

# Urteil vom 11. Oktober 2023, II R 16/21

## Einspruch gegen einen an eine vollbeendete Personengesellschaft gerichteten Steuerbescheid

ECLI:DE:BFH:2023:U.111023.IIR16.21.0

BFH II. Senat

AO § 365 Abs 3 S 2 Nr 2, GrEStG § 1 Abs 2a

vorgehend FG München, 11. März 2020, Az: 4 K 3174/17

## Leitsätze

1. NV: Bei der Bestimmung des Einspruchsführers ist das tatsächliche Vorbringen im Verlauf des Einspruchsverfahrens zu berücksichtigen. Die Berichtigung der Bezeichnung des Einspruchsführers ist zulässig, wenn sie mit dem Gesamtrechtsnachfolger als Steuerschuldner dieselbe Person betrifft.
2. NV: Die von § 365 Abs. 3 der Abgabenordnung vorausgesetzte Identität der Beteiligten liegt vor, wenn ein Verwaltungsakt, der an eine nicht mehr existente Personengesellschaft gerichtet und deshalb unwirksam ist, im Einspruchsverfahren dem Gesamtrechtsnachfolger als Steuerschuldner erneut bekanntgegeben wird.

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts München vom 11.03.2020 - 4 K 3174/17 und die Einspruchsentscheidung vom 24.11.2017 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist die Rechtsnachfolgerin der A GmbH, die zuletzt die alleinige Komplementärin der B KG war. Die B KG war bis 2014 Eigentümerin des Grundstücks in X-Stadt. Alleinige Kommanditistin der B KG war die D KG, an der die C AG beteiligt war. Aufgrund mehrerer Erwerbsvorgänge in der Zeit vom 07.05.2002 bis zum 19.01.2007 gingen 95 % der Anteile an der C AG auf die E S.p.A. Rom über. Die B KG ist --nach der Veräußerung ihres Grundstücks-- durch Ausscheiden der D KG untergegangen. Dies wurde am 05.05.2014 in das Handelsregister eingetragen.
- 2 Mit aufgrund einer Außenprüfung ergangenen Bescheid vom 11.11.2014 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) gegen die B KG Grunderwerbsteuer mit der Begründung fest, die Änderung im Gesellschafterbestand der B KG unterliege gemäß § 1 Abs. 2a des Grunderwerbsteuergesetzes in der im Streitzeitraum anwendbaren Fassung der Grunderwerbsteuer.
- 3 Gegen diesen Bescheid wurde mit Schreiben vom 21.11.2014 unter Verwendung des Briefpapiers mit dem Briefkopf der B KG Einspruch eingelegt. Die Einspruchsschrift wies die Unterzeichner als Vertreter der B KG aus. Mit Schreiben vom 04.02.2015 teilte die A GmbH dem FA mit, die B KG sei im April 2014 erloschen, der Bescheid vom 11.11.2014 mangels wirksamer Bekanntgabe daher nichtig.
- 4 Das FA erließ am 27.02.2015 einen --inhaltlich unveränderten-- Grunderwerbsteuerbescheid gegenüber der A GmbH als Rechtsnachfolgerin der B KG. Am 03.03.2015 teilte es der A GmbH mit, der Bescheid vom 11.11.2014

sei nicht wirksam bekanntgegeben worden und somit nichtig, da die B KG bereits erloschen gewesen sei.

- 5 Die A GmbH wurde am 30.06.2015 auf die Klägerin verschmolzen. Die Klägerin ist aufgelöst und befindet sich in Liquidation.
- 6 Mit Schreiben vom 18.02.2016 bat die D GmbH, die im Rahmen eines Geschäftsbesorgungsvertrags für die untergegangene A GmbH tätig war, das FA um vorrangige Bearbeitung der Einsprüche mehrerer Gesellschaften, unter anderem der B KG. Mit Schriftsatz vom 09.06.2016 begehrte die Klägerin, das Schreiben vom 18.02.2016 als Einspruch gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 27.02.2015 und als Antrag auf Wiedereinsetzung in die Einspruchsfrist zu werten. Nachdem das FA die Wiedereinsetzung abgelehnt hatte, trug die Klägerin vor, der Bescheid vom 27.02.2015 sei gemäß § 365 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) an die Stelle des angefochtenen Bescheids vom 11.11.2014 getreten und so zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens geworden. Sie beantragte sinngemäß, über den mit Schreiben vom 21.11.2014 eingelegten Einspruch zu entscheiden.
- 7 Mit Einspruchsentscheidung vom 24.11.2017 verwarf das FA den Einspruch vom 09.06.2016 als unzulässig, da er verspätet eingelegt worden sei. Es vertrat die Auffassung, ein Fall des § 365 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 AO liege nicht vor.
- 8 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage, mit der sich die Klägerin weiter auf § 365 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 AO berufen hat, als unbegründet abgewiesen. Der Anwendung der Vorschrift stehe entgegen, dass der Einspruch vom 21.11.2014 unzulässig gewesen sei, weil der untergegangenen B KG die Befugnis zur Einspruchseinlegung gefehlt habe. Der Einspruch könne auch nicht der A GmbH zugerechnet werden. Für eine solche Auslegung sei wegen des eindeutigen Wortlauts des Einspruchsschreibens kein Raum, zumal das FA erst durch das Schreiben vom 04.02.2015 vom Untergang der B KG erfahren habe. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 1086 veröffentlicht.
- 9 Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin. Sie rügt sinngemäß die Verletzung von § 365 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 AO und macht geltend, es widerspreche dem Grundsatz der rechtsschutzgewährenden Auslegung, den Einspruch vom 21.11.2014 der untergegangenen B KG zuzurechnen.
- 10 Die Klägerin beantragt, die Vorentscheidung und den Bescheid über Grunderwerbsteuer vom 27.02.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.11.2017 aufzuheben.
- 11 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 12 Es hält die Einspruchsschrift vom 21.11.2014 für nicht auslegungsfähig. Beim Zugang des Einspruchs habe es keine Kenntnis vom Untergang der B KG gehabt. Die Einsichtnahme in das Handelsregister sei ihm unter den Bedingungen der Massenverwaltung nicht zuzumuten gewesen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und der Einspruchsentscheidung sowie zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 14 Das FG hat die Anwendbarkeit des § 365 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 AO zu Unrecht verneint. Entgegen der Auffassung des FG konnte der Einspruch vom 21.11.2014 als Einspruch der Rechtsnachfolgerin der untergegangenen Inhaltsadressatin des angefochtenen Bescheids ausgelegt werden. Die Feststellungen des FG reichen jedoch nicht aus, um die Rechtmäßigkeit des Bescheids beurteilen zu können.
- 15 1. Gegenstand des Rechtsstreits ist der Bescheid über Grunderwerbsteuer vom 27.02.2015. Dieser Bescheid hat den angefochtenen Bescheid vom 11.11.2014 ersetzt und ist Gegenstand des Einspruchsverfahrens geworden (§ 365 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 AO).
- 16 a) Ein neuer Verwaltungsakt wird Gegenstand des Einspruchsverfahrens, wenn der angefochtene Verwaltungsakt durch ihn geändert oder ersetzt wird (vgl. § 365 Abs. 3 Satz 1 AO). Dasselbe gilt, wenn ein Verwaltungsakt an die Stelle eines angefochtenen unwirksamen Verwaltungsakts tritt (§ 365 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 AO). Die durch Art. 1 Nr. 48

Buchst. b des Steuerbereinigungsgesetzes 1986 vom 19.12.1985 (BGBl I 1985, 2436, BStBl I 1985, 735) eingefügte Vorschrift des § 365 Abs. 3 AO soll nach der Begründung des Gesetzentwurfs der Bundesregierung (BTDrucks 10/1636, S. 51) verhindern, dass der Rechtsbehelfsführer ohne Einlegung eines erneuten Rechtsbehelfs aus dem außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren hinausgedrängt wird, wenn der ursprüngliche Verwaltungsakt geändert oder durch einen neuen Verwaltungsakt ersetzt wird (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29.05.2001 - VIII R 10/00, BFHE 195, 486, BStBl II 2001, 747, unter II.2. und vom 09.05.2012 - I R 91/10, BFH/NV 2012, 2004, Rz 17).

- 17** Mit Rücksicht auf diesen Normzweck setzt der Austausch des Verfahrensgegenstands einen zulässigen Einspruch voraus. Ist das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren gegen den ursprünglichen Verwaltungsakt durch einen unzulässigen Rechtsbehelf begonnen worden, kann auch der neue Verwaltungsakt in diesem Verfahren nicht in der Sache geprüft werden (vgl. BFH-Urteile vom 13.04.2000 - V R 56/99, BFHE 191, 491, BStBl II 2000, 490, unter II.2. und vom 06.09.2006 - XI R 51/05, BFHE 214, 193, BStBl II 2007, 83, unter II.3.a).
- 18** b) Entgegen der Auffassung des FG war der gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 11.11.2014 gerichtete Einspruch vom 21.11.2014 zulässig.
- 19** aa) Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass es sich bei dem Grunderwerbsteuerbescheid vom 11.11.2014 um einen unwirksamen Verwaltungsakt handelt, der mit dem Einspruch angefochten werden konnte.
- 20** (1) Ein Grunderwerbsteuerbescheid, der sich auf einen vor der Anwachsung erfolgten Erwerbsvorgang bezieht, ist nach der Anwachsung an den verbleibenden Gesellschafter als Rechtsnachfolger der Gesellschaft zu adressieren. Ein an die vollbeendete und damit nicht mehr existente Rechtsvorgängerin gerichteter Bescheid ist unwirksam (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21.10.1985 - GrS 4/84, BFHE 145, 110, BStBl II 1986, 230; BFH-Urteil vom 17.09.1992 - V R 17/86, BFH/NV 1993, 279, unter II.2.a). Auch ein unwirksamer Verwaltungsakt kann zur Beseitigung des durch ihn gesetzten Rechtsscheins angefochten werden (vgl. BFH-Beschluss vom 16.09.2004 - VII B 20/04, BFH/NV 2005, 231, unter 1.a); von der Anfechtbarkeit unwirksamer Verwaltungsakte geht § 365 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 AO ausdrücklich aus.
- 21** (2) Der an die B KG gerichtete Grunderwerbsteuerbescheid vom 11.11.2014 war unwirksam, denn die B KG war vor dessen Bekanntgabe --mit dem Austritt ihrer alleinigen Kommanditistin, der D KG-- zivilrechtlich ohne Liquidation vollbeendet worden. Ihre alleinige Komplementärin, die A GmbH, war durch Anwachsung nach § 738 Abs. 1 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs Gesamtrechtsnachfolgerin der B KG geworden. Somit lagen die vermeintliche Steuerschuldnerschaft und die Einspruchsbefugnis hinsichtlich des Bescheids vom 11.11.2014 bei der Rechtsnachfolgerin A GmbH.
- 22** bb) Das FG ist jedoch zu Unrecht davon ausgegangen, dass der Einspruch vom 21.11.2014 nicht der Auslegung zugänglich war.
- 23** (1) Für die Beteiligtenstellung ist die Bezeichnung des Beteiligten in der Einspruchsschrift nicht allein ausschlaggebend. Vielmehr kommt es darauf an, welcher Sinn der in der Einspruchsschrift gewählten Parteibezeichnung bei objektiver Würdigung des Erklärungsinhalts beizulegen ist. In diese Beurteilung ist auch das tatsächliche Vorbringen im weiteren Verlauf des Verfahrens einzubeziehen. Nur wenn die Erklärung klar und eindeutig ist und offensichtlich dem bekundeten Willen des Beteiligten entspricht, besteht grundsätzlich kein Raum für eine gegenteilige Auslegung (vgl. BFH-Urteil vom 09.01.2019 - IV R 27/16, BFHE 263, 438, BStBl II 2020, 11, Rz 19, m.w.N.).
- 24** Bei unrichtiger äußerer Bezeichnung ist grundsätzlich die Person als Beteiligter anzusprechen, die erkennbar durch die Beteiligtenbezeichnung betroffen werden soll. Auch bei scheinbar eindeutiger Erklärung hängt die Bestimmung des Einspruchsführers von allen dem FA als Empfänger der Einspruchsschrift bekannten oder erkennbaren Umständen tatsächlicher oder rechtlicher Art ab. Dabei ist im Allgemeinen nicht anzunehmen, dass ein Einspruch für jemanden erhoben wird, der nicht mehr existent ist (vgl. BFH-Urteile vom 14.11.1986 - III R 12/81, BFHE 148, 212, BStBl II 1987, 178, unter 1. und vom 10.03.2016 - VI R 58/14, BFHE 253, 243, BStBl II 2016, 621, Rz 11, m.w.N.).
- 25** (2) Die Auslegung des Einspruchs als vorprozessualer Rechtsbehelf ist Gegenstand der vom FG zu treffenden tatsächlichen Feststellungen, an die das Revisionsgericht grundsätzlich gebunden ist, soweit im Revisionsverfahren keine zulässigen und begründeten Revisionsrügen erhoben werden (§ 118 Abs. 2 FGO). Das Revisionsgericht kann die Auslegung nur daraufhin überprüfen, ob das FG die anerkannten Auslegungsregeln beachtet und nicht gegen

Denkgesetze und Erfahrungssätze verstoßen hat. Allerdings ist revisionsrechtlich in vollem Umfang nachprüfbar, ob der Einspruch überhaupt auslegungsbedürftig ist (BFH-Urteil vom 29.10.2019 - IX R 4/19, BFHE 266, 126, BStBl II 2020, 368, Rz 18). Der BFH darf ein Einspruchsschreiben selbst auslegen, wenn die vom FG vorgenommene Auslegung rechtsfehlerhaft ist, das FG aber alle für die Auslegung maßgebenden Umstände festgestellt hat (BFH-Urteil vom 19.08.2013 - X R 44/11, BFHE 243, 304, BStBl II 2014, 234, Rz 22 f.; BFH-Beschluss vom 02.07.2021 - V B 14/20, BFH/NV 2021, 1520, Rz 11).

- 26** cc) Ausgehend davon war das Urteil des FG aufzuheben. Der Einspruchsschrift vom 21.11.2014 und dem weiteren Tatsachenvortrag ist bei verständiger Würdigung des verfolgten Rechtsschutzziels zu entnehmen, dass der Einspruch von der A GmbH als Rechtsnachfolgerin der B KG eingelegt wurde.
- 27** Rechtsschutz begehrt typischerweise derjenige, der zum Zeitpunkt des Einspruchs durch den streitigen Verwaltungsakt in Anspruch genommen wird. Das ist im Streitfall die A GmbH, denn die B KG, auf deren Briefpapier der Einspruch verfasst wurde, war bereits vor dem Erlass des angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheids vollbeendet worden. Das Erlöschen der B KG hat die A GmbH dem FA mit Schreiben vom 04.02.2015 mitgeteilt. Dieses Schreiben und das Schreiben der Geschäftsbesorgerin der A GmbH vom 18.02.2016 zeigen, dass sich die A GmbH gegen die Grunderwerbsteuerfestsetzung wenden wollte, die sie als gegen sich gerichtet ansah.
- 28** Das weitere Vorbringen im Verlauf des Einspruchsverfahrens ist als Berichtigung der in der Einspruchsschrift enthaltenen unzutreffenden Parteibezeichnung zu verstehen. Die Berichtigung war zulässig, da sie dieselbe Person betrifft (vgl. BFH-Urteil vom 14.11.1986 - III R 12/81, BFHE 148, 212, BStBl II 1987, 178, unter 1.), denn die A GmbH ist im Wege der Gesamtrechtsnachfolge Schuldnerin der Grunderwerbsteuer als Betriebssteuer geworden. Unter Berücksichtigung der Schreiben vom 04.02.2015 und vom 18.02.2016 konnte der Einspruch daher nur als solcher der A GmbH verstanden werden. Der Senat konnte die erforderliche Auslegung selbst vornehmen, da das FG sowohl den Inhalt der Einspruchsschrift als auch die maßgebenden Begleitumstände festgestellt hat.
- 29** c) Auch die weiteren Voraussetzungen des § 365 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 AO liegen vor.
- 30** aa) Ein Austausch des Verfahrensgegenstands nach § 365 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 AO kommt nur solange in Betracht, wie das Einspruchsverfahren offen ist. Hat die Finanzbehörde dem mit dem Einspruch verfolgten Begehren in vollem Umfang entsprochen, ist das Verfahren abgeschlossen (vgl. § 367 Abs. 2 Satz 3 AO) und kann nicht gegen einen neuen Verwaltungsakt fortgesetzt werden (vgl. BFH-Urteil vom 17.04.1991 - II R 142/87, BFHE 164, 11, BStBl II 1991, 527, unter 1., zu § 68 FGO).
- 31** Im Streitfall war im Zeitpunkt des Erlasses des neuen Bescheids am 27.02.2015 das Einspruchsverfahren noch nicht beendet. Die Feststellung der Nichtigkeit des zunächst angefochtenen Bescheids vom 11.11.2014 nach § 125 Abs. 5 AO erfolgte erst am 03.03.2015 und damit nach dem Austausch des Verfahrensgegenstands.
- 32** bb) Die von § 365 Abs. 3 AO geforderte Identität der Beteiligten liegt ebenfalls vor. Der Austausch des Verfahrensgegenstands nach § 365 Abs. 3 AO setzt voraus, dass eine sachliche Beziehung zwischen dem angefochtenen und dem neuen Verwaltungsakt besteht. Beide Bescheide müssen "dieselbe Steuersache", das heißt dieselben Beteiligten und denselben Besteuerungsgegenstand betreffen. Entscheidend ist die Identität des Adressaten und des Regelungsbereichs beim angefochtenen Verwaltungsakt einerseits und beim neuen Verwaltungsakt andererseits (BFH-Urteil vom 10.11.2020 - VII R 8/19, BFH/NV 2021, 1091, Rz 50, zu § 68 FGO). Die Identität der Beteiligten ist gegeben, wenn --wie im Streitfall mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 11.11.2014-- der Verwaltungsakt zunächst gegenüber einer vollbeendeten Personengesellschaft ergangen ist und deshalb unwirksam war und sodann im Einspruchsverfahren --im vorliegenden Fall mit Bescheid vom 27.02.2015-- dem Gesamtrechtsnachfolger als Steuerschuldner (§ 45 Abs. 1 AO) erneut bekanntgegeben wird (vgl. BFH-Urteil vom 17.09.1992 - V R 17/86, BFH/NV 1993, 279, unter II.3., zu § 68 FGO).
- 33** 2. Ausgehend von den vorstehenden Grundsätzen hat das FA den Einspruch zu Unrecht als unzulässig verworfen. Die Einspruchsentscheidung vom 24.11.2017 ist daher aufzuheben. Darüber hinaus ist die Sache nicht spruchreif, da das FG --von seinem Standpunkt aus zutreffend-- keine hinreichenden Feststellungen zu den besteuerten Erwerbsvorgängen getroffen hat. Sie ist deshalb an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.
- 34** 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.