# Urteil vom 20. August 2014, X R 15/10

**Feststellung der Nichtigkeit eines Verwaltungsakts durch die Finanzbehörde; Änderung des Folgebescheids bei Feststellung der Nichtigkeit eines Grundlagenbescheids**

BFH X. Senat

AO § 118, AO § 124, AO § 125 Abs 5, AO § 171 Abs 10, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 182, FGO § 41 Abs 1, FGO § 110 Abs 1, VwVfG § 44 Abs 5, SGB 10 § 40 Abs 5, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, AO § 5

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 17. Mai 2010, Az: 2 K 146/06

## Leitsätze

1. Auch die Feststellung der Nichtigkeit eines Verwaltungsakts durch die Finanzbehörde (§ 125 Abs. 5 AO) kann Regelungswirkung haben und daher ihrerseits einen der Bestandskraft fähigen Verwaltungsakt darstellen (Änderung der Rechtsprechung) .

2. Stellt die Finanzbehörde durch Verwaltungsakt die Nichtigkeit eines Grundlagenbescheids fest, ist der Folgebescheid gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu ändern. Zugleich bewirkt die Nichtigkeitsfeststellung die Hemmung des Ablaufs der Festsetzungsfrist für den Folgebescheid (§ 171 Abs. 10 AO) .

## Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wenden sich gegen die Anpassung ihres Einkommensteuerbescheids 1994 nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO), die auf die Feststellung der Nichtigkeit eines Grundlagenbescheids gestützt ist.

2 Der Kläger war ausweislich der am 19. Juni 1995 abgegebenen Feststellungserklärung im Jahr 1993 als Kommanditist in die A-GmbH & Co. KG (KG) eingetreten und im November 1993 oder März 1994 (das genaue Datum ist streitig) wieder ausgetreten. Das Vermögen der KG ging mit Vertrag vom 27. Juni 1994 auf die Komplementär-GmbH (GmbH) über. Das Erlöschen der KG wurde am 28. Februar 1995 in das Handelsregister eingetragen.

3 Mit einem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid vom 26. März 1997 stellte das Finanzamt B (Betriebs-FA) im Wege der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung für das Jahr 1994 erklärungsgemäß für den Kläger einen laufenden Gewinn von 0 DM und einen Veräußerungsgewinn von ... DM aus der Übertragung des Kommanditanteils auf die GmbH fest. In seiner Einkommensteuererklärung für 1994 hatte der Kläger diesen Veräußerungsgewinn ebenfalls erklärt. Mit Einkommensteuerbescheiden vom 19. April 1996 und zuletzt vom 21. Juli 2000 veranlagte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Kläger entsprechend.

4 Im Zuge einer Außenprüfung bei der GmbH, die auch die steuerlichen Verhältnisse der KG umfasste, vertrat der Prüfer die Auffassung, der Veräußerungsgewinn sei bereits im Jahr 1993 und die Verzinsung des Kaufpreises als Einkünfte aus Kapitalvermögen im Jahr 1994 zu erfassen. Mit Feststellungsbescheid vom 20. Dezember 2001 setzte das Betriebs-FA den Veräußerungsgewinn im Jahr 1993 an. Ferner hob es mit Bescheid vom 17. Januar 2002, der an die GmbH als Rechtsnachfolgerin der KG mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten gerichtet war, den Feststellungsbescheid 1994 vom 26. März 1997 auf.

5 Am 18. Januar 2002 legte der Kläger beim Betriebs-FA Einspruch gegen den geänderten Feststellungsbescheid für das Jahr 1993 vom 20. Dezember 2001 ein. Er wandte sich im Wesentlichen gegen die Aufhebung des Feststellungsbescheids für das Jahr 1994 und den Ansatz des Veräußerungsgewinnes im Jahr 1993.

6 Bereits mit Schreiben vom 18. Dezember 2001 hatte das Betriebs-FA dem FA mitgeteilt, der Feststellungsbescheid 1994 vom 26. März 1997 sei ersatzlos aufgehoben worden. Dem Kläger seien jedoch im Jahr 1994 Einnahmen aus Kapitalvermögen aus der Verzinsung des Kaufpreises der Beteiligung in Höhe von ... DM zugeflossen. Mit Bescheid vom 6. Februar 2002 änderte das FA den Einkommensteuerbescheid 1994 entsprechend und berücksichtigte keinen Veräußerungsgewinn mehr, dafür aber die --betragsmäßig erheblich geringeren-- Einnahmen aus Kapitalvermögen. Der Kläger legte im Hinblick auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen auch gegen diesen Bescheid Einspruch ein, nahm diesen aber am 18. März 2003 zurück.

7 Am 10./24. Juli 2003 teilte das Betriebs-FA dem Kläger zum Feststellungsbescheid 1993 u.a. Folgendes mit:

8 "... hiermit stelle ich hinsichtlich des aufgrund der bei Ihnen durchgeführten Außenprüfung ergangenen Bescheides vom 20.12.2001 über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1993 gemäß § 125 Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 AO zur Beseitigung des durch ihn hervorgerufenen Rechtsscheins die Nichtigkeit dieses Bescheides fest.
Begründung:
Der Bescheid bezeichnet einen falschen Inhaltsadressaten. Dies führt gemäß Tz. 4.1 des AEAO zu § 122 AO i.V.m. § 157 S. 2 AO zur Nichtigkeit.
Hierdurch erledigt sich Ihr Einspruch vom 18.01.2002.
Der Erlass eines neuen Bescheides wird derzeit noch geprüft."

9 Das Betriebs-FA gelangte im weiteren Verfahren zu dem Ergebnis, der Feststellungsbescheid für 1994 vom 17. Januar 2002 sei (ebenfalls) an den falschen Inhaltsadressaten und außerdem nicht korrekt bekannt gegeben worden. Es richtete an den Kläger unter dem 14. Juli 2004 das folgende Schreiben, dem keine Rechtsbehelfsbelehrung beigefügt war:

10 "Dieser Bescheid ergeht an Sie als ehemaligen Gesellschafter (Kommanditist) der nicht mehr bestehenden ... KG, ...
**gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen 1994 für die... KG**
...
hiermit stelle ich zur Beseitigung des durch ihn hervorgerufenen Rechtsscheins, die Nichtigkeit des Bescheides 1994 über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte vom 17.01.2002 (bekanntgegeben an die ... GmbH mit Wirkung für und gegen alle Feststellungsbeteiligten) fest.
Der Bescheid vom 17.01.2002 ist gemäß § 125 Abs. 1 AO nichtig und folglich unwirksam (§ 124 Abs. 3 AO).
Begründung:
...
Hinweis:
Durch die Feststellung der Nichtigkeit des Bescheides vom 17.01.2002 lebt der Ihnen bekanntgegebene Feststellungsbescheid vom 26.03.1997 wieder auf."

11 Das Betriebs-FA informierte zeitgleich das FA. Dieses berücksichtigte mit dem --im vorliegenden Verfahren streitgegenständlichen-- Änderungsbescheid vom 26. August 2004 bei der Einkommensteuer 1994 wieder den Veräußerungsgewinn in Höhe von ... DM. Am 20. September 2004 legten die Kläger hiergegen Einspruch ein. Ihr zugleich gestellter Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) blieb beim FA und Finanzgericht (FG) erfolglos. Auf die Beschwerde der Kläger gewährte der erkennende Senat AdV gegen Sicherheitsleistung (Beschluss vom 21. Juni 2005 X B 72/05, BFH/NV 2005, 1490).

12 Im weiteren Verlauf des Einspruchsverfahrens machten die Kläger geltend, nach Auffassung des erkennenden Senats ermögliche der Wortlaut des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO die Anpassung des Folgebescheids offenbar nicht. Andernfalls hätte der Bundesfinanzhof (BFH) keine AdV gewährt. Eine analoge Anwendung der Bestimmung komme im Rahmen der Eingriffsverwaltung nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (Beschluss vom 14. August 1996 2 BvR 2088/93, Neue Juristische Wochenschrift 1996, 3146) und des BFH (Urteil vom 18. Februar 1977 VI R 177/75, BFHE 121, 572, BStBl II 1977, 524) nicht in Betracht.

13 Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das angefochtene Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2010, 1950 veröffentlicht.

14 Mit der Revision machen die Kläger im Wesentlichen unter Berufung auf den AdV-Beschluss des Senats in BFH/NV 2005, 1490 geltend, die Mitteilung des Betriebs-FA über die Unwirksamkeit des Bescheids habe nur deklaratorischen Charakter. Nach ständiger Rechtsprechung (BFH-Entscheidungen vom 17. Oktober 1985 VII R 185/83, BFH/NV 1986, 720; vom 15. November 1991 VI R 81/89, BFHE 165, 566, BStBl II 1992, 224; in BFH/NV

2005, 1490, und vom 22. August 2007 II R 44/05, BFHE 218, 494, BStBl II 2009, 754) sei die Nichtigkeitsfeststellung gemäß § 125 Abs. 5 AO kein Verwaltungsakt. Im Urteil vom 24. Januar 2008 V R 36/06 (BFHE 220, 208, BStBl II 2008, 686) habe der BFH diese Frage nicht bejaht, sondern lediglich offen gelassen. Das Bundessozialgericht (BSG) äußere seine gegenteilige Auffassung im Urteil vom 23. Februar 1989 11/7 RAr 103/87 (Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht 1989, 902) nur im Rahmen eines obiter dictum, das es zudem nicht nachvollziehbar begründet habe.

**15** Die Nichtigkeitsfeststellung erfülle nicht die Voraussetzungen der gesetzlichen Definition des Verwaltungsakts, denn es fehle an einer Regelung, die unmittelbare Rechtswirkungen zeitige. Die Unwirksamkeit des Verwaltungsakts ergebe sich bereits ipso iure (§ 124 Abs. 3 AO).

**16** Selbst wenn es sich um einen Verwaltungsakt handeln sollte, sei die Anpassung des Folgebescheids nicht möglich. Der Feststellung der Nichtigkeit fehle die gesetzlich angeordnete Bindungswirkung für das Folgebescheidsverfahren, da sich die Bindungswirkung nicht in dem --ggf. vorhandenen-- Regelungsinhalt des Verwaltungsakts erschöpfen dürfe. Sie stehe auch der Aufhebung eines Grundlagenbescheids mit Bindungswirkung nicht gleich. Eine analoge Anwendung von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO sei insbesondere in Bezug auf die Tatbestände des § 171 AO nach allgemeiner Auffassung unzulässig und stelle einen Verstoß gegen den verfassungsrechtlich verankerten Gesetzesvorbehalt dar.

**17** Schließlich sei Festsetzungsverjährung eingetreten, da die Nichtigkeitsfeststellung außerhalb der Festsetzungsfrist sowohl des Grundlagenbescheids- als auch des Folgebescheidsverfahrens ergangen sei.

**18** Die Kläger beantragen,
das Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG vom 18. Mai 2010 2 K 146/06 sowie den Einkommensteuerbescheid 1994 vom 26. August 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19. Juli 2006 aufzuheben.

**19** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

**20** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht erkannt, dass die Feststellung der Nichtigkeit des Gewinnfeststellungsbescheids gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO den Erlass des angefochtenen Einkommensteuerbescheids als Folgebescheid ermöglicht hat.

**21** Die Finanzbehörde hat grundsätzlich die Möglichkeit, die Nichtigkeit eines Verwaltungsakts in der (Handlungs-)Form eines Verwaltungsakts festzustellen (dazu unten 1.). Ob im jeweiligen Einzelfall ein Verwaltungsakt gegeben ist, ist durch Auslegung zu ermitteln; vorliegend stellte die Nichtigkeitsfeststellung vom 14. Juli 2004 einen Verwaltungsakt dar (dazu unten 2.). Da die Nichtigkeitsfeststellung im Streitfall als Grundlagenbescheid i.S. des § 171 Abs. 10 AO anzusehen ist, war der Einkommensteuerbescheid nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu ändern (dazu unten 3.).

**22** 1. Nach Auffassung des erkennenden Senats ist es grundsätzlich möglich, die in § 125 Abs. 5 AO vorgesehene Feststellung der Nichtigkeit eines Verwaltungsakts im Wege des Erlasses eines Verwaltungsakts zu treffen. Zwar ist diese Frage innerhalb der höchstrichterlichen Rechtsprechung umstritten (dazu unten a); der erkennende Senat schließt sich jedoch der Rechtsprechung des Bundesverwaltungsgerichts (BVerwG) und des BSG an (dazu unten b). Die Einwendungen der Kläger stehen dem nicht entgegen (dazu unten c).

**23** a) Innerhalb der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist die Frage, ob die von einer Behörde vorgenommene Feststellung der Nichtigkeit eines Verwaltungsakts ihrerseits einen Verwaltungsakt darstellt oder aber --mangels Regelungsgehalt-- lediglich deklaratorischen Charakter hat, bisher nicht einheitlich beurteilt worden.

**24** aa) Die einzelnen Senate des BFH haben in der Vergangenheit mehrheitlich die Auffassung vertreten, die Nichtigkeitsfeststellung durch eine Finanzbehörde sei deklaratorisch.

**25** Mit Urteil in BFH/NV 1986, 720 hat der VII. Senat des BFH über eine Klage auf Feststellung der Nichtigkeit (§ 41 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) eines Haftungsbescheids entschieden. Er hat ausgeführt, eine solche

Klage sei zulässig, ohne dass zuvor ein Verfahren nach § 125 Abs. 5 AO durchgeführt werden müsse. Die Feststellung der Nichtigkeit enthalte ebenso wie ihre Ablehnung durch eine Verwaltungsbehörde (§ 125 Abs. 5 AO) lediglich den Rechtscharakter einer Auskunft darüber, ob die Behörde den Verwaltungsakt für wirksam halte. Eine darüber hinausgehende Verbindlichkeit sei der von der Behörde getroffenen Entscheidung nicht beizumessen.

**26** Auch der VI. Senat des BFH hat mit Urteil in BFHE 165, 566, BStBl II 1992, 224 --im Wesentlichen unter Bezugnahme auf die Entscheidung des VII. Senats in BFH/NV 1986, 720-- die Auffassung vertreten, eine Mitteilung über die Nichtigkeit habe nur deklaratorischen Charakter und sei lediglich als Äußerung einer Rechtsansicht zu verstehen.

**27** In gleicher Weise hat der II. Senat des BFH mit Urteil in BFHE 218, 494, BStBl II 2009, 754 unter Bezugnahme auf das Urteil in BFH/NV 1986, 720 sowie den AdV-Beschluss des erkennenden Senats in BFH/NV 2005, 1490 Stellung bezogen.

**28** Der VIII. Senat des BFH konnte in seinem Urteil vom 7. Oktober 1997 VIII R 4/96 (BFH/NV 1998, 1195, dort unter II.1.) die Frage, ob über einen Antrag nach § 125 Abs. 5 AO durch Verwaltungsakt entschieden werden könne, ausdrücklich offenlassen. Dem dortigen Schreiben der Behörde habe bereits der Regelungswille --als wesentliches Element eines jeden Verwaltungsakts-- gefehlt. Ähnlich hat der II. Senat im Beschluss vom 29. Juli 1998 II R 64/95 (BFH/NV 1998, 1455) entschieden.

**29** Demgegenüber hat der V. Senat des BFH im Urteil in BFHE 220, 208, BStBl II 2008, 686 (dort unter II.2.a) geäußert, er neige dazu, gegen die bisherige Rechtsprechung des BFH in einer Nichtigkeitsfeststellung nicht nur eine unverbindliche, deklaratorische Wissenserklärung zu sehen, sondern mit dem BSG und der "herrschenden Meinung der Rechtslehre" von einem die Behörde bindenden, feststellenden Verwaltungsakt auszugehen.

**30** bb) Die finanzgerichtliche Rechtsprechung ist nicht einheitlich. Neben dem Schleswig-Holsteinischen FG im Streitfall hat auch das FG Rheinland-Pfalz die Verwaltungsaktsqualität der Nichtigkeitsfeststellung nach § 125 Abs. 5 AO bejaht (Urteil vom 22. November 1995 5 K 1802/95, EFG 1996, 203, als Vorinstanz zur Entscheidung des VIII. Senats in BFH/NV 1998, 1195). Das Niedersächsische FG hatte im Urteil vom 16. März 2006 16 K 359/05 (EFG 2007, 139, Vorinstanz zur Entscheidung des V. Senats in BFHE 220, 208, BStBl II 2008, 686) die Frage nicht entschieden. Weitere Gerichte haben die Aussagen des VII. Senats übernommen (FG Düsseldorf, Entscheidungen vom 8. März 1989 15 V 280/88 A (F), EFG 1989, 385, und vom 11. Oktober 1996 18 K 2021/93 F, EFG 1998, 2; FG München, Urteil vom 24. April 1996 1 K 2685/92, EFG 1996, 960; FG Baden-Württemberg, Urteile vom 3. November 1998 1 K 93/94, EFG 2000, 981, sowie vom 24. März 2011 3 K 1562/08, nicht veröffentlicht; FG Köln, Urteil vom 7. April 2004 7 K 7227/99, EFG 2004, 1184).

**31** cc) Das BVerwG und das BSG vertreten zu den gleichlautenden Bestimmungen der anderen Verfahrensgesetze (diese unterscheiden sich von § 125 Abs. 5 AO nur insoweit, als dort anstelle der "Finanzbehörde" die "Behörde" genannt ist) die Auffassung, eine Nichtigkeitsfeststellung sei ein Verwaltungsakt.

**32** So lässt das BVerwG die Anfechtungsklage gegen eine auf § 44 Abs. 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVfG) gestützte behördliche Nichtigkeitsfeststellung zu (Urteil vom 30. Januar 1990 1 C 26/87, BVerwGE 84, 314). Dies setzt denknotwendig die Qualifikation einer solchen Feststellung als Verwaltungsakt voraus. Das BSG hält die Nichtigkeitsfeststellung nach § 40 Abs. 5 des Zehnten Buchs Sozialgesetzbuch (SGB X) explizit ebenfalls für einen (deklaratorischen) Verwaltungsakt (Urteil vom 23. Februar 1989 11/7 RAr 103/87, Deutsches Verwaltungsblatt 1990, 210). Allerdings war diese Aussage für das angeführte Urteil nicht entscheidungserheblich.

**33** dd) Die steuerrechtliche Literatur ist uneinheitlich (die Eigenschaft als Verwaltungsakt bejahend Rozek in Hübschmann/ Hepp/Spitaler --HHSp--, § 125 AO Rz 106, unter ausdrücklichem Verweis auf die anerkannte Rechtslage bei § 44 Abs. 5 VwVfG und § 40 Abs. 5 SGB X; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 124 AO Rz 25; Pahlke/Koenig/Pahlke, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 125 Rz 40; einen Verwaltungsakt verneinend Brockmeyer/Ratschow in Klein, AO, 11. Aufl., § 125 Rz 15).

**34** b) Der erkennende Senat schließt sich der Rechtsprechung des BVerwG und des BSG sowie der vom V. Senat des BFH geäußerten Auffassung an. Die Feststellung der Nichtigkeit eines Verwaltungsakts durch eine Behörde kann ihrerseits alle in § 118 AO genannten Begriffsmerkmale eines Verwaltungsakts erfüllen. Insbesondere ist eine derartige Feststellung dem Grunde nach fähig und geeignet, unmittelbare Rechtswirkungen nach außen zu zeitigen.

**35** Zwar ändert sich an der objektiven Nichtigkeit des vorangegangenen Verwaltungsakts durch eine spätere

Nichtigkeitsfeststellung nichts. Gleichwohl beseitigt diese Feststellung zum einen den durch den vorangegangenen nichtigen Verwaltungsakt erzeugten Rechtsschein (dazu unten aa) und trifft zum anderen eine verbindliche, abschließende sowie der Bestandskraft fähige Entscheidung über die Nichtigkeit (unten bb).

**36** aa) Bereits die Beseitigung des bestehenden Rechtsscheins ist als Rechtswirkung anzusehen.

**37** Zwar mag es auf den ersten Blick widersprüchlich anmuten, in der Beseitigung eines Rechtsscheins Rechtswirkungen zu sehen, da es gerade Wesenselement eines nichtigen Verwaltungsakts zu sein scheint, keine Rechtswirkungen zu zeitigen. In dieser Allgemeinheit ist das jedoch unzutreffend. Der Rechtsschein selbst --und damit folgerichtig auch seine Beseitigung-- ist eine Rechtswirkung i.S. des § 118 AO. Er begründet das --irrige-- Vertrauen der Beteiligten in die Wirksamkeit der behördlichen Maßnahmen und damit in den Rechtsschein. Die Wirkungen, die ein --insbesondere unerkannt-- nichtiger Verwaltungsakt entfaltet, beruhen gerade auf diesem Vertrauen. Dieses kann zu tatsächlichen Handlungen, aber auch zu Rechtshandlungen erheblichen Umfangs führen, die ihrerseits (rechts)wirksam sein können. Beispielsweise ist ein Folgebescheid, der auf einem nichtigen Grundlagenbescheid beruht, zwar rechtswidrig, jedoch nicht nichtig. Damit ist auch dieses Vertrauen ein rechtlich relevanter Umstand. Vor diesem Hintergrund bewegen sich die Erzeugung wie auch die Beseitigung des Rechtsscheins nicht im rechtsfreien Raum, sondern sind Maßnahmen mit Wirkung im Rechtsverkehr.

**38** Aus diesen Wirkungen eines nichtigen Verwaltungsakts ergibt sich im Einzelfall gerade das --in § 125 Abs. 5 AO und § 41 Abs. 1 FGO vom Gesetzgeber ausdrücklich berücksichtigte-- berechtigte Interesse an der Feststellung der Nichtigkeit.

**39** bb) Die Wirkung der Feststellung der Nichtigkeit eines Verwaltungsakts besteht vor allem darin, eine endgültige und der Bestandskraft fähige Entscheidung über die Frage der Nichtigkeit zu treffen und die möglicherweise streitige Frage, ob der Verwaltungsakt nichtig war, mit Wirkung für und gegen alle Beteiligten zu beantworten. Diese Bestandskraftwirkung ist eine Rechtswirkung, die über die in der Beseitigung des Rechtsscheins liegende Rechtswirkung noch deutlich hinausgeht und zwingend die Annahme einer Regelungswirkung --und damit eines Verwaltungsakts-- zur Folge hat.

**40** Könnte eine Nichtigkeitsfeststellung hingegen nicht in Bestandskraft erwachsen, entstünde ein Widerspruch zu den Grundsätzen der Rechtskraft entsprechender Feststellungsurteile. Verfahrensrechtlich schlüssig ist das Nebeneinander der behördlichen Nichtigkeitsfeststellung nach § 125 Abs. 5 AO und der Nichtigkeitsfeststellungsklage nach § 41 Abs. 1 FGO nur, wenn die Nichtigkeitsfeststellung nach § 125 Abs. 5 AO die gleichen Rechtswirkungen zeitigen kann wie die Nichtigkeitsfeststellungsklage.

**41** Nach § 110 Abs. 1 FGO binden rechtskräftige Urteile, soweit über den Streitgegenstand entschieden worden ist, u.a. die Beteiligten und ihre Rechtsnachfolger. Das gilt auch für Feststellungsurteile nach § 41 Abs. 1 FGO, folglich auch für Urteile, in denen die Nichtigkeit eines Verwaltungsakts festgestellt wird. Es gibt keinen Anlass, § 110 Abs. 1 FGO nicht auf Urteile anzuwenden, mit denen die Nichtigkeit eines Verwaltungsakts festgestellt oder dies abgelehnt wird (vgl. auch Senatsurteil vom 9. Dezember 2009 X R 54/06, BFHE 228, 111, BStBl II 2010, 732).

**42** Durch die Rechtskraftwirkung ist hinsichtlich des tenorierten Inhalts des Urteils --vorbehaltlich der Möglichkeiten eines Restitutions- oder Wiederaufnahmeverfahrens-- über den Streitgegenstand abschließend entschieden. Diese Frage kann im justizförmigen Verfahren nicht mehr neu aufgerollt werden. Dies gilt unabhängig davon, wie die Frage richtigerweise zu entscheiden gewesen wäre.

**43** Wenn aber eine durch Urteil ausgesprochene Nichtigkeitsfeststellung die dargestellte Wirkung entfaltet, wäre es widersprüchlich, einem inhaltsgleichen Ausspruch der Verwaltung nicht dieselbe Rechtsfolge beizumessen. Ansonsten wäre der Steuerpflichtige, der nach Rechtssicherheit hinsichtlich der Nichtigkeitsfrage strebt, zur Klage gezwungen.

**44** Wäre die Nichtigkeitsfeststellung gemäß § 125 Abs. 5 AO kein Verwaltungsakt, der in Bestandskraft erwachsen kann, stellte sich nicht zuletzt die Frage, welche Funktion die Vorschrift überhaupt haben soll. Für die Befugnis der Finanzbehörde, unverbindlich Rechtsansichten zu äußern, bedürfte es keiner Rechtsgrundlage. Dem steht nicht entgegen, dass diese Rechtswirkung einer Nichtigkeitsfeststellung lediglich verfahrensrechtlicher Art ist. Auch das Verfahrensrecht hat (weitreichende) Rechtswirkungen. Die bestandskräftige Feststellung der Nichtigkeit eines Verwaltungsakts bewirkt, dass dessen Nichtigkeit nicht mehr in Frage zu stellen ist. Dies gilt auch für den Fall einer inhaltlich unzutreffenden Entscheidung.

45 c) Die Einwendungen der Kläger stehen der Auffassung des erkennenden Senats nicht entgegen.

46 aa) Die Nichtigkeitsfeststellung selbst kann niemals --wie die Kläger meinen-- auf etwas Unmögliches gerichtet sein, weil sie auch dann, wenn sie unzutreffend wäre, lediglich einen tatsächlich nicht nichtigen Verwaltungsakt beseitigte. Sie ist insofern vergleichbar mit einer bestandskräftig werdenden Aufhebung eines vermeintlich rechtswidrigen, in Wahrheit aber rechtmäßigen Bescheids im Einspruchs- oder Klageverfahren.

47 bb) Zwar kann die Frage, ob der Grundlagenbescheid Bindungswirkung hat, also wirksam geworden ist, auch im Verfahren gegen den Folgebescheid geprüft werden (allgemeine Auffassung, vgl. Söhn in HHSp, § 182 AO Rz 61). Dies schließt es jedoch nicht aus, die Nichtigkeit bereits im Grundlagenverfahren verbindlich festzustellen. Anders als die Kläger meinen, ermöglicht dies auch nicht, Bescheide außerhalb der gesetzlichen Vorgaben zu ändern. Die Einordnung einer bestimmten behördlichen Handlung als Verwaltungsakt kann zwar Voraussetzung für die Anwendung der Änderungsvorschriften sein, schafft aber keine neue Rechtsgrundlage für eine Änderung.

48 cc) Für die Annahme der Kläger, eine Nichtigkeitsfeststellung könne nur die Finanzbehörde, nicht jedoch den Adressaten binden, gibt es keine gesetzliche Grundlage. Aus dem als nichtig festgestellten Verwaltungsakt darf weder das FA noch der Steuerpflichtige Rechtsfolgen ableiten. Der durch einen nichtigen Verwaltungsakt verursachte Rechtsschein kann im Übrigen --anders als die Kläger zu unterstellen scheinen-- auch zu einer ungerechtfertigten Begünstigung des Adressaten geführt haben.

49 dd) Soweit die Kläger einwenden, eine bestandskräftig gewordene Nichtigkeitsfeststellung durch eine Behörde stünde einem gerichtlichen Verfahren nach § 41 FGO entgegen, führt dies zu keinem anderen Ergebnis. Auch Anfechtungs- und Verpflichtungsklagen sind nur zulässig, soweit noch keine Bestandskraft eingetreten ist.

50 ee) Aus der Vorschrift des § 124 Abs. 3 AO, wonach ein nichtiger Verwaltungsakt unwirksam ist, ohne dass er --wie sich hieraus mittelbar ergibt-- angefochten oder anderweit aufgehoben werden müsste, folgt kein Argument gegen die Annahme, die Feststellung der Nichtigkeit sei der Bestandskraft fähig. Vielmehr betrifft diese Norm lediglich die Frage, welche Wirkungen --ipso iure-- von einem nichtigen Verwaltungsakt ausgehen. Sie regelt aber nicht, in welcher Weise und mit welcher Folge im finanzbehördlichen oder finanzgerichtlichen Verfahren die Nichtigkeit zu klären ist. Insbesondere schließt sie nicht aus, in diesen Verfahren eine Entscheidung darüber zu treffen, ob die in § 124 Abs. 3 AO angeordnete Rechtsfolge ipso iure eingetreten ist. Vielmehr sieht § 41 Abs. 1 FGO eine Entscheidung über genau diese Frage im gerichtlichen Verfahren gerade vor.

51 ff) Unschädlich ist ebenso, dass die Nichtigkeitsfeststellung im Verhältnis zu dem nichtigen Verwaltungsakt kein actus contrarius ist. Sie ist keine vollständige Umkehrung des nichtigen Verwaltungsakts, regelt aber doch dessen Unwirksamkeit.

52 2. Auch wenn sich damit die Finanzbehörde für die auf § 125 Abs. 5 AO gestützte Feststellung der Nichtigkeit grundsätzlich der Handlungsform des Verwaltungsakts bedienen kann, bleibt stets zu prüfen, ob sie im jeweiligen Einzelfall tatsächlich einen Verwaltungsakt erlassen oder aber --wie in dem Fall, der der Entscheidung in BFH/NV 1998, 1195 zugrunde lag-- nur unverbindlich ihre Rechtsmeinung zur Wirksamkeit eines Bescheids geäußert hat. Insbesondere muss die Finanzbehörde mit entsprechendem Regelungswillen gehandelt haben. Dies ist durch Auslegung der entsprechenden finanzbehördlichen Äußerung zu ermitteln.

53 Vorliegend handelt es sich bei dem Schreiben des Betriebs-FA vom 14. Juli 2004 um eine Nichtigkeitsfeststellung mit entsprechendem Regelungswillen. Es stellt daher einen Verwaltungsakt dar. Das Betriebs-FA hat dieses Schreiben selbst als "Bescheid" bezeichnet und damit seinen Regelungswillen deutlich gemacht. Der Bescheid enthält die regelungstypische Zweiteilung in Tenor und Begründung. Zwar fehlt eine Rechtsbehelfsbelehrung. Dies ändert jedoch nichts am Regelungswillen, da sich in derartigen Fällen lediglich die Frist für die Einlegung des Einspruchs verlängert (§ 356 Abs. 2 AO).

54 3. Nach diesen Grundsätzen war das FA im Streitfall zum Erlass des angefochtenen geänderten Einkommensteuerbescheids vom 26. August 2004 berechtigt. Die Nichtigkeitsfeststellung vom 14. Juli 2004 ist ein Grundlagenbescheid i.S. des § 171 Abs. 10 AO (dazu unten a). Auf seinen Erlass hin war die Einkommensteuerfestsetzung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO zu ändern (unten b). Festsetzungsverjährung war zu diesem Zeitpunkt noch nicht eingetreten (unten c).

55 a) Gemäß § 171 Abs. 10 Satz 1 AO ist Grundlagenbescheid ein Feststellungsbescheid, Steuermessbescheid oder anderer Verwaltungsakt, der für die Festsetzung einer Steuer bindend ist.

56 aa) Herkömmlicherweise werden unter "Feststellungsbescheiden" i.S. des § 171 Abs. 10 Satz 1 AO lediglich die in den §§ 179 ff. AO genannten Bescheide verstanden (vgl. Banniza in HHSp, § 171 AO Rz 202). Ob ein Bescheid über die Feststellung der Nichtigkeit eines Verwaltungsakts allein deshalb als Feststellungsbescheid nach §§ 179 ff. AO --dann unproblematisch gemäß § 182 Abs. 1 Satz 1 AO mit Bindungswirkung-- anzusehen ist, weil er sich auf einen solchen Gewinnfeststellungsbescheid nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO bezieht, könnte zweifelhaft sein.

57 bb) Letztlich kann diese Frage aber dahinstehen, weil die Nichtigkeitsfeststellung in jedem Falle einen "anderen Verwaltungsakt" i.S. des § 171 Abs. 10 Satz 1 AO darstellt. Da die Vorschrift insoweit nicht eingrenzt, kann prinzipiell jeder Verwaltungsakt einer Behörde, der für die Festsetzung einer Steuer bindend ist, ein Grundlagenbescheid sein. Die Bindungswirkung der Nichtigkeitsfeststellung folgt aus der Bindungswirkung des zuletzt ergangenen wirksamen Feststellungsbescheids nach § 182 Abs. 1 Satz 1 AO --oder deren Fehlen-- in Verbindung mit der aus § 124 Abs. 1 Satz 2 AO folgenden Feststellungswirkung der Nichtigkeitserklärung.

58 Die Nichtigkeitsfeststellung trifft eine Entscheidung darüber, ob der Verwaltungsakt, auf den sie sich bezieht, nichtig ist. Bezieht sie sich auf einen seinerseits mit Bindungswirkung nach § 182 Abs. 1 Satz 1 AO versehenen Grundlagenbescheid, entscheidet sie darüber, ob dieser für den Folgebescheid bindend war und ist und ob deshalb die entsprechenden Folgerungen gezogen werden durften und dürfen. Damit hat sie selbst Bindungswirkung für das Folgebescheidsverfahren.

59 Anders als die Kläger meinen, ist daher eine --ggf. unzulässige-- Analogie nicht gegeben.

60 b) Gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10), dem Bindungswirkung für diesen Steuerbescheid zukommt, erlassen, aufgehoben oder geändert wird. Die Nichtigkeitsfeststellung stellt den Erlass eines Grundlagenbescheides im Sinne dieser Vorschrift dar. Daher war der Einkommensteuerbescheid 1994 zu ändern. Ob die Nichtigkeitsfeststellung möglicherweise außerdem der Aufhebung des für nichtig befundenen Verwaltungsakts gleichzustellen ist --wogegen sich die Kläger wehren--, kann dahinstehen, da § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO den Erlass, die Aufhebung und die Änderung von Grundlagenbescheiden gleichrangig nebeneinander stellt.

61 c) Die Nichtigkeitsfeststellung ist gemäß § 125 Abs. 5 AO "jederzeit" und damit auch nach Ablauf der Feststellungsfrist möglich. Da sie Grundlagenbescheid ist, ermöglicht sie nach § 171 Abs. 10 AO binnen zwei Jahren die Folgeänderung. Diese Frist ist gewahrt.

62 aa) Eine Änderung ist infolgedessen grundsätzlich zeitlich unbeschränkt möglich. Es verhält sich im Ergebnis allerdings nicht anders, als wenn die Besteuerungsgrundlage nicht gesondert festgestellt worden wäre, sondern unmittelbar Eingang in einen nichtigen Steuerbescheid gefunden hätte. Auch dessen Nichtigkeit wäre --mit den entsprechenden Folgen im Erhebungsverfahren-- grundsätzlich zeitlich unbeschränkt festzustellen. Angesichts der dienenden Funktion der gesonderten Feststellung gegenüber der Steuerfestsetzung sowie des Umstandes, dass es häufig von Zufälligkeiten (Belegenheit des Betriebes, Beteiligung mehrerer an Einkünften) abhängt, ob Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt werden, wäre es unter Gleichheitsgesichtspunkten nicht zu rechtfertigen, Nichtigkeitsfolgen unterschiedlich zu behandeln.

63 Aus diesen Gründen ist eine Nichtigkeitsfeststellung im gesonderten Feststellungsverfahren mit der Konstellation, die dem BFH-Urteil vom 21. Februar 2013 V R 27/11 (BFHE 240, 487, BStBl II 2013, 529) zugrunde lag, nicht zu vergleichen. In jener Entscheidung wurde § 171 Abs. 10 AO teleologisch dahingehend reduziert, dass bei Grundlagenbescheiden von aus Sicht der AO ressortfremden Behörden --anders als bei Grundlagenbescheiden i.S. der §§ 179 ff. AO von Finanzbehörden (§ 6 Abs. 2 AO)-- die von dieser Vorschrift angeordnete Ablaufhemmung voraussetzt, dass der Grundlagenbescheid noch vor dem Ablauf der Festsetzungsfrist für die Steuer, für die der Grundlagenbescheid bindend ist, bekanntgegeben wird. Nach dem Regelungssystem der AO seien Grundlagenbescheide, soweit eine ausdrückliche von der Festsetzungsfrist des betreffenden Steuerbescheides (Folgebescheides) abweichende Regelung zur Feststellungsfrist für den Grundlagenbescheid fehle, steuerrechtlich nur zu berücksichtigen, wenn sie innerhalb der Festsetzungsfrist für den betreffenden (Folge-)Steuerbescheid erlassen worden seien.

64 Im Streitfall bedarf es keiner teleologischen Reduktion des § 171 Abs. 10 AO. Das Betriebs-FA ist keine ressortfremde Behörde, sondern erlässt Grundlagenbescheide im Anwendungsbereich der AO. Auf die Frage, ob die Nichtigkeitsfeststellung selbst ein Grundlagenbescheid i.S. der §§ 179 ff. AO ist, kommt es auch in diesem Zusammenhang nicht an, da ihr Regelungsgehalt sich jedenfalls auf einen Grundlagenbescheid i.S. der §§ 179 ff. AO bezieht. Sie ist zudem von der Zielrichtung der einschränkenden Auslegung des § 171 Abs. 10 AO nicht erfasst, da

sie dem Regelungssystem der AO entspricht. Die Verknüpfung des --steuerlich noch zu berücksichtigenden-- Grundlagenbescheids mit der Festsetzungsfrist des Folgebescheids steht auch nach der Entscheidung in BFHE 240, 487, BStBl II 2013, 529 unter dem Vorbehalt, dass eine ausdrückliche abweichende Regelung zur Feststellungsfrist für den Grundlagenbescheid fehlt. Mit der Formulierung in § 125 Abs. 5 AO, die Finanzbehörde könne die Nichtigkeit "jederzeit von Amts wegen feststellen", hat die AO selbst die Nichtigkeitsfeststellung ausdrücklich außerhalb aller Fristen für die Festsetzungs- und Feststellungsverjährung ermöglicht.

**65** bb) Der Senat verkennt nicht, dass es mit rechtsstaatlichen Grundsätzen nicht vereinbar wäre, Abgaben zeitlich unbegrenzt (nach)erheben zu können (vgl. dazu Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 5. März 2013  1 BvR 2457/08, BVerfGE 133, 143, BGBl I 2013, 820). Eine nähere Auseinandersetzung mit der Frage, ab wann dies dem Erlass einer Nichtigkeitsfeststellung entgegenstehen könnte, ist im Streitfall indes nicht veranlasst. Diese Frage betrifft die Rechtmäßigkeit der Nichtigkeitsfeststellung als Grundlagenbescheid, über die gemäß § 351 Abs. 2 AO im vorliegenden Verfahren --betreffend den Folgebescheid-- nicht zu befinden ist. Für eine Nichtigkeit der Nichtigkeitsfeststellung ihrerseits, die auch im vorliegenden Folgebescheidsverfahren zu prüfen und zu beachten wäre, bestehen keine Anhaltspunkte.

**66** Der Senat hält es für verfassungsrechtlich unbedenklich, dass § 125 Abs. 5 AO die Nichtigkeitsfeststellung dem Grunde nach zeitlich unbegrenzt ermöglicht. Für die Beachtung etwa rechtsstaatlich erforderlich werdender Korrektive --in zeitlicher Hinsicht, aber auch mit Rücksicht auf alle anderen Umstände des Einzelfalls, die ein etwaiges schutzwürdiges Vertrauen des Steuerpflichtigen in den Bestand eines nichtigen Verwaltungsakts begründen könnten-- bietet das der Behörde eingeräumte Ermessen den erforderlichen, geeigneten, aber auch hinreichenden Spielraum. Da bereits bei der Entscheidung über die Frage, ob eine Nichtigkeitsfeststellung auszusprechen ist, der Zeit- und Vertrauensschutzfaktor berücksichtigt werden muss, unterscheidet sie sich maßgebend von den Grundlagenbescheiden ressortfremder Behörden. Das behördliche Ermessen stellt den Steuerpflichtigen nicht rechtsschutzlos. Eine Ermessensentscheidung steht nicht im Belieben der Verwaltung, sondern unterliegt der Überprüfung durch ein ordnungsgemäßes Rechtsbehelfsverfahren sowie der gerichtlichen Kontrolle. Sie vermag so in ausreichender Weise den berechtigten Belangen des Betroffenen Rechnung zu tragen.

**67** Da dem Steuerpflichtigen eine umfassende Rechtmäßigkeitskontrolle der Nichtigkeitsfeststellung zur Verfügung steht, bedarf es zur effektiven Wahrung der verfassungsmäßigen Rechte des Steuerpflichtigen keines Durchgriffs auf das Folgebescheidsverfahren unter Durchbrechung der verfahrensrechtlichen Trennung zwischen Grundlagenbescheid und Folgebescheid.

**68** Es kann im vorliegenden Verfahren dahinstehen, ob im Einzelfall entgegen diesen Grundsätzen aufgrund besonders unglücklich gelagerter Umstände ein derartiger Durchgriff auf das Folgebescheidsverfahren möglich und erforderlich sein sollte. Die tatsächlichen Verhältnisse des Streitfalls verlangen dies in der Sache nicht. Der nichtige Feststellungsbescheid für 1994 war am 17. Januar 2002 erlassen worden; das Betriebs-FA hat seine Nichtigkeit am 14. Juli 2004 festgestellt. Der darin liegende zeitliche Abstand von weniger als zweieinhalb Jahren gebietet es nicht, die dem FA eingeräumte Möglichkeit zur "jederzeitigen" Feststellung der Nichtigkeit einzuschränken, zumal vorliegend auch der betroffene Folgebescheid erst durch Rücknahme des ursprünglich eingelegten Einspruchs am 18. März 2003 bestandskräftig geworden war.

**69** 4. Mit dieser Entscheidung weicht der Senat von den unter 1.a aa genannten Entscheidungen des II., VI. und VII. Senats des BFH ab. Die betroffenen Senate haben auf Anfrage mitgeteilt, dass sie der Abweichung zustimmen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de