

**Datum:** 26.10.2022  
**Gericht:** Finanzgericht Düsseldorf  
**Spruchkörper:** 7. Senat  
**Entscheidungsart:** Beschluss  
**Aktenzeichen:** 7 V 2027/22 A(K,G,U)  
**ECLI:** ECLI:DE:FGD:2022:1026.7V2027.22A.K.G.U.00

**Tenor:**

Die Vollziehung der auf den 26.1.2022 datierten Bescheide über Körperschaftsteuer 2018 und über den Gewerbesteuermessbetrag 2018 werden ab Fälligkeit bis einen Monat nach Abschluss des Klageverfahrens von der Vollziehung ausgesetzt. Im Übrigen wird der Antrag abgelehnt.

Die Kosten des Verfahrens trägt zu 20% die Antragstellerin und zu 80% der Antragsgegner.

**Gründe:**

**I.**

Die Antragstellerin betreibt ein ...*Unternehmen in A-Stadt.*

Der Antragsgegner (das Finanzamt –FA–) führte bei der Antragstellerin im Jahr 2021 eine abgekürzte Außenprüfung nach § 203 der Abgabenordnung (AO) für das Jahr 2018 durch. Ausweislich des Prüfungsberichts vom 19.11.2021 kam das FA dabei u.a. zu dem Ergebnis, dass die Buchführung der Antragstellerin nicht ordnungsgemäß sei. Es führte deshalb eine Nachkalkulation durch, die zu einer Gewinnerhöhung von 699.000 EUR und einer Erhöhung der Umsatzsteuer um 48.930 EUR führte. Auf den weiteren Inhalt des Prüfungsberichts und der Anlagen dazu wird Bezug genommen.

Mit Datum vom 26.1.2022 erließ das FA aufgrund der Ergebnisse der Außenprüfung geänderte Bescheide über Körperschaftsteuer (Nachzahlungsbetrag 108.656 EUR) und den Gewerbesteuermessbetrag 2018, die es durch die Deutsche Post an die Z GmbH in *B-Stadt* (den steuerlichen Berater der Antragstellerin) zustellen ließ. Laut der Zustellungsurkunde sei eine Ersatzzustellung am 28.1.2022 durch Niederlegung in der Postfiliale *B-Stadt* erfolgt, weil

1  
2  
3  
4  
5

weder eine Übergabe des Schriftstücks in dem Geschäftsraum noch eine Einlegung in einen Briefkasten oder eine ähnliche Vorrichtung möglich gewesen sei. Die schriftliche Mitteilung über die Niederlegung sei in der bei gewöhnlichen Briefen üblichen Weise abgegeben worden, nämlich durch Einlegung in den Briefkasten. Auf den weiteren Inhalt der Zustellungsurkunde wird verwiesen. Zudem erließ das FA mit Datum vom 1.2.2022 einen geänderten Umsatzsteuerbescheid 2018, den es per Post an die Z GmbH übersendete.

Mit Schreiben vom 23.2.2022 legte die Antragstellerin Einspruch gegen den Umsatzsteuerbescheid vom 1.2.2022 ein und beantragte die Aussetzung der Vollziehung (AdV). In einem weiteren Schreiben vom 29.3.2022 teilte die Antragstellerin mit, sie lege Einspruch gegen den Umsatzsteuerbescheid und Körperschaftssteuerbescheid 2018 vom 1.2.2022 ein. Zur Begründung führte sie aus, die angesetzten Umsätze seien nicht realistisch. Es habe keine Schlussbesprechung stattgefunden. Zudem beantrage sie die AdV. Mit Verfügung vom 1.6.2022 gewährte das FA die AdV hinsichtlich der Umsatzsteuer bis einen Monat nach Bekanntgabe der Entscheidung über den Einspruch.

Bezüglich des Körperschaftssteuerbescheids teilte das FA der Antragstellerin mit, dass die Einspruchsfrist aufgrund der am 28.1.2022 an die als Empfangsbevollmächtigte benannte Z GmbH erfolgten Zustellung durch Niederlegung versäumt sei. Die beantragte AdV lehnte das FA ab. Die Antragstellerin erwiderte, ein Bescheid über Körperschaftsteuer liege ihr nicht vor. Dazu übersandte sie eine eidesstattliche Erklärung der Z GmbH, wonach diese weder den Prüfungsbericht noch einen Körperschaftsteuerbescheid 2018 erhalten habe. Den Einspruch bezüglich der Körperschaftsteuer verwarf das FA durch Einspruchsentscheidung vom 2.6.2022 als unzulässig aufgrund der Fristversäumnis.

Am 3.8.2022 bat die Antragstellerin – nach Erhalt eines Gewerbesteuerbescheids 2018 vom 5.7.2022 – um AdV des Messbetrags für den Gewerbesteuerbescheid. Diesen Antrag wertete das FA als Antrag auf Änderung des Bescheids über den Gewerbesteuermessbetrag. Sowohl den Änderungsantrag als auch den Antrag auf AdV lehnte es ab, da kein Einspruch gegen den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag eingelegt worden sei.

Den Einspruch bezüglich der Umsatzsteuer wies das FA durch Einspruchsentscheidung vom 12.9.2022 als unbegründet zurück. Sie begründete dies damit, dass im Rahmen einer abgekürzten Außenprüfung keine Schlussbesprechung erforderlich sei. Die Kalkulation sei anhand der speziell für die A-Stadt herausgegebenen Richtwertsammlung erfolgt. Die Einspruchsentscheidung enthielt den Hinweis, dass die AdV am 17.10.2022 endet.

Am 21.9.2022 hat die nicht fachkundig vertretene Antragstellerin unter dem Aktenzeichen 7 K 2026/22 K,G,U Klage wegen Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und Gewerbesteuer mit dem Antrag, die Betriebsprüfung auszusetzen, eine neue Betriebsprüfung durchzuführen und die Bescheide wieder in den ursprünglichen Zustand zu versetzen, erhoben. Über diese Klage hat der Senat noch nicht entschieden. Gleichzeitig hat die Antragstellerin bei Gericht eine AdV der Bescheide beantragt.

Zur Begründung führt sie aus, die Unternehmenstätigkeit sei – anders als das FA im Rahmen der Prüfung annehme – nicht schon zum 1.1.2018, sondern erst ab dem 1.5.2018 aufgenommen worden. Auch habe das FA bei seiner Berechnung ...konzessionen berücksichtigt, tatsächlich seien jedoch nur ... Fahrzeuge bis zum 15.10.2018 einsatzfähig gewesen und nur ... Vollzeitfahrer beschäftigt worden. Nach Aufforderung des Gerichts, die Voraussetzungen für eine Zulässigkeit des Antrags nach § 69 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) darzulegen, hat die Antragstellerin u.a. eine Vollstreckungsankündigung der A-Stadt bezüglich der Gewerbesteuer eingereicht (zu

zahlende Gewerbesteuer 2018 danach 111.407,60 EUR). Auf das weitere Vorbringen der Antragstellerin und die eingereichten Unterlagen wird verwiesen.

Die Antragstellerin beantragt sinngemäß, 12

die nach der Außenprüfung ergangenen Bescheide über Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag 2018 bis zu einer Entscheidung in der Hauptsache von der Vollziehung auszusetzen. 13

Das FA beantragt, 14

den Antrag abzulehnen. 15

Es ist der Ansicht, die Klage sowie der Antrag auf AdV seien bezüglich der Körperschaftsteuer und des Gewerbesteuermessbetrags bereits unzulässig, da der Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag mangels Einspruchs bestandskräftig und für die Körpersteuer die Klagefrist abgelaufen sei. Hinsichtlich der Umsatzsteuer fehle es an einem erneuten Antrag auf AdV beim Finanzamt. 16

Wegen der Einzelheiten des Sach- und Streitstands wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und der beigezogenen Verwaltungsvorgänge Bezug genommen. 17

**II.** 18

Der Antrag ist hinsichtlich des Umsatzsteuerbescheids unzulässig (dazu unter 2.) und im Übrigen zulässig und begründet (dazu unter 3.). 19

1. Das Begehren der Antragstellerin ist dahin auszulegen, dass eine Aussetzung der Bescheide über Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag 2018 von der Vollziehung begehrt wird. 20

Denn es handelt sich um aussetzbare Verwaltungsakte (Steuerbescheide), die mit einer Klage angefochten sind. Dabei legt der Senat die eingereichte Klage der nicht fachkundig vertretenen Antragstellerin rechtsschutzwahrend als Anfechtungsklage gegen die in der Klageschrift aufgeführten Bescheide aus. Zwar lautet der ausdrücklich gestellte Antrag in der Hauptsache darauf, die Betriebsprüfung auszusetzen und neu zu erstellen. Vor dem Hintergrund, dass die Antragstellerin mit der Klage aber auch begehrt, den ursprünglichen Zustand der Bescheide wieder herzustellen und sie zudem die AdV der Bescheide beantragt, ist rechtsschutzwahrend von einer Anfechtungsklage auszugehen. Denn nur mit dieser würden die Bescheide vor der Betriebsprüfung „wiederaufleben“ und nur mit einer Anfechtungsklage ist ein Antrag auf AdV verknüpf- und erreichbar (§ 69 Abs. 1 Satz 1 FGO). 21

Diese Auslegung gilt auch für den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag, auch wenn die Antragstellerin in der Klageschrift einen „Gewerbesteuerbescheid“ erwähnt. Dies ergibt sich – auch vor dem Hintergrund, dass die Antragstellerin nicht fachkundig vertreten ist – zum einen daraus, dass sie in der Klageschrift Bezug auf die Betriebsprüfung nimmt, in deren Folge der streitige Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag ergangen ist. Zum anderen hat die Antragstellerin schon mit Schreiben vom 3.8.2022 gegenüber dem FA zum Ausdruck gebracht, dass sie eine Aufhebung und AdV des Bescheids über den Gewerbesteuermessbetrag begehrt. 22

Auch soweit die Antragstellerin vorträgt, Bescheide nicht erhalten zu haben, steht dies der Auslegung der Klage in der Hauptsache als Anfechtungsklage nicht entgegen. Denn in der 23

Rechtsprechung ist anerkannt, dass die durch eine fehlerhafte Bekanntgabe hervorgerufene Unwirksamkeit eines Verwaltungsakts mit einer Anfechtungsklage oder mit einer Feststellungsklage geltend gemacht werden kann und dabei die Feststellungsklage wahlweise neben der Anfechtungsklage gegeben ist (Bundesfinanzhof –BFH–, Beschluss vom 16.9.2004 VII B 20/04, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH –BFH/NV– 2005, 231; zu einem Antrag auf AdV vgl. BFH, Beschluss vom 21.4.1995 V B 91/94, BFH/NV 1995, 1042). Da die durch die Antragstellerin ausdrücklich begehrte AdV nur mittels einer Anfechtungsklage erreichbar ist, scheidet eine Auslegung als Feststellungsklage zugunsten der Antragstellerin rechtsschutzwahrend aus.

2. Im Hinblick auf den Umsatzsteuerbescheid ist der Antrag unzulässig. 24

Das FA hat bezüglich der Umsatzsteuer nicht, wie es § 69 Abs. 4 Satz 1 FGO für einen Antrag auf AdV an das Gericht grundsätzlich voraussetzt, einen Aussetzungsantrag der Antragstellerin vor Anrufung des Gerichts ganz oder teilweise abgelehnt. 25

Dabei stellt der Hinweis in der Einspruchsentscheidung, dass die AdV einen Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung endet, keine solche für § 69 Abs. 4 Satz 1 FGO erforderliche Ablehnung dar (vgl. etwa BFH, Beschluss vom 6.5.2004 IX S 2/04, BFH/NV 2004, 1413). 26

Die Antragstellerin hat auch das Vorliegen der besonderen Voraussetzungen des § 69 Abs. 4 Satz 2 FGO nicht dargelegt. Nach dieser Bestimmung bedarf es einer vorangehenden völligen oder teilweisen Ablehnung des Aussetzungsbegehrens durch die Finanzbehörde nicht, wenn entweder die Finanzbehörde über den Antrag ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes in angemessener Zeit sachlich nicht entschieden hat (Nr. 1) oder eine Vollstreckung droht (Nr. 2). 27

Es ist für den Senat nicht ersichtlich, dass einer der Tatbestände dieser Vorschrift erfüllt ist. Insbesondere hat die Antragstellerin bezüglich der Umsatzsteuer nicht glaubhaft gemacht, dass die Vollstreckung droht. Sie hat lediglich eine Vollstreckungsankündigung für die Gewerbesteuer der *A-Stadt* eingereicht; eine drohende Vollstreckung hinsichtlich der Umsatzsteuer ist dagegen weder vorgetragen noch erkennbar. 28

3. Der Antrag ist in Bezug auf die Bescheide über Körperschaftsteuer 2018 und über den Gewerbesteuermessbetrag 2018, jeweils vom 26.1.2022, zulässig und begründet. 29

a) Die Voraussetzungen des § 69 Abs. 4 Satz 1 FGO liegen vor, da das FA die beantragte AdV für diese beiden Bescheide ausdrücklich abgelehnt hat. 30

b) Der Antrag ist für diese beiden Bescheide auch begründet. 31

Das Gericht kann gemäß § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V. mit Abs. 2 Satz 2 FGO die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts ganz oder teilweise aussetzen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsakts bestehen (Alternative 1) oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte (Alternative 2). 32

Nach ständiger Rechtsprechung bestehen ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit, wenn bei summarischer Prüfung des Verwaltungsakts gewichtige Umstände zutage treten, die eine Unentschiedenheit in der Beurteilung der entscheidungserheblichen Rechtsfragen oder eine Unklarheit in der Beurteilung entscheidungserheblicher Tatfragen bewirken (vgl. z.B. BFH, 33

Beschluss vom 24.2.2012 IX B 146/11, BFH/NV 2012, 858). Wegen der Eilbedürftigkeit des Aussetzungsverfahrens findet eine Beschränkung auf die dem Gericht vorliegenden Unterlagen, insbesondere auf die Akten der Finanzbehörde und auf präsente Beweismittel statt; weitergehende Sachverhaltsermittlungen durch das Gericht sind nicht geboten (BFH, Beschluss vom 14.7.1998 VIII B 38/98, BFH/NV 1998, 1582).

Im Streitfall bestehen bei summarischer Prüfung – unabhängig von der Frage der Rechtmäßigkeit der Bescheide – schon ernstliche Zweifel i.S.d. § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 Alternative 1 FGO, dass die Bescheide ordnungsgemäß zugestellt und damit wirksam bekanntgegeben worden sind. 34

aa) Steuerbescheide werden erst wirksam, wenn sie demjenigen Beteiligten bekanntgegeben werden, für den sie bestimmt sind oder der von ihnen betroffen wird (§§ 124 Abs.1 Satz 1, 122 Abs.1 Satz 1, 155 Abs.1 Satz 2 AO). 35

An Stelle der formlosen Bekanntgabe kann die Finanzbehörde die Zustellung schriftlicher Verwaltungsakte anordnen (§ 122 Abs.5 Satz 1 AO). Soll die Bekanntgabe – wie hier – auf Anordnung der Behörde im Wege der Zustellung erfolgen, richtet sich die Zustellung und damit auch deren Wirksamkeit und deren Zeitpunkt gemäß § 122 Abs. 5 Satz 2 AO nach den Regeln des Verwaltungszustellungsgesetzes (VwZG). Die Auswahl unter den verschiedenen Zustellungsarten steht im pflichtgemäßen Ermessen der Behörde. Das FA hat sich im Streitfall in nicht zu beanstandender Weise für eine Zustellung durch die Post mit Zustellungsurkunde entschieden (§ 3 Abs. 1 VwZG). Für die Ausführung der Zustellung gelten die §§ 177 bis 182 der Zivilprozessordnung (ZPO) entsprechend (§ 3 Abs. 2 Satz 1 VwZG). 36

Ist die Übergabe der Verwaltungsakte nach § 177 (persönliche Übergabe) oder § 178 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 ZPO (Ersatzzustellung in der Wohnung oder in Geschäftsräumen) nicht möglich, können diese in einen Briefkasten oder eine ähnliche Vorrichtung, die der Adressat für den Postempfang eingerichtet hat und die in der allgemein üblichen Art für eine sichere Aufbewahrung geeignet ist, eingelegt werden (§ 180 Satz 1 ZPO: Ersatzzustellung durch Einlegen in den Briefkasten). Ist auch das nicht ausführbar, hat der Zusteller die Ladung bei einer von der Post bestimmten Stelle niederzulegen (§ 181 Abs. 1 Sätze 1 und 2 ZPO, § 3 Abs. 2 Satz 2 VwZG). Über die Niederlegung ist eine schriftliche Mitteilung in der bei gewöhnlichen Briefen üblichen Weise abzugeben oder, wenn das nicht möglich ist, an der Tür anzuheften (§ 181 Abs. 1 Satz 3 ZPO). Das Schriftstück gilt mit der Abgabe der schriftlichen Mitteilung als zugestellt (§ 181 Abs. 1 Satz 4 ZPO) Eine fehlerhafte Annahme der Zustellungsvoraussetzungen führt zur Unwirksamkeit der Zustellung (vgl. Bundesgerichtshof, Beschluss vom 12.3.1968 X ZB 12/67; BFH, Beschluss vom 23.11.2016 IV B 39/16, BFH/NV 2017, 333). 37

Eine Ersatzzustellung durch Niederlegung bei der Post setzt voraus, dass die Zustellung nicht nach § 180 ZPO durch Einlegen des Schriftstücks in einen Briefkasten oder eine ähnliche Vorrichtung ausführbar ist (§ 181 Abs. 1 Satz 1 ZPO). Die Unmöglichkeit der Einlegung in den Briefkasten o.Ä. ist Wirksamkeitsvoraussetzung der Ersatzzustellung durch Niederlegung (Hanseatische Oberlandesgericht Hamburg, Beschluss vom 21.10.2002 II-66/02, 1 Ss 131/02; BFH, Beschluss vom 23.11.2016 IV B 39/16, BFH/NV 2017, 333). Das ergibt sich nicht nur aus dem Wortlaut des § 181 Abs. 1 Satz 1 ZPO, sondern auch aus dem mit der Regelung verfolgten Zweck, die für den Adressaten oft umständliche Zustellung durch Niederlegung soweit wie vertretbar zu vermeiden (Begründung des Regierungsentwurfs des Zustellungsreformgesetzes in BTDrucks 14/4554, S. 13). Vor diesem Hintergrund darf die Benachrichtigung über eine Niederlegung nicht in den Briefkasten eingeworfen werden. Denn 38

wenn der Adressat über einen solchen verfügt, scheidet die Ersatzzustellung nach § 181 ZPO von vornherein aus (BFH, Beschluss vom 23.11.2016 IV B 39/16, BFH/NV 2017, 333; so auch Stapperfend in Gräber, FGO, 9. Aufl., § 53 Rn. 102; Neumann in Gosch, AO/FGO, § 53 FGO Rn. 39; Schwarz in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 3 VwZG Rn. 100, 107).

bb) Nach diesen Grundsätzen hat der Senat erhebliche Zweifel an einer wirksamen Zustellung der Bescheide über Körperschaftsteuer 2018 und den Gewerbesteuermessbetrag 2018 vom 26.1.2022. Denn ausweislich der vorliegenden Postzustellungsurkunde hat die Zustellerin die Mitteilung über die Niederlegung in den Briefkasten der Empfangsbevollmächtigten der Antragstellerin eingeworfen. Es ist in tatsächlicher Hinsicht nichts dafür ersichtlich, dass in diesen Briefkasten, in den die Mitteilung eingeworfen wurde, nicht auch die Bescheide selbst hätten eingelegt werden können. 39

cc) Eine Heilung des Zustellungsmangels nach § 8 VwZG ist bei summarischer Prüfung nicht anzunehmen. 40

Nach § 8 VwZG gilt ein Dokument in dem Zeitpunkt als zugestellt, in dem es der Person, an die die Zustellung dem Gesetz gemäß gerichtet war oder gerichtet werden konnte, tatsächlich zugegangen ist. Die Heilung des Zustellungsmangels setzt nach dem Wortlaut der Vorschrift und nach dessen Zweck den tatsächlichen Erhalt des Schriftstücks durch den Empfangsberechtigten voraus (BFH, Urteil vom 25.1.1994 VIII R 45/92, Bundessteuerblatt –BStBl– II 1994, 603). 41

Dabei kommt eine Heilung nicht durch die Übersendung der Einspruchsentscheidung zur Körperschaftsteuer vom 2.6.2022 in Betracht. Zwar kann nach ständiger Rechtsprechung des BFH ein Bekanntgabemangel eines Steuerbescheides in gewissen Fällen durch die ordnungsgemäße Zustellung der Einspruchsentscheidung geheilt werden (vgl. dazu BFH, Urteil vom 25.1.1994 VIII R 45/92, BStBl II 1994, 603 m.w.N.). Dies gilt aber nicht, wenn der Einspruch – wie hier – als unzulässig verworfen wird (BFH, Urteil vom 25.1.1994 VIII R 45/92, BStBl II 1994, 603). Denn in einem solchen Fall erschöpft sich der Regelungsinhalt der Einspruchsentscheidung in dem bloßen Ausspruch über die Zulässigkeit des Rechtsbehelfs. Es fehlt jegliche inhaltliche Bezugnahme auf die nicht wirksam gewordene Steuerfestsetzung, ggf. deren inhaltliche Wiederholung oder deren Aufnahme im Wege einer Berichtigungsveranlagung (BFH, Urteil vom 25.1.1994 VIII R 45/92, BStBl II 1994, 603; Müller-Franken in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 124 AO Rn. 88). 42

Auch im Übrigen ist ein tatsächlicher Erhalt der Bescheide, für den das FA darlegungs- und beweisbelastet ist, bei summarischer Prüfung nicht erkennbar. Dieser kann nicht aus den beiden Schreiben der Antragstellerin vom 29.3.2022 (zur Körperschaftsteuer) und vom 3.8.2022 (zum Gewerbesteuermessbetrag) abgeleitet werden. Denn zwar spricht die Antragstellerin im Schreiben vom 29.3.2022 davon, Einspruch gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2018 einzulegen, sie nennt dabei aber mit dem 1.2.2022 das Datum des Umsatzsteuerbescheids und nicht das des Körperschaftsteuerbescheids vom 26.1.2022. Daraus vermag das Gericht einen tatsächlichen Zugang nicht zweifelsfrei zu erkennen, zumal die Antragstellerin den tatsächlichen Erhalt – unterlegt durch eine eidesstattliche Versicherung – immer bestritten hat. Im Schreiben betreffend den Gewerbesteuermessbetrag vom 3.8.2022 nimmt die Antragstellerin nur Bezug auf einen Gewerbesteuerbescheid vom 5.7.2022, nicht aber auf einen irgendwie genauer bezeichneten Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag. 43

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Da die Antragstellerin lediglich hinsichtlich der Umsatzsteuer unterlegen ist, ergibt sich vor dem Hintergrund der in 44

Frage stehenden Steuerbeträge eine Kostenquote von 20% zulasten der Antragstellerin und von 80% zulasten des FA.

---

