Beschluss vom 18. April 2013, X B 47/12

Zustellung an eine Postfach-Adresse durch einen privaten Postdienstleister unter Einschaltung eines weiteren Postdienstleisters

BFH X. Senat

AO § 122 Abs 2 Nr 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 19. Januar 2012, Az: 10 K 4168/10

Leitsätze

NV: Aufgabe zur Post i.S. des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO bedeutet nicht "Übergabe an die Deutsche Post AG". Die Dreitagesfrist beginnt auch dann bereits mit der Einlieferung bei einem privaten Postdienstleister zu laufen, wenn dieser die Sendung zur weiteren Ausführung an die Deutsche Post AG übergibt, damit diese die Einlegung in ein bei ihr angemietetes Postfach vornimmt .

Tatbestand

1 I. Materiell-rechtlich begehrt der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) die Berücksichtigung von Mehraufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sowie den Abzug von Versorgungsleistungen in Form von dauernden Lasten als Sonderausgaben.

2 Im Jahr 2000 übertrugen die Eltern des Klägers diesem ihr Einfamilienhaus in A im Wege der vorweggenommenen Erbfolge gegen Versorgungsleistungen. Im Gegenzug gewährte der Kläger seinen Eltern ein Wohnungsrecht, übernahm vertraglich die insoweit entstehenden Nebenkosten und verpflichtete sich, die tägliche Tischkost der Eltern zu den üblichen Mahlzeiten zu erbringen. Wahlweise konnten die Eltern anstelle der Tischkost den entsprechenden Geldbetrag verlangen, wobei die Umstellung nur im Jahresrhythmus erfolgen durfte. Darüber hinaus vereinbarten die Beteiligten die Zahlung eines bestimmten monatlichen Betrags in bar.

3 Beruflich ist der Kläger im ca. 180 km entfernten B-Stadt tätig, in dessen Umgebung er seit Mai 2006 eine Dreizimmerwohnung angemietet hat.

4 Im Einspruchsverfahren erkannte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) im Einzelnen nachgewiesene Versorgungsleistungen an. Die Berücksichtigung der geltend gemachten Aufwendungen für die Verpflegung der Eltern sowie nicht nachgewiesener Aufwendungen für das Haus lehnte das FA ab. Es bezweifelte angesichts der berufsbedingten Abwesenheit insbesondere, dass der Kläger seiner vertraglichen Verpflichtung zur Erbringung der Tischkost nachgekommen sei. Die alternativ vorgesehene Gewährung des entsprechenden Geldbetrags sei von den Eltern nicht geltend gemacht worden. Die Aufwendungen in Zusammenhang mit der doppelten Haushaltsführung erkannte das FA nicht an, weil der Kläger nicht nachgewiesen habe, dass er seinen Lebensmittelpunkt in A habe.

5 Die Einspruchsentscheidung vom 8. Oktober 2010 übersandte das FA durch einfachen Brief an das Postfach der Prozessbevollmächtigten des Klägers. Hierbei bediente es sich der Firma ... GmbH (X-GmbH), die die Annahme in ihrem Sortierzentrum laut Sendungsdetail am 8. Oktober 2010 um 22:43 Uhr erfasste. Da die Zustellung an ein Postfach erfolgen sollte, war von der X-GmbH vorgesehen, den Brief im weiteren Verlauf der Deutschen Post AG (DP-AG) zu übergeben, damit diese die Einsortierung in das Postfach vornehme.

6 Die Prozessbevollmächtigten erhoben per Telefax am 12. November 2010 Klage und beriefen sich auf den auf der Einspruchsentscheidung angebrachten Eingangsstempel "13. Okt. 2010".

7 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage als unzulässig, hilfsweise als unbegründet ab. Aufgrund der durchgeführten

Beweisaufnahme gelangte es zu der Überzeugung, dass die Einspruchsentscheidung --wie vom FA geltend gemacht-- tatsächlich am Freitag, den 8. Oktober 2010 zur Post gegeben und die Bekanntgabe damit gemäß § 122 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) grundsätzlich für den 11. Oktober 2010 fingiert wurde. Dass die Einspruchsentscheidung tatsächlich erst später, nämlich am 13. Oktober 2010, in den Machtbereich der Prozessbevollmächtigten gelangt sei, sei nicht zur Überzeugung des Gerichts dargelegt worden. Darüber hinaus sah sich das FG aufgrund der mündlichen Verhandlung weder davon überzeugt, dass die streitigen Altenteilsleistungen wie unter fremden Dritten tatsächlich durchgeführt worden seien und der Kläger die Aufwendungen wirtschaftlich getragen habe, noch dass dieser in A einen eigenen Hausstand unterhalten habe.

8 Der Kläger begehrt die Zulassung der Revision wegen sämtlicher Zulassungsgründe des § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO).

Entscheidungsgründe

9 II. Die Beschwerde hat keinen Erfolg. Teilweise sind die geltend gemachten Zulassungsgründe nicht entsprechend den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO dargelegt, im Übrigen liegen sie nicht vor.

10 1. Das FG-Urteil beruht nicht auf einem Verfahrensfehler.

11 a) Das FG hat weder die Klage rechtsfehlerhaft als unzulässig angesehen, noch hat es in diesem Zusammenhang die Bekanntgabenorm des § 122 Abs. 2 AO fehlerhaft gehandhabt.

12 aa) Wird über eine Klage objektiv fehlerhaft nicht zur Sache, sondern durch Prozessurteil entschieden, so liegt darin ein Verfahrensmangel (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 5. November 2007 IV B 166/06, BFH/NV 2008, 248; Senatsbeschluss vom 7. Dezember 2010 X B 212/09, BFH/NV 2011, 564). Dies gilt insbesondere dann, wenn das Gericht zu Unrecht davon ausgeht, dass die Klagefrist versäumt wurde (BFH-Beschluss vom 26. Mai 2010 VIII B 228/09, BFH/NV 2010, 2080).

13 bb) Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden, dass die Klage verfristet war.

14 (1) Gemäß § 47 Abs. 1 FGO ist eine Klage innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung einzulegen. Diese gilt nach § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO mit dem dritten Tage nach ihrer Aufgabe zur Post als bekannt gegeben, außer wenn sie nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist; im Zweifel hat die Behörde den Zugang und den Zeitpunkt des Zugangs nachzuweisen. Bestreitet der Steuerpflichtige nicht den Zugang des Schriftstücks überhaupt, sondern den Erhalt innerhalb des Dreitageszeitraums des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO, so hat er sein Vorbringen im Rahmen des Möglichen zu substantiieren, um Zweifel an der Dreitagesvermutung zu begründen. Er muss Tatsachen vortragen, die den Schluss darauf zulassen, dass ein anderer Geschehensablauf als der typische --Zugang binnen dreier Tage nach Aufgabe zur Post-- ernstlich in Betracht zu ziehen ist. Nimmt ein steuerlicher Berater für seinen Mandanten einen Bescheid entgegen, so muss er, wenn dieser ihm später als drei Tage nach dem angeblichen Tag der Aufgabe zur Post (der Ausstellung) zugegangen ist, Maßnahmen treffen, die es ihm erlauben, zu dem Tag des Zugangs substantiiert vorzutragen (so Urteil des Bundesgerichtshofs vom 13. Februar 1992 IX ZR 105/91, Die Information über Steuer und Wirtschaft 1992, 236, siehe auch Klein/Brockmeyer/Ratschow, AO, 11. Aufl., § 122 Rz 54, m.w.N.). Zur Begründung von Zweifeln am Zugang innerhalb der Dreitagesfrist reicht ein abweichender Eingangsvermerk nicht aus (BFH-Beschluss vom 30. November 2006 XI B 13/06, BFH/NV 2007, 389, m.w.N.).

15 (2) Das FG ist von diesen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Es hat den Sachverhalt aufgeklärt und die tatsächlichen Umstände im Wege freier Beweiswürdigung nach § 96 Abs. 1 FGO gegeneinander abgewogen (BFH-Beschluss vom 31. März 2008 III B 151/07, BFH/NV 2008, 1335). Wenn es danach aufgrund der durchgeführten Beweisaufnahme zum einen davon ausgegangen ist, die Einspruchsentscheidung sei --wie vom FA geltend gemacht-- am Freitag, den 8. Oktober 2010 zur Post gegeben worden, und zum anderen der Behauptung des Klägers über den verspäteten Zugang der Einspruchsentscheidung erst am 13. Oktober 2010 nicht folgte und infolgedessen keinen Zweifel am Zugang innerhalb der Dreitagesfrist hatte, so war dies nicht verfahrensfehlerhaft.

16 (3) Insbesondere ist es nicht zu beanstanden, dass das FG aufgrund der Vernehmung der zuständigen Sachbearbeiterin der Rechtsbehelfsstelle und der von der X-GmbH vorgelegten Sendungsdaten, nach denen die fragliche Einspruchsentscheidung im Sortierzentrum am 8. Oktober 2010 um 22:43 Uhr erfasst wurde, den

8. Oktober 2010 als Tag der Postaufgabe angesehen hat. Eine andere Würdigung erscheint angesichts der Feststellungen des FG ausgeschlossen.

17 Entgegen der Auffassung des Klägers bedeutet "Aufgabe zur Post" i.S. des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO nicht "Übergabe an die Deutsche Post AG". Von der Zugangsvermutung wird vielmehr auch eine Übermittlung des Verwaltungsakts durch einen privaten Postdienstleister erfasst (vgl. Senatsbeschluss in BFH/NV 2011, 564; Klein/Brockmeyer/Ratschow, a.a.O., § 122 Rz 53, m.w.N.). Daran ändert sich nichts, wenn der private Postdienstleister die Zustellung --wie im Streitfall die X-GmbH-- nicht selbst vornimmt, sondern diese der DP-AG zur endgültigen Ausführung anvertraut, weil der Empfänger bei dieser ein Postfach angemietet hat. Auf die Einschaltung eines weiteren Postdienstleisters durch die zunächst beauftragte Firma hat das FA keinen Einfluss. Hierdurch wird nicht der Aufgabetag hinausgeschoben, sondern dies kann allein bei der Frage von Bedeutung sein, ob die Zugangsvermutung als widerlegt gilt, weil hierdurch möglicherweise ein längerer Postlauf die Folge ist. Nach der Stellungnahme des Geschäftsführers der X-GmbH sollte die Zustellung im Regelfall aber auch dann innerhalb von drei Tagen erfolgt sein, wenn die Sendung an einem Freitag nach 18:00 Uhr im Sortierzentrum der X-GmbH abgefertigt und zur weiteren Ausführung der DP-AG übergeben wird.

18 Eine Widerlegung der Zugangsvermutung hat das FG verneint, weil der Kläger als Indiz für den Zugang erst am 13. Oktober 2010 nur auf den Eingangsstempel verweisen konnte, der auf der Einspruchsentscheidung angebracht war. Diesem maß das FG indes deshalb keinen besonders hohen Beweiswert zu, weil nach der Schilderung der betreffenden Kanzleimitarbeiterinnen am Samstag in das Postfach eingelegte Poststücke automatisch mit dem Datum des darauf folgenden Montags versehen werden, dieser Stempel mithin nicht zwangsläufig das zutreffende Eingangsdatum ausweist. Insoweit trifft es nicht zu, wenn der Kläger meint, das FG habe unzutreffend festgestellt, dass die Einlegung in das Postfach tatsächlich noch am 9. Oktober 2010 erfolgt sei. Eine solche Feststellung hat das FG nicht getroffen; erst recht ist nicht ersichtlich, dass das FG von einer Zustellung im Sinne einer Einlegung in das Postfach noch am Freitag ausgegangen wäre. Die Ausführungen zu der Einlegung von Poststücken an einem Samstag dienten erkennbar dazu, den geringen Beweiswert des Kanzleistempels aufzuzeigen.

19 Entgegen der Auffassung des Klägers ist ein Zugang vor dem 13. Oktober 2010 durch die Aussagen der Kanzleimitarbeiterinnen nicht widerlegt. Nach den --insoweit nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und deshalb bindenden Feststellungen-- hatten die Zeuginnen keine Erinnerungen mehr an den konkreten Fall, sondern orientierten sich ausschließlich an dem auf der Einspruchsentscheidung angebrachten Eingangsstempel. Die Würdigung des FG, die Aussagen hätten deshalb keinen höheren Beweiswert als der Eingangsstempel, ist vor diesem Hintergrund nicht zu beanstanden.

20 b) Die Revision ist nicht wegen mangelnder Sachaufklärung oder übergangener Beweisangebote zuzulassen.

21 aa) Soweit der Kläger geltend macht, das FG hätte aufklären müssen, wann und wo die Einspruchsentscheidung von der X-GmbH an die DP-AG übergeben worden sei, ist ein Verstoß gegen § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO nicht ausreichend dargelegt. Der Kläger legt insbesondere nicht dar, aus welchen Gründen sich dem FG eine Aufklärung des exakten Weitergabezeitpunkts und –ortes auch ohne Antrag hätte aufdrängen müssen, welche entscheidungserheblichen Tatsachen sich bei einer Beweisaufnahme voraussichtlich ergeben hätten und inwiefern die Beweiserhebung auf der Grundlage des materiell-rechtlichen Standpunkts des FG zu einer anderen Entscheidung hätte führen können (vgl. insoweit z.B. Senatsbeschluss vom 22. August 2012 X B 155/11, BFH/NV 2012, 2015). Die Rüge basiert letztlich auf der unzutreffenden Ansicht des Klägers, § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO erfordere die "Aufgabe zur Deutschen Post AG". Den Aufgabetag "8. Oktober 2010" hatte das FG --wie ausgeführt-- in nicht zu beanstandender Weise festgestellt.

22 bb) Soweit der Kläger --ohne nähere Ausführungen-- auf Beweisangebote hinweist, die das FG nicht wahrgenommen habe, fehlt es bereits an der Darlegung, dass das Übergehen in der mündlichen Verhandlung von dem sachkundigen Vertreter des Klägers gerügt worden ist oder weshalb eine solche Rüge nicht möglich war. Eine Rüge ist auch nicht aus dem Protokoll zur mündlichen Verhandlung ersichtlich. Bereits das bloße Unterlassen einer rechtzeitigen Rüge hat aber den endgültigen Rügeverlust zur Folge (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 5. August 2011 III B 144/10, BFH/NV 2011, 1915).

23 c) Soweit der Kläger die (angeblich) fehlerhafte Beweiswürdigung durch das FG beanstandet, übersieht er, dass die richterliche Beweiswürdigung dem materiellen Recht zuzuordnen ist und deshalb einen Verfahrensmangel i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO regelmäßig nicht begründen kann (ständige Rechtsprechung, vgl. die Nachweise bei Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 82).

24 d) Ein Verfahrensmangel ergibt sich schließlich nicht daraus, dass die Entscheidung von dem Einzelrichter gefällt wurde, den der Kläger zuvor erfolglos wegen Besorgnis der Befangenheit abgelehnt hatte.

25 aa) Eine Nichtzulassungsbeschwerde kann grundsätzlich nicht auf die Ablehnung eines Befangenheitsgesuchs gestützt werden, da dem Endurteil vorangegangene Entscheidungen, die --wie der Beschluss über die Ablehnung von Gerichtspersonen (vgl. § 128 Abs. 2 FGO)-- nach der FGO unanfechtbar sind, nicht der Beurteilung der Revision unterliegen (§ 124 Abs. 2 FGO). Etwas anderes gilt nur dann, wenn die unberechtigte Ablehnung eines Befangenheitsantrages die Vorenthaltung des gesetzlichen Richters zur Folge hat, was nur bei einer greifbar gesetzwidrigen, d.h. willkürlichen Zurückweisung eines Befangenheitsantrages der Fall ist (BFH-Beschluss vom 12. Oktober 2012 III B 66/12, BFH/NV 2013, 177, m.w.N.; Gräber/Ruban, a.a.O., § 119 Rz 6, m.w.N.).

26 Deshalb hat eine Besetzungsrüge nur dann Aussicht auf Erfolg, wenn sich dem Beschwerdevorbringen entnehmen lässt, dass der Beschluss über die Zurückweisung des Ablehnungsgesuchs nicht nur fehlerhaft, sondern greifbar gesetzwidrig und damit willkürlich ist (Senatsbeschluss vom 16. Januar 2007 X B 38/06, BFH/NV 2007, 757).

27 bb) Derartiges Vorbringen enthält die Beschwerde im Streitfall nicht. Der Kläger beschränkt sich vielmehr auf die Wiederholung der Gründe, die aus seiner Sicht belegen, dass der Einzelrichter "voreingenommen und befangen" gewesen sei. Mit der Ablehnung seines Befangenheitsgesuchs setzt er sich nicht auseinander. Dass der Zurückweisungsbeschluss des FG greifbar gesetzwidrig wäre, ist auch nicht ansatzweise erkennbar.

28 2. Die Revision ist nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zuzulassen. Die Beschwerdebegründung genügt insoweit nicht den Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO.

29 Der Kläger macht in diesem Zusammenhang nur geltend, die von dem FG herangezogenen BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2011, 564, vom 11. August 2008 III B 141/07 (BFH/NV 2008, 1646) und vom 13. Februar 2008 XI B 218/07 (BFH/NV 2008, 742), nach denen auch die Übergabe an einen privaten Postdienstleister die Frist des § 122 AO in Lauf setze, seien mit dem vorliegenden Sachverhalt nicht vergleichbar. Eine bestimmte für die Entscheidung des Streitfalls erhebliche abstrakte Rechtsfrage (vgl. hierzu Gräber/Ruban, a.a.O., § 116 Rz 32) ist seinen Ausführungen nicht zu entnehmen. Entsprechend fehlen Ausführungen zur Klärungsbedürftigkeit und Klärungsfähigkeit.

30 3. Die Revision ist nicht wegen Divergenz zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zuzulassen.

31 a) Dieser Zulassungsgrund liegt vor, wenn das FG mit einem das angefochtene Urteil tragenden und entscheidungserheblichen Rechtssatz von einem ebensolchen Rechtssatz einer anderen Gerichtsentscheidung abgewichen ist. Das angefochtene Urteil und die vorgebliche Divergenzentscheidung müssen dabei die gleiche Rechtsfrage betreffen und zu gleichen oder vergleichbaren Sachverhalten ergangen sein (z.B. Senatsbeschluss vom 10. Mai 2012 X B 57/11, BFH/NV 2012, 1307, m.w.N.). Zur schlüssigen Darlegung einer solchen Abweichungsrüge muss der Beschwerdeführer u.a. tragende und abstrakte Rechtssätze aus dem angefochtenen FG-Urteil einerseits und aus der mit Datum sowie Aktenzeichen und/oder Fundstelle bezeichneten Divergenzentscheidung andererseits herausarbeiten und einander gegenüberstellen, um so die behauptete Abweichung zu verdeutlichen (z.B. BFH-Beschluss vom 11. März 2011 III B 76/10, BFH/NV 2011, 981).

32 b) Dem genügt die Beschwerdebegründung nicht. Abgesehen davon, dass die (angeblichen) Divergenzentscheidungen überwiegend allein mit einer Fundstelle sowie teilweise nur zur Wiedergabe des Gesetzestexts des § 122 Abs. 2 Halbsatz 2 AO angeführt sind, fehlt es insgesamt daran, dass den zitierten BFH-Entscheidungen abweichende abstrakte Rechtssätze des vorinstanzlichen Urteils gegenübergestellt sind.

33 c) Eine Abweichung ist zudem auch in der Sache nicht ersichtlich.

34 aa) Dies gilt zunächst soweit der Kläger auf die Beweislastregel des § 122 Abs. 2 Halbsatz 2 AO verweist. Diese kommt erst dann zur Anwendung, wenn trotz Aufklärung des maßgeblichen Sachverhalts noch Zweifel daran bestehen, dass der Verwaltungsakt innerhalb der Dreitagesfrist zugegangen ist (vgl. z.B. Senatsurteil vom 27. November 2002 X R 17/01, BFH/NV 2003, 586). Hiervon ist auch das FG ausgegangen, es hatte letztlich jedoch keine Zweifel an einem typischen Geschehensablauf. Dass der Kläger dieses vom FG gefundene Ergebnis in Frage stellt, begründet keine Divergenz.

35 bb) Eine solche ist auch nicht erkennbar, soweit der Kläger geltend macht, das FG habe die "neuere Rechtsprechung des BFH zur Zugangsvermutung bei Postschließfächern an Samstagen verkannt" und sei hiervon abgewichen. Der vom Kläger gemeinte Vorlagebeschluss vom 17. September 2002 IX R 68/98 (BFHE 199, 493, BStBl II 2003, 2)

sowie die BFH-Urteile vom 4. November 2003 IX R 4/01 (BFH/NV 2004, 159), vom 11. März 2004 VII R 13/03 (BFH/NV 2004, 1065), vom 25. Mai 2004 VII R 8/03 (BFH/NV 2004, 1498) und vom 6. Oktober 2004 IX R 60/03 (BFH/NV 2005, 327) werden von dem Rechtssatz getragen, dass sich die Dreitagesfrist zwischen der Aufgabe eines Verwaltungsakts zur Post und seiner vermuteten Bekanntgabe (§ 122 Abs. 2 Nr. 1 AO) bis zum nächstfolgenden Werktag verlängert, wenn das Fristende auf einen Sonntag, gesetzlichen Feiertag oder Sonnabend fällt. Auch in seiner grundlegenden Entscheidung vom 14. Oktober 2003 IX R 68/98 (BFHE 203, 26, BStBl II 2003, 898) hat der BFH den Rechtssatz, dass "ein Nachweis der Abholung am Samstag oder am darauf folgenden Montag [generell] nicht mehr erforderlich ist", nicht aufgestellt. Bei den Ausführungen zur Leerung von Postfächern an einem Samstag handelt es sich vielmehr um die Schilderung, welche Probleme durch die geänderte Rechtsprechung im Gegensatz zu der bis dahin gültigen Rechtsprechung künftig vermieden werden. Da die Dreitagesfrist im Streitfall --ohne Verlängerung nach § 108 Abs. 3 AO-- an einem Montag endete, ist zudem nicht ersichtlich, inwiefern diese Rechtsprechung entscheidungserheblich sein soll.

36 4. Soweit der Kläger meint, das FG habe die Klage zu Unrecht hilfsweise als unbegründet angesehen, und geltend macht, die Revision sei auch insoweit aufgrund von Verfahrensmängeln sowie zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zuzulassen, kann die Beschwerde mit Einwendungen gegen die Hilfsbegründung schon deshalb keinen Erfolg haben, weil hinsichtlich der Hauptbegründung des angefochtenen Urteils kein Zulassungsgrund gegeben ist (vgl. hierzu auch Senatsbeschluss vom 29. August 2012 X B 69/12, BFH/NV 2013, 185).

37 Hat das FG sein Urteil --wie im Streitfall-- auf mehrere Begründungen gestützt, von denen jede für sich das Entscheidungsergebnis trägt, ist die Revision nur zuzulassen, wenn mit der Nichtzulassungsbeschwerde für jede dieser Begründungen ein Zulassungsgrund i.S. des § 115 Abs. 2 FGO schlüssig dargelegt wird und vorliegt (BFH-Beschluss vom 26. Oktober 2010 V B 104/09, BFH/NV 2011, 609, m.w.N.). Dies ist hinsichtlich der selbständig tragenden Begründung "Versäumung der Klagefrist" --wie vorstehend ausgeführt-- nicht der Fall.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de