht mit Erfolg einwenden, dass er den Haftungsbescheid vom 31.03.2009 nicht erhalten habe und es daher an einer wirksamen Bekanntgabe fehle. Gemäß § 122 Abs. 5 Satz 2 AO i.V.m. § 3 Abs. 2 VwZG i.V.m. § 182 Abs. 1 ZPO ist zum Nachweis der Zustellung eine Urkunde auf dem hierfür vorgesehenen Formular anzufertigen; für diese Zustellungsurkunde gilt § 418 ZPO. Demnach begründet die Postzustellungsurkunde als öffentliche Urkunde den vollen Beweis der darin bezeugten Tatsachen. Ein Gegenbeweis kann nach § 418 Abs. 2 ZPO nur durch den Beweis der Unrichtigkeit der in der Zustellungsurkunde bezeugten Tatsachen geführt werden.

Dieser Gegenbeweis erfordert den Beweis eines anderen als des beurkundeten Geschehensablaufs, der damit ein Fehlverhalten des Zustellers und eine Falschbeurkundung in der Zustellungsurkunde belegt (ständige Rechtsprechung, vgl. nur BFH-Beschlüsse vom 08.02.1999 VIII R 61/98, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFH/NV – 1999, 961; vom 10.11.2003 VII B 366/02, BFH/NV 2004, 509). Gefordert wird der volle Gegenbeweis, d.h. der Beweis der Unrichtigkeit der Postzustellungsurkunde in der Weise, dass ihre Beweiswirkung vollständig entkräftet wird (BFH-Urteil vom 28.09.1993 II R 34/92, BFH/NV 1994, 291). 48

Für diesen Beweis des Gegenteils ist zunächst eine substantiierte Darlegung der Umstände, die gegen die Richtigkeit des Inhalts der Postzustellungsurkunde sprechen, erforderlich (vgl. BVerfG-Beschluss vom 20.02.2002 2 BvR 2017/01, NJW-Rechtsprechungsreport Zivilrecht – NJW-RR – 2002, 1008). Hierzu müssen Umstände dargelegt werden, die ein Fehlverhalten des Postzustellers bei der Zustellung und damit eine Falschbeurkundung in der Postzustellungsurkunde zu belegen geeignet sind (Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts – BVerwG – vom 16.05.1986 4 CB 8/86, Neue Juristische Wochenschrift – NJW – 1986, 2127). 49

Eine derartige Substantiierung enthält das klägerische Vorbringen nicht. Das bloße Bestreiten des Zugangs bzw. die pauschale Behauptung, sich an die Zustellung nicht erinnern zu können, ist nicht ausreichend. 50

Auch die geäußerte Vermutung, dass der Postzustellungsurkunde nicht der Haftungsbescheid vom 31.03.2009, sondern das Schreiben vom 31.03.2009 über die Aufhebung des ersten Haftungsbescheides vom 03.02.2009 zugefügt wurde, genügt nicht, um die Beweiskraft der Postzustellungsurkunde zu entkräften. Überdies hat der Kläger in seiner Befragung in der mündlichen Verhandlung am 10.05.2010 auch keine dahingehenden Angaben gemacht, dass er mit der Postzustellungsurkunde den Aufhebungsbescheid vom 31.03.2009 erhalten habe. Er hat vielmehr angegeben, seine Post häufig nicht anzuschauen, sondern die Sachen ungeöffnet an seine Buchhalterin weiterzuleiten. Er selbst kümmere sich um die Angelegenheiten hinsichtlich der buchhalterischen und steuerlichen Fragen überhaupt nicht. 51

Entgegen der Ansicht des Klägers ist die Zustellung mangels ausreichender Identifizierbarkeit des Inhalts der Sendung unwirksam. 52

Da eine Postzustellungsurkunde nicht die Übergabe des Dokuments, sondern nur die Übergabe der Sendung bezeugt, muss deren Inhalt einwandfrei identifiziert werden können. Dazu müssen der Empfänger, die absendende Dienststelle und die richtige Geschäftsnummer angegeben werden (Kruse in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 3 VwZG Rn. 3). Es muss auf der Sendung vermerkt sein, was ihr Inhalt ist. Zur Erfüllung dieser Pflicht reicht die Angabe der Steuernummer auf dem Briefumschlag grundsätzlich nur dann aus, wenn sie für das jeweilige Verfahren einen unverwechselbaren Zusatz enthält. Hierfür reicht jede 53

Kennzeichnung durch Zahlen und Buchstaben aus, die es dem Empfänger ermöglicht, die Sendung dem richtigen Vorgang zuzuordnen (Kruse in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 3 VwZG Rn. 3).

Vorliegend reichen die Angaben in der Postzustellungsurkunde 04.04.2009 zur Identifizierung des Schriftstückes, das mit der Postzustellungsurkunde zugestellt worden ist, aus. Die Kennzeichnung enthält neben der Steuernummer die Bezugnahme auf den Haftungsbescheid vom 31.03.2009 über Umsatzsteuer (2004 bis 2007 + II.Quartal 2008). 54

Eine Verwechslung mit dem Bescheid vom 31.03.2009, mit dem der Haftungsbescheid vom 03.02.2009 aufgehoben worden ist, war nicht möglich, da dieser Bescheid keinen Haftungsbescheid, sondern gerade eine Aufhebung des Haftungsbescheids beinhaltet und somit nicht als „*Haftungsbescheid vom 31.03.2009*“ bezeichnet worden wäre. Hinzu kommt, dass im Betreff der Aufhebung des Haftungsbescheids auch das Datum des ursprünglichen Haftungsbescheides vom 03.02.2009 erwähnt ist. Die Kennzeichnung des Aufhebungsbescheides hätte der Beklagte daher mit dieser Betreffzeile „*Haftungsbescheid vom 03.02.2009*“ oder „*Aufhebungsbescheid vom 31.03.2009*“ durchführen müssen. 55

Für eine hinreichende Identifizierbarkeit spricht auch, dass in der Postzustellungsurkunde u.a. das Jahr 2007 angegeben worden ist. Für die Umsatzsteuer 2007 ist der Kläger erstmalig mit dem Haftungsbescheid vom 31.03.2009 in Haftung genommen worden. Der ursprüngliche (erste) Haftungsbescheid vom 03.02.2009 umfasste diese Steuerschuld hingegen nicht. 56

Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht daraus, dass der Haftungsbescheid vom 31.03.2009 tatsächlich vor der Steuernummer den Buchstaben „H-“ hat, während die Postzustellungsurkunde diesen Buchstaben nicht erwähnt. Denn das „H“ steht für Haftungsbescheid und dieser Begriff ist in der Postzustellungsurkunde ausgeschrieben worden. 57

Der Kläger kann auch nicht mit Erfolg einwenden, dass die Bezeichnung nicht hinreichend konkret sei, weil für die Umsatzsteuer der Jahre 2005 und 2006 lediglich die Jahresangaben, nicht aber die Angabe der Quartale enthalten ist. Mit dem Haftungsbescheid ist der Kläger für die Umsatzsteuer der Voranmeldungszeiträume I-IV/2005 und I-III/2006 in Anspruch genommen worden, nicht aber für die jeweilige Jahressteuerschuld. Zwar ist dem Kläger darin zuzustimmen, dass nicht nachvollziehbar ist, warum der Beklagte nur für das Jahr 2008 einen Zusatz des betreffenden Voranmeldungszeitraums in die Bezeichnung der zugestellten Sendung aufgenommen hat, während er dies für die Jahre 2005 und 2006 unterlassen hat. Dies führt aber nicht zu einem Mangel der Identifizierbarkeit der Zustellung. Wie ausgeführt reicht für die Kennzeichnung der Sendung die Nennung der Steuernummer nebst Zahlen und Buchstaben aus, die es dem Empfänger ermöglicht, die Sendung dem richtigen Vorgang zuzuordnen. Eine solche Zuordnung war anhand der in der Zustellungsurkunde enthaltenen Angaben möglich. Wie ausgeführt war zu erkennen, dass sie den Haftungsbescheid vom 31.03.2009, der jedenfalls die Umsatzsteuer aus diesen Jahren betraf, enthielt. 58

Für die Berechnung der Fristen gelten die Vorschriften der §§ 187-193 BGB entsprechend, soweit sich aus § 108 Abs. 2-5 AO nicht etwas anderes ergibt (§ 108 Abs. 1 AO). Die Einspruchsfrist von einem Monat endete somit gemäß §§ 108 AO i. V. m. 187 Abs. 1, 188 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuches mit dem Ablauf des 04.05.2009. Würde die Einspruchsfrist wegen einer unrichtigen Rechtsbehelfsbelehrung ein Jahr betragen, hätte die Einspruchsfrist mit dem Ablauf 06.04.2010, dem ersten Werktag nach Ostern, gemäß § 108 Abs. 3 AO geendet. Der Einspruch ist erst am 04.06.2010 und damit in beiden Fällen verspätet eingelegt worden. 59

Der Beklagte hat zu Recht keine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt. 60

Nach § 110 Abs. 1 S. 1 AO ist jemandem, der ohne Verschulden verhindert war, eine gesetzliche Frist einzuhalten, auf Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zu gewähren. Gemäß § 110 Abs. 2 AO ist der Antrag innerhalb eines Monats nach Wegfall des Hindernisses zu stellen. Die Tatsachen zur Begründung des Antrags sind bei der Antragstellung oder im Verfahren über den Antrag glaubhaft zu machen. Innerhalb der Antragsfrist ist die versäumte Handlung nachzuholen. Eine Wiedereinsetzung ist vorliegend bereits deshalb ausgeschlossen, weil die Tatsachen zur Begründung des Antrages nicht glaubhaft gemacht worden sind (vgl. § 110 Abs. 2 Satz 2 AO). Die Behauptung allein, den Haftungsbescheid nicht erhalten zu haben, reicht insoweit nicht aus. 61

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung. 62

Die Revision war nicht zuzulassen, weil Zulassungsgründe nach § 115 Abs. 2 FGO nicht vorliegen. Die Anforderungen, die an die Bezeichnung einer Sendung in einer Postzustellungsurkunde gestellt werden, sind in der höchstrichterlichen Rechtsprechung hinreichend geklärt. Ob diese Voraussetzungen vorliegend gegeben waren, ist eine Frage des Einzelfalls, die eine Revisionszulassung nicht rechtfertigt. 63