

# Urteil vom 15. Juli 2020, III R 68/18

## Freibetrag bei unterjähriger Begründung einer GmbH & atypisch Still

ECLI:DE:BFH:2020:U.150720.IIIR68.18.0

BFH III. Senat

GewStG § 11 Abs 1 S 3 Nr 1, GewStG § 2, GewStG § 5 Abs 1, GewStG VZ 2015 , EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, HGB § 230, HGB §§ 230ff

vorgehend FG Münster, 17. Oktober 2018, Az: 10 K 4079/16 G

## Leitsätze

1. Nimmt eine GmbH im laufenden Jahr eine natürliche Person als atypisch stillen Gesellschafter auf, so ist der für Einzelunternehmen und Personengesellschaften geltende Freibetrag von 24.500 € in dem an die GmbH als Geschäftsherrn zu adressierenden, die GmbH & atypisch Still betreffenden Gewerbesteuermessbescheid zu berücksichtigen.
2. Der GmbH selbst steht der Freibetrag nicht zu; der aufgrund des von ihr vor der Aufnahme des stillen Gesellschafters erzielten Gewinns ermittelte Gewerbeertrag ist daher nicht zu kürzen.

## Tenor

Das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 18.10.2018 - 10 K 4079/16 G wird aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Das Wirtschaftsjahr der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer im Jahr 2008 gegründeten GmbH, entspricht dem Kalenderjahr. Gesellschafter der Klägerin sind Frau BJ mit einer Kapitalbeteiligung von 2.500 € (10 %) und Herr UJ mit einer Beteiligung von 22.500 € (90 %). Letzterer ist Geschäftsführer der Klägerin.
- 2 Durch Gesellschafterbeschluss vom 01.12.2015 stimmten die beiden Gesellschafter der Aufnahme eines stillen Gesellschafters zu, der ab dem 18.12.2015 mit einer Kapitalbeteiligung von 1.000 € sowohl am Ergebnis als auch am Vermögen und dem Geschäftswert der Klägerin beteiligt werden sollte. Stiller Gesellschafter sollte Herr XJ werden. Zugleich schlossen die Klägerin und der aufzunehmende stille Gesellschafter am 01.12.2015 einen Vertrag über die Gründung einer atypisch stillen Gesellschaft. Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass vom 18.12.2015 an eine atypisch stille Gesellschaft, d.h. eine Mitunternehmerschaft, besteht.
- 3 Am 08.06.2016 beantragte die Klägerin für Vorauszahlungszwecke die Erteilung von Gewerbesteuermessbescheiden für die Kalenderjahre 2015 und 2016. Hierbei ermittelte sie für das Jahr 2015 unter Annahme eines gewerblichen Gewinns in Höhe von 34.873,94 € einen Gewerbeertrag in Höhe von 34.800 € und wies darauf hin, dass der Gewerbeertrag um den Freibetrag gemäß § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) zu kürzen sei.
- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte daraufhin den Gewerbesteuermessbetrag 2015 für die Klägerin mit Vorauszahlungsbescheid vom 20.07.2016 unter der Steuernummer ...20 auf 1.172 € fest. Als

Gewinn aus Gewerbebetrieb berücksichtigte er für die Zeit vom 01.01.2015 bis zum 17.12.2015 351/365stel des von der Klägerin für das gesamte Jahr 2015 angenommenen Gewinns in Höhe von 34.873,94 €, d.h. 33.536 €. Abgerundet ergab sich demnach ein Gewerbeertrag von 33.500 €. Den Freibetrag für natürliche Personen und Personengesellschaften nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG gewährte das FA nicht.

- 5 Einen weiteren Vorauszahlungsbescheid für 2015 über den Gewerbesteuermessbetrag richtete das FA unter der Steuernummer ...03 an die Klägerin "als Inhaberin des Handelsgewerbes mit einem oder mehreren still beteiligten Gesellschaftern". Der Bescheid erläuterte, dass der Gewinn zeitanteilig ab dem 18.12.2015 berücksichtigt worden sei. Dies führte unter Berücksichtigung des Freibetrages nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG zu einer Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages für Vorauszahlungszwecke in Höhe von 0 €.
- 6 Gegen den unter der Steuernummer ...20 ergangenen Vorauszahlungsbescheid vom 20.07.2016, dem der für den Zeitraum vom 01.01. bis 17.12.2015 ermittelte Gewinn zugrunde lag, legte die Klägerin fristgerecht Einspruch ein und bat um die Gewährung des vollen Freibetrages gemäß § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG in Höhe von 24.500 €. Außerdem beantragte sie, den von ihr ermittelten vorläufigen handelsrechtlichen Gewinn für das Jahr 2015 um einen bislang nicht berücksichtigten Investitionsabzugsbetrag zu kürzen, so dass sich ein Gewerbeertrag in Höhe von 26.400 € ergäbe, von dem der Freibetrag in Höhe von 24.500 € abzuziehen sei.
- 7 Das FA setzte daraufhin den Gewerbesteuermessbetrag 2015 für Vorauszahlungszwecke auf 889 € herab. Hierbei akzeptierte es die Kürzung um den Investitionsabzugsbetrag, versagte jedoch weiterhin die Gewährung des begehrten Freibetrages. Anschließend wies es den Einspruch der Klägerin gegen den Gewerbesteuermessbescheid für Vorauszahlungszwecke 2015 als unbegründet zurück.
- 8 Während des Klageverfahrens erging am 12.09.2017 ein Bescheid für 2015 über den Gewerbesteuermessbetrag, der gem. § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Verfahrens wurde. Der Messbetrag wurde aufgrund eines Gewinns aus Gewerbebetrieb in Höhe von 21.865 € und eines abgerundeten Gewerbeertrags in Höhe von 21.800 € auf 763 € festgesetzt. Dazu wurde erläutert, dass der Gewinn zeitanteilig bis zum 17.12.2015 berücksichtigt worden sei ( $22.738 \text{ €} \times 351/365 = 21.865 \text{ €}$ ).
- 9 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage als unbegründet ab (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2019, 127, mit Anm. Hennigfeld). Es entschied, einer GmbH, die im laufenden Jahr eine natürliche Person als atypisch stillen Gesellschafter aufnehme, sei der für Personengesellschaften geltende Freibetrag von 24.500 € für Zeiträume vor dessen Aufnahme nicht zu gewähren.
- 10 Während des Revisionsverfahrens wurde der dem FG-Urteil zugrunde liegende Gewerbesteuermessbescheid für 2015 vom 12.09.2017 aus für den Rechtsstreit unerheblichen Gründen noch zweimal geringfügig geändert: Mit dem nach § 35b Abs. 1 GewStG geänderten Bescheid vom 20.04.2020 wurde der Messbetrag auf 805 € erhöht und sodann mit Bescheid vom 09.06.2020 auf 773 € reduziert.
- 11 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 12 Sie trägt vor, die sachliche Steuerpflicht habe nicht gewechselt, da die unterjährig begründete atypisch stille Gesellschaft kein selbständiges Steuerobjekt darstelle. Sie --die GmbH-- habe ihre sachliche Steuerpflicht nicht an die Mitunternehmerschaft verloren, sondern behalte sie nach der Regelung in R 5.1 Abs. 2 Satz 1 der Gewerbesteuer-Richtlinien bei. Daher sei der Freibetrag auf den gesamten Gewerbeertrag vor und nach der Begründung der stillen Gesellschaft anzuwenden.
- 13 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
  1. das FG-Urteil aufzuheben und den Gewerbesteuermessbescheid für 2015 vom 09.06.2020 dahin zu ändern, dass der Freibetrag gemäß § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG in voller Höhe auf den im Zeitraum vom 01.01.2015 bis 31.12.2015 erzielten Gewerbeertrag gewährt wird,
  2. die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.
- 14 Das FA beantragt,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 15** Die Revision der Klägerin führt aus verfahrensrechtlichen Gründen zur Aufhebung des angefochtenen Urteils (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Sie ist jedoch in der Sache unbegründet.
- 16** Das FG hat über die Rechtmäßigkeit des Gewerbesteuermessbescheids für 2015 vom 12.09.2017 entschieden, an dessen Stelle jedoch nach Verkündung des FG-Urteils gemäß § 68 Satz 1, § 121 Satz 1 FGO zunächst der Änderungsbescheid vom 20.04.2020 und sodann der Änderungsbescheid vom 09.06.2020 trat. Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde mit der Folge, dass das FG-Urteil keinen Bestand mehr haben kann (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 06.12.2007 - V R 61/05, BFHE 221, 55, BStBl II 2008, 695; vom 19.05.2010 - XI R 78/07, BFH/NV 2010, 2132, Rz 21). Einer Zurückverweisung an das FG nach § 127 FGO bedarf es nicht, weil sich durch die Änderungsbescheide der bisherige Streitstoff nicht verändert hat.
- 17** Der erkennende Senat entscheidet deshalb in der Sache selbst (§ 126 Abs. 2 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO) und weist die Klage ab. Das FG hat zu Recht erkannt, dass der Klägerin der Freibetrag für natürliche Personen und Personengesellschaften nicht zusteht.
- 18** 1. Die Tätigkeit der Klägerin, einer GmbH, gilt stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG) und unterliegt daher der Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG). Da sie als GmbH eine Kapitalgesellschaft ist (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes), wird ihr Gewerbeertrag nicht um den Freibetrag für natürliche Personen und Personengesellschaften (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG) gekürzt.
- 19** 2. Ein stiller Gesellschafter ist Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG), wenn er Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerisiko trägt (ständige Rechtsprechung, z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.V.3.c der Gründe; BFH-Urteile vom 22.08.2002 - IV R 6/01, BFH/NV 2003, 36; vom 01.07.2010 - IV R 100/06, BFH/NV 2010, 2056, Rz 34).
- 20** Nimmt eine GmbH einen stillen Gesellschafter auf, der als Mitunternehmer zu behandeln ist --atypisch stiller Gesellschafter--, so handelt es sich bei der dadurch entstehenden sog. "GmbH & atypisch Still" um eine "andere Gesellschaft" i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind. Objektiv oder sachlich gewerbesteuerpflichtig ist dann nicht die GmbH, sondern es sind die Beteiligten des atypisch stillen Gesellschaftsvertrags (Geschäftsinhaber und stille Gesellschafter) --als Mitunternehmer-- unabhängig von ihrer fehlenden dinglichen Beteiligung am Gesellschaftsvermögen; der von ihnen gemeinschaftlich geführte Betrieb bildet einen selbständigen Steuergegenstand (BFH-Urteile vom 25.07.1995 - VIII R 54/93, BFHE 178, 448, BStBl II 1995, 794; vom 25.10.1995 - I R 76/93, BFH/NV 1996, 504, Rz 16; vom 30.08.2007 - IV R 47/05, BFHE 219, 180, BStBl II 2008, 200; BFH-Beschluss vom 11.08.2011 - I B 179/10, BFH/NV 2011, 2052, Rz 9). Dieser Gewerbebetrieb der atypisch stillen Gesellschaft besteht neben dem selbständigen Gewerbebetrieb der GmbH; für beide Gewerbebetriebe sind von der GmbH als der Inhaberin des Unternehmens eigenständige Gewerbesteuererklärungen abzugeben (BFH-Urteil vom 08.12.2016 - IV R 8/14, BFHE 256, 175, BStBl II 2017, 538).
- 21** Einer GmbH & atypisch Still ist der Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG zu gewähren, obwohl der gesetzgeberische Grund des Freibetrages, die fehlende Abziehbarkeit der an Gesellschafter-Geschäftsführer gezahlten Vergütungen, bei ihr nicht zutrifft (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 10.11.1993 - I R 20/93, BFHE 173, 184, BStBl II 1994, 327; vom 08.02.1995 - I R 127/93, BFHE 177, 332, BStBl II 1995, 764; vom 27.03.1996 - I R 100/94, BFH/NV 1996, 798; in BFHE 219, 180, BStBl II 2008, 200). Der Gewerbeertrag ist bei unterjähriger Begründung einer Mitunternehmerschaft um den vollen und nicht bloß um einen zeitanteiligen Freibetrag zu kürzen (vgl. Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 9. Aufl., § 11 Rz 7; Blümich/Gosch, § 11 GewStG Rz 11).
- 22** Eine derartige atypisch stille Gesellschaft bestand unstreitig vom 18.12.2015 an zwischen der Klägerin und Herrn XJ. Sachlich steuerpflichtig sind daher insoweit diese als Mitunternehmer.
- 23** 3. Von der sachlichen Steuerpflicht der atypisch stillen Gesellschaft ist die persönliche Steuerpflicht zu unterscheiden. Bei der stillen Gesellschaft i.S. der §§ 230 ff. des Handelsgesetzbuchs handelt es sich um eine Personengesellschaft in Form der Innengesellschaft (MüKoHGB/Karsten Schmidt, 4. Aufl., § 230 Rz 7). Für die atypische stille Gesellschaft gilt insoweit nichts anderes (MüKoHGB/Karsten Schmidt, a.a.O., § 230 Rz 81).
- 24** Eine GmbH & atypisch Still kann als reine Innengesellschaft nicht Beteiligte in einem Verfahren wegen Gewerbesteuer sein (BFH-Urteil in BFH/NV 1996, 798, Rz 23); die für sie ermittelten Besteuerungsmerkmale sind

deshalb in einem gegen den Geschäftsherrn --die GmbH-- als Steuerschuldner gerichteten  
Gewerbsteuermessbescheid zu erfassen (BFH-Urteile vom 14.09.1989 - IV R 85/88, BFH/NV 1990, 591; in BFHE  
173, 184, BStBl II 1994, 327; in BFHE 178, 448, BStBl II 1995, 794).

- 25** Aufgrund des Fehlens eines gemeinschaftlichen Vermögens ist der Inhaber des Handelsgeschäftes, somit die GmbH, nach § 5 Abs. 1 GewStG Steuerschuldner hinsichtlich der Gewerbebesteuer der atypisch stillen Gesellschaft (z.B. BFH-Urteile vom 12.11.1985 - VIII R 364/83, BFHE 145, 408, BStBl II 1986, 311; in BFHE 178, 448, BStBl II 1995, 794; in BFH/NV 1996, 798). Die GmbH ist auch Adressat des die GmbH & atypisch Still betreffenden Gewerbsteuermessbescheids. Die entgegenstehende Auffassung der Klägerin beruht auf einer Verwechslung der hier auseinander fallenden sachlichen Steuerpflicht und der Steuerschuldnerschaft (vgl. dazu auch BFH-Urteil in BFHE 256, 175, BStBl II 2017, 538).
- 26** 4. Für den Streitfall --die unterjährige Begründung einer GmbH und atypisch Still infolge der Aufnahme einer natürlichen Person als stiller Gesellschafter-- ergibt sich somit Folgendes:
- 27** a) Das FA hat zu Recht den streitbefangenen Gewerbsteuermessbescheid für 2015, der den gesamten Gewerbeertrag der Klägerin im gesamten Erhebungszeitraum berücksichtigt, an die Klägerin gerichtet. Dahinstehen kann, ob das FA zutreffend lediglich den zeitanteiligen Gewinn vom 01.01.2015 bis zum 17.12.2015 als Gewinn aus Gewerbebetrieb angesetzt hat, statt den im gesamten Kalenderjahr auf die Klägerin entfallenden Gewinn und der Hinzurechnungen um ihren Anteil am Gewinn der atypisch stillen Gesellschaft zu kürzen (§ 9 Nr. 2 GewStG). Denn dies hat auf die Höhe des Messbetrags keinen Einfluss; es könnte sich allenfalls um zwei einander kompensierende Fehler bei der Feststellung der nicht selbständig anfechtbaren Besteuerungsgrundlagen handeln (§ 157 Abs. 2 der Abgabenordnung). Der Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG ist der Klägerin zu Recht nicht gewährt worden.
- 28** b) Der zweite, hier nicht streitige Gewerbsteuermessbescheid, der den Gewinn der vom 18.12.2015 an bestehenden atypisch stillen Gesellschaft betrifft und auf der sachlichen Steuerpflicht der GmbH und des stillen Gesellschafters als Mitunternehmer beruht, ist vom FA ebenfalls zutreffend an die Klägerin gerichtet worden. Der seit ihrer Begründung, d.h. dem 18.12.2015, erzielte Gewinn der Mitunternehmerschaft ist zutreffend um den (vollen) Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG gekürzt worden.
- 29** 5. Der Antrag, die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären, ist im Revisionsverfahren unzulässig, da die Entscheidung nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO sachlich zum Kostenfestsetzungsverfahren gehört. Zuständig ist insoweit das FG als das Gericht des ersten Rechtszugs (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 29.05.2018 - IX R 8/17, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2019, 373, Rz 16, m.w.N.).
- 30** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 und Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)