

Titel:

Gewerbsteuerbescheid nach formwechselnder Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft

Normenketten:

FGO § 44

VwGO § 80

UmwG §§ 190 ff., § 202

AO § 1, § 45, § 119

BGB § 133, § 157

GewStG § 5

Leitsatz:

Da im Falle einer formwechselnden Umwandlung kein Rechtsträgerwechsel stattfindet, sondern gem. § 202 Abs. 1 Nr. 1 UmwG der Rechtsträger in neuer Rechtsform fortbesteht, liegt eine hinreichend konkrete Benennung des Inhaltsadressaten auch dann vor, wenn der Bescheide nach der Umwandlung richtigerweise die neue Gesellschaft und nicht die umgewandelte als Steuerschuldnerin benennen hätte müssen. (Rn. 32) (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Gewerbsteuerbescheid, Unrichtige Bezeichnung des Inhaltsadressaten nach formwechselnder Umwandlung, Formwechselnde Umwandlung, Rechtsträgeridentität, Unrichtige Bezeichnung, Inhaltsadressat, Auslegung von Verwaltungsakten, Antragsbefugnis, Gewerbesteuer, formwechselnde Umwandlung, Personengesellschaft, Kapitalgesellschaft, Identität, Rechtsträger, Adressierung, Auslegung

Tenor

- I. Die Anträge werden abgelehnt.
- II. Die Antragstellerinnen tragen die Kosten des Verfahrens.
- III. Der Streitwert wird auf 166.925,35 EUR festgesetzt.

Gründe

I.

1

Die Antragstellerin zu 1) ist eine GmbH, die durch rechtsformwechselnde Umwandlung aus der „c* ... GmbH & Co. KG“ hervorgegangen ist. Die Antragstellerin zu 2) tritt für die früheren Gesellschafter der „c* ... GmbH & Co. KG“ auf.

2

An der „c* ... GmbH & Co. KG“ waren die „c* ... V* ... GmbH“ als Komplementärin sowie l* ... B* ..., H* ... K* ..., die „B* ... GmbH“ und die „T* ... GmbH“ als Kommanditisten beteiligt. Mit beurkundetem Beschluss vom *. Februar 2011 beschloss die Gesellschafterversammlung der „c* ... GmbH & Co. KG“ einstimmig, die KG durch Formwechsel nach den §§ 190 ff., 214 ff. UmwG in eine GmbH umzuwandeln. Steuerlicher Übertragungstichtag war der *. Januar 2011. Die Antragstellerin zu 1) wurde am ... Februar 2011 in das Handelsregister eingetragen. Mit Beschluss vom ... März 2011 wurde die Umfirmierung zur „V* ... GmbH“ beschlossen. Mit notariell beurkundeten Verträgen vom ... März 2011 und ... Mai 2011 veräußerten die Gesellschafter der Antragstellerin zu 1) ihre Geschäftsanteile in mehreren Schritten bis zum ... April 2013 an die „V* ...“.

3

Gegenüber der Antragstellerin zu 1) setzte das Finanzamt mit Bescheid vom ... Juli 2013 zunächst den Gewerbesteuermessbetrag für 2011 unter der Steuernummer ... (Steuernummer der Antragstellerin zu 1))

fest. Bei einer Außenprüfung bei der Antragstellerin zu 1) für die „c* ... GmbH & Co. KG“, die sich unter anderem auf die Gewerbesteuer für den Zeitraum 2008 bis 2011 erstreckte, ermittelte das Finanzamt auf Grund der Anteilsveräußerungen Einbringungsgewinne I der „B* ... GmbH“ von 3.369.564,04 EUR und der „T* ... GmbH“ von 1.279.797,92 EUR und führte im Bericht über die Außenprüfung aus, dass die „Anteilsveräußerung Einbringungsgewinne“ den Gewerbeertrag der beiden Gesellschaften unmittelbar erhöhten. Dementsprechend änderte das Finanzamt mit Bescheid vom *. August 2015 den Bescheid für 2011 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) für die „c* ... GmbH & Co. KG“ entsprechend. Der Gewerbesteuermessbetrag und die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer wurden jeweils mit 0,- EUR gesondert und einheitlich festgestellt.

4

Im Jahr 2017 wies das Finanzamt D*, das eine Außenprüfung bei der „B* ... GmbH“ und der „T* ... GmbH“ durchführte, darauf hin, dass die Einbringungsgewinne auf der Ebene der Personengesellschaft mit Gewerbesteuer zu besteuern seien.

5

Daraufhin setzte das Finanzamt M* ... mit Bescheid vom ... April 2017, adressiert im Adressfeld an die „V* ... GmbH“, den Gewerbesteuermessbetrag für 2011 „für Firma c* ... GmbH und Co. KG“ unter der Steuernummer ... (Steuernummer der „c* ... GmbH & Co. KG“) auf 161.868 EUR fest. Der darin berücksichtigte Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 4.649.361 EUR setzte sich aus den Anteilsveräußerungen Einbringungsgewinne I der „B* ... GmbH“ und der „T* ... GmbH“ zusammen. In den Erläuterungen dieses Bescheides wurde ausgeführt, dass die Veräußerungsgewinne aus der zeitnahen Veräußerung von Gesellschaftsanteilen an der durch Formwechsel entstandenen Firma „V* ... GmbH“ durch die Gesellschafter als sog. Einbringungsgewinne einen steuerpflichtigen Gewerbeertrag darstellen, soweit er nicht auf unmittelbar Beteiligte natürliche Personen entfällt.

6

Am ... Oktober 2017 erließ das Finanzamt M* ... einen weiteren Bescheid über den Messbetrag zur Gewerbesteuer für das Jahr 2011, welcher an die „V* ... GmbH“ gerichtet war und einen Messbetrag von 0,- EUR festsetzte.

7

Den am ... Mai 2017 gegen den Messbescheid vom ... April 2017 erhobenen Einspruch wies das Finanzamt M* ... mit Entscheidung vom *. Juli 2020 zurück. Im Rubrum der Einspruchsentscheidung wurde die Firma „V* ... GmbH“ als Rechtsnachfolgerin der Firma „c* ... GmbH & Co. KG“ genannt. Im Hinblick auf die geltend gemachte fehlerhafte Adressierung des Messbescheides führte das Finanzamt aus, dass der Bescheid richtigerweise an die „V* ... GmbH“ als Inhaltsadressatin zu richten gewesen sei. Bei einer formwechselnden Umwandlung bestehe zwar der Rechtsträger, wenn auch in einer neuen Rechtsform, gemäß § 202 Abs. 1 Nr. 1 UmwG fort, sodass es sich nicht um eine Gesamtrechtsnachfolge handle. Jedoch sei trotz der rechtlichen Identität die Regelung des § 45 Abs. 1 AO über die steuerliche Gesamtrechtsnachfolge entsprechend anzuwenden. Der angegriffene Bescheid sei dennoch nicht mit einem Adressierungsfehler behaftet, der schwer wiegen würde. Er sei somit nicht als nichtig zu qualifizieren. Zwar müsse sich die Identität des Inhaltsadressaten anhand des Verwaltungsaktes zweifelsfrei bestimmen lassen. Entscheidend sei, ob sich der Inhaltsadressat gegebenenfalls auch auf Grund der Auslegung anhand der dem Betroffenen bekannten Umstände hinreichend sicher bestimmen lasse. Zweifel an dem Inhaltsadressaten des Bescheides dürften für einen kundigen Dritten nicht bestehen. Die Personenidentität der „V* ... GmbH“ und der „c* ... GmbH & Co. KG“ könne durch Einsicht des öffentlich einsehbares Handelsregisters nachvollzogen werden. Der Einspruchsführerin sei auch bewusst gewesen, dass es sich bei der „V* ... GmbH“ und der „c* ... GmbH & Co. KG“ zivilrechtlich um dasselbe Rechtssubjekt handle. Auch aus der Begründung des Bescheides sei ersichtlich, dass sich der Bescheid gegen die „V* ... GmbH“ richten sollte. Es werde ausgeführt, dass der sog. Einbringungsgewinn steuerpflichtigen Gewerbeertrag darstelle, soweit er nicht auf unmittelbar beteiligte natürliche Personen entfalle. Zudem sei der Bescheid an die „V* ... GmbH“ als Bekanntgabeadressatin gerichtet gewesen. Jedenfalls sei eine Berichtigung des Inhaltsadressaten noch durch die Einspruchsentscheidung möglich, wie sich aus der Norm des § 44 Abs. 2 FGO ergebe.

8

Die gegen den Messbescheid in der Form der Einspruchsentscheidung erhobene Klage wies das Finanzgericht M* ... mit Urteil vom ... Juni 2023 ab. Die Klage sei unbegründet, da der Messbescheid bei richtiger Auslegung von Anfang an gegen die „V* ... GmbH“ als Inhaltsadressatin gerichtet gewesen sei. Bei einer rechtsformwechselnden Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft rücke die Kapitalgesellschaft in die Gewerbesteuerpflicht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge ein. Die Umwandlung führe zu einem Wechsel der Person des Schuldners. Richtigerweise sei der Messbescheid für den Zeitraum vor der Umwandlung zu adressieren an die Kapitalgesellschaft mit dem Zusatz „als Rechtsnachfolger von“, für die Zeit nach der Umwandlung an die Kapitalgesellschaft ohne Rechtsfolgezusatz. Für das Jahr des Formwechsels seien zwei Messbescheide zu erlassen, je für die Zeit vor und nach dem Formwechsel. Der streitgegenständliche Messbescheid sei somit an die „V* ... GmbH als Rechtsnachfolgerin der „c* ... GmbH & Co. KG“ zu erlassen gewesen. Das Finanzamt habe den Bescheid daher zutreffend an die „V* ... GmbH“ adressiert. Er sei jedoch dahingehend fehlerhaft, als im Bescheidskopf nicht das Rechtsnachfolgeverhältnis zur „c* ... GmbH & Co. KG“ angegeben sei, sondern nur der Zusatz „für die c* ... GmbH & Co. KG“. Dem Bescheid könne aber durch Auslegung entnommen werden, dass die „V* ... GmbH“ als Inhaltsadressatin für eine Gewerbesteuerschuld der „c* ... GmbH & Co. KG“ in Anspruch genommen werden sollte und nicht wie mit Messbescheid vom ... Juli 2013 für eine eigene Gewerbesteuerschuld. Maßgeblich sei, wie der Betroffene nach seinem „objektiven Verständnishorizont“ den materiellen Gehalt der Erklärung auffassen musste. Den Bescheidsempfängern sei bekannt gewesen, dass die „c* ... GmbH & Co. KG“ im Zeitpunkt der Bekanntgabe nicht mehr existierte und die „V* ... GmbH“ an ihre Stelle getreten sei. Der Zusatz „für die c* ... GmbH & Co. KG“ sei nur dahingehend zu verstehen gewesen, dass die „V* ... GmbH“ für eine Steuerschuld der „c* ... GmbH & Co. KG“ in Anspruch genommen werde. Auch aus der Begründung sei ersichtlich, dass auf Grund der Anteilsveräußerungen gewerbesteuerrelevante Einbringungsgewinne gegenüber der „V* ... GmbH“ für die Zeit vor dem Formwechsel und somit für die „c* ... GmbH & Co. KG“ bei der Festsetzung des Messbetrages zu berücksichtigen gewesen seien. Der Mangel des fehlenden Rechtsfolgezusatzes sei jedenfalls aber durch die Einspruchsentscheidung geheilt worden. Darin liege aber keine Änderung des Inhaltsadressaten, da der Bescheid von Anfang an eindeutig an die „V* ... GmbH“ gerichtet gewesen sei.

9

Die anschließende Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichtes M* ... wies der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom *. August 2024 zurück. In den Gründen wurde ausgeführt, es liege keine Rechtsprechungsdivergenz vor. Das Finanzgericht sei davon ausgegangen, dass aus einer mehrdeutigen Bezeichnung des Inhaltsadressaten sich im Wege der Auslegung der zutreffende Inhaltsadressat bestimmen lasse. Ob der Senat sich der Auslegung des Finanzgerichtes anschließen könne, könne dahinstehen.

10

Am ... Mai 2017 erließ die Antragsgegnerin einen Bescheid über die Gewerbesteuer 2011 in Höhe von 534.164,40 EUR, sowie einen Bescheid über die Zinsen zur Gewerbesteuer 2011 in Höhe von 130.866,00 EUR. Beide Bescheide waren im Adressfeld adressiert an „C* ... GmbH & Co. KG c/o V* ... GmbH“ und bezeichneten die Steuerschuldnerin in derselben Weise. Gegen diesen Bescheid wurde sowohl namens der ehemaligen Gesellschafter der „c* ... GmbH & Co. KG“, als auch der „V* ... GmbH“ am ... Juni 2017 Widerspruch eingelegt. Zur Begründung wurde ausgeführt, die Bescheide richteten sich gegen einen nicht mehr existenten Rechtsträger. Gleichwohl werde vorsorglich auch namens der „V* ... GmbH“ Widerspruch eingelegt. Auf den Widerspruch hin erklärte die Antragsgegnerin mit Bescheid vom ... Juni 2017 die Bescheide vom ... Mai 2017 für nichtig.

11

Am ... Juni 2017 erließ die Antragsgegnerin erneut einen Bescheid über die Gewerbesteuer 2011 und einen Bescheid über Zinsen zur Gewerbesteuer 2011. Die Bescheide setzten inhaltsgleich zu den Bescheiden vom ... Mai 2017 eine Gewerbesteuer von 534.164,40 EUR und Zinsen von 130.866,00 EUR fest. Beide Bescheide waren im Adressfeld adressiert an die „R* ... GmbH“ und benannten als Abgabenschuldnerin bzw. Steuerschuldnerin jeweils „An C* ... GmbH & Co. KG“. Beide Bescheide wiesen die Steuernummer ... (Steuernummer der „c* ... GmbH & Co. KG“) auf.

12

Mit Schreiben vom ... Juli 2017 wurde gegen die Bescheide der Antragsgegnerin vom ... Juni 2017 namens und in Vollmacht der „ehemaligen c* ... GmbH & Co. KG“ Widerspruch eingelegt.

13

Mit Bescheid vom *. November 2017 erließ die Antragsgegnerin einen weiteren Gewerbesteuerbescheid für das Jahr 2011, der im Adressfeld an die „V* ... GmbH“ adressiert war und als Steuerschuldnerin „An V* ... GmbH“ auswies. Der Bescheid setzt eine Gewerbesteuer von 0,- EUR für den Gewerbebetrieb Steuernummer ... (Steuernummer der „V* ... GmbH“) fest und enthält den Satz: „Die Steuerfestsetzung beruht auf dem Grundlagenbescheid des Finanzamtes M* ...Abt. Körperschaften Körperschaftsteu[er] vom ...10.2017“. Dieser Bescheid wurde bestandskräftig.

14

Mit Bescheid vom *. August 2024 wies das Landratsamt M* ... den Widerspruch vom ... Juli 2017 zurück. Der Widerspruchsbescheid führte die „c* ... GmbH & Co. KG, umgewandelt in die V* ... GmbH“ im Rubrum. Es liege lediglich eine unrichtige Bezeichnung ein und desselben Rechtsträgers vor. Ein Fehler in der namentlichen Benennung sei aber unschädlich, wenn kein Zweifel an der Identität des Adressaten bestehe. Gerade in der Gesamtschau mit dem Messbescheid, der nach der Ansicht des Finanzgerichtes als gegen die „V* ... GmbH“ gerichtet zu verstehen war, sei davon auszugehen gewesen, dass auch die Folgebescheide an die „V* ... GmbH“ als Rechtsnachfolgerin der „c* ... GmbH & Co. KG“ gerichtet sein sollten. Auch unter Berücksichtigung der Grundsätze von Treu und Glauben könnten die Bescheide nicht in anderer Weise verstanden werden. Der V* ... GmbH seien die Umstände um die formwechselnde Umwandlung bekannt gewesen, sodass sie die Bescheide trotz der unrichtigen Benennung als gegen sich gerichtet verstehen musste. Der vorliegende Fall sei zu unterscheiden von den Fällen, bei denen der Bundesfinanzhof klargestellt habe, dass ein nach dem Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge an den Rechtsvorgänger adressierter Bescheid an den falschen Inhaltsadressaten gerichtet ist und allenfalls wirksam ist, wenn er mit dem Zusatz „zu Händen des Rechtsnachfolgers“ versehen ist. Dies betreffe Fälle der Gesamtrechtsnachfolge, in denen der übertragende Rechtsträger erloschen ist. Die Fälle der rechtsformwechselnden Umwandlung, bei denen der Rechtsträger identisch bleibt, seien anders zu beurteilen. Es spreche auch nicht gegen die Wirksamkeit der Bescheide vom ... Juni 2017, dass für das Jahr 2011 zwei Gewerbesteuerbescheide ergangen sind. Da für das Jahr der Umwandlung zwei Messbescheide für die Gewerbesteuer zu erlassen seien, müssten auf Grund der Bindungswirkung auch zwei Folgebescheide erlassen werden. Während der Bescheid vom ... Juni 2017 den Zeitraum vor der Umwandlung, also den 1. Januar 2011 (0 Uhr bis 24 Uhr) umfasse, erfasse der Bescheid vom *. November 2017 den verbleibenden Zeitraum des Jahres 2011 ab dem 2. Januar. Dieses Verhältnis sei auch aus den Bescheiden heraus zu erkennen, da der Bescheid vom ... Juni 2017 die „c* ... GmbH & Co. KG“ bezeichne, sodass erkennbar sei, dass dieser die Gewerbesteuern umfasse, die bis zur Umwandlung angefallen seien. Der Bescheid vom *. November 2017 richte sich an die „V* ... GmbH“, sodass erkennbar die Gewerbesteuern nach der Umwandlung umfasst seien.

15

Mit Schriftsatz vom 12. September 2024 erhoben die Bevollmächtigten namens der hiesigen Antragsteller zu 1) und 2) Klage zum Verwaltungsgericht München und kündigten an, die Aufhebung der Bescheide vom ... Juni 2017 zu beantragen, hilfsweise die Feststellung der Nichtigkeit der Bescheide vom ... Juni 2017. Zur Begründung wurde im Wesentlichen vorgebracht, es handele sich bei der Umwandlung zwar zivilrechtlich um eine Identität des Rechtsträgers, nicht aber steuerlich. Für die Verfahrensbevollmächtigten sei es nicht erkennbar gewesen, dass der Messbescheid vom ... Mai 2017 und der Steuerbescheid vom ... Juni 2017 gegen die „V* ... GmbH“ gerichtet werden sollten. Im Vorfeld des Erlasses der Steuerbescheide sei es gerade um die Frage gegangen, ob die Veräußerungsgewinne auf Ebene der veräußernden Körperschaft oder der „c* ... GmbH & Co.KG“ zu versteuern seien. Vor diesem Hintergrund sei es naheliegend, wenn nicht zwingend gewesen, davon auszugehen, dass die Bescheide, die die „c* ... GmbH & Co. KG“ nennen, auch gegen diese gerichtet sein sollen. Aber auch wenn man der Ansicht folgen würde, dass sich der Bescheid gegen die „V* ... GmbH“ gerichtet habe, so sei der Bescheid wegen des Widerspruchs zu dem ebenfalls für das Jahr 2011 erlassenen und ebenfalls an die „V* ... GmbH“ gerichteten Bescheid vom *. November 2011 nichtig. Vorliegend soll es sich nur um einen Steuerpflichtigen handeln, sodass – wenn man diese Ansicht teilt – auch nur ein Steuerbescheid für das Jahr 2011 zu erlassen wäre. Werden zwei Bescheide für denselben Zeitraum erlassen, müssten diese klar zu erkennen geben, in welchem Verhältnis sie zueinander stehen. Dass die beiden Bescheide für das Jahr 2011 jeweils einen Teil des Jahres umfassen sollen, komme in den Bescheiden nicht zum Ausdruck, da beide Bescheide keine Einschränkungen enthielten. Anders als das Finanzamt seine Einspruchsentscheidung, habe das Landratsamt seine Widerspruchsentscheidung nicht an die „V* ... GmbH“ gerichtet.

16

Am ... Dezember 2024 wurde ein Antrag auf Aussetzung der Vollziehung namens der „V* ... GmbH“ und der „c* ... GmbH & Co.KG“ bei der Antragsgegnerin gestellt. Diesen Antrag lehnte die Antragsgegnerin mit Bescheid vom ... Februar 2025 ab.

17

Mit Schriftsatz vom 14. März 2025 zum Verwaltungsgericht München beantragte der Bevollmächtigte der Antragstellerinnen für diese die

18

Aussetzung der Vollziehung des Bescheides über Gewerbesteuer für 2011 und des Bescheides über Zinsen zur Gewerbesteuer für 2011 der Gemeinde I* ... jeweils vom ... Juni 2017; FAD ... in Gestalt des Widerspruchsbescheides des Landratsamtes M* ... vom *. August 2024, F* ... Str. 5-9, ... M* ... bis einem Monat nach Zustellung der Entscheidung über die Anfechtungsklage vom 12. September 2024.

19

Zur Begründung wird ausgeführt, es lägen erhebliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit der angefochtenen Bescheide auf Grund der im Klageverfahren vorgebrachten Argumente vor. Bezugnehmend auf ein Schreiben der Prozessbevollmächtigten der Antragsgegnerin (BA S. 169 f.) gehe auch diese davon aus, dass die Bescheide nichtig sein dürften. Anders als die Messbescheide würden die Gewerbesteuerbescheide die „V* ... GmbH“ nicht als Bekanntgabeadressatin nennen. Die Bezugnahme der Bescheide auf die Messbescheide dürfte allein nicht ausreichen. Anders als das Finanzgericht in dem Verfahren bezüglich des Messbescheides angenommen habe, scheidet eine Auslegung dahingehend aus, dass die Bescheide von Anfang an gegen die „V* ... GmbH“ adressiert gewesen wären. Ein eindeutig an einen bestimmten Adressaten gerichteter Bescheid sei der Auslegung bezüglich seines Inhaltsadressaten nicht zugänglich.

20

Die Antragsgegnerin beantragt,

21

Der Antrag wird abgelehnt.

22

Zur Begründung wird ausgeführt, dass das Interesse am Sofortvollzug des Bescheides das Interesse der Antragsteller überwiege, da davon auszugehen sei, dass die Klagen in der Hauptsache bereits unzulässig seien. Hinsichtlich der Antragstellerin zu 1) seien die Bescheide vom ... Juni 2017 bereits bestandskräftig geworden, da der Widerspruch gegen diese Bescheide nur im Namen der „c* ... GmbH & Co. KG“ erfolgt sei. Der Klage der „c* ... GmbH & Co. KG“ mangle es hingegen am Rechtsschutzbedürfnis bzw. es fehle an einer Klagebefugnis, da die Bescheide an die Antragstellerin zu 1) gerichtet seien, sodass die „c* ... GmbH & Co. KG“ durch diese nicht beschwert sei. Jedenfalls seien die Klagen aber auch unbegründet. Sowohl das Finanzgericht, als auch die Widerspruchsbehörde haben umfassend dargelegt, dass sowohl der Messbescheid als auch die Folgebescheide entsprechend auszulegen seien. Auch ergebe sich keine Rechtswidrigkeit aus einem Widerspruch der beiden Gewerbesteuerbescheide für das Jahr 2011. Die Bescheide der Antragsgegnerin müssten entsprechend dazu ausgelegt werden, wie das Finanzgericht über die Auslegung der Messbescheide entschieden habe. Die Steuerbescheide der Antragsgegnerin seien unter Bezugnahme auf die jeweiligen Messbescheide unter Nennung der jeweiligen unterschiedlichen Steuernummer ergangen. Somit stünden die Folgebescheide im selben Verhältnis zueinander wie die dazugehörigen Messbescheide, bezüglich derer das Finanzgericht in seinem Urteil entschieden habe, dass sich der frühere auf den Zeitraum bis zur Umwandlung, der spätere auf den Zeitraum seit der Umwandlung beziehe.

23

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Gerichts- und die vorgelegte Behördenakte verwiesen.

II.

24

Die Antragstellerinnen begehren mit ihren Anträgen die Anordnung der aufschiebenden Wirkung ihrer Klagen gegen den Bescheid über die Gewerbesteuer 2011 und den Bescheid über Zinsen zur Gewerbesteuer 2011 jeweils vom ... Juni 2017.

25

Der Antrag der Antragstellerin zu 1) ist zwar zulässig, aber unbegründet. Der Antrag der Antragstellerin zu 2) ist bereits unzulässig.

26

1. Der Antrag der Antragstellerin zu 1) ist zulässig. Die Antragsgegnerin hat einen Antrag der Antragstellerin auf Aussetzung der Vollziehung mit Bescheid vom ... Februar 2025 abgelehnt, sodass die Voraussetzungen von § 80 Abs. 6 Satz 1 VwGO vorliegen. Auch ist keine Bestandskraft der Bescheide gegenüber der Antragstellerin zu 1) eingetreten. Der Widerspruch gegen die Bescheide vom ... Juni 2017 wurde zwar namens und in Vollmacht der „ehemaligen c* ... GmbH & Co. KG“ erhoben, es handelt sich bei der „c* ... GmbH & Co. KG“ und der „V* ... GmbH“ aber um denselben Rechtsträger, da im Falle der formwechselnden Umwandlung nach den §§ 190 ff. UmwG der Rechtsträger in seiner neuen Rechtsform gemäß § 202 Abs. 1 Nr. 1 UmwG weiter bestehen bleibt. Der Widerspruch namens der „ehemaligen c* ... GmbH & Co. KG“ ist als Widerspruch der nunmehrigen „V* ... GmbH“ zu sehen, da es sich um dasselbe Rechtssubjekt nur unter anderer Bezeichnung und Verfassung handelt. Da die Bescheide, gegen die Widerspruch eingelegt wurde, als an die „V* ... GmbH“ gerichtet zu verstehen sind (hierzu unter II 2. A.), muss in derselben Weise auch der Widerspruch als von der „V* ... GmbH“ erhoben angesehen werden. Wie in der Begründung des Widerspruches ausgeführt wird, existierte die „c* ... GmbH & Co. KG“ „als solche“ nicht mehr, sondern in ihrer neuen Verfassung als „V* ... GmbH“. Hätten die Bevollmächtigten hingegen Widerspruch namens der Gesellschafter der ehemaligen „c* ... GmbH & Co. KG“ erheben wollen, so wäre der Widerspruch in deren Namen und nicht im Namen der „ehemaligen ocmvenient GmbH & Co. KG“ erhoben worden.

27

2. Der Antrag der Antragstellerin zu 1) ist unbegründet.

28

Die grundsätzlich gem. § 80 Abs. 1 VwGO mit Widerspruch und Anfechtungsklage verbundene aufschiebende Wirkung tritt nach § 80 Abs. 2 Nr. 1 VwGO kraft Gesetzes nicht ein, wenn ein Verwaltungsakt die Anforderung von öffentlichen Abgaben betrifft. Das Gericht der Hauptsache kann jedoch die aufschiebende Wirkung von Widerspruch oder Klage durch Beschluss gem. § 80 Abs. 5 VwGO anordnen, was in entsprechender Anwendung von § 80 Abs. 4 Satz 3 VwGO dann zu geschehen hat, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes bestehen oder wenn die Vollziehung für den Pflichtigen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Ernstliche Zweifel bestehen, wenn aufgrund summarischer Prüfung der Sach- und Rechtslage ein Erfolg des Rechtsbehelfs im Hauptsacheverfahren wahrscheinlicher als ein Unterliegen ist (Hoppe in Eyermann, VwGO, 16. Auflage 2022, § 80 Rn. 95 m.w.N). Die hiernach erforderliche Prognose über die Erfolgsaussichten des Rechtsbehelfs im Hauptsacheverfahren kann nur mit den Mitteln des Eilverfahrens getroffen werden. Demnach sind in erster Linie die vom Rechtsschutzsuchenden selbst vorgebrachten Einwände zu berücksichtigen, andere Fehler der Heranziehung hingegen nur, wenn sie sich bei summarischer Prüfung als offensichtlich aufdrängen. Allerdings können im Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes weder schwierige Rechtsfragen abschließend entschieden noch komplizierte Tatsachenfeststellungen getroffen werden (VG München, B.v. 23.11.2017 – 10 S 17.4897 – BeckRS 2017, 141284 Rn. 57).

29

Unter Anwendung dieser Grundsätze bestehen keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Bescheide der Antragsgegnerin vom ... Juni 2017.

30

a. Die Bescheide sind nach summarischer Prüfung nicht deswegen als rechtswidrig oder nichtig anzusehen, weil sie als Steuerschuldnerin bzw. Abgabeschuldnerin die „c* ... GmbH & Co. KG“ benennen. Die Bescheide waren trotz Benennung der „c* ... GmbH & Co. KG“ an die „V* ... GmbH“ als Inhaltsadressatin gerichtet. Es handelt sich lediglich um die unrichtige Bezeichnung ein und derselben Rechtsperson.

31

Gewerbsteuerbescheide müssen nach §§ 1 Abs. 2 Nr. 3, 119 Abs. 1 AO inhaltlich hinreichend bestimmt sein. Die Angabe, wem gegenüber der Einzelfall geregelt werden soll, ist für die inhaltliche Bestimmtheit eines jeden Verwaltungsaktes unverzichtbar (BFH, U.v. 19.3.2009 – IV R 78/06 – juris Rn. 17). Ein Steuerbescheid muss daher an einen bestimmten Steuerschuldner als Inhaltsadressaten erlassen werden. Maßgeblich ist, ob sich der Inhaltsadressat entsprechend der §§ 157, 133 BGB nach dem „objektiven Verständnishorizont“ des Betroffenen, also unter Berücksichtigung aller diesem bekannten Umstände, unter Berücksichtigung von Treu und Glauben bestimmen lässt (FG München, U.v. 21.6.2023 – 9 K 1692/20; BVerwG, U.v. 25.2.1994 – 8 C 2/92 – juris Rn. 8).

32

Mit der Bezeichnung der „c* ... GmbH & Co. KG“ als Steuerschuldnerin bzw. Abgabeschuldnerin liegt aus Sicht der Kammer eine hinreichend konkrete Bezeichnung des Inhaltsadressaten der Bescheide vor. Da im Falle einer formwechselnden Umwandlung kein Rechtsträgerwechsel stattfindet, sondern gemäß § 202 Abs. 1 Nr. 1 UmwG der Rechtsträger in neuer Rechtsform fortbesteht, liegt eine hinreichend konkrete Benennung der Inhaltsadressaten vor, auch wenn die Bescheide nach der Umwandlung richtigerweise die „V* ... GmbH“ als Steuerschuldnerin benennen hätten müssen.

33

Der vorliegende Fall der unrichtigen Bezeichnung ein und derselben Rechtspersönlichkeit ist zu unterscheiden von den Fällen, in denen im Falle einer Gesamtrechtsnachfolge ein Bescheid nach dem Zeitpunkt der Rechtsnachfolge an den Rechtsvorgänger gerichtet wird. So vertritt die Rechtsprechung die Ansicht, dass ein Bescheid nach dem Eintritt der Gesamtrechtsnachfolge an den Rechtsnachfolger zu richten ist, und ein an den Rechtsvorgänger gerichteter Bescheid unwirksam ist, es sei denn, er ist mit dem Zusatz „zu Händen des Rechtsnachfolgers“ versehen (BFH, B.v. 21.10.1985 – GrS 4/84 – juris Rn. 36). Die vom Bundesfinanzhof behandelte Vorlagefrage betraf die Konstellation, in der Bescheide an eine GmbH gerichtet wurden, die im Wege der Umwandlung in eine KG erloschen war. Die Entscheidung wird gerade damit begründet, dass es sich bei der GmbH als Rechtsvorgängerin und der Personenhandelsgesellschaft als Rechtsnachfolgerin um unterschiedliche Rechtspersonen handelt. Ausdrücklich wird in dem Beschluss der Fall einer formwechselnden Umwandlung unterschieden, da es sich in diesem Falle nicht um verschiedene Rechtssubjekte handelt. Es handele sich daher allenfalls um die unrichtige Bezeichnung ein und derselben Rechtsperson, wenn bei einer formwechselnden Umwandlung ein Bescheid noch an die Gesellschaft unter dem Namen der alten Rechtsform gerichtet wird (BFH, B. v. 21.10.1985 – GrS 4/84 – juris Rn. 40). In derselben Weise wurde ein Fall von Prüfungsanordnungen entschieden, die nach formwechselnder Umwandlung die Gesellschaft in ihrer alten Rechtsform benannten (FG Baden-Württemberg, U.v. 9.12.2008 – 4 K 1236/07 – juris). Dass mit den streitgegenständlichen Prüfungsanordnungen die dortige Klägerin verpflichtet werden sollte, sei für diese ohne Weiteres erkennbar gewesen (FG Baden-Württemberg, U.v. 9.12.2008 – 4 K 1236/07 – juris Rn. 96).

34

Auch im vorliegenden Fall war ohne Weiteres zu erkennen, dass sich die Bescheide gegen die „V* ... GmbH“ richten sollten. Die Vertreter der „V* ... GmbH“ bzw. deren steuerlich Bevollmächtigten hatten Kenntnis von der stattgefundenen formwechselnden Umwandlung und demzufolge auch von der Personenidentität der genannten „c* ... GmbH & Co. KG“ und der „V* ... GmbH“. Dies gilt umso mehr, als der Bescheid über die Gewerbesteuer für 2011 ausdrücklich Bezug nimmt auf den Messbescheid des Finanzamtes vom ... April 2017 und dieselbe Steuernummer aufweist wie der Messbescheid. Auch der Zinsbescheid zur Gewerbesteuer 2011 nennt zur Bezeichnung des Gewerbebetriebs dieselbe Steuernummer wie der Messbescheid. Nach dem rechtskräftigen Urteil des Finanzgerichtes M* ... vom ... Juni 2023 war der Messbescheid eindeutig als an die „V* ... GmbH“ gerichtet zu verstehen (S. 10 unter 1. c) cc)). Durch die ausdrückliche Bezugnahme auf den Messbescheid, mussten auch die Bescheide der Antragsgegnerin als an die „V* ... GmbH“ gerichtet verstanden werden. Dies ergibt sich nicht zuletzt aus der Bindung der Gemeinden bei Erlass des Gewerbsteuerbescheides an den finanzamtlichen Messbescheid nach §§ 184 Abs. 1 Satz 4, 182 Abs. 1 AO. Über die persönliche Steuerpflicht wurde bereits durch den Messbescheid nach § 184 Abs. 1 Satz 2 AO entschieden. Insoweit der Bevollmächtigte der Antragstellerinnen einwendet, es sei nicht klar gewesen, gegen wen sich der Bescheid richten sollte, da im Vorfeld gerade die Frage umstritten gewesen sei, ob die Veräußerungsgewinne aus der zeitnahen Veräußerung der Gesellschaftsanteile gewerbsteuerlich auf Ebene der Gesellschaft oder der

Gesellschafter zu berücksichtigen seien, sodass bei einer Bezeichnung der „c* ... GmbH & Co. KG“ davon auszugehen gewesen sei, dass sich der Bescheid auch an diese als noch vorhandenes Steuersubjekt und nicht an die „V* ... GmbH“ richten sollte, kann dem nicht gefolgt werden. Hätte eine Gewerbesteuer für die Gesellschaftergesellschaften der vormaligen „c* ... GmbH & Co. KG“ festgesetzt werden sollen, so leuchtet es nicht ein, weshalb ein solcher Bescheid an die „c* ... GmbH & Co. KG“ adressiert sein sollte. In diesem Falle wären Bescheide gegen die jeweiligen ehemaligen Gesellschafter gerichtet worden und nicht an die Gesellschaft unter ihrer veralteten und somit unrichtigen Bezeichnung.

35

Die Bescheide sind auch nicht deshalb rechtswidrig, weil es bei der Bezeichnung des Inhaltsadressaten an einem Zusatz „als Rechtsnachfolgerin von“ fehlt. Es ist bereits zweifelhaft, ob ein solcher Zusatz vorliegend überhaupt erforderlich ist. Im Falle der rechtsformwechselnden Umwandlung liegt an sich gerade keine Rechtsnachfolge vor. Auch der Anwendungserlass zu Abgabenordnung zu § 45 sieht in Nr. 3 Satz 2 vor, dass die Regelung des § 45 Abs. 1 AO über die steuerliche Gesamtnachfolge sinngemäß anzuwenden ist, wenn sich durch den Formwechsel das Steuersubjekt ändert. Im vorliegenden Fall war jedoch vor der Umwandlung die Personenhandelsgesellschaft nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG Schuldnerin der Gewerbesteuer, nach der Umwandlung die GmbH als Unternehmerin nach § 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG. Auf Grund der Personenidentität ist trotz der Umwandlung dasselbe Rechtssubjekt Schuldnerin der Gewerbesteuer. Es liegt auch kein Wechsel des Steuerschuldners nach § 5 Abs. 2 GewStG vor, da für den Fall einer formwechselnden Umwandlung kein Unternehmerwechsel nach § 2 Abs. 5 GewStG gegeben ist (Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 11. Auflage 2023, § 2 Rn. 593). Aber auch, wenn man einen solchen Nachfolgezusatz für erforderlich hielte, führte das Fehlen eines solchen nicht zur Rechtswidrigkeit der Bescheide. In gleicher Weise wie das Finanzgericht zum zu Grunde liegenden Messbescheid ausführte hat, war es auch hinsichtlich der Steuerbescheide durch die Bezeichnung der „c* ... GmbH & Co. KG“ als Steuer- bzw. Abgabeschuldner für den Adressaten erkennbar, dass er mit dem Bescheid für eine Gewerbesteuerschuld aus Zeiten der „c* ... GmbH & Co. KG“ in Anspruch genommen wird. Der mit einem solchen Nachfolgezusatz verfolgte Zweck wurde demnach auch ohne einen solchen ausdrücklichen Zusatz erfüllt.

36

b.) Die Bescheide sind auch nicht deshalb als rechtswidrig oder nichtig anzusehen, weil am *. November 2017 ein weiterer an die „V* ... GmbH“ gerichteter Steuerbescheid für das Jahr 2011 ergangen ist, dessen Verhältnis zu dem streitgegenständlichen Bescheid vom ... Juni 2017 unklar wäre.

37

Unabhängig davon, ob für das Jahr 2011 wegen des Formwechsels tatsächlich zwei Messbescheide und in der Folge auch zwei Gewerbesteuerbescheide zu erlassen waren, ist das Verhältnis der Bescheide zueinander aus Sicht der Kammer für die Adressatin erkennbar. Während der Bescheid vom *. November 2011 Bezug nimmt auf den Messbescheid vom ... Oktober 2017, nimmt der Bescheid vom ... Juni 2017 Bezug auf den Messbescheid vom ... April 2017. Auch hinsichtlich der ausgewiesenen Steuernummern unterscheiden sich die beiden Bescheide. Während der Bescheid vom ... Juni 2017 die Steuernummer der „c* ... GmbH & Co. KG“ aufweist, weist der Bescheid vom *. November 2017 die Steuernummer der „V* ... GmbH“ auf. Für die Adressatin der Bescheide war demnach erkennbar, dass mit den Bescheiden unterschiedliche Sachverhalte geregelt werden sollten. Da in dem Bescheid vom ... Juni 2017 die „c* ... GmbH & Co. KG“ als Steuerschuldnerin in dem Bescheid genannt war, in dem Bescheid vom *. November hingegen die „V* ... GmbH“, konnte die Adressatin die Bescheide nur dahingehend verstehen, dass der Bescheid vom ... Juli die Gewerbesteuern umfasst, die bis zum Zeitpunkt der Umwandlung entstanden sind, der Bescheid vom *. November den Zeitraum ab der Umwandlung.

38

2. Der Antrag der Antragstellerin zu 2) ist bereits unzulässig.

39

Der namens der „c* ... GmbH & Co. KG, diese vertreten durch die „c* ... GmbH“ gestellte Antrag ist auszulegen als Antrag der „c* ... GmbH“. Nach dem Rubrum der Klageschrift vom 12. September 2024 wird die Klägerin zu 2) bezeichnet als „c* ... GmbH & Co. KG, vertreten durch die C* ... GmbH [...] handelnd als Rechtsnachfolger der früheren Gesellschafter der c* ... GmbH & Co. KG“. Der Antrag kann nicht verstanden werden als Antrag der „c* ... GmbH & Co. KG“, da diese personenidentisch zu der

Antragstellerin zu 1) ist. Unter der Bezeichnung der „c* ... GmbH & Co. KG“ ist vielmehr die Gesamtheit der ehemaligen Gesellschafter der „c* ... GmbH & Co. KG“ gemeint, wie sich auch in dem Zusatz „handelnd als Rechtsnachfolger der früheren Gesellschafter der c* ... GmbH & Co. KG“ zeigt. Nach den Ausführungen des Bevollmächtigten der Antragstellerinnen war es im Vorfeld des Bescheidserlasses unklar, ob die Veräußerungsgewinne auf der Ebene der Gesellschaft, also der damaligen „c* ... GmbH & Co. KG“ zu versteuern sind, oder auf Ebene der veräußernden Körperschaft, also auf Ebene der Gesellschaftergesellschaften der damaligen „c* ... GmbH & Co. KG“. Der Bevollmächtigte der Antragstellerinnen argumentiert ferner damit, die „c* ... GmbH & Co. KG“ sei zwar nach der Umwandlung zivilrechtlich nicht mehr als solche existent, existiere aber als Steuersubjekt weiter fort. Vor diesem Hintergrund kann die Antragstellerin zu 2) nur als Gesamtheit der ehemaligen Gesellschafter der „c* ... GmbH & Co. KG“ verstanden werden, demnach als Antrag der „c* ... GmbH“, die nach Angabe der Bevollmächtigten der Antragstellerinnen die Rechtsnachfolgerin der ehemaligen Gesellschafter der „c* ... GmbH & Co. KG“ ist.

40

Der Antrag ist unzulässig, da es für einen Antrag der „c* ... GmbH“ an der erforderlichen Antragsbefugnis entsprechend § 42 Abs. 2 VwGO fehlt. Die „c* ... GmbH“ kann nicht geltend machen, durch die streitgegenständlichen Bescheide möglicherweise in eigenen Rechten verletzt zu sein, da sie bzw. die Gesellschafter der ehemaligen „c* ... GmbH & Co. KG“ nicht Adressaten der streitgegenständlichen Bescheide sind. Die streitgegenständlichen Bescheide richten sich, wie oben dargelegt, an die „V* ... GmbH“. Eine Antragsbefugnis ergibt sich auch nicht etwa aus dem Rechtsschein eines Verwaltungsaktes gegenüber der „c* ... GmbH“ bzw. deren Rechtsvorgängern. Die streitgegenständlichen Bescheide waren an die Antragstellerin zu 1) adressiert, wenn auch unter unrichtiger Bezeichnung. Aus der unrichtigen Bezeichnung der Gesellschaft ergibt sich aber kein Rechtsschein dahingehend, dass der Bescheid möglicherweise gegen die ehemaligen Gesellschafter gerichtet sein sollte. Es ist nicht ersichtlich, weshalb mit der Adressierung der Gesellschaft unter ihrer ehemaligen Benennung möglicherweise deren Gesellschafter als Adressaten der Bescheide gemeint sein sollten.

41

Die Kostenentscheidung ergibt sich aus §§ 154 Abs. 1, 159 Satz 1 VwGO i.V.m. § 100 Abs. 1 ZPO, sodass die Kosten des Verfahrens von den Antragstellerinnen nach Kopfteilen zu tragen sind.

42

Die Streitwertfestsetzung beruht auf §§ 53 Abs. 2 Nr. 2, 52 Abs. 3 S. 1 GKG i.V.m. Ziffer 1.5 des Streitwertkatalogs für die Verwaltungsgerichtsbarkeit (in Verfahren des vorläufigen Rechtsschutzes grundsätzlich $\frac{1}{2}$ des Streitwertes der Hauptsache, in Fällen von § 80 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 VwGO $\frac{1}{4}$ des für die Hauptsache anzunehmenden Streitwertes).