

Beschluss vom 11. August 2026, VIII B 51/25

Bindungswirkung rechtskräftiger Urteile über die Nichtigkeit von Steuerbescheiden

ECLI:DE:BFH:2026:B.110826.VIIIB51.25.0

BFH VIII. Senat

AO § 124 Abs 3, AO § 125 Abs 1, AO § 125 Abs 5, FGO § 41 Abs 1 Alt 2, FGO § 110 Abs 1 S 1 Nr 1, FGO § 126 Abs 4

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt, 05. Juni 2025, Az: 2 K 242/25

Leitsätze

1. NV: Wird eine Anfechtungsklage durch Sachurteil abgewiesen, in dem die Nichtigkeit des angefochtenen Bescheids geprüft und verneint wird, erfasst die Rechtskraft des Urteils grundsätzlich auch die Feststellung, dass der zugrunde liegende Bescheid nicht nichtig ist.
2. NV: Die rechtskräftige Feststellung in einem Ersturteil über eine Anfechtungsklage, dass ein Bescheid nicht nichtig ist, schließt für denselben Bescheid die Zulässigkeit einer Nichtigkeitsfeststellungsklage und einer Klage gegen die Ablehnung einer Nichtigkeitsfeststellung mit Regelungscharakter im Verfahren gemäß § 125 Abs. 5 der Abgabenordnung aus.

Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts des Landes Sachsen-Anhalt vom 05.06.2025 - 2 K 242/25 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist die Nichtigkeit von Bescheiden zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen aus selbständiger Arbeit der Jahre 2003 bis 2005 (Streitjahre).
- 2 Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) hatte am 16.09.2015 Anträge auf Feststellung der Nichtigkeit gemäß § 125 Abs. 5 der Abgabenordnung (AO) der gesonderten Feststellungsbescheide vom 16.07.2015 unter anderem für die Streitjahre gestellt. Die Anträge wurden vom Beklagten und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) mit Bescheid vom 18.09.2015 abgelehnt. Der gegen den Ablehnungsbescheid erhobene Einspruch des Klägers wurde mit Einspruchsentscheidung vom 18.04.2016 als unbegründet zurückgewiesen. Daraufhin erhob der Kläger wegen aller Streitjahre Klage beim Finanzgericht (FG). Er stützte sich prozessual zur Begründung seines Begehrens auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 20.08.2014 - X R 15/10 (BFHE 247, 8, BStBl II 2015, 109). Das beim FG zunächst unter dem Aktenzeichen ... geführte Klageverfahren ruhte nach einem Antrag des Klägers vom 14.07.2018 und einem Beschluss des FG vom 07.08.2018 gemäß § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO). Das ruhende Verfahren für die Streitjahre wurde nach Entfallen des Ruhensgrundes (dem rechtskräftigen Abschluss des Nichtzulassungsbeschwerdeverfahrens ...) auf Antrag des Klägers durch Beschluss des FG vom 01.04.2025 unter dem Aktenzeichen 2 K 242/25 wieder aufgenommen.
- 3 Der Kläger hatte neben der Klage gegen die die Nichtigkeitsfeststellung ablehnenden Bescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidung auch Anfechtungsklagen gegen die gesonderten Feststellungsbescheide für die Streitjahre erhoben. Diese Verfahren wurden unter den Aktenzeichen ... (später ...) und ... geführt.

- 4 Das Urteil des FG vom 14.06.2018 - ... (zu den gesonderten Feststellungsbescheiden der Streitjahre 2003 und 2004) wurde im nachgehenden Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren ... durch den Senatsbeschluss vom 29.01.2019 wegen eines Verfahrensmangels aufgehoben und an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen. Im zweiten Rechtsgang beim FG beantragte der Kläger laut der Niederschrift zur mündlichen Verhandlung, die gesonderten Feststellungsbescheide für die Streitjahre 2003 und 2004 ersatzlos aufzuheben, hilfsweise deren Nichtigkeit festzustellen. Für diese Streitjahre wies das FG die Klage im zweiten Rechtsgang durch Urteil vom 16.01.2020 - ... erneut ab. Das FG verneinte in der Entscheidung eine Nichtigkeit der gesonderten Feststellungsbescheide der Streitjahre 2003 und 2004. Die gegen das FG-Urteil im zweiten Rechtsgang gerichtete Nichtzulassungsbeschwerde des Klägers im Verfahren ... wurde durch den Senatsbeschluss vom 08.02.2021 als unzulässig verworfen. Die --nach einer erfolglosen Anhörungsrüge (Senatsbeschluss vom 27.06.2021 - ...)-- erhobene Verfassungsbeschwerde des Klägers gegen die Entscheidungen des FG und des Senats wurde nicht zur Entscheidung angenommen (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 13.09.2023 - ...).
- 5 Für den gesonderten Feststellungsbescheid des Streitjahres 2005 vom 25.06.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.02.2016 hatte der Kläger am 08.03.2016 eine Anfechtungsklage erhoben. Das Verfahren wurde zunächst beim FG unter dem Aktenzeichen ... geführt. Das FG ordnete mit Beschluss vom 31.08.2018 das Ruhen des Verfahrens bis zur rechtskräftigen Entscheidung des BFH im Verfahren ... an. Auf Antrag des Klägers wurde das Verfahren beim FG unter dem Aktenzeichen ... fortgeführt. Am 27.07.2020 wurde mit Beschluss des FG nach einem Antrag des FA, dem der Kläger zustimmte, abermals das Ruhen des Verfahrens, nunmehr bis zum rechtskräftigen Abschluss des Nichtzulassungsbeschwerdeverfahrens ... angeordnet. Nach Abschluss dieses Nichtzulassungsbeschwerdeverfahrens wurde das Verfahren beim FG unter dem Aktenzeichen ... wieder aufgenommen. Nach einem Antrag des Klägers wurde mit Zustimmung des FA im Hinblick auf den Abschluss des Anhörungsrügeverfahrens ... mit Beschluss des FG vom 07.07.2021 wiederum das Ruhen des Verfahrens angeordnet. Nach Fortsetzung des Verfahrens beantragte der Kläger in der mündlichen Verhandlung vom 19.01.2023, den gesonderten Feststellungsbescheid für das Streitjahr 2005 wegen Verstoßes gegen das Feststellungsverfahren nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b AO ersatzlos aufzuheben. Einen (hilfsweisen) Antrag, den gesonderten Feststellungsbescheid wegen Nichtigkeit aufzuheben, stellte der Kläger in diesem Verfahren nicht. Das FG wies die Klage mit Urteil vom 19.01.2023 - ... ab. Aufgrund des Antrags des Klägers, den gesonderten Feststellungsbescheid für das Streitjahr 2005 ersatzlos aufzuheben, hat es in den Entscheidungsgründen auch die Nichtigkeit des Bescheids unter verschiedenen Gesichtspunkten geprüft und verneint. Mit Beschluss vom 26.03.2024 - ... hat der Senat die Nichtzulassungsbeschwerde des Klägers gegen das FG-Urteil als unbegründet zurückgewiesen. Die --nach einer erfolglosen Anhörungsrüge (Senatsbeschluss vom 26.11.2024 - ...)-- erhobene Verfassungsbeschwerde des Klägers gegen die Entscheidungen des FG und des Senats wurde nicht zur Entscheidung angenommen (BVerfG-Beschluss vom 19.05.2025 - ...).
- 6 Das FG hat --nach der vom Kläger beantragten Fortsetzung des ruhenden Verfahrens-- die Klage zur Nichtigkeitsfeststellung der gesonderten Feststellungsbescheide der Streitjahre unter dem Aktenzeichen 2 K 242/25 durch das mit der vorliegenden Beschwerde angefochtene Urteil vom 05.06.2025 abgewiesen. Es hat die Klage für alle Streitjahre einerseits als unzulässig und andererseits bei unterstellter Zulässigkeit auch als unbegründet angesehen.
- 7 Der Kläger beruft sich zur Begründung seiner Nichtzulassungsbeschwerde auf Verfahrensmängel des FG gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO. Er rügt Sachaufklärungsverstöße des FG gemäß § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO sowie Verstöße des FG, sein Vorbringen entgegen der Verpflichtung aus § 96 Abs. 2 FGO nicht vollständig zur Kenntnis genommen und in die Entscheidungsfindung einbezogen zu haben sowie Verstöße des FG gegen die Grundsätze einer fairen Verfahrensführung. Ferner habe das FG den Inhalt des Klagebegehrens verkannt. Zudem sieht der Kläger unter anderem Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zum Verhältnis des Verfahrens der Nichtigkeitsfeststellung zu Anfechtungsklagen gegen dieselben Steuerbescheide.
- 8 Das FA hat im Beschwerdeverfahren keine Stellungnahme abgegeben.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Beschwerde des Klägers ist unbegründet.

- 10** Die Beschwerde bleibt in entsprechender Anwendung des § 126 Abs. 4 FGO ohne Erfolg. Auf dieser Grundlage kommt eine Zulassung der Revision oder Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG gemäß § 116 Abs. 6 FGO im Streitfall nicht in Betracht.
- 11** 1. Nach § 126 Abs. 4 FGO ist eine Revision auch dann zurückzuweisen, wenn die Entscheidungsgründe zwar eine Verletzung des bestehenden Rechts ergeben (könnten), sich die Entscheidung selbst aber aus anderen Gründen als richtig darstellt. Die Vorschrift ist im Verfahren über die Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision entsprechend anzuwenden. Der § 126 Abs. 4 FGO zugrunde liegende Rechtsgedanke ist im Rahmen aller Zulassungsgründe gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 FGO heranzuziehen (BFH-Beschlüsse vom 18.06.2015 - X B 20/15, BFH/NV 2015, 1418, Rz 11 bis 13; vom 16.12.2020 - VIII B 141/19, BFH/NV 2021, 534, Rz 3).
- 12** 2. Gegenstand des dem Beschwerdeverfahren zugrunde liegenden Streitfalls ist die abgelehnte Nichtigkeitsfeststellung durch das FA und das FG. Nach dem BFH-Urteil vom 20.08.2014 - X R 15/10 (BFHE 247, 8, BStBl II 2015, 109, Rz 22 ff.) kann die Feststellung der Nichtigkeit eines Verwaltungsakts durch die Finanzbehörde gemäß § 125 Abs. 5 AO Regelungswirkung haben und im Fall der Ablehnung dieser Feststellung einen der Bestandskraft fähigen Verwaltungsakt darstellen. Dies ist hier der Fall. Das FA hat die Nichtigkeitsfeststellung der gesonderten Feststellungsbescheide der Streitjahre mit Regelungswillen jeweils durch Bescheid vom 18.09.2015 abgelehnt und die dagegen erhobenen Einsprüche als unbegründet zurückgewiesen.
- 13** Soweit der Ablehnung einer Feststellung gemäß § 125 Abs. 5 AO ein Regelungscharakter beizumessen ist, sind nach den im Schrifttum vertretenen Auffassungen die weiteren prozessualen Folgen streitig. Einerseits soll gegen den Ablehnungsbescheid zur Nichtigkeitsfeststellung der (Verpflichtungs-)Einspruch und nach Ergehen der Einspruchsentscheidung die Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage statthaft sein. Andererseits wird vertreten, es sei auch nach Ergehen eines Ablehnungsbescheids und einer Einspruchsentscheidung stets nur die Nichtigkeitsfeststellungsklage gemäß § 41 Abs. 1 Alternative 2 FGO statthaft (zum Streitstand Steinhoff in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 41 FGO Rz 210 bis 212; von Wedelstädt in Gosch, AO § 125 Rz 71.1 bis 75; Seer in Tipke/Kruse, § 124 AO Rz 24 bis 27). Einer Entscheidung dieser Streitfrage bedarf es im Streitfall nicht. Die vom Kläger erhobene Klage im Verfahren 2 K 242/25 war entweder eine statthafte Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage oder eine statthafte Nichtigkeitsfeststellungsklage gemäß § 41 Abs. 1 Alternative 2 FGO. In beiden Fällen ist die Klage jedoch aus den nachfolgend dargelegten Gründen unzulässig und abzuweisen.
- 14** 3. Nach § 110 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 FGO binden rechtskräftige Urteile die Beteiligten, soweit über den Streitgegenstand entschieden wurde. Demgemäß ist das FG in einem späteren Klageverfahren an ein rechtskräftiges Ersturteil gebunden, soweit die Entscheidungsgegenstände des alten und des neuen Klageverfahrens identisch sind (BFH-Beschluss vom 30.05.2012 - III B 239/11, BFH/NV 2012, 1470, Rz 29; zur Unterscheidung zwischen Streit- und Entscheidungsgegenstand BFH-Beschluss vom 27.08.2014 - XI B 32/14, BFH/NV 2014, 1897, Rz 17 bis 18). Wird eine Anfechtungsklage durch Sachurteil abgewiesen, erfasst die Rechtskraft des Urteils auch die Feststellung, dass der zugrunde liegende Bescheid nicht nichtig ist. Dies gilt nur dann nicht, wenn eine Anfechtungsklage wegen Unzulässigkeit oder fehlender Rechtsverletzung des Klägers abgewiesen wird. Eine Nichtigkeitsfeststellungsklage ist daher wegen der Identität des Streitgegenstands unzulässig, wenn zuvor bereits eine Anfechtungsklage erhoben und über die Nichtigkeit eines Bescheids in der Sache entschieden worden ist (vgl. BFH-Beschlüsse vom 27.08.2014 - XI B 32/14, BFH/NV 2014, 1897, Rz 19; vom 03.09.2015 - III B 39/15, BFH/NV 2015, 1689, Rz 7, 8, m.w.N.; vom 18.07.2025 - IX B 25/25, BFH/NV 2025, 1315, Rz 3). Die entgegenstehende Rechtskraft ist eine negative Sachentscheidungsvoraussetzung (Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 10. Aufl., § 110 Rz 47 bis 49). Nichts anderes gilt, wenn im Verfahren gemäß § 125 Abs. 5 AO die durch einen Verwaltungsakt abgelehnte Nichtigkeitsfeststellung nach Ergehen der Einspruchsentscheidung mit einer Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage angegriffen wird und man eine solche Klage grundsätzlich für statthaft hält.
- 15** 4. Im Streitfall steht rechtskräftig und bindend zwischen den Beteiligten gemäß § 110 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 FGO fest, dass die gesonderten Feststellungsbescheide der Streitjahre nicht nichtig sind. Einer gerichtlichen Überprüfung der gesonderten Feststellungsbescheide für die Streitjahre im Rahmen der hier begehrten Nichtigkeitsfeststellung steht die Rechtskraft der diesen Entscheidungsgegenstand betreffenden Ersturteile zu den Anfechtungsklagen in den Verfahren ... und ... entgegen.
- 16** Die Prüfung und Ablehnung der Nichtigkeit der gesonderten Feststellungsbescheide der Streitjahre war Gegenstand der Sachentscheidungen des FG über die zulässigen Anfechtungsklagen. Der Kläger hat die Nichtigkeit der Bescheide für die Streitjahre 2003 und 2004 im Rahmen seines Vortrags und eines Hilfsantrags in das Verfahren ... eingeführt. Das FG hat diese Argumente gewürdigt und im Rahmen der Klageabweisung negativ beschieden. Im

Verfahren ... hat der Kläger zwar nur im Hauptantrag die Aufhebung des Feststellungsantrags begehrt, ohne einen expliziten Hilfsantrag im Hinblick auf die behauptete Nichtigkeit des Bescheids zu stellen. Auch hier ist das FG in den Entscheidungsgründen aber konkret auf die Frage der Nichtigkeit des gesonderten Feststellungsbescheids für das Streitjahr 2005 eingegangen und hat diese verneint. Selbst wenn das FG das Klagebegehren insoweit verkannt und erweitert hätte, umfasst die Rechtskraft dieser Entscheidung auch die Feststellung, dass der angefochtene Bescheid nicht nichtig ist (vgl. BFH-Beschluss vom 27.08.2014 - XI B 32/14, BFH/NV 2014, 1897, Rz 19, 22; die Bindungswirkung bei einer tatsächlichen Entscheidung des FG über die Nichtigkeit auch bejahend Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 10. Aufl., § 110 Rz 37).

- 17** 5. Aufgrund der rechtskräftigen Ersturteile des FG über die Anfechtungsklagen vom 16.01.2020 - ... und vom 19.01.2023 - ... sind wegen der analogen Anwendung der Regelung des § 126 Abs. 4 FGO keine Erfolgsaussichten des Beschwerdeverfahrens und eines etwaigen Revisionsverfahrens im hier vorliegenden Zweitverfahren der Nichtigkeitsfeststellung gegeben, selbst wenn im Hinblick auf das hier angefochtene FG-Urteil die Voraussetzungen eines Zulassungsgrunds gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 FGO erfüllt wären. Der Senat könnte weder in einem Revisionsverfahren noch das FG bei Aufhebung und Zurückverweisung des angefochtenen Urteils im zweiten Rechtsgang zu einem anderen Ergebnis als zu einer Abweisung der Klage als unzulässig kommen. Es kann für die Entscheidung über die Beschwerde offenbleiben, ob dem FG die behaupteten Verfahrensmängel unterlaufen sind. Wegen der Unzulässigkeit der Klage wären auch die vom Kläger aufgeworfenen Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung in einem Revisionsverfahren nicht klärungsfähig.
- 18** 6. Der Senat sieht von einer weitergehenden Darstellung des Tatbestands und einer weitergehenden Begründung gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.
- 19** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de