www.nrwe.de
Justiz-ONLINE
NRWE - Rechtsprechungsdatenbank der Gerichte in Nordrhein-Westfalen

Finanzgericht Münster, 10 K 4079/16 G

Datum:	18.10.2018
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	10. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	10 K 4079/16 G
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2018:1018.10K4079.16G.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Zu entscheiden ist, ob die Klägerin, eine GmbH, im Veranlagungszeitraum 2015 einen Anspruch auf die Gewährung des Gewerbesteuerfreibetrages nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) hat.

Die Klägerin wurde mit Gesellschaftsvertrag vom ….2008 gegründet und betreibt ihr Unternehmen in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH). Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist ….

Geschäftsjahr ist das Kalenderjahr.

Gesellschafter der Klägerin sind Frau B J mit einer Kapitalbeteiligung von 2.500 € (10 %) und Herr U J mit einer Beteiligung von 22.500 € (90 %). Letzterer ist zugleich Geschäftsführer der Klägerin.

Mit Gesellschafterbeschluss vom 01.12.2015 stimmten die beiden Gesellschafter der Klägerin der Aufnahme eines stillen Gesellschafters zu, der ab dem 18.12.2015 mit einer Kapitalbeteiligung von 1.000 € am Ergebnis sowie am Vermögen und dem Geschäftswert der Klägerin beteiligt werden sollte. Stiller Gesellschafter sollte Herr X J werden.

Zugleich schlossen die Klägerin und der aufzunehmende stille Gesellschafter, Herr X J, am 01.12.2015 einen Vertrag über die Gründung einer atypisch stillen Gesellschaft.

Wegen der Einzelheiten wird auf das Protokoll der Gesellschafterversammlung vom 01.12.2015 sowie den Vertrag über die atypische stille Gesellschaft Bezug genommen.

Das Bestehen einer atypisch stillen Gesellschaft, d. h. einer Mitunternehmerschaft, ab dem 18.12.2015 ist zwischen den Beteiligten unstreitig.

Am 08.06.2016 beantragte die Klägerin für Vorauszahlungszwecke die Erteilung von Gewerbesteuermessbescheiden für die Kalenderjahre 2015 und 2016. Hierbei ermittelte sie unter Annahme eines gewerblichen Gewinns in Höhe von 34.873,94 € im Jahr 2015 einen Gewerbeertrag in Höhe von 34.800 € und unter Annahme eines Gewinns aus Gewerbetrieb in Höhe von 29.608 € im Jahr 2016 einen Gewerbeertrag in Höhe von 29.600 €. Die Klägerin wies ferner darauf hin, der Gewerbeertrag sei um den Freibetrag gemäß § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG zu kürzen.

Der Beklagte setzte daraufhin den Gewerbesteuermessbetrag 2016 für Zwecke der Vorauszahlungen auf 0 € fest.

Den Gewerbesteuermessbetrag 2015 setzte der Beklagte mit Vorauszahlungsbescheid vom 20.07.2016 für die Klägerin unter der Steuernummer xxxxx für die Zeit vom 01.01.2015 bis zum 17.12.2015 auf 1.172 € fest. Als gewerblichen Gewinn berücksichtigte er 351/365tel des von der Klägerin angenommenen Gewinns in Höhe von 34.873,94 €, d. h. 33.536 €. Abgerundet ergab sich demnach ein Gewerbeertrag von 33.500 €. Einen Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG gewährte der Beklagte nicht.

Für die atypisch stille Gesellschaft erließ der Beklagte ebenfalls einen Vorauszahlungsbescheid für 2015 über den Gewerbesteuermessbetrag. Die Festsetzung erfolgte unter der Steuernummer yyyyyy und betraf die Zeit ab dem 18.12.2015. Insoweit legte der Beklagte einen zeitanteiligen Gewinn in Höhe 14/365tel des angenommenen Gewinns der Klägerin in Höhe von 34.873,94 € zugrunde. 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 €.

Gegen den unter der Steuernummer xxxxx erlassenen Vorauszahlungsbescheid vom 20.07.2016 legte die Klägerin fristgerecht Einspruch ein und bat um die Gewährung des vollen Gewerbesteuerfreibetrages gemäß § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG i. H. v. 24.500 €. Zudem beantragte die Klägerin den von ihr ermittelten aktuellen vorläufigen handelsrechtlichen Gewinn für das Jahr 2015 in Höhe von 34.282,94 € um einen bislang nicht berücksichtigten Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 8.426,42 € zu kürzen, so dass sich ein Gewerbeertrag in Höhe von 26.400 € ergäbe, von dem der Freibetrag in Höhe von 24.500 € in Abzug zu bringen sei.

Der Beklagte änderte daraufhin den Vorauszahlungsbescheid für 2015 über den Gewerbesteuermessbetrag und setzte den Gewerbesteuermessbetrag für Vorauszahlungszwecke auf 889 € fest. Hierbei akzeptierte er die Kürzung um den Investitionsabzugsbetrag, versagte jedoch weiterhin die Gewährung des Gewerbesteuerfreibetrages. Insoweit wird auf die Berechnung im Schreiben des Beklagten vom 03.08.2016 verwiesen.

Im Anschluss wies der Beklagte den Einspruch der Klägerin gegen den Vorauszahlungsbescheid 2015 mit Einspruchsentscheidung vom 02.12.2016 als unbegründet zurück.

Mit ihrer Klage macht die Klägerin geltend, sie habe im Streitjahr 2015 einen Anspruch auf die Gewährung des Gewerbesteuerfreibetrages nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1

GewStG, da sich eine natürliche Person als atypisch stiller Gesellschafter an ihrem gewerblichen Unternehmen beteiligt habe.

Der Gewerbesteuerfreibetrag sei in voller Höhe ohne zeitanteilige Kürzung zu gewähren.

Für die atypische stille Gesellschaft als Innengesellschaft bestehe lediglich eine objektive Gewerbesteuerpflicht, da die subjektive Gewerbesteuerpflicht und damit die Steuerschuldnerschaft unverändert bei ihr als Inhaberin des Handelsgewerbes liege.

Bei einer Betriebseröffnung oder -schließung im Laufe des Erhebungszeitraums sei der Freibetrag in voller Höhe zu gewähren. Nichts anderes dürfe für den Fall der Begründung einer Mitunternehmerschaft während des Erhebungszeitraums – vorliegend zum 18.12.2015 – gelten. Denn eine Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrages und demnach auch des Gewerbesteuerfreibetrages finde lediglich für den Wechsel der Steuerschuldnerschaft zwischen Einzelunternehmen und Personengesellschaften statt, da sonst die Möglichkeit der doppelten Gewährung des Freibetrages bestünde. Diese Möglichkeit sei im Streitfall jedoch ausgeschlossen, da sie, die Klägerin, vor der Gründung der Mitunternehmerschaft keinen Anspruch auf die Gewährung des Freibetrages gehabt habe.

Für Zwecke der Einkommensteuer möge die zeitanteilige Zuordnung der Einkünfte – wie hier vom Beklagten mit 14/365 des Gewinns vorgenommen – zutreffend sein. Aus gewerbesteuerlicher Sicht sei jedoch zu beachten, dass es an einer Rechtsgrundlage für die Aufteilung des Gewerbeertrages fehle. Denn es sei nicht zu einem Wechsel des Steuerschuldners gekommen. Die Steuerschuldnerschaft sei bei ihr, der Klägerin, verblieben.

Eine Kürzung des Gewerbesteuerfreibetrages verstieße darüber hinaus gegen den allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG).

Der Beklagte hat am 12.09.2017 einen Gewerbesteuermessbescheid für den Veranlagungszeitraum 2015 erlassen.

Die Klägerin beantragt,

- 1. den Gewerbesteuermessbescheid 2015 vom 12.09.2017 dahingehend zu ändern, dass der Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG gewährt wird,
- 2. hilfsweise, die Revision zuzulassen,
- 3. die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er ist der Auffassung, der Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG sei im Veranlagungszeitraum 2015 für die atypische stille Gesellschaft nur für die Zeit vom 18.12.2015 bis zum 31.12.2015 zu gewähren. Der Klägerin selbst sei im Streitjahr 2015 kein Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG zu gewähren, da ihr als Kapitalgesellschaft ein solcher nicht zustehe.

Er, der Beklagte, habe für das Jahr 2015 daher zutreffend 2 Gewerbesteuermessbescheide erlassen, und zwar für den Zeitraum vom 01.01.2015 bis zum 17.12.2015 unter der Steuernummer der Klägerin und für den Zeitraum vom 18.12.2015 bis zum 31.12.2015 unter der Steuernummer der Mitunternehmerschaft, d. h. der atypisch stillen Gesellschaft.

Bei der atypisch stillen Gesellschaft habe sich der Gewerbesteuerfreibetrag nicht in voller Höhe ausgewirkt, da der zeitanteilige Gewinn lediglich mit 1.014 € bemessen worden sei.

Wegen des weiteren Sach- und Streitstandes wird auf die gewechselten Schriftsätze, die beigezogenen Verwaltungsvorgänge sowie die Verfahrensakte Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.

Der Gewerbesteuermessbescheid 2015 vom 12.09.2017 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht gemäß § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) in ihren Rechten.

1. Gegenstand der Klage ist der Gewerbesteuermessbescheid 2015 vom 12.09.2017, der während des Klageverfahrens ergangen ist. Dieser Bescheid hat den für Vorauszahlungszwecke erteilten Gewerbesteuermessbescheid 2015 vom 20.07.2016 (Steuernummer xxxxx) ersetzt. Er ist gemäß § 68 Satz 1 der FGO zum Gegenstand des Verfahrens geworden.

2. Der Beklagte hat zu Recht den Gewerbesteuermessbetrag für die Klägerin bis zur Gründung der atypisch stillen Gesellschaft und für die nachfolgende Zeit für die atypisch stille Gesellschaft bestehend aus der Klägerin und X J ermittelt und festgesetzt.

Nach § 14 GewStG ist der Gewerbesteuermessbetrag nicht anknüpfend an die Steuerschuldnerschaft nach § 5 Abs. 1 GewStG (persönliche Steuerpflicht), sondern nach der sachlichen Steuerpflicht festzusetzen (BFH-Urteil vom 25.04.2018 – IV R 8/16, BStBl II 2018, 484). Wechselt die sachliche Steuerpflicht während des Erhebungszeitraums ist trotz unveränderter Schuldnerschaft der Gewerbeertrag nach der unterschiedlichen sachlichen Steuerpflicht zu ermitteln, wie dies der Beklagte getan hat.

sachlichen Steuerpflicht zu ermitteln, wie dies der Beklagte getan hat.

a) Im Streitfall war die Klägerin mit ihrem Gewerbe gemäß § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG kraft Rechtsform mit ihrem gesamten Betrieb gewerbesteuerpflichtig und unterhielt daher einen einzigen einheitlichen Gewerbebetrieb. 42

Die ab dem 18.12.2015 gegründete atypisch stille Beteiligung am Gewerbebetrieb der Klägerin erfüllte nach den vereinbarten Bedingungen die Voraussetzungen einer Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG. Dies ist zwischen den Beteiligten unstreitig, so dass sich weitere Ausführungen dazu erübrigen. 43

Die Gesellschafter einer solchen atypisch stillen Gesellschaft als eigenständiger Mitunternehmerschaft sind als Unternehmer des Gewerbebetriebs anzusehen, auf den sich die sachliche Gewerbesteuerpflicht erstreckt. Die atypische stille Gesellschaft bildet insoweit ein selbstständiges Steuerobjekt. Sie hat zwar kein eigenständiges zivilrechtliches Betriebsvermögen; das Betriebsvermögen des Geschäftsinhabers, hier der Klägerin, wird vom Geschäftsinhaber aber im eigenen Namen, jedoch für Rechnung der atypisch stillen Gesellschaft verwaltet (BFH-Urteile vom 10.11.1993 - I R 20/93, BStBl II 1994,327; vom 08.12.2016 - IV R 8/14, BStBl II 2017, 538). Dieser Betrieb des Geschäftsinhabers wird für die Dauer der atypisch stillen Beteiligung ertragsteuerlich der Mitunternehmerschaft zugerechnet, das heißt wie eine Einbringung des Betriebs nach § 24 Umwandlungssteuergesetz gewürdigt und als Betriebsvermögen der atypisch stillen Gesellschaft angesehen (BFH-Urteile vom 24.04.2014 - IV R 34/10, BStBl II 217, 233; vom 08.12.2016 - IV R 8/14, BStBl II 2017, 538; vom 01.03.2018 –IV R 38/15, BStBl II 2018, 587; Keß in Lenski/Steinberg, GewStG, § 2 Rz. 2256). 44

Da die atypische stille Gesellschaft selbst kein zivilrechtliches Gesamthandsvermögen hat, ist sie eine Innengesellschaft, so dass sie zwar sachlich gewerbesteuerpflichtig ist, jedoch nicht Steuerschuldner nach § 5 Abs. 1 GewStG ist. Steuerschuldner ist der Inhaber des Geschäftsbetriebs, hier die Klägerin. Steuerschuldnerschaft und sachliche Steuerpflicht fallen insoweit auseinander (BFH-Urteil vom 22.01.2009 -IV R 90/05, BFH/NV 2009, 843; vom 08.12.2016 - IV R 8/14, BStBl II 2017, 538). 45

Diese steuerrechtliche Einordnung hat zur Folge, dass der Gewerbebetrieb der Klägerin nach § 2 Abs. 2 GewStG während des Bestehens der Mitunternehmerschaft seine eigene sachliche Gewerbesteuerpflicht verliert und insoweit in der sachlichen Gewerbesteuerpflicht des Gewerbebetriebs der Mitunternehmerschaft als tatsächlicher nämlicher Gewerbebetrieb aufgeht. 46

Dieses Ergebnis des Wechsels der sachlichen Gewerbesteuerpflicht wird auch den Unterschieden der Regelungen zur Ermittlung des Gewerbeertrags für den Gewerbebetrieb einer Kapitalgesellschaft (z.B. §§ 8 Nr. 5, Nr. 9, 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GewStG) und einer Mitunternehmerschaft (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG) gerecht. 47

b) Im Rahmen der Ermittlung der Gewerbeerträge für die Zeit bis zur Gründung der atypisch stillen Gesellschaft und für die Zeit des Bestehens der atypisch stillen Gesellschaft ist der Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG zutreffend nur zum Gewerbeertrag der atypisch stillen Gesellschaft als eigenständigem sachlich gewerbesteuerrechtlichem Objekt berücksichtigt worden. 48

Nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG ist bei der Berechnung der Gewerbesteuer der auf volle 100 € abgerundete Gewerbeertrag bei natürlichen Personen und bei Personengesellschaften um einen Freibetrag i.H.v. 24.500 €, höchstens in Höhe des abgerundeten Gewerbeertrags, zu kürzen. 49

Der Freibetrag bezieht sich nicht auf den von einem bestimmten Steuersubjekt bezogenen Gewinn oder Gewinnanteil, sondern auf den Ertrag, den der vom jeweiligen Rechtsträger losgelöste Gewerbebetrieb an sich erwirtschaftet hat (BFH-Urteil vom 25.04.2018 IV R 8/16, BFH/NV 2018, 890). Er wird für den einzelnen sachlich steuerpflichtigen Gewerbebetrieb gewährt (Sarrazin in Lenski/Steinberg, GewStG, § 11 Rz. 14; BFH-Urteil vom 08.02.1995 - I R 127/93, BStBl II 1995, 764). 50

Folge hiervon ist des Weiteren, dass für das von einer Kapitalgesellschaft betriebene Unternehmen selbst dann der hierfür ermittelte Gewerbeertrag nur einmal um den Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG zu kürzen ist, wenn der Beteiligung der stillen Gesellschafter (oder anderen Innengesellschafter) am (gesamten) Betrieb mehrere 2-gliedrige Gesellschaftsverträge unterliegen (BFH-Urteil vom 23.04.2009 IV R 73/06, BStBl II 2010, 40). 51

Besteht die Gewerbesteuerpflicht nicht während des ganzen Kalenderjahres, etwa wegen Betriebsschließung, aber auch bei Betriebseröffnung, gilt ein abgekürzter Erhebungszeitraum (§ 14 Satz 3 GewStG), der Freibetrag ist gleichwohl in voller Höhe zu gewähren (Hidien, jurisPR-SteuerR 30/2018 Anm. 3). 52

Mit dem Freibetrag gemäß § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG will der Gesetzgeber in typisierender Form einen fiktiven Unternehmerlohn berücksichtigen, um natürliche Personen und Personengesellschaften mit Kapitalgesellschaften gleichzustellen, die ihrerseits den Gewinn um Geschäftsführergehälter mindern können, auch wenn sie an ihre Gesellschafter gezahlt werden. Dieser Regelungszweck steht der Gewährung des Freibetrages bei der Beteiligung von Kapitalgesellschaften an der atypisch stillen Gesellschaft nicht entgegen. Zwar ist die Gewährung des Freibetrags nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG unter Berücksichtigung dieses Gesetzeszwecks nicht erforderlich, wenn an einer atypisch stillen Gesellschaft nur Kapitalgesellschaften beteiligt sind, weil die Kapitalgesellschaften die Geschäftsführervergütungen als Betriebsausgaben steuerlich abziehen können. Zu einer über den Gesetzeszweck hinausgehenden Begünstigung kommt es insoweit auch, wenn nur der Unternehmensinhaber, nicht aber der atypisch still Beteiligte eine Kapitalgesellschaft ist. Auch bei solchen Konstellationen wird der Freibetrag nach der zutreffenden ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ebenfalls gewährt, obwohl die Kapitalgesellschaft als Unternehmensinhaber Geschäftsführergehälter gewinnmindernd abziehen kann. Bedenken gegen dieses Ergebnis hat der Bundesfinanzhof auch im Hinblick auf Sinn und Zweck der Freibetragsregelung nicht erhoben. § 11 Abs. 1 Satz3 Nr. 1 GewStG stellt auf die sachlich gewerbesteuerpflichtige Personengesellschaft und nicht auf die an ihr beteiligten Gesellschafter ab. Der Gesetzgeber hat damit bewusst in Kauf genommen, dass die durch die Gewährung des Freibetrags gewährte Begünstigung auch in Fällen eintritt, in denen sie nicht unbedingt geboten erscheint. Für eine einschränkende Auslegung (teleologische Reduktion) von § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG ist insoweit kein Raum (BFH-Urteil vom 30.08.2007 IV R 47/05, BStBl II 2008, 200). 53

Der Freibetrag ist nach diesen Grundsätzen zutreffend nur beim Gewerbeertrag für die sachliche Gewerbesteuerpflicht der atypisch stillen Gesellschaft als Objekt der Gewerbesteuer und nicht beim Gewerbeertrag der Klägerin für die Zeit bis zur Gründung der atypisch stillen Gesellschaft als davon zu trennenden Objekt der Gewerbesteuer berücksichtigt worden. 54

3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 55

4. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Fortbildung des Rechts und zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zugelassen, da ein Streitfall mit der vorliegenden Problemstellung bei einer unterjährigen Begründung einer atypisch stillen Gesellschaft höchstrichterlich bisher nicht entschieden ist. 56

5. Eine Entscheidung über den Klageantrag zu 3 erübrigt sich nach der Klageabweisung und Kostenentscheidung. 57

… … … 58

Seite drucken Seite speichern

www.nrwe.de
Justiz-ONLINE
NRWE - Rechtsprechungsdatenbank der Gerichte in Nordrhein-Westfalen