

# Urteil vom 30. August 2012, III R 46/10

## Öffentliche Zustellung - Verjährung

BFH III. Senat

AO § 122 Abs 5, AO § 169, VwZG § 15 Abs 1, ZPO § 418 Abs 1

vorgehend FG Hamburg, 16. Juni 2010, Az: 5 K 79/08

## Leitsätze

1. NV: Wird der Tag der Abnahme eines öffentlich zuzustellenden Bescheides bereits vor dem Aushang oder gleichzeitig mit diesem auf dem Schriftstück verzeichnet, so handelt es sich nicht um den nach § 15 Abs. 3 Satz 3 VwZG a.F. erforderlichen Vermerk, sondern lediglich um eine "Handlungsanweisung" an den für die Abnahme zuständigen Bediensteten. Den Anforderungen des § 15 Abs. 3 Satz 3 VwZG a.F. kann nur ein frühestens am Tage der Abnahme selbst aufgebracht Vermerk genügen.
2. NV: Die Festsetzungsfrist wird nach § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 AO in der im Jahr 2005 geltenden Fassung gewahrt, wenn vor ihrem Ablauf bei öffentlicher Zustellung der Bescheid oder eine Benachrichtigung nach § 15 Abs. 2 VwZG a.F. ausgehängt wird. Eine unwirksame öffentliche Zustellung --hier mangels wirksamer Beurkundung der Abnahme des Aushangs-- wahrt die Festsetzungsfrist nicht.

## Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist griechischer Staatsangehöriger. Er betrieb in den Streitjahren 1990 bis 1992 in X verschiedene Gewerbebetriebe, u.a. einen Großhandel für Gastronomiebedarf.
- 2 Im Zusammenhang mit Ermittlungen gegen griechische Gastronomen wegen Steuerhinterziehung wurde gegen den Kläger wegen des Verdachts der Beihilfe zur Steuerhinterziehung ermittelt und im Januar 1996 ein Haftbefehl erlassen, der jedoch nicht vollstreckt werden konnte. Im April 2005 wurde das Strafverfahren wegen Eintritts der Verfolgungsverjährung eingestellt. Die Staatsanwaltschaft teilte dies mit Schreiben vom 20. Mai 2005 Rechtsanwalt Y (Rechtsanwalt) mit, der als Bevollmächtigter des Klägers im Ermittlungsverfahren aufgetreten war, den Kläger gegenüber dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) in einem Verfahren wegen Haftung vertreten hatte und der im vorliegenden Verfahren prozessbevollmächtigten Sozietät angehört.
- 3 Im Dezember 1996 hatte eine Betriebsprüfung im Unternehmen des Klägers begonnen, die am 21. August 2001 abgeschlossen wurde. Der Bericht vom 31. August 2001 wurde später auf den 1. Juni 2005 neu datiert. Auf seiner Grundlage erließ das FA am 15. Juni 2005 nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderte Bescheide für Umsatzsteuer und Gewerbesteuermessbetrag 1990 bis 1992; wegen mangelnder Einziehungsmöglichkeiten war zuvor von geänderten Festsetzungen abgesehen worden.
- 4 Der Kläger war aufgrund einer Vollmacht vom 27. August 1991 von Steuerberater Z (Steuerberater) vertreten worden. Dieser hatte dem FA im August 1996 mitgeteilt, dass der Kläger aufgrund der Steuerfahndungsmaßnahmen den Gewerbebetrieb nicht mehr unterhalte. Der Betrieb werde abgewickelt, der Kläger wohne seit Februar des Jahres in Griechenland und habe nicht die Absicht, nach Deutschland zurückzukehren. Im März 2000 teilte der Steuerberater mit, dass er den Kläger nicht mehr betreue, und bat um Löschung der Zustellungsvollmacht. Der Betriebsprüfer vermerkte im Jahr 2007, dass der Steuerberater in den Jahren 1996 bis 2000 trotz Nachfrage keine Hinweise auf nachfolgende Vertreter oder Bevollmächtigte gegeben habe und die Antworten auf Fragen nach dem Aufenthalt des Klägers im Ungefähren geblieben seien.
- 5 Meldeamtsanfragen des FA in den Jahren 2001 und 2002 wiesen auf einen Aufenthalt des Klägers in Griechenland hin. Im Februar 2004 und im November 2005 wurden Suchvermerke des FA beim Bundeszentralregister hinterlegt. Versuche, den Betriebsprüfungsbericht im Juni 2005 an die bis dahin bekannten inländischen Anschriften des

Klägers zuzustellen, schlugen fehl. Schließlich verfügte der Betriebsprüfer die öffentliche Zustellung der streitgegenständlichen Bescheide. Auf dem jeweils selben Blatt findet sich unterhalb der Bescheinigung der öffentlichen Zustellung ein Vordruck betreffend den Tag des Aushangs und den Tag der Abnahme sowie der Aushändigung des Schriftstücks. Als Tag des Aushangs ist handschriftlich der 16. Juni 2005 und als Tag der Abnahme der 30. Juni 2005 vermerkt. Daneben findet sich die Namensunterschrift einer Mitarbeiterin der Geschäftsstelle des FA. Jeweils nachgeheftet ist eine vom Betriebsprüfer unterzeichnete Verfügung vom 15. Juni 2005, die der Geschäftsstelle mit dem/den "auf der Vorderseite aufgeführten Schriftstück(en)" zur weiteren Veranlassung übergeben wurde. Dies geschah mit der Maßgabe, den Tag des Aushangs "auf der umstehenden Bescheinigung" zu vermerken und diese, "gerechnet ab dem darauffolgenden Tag", zwei Wochen lang auszuhängen sowie den Tag der Abnahme auf der umstehenden Benachrichtigung zu vermerken. Der Tag der Abnahme wurde nicht nachträglich, sondern bereits am 15. Juni 2005, d.h. vor Beginn des Aushangs, vermerkt.

- 6 Am 21. Dezember 2006 richtete das FA ein Vollstreckungsersuchen an die zuständige griechische Behörde. In dem Ersuchen war unter Hinweis auf eine Internetrecherche als mutmaßliche Anschrift ein Unternehmen in Griechenland genannt, dessen Teilhaber der Kläger sein sollte. Aufgrund der hierdurch veranlassten Maßnahmen der griechischen Behörden wandte sich der Rechtsanwalt an das FA und überreichte eine Vollmacht des Klägers vom 15. Juni 2007. Mit Schriftsatz vom 26. Juni 2007 legte er für den Kläger Einspruch gegen die streitigen Bescheide ein und beantragte für den Fall abgelaufener Rechtsmittelfristen Wiedereinsetzung in den vorigen Stand, da sein Mandant von den öffentlichen Zustellungen keine Kenntnis gehabt habe. Das FA übersandte dem Rechtsanwalt daraufhin im Juli 2007 Kopien der Bescheide und verwarf den Einspruch später als unzulässig.
- 7 Die Klage führte zur Aufhebung der Bescheide durch das Finanzgericht (FG) wegen Festsetzungsverjährung; das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 200 abgedruckt.
- 8 Mit seiner Revision rügt das FA sowohl die Verletzung materiellen Rechts als auch Verfahrensfehler.
- 9 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision ist unbegründet und wird zurückgewiesen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Bescheide aufzuheben sind, weil sie infolge der Unwirksamkeit der öffentlichen Zustellung erst nach Eintritt der Festsetzungsverjährung bekanntgegeben wurden.
- 12 1. Das FA hat die Bescheide für Umsatzsteuer und Gewerbesteuermessbetrag 1990 bis 1992 nicht gemäß § 15 Abs. 1 Buchst. a des Verwaltungszustellungsgesetzes in der vom 1. Juli 2002 bis zum 31. Januar 2006 gültigen Fassung (VwZG a.F.) i.V.m. § 122 Abs. 5 AO wirksam öffentlich zugestellt, weil der Tag der Abnahme bereits mit dem Aushang auf dem ausgehängten Schriftstück vermerkt wurde.
- 13 Die Wirksamkeit der öffentlichen Zustellung ist nach § 15 Abs. 5 Satz 3 VwZG a.F. ausdrücklich von der Beachtung des § 15 Abs. 2 und Abs. 3 VwZG a.F. abhängig. Daher setzt sie voraus, dass der Tag der Abnahme des Schriftstücks von dem zuständigen Bediensteten auf dem Schriftstück vermerkt wird (§ 15 Abs. 3 Satz 3 VwZG a.F.).
- 14 Bei dem Vermerk des Tages des Aushangs und des Tages der Abnahme handelt es sich um eine Beurkundung mit der Rechtswirkung des § 418 Abs. 1 der Zivilprozessordnung; seinem Wesen nach ist er eine Zustellungsurkunde (Bundesgerichtshof --BGH--, Urteil vom 19. Mai 1981 IX ZR 15/80, BGHZ 80, 320, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1981, 435), bei der der Zugang ohne Möglichkeit eines Gegenbeweises unterstellt wird (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. Januar 1989 I R 35/85, juris). Sie erfordert deshalb die volle Unterschrift des zuständigen Beamten; ein Namenszeichen genügt nicht (BFH-Urteil vom 5. März 1985 VII R 156/82, BFHE 143, 220, BStBl II 1985, 597).
- 15 Wird der Tag der Abnahme bereits vor dem Aushang oder gleichzeitig mit diesem auf dem Schriftstück verzeichnet, so handelt es sich nicht um den nach § 15 Abs. 3 Satz 3 VwZG a.F. erforderlichen Vermerk, sondern lediglich um eine "Handlungsanweisung" an den für die Abnahme zuständigen Bediensteten. Den Anforderungen des § 15 Abs. 3 Satz 3 VwZG a.F. kann demgegenüber nur ein frühestens am Tag der Abnahme selbst aufgebrachter Vermerk genügen, da nur dann der Vollzug der Abnahme beurkundet wird und zugleich nachvollzogen werden kann, dass das Schriftstück oder die Benachrichtigung tatsächlich zwei Wochen ausgehängen hat. Ein vor dem Aushang

angebrachter Vermerk des Abnahmetages würde nicht eine Tatsache beurkunden, sondern hätte den Charakter einer Absichtserklärung und ließe offen, ob die Abnahme nicht tatsächlich bereits früher erfolgt ist, z.B. weil der Platz am schwarzen Brett für andere Aushänge benötigt wurde.

- 16** Der Senat befindet sich insoweit nicht im Widerspruch zu dem BGH-Urteil vom 2. Juli 1970 IX ZR 318/69 (Monatsschrift für Deutsches Recht 1970, 1006), wonach dem Erfordernis des § 15 Abs. 3 Satz 3 VwZG a.F. auch durch einen einheitlichen Vermerk über den Tag des Aushangs und den Tag der Abnahme genügt werden kann. Denn dieser Entscheidung ist nicht zu entnehmen, dass der einheitliche Vermerk im Vorhinein gefertigt werden darf.
- 17** 2. Wegen der fehlenden Beurkundung der Abnahme braucht der Senat nicht zu entscheiden, ob die öffentliche Zustellung darüber hinaus auch unwirksam war, weil das FA seine Verpflichtung verletzt hat, den Aufenthaltsort des Klägers zuvor mit allen zumutbaren und geeigneten Maßnahmen zu ermitteln (vgl. dazu BFH-Urteil vom 9. Dezember 2009 X R 54/06, BFHE 228, 111, BStBl II 2010, 732).
- 18** 3. Die Festsetzungsfrist endete mit Ablauf des Jahres 2005; sie wurde durch den am 16. Juni 2005 begonnenen Aushang nicht gewahrt.
- 19** Die Festsetzungsfrist wird nach § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 AO in der im Jahr 2005 geltenden Fassung (a.F.) gewahrt, wenn vor ihrem Ablauf bei öffentlicher Zustellung der Bescheid oder eine Benachrichtigung nach § 15 Abs. 2 VwZG a.F. ausgehängt wird. Dies gilt indessen nur dann, wenn die Voraussetzungen der öffentlichen Zustellung erfüllt waren (Banniza in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 169 AO Rz 89; Kruse in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 169 AO Rz 32). Denn § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 AO a.F. ermöglicht der Behörde nicht die Wahrung der Festsetzungsfrist durch eine unwirksame öffentliche Zustellung, sondern entbindet sie lediglich vom Ablauf der Aushangfrist, wie auch ein rechtzeitiger, aber fehlgeschlagener Bekanntgabeversuch die Festsetzungsfrist nicht wahrt (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. November 2002 GrS 2/01, BFHE 201, 1, BStBl II 2003, 548, betr. einen dem Adressaten nicht zugegangenen Steuerbescheid).
- 20** Da es im Streitfall an der wirksamen Beurkundung der Abnahme fehlte, konnte der Aushang die Festsetzungsfrist nicht wahren. Die Übergabe der Bescheide oder ihrer Kopien nach Ablauf der Festsetzungsfrist --hier im Juli 2007 an den Rechtsanwalt-- bewirkte keine Heilung der unwirksamen öffentlichen Zustellung.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)