

BUNDESFINANZHOF

1. Ein für die Erben des verstorbenen Steuerschuldners bestimmter Steuerbescheid, der an die Gesamtrechtsnachfolger, Erbengemeinschaft X, adressiert ist, ist nicht wegen ungenauer Bezeichnung der Inhaltsadressaten unwirksam, wenn in den Erläuterungen des Bescheids auf einen Betriebsprüfungsbericht verwiesen wird, in dem die Beteiligten der Erbengemeinschaft namentlich aufgeführt sind.
2. Wird bei einer Betriebsaufspaltung zwischen einer Betriebs-GmbH und einem Besitz-einzelunternehmer das Kapital der Betriebs-GmbH erhöht und übernimmt ein Dritter eine Stammeinlage zum Nennwert, liegt eine Entnahme des Besitzunternehmers in Höhe der Differenz zwischen dem höheren Wert des übernommenen Anteils und der geleisteten Einlage vor.

AO 1977 § 155 Abs. 3, § 157 Abs. 1

EStG § 4 Abs. 1 Satz 2, § 26, § 26b

Urteil vom 17. November 2005 III R 8/03

Vorinstanz: FG Münster vom 15. März 2001 7 K 5316/98 E

(EFG 2003, 708)

Gründe

I.

Der am 9. November 1993 verstorbene GW war zu 75 v.H. (150 000 DM) und dessen Ehefrau, die Klägerin und Revisionsklägerin zu 1. (Klägerin zu 1.) zu 25 v.H. (50 000 DM) an dem 200 000 DM betragenden Stammkapital der ... GmbH (GmbH) beteiligt. GW war Eigentümer des Betriebsgrundstücks und von weiterem von der GmbH genutztem Anlagevermögen. Unter den Beteiligten ist unstreitig, dass zwischen GW und der GmbH eine Betriebsaufspaltung bestand. Die GW gehörenden GmbH-Anteile und das der GmbH überlassene Anlagevermögen befanden sich daher im Betriebsvermögen von GW. Die Pachteinnahmen stellten Einnahmen aus Gewerbebetrieb dar.

Mit Vertrag vom 7. März 1991 wurde das voll eingezahlte Stammkapital der GmbH um 70 000 DM auf 270 000 DM erhöht. Die Eintragung im Handelsregister erfolgte am 26. März 1991. Zur Übernahme der neuen Stammeinlage zum Nennwert wurde der Sohn von GW, der Kläger und Revisionskläger zu 2. (Kläger zu 2.) zugelassen. Die Stammeinlage hat der Kläger zu 2. aus eigenen Mitteln erbracht. Bestehende stille Reserven wurden nicht bezahlt. Im Anschluss an die Kapitalerhöhung bestanden folgende Beteiligungsverhältnisse:

GW	55,55 v.H. (150 000 DM)
Klägerin zu 1.	18,52 v.H. (50 000 DM)
Kläger zu 2.	25,93 v.H. (70 000 DM)

An dem Besitzunternehmen war der Kläger zu 2. zunächst nicht beteiligt.

Nach der mit Verträgen vom 2. Februar 1994 durchgeführten Auseinandersetzung der Erben nach GW (die Klägerin zu 1. zu 50 v.H. sowie der Kläger zu 2. und der Kläger und Revisionskläger zu 3. --Kläger zu 3.--, der weitere Sohn von GW, zu je 25 v.H.) übernahm der Kläger zu 2. das von GW an die GmbH verpachtete Grundstück einschließlich Zubehör und darauf befindlicher Gegenstände sowie dessen Anteile am Stammkapital der GmbH in Höhe von 92 000 DM. Der Kläger zu 2. verfügte danach über insgesamt 60 v.H. der Anteile (70 000 DM + 92 000 DM = 162 000 DM von 270 000 DM). Die Übergabe wurde auf den Zeitpunkt des Erbfalls zurückbezogen.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) veranlagte am 5. Februar 1993 GW und die Klägerin zu 1. für das Streitjahr 1991 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Die Zulassung des Klägers zu 2. zur Kapitalerhöhung zum Nennwert wurde nicht als Entnahme behandelt.

Im Rahmen einer Außenprüfung im Jahre 1996 beim Besitzeinzelunternehmen des GW vertrat der Prüfer die Auffassung, dem Kläger zu 2. sei es im Zuge der Kapitalerhöhung ermöglicht worden, Anteile an einer aus einer Betriebsaufspaltung hervorgegangenen Kapitalgesellschaft gegen Leistung einer Einlage, die niedriger als der Wert der Anteile gewesen sei, zu erwerben. In Höhe der stillen Reserven, die aus dem Betriebsvermögen von GW auf den Kläger zu 2. übergegangen seien, liege ein 1991 bei GW zu erfassender steuerpflichtiger Entnahmegewinn. Die Beteiligten erzielten Einvernehmen dahin, dass die von GW auf den Kläger zu 2. übergebenen stillen Reserven 154 044 DM betragen (396 v.H. von 19,45 v.H. von 200 000 DM).

Das FA folgte dem Prüfer und erhöhte die Einkünfte des GW aus Gewerbebetrieb um 154 044 DM. Der entsprechende Änderungsbescheid vom 17. April 1997 war adressiert: "Steuerberater ... als Empfangsbevollmächtigter für Herrn GW und Frau ... ". Unter dem 17. September 1991 gab das FA den angefochtenen Bescheid unter folgender Adressierung bekannt: "Steuerbüro ... als Empfangsbevollmächtigter für die Gesamtrechtsnachfolger, Erbgemeinschaft W, für den verstorbenen Herrn GW ...". Der Bescheid verwies in den Erläuterungen ebenso wie der Bescheid vom 17. April 1997 auf den Prüfungsbericht vom 17. Juni 1996. Dort ist unter "A. Noch allgemeine Angaben", Tz. 7, ausgeführt, mit dem Tod des GW sei der Nachlass unentgeltlich "im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Erbgemeinschaft W (Frau ... 50 %, Herr ... 25 %, Herr ... 25 %)" übergegangen. Der Einspruch blieb ohne Erfolg.

Im Klageverfahren machten die Kläger erstmals geltend, der Änderungsbescheid vom 17. September 1997 sei unwirksam, weil die Erben als Steuerschuldner nicht namentlich aufgeführt seien und auch die Ehefrau, die Klägerin zu 1., nicht genannt sei.

Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Es war der Auffassung, in dem Bescheid vom 17. September 1997 seien aufgrund des Verweises auf den Prüfungsbericht die einzelnen Erben hinreichend bezeichnet. Zu Recht habe das FG eine gewinnerhöhende Entnahme angenommen. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2003, 708 veröffentlicht.

Mit der Revision tragen die Kläger im Wesentlichen vor: Der Bescheid vom 17. September 1997 sei nichtig. Er lasse nicht genügend deutlich erkennen, wer als Steuerschuldner in Anspruch genommen werde. Beim Wegfall desjenigen, für den ein Verwaltungsakt inhaltlich bestimmt sei, sei eine Bekanntgabe an den Gesamtrechtsnachfolger unter Namensnennung vorzunehmen. Bei einer Erbgemeinschaft müsse der Bescheid grundsätzlich den Namen des Erblassers und die Namen der einzelnen Miterben enthalten (Hinweis auf den Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. März 1972 II S 12/71, BFHE 105, 98, BStBI II 1972, 502, und das BFH-Urteil vom 29. November 1972 II R 42/67, BFHE 108, 257, BStBI II 1973, 372).

Die Auffassung des FG, auch außerhalb des Steuerbescheids liegende Erklärungen seien bei der Bestimmung des Steuerschuldners heranzuziehen --hier die Benennung der Erben nach GW im Prüfungsbericht--, führe zu einer zu weit gehenden Verwässerung der an die inhaltliche Bestimmtheit eines Steuerbescheids zu stellenden Anforderungen. Aber auch bei

Einbeziehung der außerhalb des Steuerbescheids liegenden Umstände bestehe keine Klarheit über die Inhaltsadressaten. Denn die Klägerin zu 1. sei in dem Bescheid nicht als Ehefrau, sondern nur als Miterbin genannt. Auch der Hinweis auf den Prüfungsbericht führe nicht zu einer zweifelsfreien inhaltlichen Bestimmbarkeit der Steuerschuldner, da der Bericht nur an den verstorbenen GW gerichtet sei und die Verweisung auf den Prüfungsbericht lediglich dazu diene, die Besteuerungsgrundlagen zu erläutern, nicht aber dazu, auch Klarheit über die Inhaltsadressaten zu schaffen. Ebenso schaffe die Prüfungsanordnung vom 12. Februar 1996 Verwirrung. Denn sie sei an die Klägerin zu 1. als Rechtsnachfolgerin des GW ergangen.

Aus der Zulassung des Klägers zu 2. zur Kapitalerhöhung durch Übernahme der neuen Stammeinlage von 70 000 DM zum Nennwert ergebe sich für GW kein zu versteuernder Entnahmegewinn. Denn die Anteile seien über § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) auch im Eigentum des Klägers zu 2. weiterhin steuerverstrickt gewesen. Hinzu komme, dass der Kläger zu 2. aufgrund der Erbauseinandersetzung vom 2. Februar 1994 auch den Anteil an der GmbH in Höhe von 70 000 DM im Rahmen seines Einzelbesitzunternehmens in seinem Betriebsvermögen halte. Damit sei die Besteuerung der in dem Geschäftsanteil ruhenden stillen Reserven jederzeit gewährleistet.

Die Kläger beantragen, das Urteil des FG und den angefochtenen Bescheid in der Fassung der Einspruchsentscheidung aufzuheben.

Das FA beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.

II.

Die Revision ist unbegründet.

Das FG hat zutreffend die Wirksamkeit des angefochtenen Bescheids sowie einen steuerpflichtigen Entnahmegewinn des GW bejaht.

1. Ein Steuerbescheid muss inhaltlich hinreichend bestimmt sein (§ 119 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO 1977--). Dazu muss er angeben, wer die Steuer schuldet (§ 157 Abs. 1 Satz 2 AO 1977). Lässt ein Bescheid den Schuldner nicht erkennen oder bezeichnet er ihn so ungenau, dass Verwechslungen nicht ausgeschlossen sind, kann er wegen inhaltlicher Unbestimmtheit nicht befolgt werden und ist unwirksam (BFH-Urteil vom 23. Februar 1995 VII R 51/94, BFH/NV 1995, 862).

- a) Bei einem Einkommensteuerbescheid, mit dem Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, handelt es sich inhaltlich und verfahrensrechtlich um zwei selbständige Bescheide, die nach § 155 Abs. 3 Satz 1 AO 1977 in einem Bescheid zusammengefasst sind. Ein zusammengefasster Bescheid kann auch noch nach dem Tod eines Ehegatten gegenüber dem überlebenden Ehegatten und den Erben des verstorbenen Ehegatten erlassen werden.

Ist der Ehemann verstorben, richtet sich der zusammengefasste Bescheid zum einen an die Ehefrau (hier Klägerin zu 1.) als Gesamtschuldnerin und zum anderen an die Erben des Verstorbenen (hier die Klägerin zu 1. sowie die Kläger zu 2. und 3.). Jeder der zusammengefassten Bescheide kann für sich beurteilt werden (BFH-Urteile vom 24. April 1986 IV R 82/84, BFHE 146, 358, BStBl II 1986, 545, und vom 12. Mai 1992 VIII R 33/88, BFH/NV 1992, 793). Gegenstand dieses Rechtsstreits ist nur der Bescheid gegen die Erben des verstorbenen GW. Die Wirksamkeit dieses Bescheids wird nicht dadurch berührt, dass er nicht zugleich auch an die Klägerin zu 1. als Ehefrau adressiert ist (vgl. auch BFH-Urteil vom 30. November 1999 IX R 57/98, BFH/NV 2000, 678).

- b) Der an die Gesamtrechtsnachfolger nach GW gerichtete Bescheid ist inhaltlich hinreichend bestimmt.

Ein Einkommensteuerbescheid, der sich an die Erben richtet, ist diesen gegenüber nur wirksam, wenn sie namentlich als Inhaltsadressaten aufgeführt sind oder sich durch Auslegung des Bescheids ergibt, um wen es sich bei den Erben handelt (BFH-Urteil vom 21. Januar 1999 IV R 27/97, BFHE 188, 27, BStBl II 1999, 638).

Nach der neueren Rechtsprechung des BFH müssen die Steuerschuldner nicht mehr zwingend aus dem Bescheid selbst oder dem Bescheid beigefügten Unterlagen für einen Dritten erkennbar sein (so z.B. noch BFH-Urteile vom 28. März 1979 I R 219/78, BFHE 128, 14, BStBl II 1979, 718; vom 22. Juni 1983 I R 55/80, BFHE 139, 291, BStBl II 1984, 63; vom 27. November 1984 VIII R 293/81, BFH/NV 1986, 185, und vom 26. März 1991 VIII R 210/85, BFH/NV 1992, 73). Entscheidend ist vielmehr, ob der Inhaltsadressat durch Auslegung anhand der den Betroffenen bekannten Umstände hinreichend sicher bestimmt werden kann (BFH-Urteile vom 25. September 1990 IX R 84/88, BFHE 162, 4, BStBl II 1991, 120; vom 16. Juni 1999 II R 36/97, BFH/NV 2000, 170; vom 19. August 1999 IV R 34/98, BFH/NV 2001, 409, und in BFH/NV 2000, 678; vgl. auch BFH-Urteil vom 1. Dezember 2004 II R 10/02, BFH/NV 2005, 1365). Eine Bezugnahme auf einen den Betroffenen bekannten Betriebsprüfungsbericht kann daher ausreichen.

Im Streitfall ist der Bescheid, der die Einkommensteuer des verstorbenen GW betrifft, zutreffend nicht an die Erbengemeinschaft W, die nicht Schuldnerin der Einkommenssteuer sein kann, adressiert, sondern an die Gesamtrechtsnachfolger des verstorbenen GW. Die Gesamtrechtsnachfolger sind näher bestimmt durch den Zusatz "Erbengemeinschaft W". Wer namentlich zur Erbengemeinschaft W gehört, lässt sich zwar dem Einkommensteuerbescheid selbst nicht entnehmen. Jedoch wird in den Erläuterungen des Bescheids auf den Betriebsprüfungsbericht verwiesen, in dem die Beteiligten an der Erbengemeinschaft W, die Klägerin zu 1. sowie die Kläger zu 2. und 3. aufgeführt sind. Für die Betroffenen konnte kein Zweifel bestehen, an wen sich der Bescheid richtete.

2. In Höhe der Differenz zwischen dem Wert des vom Kläger zu 2. übernommenen Anteils an der GmbH und der geleisteten Einlage liegt eine Entnahme des GW, die zur Versteuerung der auf den Kläger zu 2. übergegangenen stillen Reserven durch GW führt.
 - a) Das FG bezieht sich zutreffend auf das Urteil des BFH vom 16. April 1991 VIII R 63/87 (BFHE 164, 513, BStBl II 1991, 832). Danach liegt eine Entnahme in Höhe der Differenz zwischen dem Wert des übernommenen Anteils und der geleisteten Einlage vor, wenn bei einer Betriebsaufspaltung ein Gesellschafter des Besitzunternehmens es einem Angehörigen ermöglicht, einen Teil des zu seinem Sonderbetriebsvermögen beim Besitzunternehmen gehörenden Anteils an der Betriebs-GmbH gegen Leistung einer Einlage zu übernehmen, die niedriger ist als der Wert des übernommenen Anteils.

Die Beteiligung des GW in Höhe von 75 v.H. (150 000 DM) am Stammkapital von 200 000 DM befand sich im Betriebsvermögen des Besitzeinzelunternehmens des GW. Nach Durchführung der Kapitalerhöhung verfügte GW nur noch über 55,55 v.H. des Stammkapitals von 270 000 DM (150 000 DM von 270 000 DM). Mit der Übernahme der Stammeinlage von 70 000 DM durch den Kläger zu 2. hat sich die Beteiligung des GW um 19,45 v.H. und die der Klägerin zu 1. um 6,48 v.H. vermindert. Die in den Geschäftsanteilen ruhenden stillen Reserven sind mit der Übernahme der Stammeinlage durch den Kläger zu 2. anteilig von den Stammanteilen der bisherigen Gesellschafter der GmbH (GW und die Klägerin zu 1.) abgespalten worden und auf den Kläger zu 2. übergegangen. Darin liegt zugleich eine Entnahme aus dem Betriebsvermögen des GW bei dessen Besitzeinzelunternehmen. Denn die stillen Reserven in Höhe eines Anteils von 19,45 v.H. gehörten zu den Anteilsrechten des GW an der GmbH, die sich im Betriebsvermögen befanden. Dabei ist es unerheblich, ob man die von den alten

GmbH-Anteilen durch die Kapitalerhöhung abgespaltenen und aufgrund der Übernahmen durch den Kläger zu 2. entnommenen Vermögenswerte als Bezugsrecht oder als Anwartschaftsrecht auf Teilnahme an einer Kapitalerhöhung ansieht (BFH-Urteil in BFHE 164, 513, BStBl II 1991, 832). Über die Höhe des Entnahmewerts besteht unter den Beteiligten kein Streit.

- b) Der Senat teilt auch die Auffassung des FG, dass die Besteuerung der stillen Reserven nicht deshalb unterbleiben konnte, weil der Kläger zu 2. eine wesentliche Beteiligung an der GmbH hielt und weil der übernommene Anteil im Zuge der Erbauseinandersetzung vom 2. Februar 1994 wieder Betriebsvermögen im Rahmen der Betriebsaufspaltung zwischen dem Besitzeinzelunternehmen des Klägers zu 2. und der GmbH geworden ist.

Das FG führt zu Recht aus, dass die Besteuerung keineswegs gesichert war. Zum einen hätte der Kläger zu 2. durch Veräußerung eines nur geringen Anteils die Wesentlichkeitsgrenze von seinerzeit 25 v.H. (§ 17 Abs. 1 Satz 4 EStG in der bis 31. Dezember 1998 geltenden Fassung) unterschreiten können. Zum anderen stand die Einbringung des Geschäftsanteils in ein Betriebsvermögen seinerzeit nicht fest. Dass der GmbH-Anteil später aufgrund der Erbauseinandersetzung und Übernahme des Besitzeinzelunternehmens durch den Kläger zu 2. wieder zu Betriebsvermögen geworden ist, steht der Versteuerung der stillen Reserven nicht entgegen. Die im Streitjahr vollzogene Entnahme konnte dadurch nicht rückgängig gemacht werden. Deshalb trifft der Hinweis der Kläger auf das BFH-Urteil vom 8. April 1992 I R 128/88 (BFHE 167, 424, BStBl II 1992, 761) nicht zu. Denn anders als im Fall des angegebenen Urteils war im Streitfall die Versteuerung der stillen Reserven nach Durchführung der Kapitalerhöhung nicht gesichert.