

Urteil vom 11. Juni 2026, VI R 16/24

Zur Entkräftung der Bekanntgabevermutung des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO durch den Rechtsnachfolger des Bescheidadressaten

ECLI:DE:BFH:2026:U.110626.VIR16.24.0

BFH VI. Senat

AO § 122 Abs 1 S 4, AO § 122 Abs 2 Nr 1

vorgehend FG Münster, 19. April 2024, Az: 4 K 870/21 E

Leitsätze

Das Bestreiten des Zugangs eines Steuerbescheids beim Bescheidadressaten durch einen Erben als Rechtsnachfolger kann die Bekanntgabevermutung des § 122 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung nur erschüttern, wenn belastbare Tatsachen vorgetragen werden, die konkrete und begründete Zweifel am Zugangsgeschehen selbst wecken können.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 19.04.2024 - 4 K 870/21 E aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist Erbin und Gesamtrechtsnachfolgerin der am 01.02.2020 verstorbenen A.
- 2** Die im Jahr 1929 geborene --und seit August 2015 verwitwete-- A erzielte im Streitjahr (2016) als pensionierte Lehrerin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im August des Streitjahres erteilte sie einer Steuerberatungsgesellschaft (S) schriftlich eine Vollmacht zur Vertretung in Steuersachen, die auch eine ausdrückliche Empfangsvollmacht zur Entgegennahme von Steuerbescheiden enthielt. Im September des Streitjahres übermittelte S diese Vollmacht an den Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) und bat zugleich um Übersendung der dem FA übermittelten Besteuerungsgrundlagen der A sowie deren verstorbenen Ehemann für die vorherigen Veranlagungszeiträume bis 2015.
- 3** Nachfolgend reichte S die Steuererklärung der A für das Streitjahr ein. Auf dem Mantelbogen der Steuererklärung hatte S im Feld mit der Überschrift "*Der Steuerbescheid soll nicht mir / uns zugesandt werden, sondern:*" den Namen und die Adresse der A angegeben. In der Anlage N betreffend die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wurden unter anderem Kontoführungsgebühren und Steuerberatungskosten als Werbungskosten geltend gemacht. Aus einer der Steuererklärung beigefügten Anlage betreffend die erstattete Kirchensteuer ergab sich zudem, dass unter dem 21.11.2016 Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2012 bis 2015 ergangen waren.
- 4** S prognostizierte für das Streitjahr einen Erstattungsbetrag von 281,67 € und teilte dies der A entsprechend mit. Aufgrund eines Übertragungsfehlers berücksichtigte das FA die Kontoführungsgebühren und Steuerberatungskosten nicht als Werbungskosten im Einkommensteuerbescheid vom 23.10.2017. Nach der Abrechnung des Steuerbescheids belief sich der Erstattungsbetrag deshalb nur auf 178,62 €.

- 5 Der angabegemäß an A persönlich adressierte Einkommensteuerbescheid wurde vom Rechenzentrum ordnungsgemäß am 23.10.2017 zur Post gegeben; der Erstattungsbetrag (178,62 €) wurde an A überwiesen.
- 6 Im Januar 2019 erließ das FA einen Einkommensteuerbescheid für 2017, der ebenfalls an A persönlich adressiert war. Außerdem erließ es im Februar 2020 einen an S adressierten Einkommensteuerbescheid für 2018.
- 7 Nach dem Tod der A wurde diese von der Klägerin beerbt. Zur Testamentsvollstreckerin wurde die Sparkasse B ernannt. Bei der Aufnahme des Nachlasses im Haushalt der A fanden Mitarbeiter der Sparkasse B angabegemäß eine gut geordnete Wohnung vor. Die chronologisch sortierten Steuerunterlagen befanden sich in einem büroähnlichen Zimmer, in dem A auch alle weiteren finanziellen und sonstigen Unterlagen in Ordnern beziehungsweise Schubladen aufbewahrt hatte. Die Einkommensteuerbescheide für 2017 und für 2018 lagen vor. Zudem befand sich in den Unterlagen die von S gefertigte Berechnung des zu erwartenden Erstattungsbetrags betreffend die Einkommensteuer für das Streitjahr in Höhe von 281,67 €. Es fehlte allerdings der Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr. Auch die steuerlichen Unterlagen sowie die entsprechenden Steuerbescheide für die Jahre 2012 bis 2015 vom 21.11.2016, in denen A noch mit ihrem vorverstorbenen Ehemann zusammenveranlagt worden war, fanden die Mitarbeiter der Sparkasse B nicht auf.
- 8 Im März 2020 informierte S das FA, bei der Auflösung des Haushalts von A seien Belege gefunden worden, die für die Einkommensteuererklärung des Streitjahres noch relevant seien. Das FA teilte mit, der Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr sei im Jahr 2017 an A persönlich bekannt gegeben worden und übermittelte der S eine Abschrift des Bescheids vom 23.10.2017.
- 9 Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein und bestritt den Zugang des Bescheids. Der Steuerbescheid sei weder bei A noch bei S eingegangen. Hilfsweise machte sie geltend, der Steuerbescheid hätte an S bekannt gegeben werden müssen. Im weiteren Verlauf des Einspruchsverfahrens legte die Klägerin erstmals Unterlagen vor, deren Berücksichtigung --zusammen mit den durch den Übertragungsfehler unberücksichtigt gebliebenen Werbungskosten-- zu einer Einkommensteuerfestsetzung auf 0 € führen würde. Das FA verwarf den Einspruch als unzulässig.
- 10 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt.
- 11 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Es macht insbesondere geltend, die vom FG im Streitfall angenommenen Indizien reichten für die Erschütterung der Zugangsvermutung des § 122 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) nicht aus.
- 12 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil des Finanzgerichts Münster vom 19.04.2024 - 4 K 870/21 E aufzuheben und die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 13 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Zugangsvermutung des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO bereits dann erschüttert ist, wenn der Rechtsnachfolger des Bekanntgabeadressaten Zweifel am Zugang des Verwaltungsakts mit Umständen begründet, die sich nur auf dessen Nichtauffinden beim Adressaten beziehen. Der Senat kann in der Sache selbst entscheiden (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Einkommensteuerbescheid für 2016 vom 23.10.2017 ist der A wirksam bekannt gegeben worden.
- 15 1. Nach § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO in der im Streitjahr geltenden Fassung gilt ein schriftlicher Verwaltungsakt, der im Inland durch die Post übermittelt wird, am dritten Tage nach der Aufgabe zur Post als bekannt gegeben, außer wenn er nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist; im Zweifel hat die Behörde den Zugang des Verwaltungsakts und den Zeitpunkt des Zugangs nachzuweisen.
- 16 a) Bestreitet der Adressat eines Steuerbescheids, diesen überhaupt erhalten zu haben, genügt zwar nach der

ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) regelmäßig schon dieser Umstand an sich, um Zweifel am Zugang im Sinne des § 122 Abs. 2 AO zu wecken. Anders als im Fall der Behauptung eines verspäteten Zugangs kann danach von einem Adressaten, der den Zugang überhaupt bestreitet, keine weitere Substantiierung verlangt werden. Wählt die Behörde statt der förmlichen Zustellung die Bekanntgabe des Bescheids durch einfachen Brief, trägt sie im Falle des Bestreitens das Risiko der Unerweislichkeit des Zugangs, ohne dass ihr die Erleichterungen des Anscheinsbeweises zugutekommen (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 14.03.1989 - VII R 75/85, BFHE 156, 66, BStBl II 1989, 534, und vom 29.04.2009 - X R 35/08, BFH/NV 2009, 1777, unter II.2.b; BFH-Beschluss vom 14.02.2008 - X B 11/08, BFH/NV 2008, 743).

- 17** b) Diese Rechtsprechung lässt sich aber nicht ohne Weiteres auf den Fall übertragen, dass ein Dritter --wie hier der Erbe und Gesamtrechtsnachfolger des Steuerpflichtigen-- den Zugang des Verwaltungsakts beim Adressaten bestreitet.
- 18** Denn der Adressat, der den Zugang bestreitet, bekundet eine (negative) Tatsache aus seinem eigenen Einfluss- und Wahrnehmungsbereich, während sich der Dritte mangels eigener Erkenntnisse lediglich darauf berufen kann, dass die Frage des Zugangs offen sei (ebenso Urteil des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 15.06.2016 - 9 C 19.15, BVerwGE 155, 241, Rz 19; Niedersächsisches FG, Urteil vom 23.02.2000 - 3 K 91/94, Entscheidungen der Finanzgerichte 2000, 904). Das bloße Bestreiten der Bekanntgabe durch einen Dritten ist mithin nicht geeignet, Zweifel am Zugang des Verwaltungsakts zu wecken (Pahlke in Schwarz/Pahlke/Keß, AO/FGO, § 122 AO Rz 165b).
- 19** In dieser Konstellation bedarf es daher der Darlegung tatsächlicher Umstände, die begründete Zweifel an der Bekanntgabe des Verwaltungsakts wecken, um die gesetzliche Zugangsvermutung des § 122 Abs. 2 AO zu erschüttern. Die Umstände müssen dabei Rückschlüsse auf das konkrete Zugangsgeschehen erlauben. Zu derartigen Umständen, die unter Berücksichtigung der Mitwirkungslasten der Beteiligten von Amts wegen zu ermitteln sind, kann neben etwaigen Anhaltspunkten aus den Akten vor allem ein Bestreiten des Zugangs durch den Adressaten selbst gehören (BVerwG-Urteil vom 15.06.2016 - 9 C 19.15, BVerwGE 155, 241, Rz 19). Umstände, die keine Rückschlüsse auf das Zugangsgeschehen beim Adressaten erlauben, da mit ihnen lediglich das Nichtauffinden beziehungsweise Nichtvorhandensein des Verwaltungsakts beim Adressaten behauptet wird, sind regelmäßig nicht geeignet, Zweifel an dessen Bekanntgabe an den Adressaten zu begründen.
- 20** 2. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen, seine Entscheidung kann daher keinen Bestand haben.
- 21** So hat das FG "nur im Ansatz begründete Zweifel" zur Entkräftung der Zugangsvermutung des § 122 Abs. 2 AO ausreichen lassen. Zudem hat es lediglich Umstände festgestellt und im Rahmen seiner Würdigung berücksichtigt, die in keinem Zusammenhang mit dem Zugangsgeschehen an A als Bescheidadressatin stehen.
- 22** Aufgrund der Tatsachenfeststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) ergeben sich keine begründeten Zweifel an dem typischen Geschehensablauf, dass der unstreitig ordnungsgemäß zur Post gegebene streitgegenständliche Bescheid A als Empfängerin auch erreicht hat.
- 23** a) Solche ergeben sich zunächst nicht daraus, dass der fragliche Bescheid im "geordneten Nachlass" der A von der Testamentsvollstreckerin bei den abgehefteten Steuerunterlagen für das Streitjahr nicht vorgefunden wurde. Dieser Umstand besagt lediglich, dass der Bescheid am Ort der Suche nicht aufgefunden wurde. Erkenntnisse darüber, ob er dem Adressaten (unter Umständen Jahre zuvor) zugegangen, das heißt in dessen Machtbereich gelangt ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 11.07.2017 - IX R 41/15, Rz 20, m.w.N.), vermittelt er hingegen nicht. Deshalb lässt sich aus der Auffindesituation der Steuerunterlagen von A kein belastbarer Rückschluss auf einen Nichtzugang des Einkommensteuerbescheids für das Streitjahr bei ihr ziehen.
- 24** Im Übrigen weist der Senat darauf hin, dass angesichts der Feststellungen des FG von einem geordneten Nachlass im Hinblick auf die vorgefundenen Steuerunterlagen nicht gesprochen werden kann. So wurden auch die Steuerunterlagen und die Steuerbescheide der Jahre 2012 bis 2015 nicht aufgefunden. Die Würdigung des FG, es spreche einiges dafür, diese seien von A vernichtet worden und erst die Unterlagen ab dem Streitjahr als dem Jahr der Beauftragung der S seien sortiert aufbewahrt worden, ist mit der festgestellten Aktenlage nicht in Einklang zu bringen. Denn S hat die Steuererklärung nicht erst ab dem Streitjahr, sondern ausweislich des Übersendungsschreibens der Vollmacht und den Angaben in der Steuererklärung des Streitjahres auch für die Jahre 2012 bis 2015 gefertigt. Diese Bescheide sind zeitgleich unter dem 21.11.2016 ergangen. Zudem hatten offensichtlich auch Dritte Zugang zu den Steuerunterlagen der A, da sich darin der Steuerbescheid für 2018 befand, welchen das FA ersichtlich erst nach dem Tod der A zur Post gegeben hatte.

- 25** b) Ebenfalls keine konkreten und begründeten Zweifel am Zugangsvorgang selbst kann der Umstand wecken, dass trotz einer vom steuerlichen Berater prognostizierten Erstattung in Höhe von 281,67 € in Anbetracht der tatsächlichen Erstattung von (nur) 178,62 € von A kein Einspruch eingelegt wurde. Auch dieser Umstand bezieht sich nicht auf das Zugangsgeschehen und erlaubt diesbezüglich keine Rückschlüsse. Es stellt im Regelfall vielmehr ein Indiz für einen erfolgten Zugang dar, wenn die Steuererstattung überwiesen worden ist, ohne dass der Steuerpflichtige --wofür im Streitfall nichts ersichtlich ist-- das Finanzamt darauf hingewiesen hat, den Steuerbescheid nicht erhalten zu haben (ebenso Pahlke in Schwarz/Pahlke/Keß, AO/FGO, § 122 AO Rz 168).
- 26** 3. Der Senat kann in der Sache selbst entscheiden.
- 27** Die Klage ist unbegründet. Das FA hat den Einkommensteuerbescheid vom 23.10.2017 wirksam an A bekannt gegeben.
- 28** a) Der vom FA am 23.10.2017 versandte Einkommensteuerbescheid gilt nach der gesetzlichen Dreitagevermutung des § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO in der im Streitjahr geltenden Fassung als am dritten Tage nach der Aufgabe zur Post als bekannt gegeben.
- 29** b) Anhaltspunkte, die unmittelbar den Zugangsvorgang dieses Bescheids betreffen und zu einer Erschütterung der gesetzlichen Zugangsvermutung führen könnten, sind vorliegend nicht ersichtlich. Insbesondere wurde von der Klägerin weder vorgetragen noch vom FG festgestellt, dass A als Bescheidadressatin den Zugang des streitgegenständlichen Bescheids bestritten hat und/oder dass sich in den Akten des FG Hinweise befinden, die Rückschlüsse auf eine fehlende Bekanntgabe des streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheids erlauben.
- 30** c) Schließlich konnte der Einkommensteuerbescheid der A vorliegend auch ungeachtet der Regelung in § 122 Abs. 1 Satz 4 AO persönlich bekannt gegeben werden. Denn auf dem Mantelbogen der von S angefertigten Steuererklärung waren ausdrücklich Name und Anschrift von A angegeben. Die S erteilte Empfangsvollmacht (und die Soll-Regelung in § 122 Abs. 1 Satz 4 AO) wurde dadurch im Streitfall überschrieben. Dies ist zwischen den Beteiligten auch nicht mehr streitig, so dass der Senat insoweit von weiteren Ausführungen absieht.
- 31** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de