
Datum: 23.04.2013
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 1243/12
ECLI: ECLI:DE:FGK:2013:0423.15K1243.12.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob ein Einkommensteueränderungsbescheid des Beklagten nichtig ist oder jedenfalls wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung nicht mehr hätte ergehen dürfen.

2

Die Kläger sind Eheleute und werden im Streitjahr 2001 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger ist von Beruf Rechtsanwalt und erzielte im Streitjahr Einkünfte aus selbständiger Arbeit jeweils als Gesellschafter von wechselnden Rechtsanwaltssozietäten.

3

In der am 30.1.2003 beim Beklagten eingereichten Einkommensteuererklärung 2001 gaben die Kläger eine Beteiligung des Klägers an zwei Sozietäten an und baten darin um Ansatz der Einkünfte von Amts wegen. Im Einkommensteuerbescheid 2001 vom 9.5.2003 erfasste der Beklagte insoweit im Wege der -ausdrücklich als solchen bezeichneten- Schätzung einen Betrag i.H.v. 225.138 DM. Dieser Erstbescheid wurde sodann mehrfach geändert, zuletzt vor dem hier streitigen Bescheid durch den Änderungsbescheid vom 21.9.2004. In diesem berücksichtigte der Beklagte aufgrund von entsprechenden Feststellungsbescheiden Einkünfte des Klägers aus selbständiger Arbeit i.H.v. 540.592 DM und setzte eine Einkommensteuer von 80.248,28 € (= 156.952 DM) fest.

4

In einem undatierten Schreiben der Kläger - beim Beklagten am 20.1.2010 eingegangen - unterrichteten die Kläger den Beklagten - betreffend das Streitjahr - über den Sachverhalt und den Verfahrensstand hinsichtlich einer Betriebsprüfung und einer abgeschlossenen tatsächlichen Verständigung über die Höhe des Firmenwertes der Sozietät A im Zeitpunkt der

5

Realteilung. Nach Auskunft des zuständigen Finanzamts B solle der geänderte Feststellungsbescheid für 2001 am 30.12.2009 versendet werden. Die Mitteilungen an die Wohnsitzfinanzämter sollten bereits versandt worden sein. Die Kläger baten den Beklagten, Einkommensteueränderungsbescheide für die Kalenderjahre 2001-2005 erst zu erlassen, wenn für alle Veranlagungszeiträume geänderte Gewinnfeststellungsbescheide vorlägen.

Auf diesem Schreiben ist handschriftlich als Wiedervorlagdatum der 16.4.2010 notiert. 6

In der Einkommensteuerakte des Beklagten findet sich sodann eine Mitteilung des Finanzamts B, datierend vom 30.12.2009, nach der für die „Gemeinschaft A Rechtsanwälte“ in einem geänderten Feststellungsbescheid für 2001 vom 30.12.2009 für den Kläger Einkünfte aus selbständiger Arbeit i.H.v. 853.693,62 DM festgestellt worden sind. Der Verfügungsteil am unteren Rand dieser Mitteilung enthält den Aktenvermerk einer Auswertung mit Namensparaphie und dem Datum des 19.12.2011. 7

Der Beklagte verfügte einen Änderungsbescheid zur Einkommensteuer für 2001, der im Rechenzentrum ausweislich des verschlüsselten Datums in der unteren rechten Ecke am 20.12.2011 gerechnet worden ist. Das dort erstellte Exemplar eines Bescheidentwurfs datiert vom 9.1.2012 und ist im Adressfeld an die „C Steuerberatung Sozietät“ in B gerichtet. Dieses Schriftstück ist im Aktenexemplar durchgestrichen mit einem Blei-stiftvermerk „Bereits versandt“. 8

Unter dem Datum des 23.12.2011 fertigte die Steuerinspektorin D einen Aktenvermerk, nachdem aus verwaltungsökonomischen Gründen auf eine personelle Zinsfestsetzung verzichtet worden sei. Der Bescheid sei daher „wie beigelegt (Kopie) am 23.12.2011 per PZU“ zur Post gegeben worden. Sodann ist ein Wiedervorlagdatum vom 2.1.2012 vermerkt. 9

Die nachfolgende Kopie entspricht dem Schriftbild nach einem direkt beim Finanzamt ausgedruckten Steuerbescheid. Sie entspricht inhaltlich dem oben beschriebenen Bescheidentwurf, weist aber ein mit weißem Korrekturband überklebtes und handschriftlich auf den 23.12.2011 geändertes Datum auf. Inhaltlich sind darin Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Klägers in Höhe von 832.958 DM erfasst und die Einkommensteuer auf 119.748,65 € (entspricht 234.208 DM) festgesetzt. 10

Die Steuerberatungssozietät C hat dem Beklagten mit Schreiben vom 2.1.2012 – bei diesem eingegangen am 3.1.2012 – mitgeteilt, dass für die Kläger keine uneingeschränkte Empfangsvollmacht auf deren Kanzlei vorliege. Als Anlage wurde der Einkommensteuerbescheid im Original samt Eingangsstempel der Kanzlei zurückgesandt. 11

Auf diesem Schreiben findet sich mit schwarzer Schrift ein paraphierter Aktenvermerk, datierend vom 4.1.2012, mit dem Wortlaut: 12

„Wegen Ablauf der Festsetzungsfrist muss der Bescheid noch heute bekannt gegeben werden. Bei dem beigelegten Bescheid wurde wiederum das Datum und Adressat geändert und dieser dann am 04.01.12 durch persönl. Einwurf in den Briefkasten des Stpfl. bekannt gegeben. s. beigelegte Verfügung“. 13

In einem weiteren Aktenvermerk, ebenfalls datierend vom 4.1.2012, heißt es: 14

„Der beigelegte Einkommensteuerbescheid 2001 vom 4.1.2012 wurde am 4.1.2012 um 17.24 Uhr im Briefkasten der Steuerpflichtigen E und E1, F-Straße a, ... G durch Frau D (Stf'in) eingeworfen. Dies bezeugt Herr H (StOI), Bearbeiter der Rechtsbehelfsstelle, der beim 15

Einwurf mit zugegen war.“

Der den Kläger zugegangene Bescheid nennt als Absender den Beklagten, weist ein handschriftliches Datum vom 4.1.2012, im Adressatenfeld handschriftlich die Namen und Adresse der Kläger, einen Eingangsstempel „Eingegangen 27. Dez. 2011 StB C“ und unter dem Adressfeld den durchgestrichenen Zusatz „als Empfangsbevollmächtigte für Herrn E und Frau E1“ auf. Auf dem dritten Blatt des Bescheides befindet sich im oberen Drittel ein Vermerk „Fortsetzung siehe Seite 3“. Unmittelbar darunter steht nach Nennung der Steuer-Identitätsnummern der Kläger und ihrer Steuernummer sowie der Bezeichnung „Seite 3“ der Text: „Bescheid für 2001 über Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer vom 09.01.2012“. Entsprechend ist die Textgestaltung auf dem letzten Blatt des Bescheides, dessen Text mit einem Abdruck des Dienstsiegels des Beklagten endet.

16

Mit Schreiben vom 23.1.2012 – beim Beklagten eingegangen am 24.1.2012 – legten die Kläger gegen den Bescheid vom 4.1.2012 Einspruch ein, den sie damit begründeten, dass die Festsetzungsfrist abgelaufen sei. Die Änderung des vorausgehenden Bescheides für 2001 beruhe auf dem Feststellungsbescheid des Finanzamts B vom 30.12.2009. Die Zweijahresfrist zu dessen Auswertung sei abgelaufen gewesen. Die Verjährungsberechnung des Beklagten sei falsch. Ihrer Rechtsauffassung nach sei § 122 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung - AO - dahingehend auszulegen, dass nicht erst der nächste Werktag als Zugangsdatum fingiert werden dürfe. Daher sei Bekannt-gabetag des geänderten Feststellungsbescheides bereits der 2.1.2010 (Samstag) gewesen. Zudem sei entgegen der Behauptung des Beklagten der Bescheid vom 4.1.2012 nicht persönlich zugestellt worden; er habe vielmehr irgendwann vor dem 8.1.2012 – dem Tag als der Kläger die Wochenpost gesichtet habe – in einem Umschlag im Briefkasten ihres Hauses gelegen. Der Briefumschlag trage keine Datierung. Sollte ein Verwaltungsbeamter den Brief in den Briefkasten geworfen haben, habe er gegen die Regelungen im Verwaltungszustellungsgesetz und der Zivilprozessordnung verstoßen. Gleich nach dem Wochenende vom 7./8.1.2012, am 9.1.2012 habe der Kläger Frau D angerufen, um sich nach den weiteren Folgen zu erkundigen. Es sei inzwischen erkennbar, dass man bei der Festsetzungsstelle den Überblick verloren habe. Als Folge des Bescheides über die Einkommensteuer 2001 hätten sie – die Kläger – ein Durcheinander von Bescheiden in unlogischer Reihenfolge erhalten. Schon der Bescheid vom 4.1.2012 enthalte im Adress- und Datumsfeld handschriftliche Streichungen und Überklebungen. Adressierung und Datum seien überklebt und handschriftlich eingetragen. Ähnlich manipulierte Bescheide seien gefolgt. Noch Ende Januar hätten sie Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zum 31.12.2004 und 2005 erhalten, die vom 3.1.2012 datierten. In diesen Bescheiden sei nur das Adressfeld überklebt bzw. überschrieben, nicht aber die Datumsfelder. Es sei nicht mehr nachvollziehbar, wann der streitbefangene Einkommensteuerbescheid versandt worden sei.

17

Mit Schreiben vom 28.2.2012 korrigierte der Beklagte den Klägern gegenüber seine ursprüngliche Argumentation mit einer persönlichen Zustellung des streitbefangenen Bescheides. Tatsächlich sei die Zustellung im Wege der Ersatzzustellung durch Einlegen in den Briefkasten gemäß § 5 Abs. 2 S. 2 Nr. 3 VwZG erfolgt. Ein eventueller Zustellungsmangel sei jedenfalls gemäß § 8 VwZG geheilt. Der Beklagte fügte den Zustellungsvermerk vom 4.1.2012 bei und wies darauf hin, dass als Zeuge Herr H zur Verfügung stehe. In einem Gespräch mit den Klägern an Amtsstelle hat der Beklagte sodann ausweislich einer Gesprächsnotiz vom 16.3.2012 ergänzend auf die Regelung des § 169 AO hingewiesen; eine Stellungnahme der Kläger dazu werde nicht erfolgen.

18

19

Mit Einspruchsentscheidung vom 22.3.2012 wies der Beklagte den Einspruch der Kläger als unbegründet zurück. Er begründete dies damit, dass seiner Auffassung nach die Festsetzungsverjährung nicht eingetreten und der angefochtene Bescheid wirksam bekannt gegeben worden sei.

Die Festsetzungsfrist sei gemäß § 169 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 AO gewahrt, da der angegriffene Bescheid das Finanzamt ausweislich der Niederschrift über das Einlegen des Bescheids in den Briefkasten der Kläger vor Ablauf der Festsetzungsfrist verlassen habe. Der geänderte Feststellungsbescheid des Finanzamts B vom 30.12.2009 sei als Grundlagenbescheid als am dritten Tag nach Aufgabe zur Post bekannt gegeben anzusehen. Da dieser Tag Samstag, der 2.1.2010, gewesen sei, verschiebe sich das Bekanntgabedatum auf den nächstfolgenden Werktag, also Montag, den 4.1.2010. Die zweijährige Festsetzungsfrist habe somit erst mit Ablauf des 4.1.2012 geendet. Unerheblich sei, dass der angefochtene Bescheid durch die Sachbearbeiterin selbst in den Briefkasten der Kläger eingelegt worden sei und eine Übermittlung durch die Post nicht stattgefunden habe. § 169 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 AO besage nicht, dass für die Fristwahrung eine Übermittlung des Steuerbescheids zwingend mit der Post zu erfolgen habe. Die Art und Weise, wie der Bescheid die Behörde verlasse, sei in der Norm offen gelassen. Der Bescheid sei auch wirksam bekannt gegeben worden. Die Kläger hätten selbst vorgetragen, dass sie am 8.1.2012 den Bescheid erhalten hätten. 20

Daraufhin haben die Kläger am 23.4.2012 die vorliegende Klage wegen Einkommensteuer 2001 erhoben. 21

Die Kläger wiederholen zur Begründung zunächst ihr bisheriges Vorbringen im Einspruchsverfahren. Sie bestreiten die aus ihrer Sicht unglaubwürdigen Ausführungen des Beklagten zum Einwurf in den Briefkasten. Angesichts des wechselnden Vortrags sei die erst mit Schreiben vom 28.2.2012 vorgelegte Notiz vom 4.1.2012 zweifellos rückdatiert. Darüber hinaus verweisen sie darauf, dass der angegriffene Bescheid – wie sich aus den Kopfzeilen im Computerausdruck auf den Seiten 3 und 5 ergebe – tatsächlich vom 9.1.2012 datiere. Das werfe ein weiteres Licht auf die Überklebungen im Bescheid und müsse endgültig zur Nichtigkeit des Bescheides führen. 22

Nach Durchführung einer Akteneinsicht tragen die Kläger ergänzend wie folgt vor: Durch den handschriftlichen roten Vermerk „Hohe Einkünfte“ auf der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr sei das Vorurteil beim Beklagten geprägt und die Zielrichtung seiner Verfahrensführung festgelegt gewesen. Der Gang eines Verfahrens betreffend den Einspruch gegen einen Zinsbescheid im Jahr 2003 zeige mittelbar, worum es dem Beklagten seit Beginn des Besteuerungsverfahrens gehe. Über einen Zeitraum von 20 Monaten werde weder eine Wiedervorlage notiert noch irgendein Verarbeitungsvermerk gefertigt. Diese Lücke in der Akte sei einzig und allein darauf zurückzuführen, dass man in ihr Zwischenverfügungen oder Wiedervorlagevermerke entweder reduziert habe oder schlicht keine Wiedervorlage gemacht habe. Das Ergebnis habe jedenfalls sein sollen, einen möglichst langen und steuerlich nicht absetzbaren Zinslauf herbeizuführen. 23

Dass es außerhalb der dem Senat zur Verfügung gestellten Akte eine Dokumentation geben müsse, aus der sich dies ergebe, werde dadurch belegt, dass die Bearbeitung dann zufällig am 19.12.2011 wieder aufgenommen worden sei. Dann sei der elektronische auf den 9.1.2012 datierte Bescheid gefertigt worden. Wie der Beklagte darauf gekommen sei, den Bescheid an das Beratungsbüro C zu schicken, erhelle sich aus den Akten nicht. Dieses Büro vertrete die Kläger für wesentlich spätere Steuerjahre. 24

Die nächste Ungereimtheit tauche bei der Rücksendung des Bescheides seitens des Steuerberatungsbüros C auf. Dessen Schreiben sei laut Eingangsstempel am 3.1.2012 beim Beklagten eingegangen. Dass man bereits am 4.1. festgestellt habe, dass an diesem Tag die Verjährungsfrist ablaufe, sei angesichts der Bearbeitungszeiten auf Beklagtenseite völlig ungläubhaft. Kein Finanzamt arbeite so schnell. Angesichts des Eingangsstempels vom 3. Januar, der anschließenden normalen Postverteilung und des Eingangsstapels, auf dem sich die Post der Weihnachtszeit getürmt habe, zweifelten sie - die Kläger - daran, dass der Sachbearbeiter dieses Schreiben sofort erkannt, eine Verjährungsprüfung durchgeführt und mit einem Ergebnis abgeschlossen habe.

Wenn man den angefochtenen Bescheid in Anwesenheit des juristisch ausgebildeten Sachgebietsleiters habe zustellen wollen, hätte man die vom Zustellungsrecht geforderten Formalien ohne weiteres einhalten können. Es sei nicht versucht worden, sie – die Kläger – persönlich zu erreichen. Im Hause habe sich nachweisbar die Tochter der Kläger aufgehalten, die sich gerade von einer Blinddarmoperation erholte habe. Niemand habe an diesem Abend an der Tür geklingelt. Diese den Adressaten schützende rechtliche Anforderung sei nicht eingehalten worden. 26

Die Behauptung des Beklagten, man habe den Eingang weiterer Mitteilungen abwarten wollen, sei schlicht falsch. Solche habe es nicht gegeben und sie seien noch nicht zu erwarten gewesen. Dass die Akte rein zufällig wieder auf den Tisch der Sachbearbeiterin gelandet sei, sei nicht vorgetragen und auch kaum denkbar. Es werde ein interner Vorgang zurückgehalten, aufgrund dessen die Akte kurz vor Fristablauf wieder in die Bearbeitung zurückgegangen sei. Am Tag des Zugangs ihres Schreibens vom 26.1.2010 habe der Beklagte alles gehabt, was er benötigt habe. 27

Die Behauptung des Beklagten, es sei sehr wohl üblich, dass die Veranlagungssachbearbeiter die neu eingegangene Post auch zur Weihnachtszeit auf eilige Vorgänge kurzfristig sichteteten, und dies insbesondere hinsichtlich des vom Steuerberater C zurückgesandten Bescheides geschehen sei, bestreiten die Kläger. 28

Zudem sei es ungerecht, dass in einer Zeit der Arbeitsüberlastung und in einer Stresssituation ein Brief von drei Mitarbeitern einschließlich eines Sachgebietsleiters eingeworfen worden sein solle. 29

Dass der Aktenvermerk über den Einwurf des Bescheides nachträglich gefertigt worden sei, werde auch dadurch belegt, dass der Beklagte im weiteren Verfahren behauptet habe, der Bescheid sei persönlich zugestellt worden. 30

Im Übrigen bleibe es bei der vorgetragenen Rechtsauffassung. Die Rechtsprechung, nach der das Recht der Fristenberechnung auf die Dreitagesfrist anzuwenden sei, verstoße gegen den klaren Wortlaut des Gesetzes und sei nicht haltbar, dürfte letztlich sogar verfassungswidrig sein. 31

Auf den § 169 AO komme es nicht an, wenn man die Dreitagesfrist richtig anwende. Es komme auf die Vorschrift auch dann nicht an, wenn der angegriffene Steuerbescheid die Finanzbehörde erst nach dem 4.1.2012 verlassen habe, wovon auszugehen sei. 32

Wenn der Bescheid die Finanzbehörde aber am 4.1.2012 verlassen haben sollte, könne eine teleologische Auslegung dieser Vorschrift nur dazu führen, dass sie den Standpunkt des Beklagten nicht stützen könne. § 169 AO setzt einen Zustellungswillen voraus, der am 4.1.2012 noch gar nicht vorgelegen haben könne. Darüber hinaus gehe es um 33

Schuldnerschutz und den Schutz des Steuerbürgers. Wer die diesem Zweck dienenden Zustellungsnormen verletze, dürfe sich nicht aufgrund der formalen Vorschrift des § 169 AO durch die bloße Behauptung retten können, dass der Bescheid die Finanzbehörde verlassen habe. Letztlich sei eine teleologische Reduktion der Vorschrift dergestalt angezeigt, dass sie nicht zur Umgehung und zum Missbrauch benutzt werden dürfe. Sie könne nur kumulativ mit den Zustellungsvorschriften gelten. Wenn eine ordentliche Zustellung auf den Weg gebracht worden wäre, möge dieser Vorschrift ihren Sinn haben und anwendbar sein, sonst jedoch nicht.

Die Kläger beantragen, 34

den Einkommensteuerbescheid vom 4.1.2012 sowie die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 22.3.2012 aufzuheben. 35

Der Beklagte beantragt, 36

die Klage abzuweisen, 37

hilfsweise Durchführung einer Ortsbesichtigung dazu, dass der streitbefangenen Bescheid in den Briefkasten des Hauses F-Straße a eingeworfen worden ist. 38

Zur Begründung verweist er voll inhaltlich auf seine Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend wie folgt vor: Der Einkommensteuerbescheid vom 4.1.2012 trage auf den Seiten 3 und 4 deshalb das Datum des 9.1.2012, weil der Bescheid im Falle eines regulären Versands über das Rechenzentrum an diesem Tag verschickt worden wäre. Mit Blick auf den bevorstehenden Ablauf der Festsetzungsfrist habe die Veranlagungsstelle für den am 19.12.2011 angewiesenen Änderungsbescheid einen Versand an das Finanzamt angewiesen und damit einen Zentralversand durch das Rechenzentrum, der erst am 9.1.2012 erfolgt wäre, unterdrückt. Nach Freigabe des Änderungsbescheides habe man sodann eine Bescheiddurchschrift ausgedruckt, diese mit dem aktuellen Datum versehen und an die Steuerberatungskanzlei C verschickt. Nach dem Rücklauf von dort habe die Bearbeiterin das Datum auf Seite 1 auf den 4.1.2012 geändert und den Bescheid am Nachmittag desselben Tages in den Briefkasten der Kläger eingelegt. 39

Die den Rechtsstreit betreffenden Akten seien vollständig übermittelt worden. Es seien weder Aktenteile ausgeheftet worden noch Wiedervorlagevermerke oder dergleichen unterdrückt worden. Die Behauptung, er – der Beklagte – richte seine Bearbeitungsweise darauf aus, einen besonders langen Zinslauf herbeizuführen, entbehre jeder Grundlage. Um wiederholte Änderungsbescheide zu vermeiden und der hohen Arbeitsbelastung auf den Veranlagungsbezirken gerecht zu werden, sei es üblich, zunächst den Eingang einiger Mitteilungen abzuwarten und sodann eine einheitliche Auswertung vorzunehmen. Hierbei sei jedoch der Ablauf der zweijährigen Festsetzungsfrist zwingend zu beachten. Nichts anderes sei im Fall der Kläger geschehen. Eine EDV-gestützte Überwachung der Auswertung von Mitteilungen über Grundlagenbescheide habe es jedenfalls bis Ende 2011 noch nicht gegeben. Es sei darauf hinzuweisen, dass die Kläger im Schreiben vom 26.1.2010 selbst darum gebeten hätten, die Änderungen der Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 2001 - 2005 erst vorzunehmen, wenn alle geänderten Gewinnfeststellungsbescheide vorlägen. Der Beklagte habe vor diesem Hintergrund die Bearbeitung im vermeintlichen Interesse der Kläger zurückgestellt. Es sei üblich, dass die Veranlagungssachbearbeiter neu eingegangene Post auf eilige Vorgänge kurzfristig sichteteten. Dies geschehe auch zur Weihnachtszeit und sei insbesondere hinsichtlich des vom Steuerberater C zurückgesandten Bescheides erfolgt. Die Behauptung der Kläger, der Aktenvermerk über die Zustellung sei 40

nachträglich gefertigt worden, sei haltlos.

Für die Tatsache, dass der Bescheid vor Eintritt der Festsetzungsverjährung bekannt gegeben worden sei, indem er noch vor Ablauf der Festsetzungsfrist das Finanzamt verlassen habe – er sei am 4.1.2012 um 17:24 Uhr von der zuständigen Sachbearbeiterin, Frau D, in den Briefkasten der Kläger eingeworfen worden-, wird Beweis angeboten durch Vernehmung 41

1. der Zeugin D, 42

2. des Zeugen H, 43

3. sowie des Zeugen K. 44

Herr H, ein Bearbeiter der Rechtsbehelfsstelle, und Herr K, zum damaligen Zeitpunkt der zuständige Sachgebietsleiter, seien bei dem Vorgang zugegen gewesen. 45

Der Senat hat die drei vom Beklagten benannten Personen als Zeugen vernommen. Zum Beweisthema wird auf den in der mündlichen Verhandlung verkündeten Beweisbeschluss laut Protokoll der mündlichen Verhandlung Bezug genommen, ebenso zum Ergebnis der durchgeführten Beweisaufnahme und der ergänzenden Stellungnahmen der Beteiligten zu den Aussagen, insbesondere die Schilderung des Klägers zur Lage und Beschaffenheit des Hauseingangs der Kläger sowie des Nachbarhauses, des Briefkastens der Kläger und zum Verhalten der Nachbarn der Kläger bei einem Fehleinwurf von Post in deren Briefkasten, sowie den Kopien der Zeitrachweise der Zeugen D und H und des Fahrtenbuches des Dienstwagens des Beklagten. 46

Entscheidungsgründe 47

Die Klage ist unbegründet. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2001 vom 4.1.2012 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 22. 3.2012 sind rechtmäßig und verletzen daher die Kläger nicht in ihren Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 S. 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). Der angefochtene Einkommensteuerbescheid ist nicht nichtig und er ist zudem nicht außerhalb der für die Auswertung des Grundlagenbescheides des Finanzamts B vom 30.12.2009 geltenden Festsetzungsfrist ergangen. Er hat nämlich den Bereich des Beklagten am 4.1.2012 verlassen und ist nach eigenem Vortrag der Kläger diesen (spätestens) am 8.1.2012 zugegangen. 48

1. Der Einkommensteuerbescheid vom 4.1.2012 ist nicht nichtig. 49

a) Ein Verwaltungsakt ist gemäß § 125 Abs. 1 AO nichtig, soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist. Ein derartiger Fehler kann vorliegen, wenn der im Verwaltungsakt nicht im Sinne des § 119 Abs. 1 AO inhaltlich hinreichend bestimmt ist. Das Gebot inhaltlicher Bestimmtheit von Steuerbescheiden gebietet, dass der Regelungsinhalt aus dem Verwaltungsakt eindeutig und exakt entnommen werden kann. Dieses Erfordernis soll unter anderem sicherstellen, dass für den Betroffenen erkennbar ist, welcher Sachverhalt besteuert wird und damit u. a. das Entstehen der Steuerschuld und eine Verjährung ohne weiteres festzustellen sind (vgl. BFH-Urteil vom 17.9.1986 II R 62/84, BFH/NV 1987,738 mit weiteren Nachweisen). Welche Anforderungen in dieser Hinsicht an die Bestimmtheit eines Änderungsbescheides zu richten sind, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab (BFH-Urteil vom 26.9.2006 X R 21/04, BFH/NV 2007,186). Dies hat zur Folge, dass die an die 50

Bestimmtheit von Steuerbescheiden im Einzelnen konkret zu stellenden Anforderungen regelmäßig nicht allgemein festgestellt werden können (BFH-Beschluss vom 5.11.1992 II B 19/92, BFH/ NV 1993, 623).

Ohne Rücksicht auf das Vorliegen der Voraussetzungen des § 125 Abs. 1 AO ist gemäß Abs. 2 dieser Norm ein schriftlich erlassener Verwaltungsakt nach der – hier allein in Betracht kommenden Alternative – dortigen Ziffer 1 nichtig, wenn dieser die erlassende Finanzbehörde nicht erkennen lässt. 51

b) Der hier angefochtene Einkommensteuerbescheid ist weder nach § 125 Abs. 1 noch nach § 125 Abs. 2 Nr. 1 AO nichtig. 52

aa) Denn zum einen ist die erlassende Finanzbehörde, nämlich das Finanzamt L, als Absender klar zu erkennen. 53

bb) Darüber hinaus erfüllt der den Klägern bekanntgegebene Einkommensteuerbescheid die konkretisierenden Anforderungen an die Bestimmtheit gemäß § 157 Abs. 1 S. 2 AO. Danach müssen schriftliche Steuerbescheide die festgesetzte Steuer nach Art und Betrag bezeichnen und angeben, wer die Steuer schuldet. 54

Es lässt sich nämlich unschwer dem Bescheid entnehmen, wer Adressat der Steuerfestsetzung für die Einkommensteuer 2001 sein soll und wie hoch diese festgesetzt werden sollte. Adressaten sind hier die Kläger, da sie mit ihren Namen, ihrer Steuernummer und ihren Steueridentifikationsnummern bezeichnet sind und ihre zutreffende Wohnanschrift genannt ist. Unter der Überschrift „Festsetzung“ ist im Bescheid festgehalten, dass dieser nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO geändert ist. Zudem ist eine Festsetzung an Einkommensteuer i.H.v. 119.748,65 € darin ablesbar. In den Erläuterungen des Bescheides ist des weiteren festgehalten, dass die Änderung sich aufgrund der Mitteilung des Feststellungsfinanzamts B vom 30.12.2009 bezüglich der Beteiligung an „A Rechtsanwälte“ in – betragsmäßig zwischen den Beteiligten unstreitiger – Höhe der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit des Klägers ergibt. Des Weiteren ist dort festgehalten, dass dieser Bescheid den Bescheid vom 21.9.2004 ändert. 55

Damit ist der Bescheid hinreichend bestimmt, was auch nicht dadurch anders zu beurteilen ist, dass die Namen und Adresse der Kläger handschriftlich geschrieben sind, dass ein durchgestrichener Text bezüglich einer Empfangsbevollmächtigung auf dem Bescheid enthalten ist, und dass das Datum handschriftlich ergänzt worden ist. 56

Durch die Streichung des Textes wird dessen oben bezeichneter notwendiger Inhalt nicht unklar, und ein Datum ist für die Bestimmtheit eines Steuerbescheides generell nicht erforderlich, (vgl. BFH-Urteile vom 20.11.2008 III R 66/07, BStBl II 2009,185, vom 8.4.1982 X R 69/81, BFH/NV 1988,72; Rüsken in: Klein, AO, 11. Auflage, § 157, Rz. 15). Wenn denn ein solches Datum vorhanden ist, ist es somit auch unschädlich, wenn es handschriftlich auf den Bescheid geschrieben worden ist. Zwar ist den Klägern zuzugeben, dass die äußere Form des Bescheides von der sonst üblichen Qualität der Textgestaltung und des Layouts der Bescheide der Finanzverwaltung NRW negativ abweicht, doch führt dies nicht zur Nichtigkeit eines solchen Bescheides. 57

Auch die von den Klägern hervorgehobene Tatsache, dass sich im Text der zweiten Seite ein Hinweis auf einen Bescheid von einem späteren Datum, nämlich 9.1.2012 findet, führt nicht zur Annahme der Nichtigkeit dieses Bescheides. Denn wie bereits oben dargelegt, ist zum einen eine Datierung eines Steuerbescheides generell kein Wirksamkeitserfordernis, zum 58

anderen findet sich der von den Klägern beanstandete Textteil mit einer neuen Seitenzahl nicht oberhalb zu Beginn eines neuen Blattes – wie dies bei Bescheiden der Fall ist, die vom Rechenzentrum ausgedruckt und versandt worden sind – sondern im Text des Bescheides, so dass allein durch die Angabe einer weiteren Blattzahl und eines unzutreffenden Datums kein Zweifel darüber bestehen kann, dass auch der folgende Textteil wie der vorangehende tatsächlich zu dem Bescheid gehört, der bekannt gegeben werden sollte. Zudem sind hier jeweils die Steuernummer und beide Identifikationsnummern der Kläger mit aufgeführt. Auch daraus ergab sich für die Kläger mithin keine Mehrdeutigkeit des angefochtenen Bescheides. Dies gilt für die letzte Seite des Bescheides umso mehr, als dort manuell ein Dienstsiegel des Beklagten aufgebracht ist.

2. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid, dessen Festsetzung der Höhe nach zwischen den Beteiligten unstreitig ist – ist auch nicht deswegen rechtswidrig, weil er außerhalb der Festsetzungsfrist bekannt gegeben worden wäre. Die Festsetzungsfrist ist gemäß § 169 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 AO hier dadurch gewahrt worden, dass der angefochtene Einkommensteuerbescheid den Bereich des Beklagten als für die Steuerfestsetzung zuständigen Finanzbehörde am 4.1.2012 und damit rechtzeitig vor Eintritt der Festsetzungsverjährung verlassen hat. Dieser Bescheid ist nach eigenem Vortrag der Kläger diesen spätestens am 8.1.2012 zugegangen. Dass der Bescheid am 4.1.2012 den Bereich des Beklagten verlassen hat, in dem er durch die Zeugin D persönlich entweder in den Hausbriefkasten der Kläger oder den Hausbriefkasten des Nachbarhauses eingeworfen worden ist, steht zur Überzeugung des Senats nach Durchführung der Beweisaufnahme in Form einer mehrstündigen Vernehmung der drei an der Bekanntgabe mitgewirkt habenden Finanzbeamten fest.

59

a) Die Festsetzungsfrist zur Auswertung des Grundlagenbescheides des Finanzamts B vom 30.12.2009 betrug gemäß § 171 Abs. 10 S. 1 AO zwei Jahre nach dessen Bekanntgabe. Dieser Grundlagenbescheid ist gemäß der Zugangsvermutung des § 122 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 AO am Montag, dem 4.1.2010 bekannt gegeben worden. Denn der Aufgabetag, der 30.12.2009, war ein Mittwoch, so dass der dritte Tag nach Aufgabe zur Post Samstag, der 2.1.2010 war. Wegen des anschließenden Wochenendes verlängerte sich die Frist folglich auf den nachfolgenden ersten Werktag, also auf Montag, den 4.1.2010.

60

aa) Seit der Rechtsprechungsänderung durch das Urteil des BFH vom 14.10.2003 IX R 68/98 (BFHE 203,26, BStBl, II 2003,898) entspricht es ständiger Rechtsprechung des BFH und der Finanzgerichte, dass sich die Dreitagesfrist zwischen der Aufgabe eines Verwaltungsakts zur Post und seiner vermuteten Bekanntgabe verlängert, wenn das Fristende auf einen Sonntag, gesetzlichen Feiertag oder Sonnabend fällt, bis zum nächstfolgenden Werktag. Der Senat hält diese Rechtsprechung für zutreffend und folgt daher der abweichenden Rechtsauffassung der Kläger nicht.

61

Diese Verlängerung der Dreitagesfrist zur Vermutung des Bekanntgabetales gilt auch in Fällen wie dem hier vorliegenden, in dem die Anwendung der früheren Rechtsprechung des BFH dazu führen würde, dass bereits am 2.1.2010 die Bekanntgabe des Grundlagenbescheides anzunehmen wäre, sich also diese Berechnung der Dreitagesfrist zu Gunsten des Steuerpflichtigen auswirken würde, da dann am 4.1.2012 bereits die Frist von zwei Jahren zur Auswertung des Grundlagenbescheides verstrichen gewesen wäre. Mit dem BFH-Urteil vom 13.12.2000 X R 96/98 (BFHE 193,512, BStBl II 2001, 274). ist der erkennende Senat der Ansicht, dass der Zugangsfiktion und der vom BFH dazu gefundenen Berechnungsmethode eine beachtliche Entlastungsfunktion beizumessen ist, durch die Streitigkeiten über den genauen Zeitpunkt des Posteingangs eines Steuerbescheides

62

verhindert werden soll und dass diese Entlastungsfunktion sich sowohl zu Gunsten als auch zu Ungunsten des Steuerpflichtigen auswirken kann (so auch BFH-Beschluss vom 6.6.2001 XI B 130/99, nicht amtlich veröffentlicht, juris, nachfolgende Verfassungsbeschwerde gemäß §§ 93a, 93b BVerfGG nicht zur Entscheidung angenommen, Beschluss vom 19.12.2001 2 BvR 1588/01, juris).

bb) Die somit am 4.1.2012 um Mitternacht ablaufende Festsetzungsfrist zur Auswertung des Grundlagenbescheids des Finanzamts B ist zur Überzeugung des Senats durch den Einwurf des Steuerbescheides des – für die Einkommensteuerveranlagung der Kläger als Wohnsitzfinanzamt zuständigen – am 4.1.2012 in den Briefkasten entweder der Kläger oder in denjenigen des Nachbarhauses gewahrt worden. 63

aaa) Gemäß § 169 Abs. 1 S. 3 Nummer 1 AO ist die Festsetzungsfrist gewahrt, wenn der Steuerbescheid vor Ablauf der Festsetzungsfrist den Bereich der für die Steuerfestsetzung zuständigen Finanzbehörde verlassen hat. Die Festsetzungsfrist wäre nur dann nicht gewahrt, wenn jener Steuerbescheid den Empfänger nicht zugeht (so schon BFH, Großer Senat, Beschluss vom 25.11.2002 GrS 2/01, BFHE 201,1, BStBl. II 2003,548). Da nach eigenem Vortrag der Kläger der Bescheid zugegangen ist, ist die Festsetzungsfrist im vorliegenden Fall gemäß der genannten Norm gewahrt worden. 64

bbb) Dem Beklagten ist darin zuzustimmen, dass die genannte Norm nach Wortlaut sowie dem Sinn und Zweck nach lediglich darauf abstellt, dass der Steuerbescheid den Bereich der Finanzbehörde verlassen hat, also nicht vorschreibt, welchen Weg die Finanzbehörde zur Bekanntgabe des Bescheides beschreitet. Dies mag im Regelfall durch eine Aufgabe des Briefes bei einem Postdienst – etwa einer Filiale der Deutschen Post AG (vergleiche dazu BFH-Beschluss vom 17.8.2012 IX B 44/12, BFH NV 2012,1049) – geschehen, jedoch ist auch der hier gewählte Weg der Bekanntgabe durch einen Behördenangehörigen als Amtsboten zulässig (vgl. dazu allgemein BFH-Beschluss vom 27.6.2001 X B 23/01, BFH/NV 2001,1529). 65

ccc) Den Bereich der beklagten Finanzbehörde hat der Bescheid nach Ansicht des erkennenden Senats frühestens verlassen, wenn er aus den Räumlichkeiten des Beklagten mit dem Ziel verbracht worden ist, die Bekanntgabe an den Adressaten zu bewirken (vgl. Urteil des OVG Münster vom 1.4.2003 15 A 1468/01, NVwZ 2004,120). Jedenfalls ist ein Verlassen des Bereichs der beklagten Finanzbehörde nach Ansicht des erkennenden Senats dann anzunehmen, wenn der als Amtsbote eingesetzte Finanzamtsangehörige den Bescheid in den Hausbriefkasten des Steuerpflichtigen einwirft. Dies ist nämlich dem Sachverhalt gleichzustellen, dass der Steuerbescheid vom Finanzamt einem Beförderungsunternehmen wie der Bundespost übergeben worden ist und deren Zusteller den Brief in den Hausbriefkasten des Steuerpflichtigen einwirft. 66

Sinn und Zweck der Regelung des § 169 Abs. 1 S. 3 AO ist es, Beweisschwierigkeiten hinsichtlich des Zeitpunkts des Zugangs zu vermeiden, da Steuerbescheide in der Regel nicht zugestellt, sondern durch Zusendung als einfacher Brief bekannt gegeben werden. Die Vorschrift wurde geschaffen, um die Einhaltung der Festsetzungsfrist von den „Zufälligkeiten des Bekanntgabevorgangs“ – nicht jedoch derjenigen der Bekanntgabe – unabhängig zu machen. Die Regelung soll ersichtlich Fälle erfassen, in denen der Ablauf der Festsetzungsfrist droht. Hat der Steuerbescheid den Bereich des zuständigen Finanzamts vor Ablauf der Frist verlassen, soll diese gewahrt sein, auch wenn der Bescheid dem Steuerpflichtigen erst nach Ablauf der Frist zugeht. Verzögerungen beim Zugang des Bescheids sollen nicht zulasten des Finanzamts gehen. (so BFH-Beschluss des Großen Senats vom 25.11.2002 GrS 2/01, a.a.O.). 67

Daher braucht der Senat nach dem Ergebnis der durchgeführten Beweisaufnahme nicht festzustellen, ob der Steuerbescheid tatsächlich in den Hausbriefkasten der Kläger eingeworfen worden ist oder aber in denjenigen, der zum Nachbarhaus gehört. Denn die Kläger haben sich in der mündlichen Verhandlung selbst dahingehend eingelassen, dass es häufig vorkomme, dass Briefe an sie in den Briefkasten des Nachbarhauses mit der Hausnummer b eingeworfen würden. Die Nachbarn würden diese Briefe aber am nächsten Tag, wenn sie sie vorfänden, zu ihnen hinüber bringen. 68

Selbst wenn der angefochtene Bescheid von der Zeugin D also in den Hausbriefkasten der Nachbarn der Kläger eingeworfen worden wäre, hätten diese den von ihnen vorgefundenen, an die Kläger adressierten Steuerbescheid nach deren eigenem Vortrag umgehend in den Hausbriefkasten der Kläger eingeworfen. Ob dieser falsch eingeworfene Brief von einem Zusteller der Deutschen Bundespost oder einem privaten Zustelldienst in den Nachbarbriefkasten eingeworfen worden wäre oder durch die Zeugin D als Amtsbote ist rechtlich ohne Unterschied. In beiden Fällen handelt es sich um Zufälligkeiten des Bekanntgabevorgangs, die nach der zutreffenden Feststellung des Großen Senats des BFH nach Sinn und Zweck der Norm des § 169 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 AO gerade zu Gunsten der Finanzbehörde nicht von rechtlicher Bedeutung sein sollen, sofern der Steuerbescheid dem Steuerpflichtigen trotz der Unregelmäßigkeiten im Bekanntgabevorgang tatsächlich zugegangen ist, wie dies hier der Fall ist. 69

ddd) Dass der den Klägern zugegangene Einkommensteuerbescheid 2001 mit dem Datum 4.1.2012 tatsächlich an diesem Tag, den Machtbereich des beklagten Finanzamts durch Einwurf in den Hausbriefkasten der Kläger oder deren Nachbarn verlassen hat, steht zur Überzeugung des Senats aufgrund der nicht nur in Kernbereichen übereinstimmenden glaubhaften Aussagen der drei als Zeugen vernommenen Finanzbeamten fest. 70

Danach hat die für die Veranlagung der Kläger zuständige Zeugin D den zunächst falsch adressierten, am Nachmittag des 4.1.2012 als verjährungsbedroht erkannten Steuerbescheid als Amtsbote in G, F-Straße a oder F-Straße b in einen Hausbriefkasten eingeworfen. 71

Dass der Einwurf in einen Hausbriefkasten in der Straße und vor dem Haus der Kläger in deren Hausbriefkasten oder den der Nachbarn stattgefunden hat, haben alle drei Zeugen übereinstimmend glaubhaft bekundet. Dass sich in Nebenpunkten, wie etwa der Gestaltung und Farbe des Eingangsbereichs des Hauses der Kläger sowie in Fragen der Gestaltung, des Materials und der Form sowie der Anzahl der Briefkästen Unsicherheiten und Unterschiede in den Zeugenaussagen der Zeugin D und des Zeugen H feststellen lassen, macht diese Aussagen nicht unglaubhaft. Denn die drei Zeugen haben übereinstimmend bekundet, dass aufgrund der fortgeschrittenen Zeit die Zeugin D und H den Dienstwagen benutzt haben, um zum Haus der Kläger zu gelangen. Der weitere Zeuge, der Sachgebietsleiter der Zeugin D, der Zeuge K, hat die beiden anderen Zeugen mit seinem eigenen Pkw auf seinem Heimweg nach B begleitet, um ihnen Beistand zu leisten. Übereinstimmend haben die drei Personen weiterhin bezeugt, dass sie vor dem Haus, das sie als dasjenige der Kläger ansahen, einen jüngeren Mann ange-troffen haben. 72

Weiterhin haben der Zeuge H und der Zeuge K als die Fahrer der beiden PKW sowohl die Lage der Straße, auf der die PKW geparkt worden sind, als auch die Lage des Hauses der Kläger übereinstimmend bezeichnet, in dem sie beschrieben haben, man habe bergauf fahren müssen, habe dann geparkt und sei dann zu Fuß in die Wohnstraße der Kläger wieder bergab gegangen. 73

Die Angaben der Zeugen D und H, dass sie den Dienstwagen benutzt hätten, der bis 18:00 Uhr – so ausdrücklich die Zeugin D – habe zurückgegeben sein müssen, ist durch die Vorlage des Fahrtenbuchs bestätigt worden, dass im Termin zur mündlichen Verhandlung in Kopie vorgelegt worden ist. Darin ist unter dem 4.1.2012 der Beginn einer Dienstfahrt mit 16:45 Uhr und deren Ende mit 17:57 Uhr angegeben.

Darüber hinaus sind die Aussagen über den Zeitraum in den Nachmittagsstunden des 4.1.2012, in dem der Transport des Steuerbescheides zum Wohnort der Kläger erfolgte, durch die Vorlage der Zeitrachweise über die Dienstzeiten der Zeugen H und D am 4.1.2012 bestätigt. Im Zeitrachweis der Zeugin D ist ein Dienstgang bestätigt, der um 16:46 Uhr begonnen hat und um 18:05 Uhr beendet worden ist. Im Zeitrachweis des Zeugen H ist ein Dienstgang ebenfalls mit Beginn um 16:46 Uhr und mit einem Ende um 18:04 Uhr vom Zeiterfassungsgerät dokumentiert worden. Diese Aufzeichnungen bestätigen die Aussagen der beiden Zeugen, dass beide am 4.1.2012 am späten Nachmittag dienstlich unter Benutzung des Dienstwagens tätig geworden sind.

75

Gerade dadurch, dass die Festsetzungsfrist abzulaufen drohte einerseits, und dass der Dienstwagen bis 18:00 Uhr wieder beim Beklagten zurück sein musste andererseits, entstand ein nachvollziehbarer Zeitdruck, der erklärt, dass die drei Zeugenaussagen in Randbereichen nicht übereinstimmen.

76

Nach alledem steht zur Überzeugung des Senats fest, dass der den Klägern am 8.1.2012 zugewandene Steuerbescheid mit dem Datum des 4.1.2012 den Bereich des Beklagten an jenem 4.1.2012 verlassen hat, so dass keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist.

77

3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

78