
Datum: 19.04.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Beschluss
Aktenzeichen: 2 K 2249/96
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:0419.2K2249.96.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten um die Einkommensteuerfestsetzungen für die Veranlagungszeiträume 1988 bis 1992; streitentscheidend ist letztlich die Frage, ob die Zugangsfiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO eingreift oder anderweitige Indizien vorliegen die es rechtfertigen, die entsprechenden Bescheide als durch ordnungsgemäße Bekanntgabe gegenüber dem Kläger wirksam geworden zu betrachten.

2

Der Kläger handelte jedenfalls seit 1985 mit gebrauchten Kraftfahrzeugen, die er aus den Vereinigten Staaten importierte und in Deutschland an Dritte veräußert. Nachdem der Kläger zunächst ein Einzelunternehmen betrieben hatte, wurde im Jahr 1986 die "..... [Kläger]" Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) gegründet. Gesellschafterin war neben dem Kläger Frau

3

Die GbR hatte ihren Betriebssitz im 11 in Auch der Kläger hatte jedenfalls ab dem Jahr 1987 seinen Wohnsitz im 11 - 13 in Der Beklagte richtete seine Schreiben, die für den Kläger persönlich bestimmt waren, an die Adresse ".....".

4

Das Unternehmen der GbR wurde zum 20.01.1988 an die GmbH veräußert. Der Kläger als Mitgesellschafter der GmbH wurde zum Geschäftsführer ernannt. Die GmbH hatte als Anschrift die 32 in

5

Der Beklagte sandte noch die Einkommensteuerbescheide des Klägers für 1988 vom 26.10.1990 und für 1989 vom 30.12.1991 wie in der Vergangenheit an dessen Wohnadresse Auch eine Nichtveranlagungs-Verfügung für 1990 vom 01.09.1992 wurde an diese Adresse versandt.

6

Jedenfalls im Jahr 1992 hatte die GmbH dann ihren Sitz in der 46 in 7

Am 10.02.1992 begann eine Fahndungsprüfung gegenüber der GmbH für 8
Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer der Jahre 1988 bis 1991, die letztlich
mit der Liquidation der GmbH endete.

Im Jahr 1994 wurde dem Beklagten von der Post ein Schreiben zurückgesandt; in den 9
Steuerakten des Beklagten findet sich ein leerer Umschlag mit folgenden Angaben:

"ZURÜCK ... 10

Empfänger hat folgende Anschrift: 11

[handschriftlicher Eintrag] 12

..... 46 13

..... " 14

Am 15.12.1994 änderte der Beklagte daraufhin die Anschrift des Klägers in den Grunddaten 15
in 46. Diese Adresse wurde von dem Beklagten jedenfalls auch seit Dezember 1994 als
Anschrift der GmbH geführt.

Bereits unter dem 13.12.1994 war der Bericht über die steuerlichen Feststellungen anlässlich 16
der Fahndungsprüfung bei der GmbH gefertigt worden.

In fast allen An- und Verkaufsfällen kam die Steuerfahndung zu dem Ergebnis, dass die 17
Einkaufspreise für die Fahrzeuge zu niedrig erklärt und damit Zollabgaben verkürzt worden
waren. Im Übrigen führten die Feststellungen aber auch über verdeckte
Gewinnausschüttungen zu erheblichen Einkünften des Klägers aus Kapitalvermögen.

Der Beklagte erließ daher - neben hier nicht streitgegenständlichen Haftungsbescheiden - 18
folgende Einkommensteuerbescheide gegenüber dem Kläger, denen die vorgenannten
Feststellungen zugrunde lagen:

Bescheiddatum	Veranlagungszeitraum	19
30.3.1995	1988	
30.3.1995	1989	
15.5.1995	1990	
2.5.1995	1991	
2.5.1995	1992	

Die Bescheide wurden durch die Post mit einfachem Brief übermittelt und trugen als Adresse 20
die Anschrift "..... 46" in; sie wurden nicht als "unzustellbar" an den Beklagten
zurückgesandt.

Jedenfalls bis zum 19.05.1995 war der Kläger aber noch im in gemeldet. 21

Offenbar im Juli 1995 verzog der Kläger an seine jetzige Adresse "..... 109" in 22

23

Im Jahr 1995 betrieb der Beklagte die Zwangsvollstreckung aus den Einkommensteuerbescheiden.

Am 12.12.1995 stellte der Kläger deshalb bei Gericht einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung der Einkommensteuerbescheide. In den Antrag heißt es: 24

"[Der Beklagte hat] die Ansicht vertreten, diese [Bescheide] seien - teilweise - unanfechtbar, was nicht der Fall ist. Ein Nachweis der Zustellung ist nicht erbracht." 25

In seiner Antragsschrift bezog sich der Kläger auf Einsprüche vom 29.09.1995. Nachdem der Beklagte erläutert hatte, dass sich diese Einsprüche - unstreitig - nicht gegen die Einkommensteuerbescheide gerichtet hatten, teilte der Kläger unter dem 22.01.1996 durch seinen Prozessbevollmächtigten mit: 26

"Ich bedauere außerordentlich, bisher - möglicherweise - gegen die ... [Einkommensteuer-]Bescheide ... noch keinen Rechtsbehelf eingelegt zu haben. Diese Bescheide sind mir nicht bekannt, liegen mir nicht vor, so dass ich zweifle, ob sie auch der Partei zugegangen sind, ggfls. wann sie der Partei zugegangen sind." 27

Gegen die Bescheide legte der Kläger dann ebenfalls unter dem 22.01.1996 Einspruch ein; im Schriftsatz heißt es wörtlich: 28

"Die angefochtenen Bescheide sind rechtswidrig. Eine Zustellung ist nicht erfolgt. ..." 29

Nachdem der Beklagte dem Kläger in einem Erörterungsschreiben mitgeteilt hatte, einer förmlichen Zustellung habe es nicht bedurft, verwarf er mit Einspruchsentscheidung vom 09.04.1996 die Einsprüche als unzulässig. Zur Rechtfertigung seiner Entscheidung führte der Beklagte aus, zu seinen Gunsten spreche die Zugangsfiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO. 30

In einem Schreiben des Klägers - ebenfalls im Zwangsvollstreckungsverfahren - vom 12.04.1996 heißt es: 31

"Die in Vollstreckung befindlichen [Einkommensteuer-]Bescheide sind nicht bekannt geworden. Sie wurden nicht zugestellt. Dem mag eine falsche Adressierung zugrunde gelegen haben." 32

Gegen die bezeichneten Einkommensteuerbescheide für 1988 bis 1992 hat der Kläger am 24.4.1996 die vorliegende Klage erhoben. 33

Zur Begründung des Klagebegehrens trägt der Kläger weiter vor, er habe die Bescheide nicht erhalten; er hat mit Datum vom 25.07.1996 eine ausdrückliche diesbezügliche Erklärung vorgelegt. 34

Unstreitig habe es sich bei der Anschrift im Adressfeld der Bescheide "..... 46" um den Firmensitz der GmbH gehandelt. Bei dem Beklagten sei offenkundig der Fehler begangen worden, diese Adresse auch für Zwecke der privaten Steuerakten des Klägers in die Grunddaten aufzunehmen. Unter diesen Voraussetzungen habe die Bekanntgabe eines an den Kläger gerichteten privaten Steuerbescheides nicht gelingen können. Ein solcher Bescheid habe allenfalls zufällig in den Machtbereich des Klägers gelangen können. 35

Sollte der Beklagte weiterhin der Auffassung sein, die Bescheide bekannt gegeben zu haben, so träfe ihn die Beweislast für eine zufällige Bekanntgabe. Die Bekanntgabefiktion des § 122 AO gelte nur, wenn zumindest die Adressierung dazu geeignet sei, ein "In-den- 36

Machtbereich-Gelangen" des Verwaltungsaktes sicherzustellen. Schon dies sei im Streitfall nicht gegeben.

Der Kläger beantragt, 37

die Einkommensteuerbescheide 38

vom	für den Veranlagungszeitraum	39
30.3.1995	1988	
30.3.1995	1989	
15.5.1995	1990	
2.5.1995	1991	
2.5.1995	1992	

und die Einspruchsentscheidung vom 09.04.1996 aufzuheben. 40

Der Beklagte beantragt, 41

die Klage abzuweisen. 42

Der Beklagte ist nach wie vor der Auffassung, die angefochtenen Bescheide seien dem Kläger letztlich wirksam bekannt gegeben worden. 43

Der Beklagte trägt zunächst vor, zu seinen Gunsten streite die Zugangsfiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO. 44

Nach seinem Dafürhalten sind die angefochtenen Bescheide ordnungsgemäß adressiert worden. Der Beklagte meint hierzu, der Kläger müsse im fraglichen Zeitraum in der46 in gewohnt haben: Das in dem leeren Briefumschlag befindliche Schreiben habe sich an den Kläger persönlich unter dessen Anschrift gerichtet und dieses Schreiben sei mit dieser Anschrift und dem entsprechenden Vermerk des Zustellers zurückgekommen; das Schreiben selbst kann der Beklagte freilich nicht mehr bezeichnen. Die Rücksendung lasse nur den Schluss zu, der Kläger habe sich nicht ordnungsgemäß aus dem in die46 umgemeldet.

Darüber hinaus führt die Verhaltensweise des Klägers nach Erachten des Beklagten dazu, dass der Zugang - auch unabhängig vom Eingreifen der Fiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO - mit hinreichender Wahrscheinlichkeit als erwiesen angesehen werden kann. 46

Der Kläger sei - so der Beklagte - unstreitig Geschäftsführer der GmbH gewesen. Selbst wenn die Bescheide also "falsch" adressiert gewesen sein sollten, so seien sie doch alle "auf den Schreibtisch des Klägers " gelangt, sodass dieser von den Schriftstücken habe Kenntnis nehmen müssen. Dass die angefochtenen Bescheide auf dem Postweg verloren gegangen seien, sei äußerst unwahrscheinlich, da es sich um Bescheide gehandelt habe, die unstreitig mit drei verschiedenen Daten zur Post gegeben worden seien. 47

Der Beklagte trägt weiter vor, die Glaubwürdigkeit des behaupteten Nichtzugangs sei erschüttert: Im Aussetzungsverfahren habe der damalige Bevollmächtigte des Klägers im Januar 1996 erklärt, die Einkommensteuerbescheide lägen ihm nicht vor, weswegen er zweifle, wann und ob sie dem Kläger zugegangen seien. Erst im Juli 1996 habe der Kläger dann den Zugang der Einkommensteuerbescheide ausdrücklich bestritten. 48

<u>Entscheidungsgründe</u>	49
I.	50
1. Die Klage ist als Anfechtungsklage zulässig.	51
Die Klage ist Anfechtungsklage i. S. des § 40 Abs. 1 FGO. Auch gegen nichtige bzw. unwirksame Verwaltungsakte ist nach höchstrichterlicher Rechtsprechung eine Anfechtungsklage zulässig	52
Auch wenn ein angefochtener Bescheid nichtig ist, kann er - wie im vorliegenden Fall - aufgrund der vom Kläger erhobenen Anfechtungsklage aufgehoben werden. Auch der nichtige Steuerbescheid erweckt den Schein der Rechtswirksamkeit. Dieser Schein muss beseitigt werden können. Dabei kann die Unsicherheit, ob ein Verwaltungsakt schon nichtig oder nur rechtsfehlerhaft ist, nicht zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen. Deshalb muss dieser auch einen nichtigen Steuerbescheid mit der Anfechtungsklage anfechten können (BFH-Urteil vom 7. August 1985 I R 309/82, BFHE 145, 7, BStBl II 1986, 42; BFH-Urteil vom 05. Oktober 1994 I R 31/93, BFH/NV 1995, 576; vgl. auch <i>Tipke/Kruse</i> , Abgabenordnung - Finanzgerichtsordnung, 14. Aufl., § 124 AO Tz. 8, § 40 FGO, Tz. 3).	53
Die Zulässigkeitsvoraussetzungen der Anfechtungsklage sind erfüllt.	54
1. Die Anfechtungsklage ist auch begründet.	55
Die Aufhebung der nichtigen Steuerbescheide beruht auf § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO (vgl. BFH-Urteil vom 7. August 1985 I R 309/82, BFHE 145, 7, BStBl II 1986, 42).	56
Die angefochtenen Steuerbescheide für die Jahre 1988 bis 1992 sind unwirksam, § 124 Abs. 1 Satz 1 AO, und nichtig, weil sich ihre Bekanntgabe an den Kläger zu Lasten des Beklagten nicht feststellen lässt.	57
1. Die Fraglichkeit des Zugangs wirkt sich im Streitfall zunächst zu Lasten des Beklagten aus, weil die Bekanntgabefiktion des § 122 Abs. 1 Nr. 2 AO nicht eingreift.	58
• Ein Verwaltungsakt, der durch die Post übermittelt wird, gilt gemäß der Bekanntgabefiktion des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO am dritten Tag nach der Aufgabe zur Post als bekannt gegeben (<i>Tipke/Kruse</i> , a.a.O., § 233a AO Rz. 26), es sei denn, der Bescheid ist nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen. Die Bekanntgabe wird im Fall des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO nicht nur vermutet, sondern mit Ablauf der Frist fingiert. Die Existenz und die Wirksamkeit des Verwaltungsakts tritt nach § 124 Abs. 1 Satz 1 AO erst mit Ablauf der Dreitages-Frist ein (BFH-Urteil vom 13. Dezember 2000 - X R 96/98, BFHE 193, 512; BStBl II 2001, 274 so auch <i>Stelkens/Bonk/Sachs</i> , Verwaltungsverfahrensgesetz, 5. Aufl., § 41 Rz. 64).	59
Unter Zugang im Sinne des § 122 Abs. 2 AO wird nicht allein die tatsächliche Kenntnisnahme des Schriftstückes verstanden. Vielmehr ist dieses bereits dann zugegangen, wenn es derart in den Machtbereich des Empfängers (Inhaltsadressaten) gelangt ist, dass dieser unter Ausschluss unbefugter Dritter von dem Schriftstück Kenntnis nehmen und diese Kenntnisnahme nach den allgemeinen Gepflogenheiten auch von ihm erwartet werden kann	60

(vgl. BFH-Urteile vom 13. Oktober 1994 IV R 100/93, BStBl II 1995, 484 und vom 14. März 1990 X R 104/88, BStBl II 1990, 612).

- Der erkennende Senat ist mit dem Bundesfinanzhof (Urteil vom 14. März 1990 - X R 104/88, BFHE 160, 207; BStBl II 1990, 612) freilich der Ansicht, dass die Frage wirksamer Bekanntgabe nicht für jede Art von Steuerverwaltungsakten gleich beantwortet werden kann. 61

Für Steuerbescheide (und ihnen gleichgestellte Verwaltungsakte) sind strenge Anforderungen deshalb gerechtfertigt, weil insoweit die Bekanntgabe nicht nur allgemeines Wirksamkeitserfordernis ist (§§ 122 Abs.1 Satz 1, 124 Abs.1 AO), sondern kraft Gesetzes (§ 155 Abs.1 Satz 2 AO) zu den gesetzlichen Tatbestandsmerkmalen zählt - mit der Folge, dass ein solcher Steuerverwaltungsakt vor Bekanntgabe noch nicht entstanden ist. 62

Die Voraussetzungen des Eingreifens der Bekanntgabefiktion sind deshalb nicht erfüllt, wenn der vom Finanzamt zur Post gegebene Steuerbescheid nach dem Inhalt der Steuerakten nicht hätte wirksam werden können. Wenn daher der Steuerbescheid mit einer falschen Adresse versehen ist, kann er in dieser Form dem Adressaten des Steuerbescheides nicht zugehen und deshalb mangels Bekanntgabe nicht wirksam werden (§ 122 Abs. 2, § 124 Abs. 1 AO - BFH, Urteil vom 30. Oktober 1996 - II R 70/94, BFHE 181, 274; BStBl II 1997, 11). 63

Ist für den Zugang eines Bescheids die Ermittlung der richtigen Adresse durch eine weitere Stelle erforderlich, liegt keine Bekanntgabe auf dem von dem Finanzamt vorgesehenen Weg mehr vor. Denn regelmäßig kann sich das Finanzamt nicht darauf verlassen, dass beispielsweise die Post eine fehlerhafte Adressierung korrigieren und den zutreffenden Empfänger ermitteln kann. Vielmehr wird es regelmäßig so sein, dass der fehlerhaft adressierte Bescheid an den Beklagten zurückgesandt wird (FG Münster, Urteil vom 16.11.2000 - 3 K 1837/98, EFG 2001, 666). 64

- Im vorliegenden Fall waren die Einkommensteuerbescheide falsch adressiert. 65

Dass der Kläger seine Wohnadresse in der 46 in hatte, hat selbst der Beklagte nicht schlüssig vorgetragen können. 66

Es ist nicht zwingend, dass sich in dem leeren Briefumschlag in den Akten des Beklagten tatsächlich ein Schreiben an den Kläger mit dessen Adresse "....." befunden hat; der Beklagte selbst hat hierzu keine Angaben mehr machen können. Dagegen spricht sogar eine gewisse Vermutung für den Umstand, dass es sich bei dem Schreiben im Umschlag um eine Mitteilung an die GmbH gehandelt hat, denn der Zustellung hat auf dem Umschlag nicht den Namen des Klägers, sondern die Firmenbezeichnung vermerkt. 67

Dass es sich bei der Anschrift46 gleichwohl um die Wohnungsadresse des Klägers gehandelt haben könnte, weil die Schreiben nicht als unzustellbar zurückgesandt worden seien, beruht auf einer bloßen Mutmaßung. 68

Unstreitig hat es sich dagegen - wie auch die Adressierung entsprechender Bescheide durch den Beklagten selbst zeigt - hierbei um den Geschäftssitz der GmbH gehandelt. Dies geht auch aus dem Vermerk des Zustellers auf dem Umschlag in den Akten des Beklagten hervor. 69

Folglich scheidet eine ordnungsgemäße Versendung und damit auch die Anwendung des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO aus.

- Damit hat der Beklagte mangels Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzungen des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO den Zugang der Steuerbescheide nachzuweisen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 08. Dezember 1976 - I R 240/74, BStBl 1977, 321). 71

1. Der Nachweis der Bekanntgabe ist dem Beklagten nicht gelungen. 72

Bestreitet der Empfänger, den Verwaltungsakt innerhalb der Drei-Tages-Frist erhalten zu haben, so hat er substantiiert Tatsachen vorzutragen, die schlüssig auf einen späteren Zugang hindeuten und deshalb Zweifel an der Zugangsvermutung begründen. Ist - wie vorliegend - diese Voraussetzung erfüllt, so hat das Finanzgericht den Sachverhalt unter Berücksichtigung des Sachvortrags des Steuerpflichtigen aufzuklären und die festgestellten und unstreitigen Umstände im Wege freier Beweiswürdigung gegeneinander abzuwägen (vgl. BFH-Urteile vom 17. Juni 1997 IX R 79/95, BFH/NV 1997, 828, und vom 8. Februar 1996 III R 127/93, BFH/NV 1996, 850, m.w.N.). 73

Im Entscheidungsfall liegen definitive Erkenntnisse (Tatsachen) über einen erfolgten Zugang der angefochtenen Einkommensteuerbescheide beim Kläger nicht vor; insbesondere sind diese Bescheide unstreitig auch nicht förmlich zugestellt worden. 74

Es sind aber auch keine hinreichenden Indizien für einen solchen Zugang vor. 75

- Hinreichend "positive" Indizien, d.h. solche mittelbaren Tatsachen, die auf einen Zugang beim Kläger schließen lassen, sind nicht ersichtlich. 76

Es ist bereits ungewiss, ob die Bescheide überhaupt an die Adresse46 gelangt sind; Feststellungen hierzu lassen sich nicht treffen. 77

Sollte dies der Fall sein, so kann freilich auch dann nicht von einem Zugang beim Kläger ausgegangen werden. 78

Vereinzelte wird zwar in der Rechtsprechung (FG Nürnberg, Urteil vom 12.01.1988 I 257/84 - EFG 1989, 150) vertreten, ein Einkommensteuer-Bescheid müsse nicht notwendigerweise unter der Wohnadresse bekannt gegeben werden; entscheidend sei nur, dass er unmittelbar in den Machtbereich des Empfängers gelange. Die könne auch bei einer Zusendung an die Geschäftsadresse der Fall sein. 79

Von einer wirksamen Bekanntgabe wird aber auch in diesem Fall nur ausgegangen, wenn das Schriftstück in den Machtbereich des Empfängers gelangt und dort der Verfügungsgewalt unbefugter Dritter entzogen ist; dies soll nur bei kleineren Betrieben anzunehmen sein. Grösse, Personalbestand und Organisation des Postlaufes bei der GmbH sind nicht bekannt. Es kann daher nicht festgestellt werden, dass die Bescheide - wie dies der Beklagte annimmt - tatsächlich "auf den Schreibtisch des Klägers" gelangt sind. 80

- Es mangelt aber auch an "negativen" Indizien für einen Zugang; d.h. aus dem Verhalten des Klägers ist nicht abzuleiten, dass er die Bescheide erhalten haben muss. 81

Die Überprüfung und Würdigung bestimmter Verhaltensweisen des Steuerpflichtigen innerhalb eines längeren Zeitraumes nach Absendung des Schriftstücks kann zwar geeignet sein, den Nachweis seines Zugangs zu erbringen. Bestimmte Verhaltensweisen, die die Glaubwürdigkeit des behaupteten Nichtzugangs erschüttern, können dazu führen, dass der Zugang mit hinreichender Wahrscheinlichkeit als erwiesen angesehen werden kann (vgl. BFH, Beschluss vom 06. April 1999 - VII B 207/98 BFH/NV 1999, 1581).

Daran fehlt es aber im Entscheidungsfall. Denn zum einen hat der Kläger niemals Bezug auf den Inhalt der Bescheide genommen. Zum anderen hat sich der Kläger bereits mit Beginn der Zwangsvollstreckung im Dezember 1995 - im Rahmen des Aussetzungsverfahrens - erstmals auf seine Unkenntnis gegenüber den Einkommensteuerbescheiden berufen.

Der Senat misst hierbei dem Umstand, dass der damalige Prozessbevollmächtigte stets den Terminus "Zustellung" gebrauchte, keine entscheidende Bedeutung zu. Selbst nach juristischem Sprachgebrauch liegt angesichts der weiteren Umstände des Falles die Auslegung fern, der Prozessbevollmächtigte habe zwar eine "Zustellung", nicht aber den "Zugang" bestreiten wollen. Vielmehr ist die Bezeichnung "Zustellung" als 'falso demonstratio' aufzufassen.

II.	85
Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.	86
Die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit hat ihre Rechtsgrundlage in § 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 S.1 ZPO.	87