BFH v. 26.09.2006 - X R 21/04

Nichtigkeit eines Folgebescheids; inhaltliche Bestimmtheit von Steuerbescheiden

Leitsatz

Ein Verwaltungsakt leidet an einem zur Nichtigkeit i. S. des § 125 Abs. 1 AO führenden besonders schweren Fehler, wenn er die an eine ordnungsmäßige Verwaltung zu stellenden Anforderungen in einem so hohen Maße verletzt, dass von niemandem erwartet werden kann, den Verwaltungsakt als verbindlich anzuerkennen. Die Nichtigkeit eines Folgebescheids ergibt sich nicht bereits aus einer etwaigen Nichtigkeit des Grundlagenbescheids. Verstöße gegen die Bindungswirkung begründen nicht die Nichtigkeit, sondern nur die Anfechtbarkeit des Folgebescheids. Ein Änderungsbescheid ist nur dann hinreichend bestimmt i. S. des § 119 AO, wenn aus ihm der geänderte Steuerbescheid zu erkennen ist. Hierzu genügt es, dass aus dem gesamten Inhalt des Bescheids, aus dem Zusammenhang, aus der von der Behörde gegebenen Begründung oder aus den den Beteiligten bekannten näheren Umständen des Erlasses im Wege einer am Grundsatz von Treu und Glauben orientierten Auslegung hinreichende Klarheit gewonnen werden kann. Diese Voraussetzungen können auch dann erfüllt sein, wenn die Behörde das Datum des aufgehobenen Bescheids nicht genannt hat.

Gesetz(e):

AO § 125; AO § 182

Instanzenzug:

FG Hamburg Urteil vom 31.03.2004 I 290/02 BFH X R 21/04 (Verfahrensverlauf) BFH - X R 21/04, Verfahrensverlauf

Gründe

I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betrieb unter der Fa. H zwei als Einzelfirmen geführte Seehafenspeditionen in X und Y. Die beiden Unternehmen hatten eine gemeinsame Buchführung, eine überwiegend identische Werbung und einen im Wesentlichen gleichen Kundenstamm.

Am 2. September 1993 reichte der Kläger die Feststellungserklärung sowie die Gewerbesteuererklärung für das Streitjahr 1992 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt —FA—) ein. Dieser veranlagte erklärungsgemäß und gab die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheide über die gesonderte Gewinnfeststellung, den Gewerbesteuermessbetrag und die Gewerbesteuer für das Jahr 1992 am 8. Dezember 1993 zur Post. Die Gewerbesteuer wurde auf 365 DM festgesetzt. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde mit Schreiben vom 22. März 1996 aufgehoben.

Eine im Jahr 1995 durchgeführte Außenprüfung führte zu dem Ergebnis, dass die Niederlassung in Y lediglich eine unselbständige Betriebsstätte der Seehandelsspedition in X sei. Mit Schreiben vom 24. April 1996 gab das Finanzamt X dem FA den auf Y entfallenden Zerlegungsanteil am einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag 1992 in Höhe von 4 776,23 DM bekannt.

Das FA erließ am 24. Mai 1996 u.a. einen nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO 1977) geänderten Bescheid über die Gewerbesteuer für das Streitjahr 1992 in Höhe von 19 821 DM. Diesem Bescheid fügte das FA eine Anlage folgenden Inhalts bei:

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

"Finanzamt Y Datum des Bescheides
Steuernummer: ...

Steuerpflichtiger: Fa. H, Inh. V

Anlage zu den Gewerbesteuerbescheiden 1990 - 1994

Der Bescheid weicht in folgenden Punkten von der Erklärung ab:

Aufgrund der Außenprüfung (siehe Bericht vom 22.01.1996) sind die Betriebe in X und Y zu einem einheitlichen Gewerbebetrieb zusammengefaßt worden. Die durch das Finanzamt Y durchgeführten Festsetzungen der Gewerbesteuermeßbeträge 1990 - 1994 werden deshalb aufgehoben. Den vorliegenden geänderten Gewerbesteuerfestsetzungen liegen die Zerlegungsbescheide des Finanzamts X vom 24.4.1996 zugrunde."

Der Einspruch gegen den Gewerbesteuerbescheid 1992 sollte auf Antrag des Klägers, dem das FA zustimmte, ruhen, bis über die Einsprüche beim FA X gegen die Gewinnfeststellungsbescheide bzw. die darauf basierenden Gewerbesteuermessbescheide 1990 bis 1994 rechtskräftig entschieden sei.

Die Einsprüche des Klägers gegen die Gewinnfeststellungsbescheide 1990 bis 1994, durch die für X und Y ein einheitlicher Betrieb festgestellt wurde, wies das FA X am 15. Juli 1997 zurück. Der Kläger erhob Klage gegen die Feststellungsbescheide für die Jahre 1990, 1991, 1993 und 1994, nicht aber gegen den Bescheid für 1992.

Mit Schreiben vom 2. Februar 1998 wies das FA den Kläger auf die Bestandskraft des Feststellungsbescheids 1992 hin. Die Rücknahme des Einspruchs lehnte der Kläger ab.

Gemäß Ausgliederungs- und Übertragungsvertrag vom 16. Juni 1999 wurde aus dem Vermögen des Klägers das Einzelunternehmen in Y im Wege der Spaltung nach den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes (UmwG) ausgegliedert und als Gesamtheit auf die Fa. H GmbH & Co. KG X übertragen. Die Löschung des ausgegliederten Unternehmens wurde im Handelsregister des Amtsgerichts (AG) Y am 22. Juli 1999 eingetragen; die Eintragung in das Handelsregister des AG X bei der übernehmenden Rechtsträgerin wurde am 1. Juli 1999 und 2. August 1999 vorgenommen.

Am 22. Juni 1999 ging beim FA folgende Mitteilung des FA X ein:

„Das Verfahren vor dem Finanzgericht (FG) X in den Feststellungssachen 1990, 1991, 1993 und 1994 ist abgeschlossen. Die Betriebe in X und Y sind danach ertragsteuerlich wieder als getrennte Betriebe zu behandeln. Mit Datum vom heutigen Tag habe ich für die Betriebe in X entsprechende Feststellungsbescheide 1990, 1991, 1993 und 1994 erteilt."

Mit Schreiben vom 23. Juni 1999 teilte das FA dem Kläger mit, dass die geänderten Gewerbesteuerbescheide für die Jahre 1990 bis 1994 wieder aufgehoben würden, da nach Mitteilung des FA X in dieser Zeit in Y ein selbständiger Betrieb bestanden habe. Es würden wieder die vor der Änderung vom 24. Mai 1996 bestehenden Bescheide in Kraft treten. Zudem wurde dem Kläger mit Schreiben vom 24. Juni 1999 mitgeteilt, dass sich durch die Aufhebung der angefochtenen Bescheide vom 24. Mai 1996 der Einspruch vom 5. Juni 1996 erledigt habe.

Mit Schreiben vom 14. September 1999 hatte das FA X dem FA Durchschriften über die Aufhebung der Zerlegungsbescheide für die Jahre 1990, 1991, 1993 und 1994 übersandt.

Durch Bescheid vom 5. November 1999 wurden vom FA X die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags 1992 nach § 174 AO 1977 und der Gewerbesteuer 1992 nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO 1977 geändert. In den Erläuterungen steht, der Bescheid ändere den Bescheid vom 24. April 1996.

Mit Schreiben vom 3. April 2000 teilte das FA X dem FA mit, dass es mit dem Bescheid vom 21. Oktober 1999 die Feststellung 1992 dahingehend geändert habe, dass entsprechend der gerichtli-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

chen Einigung für die Jahre 1990, 1991, 1993 und 1994 nur noch der Gewinn aus dem Betrieb in X festgestellt worden sei. Dieser Bescheid sei nach Einspruch am 3. April 2000 wieder aufgehoben worden. Damit trete wieder der Bescheid vom 25. März 1996 (müsste richtig heißen: 24. April 1996) in Kraft.

Am 7. April 2000 hob das FA X den Bescheid über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag und die Gewerbesteuer 1992 sowie den Bescheid für 1992 über die Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrags jeweils vom 5. November 1999 gemäß § 35b des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) auf. Es teilte zudem dem Kläger und dem FA mit, dass der Bescheid für 1992 über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag und die Gewerbesteuer vom 24. April 1996 sowie der Bescheid für 1992 über die Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrags vom 24. April 1996 wieder in Kraft treten.

Das FA änderte daraufhin mit Bescheid vom 28. April 2000 den Gewerbesteuerbescheid 1992 vom 8. Dezember 1993. Als Gewerbesteuermessbetrag wurde ein Betrag von 4 766,23 DM (anstelle von 4 776,23 DM) angesetzt. Zur Begründung verwies das FA auf die Mitteilung des FA X vom 7. April 2000, wonach der Zerlegungsbescheid 1992 vom 24. April 1996 wieder in Kraft getreten sei. Inhaltsadressat dieses Bescheids war der Kläger.

Den vom Kläger eingelegten Einspruch wies das FA am 20. Juni 2001 gegenüber dem Kläger als unbegründet zurück. Gleichzeitig wurde der Gewerbesteuermessbescheid nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO 1977 geändert. Nunmehr wurde ein Gewerbesteuermessbetrag in Höhe von 4 776,23 DM angesetzt.

Am 17. Juli 2001 erhob die Fa. H & Sohn GmbH & Co. KG in X als vermeintliche Gesamtrechtsnachfolgerin des Einzelunternehmens des Klägers Klage. Zur Begründung führte sie aus, der Steuerbescheid vom 28. April 2000 hätte an sie als Gesamtrechtsnachfolgerin gerichtet werden müssen. Demgegenüber vertrat das FA in der Klageerwiderung vom 22. Oktober 2001 den Standpunkt, die Klage sei unzulässig, weil die Einzelfirma „im Wege der Einzelrechtsnachfolge" ausgegliedert worden sei.

Am 5. Dezember 2002 erging ein richterliches Hinweisschreiben folgenden Inhalts:

„In dem obigen Verfahren erscheinen aus meiner derzeitigen Sicht zur Frage der Gesamtrechtsnachfolge und - damit verbunden - der Zulässigkeit der Klage folgende Hinweise angebracht:

1. Streitgegenstand ist der geänderte Gewerbesteuerbescheid vom 28. April 2000 über die Gewerbesteuer 1992.

2. Steuerschuldner der Gewerbesteuer ist der Unternehmer (§ 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG).

3. Unternehmer und damit Steuerschuldner war im Streitjahr Herr V als Alleininhaber der Firma H.

4. Eine Umwandlung nach den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes kann zwar zur Gesamtrechtsnachfolge führen (vgl. BFH-Urteil vom: 9. April 1997: I R 124/95, BStBl II 1997, 799). Durch die Spaltung nach § 123 ff. UmwG tritt jedoch grundsätzlich keine Gesamtrechtsnachfolge ein, schon gar nicht, wenn der übertragende Rechtsträger Einzelkaufmann ist. Der Vermögensübergang wird in derartigen Fällen als „Sonderrechtsnachfolge" bzw. „partielle Gesamtrechtsnachfolge" bezeichnet (vgl. Widmann-Mayer, Umwandlungsrecht § 131 UmwG, Tz. 24).

5. Mangels Gesamtrechtsnachfolge ist Steuerschuldner weiterhin Herr V. Ihm war der Steuerbescheid bekanntzugeben.

6. Das durch die Umwandlung bewirkte Erlöschen der Firma ist im Streitfall ohne Belang. Die Firma ist lediglich der Name des Kaufmanns (§ 17 HGB). Die Bekanntgabe des angefochtenen Bescheides unter dem (erloschenen) Firmennamen dürfte noch nicht zu einem Bekanntgabemangel führen, denn der Inhaltsadressat ist nach wie vor eindeutig (Inhaber V).

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

7. Da die Klägerin nicht Gesamtrechtsnachfolgerin des Herrn V geworden sein dürfte, ist die Zulässigkeit der Klage zweifelhaft.

Ich gebe Gelegenheit zur Stellungnahme bis zum 20. Januar 2003."

Während die Fa. H GmbH & Co. KG in X im Schreiben vom 20. Dezember 2002 ihre bisherige Rechtsauffassung beibehielt, erklärte sie mit Schreiben vom 27. Dezember 2002, dass die Ansicht des Senatsvorsitzenden angesichts des Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 7. August 2002 I R 99/00 (BFHE 199, 489, BStBl II 2003, 835) zutreffend sei. Sie nahm ihre Klage zurück.

Ebenfalls mit Schreiben vom 27. Dezember 2002 erhob der Kläger —verbunden mit einem Wiedereinsetzungsantrag— Klage gegen den Gewerbesteuerbescheid 1992 vom 28. April 2000.

Das FG wies die Klage ab. Die Klagefrist gemäß § 47 der Finanzgerichtsordnung (FGO) sei nicht eingehalten und Wiedereinsetzung in den vorigen Stand könne schon deshalb nicht gewährt werden, weil die Jahresfrist des § 56 Abs. 3 FGO schon vor Klageerhebung abgelaufen gewesen sei. Der hilfsweise gestellte Antrag sei unbegründet, denn der angefochtene Verwaltungsakt sei nicht nichtig.

Mit der Revision rügt der Kläger Verletzung von § 56 FGO. Offen sei die Rechtsfrage, inwieweit ein Stillstand der Rechtspflege im Sinne höherer Gewalt oder ausnahmsweise ein Wiedereinsetzungsgrund vorliege, wenn das FG erst nach Ablauf der Jahresfrist des § 56 Abs. 3 FGO den Kläger darauf hinweise, dass die Zulässigkeit der Klage zweifelhaft sei. Zudem leide der Gewerbesteuerbescheid 1992 als Folgebescheid an einem besonders schwerwiegenden Fehler und sei daher nichtig, weil zwei konkurrierende Grundlagenbescheide vorlägen.

Der Kläger beantragt sinngemäß,

das Urteil des FG aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen;

hilfsweise die Nichtigkeit des Gewerbesteuerbescheids 1992 vom 28. April 2000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. Juni 2001 festzustellen.

Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

II. Die Revision des Klägers ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zutreffend entschieden, dass der Hauptantrag des Klägers unzulässig war, weil ihm Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht zu gewähren war. Zu Recht hat das FG auch erkannt, dass der hilfsweise gestellte Antrag zwar zulässig, aber unbegründet ist, weil der Gewerbesteuerbescheid 1992 vom 28. April 2000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. Juni 2001 nicht nichtig ist.

1. Der Kläger hat nicht innerhalb eines Monats (§ 47 FGO) nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung vom 20. Juni 2001 Klage gegen den Gewerbesteuerbescheid 1992 erhoben; sein Antrag vom 27. Dezember 2002 auf Wiedereinsetzung in die versäumte Frist hat keinen Erfolg.

a) Nach § 56 Abs. 3 FGO kann nach einem Jahr seit dem Ende der versäumten Frist —wie im Streitfall— Wiedereinsetzung nicht mehr beantragt oder ohne Antrag bewilligt werden, außer wenn der Antrag vor Ablauf der Jahresfrist infolge höherer Gewalt unmöglich war. Unter höherer Gewalt ist ein außergewöhnliches Ereignis zu verstehen (z.B. Krieg, Stillstand der Rechtspflege, Naturereignis), das den Kläger unter den gegebenen Umständen auch bei äußerster, nach Lage der Sache von ihm zu erwartender Sorgfalt an einer rechtzeitigen Antragstellung gehindert hätte (BFH-Beschluss vom 20. Juli 1989 V S 4/89, BFH/NV 1990, 590).

Darüber hinaus gewährt die Rechtsprechung nach Ablauf der Jahresfrist ausnahmsweise Wiedereinsetzung in den vorigen Stand zum einen in den Fällen, in denen Wiedereinsetzung auch ohne Antrag in Betracht kommt, soweit die maßgeblichen, für eine Wiedereinsetzung sprechenden Tat-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

sachen vor Ablauf der Jahresfrist für das Gericht erkennbar sind (vgl. BFH-Urteile vom 28. Februar 1978 VII R 92/74, BFHE 124, 487, BStBl II 1978, 390, unter IV. 3., und vom 15. Mai 1996 X R 99/92, BFH/NV 1996, 891). Zum anderen wird Wiedereinsetzung gewährt, wenn die Rechtzeitigkeit des Rechtsbehelfs allein aus in der Sphäre des Gerichts liegenden Gründen nicht innerhalb der Jahresfrist geprüft worden ist (BFH-Urteil vom 26. März 1997 II R 28/96, BFH/NV 1997, 859). Voraussetzung für eine solche Wiedereinsetzung ist aber, dass eine die Wiedereinsetzung rechtfertigende Lage bereits vor Ablauf der Jahresfrist gegeben war (Urteil in BFHE 124, 487, BStBl II 1978, 390, unter IV. 3.). Danach müssen die maßgeblichen, für eine Wiedereinsetzung sprechenden Tatsachen vor Ablauf der Jahresfrist aus den dem Senat vorliegenden Akten erkennbar sein (Urteil in BFH/NV 1996, 891).

b) Nach diesen Grundsätzen liegen die Voraussetzungen für eine Wiedereinsetzung i.S. des § 56 Abs. 3 FGO nicht vor.

Höhere Gewalt als Hindernis für die Wahrung der Frist kommt schon nach dem eigenen Vortrag des Klägers nicht in Betracht. Dem Kläger ist nach den bislang von der Rechtsprechung aufgestellten Grundsätzen auch nicht ausnahmsweise Wiedereinsetzung aufgrund (Mit-)Veranlassung der Fristversäumnis (hinsichtlich des Wiedereinsetzungsantrags) durch das FG zu gewähren. Anhaltspunkte dafür, dass die Erhebung der Klage durch einen nicht klagebefugten Kläger auf einem Verhalten des FG beruhen könnte, sind weder den Akten noch dem Vortrag des Klägers zu entnehmen.

c) Der Senat kann offenlassen, ob er ausnahmsweise auch Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach Ablauf der Jahresfrist in den Fällen gewähren würde, in denen ein Irrtum über die Klagebefugnis unvermeidbar war. Ein solcher Fall liegt nicht vor.

aa) Der Kläger hätte erkennen müssen, dass er selbst dann klagebefugt gewesen wäre, wenn als Folge der Abspaltung des Einzelunternehmens in Y aus seinem Vermögen und der Übertragung auf die KG diese 1999 (die Löschung des ausgegliederten Unternehmens wurde im Juli 1999, die Eintragung bei der übernehmenden Rechtsträgerin im Juli bzw. August 1999 ins Handelsregister eingetragen) Gesamtrechtsnachfolgerin i.S. des § 45 AO 1977 geworden wäre. Der Gewerbesteuerbescheid vom 28. April 2000 war an den Kläger als Einzelunternehmer gerichtet. Der vom Kläger dagegen eingelegte Einspruch wurde ihm gegenüber als unbegründet zurückgewiesen. Eine vom Kläger erhobene Anfechtungsklage gegen den Gewerbesteuerbescheid 1992 wäre somit in jedem Fall zulässig und —falls die KG wirklich Gesamtrechtsnachfolgerin gewesen wäre— auch begründet gewesen.

bb) Zudem bestand im Zeitpunkt der Klageerhebung durch die KG im Schrifttum keine Übereinstimmung darüber, dass eine Ausgliederung zu einer Gesamtrechtsnachfolge führe.

Zutreffend weist der Kläger zwar darauf hin, dass in der Literatur die Auffassung vertreten wurde/wird, dass bei Spaltungsvorgängen nach § 123 UmwG eine Gesamtrechtsnachfolge eintrete (vgl. Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 45 AO Rz. 12; Kruse in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 45 AO Tz. 5 bis zur 107. Lieferung). Dieselbe Auffassung scheint auch Vossius in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 131 UmwG Rz. 131 und 153 i.V.m. § 20 UmwG Rz. 258 und 275 zu vertreten. Andererseits weist derselbe Autor in der Kommentierung zu § 131 UmwG (Rz. 24) bzw. Schwarz in Widmann/Mayer, a.a.O., § 123 UmwG Rz. 4.1.3 (beide Kommentarstellen sind in der Lieferung vom September 1996 enthalten) daraufhin, dass Spaltungen zu einer „partiellen Universalsukzession" („teilweisen Gesamtrechtsnachfolge") bzw. „Sonderrechtsnachfolge" führen. Andere Autoren haben darauf abgestellt, dass es sich bei der Ausgliederung nicht um den Übergang des gesamten Vermögens eines untergegangenen Rechtsträgers, sondern um eine besondere Übertragungsart handle, die es gestatte, anstelle der Einzelübertragung verschiedener Vermögensgegenstände eine allein durch den Parteiwillen zusammengefasste Summe von Vermögensgegenständen in einem Akt zu übertragen. Aus dem Umstand, dass das Gesetz diese

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Art der Übertragung ermögliche, könne nicht ohne weiteres geschlossen werden, dass dies prozessual andere Folgen als eine Einzelübertragung habe (Götz, Die Information über Steuer und Wirtschaft —Inf— 1996, 449, 451).

Der Bundesgerichtshof (BGH) hat im Urteil vom 6. Dezember 2000 XII ZR 219/98 (Neue Juristische Wochenschrift —NJW— 2001, 1217) und somit vor Erhebung der Klage durch die KG darauf hingewiesen, dass die prozessualen Auswirkungen einer Spaltung (Aufspaltung, Abspaltung oder Ausgliederung) nach § 123 UmwG auf einen noch anhängigen Rechtsstreit des übertragenden Rechtsträgers bisher noch nicht in Einzelheiten geklärt seien. Er hat in dieser Entscheidung erkannt, dass bei einer Ausgliederung nach § 123 Abs. 3 UmwG ein ipso-jure-Eintreten des übernehmenden Rechtsträgers in einen Passivprozess im Wege der Rechtsnachfolge nicht in Betracht kommt (s. auch Oberlandesgericht Frankfurt a.M., Beschluss vom 4. April 2000 6 W 32/00, Betriebs-Berater 2000, 1000; Sächsisches Landesarbeitsgericht, Urteil vom 4. Februar 2000 3 Sa 618/99, Neue Zeitschrift für Arbeits- und Sozialrecht-Rechtsprechungs-Report 2000, 496).

cc) Im Streitfall hat im Übrigen das FA bereits in der Klageerwiderung vom 22. Oktober 2001 und damit vor Ablauf der Jahresfrist nach § 56 Abs. 3 FGO —wenn auch mit unzutreffender Begründung— eingewendet, die KG sei nicht klagebefugt, da kein Fall der Gesamtrechtsnachfolge vorliege.

2. Auch der hilfsweise gestellte Antrag hat keinen Erfolg. Der Gewerbesteuerbescheid 1992 ist nicht nichtig.

Ein Verwaltungsakt ist nichtig i.S. von § 125 Abs. 1 AO 1977, wenn er an einem besonders schweren Fehler leidet und dies außerdem bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist. Diese Voraussetzungen sind nur ausnahmsweise gegeben. In der Regel ist ein rechtswidriger Verwaltungsakt lediglich anfechtbar. Die Nichtigkeit eines Verwaltungsakts wird als Ausnahme von dem Grundsatz angesehen, dass ein Akt der staatlichen Gewalt die Vermutung seiner Gültigkeit in sich trage. Ein Verwaltungsakt ist nicht allein deswegen nichtig, weil er der gesetzlichen Grundlage entbehrt oder weil die in Betracht kommenden Rechtsvorschriften — auch diejenigen des formellen Rechts (Verfahrensrechts)— unrichtig angewendet worden sind. Um das Anfechtungserfordernis im Interesse der Rechtssicherheit nicht zu beeinträchtigen, hat die Rechtsprechung einen besonders schweren Fehler nur dann angenommen, wenn er die an eine ordnungsmäßige Verwaltung zu stellenden Anforderungen in einem so hohen Maße verletzt, dass von niemandem erwartet werden kann, den Verwaltungsakt als verbindlich anzuerkennen. Ob diese Voraussetzung erfüllt ist, muss von Fall zu Fall anhand der einschlägigen materiell-rechtlichen oder verwaltungsverfahrensrechtlichen Rechtsvorschriften beurteilt werden (Senatsurteil vom 31. August 1994 X R 2/93, BFH/NV 1995, 467). Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall nicht vor.

a) Die Nichtigkeit des angefochtenen Gewerbesteuerbescheids 1992 ergibt sich nicht bereits aus einer etwaigen Nichtigkeit des Grundlagenbescheids. Verstöße gegen die Bindungswirkung (§ 182 Abs. 1 AO 1977) begründen nicht die Nichtigkeit, sondern nur die Anfechtbarkeit des Folgebescheids (Senatsbeschluss vom 23. Juni 1995 X B 302/94, juris Nr: STRE955097860).

b) Es kann dahinstehen, ob das Vorliegen zweier konkurrierender Grundlagenbescheide zur Nichtigkeit des Folgebescheids führen würde. Im Streitfall existieren keine zwei konkurrierenden Grundlagenbescheide.

Grundlagenbescheid für die Änderung vom 28. April 2000 war der Bescheid des FA X vom 7. April 2000. Mit diesem hat das FA X den Bescheid über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag und die Gewerbesteuer vom 5. November 1999 sowie den Bescheid über die Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrags vom 5. November 1999 gemäß § 35b GewStG aufgehoben und gleichzeitig den Bescheid für 1992 über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag und die

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Gewerbesteuer vom 24. April 1996 sowie den Zerlegungsbescheid 1992 vom 24. April 1996 wieder in Kraft gesetzt.

Entgegen der Auffassung des Klägers wurde der Gewerbesteuermessbescheid 1992 des FA vom 8. Dezember 1993 mit dem als Anlage zu den Gewerbesteuerbescheiden 1990 bis 1994 vom 24. Mai 1996 bezeichneten Schreiben wirksam aufgehoben. Dieser Verwaltungsakt hat den Regelungswillen des FA für den Kläger vollständig, klar und eindeutig zum Ausdruck gebracht. Das FA hat den Kläger als Steuerpflichtigen benannt. Aus dem Dokument ergibt sich die den Bescheid erlassende Behörde. In diesem Bescheid wurden die Gewerbesteuermessbescheide für die Jahre 1990 bis 1994 und somit auch der Bescheid für 1992 ausdrücklich aufgehoben. Dass in dem Schreiben das Datum des aufgehobenen Gewerbesteuermessbescheids 1992 vom 8. Dezember 1993 nicht angegeben wurde, ändert hieran nichts.

Die Frage, welche Anforderungen an die Bestimmtheit eines Bescheids zu richten sind, hängt von den Umständen des Einzelfalles ab (BFH-Urteil vom 12. Oktober 1983 II R 56/81, BFHE 139, 432, BStBl II 1984, 140). Aus einem Änderungsbescheid muss der geänderte Steuerbescheid zu erkennen sein. Hierzu genügt es, dass aus dem gesamten Inhalt des Bescheids, aus dem Zusammenhang, aus der von der Behörde gegebenen Begründung oder aus den den Beteiligten bekannten näheren Umständen des Erlasses im Wege einer am Grundsatz von Treu und Glauben orientierten Auslegung hinreichende Klarheit gewonnen werden kann (BFH-Urteil vom 26. März 1981 VII R 3/79, BFHE 133, 163). Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Auch wenn das Datum des aufgehobenen Gewerbesteuermessbescheids 1992 in dem als Anlage zu den Gewerbesteuerbescheiden 1990 bis 1994 bezeichneten Schreiben nicht genannt war, war es für den Kläger klar, dass der Bescheid vom 8. Dezember 1993 aufgehoben werden sollte. Dies war der einzige Gewerbesteuermessbescheid 1992, den das FA bis zu diesem Zeitpunkt erlassen hatte (vgl. hierzu auch BFH-Beschluss vom 2. Juli 1997 VI R 112/95, BFH/NV 1997, 827, zur Bestimmtheit eines Einkommensteuerbescheids für einen bestimmten Veranlagungszeitraum, der einen früheren Einkommensteuerbescheid für denselben Veranlagungszeitraum ändert, ohne dessen Datum oder das Datum einer Einspruchsentscheidung zu nennen). Schließlich ist ohne Bedeutung, dass das als Anlage zu den Gewerbesteuerbescheiden 1990 bis 1994 bezeichnete Schreiben nicht als „Bescheid" gekennzeichnet war. Entscheidend ist ausschließlich, welche Regelung das FA aus der Sicht eines objektiven Empfängers betrachtet erlassen wollte. Dies lässt sich im Streitfall eindeutig erkennen (s. oben). Aus dem BFH-Urteil vom 9. August 1991 III R 41/88 (BFHE 166, 1, BStBl II 1992, 219) ergibt sich nichts Gegenteiliges. In dieser Entscheidung hat der BFH lediglich den Umstand, dass das FA einen selbständigen Änderungsbescheid und nicht etwa nur einen Vorläufigkeitsvermerk für den ursprünglichen Bescheid erlassen wollte, u.a. auch daraus abgeleitet, dass das Schreiben ausdrücklich als Bescheid bezeichnet wurde. Der BFH hat nicht erkannt, dass die Bezeichnung eines Schreibens als Bescheid zum notwendigen Mindestinhalt eines Verwaltungsakts gehört.

Auch die Tatsache, dass neben dem Zerlegungsbescheid 1992 des FA X vom 24. April 1996 noch ein Gewinnfeststellungsbescheid 1992 des FA existiert, führt nicht zur Nichtigkeit des Gewerbesteuerbescheids 1992, da der Gewinnfeststellungsbescheid kein Grundlagenbescheid für den Gewerbesteuerbescheid ist.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG Köln 23.4.2013 - 15 K 1243/12
FG Schleswig-Holstein 27.9.2011 - 3 K 74/07
BFH 12.5.2011 - V R 25/10
FG Köln 9.11.2010 - 2 K 2047/08
FG München 30.3.2010 - 13 K 2600/08
FG München 7.5.2008 - 9 K 1411/06
FG Nürnberg 8.5.2007 - I 76/2006

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

FG Hamburg 31.3.2004 - I 290/02

Fundstelle(n):
BFH/NV 2007 S. 186 Nr. 2
KÖSDI 2007 S. 15423 Nr. 2
NWB-Eilnachricht Nr. 6/2007 S. 4
[AAAAC-31802]

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.