
Datum: 16.01.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 5717/01
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0116.2K5717.01.00

Tenor:

Anmerkung: Die Klage wurde abgewiesen.

Tatbestand

1

Die Kläger sind Ehegatten und beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Sie sind seit 1994 verheiratet.

2

Der Beklagte schätzte mangels Abgabe der Einkommensteuererklärungen für den Kläger die Besteuerungsgrundlagen für die Streitjahre nach § 162 AO. Der Einkommensteuerbescheid 1996 wurde mit Postzustellungsurkunde am 13.08.1998 niedergelegt. Für 1997 und 1998 ergingen die Einkommensteuerbescheide am 14.05.1999 und 03.03.2000. Die Bekanntgabe dieser Bescheide erfolgte durch einfachen Brief. Der Beklagte führte in allen Jahren Einzelveranlagungen durch und schätzte Einkünfte aus Gewerbebetrieb, obwohl sich aus der Einkommensteuerakte ergab, dass der Kläger sein Gewerbe bereits in 1993 abgemeldet hatte. Dass der Kläger mittlerweile verheiratet war, ergab sich aus der Akte nicht. Die Klägerin wurde in sämtlichen Streitjahren beim Beklagten nicht geführt.

3

Am 02.04.2001 (lt. Einkommensteuerakte der Klägerin) bzw. am 04.05.2001 (lt. Einkommensteuerakte des Klägers) reichten die Kläger die Einkommensteuererklärungen 1996, 1997 und 1998 beim Beklagten ein. Hierin erklärten sie erstmals am 18.08.1994 geheiratet zu haben; zugleich beantragten sie die Zusammenveranlagung. Wegen der erklärten Besteuerungsgrundlagen im Einzelnen wird auf diese Steuererklärungen verwiesen. Aus einem Telefonvermerk vom 21.5.2001 betreffend die - vorliegend nicht streitbefangene - Einkommensteuerveranlagung 1999 geht hervor, dass die Klägerin die "Verarbeitung von Plastik- und Fiberglas zum weiteren Recyceln" als Gewerbe betreibt. In einem Einspruchsverfahren betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 1998 ist vorgetragen, dass die

4

Klägerin sich mit technischen Neuerungen auf dem Gebiet der abc-verarbeitung beschäftigt. Das Gewerbe ist nicht auf den Namen der Klägerin angemeldet. In den vorliegenden Erklärungen wurden folgende Verluste deklariert:

1. 1. 9.734 DM,
2. 31.339 DM,
3. 9.718 DM.

56

Mit Bescheid vom 05.06.2001 lehnte der Beklagte die Anträge auf Zusammenveranlagung mit der Begründung ab, für den Kläger seien bereits bestandskräftige Einzelveranlagungen durchgeführt worden. Zur Begründung verwies er hierbei auf das Urteil des Hessischen Finanzgerichts I 153/75 vom 24.03.1981 (EFG 1982, 33).

7

Aus den in der mündlichen Verhandlung dem Senat vorgelegten Steuerakten der Klägerin ergibt sich, dass der Beklagte für die Streitjahre Einzelveranlagungen für die Klägerin durchgeführt hat; hierbei hat er die geltend gemachten Verluste der Klägerin aus dem Gewerbebetrieb wegen des Fehlens der Gewinnerzielungsabsicht nicht berücksichtigt. Diese Bescheide sind mit Einsprüchen angefochten. Die Einspruchsverfahren ruhen derzeit im Hinblick auf das vorliegende Klageverfahren.

8

Gegen die Ablehnung der Zusammenveanlagung vom 05.06.2001 wandten sich die Kläger mit Einsprüchen. Sie trugen vor, das vom Beklagten genannte Urteil sei nicht einschlägig. In dem Urteil sei ein Ehegatte antragsgemäß alleine zur Einkommensteuer veranlagt worden. Dies sei im Fall des Klägers wegen der erfolgten Schätzungen nicht so. Vorliegend seien vielmehr H 174 EStH bzw. R 174 Abs. 3 EStR anzuwenden. Der Beklagte verwies erneut auf die Bestandskraft der für den Kläger durchgeführten Einzelveranlagungen und wies mit dieser Begründung in seiner Entscheidung vom 30.8.2001 den Einspruch als unbegründet zurück.

9

Mit der hiergegen erhobenen Klage verfolgen die Kläger ihr Begehren auf Zusammenveranlagung weiter. Sie tragen vor, dass die Einkommensteuer-Schätzungsbescheide 1997 und 1998 dem Kläger nicht bekannt gegeben worden seien; er habe diese Bescheide niemals erhalten. Außerdem sei für den Fall des Wechsels zusammen oder getrennt veranlagter Eheleute zur jeweils anderen Veranlagungsart seit langem anerkannt, dass dieser Wechsel jederzeit beantragt werden könne, weil eine Frist für die Wahl der Veranlagungsart im Gesetz nicht bestimmt sei. Es bestehe keine Frist und keine Bindung an eine früher getroffene Wahl, solange nicht beide Eheleute bestandskräftig veranlagt seien.

10

Vorliegend hätten sie - die Kläger - ihr Wahlrecht bisher überhaupt noch nicht ausgeübt, so dass das Ehegattenwahlrecht noch bestehe; dem stünde auch nicht die mögliche Bestandskraft der Veranlagungen des Klägers entgegen. Soweit die Klägerin antragsgemäß veranlagt werde, ergebe sich der Anspruch des Klägers auf Zusammenveranlagung aus §§ 174, 175 AO.

11

Soweit der Beklagte vortrage, dass die Kläger sich bereits früher auf die Schätzungsbescheide berufen hätten, so dass von deren Wirksamkeit auszugehen sei, beruhe dies nur darauf, dass der frühere Berater vom Beklagten die Auskunft bekommen habe, dass Schätzungsbescheide ergangen seien. Ebenso sei die Zahlung der aus den Schätzungsbescheiden resultierenden Steuerschulden nicht aufgrund der Bescheide, sondern aufgrund von Vollstreckungsandrohungen erfolgt.

12

13

Die Kläger beantragen,

den Bescheid vom 5.6.2001 sowie die zugehörige Einspruchsentscheidung vom 30.8.2001 14
aufzuheben und den Beklagten zu verpflichten, für die Jahre 1996 bis 1998
Zusammenveranlagungen durchzuführen.

Der Beklagte beantragt, 15

die Klage abzuweisen. 16

Er ist der Ansicht, dass die Bekanntgabe der Schätzungsbescheide durch die Inbezugnahme 17
der Kläger im früheren Verfahren sowie wegen der Zahlungen indiziert sei.

Unabhängig davon sei aber auch zu berücksichtigen, dass in der Abgabe der 18
Steuererklärungen im Jahr 2001 Anträge auf Veranlagungen nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG zu
sehen seien. Diese Anträge seien jedoch erst nach Ablauf der Antragsfrist gestellt worden.
Veranlagungen nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG kämen nicht in Betracht, weil die dort genannten
Einkünftegrenzen durch die Klägerin nicht erfüllt würden.

Entscheidungsgründe 19

Die Klage ist unbegründet. 20

I. 21

Angefochtener Verwaltungsakt ist der Bescheid vom 05.06.2001, mit welchem die 22
Durchführung einer Zusammenveranlagung für die Streitjahre abgelehnt worden ist. Nur über
die Rechtmäßigkeit dieses Bescheides hat der Senat zu befinden. Dieser Bescheid ist
rechtmäßig.

Der Beklagte hat zu Recht die Durchführung einer Zusammenveranlagung für die Kläger in 23
den Jahren 1996 bis 1998 abgelehnt. Die Kläger haben keinen Rechtsanspruch auf
Durchführung einer Zusammenveranlagung in diesen Jahren. Für die Kläger sind in den
Streitjahren überhaupt keine Veranlagungen (Klägerin) bzw. keine geänderten
Veranlagungen (Kläger) durchzuführen.

1. Nach § 26 Abs. 1 EStG können Ehegatten, die beide unbeschränkt steuerpflichtig sind 24
und nicht dauernd getrennt leben, grundsätzlich bis zur Bestandskraft des
Zusammenveranlagungsbescheides oder - im Fall getrennter Veranlagung -beider Bescheide
- zwischen getrennter Veranlagung und Zusammenveranlagung wählen (Schmidt/Seeger,
EStG, § 26 Rz. 25 ff.).

Die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG haben im Streitjahr unstrittig 25
vorgelegen. Die Kläger waren in den Streitjahren beide unbeschränkt steuerpflichtig und
lebten nicht dauernd getrennt. Damit steht den Klägern grundsätzlich das
Veranlagungswahlrecht nach §§ 26 ff. EStG zu.

2. Der Kläger hat keinen Anspruch auf die Durchführung der Zusammenveranlagung für 26
die Streitjahre. Für ihn lagen für alle drei Streitjahre bestandskräftige Steuerbescheide
vor.

Mit Bescheiden vom 12.8.1998 (für 1996), vom 14.5.1999 (für 1997) und vom 3.3.2000 27
(für 1998) hat der Beklagte die Besteuerungsgrundlagen geschätzt.

a) Die Bescheide sind wirksam bekanntgegeben und zwischenzeitlich bestandskräftig geworden. 28

Für das Streitjahr 1996 ist die Bekanntgabe des Bescheides vom 12.8.1998 durch die in den 29 Steuerakten befindliche Postzustellungsurkunde dokumentiert. Danach erfolgte die Zustellung durch Niederlegung am 13.8.1998, so dass zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärungen im Jahre 2001 seit langem Bestandskraft eingetreten war.

Nach Überzeugung des Senats ist auch für die Einkommensteuerbescheide 1997 vom 14.5.1999 und 1998 vom 3.3.2000 Bestandskraft eingetreten. Diese Bescheide wurden dem 30 Kläger durch normalen Postlauf übermittelt.

Ein Verwaltungsakt, der durch die Post übermittelt wird, gilt gemäß der Bekanntgabefiktion 31 des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO am dritten Tag nach der Aufgabe zur Post als bekannt gegeben, 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 Drei-Tages-Frist ein (BFH-Urteil vom 13.12.2000 X R 96/98, BFHE 193, 512, BStBl II 2001, 274).

Bestreitet der Empfänger, den Verwaltungsakt innerhalb der Drei-Tages-Frist erhalten zu 32 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 17.6.1997 IX R 79/95, BFH/NV 1997, 828; vom 8.2.1996 III R 127/93, BFH/NV 1996, 850, m.w.N.).

Im Entscheidungsfall liegen definitive Erkenntnisse (Tatsachen) über einen erfolgten Zugang 33 der angefochtenen Einkommensteuerbescheide 1997 und 1998 beim Kläger nicht vor. Allerdings liegen hinreichende Indizien für einen solchen Zugang dieser Steuerbescheide vor. Denn die Überprüfung und Würdigung bestimmter Verhaltensweisen des Steuerpflichtigen innerhalb eines längeren Zeitraumes nach Absendung des Schriftstücks kann 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 06.04.1999 VII B 207/98 BFH/NV 1999, 1581).

So haben sich die Kläger z. B. erstmalig erst während des Klageverfahrens auf die fehlende 34 Bekanntgabe dieser Bescheide berufen, obwohl sie auch schon im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren sachkundig vertreten waren, so dass eine Prüfung der seinerzeitigen Wirksamkeit der Bekanntgabe nahegelegen hat. Selbst wenn die früheren Berater der Kläger bei Übernahme des Mandats beim Beklagten eine Auskunft über die bereits vorhandenen Steuerbescheide eingeholt haben, spricht vieles dafür, dass deren Wirksamkeit auch geprüft worden ist. Des Weiteren sind die aus den Schätzungsbescheiden resultierenden Steuerschulden unstreitig gezahlt worden. Soweit die Kläger hierzu vortragen, dass sie lediglich auf Grund von Vollstreckungsandrohungen Zahlungen geleistet hätten, erscheint dies vor dem Hintergrund, dass vor allem der Kläger als Kaufmann tätig war, nicht überzeugend. Selbst wenn der Kläger nur auf Grund von Vollstreckungsandrohungen gezahlt haben sollte, so spricht die Erfahrung dafür, dass er sich zeitnah dazu beim Beklagten nach der Grundlage für die Vollstreckungsandrohungen erkundigt hätte. Hierfür sind keine

Anhaltspunkte vorgetragen oder anderweitig erkennbar.

b) Die Bescheide sind auch nicht nichtig.

35

Nach § 125 Abs. 1 AO ist ein Verwaltungsakt nichtig, soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung der in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH führen selbst grobe Schätzungsfehler bei der Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen regelmäßig nur zur Rechtswidrigkeit und nicht zur Nichtigkeit des Schätzungsbescheides; anders verhält es sich nur, wenn das Finanzamt bewusst und willkürlich zum Nachteil des Steuerpflichtigen schätzt (BFH-Beschluss vom 28.12.2001 V B 148/01, BFH/NV 2002, 682 m.w.N.). Willkürlich und damit nichtig ist ein Schätzungsbescheid auch dann, wenn das Schätzungsergebnis trotz der vorhandenen Möglichkeiten zur Aufklärung des Sachverhalts krass von den tatsächlichen Gegebenheiten abweicht und in keiner Weise erkennbar ist, dass überhaupt und ggf. welche Schätzungserwägungen angestellt wurden (BFH-Urteil vom 15.5.2002 X R 33/99, BFH/NV 2002, 1415).

36

Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen kann der Senat nicht die Nichtigkeit, sondern allenfalls die Rechtswidrigkeit der gegen den Kläger gerichteten Schätzungsbescheide feststellen. Denn dem Beklagten lag zwar die Gewerbeabmeldung für den Kläger seit Jahren vor, allerdings hatte dieser ebenso seit Jahren keine Steuererklärungen mehr abgegeben. Der Beklagte konnte daher davon ausgehen, dass der Kläger seinen Lebensunterhalt bestreiten musste; von Bedeutung ist in diesem Zusammenhang ebenfalls, dass dem Beklagten wegen der Nichtabgabe von Steuererklärungen die Tatsache der Eheschließung nicht bekannt war.

37

38

Abgesehen davon schließt die Abmeldung eines Gewerbebetriebs die Eröffnung eines neuen Betriebes nicht aus. Wegen Fehlens jeglicher Anhaltspunkte konnte der Beklagte seine Schätzungen auch immer nur auf den jeweiligen Schätzungen der Vorjahre aufbauen. Vor diesem Hintergrund erscheinen die Schätzungen des Beklagten auch nicht als derart überhöht, dass nur die Nichtigkeit nach § 125 AO indiziert wäre.

39

3. Auch die Klägerin hat keinen Anspruch auf Durchführung von Zusammenveranlagungen. Die Klägerin ist für die Streitjahre überhaupt nicht zur Einkommensteuer zu veranlagern.

40

Veranlagungen für die Streitjahre kommen auch nicht unter dem Gesichtspunkt des § 46 EStG in Betracht. Die Voraussetzungen dieser Regelung liegen nicht vor.

41

Bei Steuerpflichtigen mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sieht § 46 EStG als Spezialregelung hierzu vor, dass eine Veranlagung nur unter den in § 46 Abs. 2 Nr. 1 bis 7 EStG genannten Voraussetzungen zwangsweise durchgeführt wird. Alternativ kann auf Antrag des Steuerpflichtigen nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG eine Veranlagung erfolgen, soweit nicht eine Pflichtveranlagung zu erfolgen hat.

42

43

a) Die Voraussetzungen für eine Pflichtveranlagung liegen in der Person der Klägerin nicht vor. Insbesondere greift § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG nicht ein.

44

Nach dieser Vorschrift wird eine Veranlagung durchgeführt, wenn die Summe der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, die nicht dem Steuerabzug vom Arbeitslohn unterworfen waren, vermindert um hier nicht in Betracht kommende weitere Beträge, mehr

45

als 800 DM beträgt. Hierbei sind die Einkünfte beider Ehegatten zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 27.9.1990 I R 181/87, BFHE 162, 284, BStBl II 1991, 84).

Nach den von den Klägern vorgelegten Einkommensteuererklärungen beträgt die Summe dieser vom Gesetz genannten Einkünfte im Streitjahr 46

1. 1. ./ 3.862 DM, 448
2. ./ 55.167 DM,
3. 669 DM.

Somit ist in keinem Streitjahr der maßgebliche Betrag von 800 DM erreicht. Grund hierfür ist, dass der Senat entgegen der bisherigen Ansicht des Beklagten aufgrund der Aktenlage davon ausgeht, dass die Klägerin ihr Gewerbe mit Gewinnerzielungsabsicht betreibt. 49

Der Senat konnte als Gesamtergebnis des Verfahrens nicht die Überzeugung gewinnen, dass die Klägerin ihre gewerbliche Tätigkeit ohne Gewinnerzielungsabsicht betreibt. Weil die Kläger trotz ausdrücklichen Hinweises in der Ladung nicht zur mündlichen Verhandlung erschienen sind, beschränkt sich die Überzeugungsbildung des Senates nur auf die für ihn zugriffsfähigen Erkenntnismöglichkeiten. 50

Für den Senat bestehen im Hinblick auf die Art des Gewerbes der Klägerin sowie auf die vor ihr dem Beklagten vorgelegten Gewinnermittlungen zwar erhebliche Zweifel, ob die Klägerin die "Verarbeitung von abc- und def zum weiteren Recyceln" bzw. die "technische Neuerung von abc-verarbeitung" ohne einschlägiges Anlagevermögen betreiben kann; denn ausweislich der von ihr für die Streitjahre vorgelegten Anlageverzeichnisse gehören zum Anlagevermögen nur eine Computeranlage sowie ein PKW. Da aber hierzu keine weiteren Erkenntnismöglichkeiten mehr gegeben sind, folgt der Senat der höchstrichterlichen Rechtsprechung des BFH, wonach bei neu gegründeten Gewerbebetrieben davon auszugehen ist, dass diese grundsätzlich mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden (BFH-Urteil vom 21.01.1993 XI R 18/92, 19/92, BFH/NV 1993, 473). Mangels anderweitiger Erkenntnisse geht der Senat davon aus, dass die Klägerin ihren Betrieb in 1996 eröffnet hat; denn für dieses Jahr ist erstmals auch eine Umsatzsteuer-Erklärung abgegeben worden. 51

Da die Kläger mit der begehrten Zusammenveranlagung eine für sie günstige Rechtsfolge beanspruchen, tragen sie nach den allgemeinen Regeln hierfür die Feststellungslast (hierzu ausführlich Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 88 AO Anm. 154 ff). Die weitere Unaufklärbarkeit der Frage des Vorliegens der Gewinnerzielungsabsicht im Zusammenhang mit der Prüfung der Veranlagungsgrenze des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG geht daher zu ihren Lasten. 52

b) Die übrigen zur Pflichtveranlagung führenden Tatbestände des § 46 Abs. 2 EStG liegen offenkundig nicht vor. 53

c) Eine Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG scheitert daran, dass die Kläger die Antragsfrist nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG nicht eingehalten haben. 54

Nach dieser Regelung kann der Antrag auf Veranlagung bis zum Ablauf des auf den Veranlagungszeitraum folgenden zweiten Kalenderjahres durch Abgabe einer Einkommensteuererklärung gestellt werden. Die Kläger haben für alle Streitjahre erst am 2.4.2001 (lt. Einkommensteuerakte der Klägerin) bzw. am 4.5.2001 (lt. Einkommensteuerakte des Klägers) die Einkommensteuererklärungen vorgelegt und damit 55
56

den Antrag auf Veranlagung gestellt. Für das jüngste Streitjahr 1998 war die Antragsfrist indessen schon Ende 2000 abgelaufen.

4. Steht danach fest, dass aufgrund der Angaben der Klägerin in den nachgereichten Steuererklärungen eine Veranlagung für die Jahre 1996 bis 1998 nicht durchgeführt werden kann, kann auch das logisch nachfolgende Wahlrecht der Art der Veranlagung nicht mehr ausgeübt werden. 57

II. 58
59

Bezüglich der dem Senat in der mündlichen Verhandlung übergebenen Steuerakten der Klägerin wird auf Folgendes hingewiesen: 60

Die vorliegend nicht streitbefangenen für die Klägerin durchgeführten Einzelveranlagungen 1996 bis 1998 können im Hinblick auf das Ergebnis des vorliegenden Klageverfahrens nicht aufrecht erhalten werden. Steht nämlich nach allem fest, dass für die Streitjahre überhaupt keine Veranlagungen durchzuführen sind, gilt dies selbstverständlich auch für Einzelveranlagungen. 61

Würden die Einzelveranlagungen für die Klägerin seitens des Beklagten zu Unrecht aufrecht erhalten, könnte sie in den noch anhängigen Einspruchsverfahren zutreffend ihren Anspruch auf Durchführung von Zusammenveranlagungen geltend machen. Weil für die Klägerin dann erstmalig Veranlagungen durchgeführt würden, könnte sie auch erstmalig das ihr nach § 26 Abs. 1 EStG zustehende Ehegattenwahlrecht ausüben. Dies wiederum hätte zwingend zur Folge, dass die bestandskräftigen Einzelveranlagungen für den Kläger nach § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO aufzuheben wären. Denn die Regelungen des § 26 Abs. 1 EStG können bei der Besteuerung von Ehegatten nur einheitlich angewendet werden (BFH-Beschluss vom 20.5.1992 III B 110/91, BFHE 168, 215, BStBl II 1992, 916). 62

Nach dem Ergebnis des vorliegenden Klageverfahrens wären die für die Klägerin ergangenen Einkommensteuerbescheide 1996 bis 1998 aufzuheben. 63

III. 64

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 65