

---

**Datum:** 23.06.2004  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 13. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 13 K 4261/00  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2004:0623.13K4261.00.00

---

**Tenor:**

Es wird festgestellt, dass der Körperschaftsteuerbescheid 1995 vom 00.00.000 unwirksam ist.

Die Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000 wird aufgehoben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

---

**Tatbestand:**

Die Beteiligten streiten im vorliegenden Verfahren über die Frage, ob im Rahmen einer Verschmelzung gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Umwandlungsgesetzes - UmwG - die übertragende Körperschaft die übertragenen Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz auch dann mit dem Teilwert ansetzen kann, wenn in der zugrundeliegenden Handelsbilanz die Buchwerte angesetzt werden mussten. Vorrangig streiten die Beteiligten über die Frage, ob die maßgeblichen Änderungsbescheide wirksam geworden sind.

Der Kläger ist Gesamtrechtsnachfolger der E. GmbH - GmbH -, die 00000 errichtet worden ist. An dem voll eingezahlten Stammkapital in Höhe von 50.000 DM war die Ehefrau des Klägers zum Ende des Streitjahres 1995 mit 00%, der Kläger mit 00% beteiligt. Mit Vertrag

1

2

3

vom 00.00.0000 übertrug die Ehefrau des Klägers ihren Geschäftsanteil zum Nennwert auf den Kläger. Durch Verschmelzungsvertrag vom gleichen Tage übernahm der Kläger das Vermögen der Gesellschaft durch Aufnahme nach § 2 Nr. 1 UmwG. Seither führt er das Unternehmen als Einzelfirma fort. Der Umwandlung lag die Bilanz zum 31. Dezember 1995 zu Grunde. Die Verschmelzung wurde am 00.00.0000 in das Handelsregister eingetragen.

In der Gewinn- und Verlustrechnung der GmbH wurden im Streitjahr Erträge aus der Zuschreibung beim Anlagevermögen in Höhe von ... DM ausgewiesen. Die Buchwerte der bilanzierten Maschinen waren entsprechend erhöht worden. Auf Nachfrage des Beklagten wurden die Wirtschaftsgüter, bei denen Zuschreibungen vorgenommen worden waren, im Einzelnen bezeichnet. Zwischen den Beteiligten ist inzwischen unstreitig, dass die Teilwerte aller betroffenen Wirtschaftsgüter höher waren, als vom Kläger angesetzt. Ein im Rahmen des Klageverfahrens eingeholtes Sachverständigengutachten führte ebenfalls zu dieser Feststellung. Wegen der Einzelheiten insoweit wird auf das Gutachten des Sachverständigen Dr. H. vom 00.00.0000 Bezug genommen. 4

In der 1996 abgegebenen Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr wurde ein entsprechender Gewinn in Höhe von insgesamt ... DM deklariert. Der erklärte Gewinn wurde um einen Verlustvortrag in Höhe von ... DM gemindert. Es ergab sich ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von ... DM. Die Körperschaftsteuer wurde dementsprechend mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid vom 00.00.0000 auf ... DM festgesetzt. Der Bescheid wies auf der Vorderseite den Kläger als Empfangsbevollmächtigten der GmbH aus. In einer manuellen Anlage war ausgeführt: "Die Bescheide ergehen an sie als Rechtsnachfolger der E. GmbH." 5

Unter anderem für das Streitjahr ordnete der Beklagte eine steuerliche Außenprüfung an. Die Betriebsprüfungsanordnung vom 00.00.0000 ist an den Kläger für die ehemalige GmbH als Gesellschafter-Geschäftsführer adressiert. Die Prüfungsanordnung lautet sinngemäß: "Aufgrund des § 193 Abs. 1 AO ordne ich an, dass (nicht angekreuzt: bei Ihnen) bei der ehem. GmbH eine steuerliche Betriebsprüfung vorgenommen wird." 6

Der Außenprüfer gelangte bei der Prüfung unter anderem zu der Auffassung, dass eine Erhöhung der Buchwerte bei den Maschinen nicht zulässig gewesen sei. Nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz sei im Streitfall eine Aufstockung des Anlagevermögens ausgeschlossen. Die Außenprüfung reduzierte deshalb den deklarierten Jahresgewinn um die Zuschreibung von ... DM. Dies führte zu einem Jahresgewinn von nur noch ... DM. Der Ansatz des auf ... DM geminderten Verlustvortrages führte zu einer Minderung des zu versteuernden Einkommens auf ...DM. Wegen der Einzelheiten wird auf die Darstellung im Außenprüfungsbericht vom 00.00.0000 Bezug genommen, der ausdrücklich über die bei der GmbH durchgeführte Betriebsprüfung ergangen ist. 7

Der Beklagte erließ daraufhin den hier streitbefangenen Körperschaftsteuerbescheid vom 00.00.0000 über ... DM und stellte ausgehend von dem Gewinn in Höhe von ... DM und verdeckten Gewinnausschüttungen bzw. nicht abziehbaren Aufwendungen in Höhe von insgesamt ... DM ein Einkommen von ... DM im Streitjahr gemäß § 47 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes - KStG - fest. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben. Der geänderte Bescheid ist gegen die GmbH als Steuerpflichtige (Inhaltsadressatin) gerichtet. Er wurde dem Kläger als Empfangsbevollmächtigtem der GmbH bekanntgegeben. 8

Die früheren Bevollmächtigten der GmbH legten fristgerecht Einspruch gegen den Änderungsbescheid ein. In dem Einspruchsschreiben war als Steuerpflichtige die GmbH bezeichnet. Die Einlegung des Einspruchs erfolgte "im Auftrage der Steuerpflichtigen". Mit dem Einspruch wurde das Ziel verfolgt, die Zuschreibungen beim Anlagevermögen in der ursprünglich geltendgemachten Höhe bestehen zu lassen. Es wurde insbesondere die Auffassung vertreten, dass das Bewertungswahlrecht nach § 3 des Umwandlungssteuergesetzes - UmwStG - in Fällen der vorliegenden Art ausgeübt werden könne. Wegen der Einzelheiten wird auf die Begründung im Einspruchsschreiben Bezug genommen.

Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000 als unbegründet zurück. Dabei verwies er in der ausführlich begründeten Entscheidung im wesentlichen auf die Auffassung des Bundesfinanzministeriums, wie sie im so genannten Umwandlungssteuererlass, BStBl I 1998, 268, niedergelegt ist, aber auch auf die einschlägigen Literaturbeiträge und die Gesetzgebungsmaterialien. Wegen der Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung verwiesen. Die Einspruchsentscheidung richtete sich gegen den Kläger als Gesamtrechtsnachfolger der GmbH. 10

Dagegen wendet sich der Kläger mit der vorliegenden Klage. 11

Das Gericht hat die Beteiligten zum Zwecke der Vorbereitung der mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen, dass die Bezeichnung der GmbH als Inhaltsadressatin der Betriebsprüfungsanordnung und des Änderungsbescheides nach vorläufiger Betrachtung der Rechtslage zur Unwirksamkeit der Verwaltungsakte gemäß § 119 AO führe. Wegen der Einzelheiten wird auf das Hinweisschreiben vom 00.00.0000 verwiesen. 12

Der Kläger verfolgt nunmehr mit der Klage zunächst das Ziel der Aufhebung der Einspruchsentscheidung und der klarstellenden Feststellung der Unwirksamkeit des Änderungsbescheides vom 00.00.0000. Er macht sich insoweit die Ausführungen des Gerichts im Hinweisschreiben zu eigen. Hilfsweise verfolgt der Kläger weiterhin das Ziel der Zulassung der Aufstockung der Teilwerte der übernommenen Maschinen. Insoweit wird auf die Klagebegründung Bezug genommen. 13

Der Kläger beantragt, 14

1. klarstellend festzustellen, dass der Änderungsbescheid zur Körperschaftsteuer 1995 vom 00.00.0000 unwirksam ist, 15
2. die Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000 aufzuheben,
3. hilfsweise, den Änderungsbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung dahingehend zu ändern, dass die Zuschreibungen beim Anlagevermögen in Höhe von ... DM berücksichtigt werden.

Der Beklagte beantragt, 16

die Klage abzuweisen. 17

Er vertritt hinsichtlich der formalrechtlichen Fragen die Auffassung, dass die Betriebsprüfungsanordnung und der geänderte Körperschaftsteuerbescheid wirksam geworden seien. Im Streitfall liege keine inhaltliche Unbestimmtheit vor, weil der Inhaltsadressat der Verwaltungsakte lediglich ungenau bezeichnet worden sei. Durch Auslegung der Prüfungsanordnung und des Steuerbescheides habe festgestellt werden 18

können, dass Inhaltsadressat der Verwaltungsakte der Kläger gewesen sei. Wegen der weiteren Einzelheiten insoweit wird auf den Schriftsatz vom 00.00.0000 verwiesen.

Hinsichtlich der Frage der Aufstockung der Teilwerte in der der Umwandlung zu Grunde liegenden Schlussbilanz vertritt er weiterhin die Auffassung, dass nach § 5 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes - EStG - die Wertansätze in der steuerlichen Schlussbilanz den Wertansätzen in der Handelsbilanz entsprechen müssten. In der Handelsbilanz sei eine Aufstockung im Streitfall nicht möglich gewesen. Wegen der weiteren Einzelheiten der Begründung wird auf die Einspruchsentscheidung verwiesen. 19

**Entscheidungsgründe:** 20

Die Klage ist zulässig und begründet. Der angefochtene Verwaltungsakt ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). 21

1. Der Kläger konnte von dem Anfechtungsbegehren hinsichtlich des Körperschaftsteuerbescheides zu einem Feststellungsbegehren wechseln. 22

Die Änderung der Klage von der reinen Anfechtungsklage in die Feststellungsklage hinsichtlich des Steuerbescheides und die Anfechtungsklage hinsichtlich der Einspruchsentscheidung ist zulässig. Nach § 67 FGO ist die Änderung der Klage unter anderem dann zulässig, wenn das Gericht die Änderung für sachdienlich hält. Diese Voraussetzung ist im Streitfall erfüllt. Die erst im Verlauf des Verfahrens festgestellten verfahrensrechtlichen Mängel des angegriffenen Bescheides lassen eine Anpassung des Klagebegehrens sachdienlich erscheinen. Alternativ hätte im übrigen die Anfechtungsklage mit dem Antrag fortgeführt werden können, den nichtigen Bescheid aufzuheben, damit der von dem nichtigen Bescheid ausgehende Rechtsschein beseitigt wird (vgl. BFH-Urteil vom 27.2.1997 IV R 38/96, BFH/NV 1997, 388). 23

2. Die isolierte Anfechtungsklage hinsichtlich der Einspruchsentscheidung ist ebenfalls zulässig. 24

Zwar ist im Regelfall die Anfechtungsklage nur zulässig, wenn das Vorverfahren über den außergerichtlichen Rechtsbehelf ganz oder zum Teil erfolglos geblieben ist (§ 44 Abs. 1 FGO). In Ausnahmefällen aber ist die Anfechtungsklage auch dann zulässig, wenn der Steuerpflichtige geltendmacht, dass die Einspruchsentscheidung ihn als Dritten – wie im Streitfall den Kläger - erstmals beschwert. Dies folgt nach der vom Senat geteilten Rechtsprechung des BFH aus Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes (vgl. BFH-Urteil vom 4.11.1987 II R 167/81, BStBl II 1988, 377). 25

Die Klage ist auch begründet. 26

1. Der streitbefangene Körperschaftsteuerbescheid 1995 vom 00.00.0000 ist nichtig. 27

Nach § 125 Abs. 1 AO ist ein Verwaltungsakt nichtig, soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist. 28

Diese Voraussetzungen sind erfüllt, wenn der Verwaltungsakt inhaltlich nicht so bestimmt ist (§ 119 Abs. 1 AO), dass ihm hinreichend sicher entnommen werden kann, was von wem verlangt wird (BFH-Urteil vom 25.9.1990 IX R 84/88, BStBl II 1991, 120; BFH-Urteil vom 19.8.1999 IV R 34/98, BFH/NV 2001, 409). Die Angabe des Inhaltsadressaten ist konstituierender Bestandteil jedes Verwaltungsakts, denn es muss angegeben werden, wem gegenüber der Einzelfall geregelt werden soll (BFH, BStBl II 1991, 120). Es reicht dabei aus, wenn der Inhaltsadressat durch Auslegung anhand der dem Betroffenen bekannten Umstände hinreichend sicher bestimmt werden kann. Ist allerdings eindeutig ein anderer als Inhaltsadressat bezeichnet als derjenige, gegen den der Bescheid materiell-rechtlich zu richten gewesen wäre, bleibt der Bescheid auch dann rechtswidrig und letzterem gegenüber unwirksam, wenn dieser ihn erhalten und auf sich bezogen hat (BFH-Urteil vom 16.6.1999 II R 36/ 97, BFH/NV 2000, 170).

Ebenso sind Bescheide unwirksam, die sich an nicht mehr existierende Steuersubjekte richten (BFH-Urteil vom 24.3.1970 I R 141/69, BStBl II 1970, 501; BFH-Urteil vom 23.9.1999 IV R 59/98, BStBl II 2000, 170). Insbesondere für die Fälle der Bekanntgabe von Bescheiden nach Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge entspricht es ständiger Rechtsprechung des BFH, dass ein Bescheid (nach dem Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge) an den Rechtsnachfolger zu richten ist. Ein Bescheid, der nach Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge an den Rechtsvorgänger gerichtet wird, ist allenfalls dann wirksam, wenn er mit dem Zusatz versehen ist "zu Händen des Rechtsnachfolgers..." (BFH-Beschluss vom 21.10.1985 GrS 4/84, BStBl II 1986, 230). Auf die Sicht des Empfängers kommt es insoweit nicht an (BFH a. O.; BFH-Urteile vom 14.10.1992 II R 3/89, BFH/NV 1993, 218, vom 23.2.1995 VII R 51/94, BFH/NV 1995, 862, unter 1. b aa; BFH/NV 2000, 170).

30

Bei Zugrundelegung dieser Rechtsprechungsgrundsätze, die sich der erkennende Senat zu eigen macht, ist der streitbefangene Körperschaftsteuerbescheid unwirksam.

31

Der Körperschaftsteuerbescheid weist als Inhaltsadressaten die GmbH aus. Damit richtet er sich gegen ein nicht mehr existierendes Steuersubjekt, da die GmbH infolge der Umwandlung gemäß §§ 121 f., 20 UmwG erloschen ist. Dies führt zur Nichtigkeit des Bescheides. Der Kläger ist nur als Empfangsbevollmächtigter bezeichnet und damit nicht als Inhaltsadressat.

32

Entgegen der Auffassung des Beklagten lässt der Bescheid keine Auslegung dahingehend zu, dass sich der Bescheid statt an die GmbH an den Kläger als Inhaltsadressaten richten sollte. Zwar sind Steuerbescheide auch bezüglich der Bezeichnung des Inhaltsadressaten auslegungsfähig. § 157 Abs. 1 Satz 2 AO verdrängt in Verbindung mit § 119 Abs. 1 AO nicht die Auslegungsgrundsätze des § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB), die auf Verfügungen der Finanzbehörden entsprechend anwendbar sind (vgl. BFH/NV 2000, 170). Eine derartige Auslegung setzt aber nach der vom erkennenden Senat geteilten Auffassung des BFH voraus, dass die Bescheide objektiv (auch für außenstehende Dritte erkennbar) mehrdeutig und daher auslegungsbedürftig sind (BFH/NV 2000, 170). Nur bei insoweit mehrdeutigen Bescheiden können Zweifel über den Inhaltsadressaten ggf. durch Auslegung behoben werden, wobei dann darauf abzustellen ist, wie der Betroffene selbst nach den ihm bekannten Umständen den materiellen Gehalt der Erklärung unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte (BFH, BStBl II 1991, 120, 121, m.w.N.).

33

Im Streitfall fehlt es an einer derartigen objektiven Mehrdeutigkeit. Eine Mehrdeutigkeit des Bescheides und damit eine Auslegung in dem vom Beklagten angestrebten Sinn lässt sich zunächst nicht aus den Erläuterungstexten des Bescheides begründen. Die Erläuterung des angefochtenen Körperschaftsteuerbescheides 1995 verweist ausschließlich auf den Erläuterungstext zum Körperschaftsteuerbescheid 1993, der am gleichen Tage ebenfalls an

34

die GmbH als Inhaltsadressatin und den Kläger als Empfangsbevollmächtigten gerichtet worden war. Die Erläuterung des Bescheides 1993 verwies ausschließlich auf eine fehlende Stellungnahme zu dem Betriebsprüfungsbericht und fehlende Fahrtenbücher. Der Betriebsprüfungsbericht weist auf seinem Deckblatt aus, dass er über eine Betriebsprüfung bei der GmbH berichtet. Auch die allgemeinen Angaben zu Betriebsprüfung enthalten keinerlei Hinweis darauf, dass eine Rechtsnachfolge eingetreten ist.

Bei dieser Sachlage fehlt es an einer objektiven Mehrdeutigkeit der Bezeichnung des Inhaltsadressaten. Vielmehr ist ganz eindeutig die GmbH als Inhaltsadressatin des Bescheides bezeichnet. 35

Die Tatsache, dass der Kläger die Bescheide erhalten und - wahrscheinlich - auf sich bezogen hat, ist unmaßgeblich. Bei fehlerhafter Bezeichnung des Inhaltsadressaten infolge nicht beachteter Rechtsnachfolge sind Bescheide unwirksam, auch wenn sie in den Machtbereich des Rechtsnachfolgers gelangen, von diesem zur Kenntnis genommen und als für sich bestimmt behandelt worden sind (BFH, BStBl II 1986, 230). 36

Der nichtige Bescheid ist auch nicht durch die zutreffende Bezeichnung des Klägers in der Einspruchsentscheidung geheilt worden. Die falsche Angabe des Inhaltsadressaten in dem Körperschaftsteuerbescheid kann nicht dadurch geheilt werden, dass im weiteren Verfahren nachträglich der richtige Schuldner, hier also der Kläger, eingesetzt wird. Der Mangel der falschen Schuldnerbezeichnung ist vielmehr unheilbar (BFH a. a. O.; BFH-Urteil vom 7.5.1993 VI R 93/92, BFH/NV 1994, 2; bestätigt in BFH/NV 2004, 317). 37

2. Die Einspruchsentscheidung ist rechtswidrig, verletzt den Kläger in seinen Rechten und ist daher aufzuheben. 38

Die gegenüber dem Kläger ergangene Einspruchsentscheidung verstößt gegen § 367 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 367 Abs. 2 Satz 1 AO. 39

Im Rahmen des Einspruchsverfahrens ist nach § 367 AO über den Einspruch zu entscheiden. Die Überprüfungsmöglichkeit der Finanzbehörde findet ihre Grenze im angefochtenen Verwaltungsakt als formellem Gegenstand des Einspruchs. Die Prüfung darf also nicht auf Personen, Steuern oder Zeiträume oder ggf. bei sachverhaltsbezogenen Verwaltungsakten, wie Grunderwerbsteuer- oder Haftungsbescheiden, auf Sachverhalte ausgedehnt werden, die vom angefochtenen Verwaltungsakt nicht erfasst wurden (vgl. Tipke/Kruse, AO/FGO, § 367 AO Rdnr. 16; Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 367 AO Rdnr. 126; BFH-Urteil vom 4.11.1987 II R 167/81 BStBl II 1988, 377; BFH-Urteil vom 19.1.1994 II R 32/90, BFH/NV 1994, 758). Überschreitet die Finanzbehörde im Rahmen der Einspruchsentscheidung diese Grenzen ihrer Entscheidungsbefugnis, ist die Einspruchsentscheidung rechtswidrig. 40

Eine derartige Situation ist im Streitfall gegeben. Der ursprüngliche Steuerbescheid richtete sich - wie oben dargelegt - gegen die GmbH. Der Einspruch war ebenfalls namens der GmbH eingelegt worden. Demzufolge hätte der Beklagte seine Überprüfungsmöglichkeit nicht auf den Kläger ausdehnen und die Einspruchsentscheidung gegen ihn erlassen dürfen, denn der Kläger war von dem angefochtenen Steuerbescheid nicht erfasst. Dies führt zur isolierten Aufhebung der Einspruchsentscheidung. 41

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 42

---

