

# Beschluss vom 21. Februar 2013, II B 113/12

## Heilung eines Bekanntgabemangels durch Zugang des Bescheids beim Empfangsberechtigten; Wiederholung eines wirksamen Bescheids

BFH II. Senat

VwZG § 9, VwZG § 8, ZPO § 189

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt, 01. Mai 2012, Az: 2 K 1152/11

## Leitsätze

1. NV: Wurde ein Steuerbescheid statt dem empfangsbevollmächtigten Steuerberater dem Steuerpflichtigen persönlich bekannt gegeben, genügt es für die Heilung des Bekanntgabemangels, dass der Bescheid in der Kanzlei des Steuerberaters eingeht. Es ist nicht erforderlich, dass der Steuerberater den Bescheid zur Kenntnis nimmt.
2. NV: Ist ein Steuerbescheid wirksam bekannt gegeben worden, kommt es auch dann, wenn das Finanzamt später einen inhaltsgleichen Verwaltungsakt bekannt gegeben hat, für alle Folgefragen einschließlich des Beginns der Einspruchsfrist auf den Zeitpunkt der Bekanntgabe des ersten Bescheids an.

## Gründe

- 1 Die Beschwerde ist unbegründet und war daher durch Beschluss zurückzuweisen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Soweit die Beschwerdebegründung den Darlegungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügt, liegen die von der Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) geltend gemachten Gründe für die Zulassung der Revision (§ 115 Abs. 2 FGO) nicht vor.
- 2 1. Die Revision ist nicht gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO wegen einer Abweichung eines der Vorentscheidung zugrunde liegenden, tragenden Rechtssatzes von einem Rechtssatz zuzulassen, der die von der Klägerin angeführten Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) trägt. Eine solche Abweichung liegt nicht vor.
- 3 a) Nach der Auffassung des Finanzgerichts (FG) war der Grunderwerbsteuerbescheid vom 4. März 2008 zwar zunächst nicht ordnungsgemäß bekannt gegeben worden, weil ihn der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) der Rechtsvorgängerin der Klägerin und nicht der empfangsberechtigten Steuerberatungs-GmbH übersandt hatte. Dieser Bekanntgabemangel sei aber dadurch geheilt worden, dass die Rechtsvorgängerin der Klägerin den Bescheid an die GmbH weitergeleitet habe, der Bescheid dadurch in den Machtbereich der GmbH gelangt sei und die zu deren Vertretung befugten Personen daher von dem Bescheid Kenntnis hätten nehmen können. Der Heilung des Bekanntgabemangels habe es nicht entgegengestanden, wenn eine zur Vertretung der GmbH befugte Person den Bescheid tatsächlich nicht zur Kenntnis genommen haben sollte. Entscheidend sei vielmehr der Zugang des Bescheids bei der GmbH. Dieser Zugang sei dadurch nachgewiesen, dass die GmbH der Rechtsvorgängerin der Klägerin durch das von einer Mitarbeiterin der GmbH "i.A." unterzeichnete Schreiben vom 6. März 2008 mitgeteilt habe, dass kein Anlass für eine Anfechtung des Bescheids bestehe.
- 4 b) Mit dieser Begründung ist das FG nicht von einem Rechtssatz abgewichen, der die von der Klägerin angeführten Urteile des BFH trägt.
- 5 aa) Nach dem BFH-Urteil vom 8. Dezember 1988 IV R 24/87 (BFHE 155, 472, BStBl II 1989, 346) wird dann, wenn ein Steuerbescheid dem betroffenen Steuerpflichtigen bekannt gegeben und dadurch eine von ihm erteilte Bekanntgabevollmacht zugunsten seines Steuerberaters nicht beachtet wird, der Bekanntgabemangel durch die Weiterleitung des Steuerbescheids an den Bevollmächtigten geheilt. Die Einspruchsfrist beginnt mit dem Erhalt des Bescheids durch den Bevollmächtigten.
- 6 Zur Begründung verwies der BFH auf die Rechtslage bei der förmlichen Zustellung, bei der ein Zustellungsmangel

gemäß § 9 Abs. 1 des Verwaltungszustellungsgesetzes in der seinerzeit geltenden Fassung (VwZG a.F.) in dem Zeitpunkt geheilt wurde, in dem der Empfangsberechtigte den Bescheid "nachweislich erhalten hat".

- 7** Der BFH hat in dieser Entscheidung nicht ausgeführt, die Heilung des Bekanntgabemangels setze über einen Zugang des Bescheids in der Kanzlei des Empfangsbevollmächtigten hinaus voraus, dass der Empfangsbevollmächtigte oder eine zur Vertretung der zum Empfang bevollmächtigten Steuerberatungsgesellschaft berechtigte Person den Bescheid persönlich in die Hand nehme.
- 8** Im Übrigen ist die Bezugnahme auf § 9 Abs. 1 VwZG a.F. im BFH-Urteil in BFHE 155, 472, BStBl II 1989, 346 insofern überholt, als mit Wirkung vom 1. Februar 2006 an die Stelle dieser Vorschrift § 8 VwZG i.d.F. des Art. 1 des Gesetzes zur Novellierung des Verwaltungszustellungsrechts vom 12. August 2005 (BGBl I 2005, 2354) getreten ist (Art. 4 Abs. 1 dieses Gesetzes) und es nach dem Wortlaut des § 8 VwZG für die Heilung von Zustellungsmängeln darauf ankommt, dass das zuzustellende Dokument dem Empfangsberechtigten "tatsächlich zugegangen ist".
- 9** Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) zu dem die Heilung von Zustellungsmängeln im Zivilprozess betreffenden § 187 der Zivilprozessordnung (ZPO) a.F. ist ein Schriftstück dann zugegangen, wenn es so in den Machtbereich des Adressaten gelangt ist, dass er Gelegenheit zur Kenntnisnahme hat. Der schikanösen Rüge von Zustellungsmängeln durch den Adressaten werde mit der Feststellung des Zugangs des Schriftstücks auf sonstige Art die Grundlage entzogen (BGH-Urteil vom 23. November 1977 VIII ZR 107/76, Neue Juristische Wochenschrift 1978, 426).
- 10** Der BFH sieht den tatsächlichen Zugang i.S. des an die Stelle von § 187 ZPO a.F. getretenen § 189 ZPO als gegeben an, wenn das zuzustellende Schriftstück derart in die Hände des Zustellungsadressaten gelangt ist, dass er es behalten und von seinem Inhalt Kenntnis nehmen kann (BFH-Urteil vom 21. September 2011 I R 50/10, BFHE 235, 255, BStBl II 2012, 197, Rz 10; BFH-Beschluss vom 19. September 2007 VI B 151/06, BFH/NV 2007, 2332, unter 1.). Die tatsächliche Kenntnisnahme durch den Zustellungsadressaten fordert der BFH nicht.
- 11** In der Literatur zu § 189 ZPO wird ausgeführt, ein Schriftstück sei dann zugegangen, wenn es so in den "Machtbereich" (Stein/Jonas/Herbert Roth, ZPO, 22. Aufl., § 189 Rz 7; MünchKommZPO/Häublein, 4. Aufl., § 189 Rz 8; Wittschier in Musielak, ZPO, 9. Aufl., § 189 Rz 3) oder den "Herrschaftsbereich" (so Kessen in Prütting/Gehrlein, ZPO, 4. Aufl., § 189 Rz 4) des Adressaten gelangt sei, dass er es behalten könne und Gelegenheit zur Kenntnisnahme von dessen Inhalt habe. Dabei wird "in den Machtbereich oder in den Herrschaftsbereich des Adressaten gelangt" gleichbedeutend mit "in die Hand des Adressaten gelangt" verwendet (Stein/Jonas/Herbert Roth, a.a.O.; MünchKommZPO/Häublein, a.a.O.; Wittschier, a.a.O.; Kessen, a.a.O.). Dass der Adressat von dem Schriftstück tatsächlich Kenntnis nehmen müsse, wird ausdrücklich nicht als erforderlich angesehen (Stein/Jonas/Herbert Roth, a.a.O.; Kessen, a.a.O.).
- 12** bb) Das Urteil des FG weicht auch nicht von dem BFH-Urteil vom 14. Mai 2003 XI R 37/99 (BFH/NV 2004, 198) ab. Dieses Urteil betraf zum einen nicht die unter Nichtbeachtung einer Bekanntgabevollmacht erfolgende Bekanntgabe eines Steuerbescheids an den Steuerpflichtigen persönlich und die Weiterleitung des Bescheids an den Empfangsbevollmächtigten, sondern die Bekanntgabe eines Änderungsbescheids während des finanzgerichtlichen Verfahrens nicht an den Prozessbevollmächtigten, sondern an die Partnerschaft, an der der Prozessbevollmächtigte beteiligt ist. Zum anderen bezog sich der BFH auf die im seinerzeit maßgeblichen Zeitpunkt noch geltende Vorschrift des § 9 Abs. 2 VwZG a.F., nach der § 9 Abs. 1 VwZG a.F. nicht anzuwenden war, wenn mit der Zustellung eine Frist für die Erhebung der Klage, eine Berufungs-, Revisions- oder Rechtsmittelbegründungsfrist begann. Eine vergleichbare Vorschrift enthält § 8 VwZG nicht mehr.
- 13** cc) Soweit die Klägerin eine Abweichung der Vorentscheidung von weiteren Urteilen des BFH rügt, genügt die Beschwerdebegründung schon deshalb nicht den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO, weil diese Entscheidungen weder mit Datum und Aktenzeichen noch mit einer Fundstelle bezeichnet sind und daher nicht erkennbar ist, welche Entscheidungen die Klägerin ansprechen will (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 8. Juni 2011 X B 216/10, BFH/NV 2011, 1511, Rz 11).
- 14** 2. Die Verfahrensrüge ist ebenfalls unbegründet, soweit die Klägerin das Vorliegen des von ihr gerügten Verfahrensmangels (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) überhaupt schlüssig dargelegt hat.
- 15** a) Die Revision ist nach dieser Vorschrift zuzulassen, wenn ein Verfahrensmangel geltend gemacht wird und vorliegt, auf dem das finanzgerichtliche Urteil beruhen kann. Wird die Nichtzulassungsbeschwerde auf einen solchen Mangel gestützt, so bedarf es hierfür eines genauen Vortrags der Tatsachen, die den Mangel schlüssig

ergeben. Zudem muss außer bei den absoluten Revisionsgründen gemäß § 119 FGO dargelegt werden, dass die angefochtene Entscheidung --ausgehend von der insoweit maßgebenden, ggf. auch unrichtigen materiell-rechtlichen Auffassung des FG-- auf dem geltend gemachten Verfahrensmangel beruhen könne, sie also ohne den Verfahrensmangel möglicherweise anders ausgefallen wäre (BFH-Beschluss vom 7. März 2012 II B 90/11, BFH/NV 2012, 998, m.w.N.).

- 16** b) Diesen Anforderungen genügt die Beschwerdebeurteilung jedenfalls hinsichtlich des Bescheids vom 4. März 2008 nicht. Aus ihr geht nicht schlüssig hervor, warum das FG auf der Grundlage der von ihm vertretenen materiell-rechtlichen Auffassung verpflichtet gewesen sein soll, den von der Klägerin schriftsätzlich gestellten Beweisanträgen nachzukommen, und inwiefern das Ergebnis einer Beweisaufnahme auf der Grundlage dieser Auffassung des FG zu einem anderen Ergebnis hätte führen können. Nach Ansicht des FG wurde, wie bereits ausgeführt, der Bekanntgabemangel bereits durch den Zugang des Bescheids vom 4. März 2008 bei der GmbH geheilt; denn ab diesem Zeitpunkt konnten die zur Vertretung der GmbH berechtigten Personen von dem im Machtbereich der GmbH befindlichen Bescheid Kenntnis nehmen. Ob eine solche Kenntnisnahme tatsächlich erfolgt ist oder aus welchen Gründen dies nicht der Fall war, sah das FG nicht als entscheidungserheblich an.
- 17** c) Soweit die Klägerin den geltend gemachten Verfahrensmangel auf den Bescheid vom 27. Dezember 2010 bezieht, ist die Beschwerde jedenfalls unbegründet.
- 18** Das FG hat insoweit ausgeführt, es handle sich bei diesem Bescheid nicht um eine neue, eigenständige Steuerfestsetzung, sondern lediglich um eine Wiederholung des (inhaltsgleichen) Bescheids vom 4. März 2008. Dies hätten die zur Vertretung der GmbH berufenen Personen gewusst bzw. wissen müssen.
- 19** Soweit die Klägerin vorträgt, bei einer weiteren Sachaufklärung hätte sich die Unrichtigkeit dieser Ansicht des FG zur subjektiven Seite ergeben, kann dies der Rüge des Verfahrensmangels nicht zum Erfolg verhelfen.
- 20** Ist ein Steuerbescheid wirksam bekannt gegeben worden, kommt es für alle Folgefragen einschließlich des Beginns der Einspruchsfrist auf den Zeitpunkt der Bekanntgabe dieses Bescheids an. Hat das FA wegen bestehender Zweifel am Zugang eines Steuerbescheids einen inhaltsgleichen Verwaltungsakt bekannt gegeben oder eine Bescheidkopie übermittelt, kommt dem nur dann Bedeutung zu, wenn die Bekanntgabe zuvor nicht wirksam gewesen war (BFH-Urteile vom 9. Dezember 2009 X R 54/06, BFHE 228, 111, BStBl II 2010, 732, unter II.1.b aa, und vom 14. November 2012 II R 14/11, [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)). Auf die Kenntnis des Steuerpflichtigen oder dessen Bevollmächtigten von der Wirksamkeit der Bekanntgabe des ursprünglichen Steuerbescheids kommt es nicht an.
- 21** Dies ist im Verfahren wegen Nichtzulassung der Revision in entsprechender Anwendung des § 126 Abs. 4 FGO zu beachten (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 25. Februar 2005 III B 77/04, BFH/NV 2005, 1276, unter 2.b, m.w.N.).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)