Bundesministerium
der Finanzen

Jörg Kraeusel
Unterabteilungsleiter IVA

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Oberste Finanzbehörden
der Länder

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97, 10117 Berlin
TEL +49 (0) 1888 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de
TELEX 886645
DATUM 26. Januar 2007

- Verteiler AO 1 -

BETREFF **Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO); TOP 7, 10, 15 und 31 der Sitzung AO III/2006 sowie BMF-Schreiben vom 17. November 2006 - IV A 4 - S 0353 - 11/06 -**

GZ **IV A 4 - S 0062 - 1/07**

DOK

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird der Anwendungserlass zur Abgabenordnung vom 15. Juli 1998 (BStBl I S. 630), der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 20. Oktober 2006 (BStBl I S. 690) geändert worden ist, mit sofortiger Wirkung wie folgt geändert:

1. Nach Nummer 8.8 der **Regelung zu § 30** wird folgende Nummer 8.9 angefügt:

„8.9 Werden strafrechtlich geschützte Individualrechtsgüter eines Amtsträgers oder einer gleichgestellten Person im Sinne des § 30 Abs. 3 verletzt, ist die Durchbrechung des Steuergeheimnisses gemäß § 30 Abs. 4 Nr. 5 zulässig, soweit dies für die Verfolgung des Deliktes erforderlich ist. In Betracht kommen hierbei insbesondere:

- falsche Verdächtigung (§ 164 StGB),
- Beleidigung (§ 185 StGB),
- üble Nachrede (§ 186 StGB),
- Verleumdung (§ 187 StGB),
- Körperverletzung (§§ 223, 224, 229 StGB),
- Freiheitsberaubung (§ 239 StGB),
- Nötigung (§ 240 StGB),
- Bedrohung (§ 241 StGB).“

2. Die **Regelung zu § 31a** wird wie folgt geändert:

a) Nummern 2.3 bis 2.5 werden wie folgt gefasst:

„2.3 Zuständige Stellen

Zuständig für die Prüfung und Bekämpfung von illegaler Beschäftigung und Schwarzarbeit nach Nr. 2.2 lfd. Nr. 1 - 3 sind die Behörden der Zollverwaltung, Arbeitsbereich Finanzkontrolle Schwarzarbeit (FKS). Für die Verfolgung und Ahndung von Verstößen gegen die in Nr. 2.2 lfd. Nr. 4 und 5 aufgeführten Pflichten, sind die nach Landesrecht zuständigen Behörden zuständig (§ 2 Abs. 1a SchwarzArbG). Die Prüfung der Erfüllung steuerlicher Pflichten obliegt gemäß § 2 Abs. 1 Satz 2 SchwarzArbG weiterhin den Landesfinanzbehörden. Die FKS ist gemäß § 2 Abs. 1 Satz 3 SchwarzArbG zur Mitwirkung an diesen Prüfungen berechtigt. Unabhängig davon prüft die FKS gemäß § 2 Abs. 1 Satz 4 SchwarzArbG zur Erfüllung ihrer Mitteilungspflichten nach § 6 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 3 Nr. 4 SchwarzArbG, ob Anhaltspunkte dafür bestehen, dass steuerlichen Pflichten aus Dienst- und Werkleistungen nicht nachgekommen wurde. Ergeben sich bei der Prüfung der FKS Anhaltspunkte für Verstöße gegen die Steuergesetze, so unterrichtet die FKS hierüber die zuständigen Finanzbehörden (§ 6 Abs. 3 Nr. 4 SchwarzArbG). Zur Durchführung des SchwarzArbG führt die FKS eine zentrale Prüfungs- und Ermittlungsdatenbank (§ 16 SchwarzArbG). Den Landesfinanzbehörden wird auf Ersuchen Auskunft aus der zentralen Datenbank erteilt zur Durchführung eines Steuerstraf- oder Steuerordnungswidrigkeitenverfahrens und für die Besteuerung, soweit sie im Zusammenhang mit der Erbringung von Dienst- oder Werkleistungen steht (§ 17 Abs. 1 Nr. 4 SchwarzArbG). Soweit durch eine Auskunft die Gefährdung des Untersuchungszwecks eines Ermittlungsverfahrens zu besorgen ist, kann die für dieses Verfahren zuständige Behörde der Zollverwaltung oder die zuständige Staatsanwaltschaft anordnen, dass hierzu keine Auskunft erteilt werden darf (§ 17 Abs. 1 S. 2 SchwarzArbG). § 478 Abs. 1 Satz 1 und 2 StPO findet Anwendung, wenn die Daten Verfahren betreffen, die zu einem Strafverfahren geführt haben (§ 17 Abs. 1 S. 3 SchwarzArbG).

2.4 Mitteilungen

Verfügt die Finanzbehörde über Informationen, die die FKS oder die nach Landesrecht zuständigen Behörden für die Erfüllung Ihrer Aufgaben zur Bekämpfung illegaler Beschäftigung und Schwarzarbeit benötigt, hat sie diese mitzuteilen. Anhaltspunkte für einen möglichen Verstoß reichen für eine Mitteilung aus. Ein unverhältnismäßiger Aufwand im Sinne des § 31a Abs. 2 Satz 3 liegt bei den Mitteilungen an die FKS im Regelfall nicht vor.

2.5 Verfahren FKS

Sowohl die Hauptzollämter als auch die Landesfinanzbehörden haben so genannte „Partnerstellen“ für die Zusammenarbeit der FKS mit den Finanzbehörden eingerichtet. Mitteilungen sind daher nicht direkt an die FKS zu richten, sondern der jeweils örtlichen „Partnerstelle Steuer“ zu übermitteln. Diese leitet die Mitteilungen dann an die jeweils örtliche „Partnerstelle FKS“ weiter. In begründeten Einzelfällen sind ausnahmsweise auch direkte Kontakte zwischen den Stellen der FKS und den Finanzämtern möglich. Hierüber sind die örtlichen Partnerstellen zeitnah zu unterrichten.“

b) In Nummer 3.4 wird die Angabe „siehe Tz. 2.1“ durch die Angabe „siehe Nr. 2.1“ ersetzt.

3. Die **Regelung zu § 122** wird wie folgt geändert:

a) Nummer 1.8.3 wird wie folgt gefasst:

„1.8.3 Förmliche Bekanntgabe (Zustellung)

Zuzustellen sind:
- die Ladung zu dem Termin zur Abgabe der eidesstattlichen Versicherung (§ 284 Abs. 6),
- die Verfügung über die Pfändung einer Geldforderung (§ 309 Abs. 2),
- die Arrestanordnung (§ 324 Abs. 2, § 326 Abs. 4).

Darüber hinaus kann die Finanzbehörde die Zustellung anordnen (§ 122 Abs. 5 Satz 1). Diese Anordnung stellt keinen Verwaltungsakt dar (BFH-Urteil vom 16.03.2000 - III R 19/99 -, BStBl II 2000 S. 520).

Wegen der Besonderheiten des Zustellungsverfahrens vgl. Nr. 3; wegen der Zustellung von Einspruchsentscheidungen vgl. zu § 366, Nr. 2.“

b) In Nummer 1.8.4 werden der erste und der zweite Absatz wie folgt gefasst:

„Mit Ausnahme der in Nr. 3.1.4.1 Satz 4 angeführten Staaten kann davon ausgegangen werden, dass an Empfänger (einschließlich der Bevollmächtigten; BFH-Urteil vom 1.02.2000 - VII R 49/99 -, BStBl II S. 334) im Ausland Steuerverwaltungsakte durch einfachen Brief, durch Telefax oder - unter den Voraussetzungen des § 87a - durch elektronische Übermittlung bekannt gegeben werden können.

Ansonsten muss nach § 123 AO, § 9 VwZG (vgl. Nr. 3.1.4) oder § 10 VwZG (vgl. Nr. 3.1.5) verfahren werden, wenn ein Verwaltungsakt an einen Empfänger im Ausland bekannt zu geben ist.“

c) Im dritten Satz zu Nummer 2.2.2 wird die Angabe „§ 7 Abs. 3 VwZG“ durch die Angabe „§ 6 Abs. 3 VwZG“ ersetzt.

d) In Nummer 2.4 wird im dritten Absatz der zweite Satz gestrichen.

e) Nummer 2.12.3 wird wie folgt gefasst:

„2.12.3 Das Finanzamt kann gegen Gesamtrechtsnachfolger (z.B. mehrere Erben) Einzelbescheide nach § 155 Abs. 1 oder einen nach § 155 Abs. 3 zusammengefassten Steuerbescheid erlassen (BFH-Urteile vom 24.11.1967 - III 2/63 -, BStBl II 1968 S. 163, und vom 28.03.1973 - I R 100/71 -, BStBl II S. 544). Grundsätzlich ist ein zusammengefasster Bescheid zu erlassen, der an die Gesamtrechtsnachfolger als Gesamtschuldner zu richten und jedem von ihnen bekannt zu geben ist, soweit nicht nach § 122 Abs. 6 (vgl. Nr. 2.1.3) verfahren werden kann (§ 122 Abs. 1 und BFH-Urteil vom 24.03.1970 - I R 141/69 -, BStBl II S. 501). Der Steuerbescheid ist nur wirksam, wenn die Gesamtrechtsnachfolger, an die sich der Bescheid richtet, namentlich als Inhaltsadressaten aufgeführt sind.

Im Einzelfall können sich die Gesamtrechtsnachfolger, gegen die sich der Bescheid als Inhaltsadressaten richtet, auch durch Auslegung des Bescheids ergeben, z.B. durch die Bezugnahme auf einen den Betroffenen bekannten Betriebsprüfungsbericht (BFH-Urteil vom 17.11.2005 - III R 8/03 -, BStBl II 2006 S. 287). Die Ermittlung des Inhaltsadressaten durch Auslegung kann jedoch einen Mangel der fehlenden Bestimmtheit des Steuerschuldners nicht heilen. Für eine Auslegung, an wen der Steuerbescheid sich richtet, ist z.B. dann kein Raum, wenn in einem Einkommensteuerbescheid ohne namentliche Anführung der Beteiligten eine Erbengemeinschaft als Inhaltsadressat benannt (z.B. „Erbengemeinschaft nach Herrn Adam Meier“) und zugleich der Hinweis auf die Gesamtrechtsnachfolge unterblieben ist (vgl. Nr. 2.12.2). Die Angabe, wer die Steuer schuldet (§ 157 Abs. 1 Satz 2), fehlt hier, denn eine Erbengemeinschaft kann nicht Schuldnerin der Einkommensteuer sein.

Aus Gründen der Rechtsklarheit sind die Inhaltsadressaten grundsätzlich namentlich aufzuführen (vgl. auch die Beispiele zu Nr. 2.12.4); von dem Verweis auf für die Betroffenen bekannte Umstände ist nur ausnahmsweise Gebrauch zu machen.

Es ist unschädlich, nur einen oder mehrere aus einer größeren Zahl von Gesamtrechtsnachfolgern auszuwählen, weil es nicht zwingend erforderlich ist, einen Steuerbescheid an alle Gesamtrechtsnachfolger zu richten (vgl. auch Nr. 4.4.5). Betrifft der zusammengefasste Bescheid Eheleute, Eheleute mit Kindern oder Alleinstehende mit Kindern, kann auch von der Sonderregelung des § 122 Abs. 7 (vgl. hierzu Nr. 2.1.2) Gebrauch gemacht werden.“

f) Der Nummer 2.12.6 wird folgender Satz angefügt:

„Zur Ermittlung der Inhaltsadressaten durch Auslegung gelten die Ausführungen in Nr. 2.12.3 entsprechend.“

g) Nummer 3 wird wie folgt gefasst:

„3. Besonderheiten des Zustellungsverfahrens

3.1 Zustellungsarten

Die Zustellung richtet sich nach dem durch Gesetz vom 12.08.2005 (BStBl I S. 855) neu gefassten Verwaltungszustellungsgesetz - VwZG - (§ 122 Abs. 5 Satz 2). Die vom Amtsgericht zu erlassende Anordnung eines persönlichen Sicherheitsarrestes ist nach den Vorschriften der ZPO zuzustellen (§ 326 Abs. 4).

Das VwZG sieht die folgenden Zustellungsarten vor:

- Zustellung durch die Post mit Zustellungsurkunde (§ 3 VwZG; vgl. Nr. 3.1.1),
- Zustellung durch die Post mittels Einschreiben (§ 4 VwZG; vgl. Nr. 3.1.2),
- Zustellung (auch eines elektronischen Dokuments) durch die Behörde gegen Empfangsbekenntnis (§ 5 VwZG; vgl. Nr. 3.1.3),
- Zustellung (auch eines elektronischen Dokuments) im Ausland (§ 9 VwZG; vgl. Nr. 3.1.4),
- Öffentliche Zustellung (§ 10 VwZG; vgl. Nr. 3.1.5).

Kommen mehrere Zustellungsarten in Betracht, soll die kostengünstigste gewählt werden, sofern nicht besondere Umstände (z.B. Zweifel an der Annahmebereitschaft des Empfängers; vgl. Nr. 3.1.2) für eine Zustellung durch die Post mit Zustellungsurkunde sprechen.

Die Allgemeinen Verwaltungsvorschriften zum VwZG vom 13.12.1966 (BStBl I S. 969), geändert durch die Allgemeine Verwaltungsvorschrift vom 27.04.1973 (BStBl I S. 220), sind überholt.

3.1.1 Zustellung durch die Post mit Zustellungsurkunde (§ 3 VwZG)

Soll ein Verwaltungsakt durch die Post mit Zustellungsurkunde zugestellt werden, sind § 3 VwZG sowie die dort angeführten Vorschriften der §§ 177 bis 182 ZPO zu beachten. „Post“ ist jeder Erbringer von Postdienstleistungen (§ 2 Abs. 2 Satz 1 VwZG; siehe auch § 33 des Postgesetzes vom 22.12.1997, BGBl. I S. 3294).

Die Finanzbehörde hat der Post den Zustellungsauftrag, das zuzustellende Dokument in einem verschlossenen Umschlag und einen vorbereiteten Vordruck einer Zustellungsurkunde zu übergeben (§ 3 Abs. 1 VwZG). Für die Zustellungsurkunde, den Zustellungsauftrag und den verschlossenen Umschlag sind die in der Zustellungsvordruckverordnung vom 12.02.2002 (BGBl. I S. 671, 1019), geändert durch Verordnung vom 23.04.2004 (BGBl. I S. 619), bestimmten Vordrucke zu verwenden (§ 3 Abs. 2 Satz 3 VwZG). Der vorbereitete Vordruck der Zustellungsurkunde muss den Empfänger (vgl. Nrn. 1.5 und 1.6) und das Aktenzeichen (vgl. Nr. 3.1.1.1) des zuzustellenden Dokuments sowie die Anschrift der auftraggebenden Finanzbehörde enthalten. Fehlen diese Angaben auf der zuzustellenden Sendung ganz oder teilweise, ist die Zustellung unwirksam, auch wenn die Zustellungsurkunde den Anforderungen des § 182 ZPO genügt. Gleiches gilt, wenn auf der Sendung ein falsches Aktenzeichen angegeben ist.

Ausnahmsweise kann als Zustellungsanschrift eine Postfachnummer gewählt werden. In diesem Fall ist aber die tatsächliche Zustellung beim Rücklauf der Zustellungsurkunde zu überwachen (BFH-Urteil vom 9.02.1983 - II R 10/79 -, BStBl II S. 698). Bei Ersatzzustellung durch Niederlegung ist die Zustellung nicht wirksam, wenn die Mitteilung über die Niederlegung in das Postfach des Empfängers eingelegt wird (BFH-Urteil vom 17.02.1983 - V R 76/77 -, BStBl II S. 528).

3.1.1.1 Das auf der vorbereiteten Zustellungsurkunde und auf dem verschlossenen Umschlag anzugebende **Aktenzeichen** (vgl. Nr. 3.1.1) ist mit Abkürzungen zu bilden. Anhand des Aktenzeichens muss einerseits der Inhalt des zuzustellenden Dokuments einwandfrei zu identifizieren sein (BFH-Urteil vom 18.03.2004 - V R 11/02 -, BStBl II S. 540), andererseits muss das Aktenzeichen so gewählt werden, dass es einem Dritten möglichst keinen Rückschluss auf den Inhalt der Sendung zulässt. Die bloße Angabe der Steuernummer reicht nicht aus (BFH-Urteil vom 13.10.2005 - IV R 44/03 -, BStBl II 2006 S. 214).

Neben der Steuernummer und grundsätzlich neben dem Datum des zuzustellenden Verwaltungsaktes sind die folgenden verwaltungsüblichen Abkürzungen und Listennummern zu verwenden.“

Beispiele:

Abkürzung	Inhalt der Sendung
210/50 108, EStB 2005 vom xx.xx.xxxx	StNr. 210/50 108, ESt-Bescheid 2005 vom xx.xx.xxxx
210/50 108, VZB ESt 2006 vom xx.xx.xxxx	StNr. 210/50 108, Vorauszahlungsbescheid für ESt 2006 vom xx.xx.xxxx
210/50 108, HaB LSt 2005 vom xx.xx.xxxx	StNr. 210/50 108, Haftungsbescheid für LSt 2005 vom xx.xx.xxxx
210/50 108, NachB LSt 2005 vom xx.xx.xxxx	StNr. 210/50 108, Nachforderungsbescheid für LSt 2005 vom xx.xx.xxxx
210/50 108 EE EStB 2005	StNr. 210/50 108, Einspruchsentscheidung in Sachen ESt-Bescheid 2005
210/50 108 EE RbL 150/2006	StNr. 210/50 108, Einspruchsentscheidung für den in die Rechtsbehelfsliste 2006 unter Nr. 150 eingetragenen Einspruch
210/50 108 PrA vom xx.xx.xxxx	StNr. 210/50 108 Prüfungsanordnung vom xx.xx.xxxx
210/50 108 Mitteilung 141 Abs. 2 AO vom xx.xx.xxxx	StNr. 210/50 108 Mitteilung vom xx.xx.xxxx über den Beginn der Buchführungspflicht
210/50 108 ZG.-A. vom xx.xx.xxxx	StNr. 210/50 108 Verwaltungsakt über die Androhung eines Zwangsgeldes vom xx.xx.xxxx

Bei der Zustellung eines Bescheids über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen muss sich aus dem Aktenzeichen auch der Gegenstand der Feststellung ergeben (BFH-Urteil vom 13.10.2005 - IV R 44/03 -, BStBl II 2006 S. 214). Für die hinreichende Unterscheidung von gesonderten Feststellungen sind - neben den übrigen Angaben, wie Steuernummer und Datum des zuzustellenden Verwaltungsaktes (vgl. die vorstehenden Beispiele) - zweckmäßigerweise die folgenden Kürzel zu verwenden:

Beispiele:

Kürzel	Gegenstand
VF-ESt 31.12.05	Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages zur ESt auf den 31.12.2005
VF-KSt 31.12.05	Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages zur KSt auf den 31.12.2005
VF-Gew 31.12.05	Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2005
Fest2B 2005	Feststellung der negativen Einkünfte aus der Beteiligung an Verlustzuweisungsgesellschaften nach § 2b EStG i.V.m. § 10d Abs. 4 EStG für 2005
ges. Fest 2005	Gesonderte Feststellung gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2b AO für 2005
ges+ein Fest 2005	Gesonderte und einheitliche Feststellung i.S.v. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO für 2005

3.1.1.2 Sollen **mehrere Verwaltungsakte** (z.B. Einspruchsentscheidungen) verschiedenen Inhalts **in einer Postsendung** zugestellt werden, müssen die gesetzlichen Form- und Beurkundungserfordernisse in Bezug auf jedes einzelne Schriftstück gewahrt werden. Das Aktenzeichen muss aus Angaben über die einzelnen Schriftstücke bestehen (BFH-Urteil vom 07.07.2004 - X R 33/02 -, BFH/NV 2005 S. 66). Enthält die Sendung mehr Schriftstücke als durch Aktenzeichen auf der Zustellungsurkunde und/oder dem Umschlag bezeichnet, ist nur die Zustellung des nicht bezeichneten Schriftstücks unwirksam. Der Zustellungsmangel kann jedoch nach § 8 VwZG geheilt werden (vgl. Nr. 4.5.2).

3.1.1.3 Eine wirksame Zustellung an mehrere Personen gemeinsam ist nicht möglich, sondern nur die Zustellung an einen bestimmten Zustellungsempfänger. In der Anschrift auf dem Briefumschlag und dementsprechend in der Zustellungsurkunde darf daher als Empfänger nur eine Person angesprochen werden. Das gilt auch für die Zustellung an Ehegatten (BFH-Urteil vom 8.06.1995 - IV R 104/94 -, BStBl II S. 681). Eine mit der Anschrift „Herrn Adam und Frau Eva Meier“ versehene Sendung kann daher nicht wirksam zugestellt werden (vgl. auch Nr. 3.4).

3.1.1.4 Die Zustellungsurkunde ist eine öffentliche Urkunde im Sinne des § 418 Abs. 1 ZPO (vgl. § 182 Abs. 1 Satz 2 ZPO) und erbringt daher den vollen Beweis für die in ihr bezeugten Tatsachen. Dieser ist aber nach § 418 Abs. 2 ZPO durch Gegenbeweis widerlegbar. Dies erfordert den vollen Nachweis eines anderen Geschehensablaufs; durch bloße Zweifel an der Richtigkeit der urkundlichen Feststellungen ist der Gegenbeweis nicht erbracht (BFH-Urteil vom 28.09.1993 - II R 34/92 -, BFH/NV 1994 S. 291).

3.1.2 Zustellung durch die Post mittels Einschreiben (§ 4 VwZG)

Die durch § 4 VwZG eröffnete Zustellungsmöglichkeit ist auf die Varianten „Einschreiben mittels Übergabe“ und „Einschreiben mit Rückschein“ beschränkt. Die Zustellung mittels eines „Einwurf-Einschreibens“ ist somit nicht möglich. Nicht nur Briefe, sondern auch umfangreichere Sendungen - z.B. Pakete - können mittels Einschreiben zugestellt werden, soweit die Post (zum Begriff der „Post“ vgl. Nr. 3.1.1) dies ermöglicht.

Eine Zustellung **durch Einschreiben mit Rückschein** gilt an dem Tag als bewirkt, den der Rückschein angibt. Zum Nachweis der Zustellung genügt der Rückschein (§ 4 Abs. 2 Satz 1 VwZG). Im Gegensatz zu der bei einer Zustellung nach § 3 VwZG (vgl. Nr. 3.1.1) errichteten Zustellungsurkunde ist der Rückschein keine öffentliche Urkunde im Sinne des § 418 ZPO. Der von dem Rückschein ausgehende Nachweis der Zustellung ist somit auf das Maß eines normalen Beweismittels eingeschränkt. Geht der Rückschein nicht bei der die Zustellung veranlassenden Behörde ein oder enthält er kein Datum, gilt die Zustellung am dritten Tag nach der Aufgabe zur Post als bewirkt, es sei denn, dass der Verwaltungsakt nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist; im Zweifel hat die Behörde den Zugang und dessen Zeitpunkt nachzuweisen (§ 4 Abs. 2 Sätze 2 und 3 VwZG).

Eine Zustellung mittels **Einschreiben durch Übergabe** gilt am dritten Tag nach der Aufgabe zur Post als bewirkt, es sei denn, dass der Verwaltungsakt nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist. Auch insoweit hat im Zweifel die Behörde den Zugang und dessen Zeitpunkt nachzuweisen (§ 4 Abs. 2 Sätze 2 und 3 VwZG). Der Tag der Aufgabe zur Post ist in den Akten zu vermerken (§ 4 Abs. 2 Satz 4 VwZG).

Für eine eventuelle Ersatzzustellung gelten nicht die §§ 178 bis 181 ZPO, sondern die einschlägigen allgemeinen Geschäftsbedingungen des in Anspruch genommenen Postdienstleisters. Verweigert der Empfänger oder der Ersatzempfänger die Annahme der eingeschriebenen Sendung, wird sie als unzustellbar an den Absender zurückgeschickt. Im Gegensatz zur Zustellung durch die Post mit Zustellungsurkunde (vgl. Nr. 3.1.1) kann daher gegen den Willen des Empfängers bzw. Ersatzempfängers eine Zustellung mittels Einschreiben nicht bewirkt werden.

3.1.3 Zustellung gegen Empfangsbekenntnis (§ 5 VwZG)

Gegen Empfangsbekenntnis kann zugestellt werden,

- indem die Behörde den zuzustellenden Verwaltungsakt dem Empfänger aushändigt (§ 5 Abs. 1 bis 3 VwZG; vgl. Nr. 3.1.3.1),
- durch Übermittlung auf andere Weise an Behörden, Körperschaften, Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts sowie an Angehörige bestimmter Berufe (§ 5 Abs. 4 VwZG; vgl. Nrn. 3.1.3.2 und 3.1.3.4),
- durch elektronische Übermittlung an andere Empfänger unter den Voraussetzungen des § 5 Abs. 5 VwZG (vgl. Nrn. 3.1.3.3 und 3.1.3.4).

3.1.3.1 In den Fällen des § 5 Abs. 1 VwZG ist das zuzustellende Dokument grundsätzlich in einem verschlossenen Umschlag auszuhändigen. Nur wenn keine schutzwürdigen Interessen des Empfängers entgegenstehen, kann das Dokument auch offen ausgehändigt werden. Dies ist z.B. der Fall, wenn das Dokument durch den fachlich zuständigen Bediensteten selbst - etwa bei Erscheinen des Empfängers in den Diensträumen - ausgehändigt wird.

Bei einer Ersatzzustellung gem. § 5 Abs. 2 Nr. 3 VwZG ist wegen des Verweises auf § 181 ZPO für die Mitteilung über die Niederlegung der Vordruck gem. Anlage 4 der Zustellungsvordruckverordnung vom 12.02.2002 (BGBl. I S. 671) zu verwenden.

3.1.3.2 Nach § 5 **Abs. 4** VwZG kann an Behörden, Körperschaften, Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts, an Rechtsanwälte, Patentanwälte, Notare, Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer, Steuerberatungsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften auch auf andere Weise, somit z.B. durch **einfachen Brief** oder **elektronisch** (auch durch **Telefax**), zugestellt werden. Beizufügen ist ein vorbereitetes Formular für das Empfangsbekenntnis (vgl. Nr. 3.1.3.4). § 5 Abs. 4 VwZG enthält eine abschließende Aufzählung des in Betracht kommenden Empfängerkreises. Abweichend von § 174 Abs. 1 ZPO darf daher an andere Personen, bei denen aufgrund ihres Berufs von einer erhöhten Zuverlässigkeit ausgegangen werden kann, nicht nach § 5 Abs. 4 VwZG zugestellt werden; in Betracht kommt aber eine elektronische Zustellung gem. § 5 Abs. 5 VwZG (vgl. Nr. 3.1.3.3).

Ob eine elektronische Zustellung die Verwendung einer qualifizierten elektronischen Signatur erfordert, bestimmt sich danach, ob für den zuzustellenden Verwaltungsakt die Schriftform gesetzlich vorgeschrieben ist (§ 87a Abs. 4). Das elektronisch zuzustellende Dokument ist mit einem geeigneten Verfahren zu verschlüsseln (§ 87a Abs. 1 Satz 3). Die Regelungen des § 87a sind jedoch nicht anwendbar, wenn die elektronische Zustellung durch Telefax erfolgt (vgl. Nr. 1.8.2). Die Formerfordernisse der folgenden Nummern 3.1.3.3 und 3.1.3.4 gelten daher insoweit nicht.

3.1.3.3 Gemäß § 5 **Abs. 5** VwZG kann ein Dokument auch an einen nicht in § 5 Abs. 4 VwZG genannten Empfänger **elektronisch** zugestellt werden, soweit der Empfänger hierfür einen Zugang eröffnet hat (zur „Zugangseröffnung“ vgl. zu § 87a Nr. 1). Das Dokument ist in diesem Fall stets mit einer qualifizierten elektronischen Signatur zu versehen (§ 5 Abs. 5 Satz 2 VwZG), also auch dann, wenn für den zuzustellenden Verwaltungsakt die Schriftform nicht gesetzlich vorgeschrieben ist. Beizufügen ist ein vorbereitetes Formular für das Empfangsbekenntnis (vgl. Nr. 3.1.3.4).

3.1.3.4 Zum Nachweis der Zustellung in den Fällen des § 5 Abs. 4 und 5 VwZG genügt das mit Datum und Unterschrift versehene **Empfangsbekenntnis**, das an die Behörde zurückzusenden ist (§ 5 Abs. 4 Satz 2, Abs. 5 Satz 3 VwZG). Das Empfangsbekenntnis kann der Behörde schriftlich oder elektronisch (auch durch Telefax) übermittelt werden. Wird das Empfangsbekenntnis als elektronisches Dokument erteilt, bedarf es einer qualifizierten elektronischen Signatur, weil insoweit ein gesetzliches Schriftformerfordernis im Sinne von § 87a Abs. 3 Satz 1 besteht.

Das datierte und unterschriebene Empfangsbekenntnis erbringt den vollen Beweis dafür, dass das darin bezeichnete Dokument an dem vom Empfänger bezeichneten Tag tatsächlich zugestellt worden ist; ein Gegenbeweis ist aber zulässig (BFH-Urteil vom 31.10.2000 - VIII R 14/00 -, BStBl II 2001 S. 156). Das Fehlen des Datums auf dem vom Empfänger unterschriebenen Empfangsbekenntnis ist für die Rechtswirksamkeit der Zustellung unschädlich. Maßgebend für den durch die Zustellung ausgelösten Beginn einer Frist ist der Zeitpunkt, in dem der Aussteller des Empfangsbekenntnisses das Dokument als zugestellt entgegen genommen hat (BFH-Beschluss vom 20.08.1982 - VIII R 58/82 -, BStBl II 1983 S. 63).

Der Rücklauf der Empfangsbekenntnisse ist in geeigneter Weise zu überwachen. Werden Empfangsbekenntnisse nicht zurückgesandt, ist zunächst an die Rückgabe zu erinnern. Bleibt diese Erinnerung erfolglos, ist der Verwaltungsakt auf andere Weise erneut zuzustellen, es sei denn, der Empfänger hat das zuzustellende Dokument in Kenntnis der Zustellungsabsicht nachweislich entgegengenommen und behalten (BFH-Urteil vom 06.03.1990 - II R 131/87 -, BStBl II S. 477); dies gilt aber nicht bei einer Zustellung nach § 5 Abs. 5 VwZG (vgl. § 8 VwZG).

3.1.4 Zustellung im Ausland (§ 9 VwZG)

3.1.4.1 Soweit ein Verwaltungsakt im Ausland zuzustellen ist und nicht ein Fall des § 9 Abs. 1 Nr. 3 VwZG (vgl. Nr. 3.1.4.2) vorliegt, sollte vorrangig von der Möglichkeit der Zustellung durch **Einschreiben mit Rückschein** (§ 9 Abs. 1 Nr. 1 VwZG) bzw. der **Zustellung elektronischer Dokumente** (§ 9 Abs. 1 Nr. 4 VwZG) Gebrauch gemacht werden. Beide Zustellungsarten setzen aber voraus, dass sie „völkerrechtlich zulässig“ sind. Diese Formulierung umfasst nicht nur völkerrechtliche Übereinkünfte, sondern auch etwaiges Völkergewohnheitsrecht, ausdrückliches nichtvertragliches Einverständnis, aber auch Tolerierung einer entsprechenden Zustellungspraxis durch den Staat, in dem zugestellt werden soll. Es kann davon ausgegangen werden, dass eine Zustellung durch Einschreiben mit Rückschein oder eine Zustellung elektronischer Dokumente zumindest toleriert wird und daher völkerrechtlich zulässig ist; dies gilt nicht hinsichtlich folgender Staaten: Ägypten, Argentinien, Bulgarien, China, Republik Korea, Kuwait, Lettland, Mexiko, Norwegen, Russische Föderation, San Marino, Schweiz, Sri Lanka, Türkei, Ukraine, Venezuela, Zypern.

Zum Beweiswert eines Rückscheins bei der Zustellung durch Einschreiben vgl. § 9 Abs. 2 Satz 1 VwZG sowie Nr. 3.1.2.

Bei einer Zustellung durch Übermittlung elektronischer Dokumente sind neben der völkerrechtlichen Zulässigkeit die Regelungen des § 5 Abs. 5 VwZG, insbesondere die Erfordernisse einer „Zugangseröffnung“ und einer qualifizierten elektronischen Signatur, zu beachten; vgl. hierzu Nr. 3.1.3.3. Zum Empfangsbekenntnis vgl. § 9 Abs. 2 Satz 3 VwZG sowie Nr. 3.1.3.4.

3.1.4.2 Zustellungsersuchen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 VwZG (**Zustellung durch** die **Behörde des fremden Staates** oder durch die zuständige **diplomatische** oder **konsularische Vertretung** der Bundesrepublik Deutschland) oder nach § 9 Abs. 1 Nr. 3 VwZG (**Zustellung durch das Auswärtige Amt**) sind auf dem Dienstweg dem **Bundeszentralamt für Steuern** zuzuleiten. Hierbei ist die Staatsangehörigkeit des Empfängers anzugeben, weil diese für die Ausführung der Zustellung maßgeblich sein kann. Ist die Staatsangehörigkeit nicht bekannt, so ist dies zu vermerken. Ferner ist Folgendes zu beachten:

- Der zuzustellende Verwaltungsakt muss in Maschinenschrift gefertigt sein und die vollständige ausländische Anschrift des Empfängers enthalten.
- In dem Zustellungsersuchen sind die zuzustellenden Schriftstücke einzeln aufzuführen.
  Sie sind genau und mit Datum zu bezeichnen.
- Steuer- oder Haftungsbescheide müssen abgerechnet sein und erforderlichenfalls ein Leistungsgebot enthalten. Wegen der Ungewissheit über die Dauer des Zustellungsverfahrens sind etwaige Zahlungsfristen nicht datumsmäßig zu bestimmen, sondern vom Tag der Zustellung abhängig zu machen (z.B. durch die Formulierung „einen Monat nach dem Tag der Zustellung dieses Bescheids“).
- In der Rechtsbehelfsbelehrung ist - ggf. unter Änderung eines vorgedruckten Textes - darüber zu belehren, dass der für den Beginn der Rechtsbehelfsfrist maßgebliche Tag der Bekanntgabe der Tag der Zustellung ist.
- Sind Verwaltungsakte an mehrere Empfänger zuzustellen, müssen jeweils gesonderte Zustellungsersuchen gestellt werden (vgl. Nr. 3.2). Dies gilt auch bei Zustellungen an Ehegatten (vgl. Nr. 3.4).

3.1.4.3 Von der durch § 9 Abs. 3 VwZG eingeräumten Möglichkeit, bei einer Zustellung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 oder Nr. 3 VwZG anzuordnen, dass ein **inländischer Zustellungsbevollmächtigter** benannt wird, sollte nur Gebrauch gemacht werden, wenn zu erwarten ist, dass künftig Verwaltungsakte erlassen werden, für die das Gesetz die förmliche Zustellung vorschreibt (vgl. Nr. 1.8.3). Ansonsten ist

vorrangig nach § 123 zu verfahren, soweit die Benennung eines inländischen Empfangsbevollmächtigten für erforderlich oder zweckmäßig gehalten wird.

3.1.5 Öffentliche Zustellung (§ 10 VwZG)

Die öffentliche Zustellung kommt nur als „letztes Mittel“ der Bekanntgabe in Betracht, wenn alle Möglichkeiten erschöpft sind, das Dokument dem Empfänger in anderer Weise zu übermitteln.

3.1.5.1 Eine öffentliche Zustellung wegen eines **unbekannten Aufenthaltsortes** des Empfängers (§ 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 VwZG) ist nicht bereits dann zulässig, wenn die Finanzbehörde die Anschrift nicht kennt oder Briefe als unzustellbar zurückkommen. Die Anschrift des Empfängers muss vielmehr allgemein unbekannt sein. Dies ist durch eine Erklärung der zuständigen Meldebehörde oder auf andere Weise zu belegen. Die bloße Feststellung, dass sich der Empfänger bei der Meldebehörde abgemeldet hat, ist nicht ausreichend. Die Finanzbehörde muss daher, bevor sie durch öffentliche Bekanntmachung zustellt, die nach Sachlage gebotenen und zumutbaren Ermittlungen anstellen. Dazu gehören insbesondere Nachforschungen bei der Meldebehörde, u.U. auch die Befragung von Angehörigen oder des bisherigen Vermieters des Empfängers. Auch Hinweisen auf den mutmaßlichen neuen Aufenthaltsort des Empfängers muss durch Rückfrage bei der dortigen Meldebehörde nachgegangen werden.

Nicht zulässig ist es daher beispielsweise, eine öffentliche Zustellung bereits dann anzuordnen, wenn eine versuchte Bekanntgabe unter einer Adresse, die der Empfänger angegeben hat, einmalig fehlgeschlagen ist oder wenn lediglich die Vermutung besteht, dass eine Adresse, an die sich der Empfänger bei der Meldebehörde abgemeldet hat, eine Scheinadresse ist (BFH-Urteil vom 06.06.2000 - VII R 55/99 -, BStBl II S. 560, und BFH-Beschluss vom 13.03.2003 - VII B 196/02 -, BStBl II S. 609). Eine öffentliche Zustellung ist aber wirksam, wenn die Finanzbehörde durch unrichtige Auskünfte Dritter zu der unrichtigen Annahme verleitet wurde, der Empfänger sei unbekannten Aufenthaltsortes, sofern die Finanzbehörde auf die Richtigkeit der ihr erteilten Auskunft vertrauen konnte (BFH-Beschluss vom 13.03.2003 - VII B 196/02 -, BStBl II S. 609).

3.1.5.2 Nach § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 VwZG kommt eine öffentliche Zustellung in Betracht, wenn eine **Zustellung im Ausland** (§ 9 VwZG; vgl. Nr. 3.1.4) **nicht möglich** ist oder **keinen Erfolg verspricht**. Eine Zustellung im Ausland verspricht keinen Erfolg, wenn sie grundsätzlich möglich wäre, ihre Durchführung aber etwa wegen Kriegs, Abbruchs der diplomatischen Beziehungen, Verweigerung der Amtshilfe oder unzureichender Vornahme durch die örtlichen Behörden nicht zu erwarten ist. Der Umstand, dass die Ausführung eines Zustellungsersuchens längere Zeit in Anspruch nehmen wird, rechtfertigt aber nicht die Anordnung einer öffentlichen Zustellung (BFH-Urteil vom 06.06.2000 - VII R 55/99 -, BStBl II S. 560).

Sobald die ausländische Anschrift des Steuerpflichtigen bekannt ist und eine Postverbindung besteht, sind nach erfolgter öffentlicher Zustellung dem Steuerpflichtigen die Tatsache der öffentlichen Zustellung und der Inhalt des Verwaltungsaktes (z.B. durch Beifügen einer Ablichtung) mit einfachem Brief mitzuteilen. Diese Mitteilung ist an Empfänger in sämtlichen Staaten zulässig, da es sich hierbei mangels rechtlicher Regelung nicht um einen Verwaltungsakt handelt.

3.1.5.3 Zur Durchführung der öffentlichen Zustellung ist nicht der Inhalt (auch nicht der verfügende Teil) des zuzustellenden Verwaltungsaktes öffentlich bekannt zu geben, sondern lediglich eine **Benachrichtigung** mit weitgehend neutralem Inhalt (§ 10 Abs. 2 VwZG). Die Benachrichtigung muss die Behörde, für die zugestellt wird, den Namen und die letzte bekannte Anschrift des Zustellungsempfängers, das Datum und das Aktenzeichen des Dokuments sowie die Stelle, wo das Dokument eingesehen werden kann, erkennen lassen (§ 10 Abs. 2 Satz 2 VwZG). Für das in der Benachrichtigung anzugebende Aktenzeichen des zuzustellenden Dokuments (§ 10 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 VwZG) gelten die Ausführungen in Nr. 3.1.1.1 entsprechend. Die Benachrichtigung muss ferner den Hinweis enthalten, dass das Dokument öffentlich zugestellt wird und Fristen in Lauf gesetzt werden können, nach deren Ablauf Rechtsverluste eintreten können (§ 10 Abs. 2 Satz 3 VwZG). Bei der Zustellung einer Ladung muss die Benachrichtigung den Hinweis enthalten, dass das Dokument eine Ladung zu einem Termin enthält, dessen Versäumung Rechtsnachteile zur Folge haben kann (§ 10 Abs. 2 Satz 4 VwZG). Die Benachrichtigung ist an der Stelle bekannt zu machen, die von der Behörde hierfür allgemein bestimmt ist (z.B. durch Aushang im Dienstgebäude). Alternativ hierzu kann die Benachrichtigung auch durch Veröffentlichung im Bundesanzeiger oder im elektronischen Bundesanzeiger bekannt gemacht werden (§ 10 Abs. 2 Satz 1 VwZG).

In den Akten ist zu vermerken, wann und in welcher Weise die Benachrichtigung bekannt gemacht wurde (§ 10 Abs. 2 Satz 5 VwZG).

Wird die Benachrichtigung über die öffentliche Zustellung durch Aushang bekannt gemacht, ist sie stets bis zu dem Zeitpunkt auszuhängen, zu dem die Zustellung nach § 10 Abs. 2 Satz 6 VwZG als bewirkt anzusehen ist. Das gilt auch dann, wenn der Empfänger vor Fristablauf bei der Finanzbehörde erscheint und ihm das zuzustellende Schriftstück ausgehändigt wird (vgl. Nr. 3.1.5.4). Die Aushändigung ist in den Akten zu vermerken.

3.1.5.4 Der Verwaltungsakt gilt zwei Wochen nach dem Tag der Bekanntmachung der Benachrichtigung als zugestellt (§ 10 Abs. 2 Satz 6 VwZG). Dies gilt auch, wenn dem Empfänger vor Ablauf dieser zweiwöchigen Frist der Verwaltungsakt ausgehändigt wurde. Die Frist gem. § 10 Abs. 2 Satz 6 VwZG bestimmt sich nach § 108 Abs. 1 AO i.V.m. §§ 187 Abs. 1, 188 Abs. 2 BGB. Danach ist bei der Berechnung einer Aushangfrist der Tag des Aushangs nicht mitzurechnen. Die Frist endet mit Ablauf des Tages, der dem Aushangtag kalendermäßig entspricht. Bei der Berechnung der Frist ist ggf. § 108 Abs. 3 AO zu beachten (vgl. zu § 108 Nr. 1).

3.2 Zustellung an mehrere Beteiligte

Soll ein Verwaltungsakt mehreren Beteiligten zugestellt werden, so ist - soweit kein gemeinsamer Bevollmächtigter vorhanden ist (vgl. Nr. 3.3) - das Dokument jedem einzelnen gesondert zuzustellen (vgl. auch Nr. 3.1.1.3 und Nr. 3.1.4.2). Zur Zustellung an Ehegatten vgl. Nr. 3.4.

3.3 Zustellung an Bevollmächtigte (§ 7 VwZG)

3.3.1 Ist für das **Verfahren** ein **Bevollmächtigter** bestellt, **kann** an diesen zugestellt werden (§ 7 Abs. 1 Satz 1 VwZG). Hat der Bevollmächtigte eine schriftliche Vollmacht vorgelegt, **muss** an diesen zugestellt werden (§ 7 Abs. 1 Satz 2 VwZG); dies gilt auch, wenn die Vollmacht in elektronischer Form (§ 87a Abs. 3) vorgelegt wurde. Eine Zustellung direkt an den/die Beteiligten ist in diesem Falle unwirksam. Haben mehrere Beteiligte einen **gemeinsamen Verfahrensbevollmächtigten** bestellt, genügt es, dem Bevollmächtigten **eine** Ausfertigung des Dokuments mit Wirkung für alle Beteiligten zuzustellen (§ 7 Abs. 1 Satz 3 VwZG; BFH-Urteil vom 13.08.1970 - IV 48/65 -, BStBl II S. 839). Dies gilt auch, wenn der Verfahrensbevollmächtigte selbst Beteiligter ist und zugleich andere Beteiligte vertritt.

3.3.2 Einem **Zustellungsbevollmächtigten** mehrerer Beteiligter sind so viele Ausfertigungen oder Abschriften zuzustellen, als Beteiligte vorhanden sind (§ 7 Abs. 2 VwZG).

3.3.3 Haben mehrere Personen im Feststellungsverfahren einen gemeinsamen **Empfangsbevollmächtigten** (§ 183; § 6 der V zu § 180 Abs. 2 AO), so vertritt dieser die Feststellungsbeteiligten auch bei Zustellungen (§ 7 Abs. 3 VwZG). Dem Empfangsbevollmächtigten ist **eine** Ausfertigung des Dokuments zuzustellen und dabei darauf hinzuweisen, dass die Bekanntgabe mit Wirkung für und gegen alle von ihm vertretenen Feststellungsbeteiligten erfolgt (§ 183 Abs. 1 Satz 5; § 6 Abs. 1 Satz 5 der V zu § 180; vgl. Nr. 2.5.2).

3.3.4 Soll eine **Einspruchsentscheidung** zugestellt werden (vgl. zu § 366, Nr. 2), hat die Finanzbehörde diese dem Verfahrensbevollmächtigten (vgl. Nr. 3.3.1) auch ohne Nachweis einer Vollmacht zuzustellen, wenn dieser den Einspruch eingelegt und die Finanzbehörde ihn als Bevollmächtigten in der Einspruchsentscheidung aufgeführt hat (BFH-Urteil vom 25.10.1963 - III 7/60 U -, BStBl III S. 600). Hat der Steuerpflichtige den Einspruch selbst eingelegt, ist jedoch im weiteren Verlauf des Einspruchsverfahrens ein Bevollmächtigter für den Steuerpflichtigen aufgetreten, ist die Einspruchsentscheidung nur dann dem Bevollmächtigten zuzustellen, wenn eine Empfangsvollmacht vorliegt oder das Interesse des Steuerpflichtigen an einer Bekanntgabe gegenüber dem Bevollmächtigten nach den Umständen des Einzelfalls eindeutig erkennbar ist (BFH-Urteil vom 29.07.1987 - I R 367, 379/83 -, BStBl II 1988 S. 242).

3.4 Zustellung an Ehegatten

Der Grundsatz der Nr. 3.2 ist auch bei der Zustellung an Ehegatten zu beachten.

Haben beide Ehegatten gegen einen zusammengefassten Steuerbescheid (vgl. Nr. 2.1.1) Einspruch eingelegt, so ist - falls die Finanzbehörde die förmliche Zustellung angeordnet hat (vgl. Nr. 1.8.3 und zu § 366, Nr. 2) – grundsätzlich jedem der Ehegatten je eine Ausfertigung der an beide zu richtenden einheitlichen Einspruchsentscheidung zuzustellen (BFH-Urteil vom 08.06.1995 - IV R 104/94 -, BStBl II S. 681; vgl. auch Nr. 3.1.1.3). Dies gilt unabhängig davon, in welcher Weise (vgl. Nrn. 2.1.1 bis 2.1.5) der angefochtene Bescheid bekannt gegeben worden ist. Bei einer Zustellung mittels Einschreiben (vgl. Nr. 3.1.2) können aber beide Ausfertigungen in einer an beide Eheleute gemeinsam adressierten Sendung zur Post gegeben werden (Urteil des FG Bremen vom 23.06.1992 - II 87/91 K -, EFG S. 758).

Tritt gegenüber der Finanzbehörde nur einer der Ehegatten im Einspruchsverfahren auf, so ist im Zweifel zu klären, ob dieser den Einspruch nur im eigenen Namen oder auch für den anderen Ehegatten führt. Bei Vorliegen einer „Vollmacht“ ist zu unterscheiden, ob der Einspruchsführer **Zustellungsbevollmächtigter** (vgl. Nr. 3.3.2) oder **Verfahrensbevollmächtigter** (vgl. Nr. 3.3.1) ist. Dem Ehegatten als Zustellungsbevollmächtigten **darf** mit Wirkung auch für den anderen Ehegatten zugestellt werden, wobei an ihn **je eine Ausfertigung** der Entscheidung für jeden Ehegatten zuzustellen ist. Dem Ehegatten als Verfahrensbevollmächtigten **muss** mit Wirkung für den anderen Ehegatten zugestellt werden, wobei **eine Ausfertigung** genügt.“

h) In Nummer 4.4.4 wird der erste Absatz wie folgt gefasst:

„Bekanntgabemängel können unter den Voraussetzungen des entsprechend anwendbaren § 8 VwZG (vgl. hierzu Nr. 4.5.1) geheilt werden (BFH-Urteil vom 29.10.1997 - X R 37/95 -, BStBl II 1998 S. 266).“

i) Nummer 4.5 wird wie folgt gefasst:

„**4.5 Fehler bei förmlichen Zustellungen**

4.5.1 Lässt sich die formgerechte Zustellung eines Dokuments nicht nachweisen oder ist es unter Verletzung zwingender Zustellungsvorschriften zugegangen, gilt es als in dem Zeitpunkt zugestellt, in dem es dem Empfangsberechtigten tatsächlich zugegangen ist; im Fall des § 5 Abs. 5 VwZG (Zustellung eines elektronischen Dokuments; vgl. Nrn. 3.1.3.3 und 3.1.3.4) in dem Zeitpunkt, in dem der Empfänger das Empfangsbekenntnis zurückgesendet hat (§ 8 VwZG). Dies gilt auch dann, wenn durch die Zustellung eine Klagefrist in Lauf gesetzt wird (z.B. in den Fällen der behördlich angeordneten förmlichen Zustellung einer Einspruchsentscheidung). Ein Zustellungsmangel ist nach § 8 VwZG auch dann geheilt, wenn der Empfänger nachweislich nur eine Fotokopie des Verwaltungsaktes erhalten hat (BFH-Urteil vom 15.01.1991 - VII R 86/89 -, BFH/NV 1992 S. 81).

4.5.2 Zwingende Zustellungsvorschriften sind insbesondere bei der Zustellung durch die Post mit Zustellungsurkunde (vgl. Nr. 3.1.1) zu beachten. Es müssen sowohl die Zustellungsart (z.B. Ersatzzustellung) als auch der Zustellungsort (Wohnung, Geschäftsraum) richtig durch den Postbediensteten beurkundet werden (BFH-Urteil vom 10.10.1978 - VIII R 197/74 -, BStBl II 1979 S. 209). Das Aktenzeichen (vgl. Nr. 3.1.1.1) muss sowohl auf dem Briefumschlag als auch auf der Zustellungsurkunde angegeben sein (BFH-Urteil vom 24.11.1977

- IV R 113/75 -, BStBl II 1978 S. 467). Auch ein Verstoß gegen § 10 VwZG bei der Anordnung einer öffentlichen Zustellung (vgl. Nr. 3.1.5) kann unter den Voraussetzungen des § 8 VwZG geheilt werden (BFH-Urteil vom 06.06.2000 – VII R 55/99 -, BStBl II S. 560).

4.5.3 Eine wegen Formmangels unwirksame, von der Finanzbehörde angeordnete Zustellung eines Verwaltungsakts kann nicht in eine wirksame „schlichte“ Bekanntgabe im Sinne des § 122 Abs. 1 umgedeutet werden (BFH-Urteile vom 25.01.1994 - VIII R 45/92 -, BStBl II S. 603, und vom 08.06.1995 - IV R 104/94 -, BStBl II S. 681).“

4. In Nummer 2.4 der **Regelung zu § 175** - Einkommensteuer - wird das fünfte Tiret wie folgt gefasst:

„- § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG

Wird nach Eintritt der Bestandskraft sowohl die Zustimmung zur Anwendung des Realsplittings erteilt, als auch der Antrag nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG gestellt, liegen die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vor (BFH-Urteil vom 12.7.1989 - X R 8/84 -, BStBl II S. 957). Auch die nachträgliche betragsmäßige Erweiterung eines bereits vorliegenden Antrags stellt in Verbindung mit der erweiterten Zustimmungserklärung ein rückwirkendes Ereignis dar (BFH-Urteil vom 28.6.2006 - XI R 32/05 -, BStBl II 2007 S. 6).“

5. In Nummer 2 der **Regelung zu § 347** wird der dritte Satz wie folgt gefasst:

„Gegen Entscheidungen über die schlichte Änderung (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchstabe a) ist ebenfalls der Einspruch gegeben (BFH-Urteil vom 27.10.1993 - XI R 17/93 -, BStBl II 1994 S. 439); dies gilt nicht, soweit der Antrag auf schlichte Änderung durch eine Allgemeinverfügung nach § 172 Abs. 3 zurückgewiesen wurde (§ 348 Nr. 6).“

6. Nummer 2 der **Regelung zu § 363** wird wie folgt gefasst:

„2. Sind die Voraussetzungen für eine Verfahrensaussetzung oder Verfahrensruhe erfüllt, kann über den Einspruch insoweit nicht entschieden werden, und zwar weder durch eine Einspruchsentscheidung noch durch den Erlass eines Änderungsbescheids. Über Fragen, die nicht Anlass der Verfahrensaussetzung oder Verfahrensruhe sind, kann dagegen durch Erlass einer Teil-Einspruchsentscheidung (§ 367 Abs. 2a) oder eines Teilabhilfebescheids entschieden werden.

Dabei wird in der Regel zur Herbeiführung der Bestandskraft eine Teil-Einspruchsentscheidung zweckmäßig sein (vgl. zu § 367, Nr. 6). Auch der Erlass von Änderungsbescheiden aus außerhalb des Einspruchsverfahrens liegenden Gründen (z.B. Folgeänderung gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) bleibt zulässig. Änderungsbescheide werden gem. § 365 Abs. 3 Gegenstand des anhängigen Verfahrens."

7. Nummer 6 der **Regelung zu § 367** wird durch folgende neuen Nummern 6 und 7 ersetzt:

„6. Der Erlass einer Teil-Einspruchsentscheidung (§ 367 Abs. 2a) steht im Ermessen der Finanzbehörde, muss aber sachdienlich sein. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn ein Teil des Einspruchs entscheidungsreif ist, während über einen anderen Teil des Einspruchs zunächst nicht entschieden werden kann, weil insoweit die Voraussetzungen für eine Verfahrensruhe nach § 363 Abs. 2 Satz 2 erfüllt sind.

In der Teil-Einspruchsentscheidung ist genau zu bestimmen (z.B. durch Benennung der anhängigen Verfahren vor dem BFH, BVerfG oder EuGH mit Aktenzeichen und Streitfrage), hinsichtlich welcher Teile des Verwaltungsakts Bestandskraft nicht eintreten soll, um die Reichweite der Teil-Einspruchsentscheidung zu definieren.

Die Teil-Einspruchsentscheidung hat nicht zur Folge, dass stets noch eine förmliche „End-Einspruchsentscheidung" ergehen muss. Das Einspruchsverfahren kann beispielsweise auch dadurch abgeschlossen werden, dass die Finanzbehörde dem Einspruch hinsichtlich der zunächst „offen" gebliebenen Frage abhilft, der Steuerpflichtige seinen Einspruch zurücknimmt oder eine Allgemeinverfügung nach § 367 Abs. 2b ergeht. Wird die wirksam ergangene Teil-Einspruchsentscheidung bestandskräftig, kann im weiteren Verfahren über den „noch offenen" Teil der angefochtenen Steuerfestsetzung nicht mit Erfolg geltend gemacht werden, die in der Teil-Einspruchsentscheidung vertretene Rechtsauffassung entspreche nicht dem Gesetz. Dies ist auch in einem eventuellen Klageverfahren gegen eine „End-Einspruchsentscheidung" zu beachten.

7. Wegen der Erledigung von Masseneinsprüchen und Massenanträgen durch eine Allgemeinverfügung vgl. § 367 Abs. 2b sowie § 172 Abs. 3.

Ergeht eine Allgemeinverfügung nach § 367 Abs. 2b, bleibt das Einspruchsverfahren im Übrigen anhängig. Dies gilt nicht, soweit bereits eine Teil-Einspruchsentscheidung ergangen ist. Über die Rechtsfrage, die Gegenstand der Allgemeinverfügung war, kann aber in einer eventuell notwendig werdenden Einspruchsentscheidung (§ 366, § 367 Abs. 1) nicht erneut entschieden werden. Zu berücksichtigen ist dann, dass für eine Klage nach einer Zurückweisung des Einspruchs durch Allgemeinverfügung und für eine Klage nach Erlass einer Einspruchsentscheidung durch die örtlich zuständige Finanzbehörde unterschiedliche Fristen gelten

Unzulässige Einsprüche werden von einer nach § 367 Abs. 2b ergehenden Allgemeinverfügung nicht erfasst. Sie sind daher möglichst zeitnah durch Einspruchsentscheidung zurückzuweisen, falls sie vom Einspruchsführer nicht zurückgenommen werden.“

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag
Kraeusel