
Datum: 20.08.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 4644/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:0820.3K4644.02.00

Tenor:

Anmerkung: Die Klage ist zulässig.

Tatbestand

1

Der Kläger war bundesweit auf dem Gebiet der Kommunikationselektronik selbständig tätig. Er war vom Dezember 1985 bis 31.12.1998 Inhaber eines Einzelhandelsunternehmens für den Vertrieb und Verleih von Kommunikationsequipment. Seine Aufträge erhielt er u.a. von Konzernen aus der Automobil-, Medien- und Chemiebranche sowie von Behörden und Natostritkräften. Das Einzelunternehmen wurde zum 31.12.1998 eingestellt und in eine GmbH eingebracht.

2

Durch Verfügung vom 24.11.1999 ordnete das Finanzamt für den Kläger eine Betriebsprüfung (Kombi-Prüfung der Betriebsprüfungsstelle des Finanzamts-..... und des Finanzamts für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung) für die Streitjahre 1993 bis 1996 an. Aufgrund des Ergebnisses einer am 14.06.2000 erfolgten Durchsuchung der betrieblichen Räume des Klägers durch das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung wurde mit Anordnung vom 19.06.2000 der Prüfungszeitraum auf die Jahre 1987 bis 1992 sowie 1997 und 1998 erweitert.

3

Im Rahmen der Betriebsprüfung stellte der Beklagte fest, dass der Kläger bereits zu Beginn des Prüfungszeitraumes seinen steuerlichen Verpflichtungen nicht nachgekommen ist. So habe er nach Ansicht der Betriebsprüfer für die Veranlagungszeiträume 1987 und 1988 bewusst zu niedrige Schätzungen hingenommen und in den Zeiträumen ab 1989 zur Vermeidung der sich aus dem realen Umfang des Unternehmens ergebenden gesetzlichen Folgen (Buchführungspflicht, Sollversteuerung) vollständige Unternehmensbereiche, die dazugehörigen Gewinne und die aus den Vermögensmehrungen erzielten Erträge nicht der Besteuerung unterworfen.

4

Da der Kläger an der Aufklärung der steuerlich relevanten Sachverhalte nicht mitwirkte, ermittelte der Beklagte die Besteuerungsgrundlagen im Schätzungswege durch Hochrechnung auf Grundlage der sich aus den beschlagnahmten Unterlagen ergebenden Werte.

Mit Bescheiden vom 19.06.2000 setzte er 6

die Einkommensteuer 1997 auf,00 DM zzgl. SoliZ von DM, 7

die Einkommensteuer 1998 auf,00 DM zzgl. SoliZ von DM fest. 8

Nach Abschluss der Betriebsprüfung (eine Schlussbesprechung fand nicht statt, da der Kläger trotz mehrfacher Angebote der Betriebsprüfungsstelle keinen Termin wahrgenommen hatte) setzte der Beklagte auf Grundlage der im Betriebsprüfungsbericht vom 21.02.2001 niedergelegten Feststellungen mit Bescheiden vom 14.03.2001, die zum Teil gemäß § 365 Abs. 3 AO zum Gegenstand der zwischenzeitlich vom Kläger gegen die Bescheide vom 19.06.2000 erhobenen Einsprüche wurden, die Einkommensteuer für die Streitjahre wie folgt fest: 9

1.,00 DM, 10

2.,00 DM,

1989:,00 DM, 11

1.,00 DM, 12

2.,00 DM,

3.,00 DM zzgl. DM SoliZ,

4.,00 DM,

5.,00 DM,

6.,00 DM zzgl. DM SoliZ,

7.,00 DM zzgl. DM SoliZ,

8.,00 DM zzgl.,00 DM SoliZ,

9.,00 DM zzgl.,00 DM SoliZ.

Mit Bescheiden vom 21.03.2001, 28.03.2001 und 11.04.2001 wurden die einheitlichen Gewerbesteuermessbeträge für den Prüfungszeitraum wie folgt festgesetzt: 13

Für 1987 auf,00 DM, 1988 auf,00 DM, 1989 auf,00 DM, 1990 auf,00 DM, 1991 auf,00 DM, 1992 auf,00 DM, 1993 auf,00 DM, 1994 auf,00 DM, 1995 auf,00 DM, 1996 auf,00 DM, 1997 auf,00 DM und für 1998 auf,00 DM. 14

Wegen der Einzelheiten wird auf den Betriebsprüfungsbericht des Beklagten vom 21.02.2001 und die vorgenannten Bescheide Bezug genommen. 15

Gegen die Bescheide wandte sich der Kläger mit seinen Einsprüchen vom 12.04.2001, 19.04.2001, 20.04.2001 bzw. 23.04.2001. Zur Begründung der Einsprüche trug er vor, die Schätzungen seien weit überhöht, um die im Vorfeld des Verfahrens erfolgte Beschlagnahme von Bargeld in Höhe von 500.000,-- DM sowie weiteren Werten nachträglich zu rechtfertigen. Der Kläger kündigte eine umfangreiche Begründung an, die jedoch trotz mehrfacher Aufforderung durch den Beklagten nicht erfolgte. Er wurde durch Schreiben des Finanzamtes für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung vom 07.07.2000 aufgefordert, die 16

Bankkontoauszüge 1992 bis 2000 des Bankhauses in sowie den PGP-Entschlüsselungscode für die beschlagnahmten Computerdateien vorzulegen.

Dieser Aufforderung kam der Kläger nicht nach. Er teilte vielmehr mit, dass er sich nur noch an der Aufklärung steuermindernder Sachverhalte beteiligen würde. 17

Mit Einspruchsentscheidung vom 13.07.2001, die unter der RbLNr.: wingf. 29-40 erging, wies der Beklagte die Einsprüche des Klägers als unbegründet zurück. Seiner Auffassung nach sei er gemäß § 162 Abs. 1 Satz 1 AO berechtigt gewesen, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, da er sie nicht habe ermitteln können. Gemäß ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sei insbesondere dann zu schätzen, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichende Aufklärung zu geben vermag oder weitere Auskünfte verweigere. Diese Voraussetzungen seien vorliegend erfüllt, weil der Kläger trotz entsprechender Aufforderung durch das Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung bzw. durch die Betriebsprüfungsstelle des Finanzamtes die Mitarbeit bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für die Streitjahre verweigert habe. Es sei davon auszugehen, dass die geschätzten Besteuerungsgrundlagen unter Berücksichtigung der mit jeder Schätzung verbundenen Unsicherheit den tatsächlich erzielten Ergebnissen entsprächen. Das Finanzamt sei zudem - ausgehend von den Werten in den vorgelegten bzw. beschlagnahmten Unterlagen - berechtigt gewesen, Sicherheitszuschläge anzusetzen. Ziel der Schätzung sei es nicht, den mit einiger Sicherheit nachweisbaren Betrag zu ermitteln, sondern denjenigen, der bei Berücksichtigung aller Umstände die größte Wahrscheinlichkeit für sich habe. 18

Die Einspruchsentscheidung wurde zusammen mit einer weiteren - die Einkommensteuer 1987-1995, 1997 und 1998, Bescheide über Solidaritätszuschläge 1996-1998, Umsatzsteuer 1987-1998 und Vermögensteuer 01.01.1992-01.01.1996 betreffenden - Einspruchsentscheidung (wingf. 1-28, 41-43) am 16.07.2001 durch Niederlegung zugestellt. Auf der Postzustellungsurkunde war als Geschäftsnummer "214/5101/0421-RBBZ. 2 und darunter wingf 1-28, 41-43 + 29-40 vermerkt und als weitere Kennzeichnung "2 E.E." en vom 13.07.2001" angegeben. 19

Mit der hiergegen am 17.08.2001 beim Finanzgericht Köln persönlich erhobenen Klage trägt der Kläger vor, die von dem Beklagten vorgenommene Schätzungen seien völlig unrealistisch und vorsätzlich überzogen. Dies sei für jeden objektiven Betrachter, der das Recht, die Verhältnismäßigkeit und die Branchenzahlen achte, eindeutig erkennbar. Eine weitere Begründung der Klage könne nicht erfolgen, weil die Unterlagen, die für eine Stellungnahme oder Verteidigung erforderlich seien, von den Finanzbehörden beschlagnahmt und die Rückgabe oder Einsicht der beschlagnahmten Unterlagen an ihn verweigert worden seien. Ferner sei Akteneinsicht durch einen zeitweise beauftragten Anwalt verweigert worden. 20

Auf den richterlichen Hinweis vom 02.11.2001, dass die Klage vom 17.08.2001 nach Aktenlage unzulässig sei, weil die Klagefrist am 16.08.2001, 24.00 Uhr abgelaufen sei, und dass darüber hinaus Wiedereinsetzungsgründe weder vorgetragen noch ersichtlich seien, reicht der Kläger persönlich am 15.01.2002 die Durchschrift eines Faxprotokolls bei Gericht ein und behauptet hierzu, er habe die Klage bereits am 16.08.2001 per Telefax erhoben. Aus dem Protokoll, das keinen Absender und keine Telefon- bzw. Telefaxnummer erkennen lässt, ergibt sich als Sendezeit der 16.08.2001, 18.58 Uhr und als Sendeempfänger die Faxnummer 20 66 - 5 37. Die Übertragungsdauer betrug 1 Min. 18 Sekunden. Der Kläger gibt - auf gerichtliche Nachfrage vom 21.01.2002 - mit Schriftsatz vom 25.02.2002 seine Telefaxnummern mit 0000/1111111 bzw. 2222/33333333 an. 21

Mit Schreiben vom 15.01.2002 beantragt der Kläger Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, ohne dass eine Begründung des Antrags erfolgte.

Der Kläger beantragt, 23

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 13.07.2001 die 24
Gewerbesteuermessbescheide 1987 bis 1998 dahingehend zu ändern, dass angemessene
Gewinne bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb angesetzt werden.

Der Beklagte beantragt, 25

die Klage abzuweisen. 26

Seiner Auffassung nach ist die Klage wegen Verfristung unzulässig. 27

Wiedereinsetzung in den vorigen Stand sei nicht zu gewähren. Das vom Kläger vorgelegte 28
Faxprotokoll sei nicht beweiskräftig, denn es fehle nicht nur die Angabe des Absenders,
sondern auch die Nummer des Faxgerätes, von dem aus dieses Fax angeblich gesendet
worden sei. Darüber hinaus weist der Beklagte daraufhin, dass sämtliche Faxmitteilungen
des Klägers, die sowohl vor Klageerhebung als auch nach Klageerhebung an die beteiligten
Stellen versandt worden seien, immer den Zusatz "ggf. vorab via Fax: 0221/2026-306" (bei
Faxen an das Finanzamt) bzw. "ggf. vorab via Fax: 0221/2066-537" (bei Faxen an das
Finanzgericht) enthielten. Es falle auf, dass die Klageschrift vom 16.08.2001, die laut
Eingangsstempel am 17.08.2001 beim Finanzgericht eingegangen sei, dieses Zusatz nicht
enthalte.

Auf den Hinweis des Gerichts, dass Zweifel an der wirksamen Zustellung der 29
Einspruchsentscheidung (die Gewerbesteuermessbescheide 1987-1998 betreffend) wegen
der Aneinanderreihung der Rechtsbehelfsnummern auf der Postzustellungsurkunde bestehen
dürften (Verweis auf das BFH-Urteil vom 17.06.1998 X B 139/97, BFH/NV 1999, 187), vertritt
der Beklagte die Auffassung, dem Kläger sei es - wie vom BFH gefordert - durchaus möglich
gewesen, anhand der in der Postzustellungsurkunde angegebenen Daten die Vollständigkeit
der Sendung und die Übereinstimmung des Inhalts der Sendung mit den Angaben auf dem
Briefumschlag zu überprüfen. Für den Kläger sei auch erkennbar gewesen, dass es sich um
zwei Entscheidungen gehandelt habe. Im Gegensatz zu dem der Entscheidung des BFH vom
17.06.1998 zugrundeliegenden Fall waren darüber hinaus die Aktenzeichen der
Einspruchsentscheidungen auf dem Briefumschlag und der Postzustellungsurkunde nicht mit
fortlaufender Nummern versehen, sondern mit einem Pluszeichen zwischen den
entsprechenden Rechtsbehelfsnummern. Aus diesem Grund sei die Zustellung der
Einspruchsentscheidung vom 13.07.2001 für die Gewerbesteuermessbescheide 1987 bis
1998 wirksam erfolgt.

Entscheidungsgründe 30

Die Klage ist zulässig. 31

Zwar hat der Kläger erst verspätet Gründe für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand 32
gemäß § 56 der Finanzgerichtsordnung (FGO) vorgetragen. Die Klagefrist ist jedoch im
Zeitpunkt der Klageerhebung noch nicht abgelaufen gewesen (§ 9 Abs.2 des
Verwaltungszustellungsgesetzes - VwZG -), da die Einspruchsentscheidung vom 13.07.2001
dem Kläger nicht gemäß § 3 VwZG wirksam zugestellt wurde. Bei der Zustellung durch die
Post mit Postzustellungsurkunde tritt an die Stelle der unmittelbaren Übergabe des

Schriftstücks die Aushändigung einer verschlossenen Postsendung. Die Angabe einer identischen Geschäftsnummer auf der Postzustellungsurkunde und dem Umschlag des zuzustellenden Schriftstücks soll die Nämlichkeit und den unveränderten Inhalt der verschlossenen Sendung gewährleisten (Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) v. 24.11.1977 IV R 113/75, BStBl. II 1978, 467). Da die Geschäftsnummer die einzige urkundliche Beziehung zwischen der Postzustellungsurkunde und dem zuzustellenden Schriftstück herstellt, muss durch sie auf den Inhalt der zuzustellenden Sendung geschlossen werden können.

Sollen mehrere Einspruchsentscheidungen in einem Briefumschlag zugestellt werden, so muss sich aus der auf dem Briefumschlag angebrachten Geschäftsnummer ergeben, welchen Inhalt die zuzustellende Sendung hat, denn nur auf diese Weise kann der Adressat einer mehrere Schriftstücke umfassenden Sendung deren Vollständigkeit prüfen und ggf. den Beweis der Unrichtigkeit der in der Postzustellungsurkunde bezeugten Zustellung führen (§ 418 Abs. 2 ZPO). Wegen der dargestellten Notwendigkeit einer Gewähr für die Prüfung, ob der Inhalt der zuzustellenden Sendung unverändert ist, reicht es nicht aus, dass der Empfänger aufgrund von Wahrscheinlichkeitserwägungen auf den Inhalt der Sendung schließen kann. 33

Nach diesen Grundsätzen ist im Streitfall die Zustellung der Einspruchsentscheidung wegen der Gewerbesteuerermessbescheide mangelhaft. Die Postzustellungsurkunde kennzeichnet den Inhalt der Sendung mit der Steuernummer des Klägers und den Rechtsbehelfsnummern "wingf 1-28, 41-43 + 29-40" und dem Zusatz "2 E.E.'en vom 13.07.2001". Damit ist zwar eine der zwei zugestellten Einspruchsentscheidungen vom 13.07.2001 zutreffend bezeichnet (wingf 1-28, 41-43), hinsichtlich der anderen (wingf. 29-40) lässt sich aufgrund der Anhängung der Zahlenfolge an die Rechtsbehelfsnummer wingf 1-28, 41-43 durch Setzen eines Additionszeichens eine Beziehung zwischen der Bezeichnung auf der Postzustellungsurkunde und dem tatsächlichen Inhalt der Sendung nur durch Wahrscheinlichkeitserwägungen herstellen (vgl. BFH-Urteil v. 17.06.1998 X B 139/97, BFH/NV 1999, 187). Das genügt jedoch nicht; da allein die Postzustellungsurkunde Gewähr für den unveränderten Inhalt der Sendung bietet, muss der fragliche Inhalt mit Zahlen und Buchstaben so gekennzeichnet sein, dass eine eindeutige Zuordnung von Inhalt einerseits und Bezeichnung auf der Postzustellungsurkunde andererseits möglich ist. Das ist hier lediglich für die Einspruchsentscheidung mit der Rechtsbehelfsnummer wingf 1-28, 41-43 der Fall. Hinsichtlich der anderen Einspruchsentscheidung spricht zwar vieles dafür, dass es sich um die Entscheidung wingf 29-40 handelt. Eine derartige Vermutung allein genügt angesichts der Bedeutung der Postzustellungsurkunde nicht. 34

Der Zustellungsmangel kann nach § 9 Abs. 2 VwZG nicht geheilt werden. Zwar gilt nach § 9 Abs. 1 VwZG ein unter Verletzung zwingender Zustellungsvorschriften zugegangenes Schriftstück in dem Zeitpunkt als zugestellt, in dem es der Empfangsberechtigte nachweislich erhalten hat. Zum Schutze des Zustellungsempfängers schließt § 9 Abs. 2 VwZG die Heilung eines Zustellungsmangels gemäß Abs. 1 aus. Das Fehlen einer ordnungsgemäßen Zustellung - wie im Streitfall - hat zur Folge, dass die Klagefrist nicht in Lauf gesetzt wird (§ 9 Abs. 2 VwZG). Im Übrigen ist die Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung aber gemäß § 9 Abs. 1 VwZG wirksam (vgl. Beschluss des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 9.11.1976 GmS-OGB 2/75, BStBl. II 1977, 275; BFH-Beschluss vom 18.05.1988 IV B 36/88, BFH/NV 1989, 174). Die Klage war deshalb nicht verspätet. 35

Angesichts dieser Sach- und Rechtslage erschien eine Entscheidung durch Zwischenurteil (§ 97 FGO) zur Entlastung des Endurteils zweckdienlich. 36

Der Senat hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen, weil an der Beantwortung der Frage, ob die Zustellung mehrerer Einspruchsentscheidungen in einem Briefumschlag wirksam ist, wenn auf der Postzustellungsurkunde die Geschäftsnummern/Rechtsbehelfsnummern aneinandergereiht werden und ein gemeinsames finanzamtsinternes Kürzel der Zahlenreihe vorangestellt wird, ein allgemeines Interesse besteht.

Die Kostenentscheidung wird dem Endurteil vorbehalten.

38