

Nachgereichtes Duplikat lässt Frist verfliegen

Kommt ein Steuerbescheid eines Finanzamtes nicht beim Steuerzahler an, weil es auf dem Postweg „verschütt ging“, und schickt der Finanzbeamte einen identischen Bescheid nach Ablauf der Festsetzungsfrist, so muss der Steuerzahler für das betreffende Jahr keine Steuern zahlen.

Quelle: Wolfgang Büser

Wahrung der Festsetzungsfrist gemäß § 169 Absatz 1 Satz 3 Nummer 1 Abgabenordnung; Folgen des Nichtzugangs eines Steuerbescheides beim Empfänger für die Fristwahrung; Fristwahrung bei Abschicken eines Bescheides vor Ablauf der Festsetzungsfrist und fehlendem Zugang beim Empfänger

Gericht: BFH

Datum: 25.11.2002

Aktenzeichen: GrS 2/01

Entscheidungsform: Beschluss

Referenz: JurionRS 2002, 12688

ECLI: [keine Angabe]

Rechtsgrundlagen:

§ 155 Abs. 1 S. 2 AO 1977

§ 169 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 AO 1977

Fundstellen:

BFHE 201, 1 - 6

AO-StB 2003, 186-187

b&b 2003, 246

BB 2003, 997-1000 (Volltext mit amtl. LS)

BFH/NV 2003, 838-839 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2003, 548-550 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2003, 977-978 (Volltext mit amtl. LS)

DStR 2003, 735-737 (Volltext mit amtl. LS)

DStRE 2003, 640

DStZ 2003, 406 (Kurzinformation)

GK/Bay 2003, 339-341

GK/BW 2003, 241-242

GmbH-Report 2003, 196 (Pressemitteilung)

GmbH-Report 2003, R 196 (Pressemitteilung)

GStB 2003, 29
HFR 2003, 639-640
INF 2003, 441
KFR 2003, 259
KÖSDI 2003, 13713
NJW 2003, 3440 (amtl. Leitsatz)
NVwZ 2003, 895-896 (Volltext mit amtl. LS)
NVWZ 2003, 895-896 (Volltext mit amtl. LS)
NWB 2003, 1295
RdW 2003, XVI Heft 17 (amtl. Leitsatz)
RdW 2003, 431-432
RdW 2004, 271-272
stak 2003
SteuerStud 2003, 499-500
STFA 2003, 29
StuB 2003, 426
wistra 2003, III Heft 6 (Volltext)
WPg 2003, 814
ZfIR 2003, 485 (amtl. Leitsatz)
ZfZ 2003, 311-312 (Volltext mit amtl. LS)
ZKF 2003, 349-350 (Volltext mit amtl. LS)

BFH, 25.11.2002 - GrS 2/01

Amtlicher Leitsatz:

Die Festsetzungsfrist ist nicht gemäß § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 AO 1977 gewahrt, wenn der Steuerbescheid, der vor Ablauf der Festsetzungsfrist den Bereich der für die Steuerfestsetzung zuständigen Finanzbehörde verlassen hat, dem Empfänger nicht zugeht.

Gründe

1 A.

Vorgelegte Rechtsfrage, Ausgangsverfahren, Anrufungsbeschluss des II. Senats des Bundesfinanzhofs (BFH), Stellungnahme der Beteiligten

2

I.

Vorgelegte Rechtsfrage

3

Der II. Senat des BFH hat mit Beschluss vom 6. Juni 2001 II R 47/98 (BFHE 195, 32, BStBl II 2001, 695 [BFH 06.06.2001 - II R 47/98]) dem Großen Senat gemäß § 11 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) folgende Rechtsfrage zur Entscheidung vorgelegt:

4

Ist die Festsetzungsfrist gemäß § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO 1977) auch dann gewahrt, wenn der Bescheid, der vor Ablauf der Steuerfestsetzungsfrist den Bereich der für die Steuerfestsetzung zuständigen Behörde verlassen hat, dem Empfänger nicht zugeht, obwohl die Behörde nach Lage der Steuerakten alles getan hat, dass er hätte zugehen können, aber nach Ablauf der Festsetzungsfrist ein inhaltsgleicher Bescheid ergeht, der dem Empfänger auch bekannt gegeben wird?

5

II.

Ausgangsverfahren

6

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) errichtete 1986 im oberen Teil seines Hanggrundstückes ein Gebäude mit Wohn- und Büroräumen und parallel dazu im unteren, zur Straße gelegenen Teil ein kleineres Nebengebäude.

7

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ am 27. April 1989 einen Einheitswertbescheid zur Wert- und Artfortschreibung auf den 1. Januar 1987, mit dem es den Einheitswert auf 130 400 DM und die Grundstücksart Einfamilienhaus feststellte. Das FA war dabei den Angaben des Klägers in seiner 1988 abgegebenen Erklärung zur Feststellung des Einheitswerts auf diesen Stichtag (1. Januar 1987) gefolgt, wonach jeweils das Dachgeschoss im Hauptgebäude und im Nebengebäude noch nicht bezugsfertig waren und die zu Wohnzwecken genutzte Fläche die gewerblich genutzte Fläche überwog. Der Einheitswertbescheid und der Grundsteuermessbescheid sind am 27. April 1989 sowohl an den Kläger als auch an die Gemeinde verschickt worden. Die Gemeinde passte daraufhin mit Bescheid vom 17. September 1989 die Grundsteuer entsprechend an.

8

Im Jahr 1994 gab der Kläger anlässlich einer Außenprüfung an, er habe den Fortschreibungsbescheid vom 27. April 1989 nicht erhalten. Das FA übersandte ihm daraufhin am 21. Dezember 1994 einen weiteren --inhaltsgleichen-- Bescheid. Den Einspruch, mit dem sich der Kläger gegen die Feststellung der Grundstücksart Einfamilienhaus wandte, wies das FA als unbegründet zurück.

9

Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte im Wesentlichen aus, der angefochtene Fortschreibungsbescheid auf den 1. Januar 1987 sei dem Kläger zwar erst nach Ablauf der Feststellungsfrist bekannt gegeben worden; die Frist sei im Streitfall jedoch gemäß § 181 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 AO 1977 durch die Versendung des Fortschreibungsbescheides am 27. April 1989 gewahrt worden. Das Grundstück sei zu Recht als Einfamilienhaus bewertet worden. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1999, 108 abgedruckt.

10

Mit der Revision rügt der Kläger u. a. fehlerhafte Anwendung des § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 AO 1977. Dazu trägt er vor, die Feststellungsfrist sei gemäß § 181 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 AO 1977 nur dann gewahrt, wenn der rechtzeitig abgesandte Bescheid dem Adressaten tatsächlich zugehe. Daran habe es im Streitfall gefehlt.

11

III.

Begründung des Vorlagebeschlusses

12 1.

Die Auffassung des II. Senats zur Vorlagefrage

13 Der vorliegende Senat beabsichtigt, der Revision stattzugeben. Er ist der Auffassung, die Feststellungsverjährung sei eingetreten. § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 AO 1977 regle nach Wortlaut, Zweck und systematischem Kontext lediglich einen Sonderfall der Fristwahrung, berühre aber nicht das Erfordernis einer wirksamen Bekanntgabe des zur Post gegebenen "Steuerbescheides". Er beabsichtigt deshalb, die Vorentscheidung und den angefochtenen Bescheid, der keinen Hinweis nach § 181 Abs. 5 Satz 2 AO 1977 auf noch nicht festsetzungsverjährte Folgesteuern enthält, aufzuheben. Wegen der weiteren Einzelheiten der Vorlage wird auf die Begründung des Vorlagebeschlusses in BFHE 195, 32, BStBl II 2001, 695 [BFH 06.06.2001 - II R 47/98] verwiesen.

14 2.

Der Vorlagegrund

15 a)

Der II. Senat sieht sich an seiner beabsichtigten Entscheidung durch die Entscheidungen des III. , IV. , V. und VIII. Senats des BFH gehindert. Danach ist die Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 AO 1977 gewahrt, wenn der Steuerbescheid vor Ablauf der Festsetzungsfrist den Bereich der für die Steuerfestsetzung zuständigen Finanzbehörde verlassen hat, sofern die Finanzbehörde alle Voraussetzungen eingehalten hat, die für den Erlass eines wirksamen Steuerbescheides vorgeschrieben sind und --wenn der Bescheid dem Empfänger nicht zugeht-- dem Steuerpflichtigen nach Fristablauf eine Abschrift des vor Fristablauf abgesandten, aber nicht zugegangenen Bescheides bekannt gegeben wird (Urteile des BFH vom 31. Oktober 1989 VIII R 60/88 , BFHE 160, 7 [BFH 31.10.1989 - VIII R 60/88] , BStBl II 1990, 518; vom 19. März 1998 IV R 64/96 , BFHE 186, 94, BStBl II 1998, 556; vom 18. Juni 1998 V R 24/97 , BFH/NV 1999, 281, sowie vom 28. September 2000 III R 43/97 , BFHE 193, 28, BStBl II 2001, 211 [BFH 28.09.2000 - III R 43/97]).

16 b)

Auf entsprechende Anfrage des vorliegenden Senats haben diese Senate mitgeteilt, dass sie einer Abweichung von ihren Entscheidungen nicht zustimmen. Der II. Senat hat deshalb gemäß § 11 Abs. 2 und 3 FGO den Großen Senat angerufen.

17 IV.

Stellungnahme der Beteiligten

18 Der Kläger und das FA haben keine Stellungnahme abgegeben.

19 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat gemäß § 122 Abs. 2 FGO den Beitritt zum Verfahren erklärt. Es hält die bisherige Rechtsprechung und deren Begründung für zutreffend. Die Finanzverwaltung werde mit dieser Regelung im Ergebnis nicht anders behandelt als der Steuerpflichtige selbst im Fall des Verlustes eines rechtzeitig abgesandten fristwährenden Schriftsatzes. Könne der Steuerpflichtige die rechtzeitige Absendung des Schriftsatzes nachweisen, werde ihm Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt, weil der Verlust im Postverkehr außerhalb seines Einflussbereichs eingetreten sei.

20 B.

Entscheidung des Großen Senats zu den Verfahrensfragen

21 I.

Mündliche Verhandlung

22 Der Große Senat entscheidet ohne mündliche Verhandlung (§ 11 Abs. 7 Satz 2 FGO). Eine weitere Förderung der Sache ist durch eine mündliche Verhandlung nicht zu erwarten. Keiner der Beteiligten hat mündliche Verhandlung beantragt.

23 II.

Zulässigkeit der Vorlage

24 Die Vorlage ist gemäß § 11 Abs. 2 und 3 FGO zulässig; die Rechtsfrage ist --wie der vorlegende Senat im Beschluss unter C. zutreffend dargelegt hat-- für die beabsichtigte Entscheidung rechtserheblich. Der Große Senat hat nicht zu prüfen, ob der vorlegende Senat mit einer anderen Begründung zum gleichen Ergebnis kommen könnte (vgl. Beschluss des Großen Senats vom 10. Dezember 2001 GrS 1/98, BFHE 197, 240 [BFH 10.12.2001 - GrS - 1/98] , BStBl II 2002, 291).

25 C.

Entscheidung des Großen Senats über die vorgelegte Rechtsfrage

26 Der Große Senat teilt die Auffassung des vorlegenden Senats: Die Festsetzungsfrist nach § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 AO 1977 ist nur gewahrt, wenn der vor Ablauf der Frist zur Post gegebene Steuerbescheid dem Empfänger nach Fristablauf tatsächlich zugeht.

27 1.

Nach § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 AO 1977 ist die Frist gewahrt, wenn vor Ablauf der Festsetzungsfrist "*der Steuerbescheid den Bereich der für die Steuerfestsetzung zuständigen Finanzbehörde verlassen hat*".

28 Entscheidend für die Beantwortung der Vorlagefrage ist die Auslegung des Begriffs "*Steuerbescheid*". Gemäß § 155 Abs. 1 Satz 2 AO 1977 ist Steuerbescheid der nach § 122 Abs. 1 AO 1977 bekannt gegebene Verwaltungsakt. Die Vorschrift entspricht der allgemein für Steuerverwaltungsakte geltenden Regelung in § 124 Abs. 1 Satz 1 AO 1977. Danach wird der Verwaltungsakt gegenüber demjenigen, für den er bestimmt ist oder der von ihm betroffen wird, in dem Zeitpunkt wirksam, in dem er ihm bekannt gegeben wird.

29 Vor der Bekanntgabe liegt noch kein Verwaltungsakt und --wie § 155 Abs. 1 Satz 2 AO 1977 ausdrücklich festschreibt-- kein Steuerbescheid vor, sondern ein bloßes Internum, das ohne weiteres aufgehoben oder geändert werden kann (vgl. z. B. Tipke/ Lang, Steuerrecht, 17. Aufl. , § 21 Rz. 58, 59). Die fehlende oder fehlerhafte Bekanntgabe hat zur Folge, dass der Verwaltungsakt gegenüber dem Betroffenen nicht wirksam wird und damit diesem gegenüber nicht existiert (Nichtakt).

30 Nach der Definition in § 155 Abs. 1 Satz 2 AO 1977 ist Steuerbescheid der Verwaltungsakt, der bekannt gegeben worden ist. Ein nicht bekannt gegebener Verwaltungsakt ist daher kein Steuerbescheid i. S. der AO 1977.

31 2.

Dieser Inhalt des Begriffs "*Steuerbescheid*" ist auch für die Auslegung des § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 AO 1977 maßgebend.

- 32** Begriffe, die in verschiedenen Vorschriften desselben Gesetzes verwendet werden, sind grundsätzlich einheitlich auszulegen. Definiert der Gesetzgeber selbst einen Begriff, kommt eine Abweichung davon in einer anderen Vorschrift desselben Gesetzes nur in Betracht, wenn der Zweck der Regelung, ihr Zusammenhang mit anderen Vorschriften und/oder die Entstehungsgeschichte eindeutig erkennen lassen, dass der Begriff in dieser Vorschrift abweichend von der Legaldefinition zu verstehen sein soll. Von der Legaldefinition des Steuerbescheides in § 155 Abs. 1 Satz 2 AO 1977 abzuweichen, wäre deshalb nur gerechtfertigt, wenn sich aus der Regelung, für welche ein abweichendes Verständnis beansprucht wird, hierfür ein eindeutiger Anhaltspunkt ergäbe. Das ist --wie der vorlegende Senat unter B. III. 2. zutreffend ausgeführt hat-- bei § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 AO 1977 nicht der Fall.
- 33** a)
- § 155 AO 1977 steht im Vierten Teil, Dritten Abschnitt, 1. Unterabschnitt "*Steuerfestsetzung*" unter "*I. Allgemeine Vorschriften*". Die Festsetzungsfrist (§ 169 AO 1977) ist ebenfalls im 1. Unterabschnitt "*Steuerfestsetzung*" unter "*II. Festsetzungsverjährung*" geregelt. Aus der Stellung der Vorschriften im Gesetz ergibt sich, dass der in einer allgemeinen Vorschrift definierte Begriff des Steuerbescheids auch für die Auslegung dieses Begriffs in § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 AO 1977 maßgebend ist. Da der Steuerbescheid definitionsgemäß die Bekanntgabe voraussetzt, kann nur der durch Bekanntgabe wirksam gewordene Steuerbescheid die Festsetzungsfrist dadurch wahren, dass er vor deren Ablauf zur Post gegeben wird.
- 34** Weder aus dem Wortlaut des § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 AO 1977 noch aus dem Regelungszusammenhang ergibt sich ein Anhaltspunkt dafür, dass allein die Absendung eines Schriftstücks vor Ablauf der Festsetzungsfrist zur Fristwahrung ausreichen soll, sofern dem Steuerpflichtigen später ein Schriftstück gleichen Inhalts übermittelt wird. Schlägt der Bekanntgabeversuch fehl und wird der Bescheid später --nach Ablauf der Festsetzungsfrist-- mit Erfolg bekannt gegeben, wird erst mit dieser Bekanntgabe ein Steuerbescheid wirksam. Dieser Steuerbescheid hat aber nicht --wie in § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 AO 1977 vorausgesetzt-- den Bereich der zuständigen Finanzbehörde vor Ablauf der Festsetzungsfrist, sondern erst nach deren Ablauf verlassen.
- 35** b)
- Diese Auslegung wird durch die Entstehungsgeschichte der Vorschrift bestätigt.
- 36** aa)
- Unter Geltung der Reichsabgabenordnung (AO) war umstritten, ob es für die Wahrung der Festsetzungsfrist auf den Zeitpunkt des Zugangs des Steuerbescheids oder den Zeitpunkt der Absendung durch die Finanzbehörde ankommt (vgl. die BFH-Urteile vom 7. Februar 1962 II 137/60 U, BFHE 75, 628, BStBl III 1962, 496, und vom 6. Mai 1975 VII R 109/72 , BFHE 116, 2, BStBl II 1975, 723). In § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 AO 1977 wurde die Streitfrage zugunsten des Zeitpunktes der Absendung entschieden. Dementsprechend wird in der Begründung zum Regierungsentwurf zu § 150 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 (= § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 AO 1977) ausgeführt (BTDrucks VI/1982, S. 150, zu § 150 AO), die Vorschrift stelle klar, dass die Festsetzungsfrist eingehalten sei, wenn der Steuerbescheid vor Ablauf der Festsetzungsfrist den Bereich der zuständigen Finanzbehörde verlassen habe.
- 37** bb)
- Die Vorschrift wurde geschaffen, um die Einhaltung der Festsetzungsfrist von den "*Zufälligkeiten des Bekanntgabevorgangs*" --nicht der Bekanntgabe-- unabhängig zu machen. Die Beispiele für solche Zufälligkeiten --Verzögerungen bei Auslandszustellungen, Streit darüber, wann der Steuerbescheid zugegangen ist-- zeigen, dass die Fristwahrung durch Verzögerungen, die sich auf den Zeitpunkt des Zugangs beziehen, nicht vereitelt werden soll; ein Verzicht auf eine wirksame Bekanntgabe des zur Post gegebenen Schriftstückes kann daraus nicht hergeleitet werden.

38 c)

Die Regelung soll ersichtlich Fälle erfassen, in denen der Ablauf der Festsetzungsfrist droht. "Hat" der Steuerbescheid vor Ablauf der Festsetzungsfrist den Bereich des zuständigen FA "verlassen", soll die Frist gewahrt sein, auch wenn der Bescheid dem Steuerpflichtigen erst nach Ablauf der Frist zugeht. Nur Verzögerungen beim Zugang des Bescheids sollen nicht zu Lasten des FA gehen. Dagegen bezweckt die Vorschrift nicht, in Fällen, in denen dem Steuerpflichtigen der vom FA zur Post gegebene Steuerbescheid gar nicht zugeht, den Ablauf der Festsetzungsfrist bis zu einer wirksamen Bekanntgabe des Bescheids hinauszuschieben. Die Vorschrift setzt --wie der vorliegende Senat unter III. 2. b zu Recht ausführt-- einen wirksam bekannt gegebenen Steuerbescheid voraus; nur in Bezug auf diesen stellt sich die Frage, ob er i. S. des § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 AO 1977 rechtzeitig abgesandt worden ist.

39 d)

Eine andere Auslegung lässt sich auch nicht mit der Erwägung begründen, es müsse verhindert werden, dass sich der Steuerpflichtige durch Bestreiten des Zugangs nach Ablauf der Festsetzungsfrist der Steuerzahlung entzieht. Denn in Fällen, in denen der Ablauf der Festsetzungsfrist und damit ein solcher Einwand droht, hat die Finanzbehörde die Möglichkeit, den Steuerbescheid förmlich nach § 122 Abs. 5 Satz 1 AO 1977 zuzustellen. Zwar kann --wie der Streitfall zeigt-- der Einwand mangelnder Bekanntgabe auch Bescheide betreffen, die weit vor Ablauf der Festsetzungsfrist die Finanzbehörde verlassen haben und bei denen deshalb für die Finanzbehörde kein Anlass für eine förmliche Zustellung bestand. Allein ein praktisches Bedürfnis, diese Möglichkeit auszuschließen, rechtfertigt es aber nicht, § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 AO 1977 entgegen dem Wortlaut, dem Regelungszusammenhang und der Entstehungsgeschichte auszulegen. Gleiches gilt für die vom BMF vorgetragene Überlegung, auch der Steuerpflichtige erleide aufgrund der Regelung in § 110 Abs. 1 AO 1977 bzw. § 56 Abs. 1 FGO keinen Rechtsverlust, wenn er nachweislich einen fristwährenden Schriftsatz rechtzeitig abgesandt habe, dieser dem Empfänger aber nicht zugehe.

40 D.

Der Große Senat entscheidet die vorgelegte Rechtsfrage daher wie folgt:

41 Die Festsetzungsfrist ist nicht gemäß § 169 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 AO 1977 gewahrt, wenn der Steuerbescheid, der vor Ablauf der Festsetzungsfrist den Bereich der für die Steuerfestsetzung zuständigen Finanzbehörde verlassen hat, dem Empfänger nicht zugeht.