

# Beschluss vom 25. March 2013, I B 26/12

**Aufhebung eines unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Verlustfeststellungsbescheids - Keine Nichtigkeit bei fehlender Unterschrift des Behördenleiters - Auslegung von Verwaltungsakten - Keine allgemeine Klärungsbedürftigkeit einzelfallabhängiger Fragen**

BFH I. Senat

AO § 119 Abs 3 S 2, AO § 120 Abs 1 S 1, AO § 125, AO § 157 Abs 1 S 1, AO § 164 Abs 1 S 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1, AO § 124 Abs 2, BGB § 133

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 12. December 2011, Az: 3 K 1649/05

## Leitsätze

1. NV: Ein Bescheid, der die "Aufhebung" eines Verlustfeststellungsbescheids anordnet, ist im Zweifel dahin zu verstehen, dass der Feststellungsbescheid in Gänze und mit all seinen Rechtswirkungen beseitigt werden soll; damit entfällt auch ein im Feststellungsbescheid enthaltener Vorbehalt der Nachprüfung .
2. NV: Das Fehlen einer Unterschrift des Behördenleiters, seines Vertreters oder seines Beauftragten unter einen nicht formularmäßigen oder mit Hilfe automatischer Einrichtungen erlassenen Verlustfeststellungsbescheid führt nicht zu dessen Nichtigkeit .

## Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin), eine GmbH, ist Rechtsnachfolgerin der ehemaligen X eG. Mit Bescheid vom 13. Dezember 1993 stellte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) einen verbleibenden Verlustabzug zum 31. Dezember 1990 in Höhe von 799.065 DM fest; die Feststellungen standen gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 2 Unter dem 5. Januar 1998 erließ das FA einen mit einem Dienstsiegel, nicht jedoch mit einer Unterschrift versehenen Bescheid mit folgendem Tenor: "Der Bescheid vom 13.12.1993 Verbleibender Verlustabzug zum Schluss des Veranlagungszeitraum(s) 1990 wird nach § 164 Abs. 2 aufgehoben". In den Erläuterungen des Bescheids heißt es: "Gemäß Verfügung der OFD Chemnitz vom 26.9.1996 besteht für Landwirtschaftliche Produktionsgenossenschaften, die sich bis zum 30.6.1991 umstrukturiert haben und einen anderen Umwandlungsstichtag als den 1.7.1990 gewählt haben, keine Möglichkeit für einen Rückbezug mit Umwandlungswirkung auf den 1.7.1990. Der Verlustabzug ist zu versagen."
- 3 Unter Berufung auf eine Verfügung der Oberfinanzdirektion (OFD) Chemnitz vom 4. August 1998, nach der unter bestimmten Voraussetzungen doch ein Verlustabzug in Betracht komme, legte die Klägerin unter dem 20. August 1999 Einspruch gegen den Bescheid vom 5. Januar 1998 ein und beantragte wegen des Ablaufs der Einspruchsfrist die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Das FA verwarf den Einspruch als unzulässig; Klage hat die Klägerin deswegen nicht erhoben.
- 4 Am 16. April 2003 beantragte die Klägerin beim FA, den Bescheid vom 5. Januar 1998 gemäß § 164 Abs. 2 AO dahin zu ändern "dass auf den 31.12.1990 ein Verlust von 799.065 DM für Zwecke der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer entsprechend dem ursprünglichen Bescheid vom 13.12.1993 festgestellt wird". Zur Begründung führte sie aus, mit dem Bescheid vom 5. Januar 1998 sei der Vorbehalt der Nachprüfung nicht ausdrücklich aufgehoben worden (§ 164 Abs. 3 AO) und bestehe somit weiterhin. Ihr "Einspruch" vom 20. August 1999 sei als Antrag nach § 164 Abs. 2 Satz 2 AO umzudeuten, über den noch nicht entschieden sei. Im Übrigen greife auch § 181 Abs. 5 AO. Das FA lehnte die beantragte Änderung ab. Die deswegen erhobene Klage blieb ohne Erfolg; das Sächsische Finanzgericht (FG) hat sie mit Urteil vom 13. Dezember 2011 als unbegründet abgewiesen.
- 5 Die Klägerin beantragt die Zulassung der Revision gegen das FG-Urteil.

- 6 Das FA beantragt, die Nichtzulassungsbeschwerde zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 7 II. Die Nichtzulassungsbeschwerde ist unbegründet. Die geltend gemachten Zulassungsgründe liegen --soweit sie von der Klägerin hinreichend dar getan worden sind-- nicht vor.
- 8 1. Die Rechtssache hat unter den von der Klägerin hervorgehobenen Aspekten weder grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) noch ist eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) im Streitfall zur Fortbildung des Rechts erforderlich (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO).
- 9 a) Die Klägerin möchte geklärt wissen, ob die Auffassung des FG zutrifft, der zufolge die Aufhebung eines gemäß § 164 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheids auch ohne ausdrückliche Aufhebung des Vorbehalts "aus der Natur der Sache" dazu führe, dass dieser entfalle oder ob in diesem Fall der Aufhebungsbescheid ("weiterhin") unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehe.
- 10 Die Frage ist indes eindeutig so zu beantworten, wie es das FG getan hat. Soweit sich aus dem Bescheidinhalt oder den Umständen nichts anderes ergibt, ist ein Bescheid, der die "Aufhebung" eines Steuerbescheids anordnet, dahin zu verstehen, dass der Steuerbescheid in Gänze und mit all seinen Rechtswirkungen beseitigt werden soll; damit entfällt auch ein im Steuerbescheid enthaltener Vorbehalt der Nachprüfung, bei dem es sich um eine unselbständige Nebenbestimmung des Steuerbescheids nach § 120 Abs. 1 AO handelt (dazu BFH-Beschluss vom 1. Juni 1983 III B 40/82, BFHE 138, 422, BStBl II 1983, 622).
- 11 Der Aufhebungsbescheid unterscheidet sich somit grundlegend von einem Änderungsbescheid, mit dem der Inhalt des Ursprungsbescheids modifiziert, dieser im Übrigen aber bestehen bleiben soll, und der deshalb einen im Ursprungsbescheid enthaltenen Vorbehalt der Nachprüfung nur in Fortfall bringt, wenn der Vorbehalt ausdrücklich aufgehoben wird (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 18. August 2009 X R 8/09, BFH/NV 2010, 161).
- 12 Da die von der Klägerin aufgeworfene Rechtsfrage offensichtlich so zu beantworten ist, wie es das FG getan hat, fehlt es an der für die Revisionszulassung erforderlichen Klärungsbedürftigkeit (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 6. Mai 2004 V B 101/03, BFHE 205, 416, BStBl II 2004, 748; Senatsbeschluss vom 3. April 2008 I B 77/07, BFH/NV 2008, 1445). Dass im Streitfall zunächst auch das FA und die OFD Chemnitz der Auffassung gewesen sein mögen, der Vorbehalt der Nachprüfung gelte nunmehr für den streitbefangenen Aufhebungsbescheid, ändert daran nichts.
- 13 b) Des Weiteren stellt die Klägerin zur Prüfung, ob ein Bescheid, mit dem ein Verlustfeststellungsbescheid aufgehoben wird, ein Aufhebungsbescheid sei oder aber ein Änderungsbescheid (kombinierter Aufhebungs- und Ablehnungsbescheid) und ob im letzteren Fall ein Vorbehalt der Nachprüfung aufgrund fehlender ausdrücklicher Aufhebung weiter gelte.
- 14 Die Frage ist in dieser Form nicht klärungsbedürftig, weil die Auslegung von Verwaltungsakten sich nach den jeweiligen Umständen des Einzelfalls richtet. Maßgeblich ist, wie der Betroffene den Verwaltungsakt nach den ihm bekannten Umständen unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte (z.B. BFH-Urteil vom 26. November 2009 III R 67/07, BFHE 228, 42, BStBl II 2010, 476, m.w.N.). Fragen, deren Beantwortung wesentlich von den Umständen des Einzelfalls abhängig sind, sind nicht klärungsbedürftig i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 1 oder Nr. 2 Alternative 1 FGO (BFH-Beschluss vom 7. September 2012 IX B 125/11, BFH/NV 2012, 2001).
- 15 c) Sodann wirft die Klägerin die Frage auf, ob ein nicht unterzeichneter Steuerbescheid (Verlustfeststellungsbescheid, Versagungsbescheid), der nicht automatisiert ergangen ist, aufgrund fehlender Unterschrift nichtig sei. Diese Frage ist indes durch die Rechtsprechung des BFH hinreichend geklärt. Danach führt das Fehlen einer Unterschrift des Behördenleiters, seines Vertreters oder seines Beauftragten unter einen nicht formularmäßigen oder mit Hilfe automatischer Einrichtungen erlassenen Steuerbescheid (Verstoß gegen § 157 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 119 Abs. 3 Satz 2 AO) nicht zur Nichtigkeit des Bescheids (vgl. BFH-Urteil vom 26. Juli 1989 X R 42/86, BFH/NV 1990, 345; BFH-Beschlüsse vom 29. Januar 1992 II B 139/91, BFH/NV 1993, 399, und II B 132/91, BFH/NV 1992, 788; ebenso v. Wedelstädt in Beermann/Gosch, AO § 125 Rz 20; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 119 AO Rz 21; Klein/Brockmeyer/Ratschow, AO, 11. Aufl., § 119 Rz 28). Entgegen der Darstellung in der Beschwerdebegründung bezieht sich diese Beurteilung durchaus auch auf Steuerbescheide i.S. von § 157 AO und nicht nur auf Steuerverwaltungsakte i.S. von § 119 AO, die nicht auch

Steuerbescheide sind. Aus den von der Klägerin angeführten Literaturstellen (Seer in Tipke/Kruse, a.a.O., § 157 AO Rz 4; Güroff in Beermann/Gosch, AO § 125 Rz 6) ergibt sich keine gegenteilige Sichtweise.

- 16** d) Geklärt ist auch die des Weiteren von der Klägerin aufgeworfene Frage, ob zur Ermittlung des Regelungsgehalts eines Verlustfeststellungsbescheids bzw. Versagungsbescheids über die Feststellung eines vortragsfähigen Verlusts auch auf die Erläuterungen des Bescheids zurückgegriffen werden könne und ob eine Regelung ausschließlich in den Beschlusserläuterungen getroffen werden könne, wenn sie im Bescheidtenor (Verfügungssatz) unterblieben sei; entsprechendes gilt für die ebenfalls aufgeworfene spiegelbildliche Frage, ob ein versagender Verlustfeststellungsbescheid nur dann angenommen werden könne, wenn die Ablehnung der Verlustfeststellung ausdrücklich im Bescheidtenor genannt ist.
- 17** Nach der BFH-Rechtsprechung ist bei der Auslegung von Verwaltungsakten nicht allein auf den Tenor abzustellen, sondern auch auf den materiellen Regelungsgehalt einschließlich der Begründung (BFH-Urteile in BFHE 228, 42, BStBl II 2010, 476; vom 22. August 2007 II R 44/05, BFHE 218, 494, BStBl II 2009, 754; vom 26. November 2009 III R 87/07, BFHE 227, 466; BStBl II 2010, 429). Dieser Grundsatz gilt auch für die im Streitfall vorzunehmende Auslegung eines Aufhebungsbescheids betreffend einen Feststellungsbescheid (vgl. BFH-Beschluss vom 9. März 1995 X B 242/94, BFH/NV 1995, 858). Soweit die Finanzbehörden durch R 10d Abs. 7 Sätze 6 und 7 der Einkommensteuer-Richtlinien 2008 und dessen Vorgängerregelungen gehalten sind, in den dort benannten Fällen den verbleibenden Verlustvortrag (ausdrücklich) auf 0 € festzustellen, sollen und können derartige Verwaltungsanweisungen die dargestellten Auslegungsgrundsätze nicht beeinflussen.
- 18** Inwiefern für die von der Klägerin hervorgehobenen Steuerbescheide mit vollstreckungsfähigem Inhalt andere Maßstäbe gelten, muss im Streitfall nicht erörtert werden. Denn die vom FG in dem Bescheid vom 5. Januar 1998 (auch) gesehene Versagung eines Verlustabzugs bedarf keiner Vollstreckung durch Vollstreckungsbeamte.
- 19** 2. Das FG-Urteil weicht nicht von der BFH-Rechtsprechung ab (Zulassungsgrund der Erforderlichkeit einer Entscheidung des BFH zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung, § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO).
- 20** a) Nach Auffassung der Klägerin divergiert das angefochtene Urteil zu der BFH-Rechtsprechung, nach der nur dann auf die Begründung eines Bescheids abzustellen ist, wenn der Verfügungssatz Anlass zu Zweifeln gibt (z.B. BFH-Urteil vom 8. November 2005 VIII R 11/02, BFHE 211, 277, BStBl II 2006, 253). Die Vorinstanz sei hiervon abgewichen, indem sie zur Ermittlung des Regelungsgehalts ohne Prüfung des Verfügungssatzes "schrakenlos" auf die Begründung des Bescheids abgestellt habe.
- 21** Es ist indes nicht ersichtlich, dass das angefochtene Urteil auf einem von der BFH-Rechtsprechung abweichendem Rechtssatz beruht (die Klägerin legt einen solchen auch nicht dar). Vielmehr hat die Vorinstanz offenbar angenommen, die Reichweite des Verfügungssatzes des Bescheids vom 5. Januar 1998 sei insoweit zweifelhaft, als er keine ausdrückliche Aussage dazu enthält, inwiefern nach Aufhebung des bisherigen Feststellungsbescheids nunmehr ein verbleibender Verlustabzug festzustellen ist. Dass das FG in dieser Situation unter Berücksichtigung der Bescheidbegründung zu dem Ergebnis gekommen ist, mit der Aufhebung des bisherigen Feststellungsbescheids habe zugleich die Feststellung jeglichen Verlustvortrags versagt werden sollen, kollidiert nicht mit der zitierten BFH-Rechtsprechung.
- 22** b) Der vom FG aufgestellte Rechtssatz, die Aufhebung eines Bescheids ohne gleichzeitige Aufhebung der in dem Bescheid enthaltenen Nebenbestimmungen sei nicht möglich, steht nicht in Widerspruch zu der BFH-Rechtsprechung, nach der ein Vorbehalt der Nachprüfung nach Erlass eines Änderungsbescheids fortbesteht, wenn er nicht ausdrücklich aufgehoben wird. Die Rechtsprechung bezieht sich auf Änderungsbescheide, nicht aber auf den wesentlich anders gelagerten Fall eines Aufhebungsbescheids (oben II.1.a).
- 23** c) Dass das FG in Abweichung von dem BFH-Urteil vom 16. Juni 2011 IV R 11/08 (BFHE 234, 353, BStBl II 2011, 903) den Bescheid vom 5. Januar 1998 nur aus Sicht der Behörde ausgelegt und die Sicht des Empfängers "negiert" haben soll, ist nicht nachvollziehbar. Die vom FG als für die Auslegung wesentlich angesehene Begründung des Bescheids war für die Klägerin als Bescheidempfängerin im Zugangszeitpunkt unmittelbar wahrnehmbar. Auf die Erkennbarkeit für die Klägerin hat das FG auch ausdrücklich abgestellt (Urteilsdruck S. 8).
- 24** d) Soweit die Klägerin Divergenzen zu den BFH-Urteilen vom 16. Oktober 1984 VIII R 162/80 (BFHE 143, 299, BStBl II 1985, 448) und vom 14. September 1993 VIII R 9/93 (BFHE 175, 391, BStBl II 1995, 2) geltend macht, hat sie in der Beschwerdebegründung zwar Rechtssätze aus den BFH-Urteilen wiedergegeben. Sie legt aber nicht dar, welche divergierenden Rechtssätze aus ihrer Sicht dem angefochtenen Urteil zugrunde liegen. Dieses Vorbringen entspricht

nicht den Begründungsanforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO (Senatsbeschluss vom 25. April 2007 I B 117/06, BFH/NV 2007, 1619, m.w.N.).

- 25** 3. Die Rüge des qualifizierten Rechtsanwendungsfehlers des FG führt ebenfalls nicht zur Revisionszulassung. Allerdings können besonders schwerwiegende Fehler des FG bei der Anwendung materiellen Rechts, die geeignet sind, das Vertrauen in die Rechtsprechung zu beschädigen, die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO ermöglichen. In diesem Sinne greifbar gesetzwidrig ist eine Entscheidung dann, wenn sie objektiv willkürlich und unter keinem Gesichtspunkt rechtlich vertretbar ist (z.B. Senatsbeschluss vom 20. Juni 2011 I B 108/10, BFH/NV 2011, 1924, m.w.N.). Solches ist hier nicht ersichtlich. Die von der Klägerin herangezogenen angeblichen Verstöße der Vorinstanz gegen § 157 Abs. 1 Satz 1 AO (Schriftformerfordernis für Steuerbescheide), gegen die Auslegungsregel des § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (Maßgeblichkeit des Empfängerhorizonts) und gegen § 124 Abs. 2 AO (Wirksamkeit von Verwaltungsakten) liegen aus den geschilderten Gründen nicht vor; im Übrigen ist nicht anzunehmen, dass derartige Rechtsanwendungsfehler auf eine objektiv willkürliche Handhabung des FG schließen lassen würden.
- 26** 4. Die von der Klägerin erhobenen Verfahrensrügen (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) sind unbegründet.
- 27** a) Es bestand für das FG kein zwingendes Gebot, in dem Urteil zu erwähnen, dass die OFD Chemnitz mit dem vom FA in den Rechtsstreit eingeführtem Schreiben vom 11. Februar 2008 die von der Klägerin hier vertretene Auffassung geteilt hat, der zufolge der Bescheid des FA vom 5. Januar 1998 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gestanden habe. Es handelt sich hierbei um die Äußerung einer Rechtsauffassung, an die das FG selbst dann, wenn beide Beteiligte sie im Rechtsstreit übereinstimmend vertreten hätten, nicht gebunden gewesen wäre.
- 28** b) Mit ihrer Rüge betreffend die Nichteinholung einer Auskunft des Sächsischen Staatsministeriums der Finanzen hinsichtlich der Übernahme der Verfügung der OFD Frankfurt/Main vom 4. September 1997 S 2225A-9–St II 22 (Deutsches Steuerrecht 1997, 2024) für die sächsische Finanzverwaltung kann die Klägerin schon deshalb keinen Erfolg haben, weil aus ihrer Beschwerdebegründung nicht hervorgeht, dass sie das Übergehen ihres Beweisantrags in der mündlichen Verhandlung vor dem FG gerügt hat oder aus welchen Gründen eine solche Rüge ggf. entbehrlich gewesen ist (vgl. zu diesem Darlegungserfordernis z.B. BFH-Beschluss vom 11. August 2006 VIII B 322/04, BFH/NV 2006, 2280; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 116 Rz 49, m.w.N.). Im Übrigen erschließt sich nicht, inwiefern es auf der Grundlage der materiellen Rechtsauffassung des FG entscheidungserheblich auf eine derartige verwaltungsinterne Maßnahme ankommen sollte. Das FG ist davon ausgegangen, dass für die Auslegung des Bescheids der Wille der Behörde nur insoweit maßgeblich ist, als er für den Empfänger aus dem Bescheid ersichtlich ist (vgl. Urteilsumdruck S. 8).
- 29** c) Das angefochtene Urteil ist nicht deshalb unzureichend begründet, weil das FG den Bescheid vom 5. Januar 1998 anders ausgelegt hat als die Klägerin.
- 30** d) Das FG war nicht gehalten, die Klägerin vorab darauf hinzuweisen, dass es dem Einspruchsschreiben der Klägerin vom 20. August 1999 einen Hinweis darauf entnimmt, auch die Klägerin habe den Bescheid vom 5. Januar 1998 im Sinne eines Versagungsbescheids betreffend den Verlustabzug verstanden. Der Anspruch auf rechtliches Gehör verlangt nicht, dass das Gericht die maßgeblichen rechtlichen Gesichtspunkte mit den Beteiligten umfassend erörtert; das Gericht ist grundsätzlich weder zu einem Rechtsgespräch noch zu einem Hinweis auf seine Rechtsauffassung verpflichtet (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 1. Dezember 2011 I B 80/11, BFH/NV 2012, 954; Gräber/ Stapperfend, a.a.O., § 96 Rz 67, jeweils m.w.N.). Soweit die Klägerin in diesem Zusammenhang darauf verweist, sie hätte das FG auf fehlende juristische Kenntnisse des Verfassers des Schreibens hingewiesen, ist im Übrigen nicht zu ersehen, dass dies an der Einschätzung des FG etwas hätte ändern können. Den Schlussfolgerungen des FG ist kein Anhalt dafür zu entnehmen, dass es von spezifischen juristischen Kenntnissen des Verfassers ausgegangen ist. Auch die Äußerungen eines juristischen Laien können daraufhin geprüft werden, welche Wirkungen er einem Steuerbescheid beimisst.
- 31** 5. Nach allem liegen keine Zulassungsgründe in Bezug auf die Annahmen des FG vor, der Bescheid vom 5. Januar 1998 sei auch als Versagungsbescheid bezüglich der Feststellung eines Verlustvortrags auszulegen und habe nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gestanden. Auf sämtliche Zulassungsgründe, die die Klägerin im Hinblick auf die Hilfsargumentation des FG geltend gemacht hat --nach der bei unterstelltem Vorbehalt der Nachprüfung das Einspruchsschreiben der Klägerin vom 20. August 1999 nicht als Änderungsantrag i.S. von § 164 Abs. 2 AO auszulegen wäre-- kommt es mithin für die Entscheidung über die Nichtzulassungsbeschwerde nicht an.

