

# Urteil vom 24. Oktober 2012, X R 36/10

**Zwei Gewerbebetriebe i.S.d. § 2 GewStG bei Betrieb einer Photovoltaikanlage und eines Einzelhandels -  
Zusammenfassung mehrerer gewerblicher Betätigungen eines Unternehmers zu einem einheitlichen Gewerbebetrieb -  
Keine Geringfügigkeitsgrenze im GewStG**

BFH X. Senat

GewStG § 2 Abs 1, GewStG § 11 Abs 1 S 3 Nr 1, GewStG VZ 2005 § 2 Abs 1, GewStG VZ 2005 § 11 Abs 1 S 3 Nr 1,  
InvZulG § 2, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 21. September 2010, Az: 2 K 282/07

## Leitsätze

NV: Das Betreiben eines Einzelhandelsgeschäftes und das Betreiben einer Photovoltaikanlage, bei der der erzeugte Strom vollständig an den örtlichen Energieversorger abgegeben wird, sind ungleichartige und sich nicht ergänzende Tätigkeiten, die keinen einheitlichen Gewerbebetrieb bilden (Abgrenzung zum BFH-Urteil vom 15. September 2010 X R 21/08, BFH/NV 2011, 235) .

## Tatbestand

- 1** I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betreibt einen Einzelhandelsbetrieb, in dem er Zeitungen, Zeitschriften, Tabakwaren, Eis und Tee, Touristenartikel aller Art, Eisenwaren, Spielwaren, Haushalts- und Gartenbedarfsartikel, Textilien, Bücher und Heizöl verkauft. Ferner betreibt er in diesem Betrieb ein eigenes Tanklager, die Außenstelle einer Bank sowie eine Fahrradvermietung.
- 2** Darüber hinaus erzielt der Kläger Einkünfte aus einer im Streitjahr 2005 auf dem Dach seines Betriebsgebäudes installierten Photovoltaikanlage. Er verbraucht den erzeugten elektrischen Strom nicht selbst, sondern speist ihn gegen entsprechende Vergütung in das Netz des örtlichen Energieversorgungsunternehmens X ein.
- 3** Der Kläger erklärte im Streitjahr einen einheitlichen Gewinn aus dem Betrieb von Einzelhandel und Photovoltaikanlage in Höhe von insgesamt 47.159 €. Die Photovoltaikanlage aktivierte er in der Bilanz zum 31. Dezember 2005 als "andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung" mit 22.530 €. Die Erlöse aus dem Betrieb der Photovoltaikanlage betragen 815,69 €, die Abschreibungen 7.180,23 €, so dass der aus dem Einzelhandel resultierende Gewinn durch den Betrieb der Photovoltaikanlage um 6.364,54 € reduziert wurde.
- 4** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte für den Einzelhandel den Gewerbesteuermessbetrag 2005 ohne Berücksichtigung dieser Verluste fest. Für die Photovoltaikanlage stellte das FA mit gesondertem Bescheid einen vortragsfähigen Gewerbeverlust in Höhe von 6.364 € fest.
- 5** Seine nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage begründete der Kläger damit, er sehe den Betrieb der Photovoltaikanlage als Teil seiner gesamten betrieblichen Aktivitäten an und gehe von einem einheitlichen Gewerbebetrieb aus.
- 6** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 2102 veröffentlichten Urteil als unbegründet ab.
- 7** Mit seiner Revision macht der Kläger geltend, die Annahme eines selbstständigen Gewerbebetriebs erfordere eine vollkommene Eigenständigkeit, die im Streitfall nicht gegeben sei. Die körperliche Verbundenheit der Photovoltaikanlage mit dem Betriebsgebäude führe zwangsläufig zu einer sachlichen Verbundenheit. Eine organisatorische Verflechtung sei ebenfalls gegeben, da er, der Kläger, eine organisatorische Trennung weder vorgenommen noch beabsichtigt habe und diese auch kaum möglich sei. Die Photovoltaikanlage sei vollständig in

die Gewinnermittlung seines Gewerbebetriebs integriert. Eine finanzielle und wirtschaftliche Verflechtung sei dadurch gegeben, dass die Stromerlöse in den wirtschaftlichen Kreislauf des Gesamtbetriebs fließen.

- 8 Im Übrigen sei die vom FA vorgenommene Gewinnermittlung (Stromerlöse abzüglich der Absetzung für Abnutzung für die Photovoltaikanlage) unrichtig; es hätten auch Teile des Betriebsvermögens des Einzelhandels in das Betriebsvermögen des Photovoltaikbetriebs überführt und weitere anteilige Kosten wie z.B. Versicherungen berücksichtigt werden müssen.
- 9 Es sei zudem auf das Investitionszulagengesetz 2007 (InvZulG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 23. Februar 2007 (BGBl I 2007, 282) hinzuweisen, bei dem die Finanzverwaltung anerkenne, dass eine Photovoltaikanlage gefördert werden könne, wenn sie auf dem Betriebsgebäude angebracht sei, in dem ein begünstigter Betrieb seine begünstigte Gewerbetätigkeit ausübe (vgl. Thüringer Landesfinanzdirektion --LFD--, Erlass vom 8. November 2007 - InvZ 1280 A - 06 - A 2.15, Steuer-Eildienst --StE-- 2008, 45; im Ergebnis ebenso Bundesministerium der Finanzen --BMF--, Erlass vom 8. Mai 2008 IV C 3 - InvZ 1015/07/0001, BStBl I 2008, 590, Rz 111).
- 10 Der Anteil der Stromerlöse an seinen gesamten Umsätzen betrage zwischen 1 % und 1,2 %. Die Erzeugung von elektrischem Strom sei damit von so untergeordneter Bedeutung, dass von einem einheitlichen Gewerbebetrieb auszugehen sei. Es gäbe im Steuerrecht zahlreiche Gesetze, Urteile und Verwaltungsanweisungen, in denen Sachverhalte von untergeordneter Bedeutung zu Gunsten der Praktikabilität geregelt würden. Auch werde der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verletzt, wenn eine geringfügige Tätigkeit eine unverhältnismäßige Rechtsfolge auslöse und damit eine Bedeutung erlange, die ihr von ihrem wirtschaftlichen Gewicht her nicht zukomme. Er schlage daher vor, zwischen dem Betrieb von Kleinanlagen und solchen Anlagen zu unterscheiden, die eine bestimmte Größe überschreiten. Damit sei es möglich, Kleinanlagen --z.B. bis zu einer Grenzgröße von 10 kwp-- in bestehende Gewerbebetriebe zu integrieren.
- 11 Der Kläger beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Gewerbesteuermessbescheid vom 3. April 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. August 2007 dergestalt zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag für 2005 auf 352 € festgesetzt wird.
- 12 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 13 II. Die Revision ist unbegründet. Der angefochtene Gewerbesteuermessbescheid ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht den Betrieb von Einzelhandel und Photovoltaikanlage nicht als einheitlichen Gewerbebetrieb gemäß § 2 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) angesehen.
- 14 1. Nach § 2 Abs. 1 GewStG bildet jeder stehende Gewerbebetrieb einen Steuergegenstand der Gewerbesteuer. Unterhält ein Unternehmer gleichzeitig mehrere sachlich selbstständige Gewerbebetriebe, unterliegt jeder dieser Gewerbebetriebe für sich der Gewerbesteuer (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH--, vgl. z.B. Urteil vom 7. August 2008 IV R 86/05, BFHE 223, 245, BStBl II 2012, 145). Natürliche Personen können demnach mehrere gewerbliche Betriebe unterhalten (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 10. Februar 1989 III R 78/86, BFHE 156, 320, BStBl II 1989, 467). Nicht jede Verselbständigung gewerblicher Betätigungen eines Einzelunternehmers begründet indes einen eigenständigen Gewerbebetrieb. Auch Teilbetriebe sind mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattet und dennoch Teile eines Gesamtbetriebs (vgl. Senatsurteil vom 23. November 1988 X R 1/86, BFHE 155, 521, BStBl II 1989, 376).
- 15 a) Für die Entscheidung der Frage, ob mehrere gewerbliche Betätigungen, die ein und derselbe Unternehmer ausübt, zu einem einheitlichen Gewerbebetrieb zusammenzufassen sind, kommt es stets auf das Gesamtbild der Verhältnisse an. Maßgebend sind die objektiven Merkmale; dem Willen des Unternehmers kommt insoweit Bedeutung zu, als er in den tatsächlichen Verhältnissen seinen Ausdruck findet (so Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 2 Rz 1472; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 7. Aufl., § 2 Rz 13; siehe auch BFH-Urteil vom 25. Januar 2012 II R 25/10, BFHE 236, 564, BStBl II 2012, 403 zur wirtschaftlichen Einheit i.S. des § 2 Abs. 1 des Bewertungsgesetzes, für die dieselben Grundsätze gelten).

- 16** Zu den Merkmalen eines Gewerbebetriebs gehören insbesondere die Art der Betätigung, der Kunden- und Lieferantenkreis, die Arbeitnehmerschaft, die Geschäftsleitung, die Betriebsstätten, die Organisation und Finanzierung sowie Umfang und Zusammensetzung des Aktivvermögens. Unter Berücksichtigung dieser Merkmale muss ein wirtschaftlicher, organisatorischer und finanzieller Zusammenhang zwischen den Betätigungen bestehen (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 16. April 2002 VIII R 16/01, BFH/NV 2003, 81, m.w.N.).
- 17** Die Gewichtung der einzelnen Merkmale kann nur nach den Verhältnissen des Einzelfalles erfolgen (BFH-Beschluss vom 16. Juni 1999 II B 57/98, BFH/NV 1999, 1455). Nach der Rechtsprechung des BFH kommt dabei den Merkmalen der Gleichartigkeit der Betätigungen bzw. bei ungleichartigen Betätigungen der Möglichkeit, dass sich die verschiedenen Tätigkeiten ergänzen, und der räumlichen Nähe der Betriebe eine besondere Bedeutung zu. So werden räumlich weit voneinander entfernt ausgeübte ungleichartige gewerbliche Betätigungen regelmäßig in eigenständigen Gewerbebetrieben ausgeübt, während für einen einheitlichen Gewerbebetrieb gleichartige, in räumlicher Nähe zueinander ausgeübte gewerbliche Betätigungen sprechen (vgl. z.B. Senatsurteil vom 9. August 1989 X R 130/87, BFHE 158, 80, BStBl II 1989, 901; Sarrazin in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 2 Rz 1485 ff.; Güroff in Glanegger/Güroff, a.a.O., § 2 Rz 15, jeweils m.w.N. aus der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs und des BFH). Teilweise wird sogar vertreten, bei ungleichartigen Betätigungen sei selbst bei organisatorischer, finanzieller und wirtschaftlicher Verflechtung ein einheitlicher Gewerbebetrieb nur anzunehmen, wenn die verschiedenen Betätigungen einander ergänzen (so BFH-Beschluss vom 31. Januar 2006 III B 29/05, BFH/NV 2006, 1152).
- 18** Bei ungleichartigen bzw. sich nicht ergänzenden Tätigkeiten ist zumindest in der Regel von der Selbstständigkeit der einzelnen Aktivität auszugehen, und zwar auch dann, wenn eine gemeinsame Buchführung vorhanden und das Betriebsergebnis in einer Bilanz zusammengefasst worden ist. Bestehen in einem solchen Fall gewisse finanzielle oder organisatorische Zusammenhänge, werden diese weniger auf objektiven sachlichen Notwendigkeiten als auf der Identität des Unternehmers beruhen, die bei der gebotenen objektsteuerlichen Betrachtung außer Betracht bleiben muss (BFH-Urteil vom 14. September 1965 I 64/63 U, BFHE 83, 438, BStBl III 1965, 656).
- 19** b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist das Urteil des FG nicht zu beanstanden. Zu Recht hat das FG erkannt, dass im Streitfall zwei selbstständige Gewerbebetriebe i.S. des § 2 Abs. 1 GewStG vorliegen. Es handelt sich bei dem Betrieb des Einzelhandelsgeschäfts und bei dem Betrieb der Photovoltaikanlage um ungleichartige Betätigungen, die einander auch nicht fördern oder ergänzen.
- 20** aa) Das Einzelhandelsgeschäft stellt den Bewohnern und Besuchern der Gemeinde Waren und Dienstleistungen für den täglichen Bedarf zur Verfügung. Demgegenüber ist die Photovoltaikanlage ein Herstellungsbetrieb, in dem Strom erzeugt wird, für dessen Absatz weder die Einrichtung eines Geschäftslokals noch der Einsatz von Werbung oder anderer Vertriebsaktivitäten erforderlich ist. Der Kläger hat mit dem Netzbetreiber lediglich einen Abnehmer, der gesetzlich verpflichtet ist, den gesamten aus dieser Anlage angebotenen Strom abzunehmen (vgl. § 4 Abs. 1 des Gesetzes für den Vorrang Erneuerbarer Energien vom 21. Juli 2004, BGBl I 2004, 1918). Dementsprechend hat der Kläger seinen gesamten Strom an die X zu dem vorgegebenen Preis veräußert, wobei die monatliche Vergütung durch den Empfänger der Leistung, das Energieversorgungsunternehmen, abgerechnet worden ist.
- 21** bb) Diese beiden wirtschaftlichen Tätigkeiten des Klägers sind ungleichartig. Sie sind nicht nur inhaltlich verschieden, auch ihre Kunden- bzw. Lieferantenkreise weisen keinerlei Überschneidungen auf. Ein organisatorischer Zusammenhang ist ebenfalls nicht erkennbar; zu Recht hat das FG die gemeinsame Verwaltung der unterschiedlichen gewerblichen Tätigkeiten durch den Kläger selbst nicht als ausschlaggebend angesehen, weil sich diese Gemeinsamkeit zwangsläufig aus der Unternehmeridentität ergibt. Es ist ebenfalls nicht zu beanstanden, dass das FG die Aktivierung der Photovoltaikanlage in der Bilanz des Einzelhandelsunternehmens nicht als ausreichend angesehen hat, um einen einheitlichen Gewerbebetrieb zu begründen, da die Bilanz lediglich die wirtschaftlichen Gegebenheiten buchmäßig abbildet.
- 22** cc) Die beiden Tätigkeiten ergänzen und fördern sich nicht. Das klägerische Vorbringen, die Photovoltaikanlage sei geschäftsfördernd, reicht nicht aus, um einen Nutzen für den Betrieb, der weder Strom noch Photovoltaikanlagen anbietet, zu belegen. Insofern ist der Streitfall anders gelagert als der Sachverhalt, der dem Senatsurteil vom 15. September 2010 X R 21/08 (BFH/NV 2011, 235) zugrunde lag und in dem der erkennende Senat entschieden hatte, dass sich das Betreiben einer Photovoltaikanlage und das Betreiben eines Elektroinstallationsunternehmens wechselseitig ergänzen. Dieser Befund beruhte darauf, dass der dortige Kläger im Rahmen seines Elektrogeschäfts Photovoltaikanlagen verkaufen, installieren und warten konnte.
- 23** Die räumliche Nähe der beiden gewerblichen Tätigkeiten --die Photovoltaikanlage ist auf dem Dach des Einzelhandelsgeschäfts installiert-- allein ist nicht geeignet, eine organisatorische, finanzielle und wirtschaftliche

Verflechtung zu begründen (siehe auch den BFH-Beschluss vom 21. Januar 2005 XI B 23/04, BFH/NV 2005, 1134, in welchem das Merkmal der "räumlichen Nähe" lediglich als "Untermerkmal" im Rahmen der Prüfung des sachlichen Zusammenhangs angesehen wird).

- 24** 2. Der erkennende Senat kann der Auffassung des Klägers nicht folgen, die Erzeugung von elektrischem Strom mittels einer Photovoltaikanlage sei regelmäßig von untergeordneter Bedeutung, so dass grundsätzlich von einem einheitlichen Gewerbebetrieb ausgegangen werden könne.
- 25** a) Weder § 2 GewStG noch eine andere Vorschrift des GewStG enthalten eine Geringfügigkeitsgrenze. Demgegenüber zeigt § 11 Abs. 1 Satz 3 GewStG, der für natürliche Personen einen Freibetrag für einen Gewerbeertrag von 24.500 € vorsieht, dass auch eine wirtschaftlich weniger bedeutende gewerbliche Tätigkeit zu einem eigenständigen Gewerbebetrieb i.S. des § 2 Abs. 1 GewStG führt, der jedoch nicht mit Gewerbesteuer belastet werden soll.
- 26** b) Die Rechtsprechung hat bislang --soweit ersichtlich-- bei der Beurteilung, ob ein einheitlicher Gewerbebetrieb vorliegt, der Geringfügigkeit einer gewerblichen Aktivität ebenfalls keine Bedeutung beigemessen. Zwar hat der XI. Senat des BFH bei der Frage, ob eine nur untergeordnete gewerbliche Tätigkeit eine freiberufliche Tätigkeit "infiziere", § 15 Abs. 3 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) so ausgelegt, dass bei einem äußerst geringen Anteil der originär gewerblichen Tätigkeit die umqualifizierende Wirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nach Maßgabe des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes nicht eingreift (Urteil vom 11. August 1999 XI R 12/98, BFHE 189, 419, BStBl II 2000, 229). Diese Rechtsprechung ist jedoch auf die Beurteilung, ob ein einheitlicher Gewerbebetrieb i.S. des § 2 Abs. 1 GewStG gegeben ist, nicht zu übertragen. Der Grund, eine solche Geringfügigkeitsgrenze aus dem Verhältnismäßigkeitsprinzip abzuleiten, lag erkennbar in dem Verhältnis der geringfügigen originär gewerblichen Tätigkeit zu den dadurch ausgelösten gravierenden Rechtsfolgen, nämlich die Erstreckung der Gewerbesteuerpflicht auf die gesamte freiberufliche Tätigkeit eines Steuerpflichtigen.
- 27** Die Annahme von zwei eigenständigen Gewerbebetrieben führt indes nicht zu vergleichbaren Belastungen, so dass aus dem Verhältnismäßigkeitsprinzip kein Bedürfnis für eine Geringfügigkeitsgrenze abgeleitet werden kann. Zwar ist dem Kläger insoweit zuzustimmen, als er für einen weiteren Gewerbebetrieb eine zweite Gewerbesteuererklärung abzugeben hat.
- 28** Allerdings wird dieser Aufwand im Regelfall dadurch mehr als ausgeglichen, dass der Steuerpflichtige durch den zweiten Gewerbebetrieb den Freibetrag gemäß § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG in Höhe von 24.500 € ein weiteres Mal nutzen kann.
- 29** Es kann in diesem Zusammenhang nicht berücksichtigt werden, dass bei Annahme eines einheitlichen Gewerbebetriebs der Steuerpflichtige die Möglichkeit hat, die Verluste der einen Tätigkeit mit den Gewinnen der anderen Tätigkeit gewerbesteuermessbetragsmindernd auszugleichen. Diese Rechtsfolge beruht auf dem unterschiedlichen wirtschaftlichen Erfolg der jeweiligen Tätigkeiten und nicht auf der Geringfügigkeit der einen oder anderen gewerblichen Tätigkeit.
- 30** 3. Die Beurteilung des Betriebs einer Photovoltaikanlage als eigenständige gewerbliche Betätigung i.S. des § 2 Abs. 1 GewStG steht nicht im Widerspruch zur Auffassung der Finanzverwaltung, die im Rahmen des InvZulG dann von einem einheitlichen Gewerbebetrieb ausgeht, wenn sich die Photovoltaikanlage auf dem Gelände eines Betriebs eines begünstigten Wirtschaftszweiges befindet. Das Vorliegen einer wirtschaftlichen, organisatorischen und finanziellen Verbindung der Tätigkeiten sei danach zu unterstellen, wenn nicht wesentliche Anhaltspunkte zu einer anderen Beurteilung führten, wobei davon auszugehen sei, dass die Tätigkeiten einander ergänzten (vgl. Thüringer LFD in in StE 2008, 45; im Ergebnis ebenso BMF-Erlass in BStBl I 2008, 590, Rz 111).
- 31** Die Finanzverwaltung hat in diesen Fällen jedoch nicht zu beurteilen, ob ein einheitlicher Gewerbebetrieb im Sinne des GewStG vorliegt, sondern die Frage zu beantworten, inwieweit steuerliche Vergünstigungen gewährt werden können.
- 32** Das InvZulG enthält Steuersubventionstatbestände. Vor diesem Hintergrund kann die Förderfähigkeit einer Photovoltaikanlage bei sog. Mischbetrieben im Rahmen des InvZulG anders zu beurteilen sein als die gewerbesteuerrechtliche Frage, ob ein einheitlicher Gewerbebetrieb im Sinne des GewStG vorliegt oder nicht. Im Übrigen ist der Senat nicht an die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung gebunden.
- 33** 4. Das Vorbringen des Klägers, bei der Ermittlung des Gewerbeertrags des Photovoltaikanlagebetriebs seien weitere

Aufwendungen, wie z.B. Abschreibungen oder Versicherungen, zu berücksichtigen, kann nicht zum Erfolg der Revision führen. Selbst wenn Kosten, die der Kläger bislang dem Einzelhandelsunternehmen zugeordnet hat, nunmehr --zumindest teilweise-- dem Photovoltaikbetrieb zuzuordnen wären, würde dies nicht zu einer Minderung, sondern zu einer Erhöhung des hier nur streitigen Gewerbeertrags des Einzelhandelsbetriebs führen. Im Hinblick auf das Verböserungsverbot muss es jedoch bei dem bisherigen Gewerbeertrag bleiben.

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