Urteil vom 18. August 2015, VII R 24/13

Kenntnis des Finanzamts von Eröffnung des Insolvenzverfahrens im Rahmen des § 82 InsO - Wissenszurechnung im Falle des Wechsels der örtlichen Zuständigkeit

BFH VII. Senat

AO § 173 Abs 1, AO § 9 Abs 1, InsO § 80, InsO § 82, AO § 47, AO § 224 Abs 3, AO § 34 Abs 3

vorgehend Finanzgericht des Saarlandes , 12. März 2013, Az: 2 K 1499/09

Leitsätze

Die Verletzung der steuerlichen Mitwirkungspflichten durch den Insolvenzverwalter kann dazu führen, dass ihm im Rahmen des § 82 InsO eine Berufung auf die Zurechnung des Wissens des ehemals örtlich zuständigen Finanzamts von der Eröffnung des Insolvenzverfahrens verwehrt ist .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts des Saarlandes vom 13. März 2013 2 K 1499/09 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Eheleute X wurden bis einschließlich 2002 vom Finanzamt Y veranlagt. Mit Beschluss vom 31. Januar 2003 eröffnete das Amtsgericht das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Frau X und bestellte den Kläger und Revisionskläger (Kläger) zum Insolvenzverwalter.

2 Nach einem Wohnsitzwechsel reichten die Eheleute X ihre Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2006 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ein und erklärten ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die daraufhin vom FA erlassenen Steuerbescheide waren dementsprechend an die Eheleute X adressiert und führten zu Einkommensteuererstattungen. Das FA zahlte den Eheleuten die entsprechenden Beträge.

3 Am 27. Juni 2008 verlangte der Kläger vom FA, die auf die Insolvenzschuldnerin entfallenen Erstattungsbeträge (nochmals) ihm zu zahlen. Aufgrund der Eröffnung des Insolvenzverfahrens habe das FA nicht mit befreiender Wirkung an die Insolvenzschuldnerin leisten können.

4 Das FA erließ daraufhin die Abrechnungsbescheide vom 27. und 31. März 2009 (§ 218 Abs. 2 der Abgabenordnung --AO--). Die vom Kläger geltend gemachten Erstattungsansprüche seien durch Zahlung an die Eheleute X erloschen. Das FA habe weder selbst Kenntnis von der Insolvenzeröffnung gehabt noch müsse es sich die Kenntnis des Finanzamts Y zurechnen lassen.

5 Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) urteilte, dem Kläger stünden die geltend gemachten Erstattungsansprüche nicht zu. Die Zahlung des FA an die Eheleute X habe gemäß § 47 AO i.V.m. § 224 Abs. 3 AO zum Erlöschen der Erstattungsansprüche geführt.

6 Gemäß § 82 der Insolvenzordnung (InsO) hätte nur die positive Kenntnis des FA von der Eröffnung des Insolvenzverfahrens die schuldbefreiende Wirkung der Zahlung verhindern können. Das FA müsse sich nicht die vom Kläger behauptete Kenntnis des Finanzamts Y zurechnen lassen, zumal diese Kenntnis erst nach dem

Wohnsitzwechsel der Eheleute X erlangt worden sei. Auch § 9 InsO führe zu keinem anderen Ergebnis. Es bestehe keine Obliegenheit öffentlicher Dienststellen, in jedem Erstattungsfall ohne weitere Anhaltspunkte die Insolvenzbekanntmachungen i.S. des § 9 Abs. 1 InsO zu prüfen.

7 Die Bekanntgabe der Steuerbescheide an die Eheleute X sei zwar unwirksam gewesen, so dass hinsichtlich der ausgezahlten Beträge ein Rückzahlungsanspruch gemäß § 37 Abs. 2 AO bestanden habe. Dieser Rückzahlungsanspruch sei aber durch Zahlungsverjährung erloschen (§ 47 AO i.V.m. § 228 AO) und könne nicht zu Gunsten des Klägers berücksichtigt werden.

8 Mit seiner Revision macht der Kläger geltend, das FG habe bei der Prüfung des § 82 InsO nicht die Beweislast des FA berücksichtigt. Da die Eröffnung des Insolvenzverfahrens unstreitig vor Zahlung an die Eheleute X öffentlich bekannt gemacht worden sei, hätte das FA seine Unkenntnis über die Eröffnung des Insolvenzverfahrens nachweisen müssen. Darüber hinaus habe das FA seine Kenntnis von der Insolvenzeröffnung bereits vor Eintritt der Zahlungsverjährung der gegenüber den Eheleuten X bestehenden Rückzahlungsansprüche erlangt. Bei pflichtgemäßem Handeln hätte das FA somit Rückzahlungsbescheide erlassen müssen.

9 Schließlich habe das Finanzamt Y unstreitig am 6. März 2003 von der Eröffnung des Insolvenzverfahrens Kenntnis erlangt. Diese Kenntnis sei dem FA zuzurechnen. Die alte Steuernummer habe eindeutig erkennen lassen, dass die Eheleute vor ihrem Wohnungswechsel eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt hätten. Zudem hätte das FA dem Finanzamt Y den Zuständigkeitswechsel anzeigen müssen. Bei dieser Gelegenheit hätte es aufgrund einer bis 2008 bestehenden Dienstanweisung (heute § 26 Satz 3 Nr. 2 AO) vom Insolvenzverfahren Kenntnis erlangt. Außerdem dürfe es hinsichtlich der Obliegenheiten zur Ermittlung öffentlicher Bekanntmachungen kein "Fiskus-Vorrecht" geben.

10 Das FA trägt vor, da nicht geschehene Lebenssachverhalte nicht zu beweisen seien, treffe es keine Beweislast für seine Unkenntnis über die Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Jedenfalls sei ein entsprechender Nachweis bereits dadurch geführt, dass die Steuererklärungen der Eheleute X keine Hinweise auf die Eröffnung des Insolvenzverfahrens erlaubten. Kenntnisse anderer Dienststellen seien dem FA nach den zu § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO entwickelten Rechtsprechungsgrundsätzen nicht zuzurechnen.

11 Die Unkenntnis von der Eröffnung des Insolvenzverfahrens sei auch dann gegeben, wenn sie auf einer groben Pflichtverletzung beruhen sollte. Eine solche Pflichtverletzung liege im Übrigen nicht vor. Es seien keine weiteren Ermittlungen bzw. Anzeigen erforderlich gewesen, da die Eheleute X keine Besteuerungsgrundlagen erklärt hätten, die mehrere Veranlagungszeiträume beträfen. Statt dessen hätten das Finanzamt Y bzw. der Kläger selbst das FA über das Insolvenzverfahren informieren müssen.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision des Klägers ist unbegründet und zurückzuweisen, da das Urteil jedenfalls im Ergebnis richtig ist (§ 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und damit nicht auf der Verletzung von Bundesrecht beruht (§ 118 Abs. 1 FGO).

13 1. Gemäß § 80 Abs. 1 InsO geht die Empfangszuständigkeit für alle Leistungen, welche auf die zur Insolvenzmasse gehörenden Forderungen erbracht werden, mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens auf den Insolvenzverwalter über. Eine Leistung an den Insolvenzschuldner hat allerdings gemäß § 82 InsO weiterhin befreiende Wirkung, wenn der Leistende zur Zeit der Leistung keine Kenntnis von der Eröffnung des Insolvenzverfahrens hatte.

14 Mit Urteil vom 12. Juli 2011 VII R 69/10 (BFHE 234, 114, BFH/NV 2011, 1936) hat der Senat klargestellt, dass nur positive Kenntnis von der Eröffnung des Insolvenzverfahrens, nicht aber fahrlässige --auch nicht grob fahrlässige-- Unkenntnis den Gutglaubensschutz nach § 82 InsO ausschließt. Für die Frage, auf wessen Kenntnis es ankommt bzw. unter welchen Voraussetzungen das FA Kenntnis erlangt, hat der Senat auf die zu § 173 Abs. 1 AO entwickelten Rechtsprechungsgrundsätze hingewiesen. Allerdings hat er über deren Anwendbarkeit im Rahmen des § 82 InsO noch keine endgültige Entscheidung getroffen (vgl. auch Senatsbeschluss vom 18. August 2014 VII B 18/14, nicht veröffentlicht).

15 Nach der Rechtsprechung zu § 173 AO (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13. Januar 2011 VI R 63/09,

BFH/NV 2011, 743, m.w.N.) kommt es auf den Kenntnisstand derjenigen Personen an, die innerhalb der zuständigen Finanzbehörde zur Bearbeitung des Steuerfalls berufen sind. Hierbei handelt es sich um den Vorsteher, den Sachgebietsleiter und den Sachbearbeiter, weil nur diese Personen die Finanzbehörde gegenüber dem Steuerpflichtigen repräsentieren und den Steuerbescheid verantworten. Bekannt sind der zuständigen Dienststelle neben dem Inhalt der dort geführten Akten auch sämtliche Informationen, die dem Sachbearbeiter von vorgesetzten Dienststellen über ein elektronisches Informationssystem zur Verfügung gestellt werden, ohne dass insoweit die individuelle Kenntnis des jeweiligen Bearbeiters maßgeblich ist (BFH-Urteile vom 13. Januar 2011 VI R 61/09, BFHE 232, 5, BStBl II 2011, 479; in BFH/NV 2011, 743; vom 13. Juni 2012 VI R 85/10, BFHE 238, 295, BStBl II 2013, 5). In einem Fall, bei dem die alten Steuerakten dem neu zuständig gewordenen Finanzamt vorlagen, hat der BFH darüber hinaus entschieden, dass eine einmal bekannt gewordene Tatsache nicht durch einen Wechsel der Zuständigkeit der Finanzbehörde und/oder einen Wechsel des Bearbeiters wieder unbekannt werden kann. Dies soll jedenfalls dann gelten, wenn der zunächst zuständige Beamte einen entsprechenden Aktenvermerk gemacht hat oder hätte machen müssen (BFH-Urteil vom 15. Oktober 1993 III R 74/92, BFH/NV 1994, 315; Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 173 AO Rz 37; von Wedelstädt in Beermann/Gosch, AO, § 173 Rz 56; vgl. auch BFH-Urteil vom 28. April 1998 IX R 49/06, BFHE 185, 370, BStBl II 1998, 458; BFH-Beschluss vom 30. Oktober 1997 X B 99/97, BFH/NV 1998, 432).

16 Im Übrigen kann sich die Finanzbehörde nach Treu und Glauben nicht auf Unkenntnis berufen, wenn die entsprechende Tatsache bei ordnungsmäßiger Erfüllung der amtlichen Ermittlungspflichten bekannt geworden wäre. Allerdings gilt dies nur dann, wenn der Steuerpflichtige seinerseits die Mitwirkungspflichten erfüllt hat (BFH-Urteil vom 13. Juli 1990 VI R 109/86, BFHE 161, 11, BStBl II 1990, 1047; BFH-Beschluss vom 28. Februar 2008 IV B 53/07, BFH/NV 2008, 924; BFH-Urteil in BFHE 238, 295, BStBl II 2013, 5, jeweils m.w.N.). Liegen sowohl eine Verletzung der Ermittlungspflichten als auch eine Verletzung der Mitwirkungspflichten vor, ist eine Berufung der Finanzbehörde auf Unkenntnis erst dann ausgeschlossen, wenn der Verstoß gegen die Ermittlungspflicht deutlich überwiegt (BFH-Beschluss in BFH/NV 2008, 924; vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 238, 295, BStBl II 2013, 5).

17 Nach der zu § 82 InsO ergangenen Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) muss jede am Rechtsverkehr teilnehmende Organisation im Rahmen des ihr Zumutbaren sicherstellen, dass die ihr ordnungsgemäß zugehenden, rechtserheblichen Informationen an die entscheidenden Personen weitergeleitet und von diesen zur Kenntnis genommen werden. Anderenfalls soll zumindest die Berufung auf eine Unkenntnis nach Treu und Glauben verwehrt sein (BGH-Urteile vom 15. Dezember 2005 IX ZR 227/04, Wertpapier-Mitteilungen --WM-- 2006, 194; vom 16. Juli 2009 IX ZR 118/08, BGHZ 182, 85; vom 15. April 2010 IX ZR 62/09, WM 2010, 940).

18 Aus § 82 Satz 2 InsO folgt, dass vor der öffentlichen Bekanntmachung der Eröffnung des Insolvenzverfahrens (§ 9 Abs. 1 InsO) die Unkenntnis des Leistenden zu vermuten ist. Nach diesem Zeitpunkt muss dagegen der Leistende seine Unkenntnis darlegen und nachweisen (BGH-Urteile in BGHZ 182, 85; in WM 2006, 194).

19 2. In dem angefochtenen Urteil werden keine Feststellungen getroffen, ob und wie dem FA der Nachweis seiner eigenen Unkenntnis gelungen ist. Soweit das FG eine etwaige Zurechnung der Kenntnisse anderer Finanzbehörden geprüft hat, fehlen darüber hinaus ausreichende und vor allem widerspruchsfreie Feststellungen zur Kenntnis des Finanzamts Y über die Eröffnung des Insolvenzverfahrens, zum Wechsel der örtlichen Zuständigkeit vom Finanzamt Y zum FA sowie zur zeitlichen Reihenfolge dieser beiden Ereignisse.

20 Das FG hat in diesem Zusammenhang einerseits festgestellt, dass "kein Wechsel in der Zuständigkeit der Finanzbehörde und/oder des Bearbeiters" vorliege. Andererseits hat es festgestellt, das Finanzamt Y habe seine Kenntnis über die Eröffnung des Insolvenzverfahrens erst zu einem Zeitpunkt erlangt, zu dem "infolge des Wohnsitzwechsels der Eheleute X bereits der Beklagte [das FA] für die Einkommensbesteuerung (nach §§ 19, 26 AO) zuständig" geworden sei. Abgesehen davon, dass diese beiden Feststellungen schon per se widersprüchlich sind, fehlen konkrete Zeitangaben, so dass es dem Senat nicht möglich war, die vom FG festgestellte zeitliche Abfolge nachzuvollziehen. Dabei hat der Senat unter anderem berücksichtigt, dass der Kläger von einer Information des Finanzamts Y über die Eröffnung des Insolvenzverfahrens durch ein Schreiben vom 6. Februar 2003 ausgeht, die Insolvenzschuldnerin und ihr Ehemann sich nach Aktenlage aber erst am 1. Mai 2003 nach Saarbrücken umgemeldet haben (Meldeauskunft, Blatt 66 der Rechtsbehelfsakte). Warum das Finanzamt Y trotzdem erst nach dem Wechsel der örtlichen Zuständigkeit (§ 26 AO) Kenntnis von der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erlangt haben soll, wird vom FG nicht näher ausgeführt.

21 Sollte sich in einem zweiten Rechtszug herausstellen, dass das Finanzamt Y --wie aufgrund der Aktenlage zu vermuten-- bereits vor dem Wechsel der örtlichen Zuständigkeit von der Insolvenzeröffnung erfahren hat, wäre die

Frage zu beantworten, ob zumindest dann, wenn das zuständig gewordene FA von dem Zuständigkeitswechsel durch die Angabe der ehemaligen Steuernummer und des ehemaligen Finanzamts in der Steuererklärung wusste, ein Rückgriff auf die zu § 173 AO entwickelten Grundsätze zur Zurechnung des Wissens des ehemals zuständigen Finanzamts Y führen könnte.

22 Dabei wäre zu erwägen, ob auch im Rahmen des § 82 InsO eine einmal bekannt gewordene Tatsache durch einen Wechsel der Zuständigkeit der Finanzbehörde und/oder einen Wechsel des Bearbeiters wieder unbekannt werden kann. Darüber hinaus wäre zu bedenken, ob es bei jährlichen Veranlagungen darauf ankommen kann, dass die neu zuständige Finanzbehörde aus Rationalisierungsgründen bzw. bei aktenlosen Vorgängen von einer Beiziehung der Vorgänge vergangener Jahre absieht. Denn verzichtet die Verwaltung auf die Nutzung ihr leicht zugänglicher Erkenntnisquellen, so fällt dies in ihren eigenen Risikobereich (vgl. BFH-Urteil in BFHE 161, 11, BStBl II 1990, 1047).

23 Andererseits geht es im Streitfall um organisatorisch getrennte Finanzbehörden, die sogar zu unterschiedlichen Bundesländern und damit zu unterschiedlichen Körperschaften gehören. Insofern ist im Rahmen des § 82 InsO eine Abgrenzung zwischen zulässiger Wissenszurechnung und unzulässiger Ausdehnung auf schuldhafte Unkenntnis erforderlich. Außerdem stellt sich die Frage, ob der Fiskus als eine "am Rechtsverkehr teilnehmende Organisation" i.S. der BGH-Rechtsprechung (in BGHZ 182, 85, unter 2.a) anzusehen ist und ob bzw. inwieweit diese Rechtsprechung aufgrund der besonderen Pflichtverhältnisse zwischen Finanzbehörden und Steuerpflichtigen, insbesondere der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen, durch einen Rückgriff auf die zu § 173 AO entwickelten Grundsätze zu modifizieren ist.

24 3. Letztlich können diese Fragen im Streitfall jedoch dahingestellt bleiben. Auch eine Aufhebung der Vorentscheidung mit Zurückverweisung an das FG kommt trotz der fehlenden bzw. widersprüchlichen Feststellungen nicht in Betracht. Denn das angefochtene Urteil ist jedenfalls im Ergebnis richtig.

25 Selbst wenn sich das FA die einmal erlangte Kenntnis des Finanzamts Y über die Eröffnung des Insolvenzverfahrens zurechnen lassen müsste bzw. sich nach Treu und Glauben grundsätzlich nicht mehr auf seine Unkenntnis berufen dürfte, könnte der Kläger keine Erstattungsansprüche geltend machen. Dies folgt aus den besonderen Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren, denen der Kläger als Insolvenzverwalter (§ 34 Abs. 3 AO) nicht nachgekommen ist und deren Nichteinhaltung im Rahmen der Geltendmachung eines Steuererstattungsanspruchs auch Folgen für das Steuererhebungsverfahren hat.

26 Die Verletzung der Mitwirkungspflichten folgt daraus, dass der Kläger entweder von dem Wohnsitzwechsel der Insolvenzschuldnerin wusste, ohne das FA über die Eröffnung des Insolvenzverfahrens zu informieren, oder keine ausreichenden Vorkehrungen getroffen hat, den Wohnsitz der Insolvenzschuldnerin nachzuverfolgen. Darüber hinaus hat er über mehrere Jahre weder die erforderlichen Einkommensteuererklärungen für die Insolvenzschuldnerin abgegeben noch den Finanzbehörden --in Abstimmung mit dem zusammenveranlagten Ehemann-- Besteuerungsgrundlagen mitgeteilt. Zur Erfüllung seiner Mitwirkungspflichten reicht es nicht aus, wenn er --wie in der ersten Instanz vorgetragen-- bei der Insolvenzschuldnerin nachfragt und von ihr die Antwort erhält, sie ginge keiner einkommensteuerpflichtigen Beschäftigung nach und habe deshalb keine Steuererklärung abzugeben. Vielmehr hätte er sich zumindest um eine gemeinsame Steuererklärung der Insolvenzschuldnerin mit ihrem zusammenveranlagten Ehemann kümmern müssen. Aufgrund der Verletzung seiner Mitwirkungspflichten ist dem Kläger die Berufung auf eine durch den Wechsel der örtlichen Zuständigkeit eingetretene Wissenszurechnung beim FA bzw. darauf, dass das FA nach Treu und Glauben keine Unkenntnis von der Insolvenzeröffnung geltend machen kann, verwehrt (vgl. auch BFH-Beschluss in BFH/NV 2008, 924, m.w.N.).

27 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de