
Datum: 28.03.2012
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 1719/08
ECLI: ECLI:DE:FGK:2012:0328.7K1719.08.00

Tenor:

Die Einkommensteuerbescheide 1997 bis 1999 vom 31.10.2001, vom 11.3.2003 (Aufhebung Vorbehalt der Nachprüfung) und vom März 2007 (Übergabe der öffentlich zugestellten Bescheide an den Bevollmächtigten der Kläger) sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 24.4.2008 werden aufgehoben.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Beklagten auferlegt.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Kläger abwenden, soweit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leisten.

Tatbestand	1
Streitig ist die Rechtswirksamkeit von öffentlich zugestellten Schätzungsbescheiden bzw. die Frage, ob Einsprüche als unzulässig verworfen werden konnten.	2
Der Kläger war ursprünglich selbständig tätig. Vertreten und beraten wurde er von Herrn Steuerberater A, B-Straße ... in ... C. Empfangsvollmacht hatte Herr Steuerberater A nicht.	3
Der Kläger teilte dem Beklagten am 12.11.1999 mit, dass er am 10.11.1999 seine freiberufliche Tätigkeit eingestellt habe. Dem Schreiben waren Umsatzsteuererklärungen für Oktober und November 1999 beigelegt. Der Beklagte holte am 16.11.1999 eine Auskunft des Einwohnermeldeamtes ein. Darin wurde ein „Wegzug ins Ausland am 10.11.1999“ bestätigt. Als „letzte Anschrift“ wird die Adresse D-Straße ..., ... C, ausgewiesen.	4

- Mit Schreiben vom 14.9.2001 an die Adresse D-Straße ..., ... C forderte der Beklagte die Kläger auf, die Einkommensteuererklärung 2000 bis zum 15. 10. 2001 abzugeben. Die Kläger teilten daraufhin mit Rückantwort vom 14.10.2001 mit, dass sie seit 1999 im Ausland lebten und deshalb zur Abgabe der angeforderten Steuererklärung nicht verpflichtet seien. Mit Schreiben vom 8.11.2001 an die Adresse in der D-Straße in C wurden die Kläger gebeten, die derzeitige Wohnungsanschrift mitzuteilen. Die Kläger geben an, dieses Schreiben vom 8.11.2001 nie erhalten zu haben. Auf einer Durchschrift dieses Schreiben in den Steuerakten des Beklagten findet sich ein handschriftlicher Vermerk „ohne Antwort“. Aus einer weiteren „Behördenauskunft“, die in den Steuerakten des Beklagten zum Streitjahr 1999 abgeheftet ist, ergab sich, dass die Kläger am 10.11.2001 nach „E/Schweiz“ verzogen sind. 5
- Mit Steuerbescheiden vom 31.10.2001 schätze der Beklagte unter dem Vorbehalt der Nachprüfung die Besteuerungsgrundlagen zur Einkommensteuer für die Streitjahre. Er stellte diese Einkommensteuerbescheide 1997 bis 1999 nach § 15 Abs. 1 Buchst. a VwZG a. F. öffentlich zu (Tag des Aushangs 16.12.2002; Tag der Abnahme 6.1.2003). Auf der Verfügung zur öffentlichen Zustellung vom 5.12.2002 ist als Grund für die öffentliche Zustellung angegeben, dass der derzeitige Aufenthaltsort unbekannt sei und Zustellungsversuche durch die Post und Ermittlungen über den Aufenthaltsort ergebnislos geblieben seien. 6
- Mit Einkommensteuerbescheiden vom 11.3.2003 hat der Beklagte den Vorbehalt der Nachprüfung für die Streitjahre aufgehoben. Diese Bescheide wurden ebenfalls gemäß § 15 Abs. 1 Buchst. a VwZG a. F. öffentlich zugestellt. In der entsprechenden Verfügung vom 17.3.2003 wird die öffentliche Zustellung wiederum mit dem unbekannten Aufenthaltsort begründet. Als Tag des Aushangs ist der 25.3.2003 notiert. Tag der Abnahme war der 9.4.2003. 7
- Die Kläger sind 2004 (Klägerin) bzw. 2005 (Kläger) wieder aus der Schweiz zurück nach C, D-Straße a, gezogen. Nach einer Vollstreckungsankündigung wegen Umsatzsteuer 1997 und 1998, die der Beklagte am 15.3.2007 an die Adresse der Kläger D-Straße a, ... C zustellen ließ (Tag der Zustellung 19.3.2007), meldete sich der neue Steuerberater der Kläger, Herr F, beim Beklagten und erhielt dort die Mitteilung, dass es im Jahre 2002 öffentliche Zustellungen gegeben habe. Darauf erhielt er die öffentlich zugestellten Bescheide ausgehändigt. Die Kläger legten mit Schreiben vom 31.3.2007 (Eingang beim Beklagten am 2.4.2007) Einsprüche gegen die öffentlich zugestellten Einkommensteuerbescheide 1997 bis 1999 ein. Dem Einspruchsschreiben waren Einkommensteuererklärungen für 1997 bis 1999 beigelegt, aus denen sich eine Steuer von jeweils 0 DM/€ ergab. In demselben Schreiben beantragten die Kläger, für die Streitjahre Zusammenveranlagungen durchzuführen. 8
- Mit Schreiben vom 4.4.2007 wies der Beklagten darauf hin, dass eine Änderung der Einkommensteuerfestsetzungen 1997 bis 1999 nicht in Betracht komme, weil für diese Jahre die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen und somit der Vorbehalt der Nachprüfung entfallen sei. 9
- Mit Schreiben vom 11.4.2007 haben sodann die jetzigen Prozessbevollmächtigten der Kläger nochmals „rein vorsorglich“ Einspruch gegen die öffentlich zugestellten Einkommensteuerbescheide 1997 bis 1999 eingelegt. Sie machten geltend, dass die Einsprüche zulässig seien, da die streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheide nicht bereits durch die mit Aushang vom 16.12.2002 bis 6.1.2003 vorgenommene öffentliche Zustellung bekanntgegeben worden seien. Die öffentliche Zustellung sei im Streitfall aus zahlreichen Gründen unwirksam. 10

Eine öffentliche Zustellung sei als letztes Mittel der Bekanntgabe nur zulässig, wenn alle anderen Möglichkeiten, dem Empfänger das Schriftstück zu vermitteln, erschöpft seien. Die Behörde müsse sich daher zuvor durch die gebotenen Ermittlungen Gewissheit darüber verschaffen, dass der Aufenthaltsort der Zustellungsempfänger nicht nur ihr, sondern allgemein unbekannt sei. Den Anforderungen an die Prüfungspflicht werde die Behörde in aller Regel zwar bereits dann gerecht, wenn sie versuche, die Anschrift durch die Polizei bzw. das Einwohnermeldeamt zu ermitteln (BFH-Beschluss vom 17.10.1985 IV B 67/85, BFH/NV 1986 576). Dies reiche jedoch dann nicht aus, wenn der konkrete Sachverhalt es nahe lege, weitere Ermittlungen bei anderen Personen oder Einrichtungen anzustellen. Wenn der Behörde ein Bevollmächtigter bekannt sei, müsse sie auch bei ihm Nachforschungen über den Aufenthalt des Steuerpflichtigen versucht haben (BFH-Urteil vom 15.01.1991, VII R 86/89, BFH/NV 1982, 81). Die Kläger seien vor und nach ihrer Abmeldung bei der Stadt C von Herrn Steuerberater A, B-Straße ... in 51643 C, steuerlich beraten worden. Dies sei dem Beklagten bekannt gewesen. Er hätte dort die neue Adresse der Kläger erfragen können. Solche Nachfragen habe es nicht gegeben. Hinzu komme, dass das Objekt in der D-Straße a in ... C, an das die streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheide auch adressiert gewesen seien, nach der Abmeldung nicht veräußert worden sei. An dem Objekt seien ein Türklingelschild und ein Briefkastenschild mit dem Namen der Kläger befestigt gewesen. Hieraus habe geschlossen werden können, dass das Objekt noch genutzt werde. Insoweit hätte es nahegelegen, in der Nachbarschaft den aktuellen Aufenthaltsort der Kläger zu erfragen. Solche Nachfragen habe es ebenfalls nicht gegeben. Hätte es die Nachfragen gegeben und wäre überprüft worden, ob nahe Familienangehörige beim Finanzamt C erfasst seien, wäre auch festgestellt worden, dass gegenüber dem Objekt D-Straße a das Unternehmen Ingenieurbüro G GmbH seinen Sitz habe, dessen Geschäftsführer die Söhne der Kläger G1 und G2 seien. Die Söhne seien beim Finanzamt C steuerlich erfasst und unter der Adresse D-Straße b gemeldet. Alle Söhne hätten Auskunft über den Aufenthaltsort der Kläger geben können.

Mit Schreiben vom 19.4.2007 teilte der Beklagte den Klägern mit, dass die Einsprüche keine Erfolgsaussichten hätten. Die öffentliche Zustellung der angefochtenen Steuerbescheide sei wirksam. Nach der vorliegenden Bescheinigung der Meldebehörde vom 16.11.1999 seien die Kläger zum 10.11.1999 verzogen (Wegzug ins Ausland). Mit Schreiben vom 24.10.2001 hätten die Kläger der Finanzverwaltung mitgeteilt, dass sie zur Abgabe von Steuererklärungen nicht mehr verpflichtet seien und dass sie seit 1999 im Ausland lebten. Die Kläger seien hier ihren steuerlichen Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen, da sie der Finanzverwaltung ihren tatsächlichen Wohnort vorsätzlich verschwiegen hätten. Auch ein weiteres Anschreiben vom 8.11.2001 zur Ermittlung der Wohnanschrift der Kläger sei unbeantwortet geblieben. Da eine Empfangsvollmacht eines steuerlichen Beraters ebenfalls nicht vorgelegen habe, sei der Finanzverwaltung daher nur die Möglichkeit geblieben, die Bekanntgabe der Bescheide durch öffentliche Zustellung zu vollziehen. 12

Die Einsprüche der Kläger blieben erfolglos. Mit Einspruchsentscheidung vom 24.4.2008 hat der Beklagte die Einsprüche als unzulässig verworfen, weil sie nicht innerhalb der Rechtsbehelfsfrist beim Beklagten eingegangen seien. Die öffentliche Zustellung sei im Streitfall zu Recht erfolgt. Eine Bekanntgabe des Bescheides durch einfachen oder eingeschriebenen Brief sei in der Schweiz nicht zulässig gewesen. Da die Schweiz auch keine Amtshilfe bei der Zustellung von Verwaltungsakten gewähre, habe es im Streitfall zur öffentlichen Zustellung der Einkommensteuerbescheide keine Alternative gegeben. Insoweit könne im Streitfall dahingestellt bleiben, ob der Beklagte weitere Anstrengungen zur Anschriftenermittlung hätte unternehmen müssen, da er selbst bei bekannter Anschrift der Kläger – unter Berücksichtigung der „länderspezifischen Besonderheiten“ – die 13

Einkommensteuerschätzungsbescheide hätte öffentlich zustellen müssen. Eine Benachrichtigung der Kläger über die öffentliche Zustellung sei im Streitfall nicht möglich gewesen, weil die Kläger die Anschrift in der Schweiz nicht mitgeteilt hätten. Ebenso wenig sei dem Beklagten ein ausländischer Empfangsbevollmächtigter benannt worden. Die unterlassene Mitteilung über die öffentlichen Zustellungen führe nicht zu deren Unwirksamkeit.

Mit der vorliegenden Klage bestreiten die Kläger weiterhin die Wirksamkeit der öffentlichen Zustellung der Einkommensteuerbescheide 1997 bis 1999. 14

Dem Beklagten sei bekannt gewesen, dass die Kläger am 10.11.1999 in die Schweiz nach E gezogen seien. Soweit der Beklagte sich darauf berufe, dass eine Benachrichtigung der Kläger über die öffentliche Zustellung nicht möglich gewesen wäre, weil die Adresse der Kläger nicht bekannt gewesen sei, könne dem nicht gefolgt werden. Es sei insoweit zwar zutreffend, dass die Schweiz bei Zustellung von Verwaltungsakten grundsätzlich keine Amtshilfe leiste. Tatsächlich führten die deutschen Auslandsvertretungen in der Schweiz aber erfahrungsgemäß Zustellungen durch, wenn der Zustellungsempfänger, wie hier, ausschließlich die deutsche Staatsangehörigkeit besitze. Hierauf soll nach einem Erlass des Finanzministeriums des Landes NRW vom 1. März 2006 (S 0284) ausdrücklich in dem Ersuchen auf Amtshilfe hingewiesen werden. Nach dem vorgenannten Erlass des Finanzministeriums NRW vom 01.03.2006 (Ziffer 4.5) werde deshalb empfohlen, vor einer öffentlichen Zustellung eine Zustellung nach § 9 VwZG zu versuchen. Ein Zustellungsversuch nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 VwZG sei aber unstreitig nicht erfolgt. 15

Letztlich komme es auf die Frage der Amtshilfe aber überhaupt nicht an, da die Kläger zugunsten ihres Steuerberaters A oder zugunsten ihrer Angehörigen eine Zustellungsvollmacht ausgestellt hätten, wenn ihnen mitgeteilt worden wäre, dass eine Zustellung in der Schweiz nicht möglich gewesen wäre. Dem Beklagten seien zu den Zeitpunkten der öffentlichen Zustellungen die Adressen des Steuerberaters A sowie der Söhne der Kläger bekannt gewesen. Über sie hätte die aktuelle Adresse der Kläger ohne weiteres ausfindig gemacht und die Kläger auf die Zustellungsproblematik auf diesem Wege aufmerksam gemacht werden können. Die öffentlichen Zustellungen seien nicht gerechtfertigt gewesen. 16

Eine öffentliche Zustellung sei nur zulässig, wenn die Anschrift des Empfängers allgemein unbekannt sei. Deshalb müssten auch Hinweise auf den mutmaßlichen neuen Aufenthaltsort des Empfängers durch Rückfrage bei der dortigen Meldebehörde nachgegangen werden (Hinweis auf Anwendungserlass zur Abgabenordnung vom 26.01.2007 IV A 4-S 0062-1/07 unter Ziffer 3.1.5.1). Den Klägern sei von den Meldebehörden in E/Schweiz nach telefonischer Anfrage ausdrücklich bestätigt worden, dass die Anschrift der Kläger bei einer entsprechenden Anfrage mitgeteilt worden wäre. Eine entsprechende Bescheinigung der Meldebehörde in E könne nachgereicht werden. 17

Vom Beklagten seien keine angemessenen Bemühungen unternommen worden, die Anschrift der Kläger zu ermitteln und diesen die streitgegenständlichen Steuerbescheide auf anderem Weg als durch eine öffentliche Zustellung bekannt zu geben. 18

Der Beklagte wäre verpflichtet gewesen, den Klägern zumindest die Möglichkeit einzuräumen, einen Zustellungsbevollmächtigten zu benennen (Hinweis auf BFH-Urteil vom 13.03.1973 VII R 53/70, BStBl II 1973, 644). Auch dieser Verpflichtung sei der Beklagte nicht nachgekommen. Für ihn sei im Hinblick auf die Reaktion der Kläger auf das Schreiben vom 14.9.2001 und auf die Reaktion auf das Schreiben des Beklagten vom 8.11.2001 deutlich 19

erkennbar, dass die Kläger die an die Adresse D-Straße a, ... C gerichtete Post zur Kenntnis nähmen. Insoweit wäre es jedenfalls die Verpflichtung des Beklagten gewesen, an diese Adresse eine Aufforderung zu senden, dass die Kläger einen Zustellungsbevollmächtigten benennen sollten. Im Übrigen hätte den Klägern über diese Adresse die öffentliche Zustellung mitgeteilt werden müssen, wenn der Beklagte sich schon nicht die Mühe gemacht habe, die Adresse in der Schweiz in Erfahrung zu bringen. Das Verhalten der Kläger sei im Übrigen keinesfalls auf Verheimlichung ausgerichtet gewesen.

Zwischen den Beteiligten besteht in tatsächlicher Hinsicht Einigkeit darüber, dass die von den Klägern für 1997 und 1998 erklärten Besteuerungsgrundlagen in vollem Umfang zutreffend sind und danach keine Einkommensteuer für diese Jahre festzusetzen ist. Darüber hinaus sind sich die Beteiligten für das Jahr 1999 einig, dass im Hinblick auf versehentlich zu hoch erfasste Vorsteuerbeträge der Verlust aus selbständiger Tätigkeit um 11.916 DM auf 17.064 DM zu reduzieren ist und im Übrigen auch für 1999 die zutreffenden Werte erklärt wurden. Trotz dieser Korrektur ergibt sich auch für 1999 keine Einkommensteuer.

Die Kläger beantragen zuletzt, 21

die Einkommensteuerbescheide 1997 bis 1999 vom 31.10.2001, vom 11.3.2003 (Aufhebung Vorbehalt der Nachprüfung) und vom März 2007 (Übergabe der öffentlich zugestellten Bescheide an den Bevollmächtigten der Kläger) sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 24.4.2008 aufzuheben. 22

Der Beklagte beantragt, 23

die Klage abzuweisen. 24

Zur Begründung verweist er im Wesentlichen auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung vom 24.4.2008. 25

Darüber hinaus weist er darauf hin, dass bei einer Handlungsweise, die, wie bei den Klägern, auf Verheimlichung des Aufenthaltsorts gerichtet sei, keine besonders eingehenden Ermittlungen des Beklagten gefordert werden könnten. In einem solchen Fall obliege es vielmehr dem Zustellungsempfänger entweder dem Zustellenden seinen Aufenthaltsort mitzuteilen oder eine Person zu benennen, die ermächtigt sei, für ihn das zuzustellende Schriftstück in Empfang zu nehmen. 26

Entscheidungsgründe 27

Die Klage ist in vollem Umfang begründet. 28

Sämtliche für die Streitjahre erlassenen Bescheide waren aufzuheben, weil die Kläger durch sie in ihren Rechten verletzt werden (§ 100 Abs. 1 FGO). 29

Der Beklagte hat die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre nicht gemäß § 15 Abs. 1 Buchst. a VwZG a. F. i.V.m. § 122 Abs. 5 AO wirksam öffentlich zugestellt. Er ist seiner Verpflichtung nicht nachgekommen, im Vorfeld der öffentlichen Zustellungen den Aufenthaltsort der Kläger mit allen zumutbaren und geeigneten Maßnahmen zu ermitteln (1). Zum Zeitpunkt der Übergabe der Bescheidkopien und damit nachgeholter Bekanntgabe im Jahr 2007 war bereits für alle Streitjahre Festsetzungsverjährung eingetreten (2). Die im Jahr 2007 übergebenen Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre sind daher wegen eingetretener Festsetzungsverjährung rechtswidrig und aufzuheben. 30

1. Ein Steuerbescheid kann gemäß § 15 Abs. 1 Buchst. a VwZG a. F. i.V.m. § 122 Abs. 5 AO öffentlich zugestellt werden, wenn der Aufenthaltsort des Empfängers "unbekannt" ist. Wegen des Anspruchs des Zustellungsempfängers auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 GG) ist die Zustellungsfiktion verfassungsrechtlich nur zu rechtfertigen, wenn eine andere Form der Zustellung aus sachlichen Gründen nicht oder nur schwer durchführbar ist. § 15 Abs. 1 Buchst. a VwZG a. F. setzt deshalb voraus, dass nicht nur der zustellenden Behörde die Anschrift des Zustellungsempfängers unbekannt, sondern dessen Aufenthaltsort allgemein unbekannt ist. Die öffentliche Zustellung ist erst als "letztes Mittel" zulässig, wenn alle Möglichkeiten erschöpft sind, das Schriftstück dem Empfänger in anderer Weise zu übermitteln (vgl. BFH-Urteil vom 9.12.2009 X R 54/06, BStBl II 2010, 732, m.w.N.; BFH-Urteil vom 12.1.2011 I R 37/10, BFH/NV 2011, 1281).

Die Anforderungen an die Behörde, den Aufenthaltsort des Bekanntgabeadressaten ermitteln zu müssen, dürfen dabei jedoch im Einzelfall nicht überspannt werden. Unzumutbare Anforderungen sind an den Zustellenden nicht zu stellen; es genügt der Nachweis, dass sie alle der Sache nach möglichen und geeigneten Nachforschungen angestellt hat (vgl. hierzu auch FG Hamburg, Urteil vom 17.6.2010 5 K 79/08, EFG 2011, 200).

Eine Rechtspflicht der zustellenden Behörde, Anschriften im Ausland zu ermitteln, wird in der Rechtsprechung daher regelmäßig verneint, wenn ein Fall der "Auslandsflucht" vorliegt (vgl. BFH-Urteil vom 9.12.2009 X R 54/06, BStBl II 2010, 732; BFH-Urteil vom 13.01.2005 V R 44/03, BFH/NV 2005, 998 und BFH-Beschluss vom 16.1.2001 VI S 25/00, BFH/NV 2001, 802) oder wenn sich der Empfänger beim inländischen Melderegister "ins Ausland" ohne Angabe einer Anschrift abmeldet (vgl. z.B. FG Düsseldorf, Urteil vom 17.2.2006 1 K 2677/05, E, U, EFG 2006, 865; FG München, Urteil vom 17.06.2003 6 K 336/03, Juris).

In diesen Fällen ist das Finanzamt vorrangig nur zu Ermittlungsmaßnahmen im Inland verpflichtet, z.B. durch Nachfragen beim Einwohnermeldeamt und bei Kontaktpersonen des Empfängers. Entsprechendes gilt, wenn sich der Zustellungsempfänger in einer Weise verhält, die auf seine Absicht schließen lässt, den Aufenthaltsort zu verheimlichen (vgl. BFH-Urteil vom 9.12.2009 X R 54/06, BStBl II 2010, 732). Im Hinblick auf die schwerwiegenden Folgen einer öffentlichen Zustellung ist es aber auch in diesen Fällen nicht gerechtfertigt, naheliegende, bei objektiver Betrachtung nicht von vornherein aussichtslose und nicht besonders kostenaufwändige Ermittlungen zu unterlassen (vgl. FG Hamburg, Urteil vom 17.6.2010 5 K 79/08, EFG 2011, 200; BFH-Urteil vom 15.01.1991 VII R 86/89, BFH/NV 1992, 81). Sind naheliegende Ermittlungen über den Aufenthalt des Steuerpflichtigen unterlassen worden, hat schon dies allein zur Folge, dass die Feststellung, der Aufenthalt des Steuerpflichtigen sei unbekannt, nicht getroffen werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 15.1.1991 VII R 86/89, BFH/NV 1992, 81). Gegebenenfalls drängen sich auch Nachfragen bei einem Bevollmächtigten auf. Dies gilt ungeachtet dessen möglichen Aussageverweigerungsrechts gemäß § 102 AO, wenn nicht konkrete Anhaltspunkte dafür bestehen, dass dieser von seinem Aussageverweigerungsrecht Gebrauch machen werde und die Nachfrage daher reine Formsache wäre (vgl. FG Hamburg, Urteil vom 17.6.2010 5 K 79/08, EFG 2011, 200; BFH-Urteil vom 15.01.1991 VII R 86/89, BFH/NV 1992, 81).

Hiervon ausgehend kann sich der Beklagte im Streitfall nicht mit Erfolg auf § 15 Abs. 1 Buchst. a VwZG a. F. i.V.m. § 122 Abs. 5 S. 2 AO berufen. Selbst wenn man, wie der Beklagte, davon ausgeht, dass die Kläger ihren tatsächlichen Aufenthaltsort absichtlich verheimlicht haben und sich die Ermittlungspflicht des Beklagten daher auf das Inland beschränkt, hat der Beklagte im Streitfall die ihm im Inland zur Verfügung stehenden Ermittlungsmöglichkeiten nicht ausgeschöpft. Der Beklagte durfte deshalb nicht gemäß § 15

Abs. 1 Buchst. a VwZG a. F. von einem unbekannten Aufenthaltsort der Kläger ausgehen.

Nach dem vorliegenden und unbestrittenen Sachverhalt hätte der Beklagte sowohl die Söhne des Klägers als auch den ehemaligen Steuerberater der Kläger nach deren konkreten Adresse in der Schweiz fragen müssen. Dies hätte sich im Streitfall schon deshalb aufgedrängt, weil diese Personen dem Beklagten bekannt waren und für ihn unproblematisch erreichbar gewesen wären. Bei diesen Möglichkeiten handelte es sich daher keinesfalls um von vornherein aussichtslose bzw. besonders kostenaufwändige Ermittlungen. Der Beklagte kann sich insoweit auch nicht darauf berufen, dass der Steuerberater bzw. die Familienangehörigen ggf. von ihrem Auskunftsverweigerungsrecht (§§ 101, 102 AO) Gebrauch gemacht hätten. Das gesetzliche Recht auf Auskunftsverweigerung hätte eine Nachfrage insoweit nur dann als entbehrlich erscheinen lassen können, wenn konkrete Anhaltspunkte dafür bestanden hätten, dass von diesem Recht auch Gebrauch gemacht werden würde, und eine Anfrage mithin auf eine bloße Förmerei hinausgelaufen wäre. Anhaltspunkte dafür, dass weder die Söhne noch der ehemalige Steuerberater der Kläger bereit gewesen wären, die Adresse der Kläger in der Schweiz zu benennen, wenn sie auf die Möglichkeit bzw. Gefahr einer öffentlichen Zustellung hingewiesen worden wären, wurden vom Beklagten nicht vorgetragen und sind auch im Übrigen nicht ersichtlich. Dass der Beklagte solche Anfragen vorgenommen hätte, wurde von ihm nicht geltend gemacht und ist aus den Akten auch nicht zu erkennen.

Der Beklagte kann sich für die Rechtfertigung der öffentlichen Zustellung im Ergebnis auch nicht auf § 15 Abs. 1 Buchst. c VwZG a. F. berufen.

Nach § 15 Abs. 1 Buchst. c VwZG a. F. kann durch öffentliche Bekanntmachung zugestellt werden, wenn die Zustellung außerhalb des Geltungsbereichs des Grundgesetzes erfolgen müsste, aber unausführbar ist oder keinen Erfolg verspricht.

Gemäß § 14 Abs. 1 VwZG a. F. wird die Zustellung im Ausland mittels Ersuchen der zuständigen Behörde des fremden Staates oder der in diesem Staate befindlichen konsularischen oder diplomatischen Vertretungen des Bundes zugestellt. Da die Schweizer Behörden keine Amtshilfe bei der Zustellung in Steuersachen leisten (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 12.01.2011 I R 37/10, BFH/NV 2011, 1281, m.w.N.), war im Streitfall der Anwendungsbereich des § 15 Abs. 1 Buchst. c VwZG a. F. zwar grundsätzlich eröffnet. Eine Zustellung gemäß § 14 Abs. 1 VwZG a. F. war in der Schweiz nicht erfolgversprechend.

Allerdings ist auch im Rahmen des § 15 Abs. 1 Buchst. c VwZG a. F. zu beachten, dass die öffentlich Zustellung als "letztes Mittel" der Bekanntgabe anzusehen ist und deshalb erst dann in Betracht kommt, wenn alle anderen Möglichkeiten, dem Empfänger das Schriftstück zuzustellen, erschöpft sind (vgl. BFH-Urteil vom 12.01.2011 I R 37/10, BFH/NV 2011, 1281, m.w.N.). Daher setzt eine wirksame Bekanntgabe eines Steuerbescheides gemäß § 15 Abs. 1 Buchst. c VwZG a. F. voraus, dass das Finanzamt zuvor den Steuerpflichtigen nach Maßgabe des § 123 S. 1 AO dazu auffordert, einen inländischen Empfangsbevollmächtigten zu bestellen. Eine Zustellung durch öffentliche Bekanntmachung ist erst zulässig, wenn der Steuerpflichtige auf Verlangen des Finanzamtes keinen Zustellungsbevollmächtigten im Inland benennt (vgl. BFH-Urteil vom 13.3.1973 VII R 53/70, BStBl II 1973, 644; BFH-Urteil vom 12.1.2011 I R 37/10, BFH/NV 2011, 1281). Dabei kann eine entsprechende Aufforderung in der Schweiz mit einfachem Brief übermittelt werden, da eine (Auslands-)Zustellung auch insoweit ausgeschlossen ist (vgl. BFH-Urteil vom 12.1.2011 I R 37/10, BFH/NV 2011, 1281).

An einer entsprechenden Aufforderung an die Kläger fehlt es im Streitfall. Der Beklagte hat die Kläger nicht zur Benennung eines inländischen Zustellungsbevollmächtigten aufgefordert. Er kann sich insoweit auch nicht mit Erfolg darauf berufen, dass ihm der Aufenthaltsort der Kläger, an die eine entsprechende Aufforderung zu adressieren gewesen wäre, nicht bekannt gewesen sei. Wie bereits in Bezug auf § 15 Abs. 1 Buchst. a VwZG a. F. ausgeführt, ist der Aufenthaltsort eines Empfängers nicht schon dann unbekannt, wenn der Beklagte seine Anschrift nicht kennt. Die Anschrift muss vielmehr allgemein unbekannt sein. Die Behörde muss vor der öffentlichen Zustellung Ermittlungen nach der Anschrift des Zustellungsempfängers anstellen, wobei Art und Umfang dieser Ermittlungen sich nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalles richtet. Dieser Ermittlungspflicht ist der Beklagte im Streitfall aus o. g. Gründen nicht nachgekommen.

Hat der Umstand, dass eine naheliegende Ermittlung über den Aufenthaltsort der Kläger unterlassen wurde, im Rahmen des § 15 Abs. 1 Buchst. a VwZG a. F. zur Folge, dass die Feststellung, der Aufenthalt des Klägers sei unbekannt, nicht getroffen werden kann, so bedeutet dies für eine öffentliche Zustellung gemäß § 15 Abs. 1 Buchst. c VwZG a. F., dass eine Aufforderung zur Benennung eines inländischen Empfangsbevollmächtigten nicht deshalb entbehrlich ist, weil die Behörde, mangels unzureichender Ermittlungen, den Aufenthaltsort der Steuerpflichtigen nicht gekannt hat.

42

Im Hinblick darauf, dass die öffentliche Zustellung erst als "letztes Mittel" zulässig ist, wenn alle Möglichkeiten erschöpft sind, das Schriftstück dem Empfänger in anderer Weise zu übermitteln, sind auch über die routinemäßigen Anfragen bei der Meldebehörde hinaus weitere Nachforschungen bei anderen Einrichtungen oder Personen anzustellen, wenn die konkrete Sachverhaltsgestaltung dies nahelegt (vgl. BFH-Beschluss vom 14.04.2011 X B 112/10, BFH/NV 2011, 1376).

43

Die Entscheidung, ob öffentlich zugestellt werden soll, steht, wie sich aus der Verwendung des Begriffs "kann" im Wortlaut der Bestimmung ergibt, im Ermessen der Behörde. Dieses Ermessen setzt aber erst dann ein, wenn die unter Buchstabe a) bis c) des Abs. 1 des § 15 VwZG a. F. geregelten gesetzlichen Voraussetzungen für eine öffentliche Zustellung vorliegen. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist in vollem Umfang und nicht nur in den Grenzen des § 102 FGO durch das FG nachprüfbar.

44

Soweit der Beklagte im Streitfall der Sache nach geltend macht, dass zwischen dem Verhalten des Empfängers einerseits und dem Umfang der notwendigen Ermittlungen der Behörde andererseits eine Wechselwirkung in der Form bestehe, dass besonders eingehende Ermittlungen jedenfalls in solchen Fällen nicht erforderlich seien, in denen der Adressat alles unternehme, um seinen Aufenthaltsort zu verheimlichen, rechtfertigt dies unter den gegebenen Umständen des Streitfalls keine andere Beurteilung. Im Hinblick auf die schwerwiegenden Folgen einer öffentlichen Zustellung rechtfertigt die Abmeldung bei der Meldebehörde des bisherigen Wohnsitzes ohne Angabe einer konkreten Adresse für den neuen Wohnsitz im Ausland es jedenfalls nicht, dass der Beklagte solche Ermittlungen unterlässt, die nach den besonderen Umständen des Einzelfalles naheliegen, nicht von vornherein aussichtslos erscheinen und auch nicht besonders kostenaufwändig sind (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 15.01.1991 VII R 86/89, BFH/NV 1992, 81; BFH-Urteil vom 06.06.2000 VII R 55/99, BStBl II 2000, 560).

45

Die o.g. Ausführungen zur Unwirksamkeit der öffentlichen Zustellung gelten auch in Bezug auf die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre vom 11.3.2003 durch die der Vorbehalt der Nachprüfung in den Bescheiden vom 31.10.2001 aufgehoben wurde. Auch insoweit lagen die Voraussetzungen für eine öffentliche Zustellung gemäß § 15 Abs. 1 VwZG a. F. nicht vor,

46

weil der Beklagte naheliegende Ermittlungen über den konkreten Aufenthaltsort des Steuerpflichtigen unterlassen hat.

Die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre sind somit erst durch die Übergabe der Bescheidkopien an die Kläger Mitte März 2007 bekanntgegeben worden. Die o.g. Mängel der förmlichen Zustellung wurden durch die Übergabe der Bescheidkopien gemäß § 9 Abs. 1 VwZG a. F. (ab 1.1.2006 § 8 VwZG) geheilt. Nach dieser Vorschrift gilt ein Schriftstück, dessen formgerechte Zustellung sich nicht nachweisen lässt oder das unter Verletzung zwingender Zustellungsvorschriften zugegangen ist, als in dem Zeitpunkt zugestellt, in dem es der Empfangsberechtigte nachweislich erhalten hat. Ein Verstoß gegen § 15 VwZG a. F. schließt die Anwendbarkeit des § 9 Abs. 1 VwZG nicht aus (vgl. BFH-Urteil vom 09.12.2009 X R 54/06, BStBl II 2010, 732; BFH-Urteil vom 06.06.2000 VII R 55/99, BStBl II 2000, 560, m.w.N.).

Die Kläger haben mit Schreiben vom 31.03.2007 fristgerecht Einspruch gegen diese Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre erhoben.

2. Die erstmals im März 2007 bekanntgegebenen Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre 1997 bis 1999 waren unabhängig davon, dass die Steuer jeweils unstreitig auf 0 DM/€ festzusetzen gewesen wäre, rechtswidrig. Zum Bekanntgabezeitpunkt im März 2007 war nämlich für diese Streitjahre bereits Festsetzungsverjährung eingetreten.

Die Festsetzungsfrist für das Streitjahr 1997 endete mit Ablauf des Jahres 2004, die Festsetzungsfrist für das Streitjahr 1998 mit Ablauf des Jahres 2005 und die Festsetzungsfrist für das Streitjahr 1999 mit Ablauf des Jahres 2006.

Da für keines der Streitjahre eine Steuererklärung abgegeben wurde, begann die Festsetzungsfrist gemäß § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO jeweils mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgte, in dem die Steuer entstanden ist. Die Festsetzungsfrist begann somit für 1997 mit Ablauf des Jahres 2000, für 1998 mit Ablauf des Jahres 2001 und für 1999 mit Ablauf des Jahres 2002.

Die reguläre 4-jährige Festsetzungsfrist gemäß § 169 Abs. 4 Nr. 2 AO endete damit Ende 2004 (1997), Ende 2005 (1998) und Ende 2006 (1999). Anhaltspunkte dafür, dass etwa wegen Steuerhinterziehung oder leichtfertiger Steuerverkürzung gemäß § 169 Abs. 2 S. 2 AO eine verlängerte Festsetzungsfrist eingreifen könnte, liegen nicht vor.

Dem Eintritt der Festsetzungsverjährung spätestens mit Ablauf des Jahres 2006 steht im Streitfall auch die Regelung des § 169 Abs. 1 S. 3 Nr. 2 AO nicht entgegen.

Nach dieser Vorschrift ist die Festsetzungsfrist gewahrt, wenn, so die bis Ende 2005 geltende Fassung, vor ihrem Ablauf im Falle einer öffentlichen Zustellung der Steuerbescheide oder eine Benachrichtigung gemäß § 15 Abs. 2 VwZG a.F. ausgehändigt wird, bzw. nach der ab 1.2.2006 geltenden Fassung des § 169 AO die Benachrichtigung gemäß § 10 Abs. 2 S. 1 VwZG n. F. bekanntgemacht oder veröffentlicht wird. In der Sache ist mit der, an die Änderung des VwZG anknüpfenden Änderung des Wortlauts keine Änderung erfolgt; insbesondere ist mit Bekanntmachung der Benachrichtigung nicht die abgeschlossene Bekanntgabe des Bescheids gemeint (denn dann bedürfte es der Unterbrechung nicht). Nach der Formulierung des § 10 Abs. 2 S. 6 VwZG n. F., wonach die Zustellung als erfolgt gilt, wenn seit dem Tag der Bekanntmachung zwei Wochen vergangen sind, gilt als Bekanntmachung schon der Tag, also der Beginn des Aushängens, nicht erst der Ablauf der Aushangsfrist.

Für die entsprechende, eine reguläre Postaufgabe oder Zustellung betreffende Vorschrift in § 169 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 AO hat der Große Senat des BFH entschieden (Beschluss vom 25.11.2002 GrS 2/01, BStBl II 2003, 548), dass der rechtzeitig abgesandte Bescheid dem Steuerpflichtigen auch tatsächlich zugehen muss, wenn auch erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist. Es genüge nicht, wenn nach Ablauf der Festsetzungsfrist ein fehlgeschlagener Bekanntgabeversuch erneuert wird und der Bescheid daraufhin erfolgreich bekanntgegeben wird. Denn dieser Bescheid habe den Bereich der Behörde erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist verlassen. Damit knüpft der BFH an die Bekanntgabe des nämlichen, noch vor Ablauf der Festsetzungsfrist abgesandten Bescheides an den identischen Bekanntgabevorgang an (vgl. hierzu ausführlich FG Hamburg, Urteil vom 17.06.2010 5 K 79/08, EFG 2011, 200). Nach Ansicht des erkennenden Senats ist diese Rechtsprechung auch auf die öffentliche Zustellung gemäß § 122 Abs. 5 AO i.V. mit dem VwZG als eine Form der Bekanntgabe zu übertragen. Es ist kein Anhaltspunkt dafür ersichtlich, dass § 169 Abs. 1 S. 3 Nr. 2 AO auf den wirksamen Abschluss des Bekanntgabevorgangs, der mit dem Aushängen der Benachrichtigung erst seinen Anfang nimmt, verzichten wollte. Jedenfalls dann, wenn wie im Streitfall eine Kopie des Bescheides ausgehändigt wird, geht ein mit dem ausgehängten nicht identisches Schriftstück zu und vollzieht sich ein Vorgang, der nicht mehr der nämliche ist, der mit dem Aushang seinen Anfang nahm.

Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht daraus, dass im Streitfall möglicherweise keine neue Bekanntgabe des Bescheides vorliegt, weil für eine neue Bekanntgabe anders als für die Heilung auch ein neuer/nachträglicher Bekanntgabewille erforderlich ist, der im Streitfall möglicherweise fehlt (vgl. hierzu ausführlich FG Hamburg, Urteil vom 17.06.2010 5 K 79/08, EFG 2011, 200). Vor dem Hintergrund des von dem Großen Senat zutreffend dargelegten Zwecks des § 169 Abs. 1 Nr. 1 AO ist nach Überzeugung des erkennenden Senats nämlich auch für den Bereich des § 169 Abs. 1 Nr. 2 AO davon auszugehen, dass die Vorschrift maßgeblich den Einfluss rein zeitlicher Zugangsvoraussetzungen für die Fristwahrung ausschalten will. Auf dieser Grundlage legt der Senat § 169 Abs. 1 Nr. 2 AO dahingehend aus, dass die mit Rücksicht auf Artikel 103 GG geschaffene Regelung der Dauer des Aushangs ohne Folge für die Einhaltung der Festsetzungsfrist sein sollte, mit der Maßgabe, dass es für die Einhaltung der Festsetzungsfrist genügt, wenn das Aushängen vor Ablauf der Frist erfolgt, sofern der Aushang nach Ablauf der Festsetzungsfrist für die gesetzlich vorgesehene Dauer fort dauert und die übrigen, sich nach dem VwZG anschließenden Wirksamkeitsvoraussetzungen betreffend den Vermerk über die Abnahme erfüllt sind. Denn ebenso wenig wie mittels der Regelung in § 169 Abs. 1 S. 3 AO auf den Abschluss der Bekanntgabe verzichtet werden sollte, soll hierdurch auf die Wirksamkeitsvoraussetzungen der öffentlichen Zustellung im Übrigen verzichtet werden. Ebenso wenig sollen solche Verzögerungen für die Wahrung der Festsetzungsfrist unschädlich sein, die durch Verletzung von Wirksamkeitsvoraussetzungen der Bekanntgabe und deren notwendige Heilung verursacht werden.

Diese Wirksamkeitsvoraussetzungen sind im Streitfall hinsichtlich der sachlichen Voraussetzung des unbekannten Aufenthalts nicht erfüllt, so dass § 169 Abs. 1 Nr. 2 AO den Ablauf der Festsetzungsfrist nicht zu hemmen vermag. Die Heilung der fehlerhaften öffentlichen Zustellung durch die Übersendung der Bescheidkopien, sei es mit oder ohne neue Bekanntgabenwillen, hat damit zwar für den Lauf der Rechtsmittelfrist, nicht aber für die Hemmung der Festsetzungsfrist Bedeutung (vgl. ausführlich FG Hamburg, Urteil vom 17.06.2010 5 K 79/08, EFG 2011, 200).

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO
i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

