

Beschluss vom 14. Januar 2026, I B 21/25

Zum Verfahrensfehler nach § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO

ECLI:DE:BFH:2026:B.140126.IB21.25.0

BFH I. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 6, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, VwGO § 133 Abs 6

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern , 07. Mai 2025, Az: 3 K 234/20

Leitsätze

1. NV: Wird mit einer Nichtzulassungsbeschwerde eine Divergenzrüge geltend gemacht, die ausschließlich Verfahrensrecht zum Gegenstand hat, so ist die Divergenzrüge zugleich als geltend gemachte Verfahrensrüge aufzufassen (Bestätigung der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts).
2. NV: Der Grundsatz der Verfahrensbeschleunigung und des effektiven Rechtsschutzes kann dann eine Anwendung des § 116 Abs. 6 der Finanzgerichtsordnung rechtfertigen.

Tenor

Auf die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision wird das Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 07.05.2025 - 3 K 234/20 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Beschwerdeverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin), eine GmbH, klagt nach dem Wortlaut der Klageschrift als Rechtsnachfolgerin der A GmbH & Co. KG (A KG). Komplementärin der A KG war die A GmbH, ab dem Jahr 2003 die B GmbH. Kommanditisten waren X, Y und Z. Die C AG erwarb die Kommanditanteile an der A KG zum 31.05.2004 und verkaufte sie zum 01.09.2006 an die D GmbH. Mit Anteilskauf- und Übertragungsvertrag vom 19.12.2007 verkaufte und übertrug die D GmbH ihre Kommanditbeteiligung an der A KG an die Klägerin. Zugleich schied die bisherige Komplementärin der A KG, die B GmbH, aus und die E GmbH wurde Komplementärin. Aufgrund eines Verschmelzungsvertrages vom 15.08.2008 wurde die E GmbH als übertragender Rechtsträger mit der Klägerin verschmolzen, so dass das Vermögen der A KG im Wege der Anwachsung auf die Klägerin überging.
- 2 Bei der Klägerin fand für das Jahr 2007 eine Außenprüfung statt. In dem Prüfungsbericht vertraten die Prüferinnen die Auffassung, dass der Gewinn aus dem Verkauf des Mitunternehmeranteils von der D GmbH an die Klägerin nicht --wie erklärt und verbeschieden-- als steuerfreier Gewinn nach § 8b Abs. 6 des Körperschaftsteuergesetzes erfasst werden dürfe. Der Beklagte und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) setzte das Prüfungsergebnis mit dem Bescheid für 2007 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der A KG vom 25.10.2016 um.
- 3 Der dem Vertreter der Klägerin zugegangene Feststellungsbescheid vom 25.10.2016 benennt im Adressfeld (teilweise handschriftlich) die "[F GmbH] für [F GmbH] als Rechtsnachfolgerin der [A KG]". Den Einspruch der

Klägerin wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 08.06.2020 als unbegründet zurück. Die Einspruchsentscheidung erging gegenüber der "[F GmbH] als Rechtsnachfolgerin der [A KG]".

- 4 Die von der Klägerin erhobene Klage wurde mit Urteil des Finanzgerichts (FG) vom 07.05.2025 als unzulässig abgewiesen, da es an der Klagebefugnis fehle. Im Streitfall wäre ausschließlich die D GmbH klagebefugt gewesen. Die Klage sei aber nicht von ihr erhoben worden.
- 5 Die Klägerin macht mit ihrer eingelegten Nichtzulassungsbeschwerde ausdrücklich eine Zulassung der Revision zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und wegen einer Divergenz zur Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH-- (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) geltend.

Entscheidungsgründe

II.

- 6 Die Nichtzulassungsbeschwerde hat Erfolg. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 116 Abs. 6 FGO).
- 7 1. Die von der Klägerin gerügte Divergenz gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO liegt vor. Das Urteil der Vorinstanz widerspricht dem BFH-Urteil vom 28.11.2019 - IV R 54/16 (BFHE 266, 250, BStBl II 2023, 447). Danach ist die Klägerin klagebefugt. Die Klage und die Beschwerde können der Klägerin als ehemaliger Kommanditistin der A KG zugerechnet werden.
- 8 a) Erlischt eine Personengesellschaft durch Vollbeendigung ohne Abwicklung, kann nach ständiger Rechtsprechung des BFH ein Gewinnfeststellungsbescheid nur noch von den früheren Gesellschaftern angefochten werden, deren Mitgliedschaft die Zeit berührt, die der anzufechtende Gewinnfeststellungsbescheid betrifft (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 13.02.2018 - IV R 37/15, BFH/NV 2018, 539, Rz 22, m.w.N.; BFH-Urteil vom 28.11.2019 - IV R 54/16, BFHE 266, 250, BStBl II 2023, 447, Rz 16). Die aus § 48 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a FGO folgende Befugnis der Personengesellschaft, in Prozessstandschaft für ihre Gesellschafter Rechtsbehelfe gegen die Gewinnfeststellungsbescheide einzulegen, endet mit deren Vollbeendigung. Insoweit lebt die bis zum Zeitpunkt der Vollbeendigung überlagerte Klagebefugnis der einzelnen Gesellschafter wieder auf (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 28.11.2019 - IV R 54/16, BFHE 266, 250, BStBl II 2023, 447, Rz 16, m.w.N.). Die Klagebefugnis geht deshalb --anders als etwa bei einer Klage gegen einen Gewerbesteuerermessbescheid (vgl. BFH-Urteil vom 22.01.2015 - IV R 62/11, BFH/NV 2015, 995, Rz 13)-- auch nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger der Personengesellschaft über (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 28.11.2019 - IV R 54/16, BFHE 266, 250, BStBl II 2023, 447, Rz 16, m.w.N.). Ungeachtet dessen richtet sich ein Gewinnfeststellungsbescheid seinem Inhalt nach stets gegen die Gesellschafter (Mitunternehmer). Die Aufnahme einer nicht existierenden Personengesellschaft in das Adressfeld des Bescheides steht einer wirksamen Benennung des Inhaltsadressaten nicht entgegen, wenn sich aus dem Bescheid die weiteren Angaben über die Gesellschafter entnehmen lassen (vgl. BFH-Urteil vom 30.10.2024 - IV R 4/23, BFH/NV 2025, 265).
- 9 b) Nach diesen Maßstäben wäre die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der A KG nicht klagebefugt. Gleichwohl kann die Klageschrift für den Fall, dass ihr Rubrum das fehlerhafte Rubrum der Einspruchsentscheidung spiegelbildlich fortführt, im Wege einer rechtsschutzgewährenden Auslegung dahin zu verstehen sein, dass sie als Klage eines oder mehrerer ehemaliger Gesellschafter ausgelegt wird.
- 10 aa) Der BFH ist wiederholt von der Zulässigkeit einer Klage ausgegangen, die namens einer vollbeendeten Personengesellschaft eingelegt worden ist, wenn das Rubrum der Klageschrift spiegelbildlich dem --unzutreffenden-- Rubrum der Einspruchsentscheidung entspricht, das die Gesellschaft fehlerhaft als Inhaltsadressatin aufführt, obwohl dem Finanzamt bereits im Zeitpunkt des Erlasses die Vollbeendigung der Personengesellschaft bekannt gewesen sein muss, und sich die Einspruchsentscheidung damit auf einen gegenüber den ehemaligen Gesellschaftern ergangenen Gewinnfeststellungsbescheid bezieht (vgl. BFH-Beschluss vom 06.05.1998 - IV B 108/97, BFH/NV 1999, 146, unter 1.a aa; BFH-Urteile vom 22.01.2015 - IV R 62/11, BFH/NV 2015, 995, Rz 18; vom 28.11.2019 - IV R 54/16, BFHE 266, 250, BStBl II 2023, 447, Rz 18). Dies hat der BFH unter anderem damit begründet, dass Einspruchsführer bei zutreffender Auslegung nur diejenigen sein konnten, an die nach Eintritt der Vollbeendigung der Feststellungsbescheid zu richten war und die im Feststellungsbescheid aufgeführt waren (vgl. BFH-Urteil vom 01.07.2004 - IV R 4/03, BFH/NV 2005, 162, unter 2.a).
- 11 bb) Danach ist die Klägerin klagebefugt. Das Rubrum der Klage spiegelt das Rubrum der Einspruchsentscheidung

wieder. Die Klägerin ist auch ehemalige Kommanditistin der A KG. Sie hat am 19.12.2007 die Kommanditanteile an der A KG von der D GmbH erworben. Damit war sie im restlichen Zeitraum des Feststellungszeitraums 2007 Kommanditistin der A KG, so dass der Feststellungsbescheid 2007 nach Vollbeendigung der A KG unter anderem auch an die Klägerin als Inhaltsadressatin hätte ergehen müssen. Soweit hingegen die Komplementär-GmbH der A KG --die E GmbH, deren Rechtsnachfolgerin die Klägerin ist-- nicht am Vermögen der A KG beteiligt war, kann diese durch die angefochtene Gewinnfeststellung unter keinem denkbaren Gesichtspunkt betroffen sein (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 28.11.2019 - IV R 54/16, BFHE 266, 250, BStBl II 2023, 447, Rz 23; vom 09.02.2011 - IV R 37/08, BFH/NV 2011, 1120, Rz 17, dort bezüglich einer notwendigen Beiladung). Gleiches gilt für die B GmbH als ehemalige vorherige Komplementärin.

- 12** cc) Soweit das FG eine Klagebefugnis der Klägerin ausschließt, weil diese in ihrer Funktion als Einspruchsführerin die unrichtige Bezeichnung des Einspruchsführers eingeführt habe (Urteilsgründe S. 17), kann dem nicht gefolgt werden. Denn das FA hat bereits selbst im Feststellungsbescheid 2007 vom 25.10.2016 den unrichtigen Inhaltsadressaten aufgenommen (zur Maßgeblichkeit des von der Klägerin empfangenen Bescheides und nicht der Aktenausfertigung des Bescheides s. z.B. BFH-Urteil vom 21.06.2017 - V R 3/17, BFHE 259, 140, BStBl II 2018, 372, Rz 18, m.w.N.). Hierdurch und auch durch die Übernahme des Fehlers in der Einspruchsentscheidung hat das FA selbst die Ursache für die fehlerhafte Bezeichnung des Inhaltsadressaten in der Einspruchsentscheidung gesetzt.
- 13** 2. Da dem FG aber durch diese fehlerhafte Anwendung der BFH-Rechtsprechung gleichzeitig ein Verfahrensfehler gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO unterlaufen ist, macht der Senat von der Möglichkeit gemäß § 116 Abs. 6 FGO Gebrauch.
- 14** Eine Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung gemäß § 116 Abs. 6 FGO ist im Streitfall nicht deshalb ausgeschlossen, weil die Klägerin insbesondere eine Divergenzrüge erhoben hat und sich nicht ausdrücklich auf einen Verfahrensfehler nach § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO beruft. § 116 Abs. 6 FGO erfasst auch Divergenzrügen, die ausschließlich Verfahrensrecht zum Gegenstand haben; denn in Fällen dieser Art erfüllt die Rüge zugleich die Tatbestandsvoraussetzungen des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO, so dass die Divergenzrüge zugleich als geltend gemachte Verfahrensrüge aufzufassen ist (vgl. Beschlüsse des Bundesverwaltungsgerichts vom 10.04.1992 - 9 B 142.91, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 1992, 890, unter 3.; vom 21.08.1997 - 8 B 151.97, Neue Juristische Wochenschrift 1997, 3456 [Rz 2]; vom 19.11.2002 - 6 B 54.02, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht - Rechtsprechungs-Report 2003, 514, unter 2.; Bier in Schoch/Schneider, Verwaltungsrecht, § 133 VwGO Rz 86; jeweils zur vergleichbaren Regelung in § 133 Abs. 6 der Verwaltungsgerichtsordnung). Dies entspricht auch dem Gesetzeszweck der Verfahrensbeschleunigung (vgl. BFH-Beschluss vom 27.06.2014 - IV B 12/14, BFH/NV 2014, 1570, Rz 2) und dem effektiven Rechtsschutz (vgl. BFH-Beschlüsse vom 19.11.2009 - IV B 4/09, BFH/NV 2009, 657, unter 2.c; vom 22.09.2010 - IV B 120/09, BFH/NV 2011, 257, Rz 7; vom 09.11.2009 - III B 188/08, BFH/NV 2010, 667, unter II.1.c; vom 30.10.2020 - IX B 18/20, BFH/NV 2021, 442, Rz 3).
- 15** 3. Auf die geltend gemachte Zulassung der Revision zur Rechtsfortbildung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) kommt es nicht mehr an.
- 16** 4. Im Übrigen sieht der Senat von einer weiteren Begründung dieses Beschlusses ab (§ 116 Abs. 5 Satz 2 FGO).
- 17** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de