
Datum: 21.04.2021
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 3663/18 K,G
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2021:0421.13K3663.18K.G.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand: 1

Streitig ist, ob der Beklagte die von der Klägerin betriebenen sechs Photovoltaikanlagen zu Recht als einheitlichen Betrieb gewerblicher Art (BgA) i.S. von § 4 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) qualifiziert hat. 2

Die Klägerin ist eine Gemeinde i.S. von § 1 der Gemeindeordnung Nordrhein-Westfalen und als solche eine juristische Person des öffentlichen Rechts. 3

Die Klägerin betreibt seit dem 15.04.2010 eine Photovoltaikanlage auf dem Dach der Schule 1. Seit dem 29.11.2011 betreibt sie eine Photovoltaikanlage auf dem Dach des städtischen Bauhofes. Seit dem 27.12.2011 betreibt sie vier weitere Photovoltaikanlagen auf den Dächern des Feuerwehrhauses U, der Schule 2, der Schule 3 sowie auf den Klärwerk. 4

Die Klägerin ging davon aus, dass es sich bei den sechs Photovoltaikanlagen jeweils um selbständige BgA. i.S. von § 4 Abs. 1 KStG handelte, und reichte daher für jede Anlage gesondert eine Körperschaftsteuererklärung ein. Das jeweils durch Einnahme-Überschuss-Rechnung ermittelte Einkommen erklärte die Klägerin wie folgt: 5

	2012	2013	2014	2015	2016
Schule 1	4.705,00	4.079,00	4.732,00	5.193,00	5.125,00
Bauhof	2.253,00	823,00	1.342,00	1.468,00	1.341,00
Feuerwehrhaus	3.298,00	2.959,00	2.971,00	3.343,00	2.167,00
Schule 2	5.898,00	-2.773,00	3.237,00	3.794,00	3.493,00
Schule 3	2.872,00	2.706,00	3.215,00	3.653,00	3.567,00
Klärwerk	1.789,00	1.754,00	2.254,00	2.475,00	2.478,00

Der Beklagte erließ zunächst erklärungs-gemäÙe Körperschaftsteuerbescheide. In diesen Bescheiden berücksichtigte der Beklagte den Freibetrag gem. § 24 Abs. 1 Satz 1 KStG, so dass sich in den meisten Fällen eine Körperschaftsteuer von 0,00 € ergab. Die Körperschaftsteuerbescheide standen gem. § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

7

Gewerbsteuererklärungen reichte die Klägerin zunächst nicht ein, da der jeweils abgerundete Gewerbeertrag den Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 des Gewerbesteuer-gesetzes (GewStG) nicht überstieg. Gewerbesteuermessbetragsbescheide ergingen daher nicht.

8

Im Jahr 2017 fand eine Betriebsprüfung bei der Klägerin für die Jahre 2012 bis 2015 statt. Die Prüferin vertrat die Auffassung, dass die sechs Photovoltaikanlagen der Klägerin als einheitliche Einrichtung und damit als ein BgA i.S. von § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG zu behandeln seien. Wegen der Einzelheiten wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom 23.05.2018 Bezug genommen.

9

Am 18.07.2018 erließ der Beklagte geänderte Körperschaftsteuerbescheide für 2012 bis 2016 unter Zugrundelegung der Feststellungen der Betriebsprüfung. Die Bescheide wurden an die Klägerin für ihren „BgA Photovoltaik“ bekannt gegeben. Zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens addierte der Beklagte die von der Klägerin jeweils gesondert für die Photovoltaikanlagen erklärten Gewinne; den Freibetrag gem. § 24 KStG zog der Beklagte hiervon lediglich einmalig ab. Ebenfalls am 18.07.2018 erließ der Beklagte einen Körperschaftsteuer-Vorauszahlungsbescheid für die Jahre 2018 und 2019. Am 05.09.2018 erließ er außerdem Gewerbesteuermessbetragsbescheide für 2012 bis 2016; den Freibetrag gem. § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GewStG berücksichtigte der Beklagte ebenfalls nur einmal.

10

Gegen diese Bescheide erhob die Klägerin jeweils fristgemäß Einspruch, welche vom Beklagten mit zusammengefasster Einspruchsentscheidung vom 29.10.2018 als unbegründet zurückgewiesen wurden. Zur Begründung führte der Beklagte aus, dass die Photovoltaikanlagen als ein einheitlicher BgA anzusehen seien. Der Betrieb der sechs Photovoltaikanlagen betreffe denselben Gewerbe-branch; die Stromlieferungen erfolgten an dasselbe Versorgungsunternehmen. Die Tätigkeit sei somit gleichartig. Die Photovoltaikanlagen befänden sich in räumlicher Nähe zueinander. Weiterhin sei nicht erkennbar, dass die einzelnen Photovoltaikanlagen wirtschaftlich, finanziell und

11

organisatorisch selbständig seien; im Gegenteil trage die Klägerin selbst vor, dass die Verwaltung, Abrechnung und Buchführung durch dieselbe Abteilung, nämlich das Bau- und Planungsamt, erfolge.

Daraufhin hat die Klägerin fristgemäß Klage erhoben. Während des Klageverfahrens reichte die Klägerin beim Beklagten Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 2018 und 2019 für den zusammengefassten „BgA Photovoltaikanlage“ ein. Der Beklagte erließ am 18.03.2020 den Körperschaftsteuerbescheid für 2018 und am 01.10.2020 den Körperschaftsteuerbescheid für 2019. Gegen diese Bescheide legte die Klägerin jeweils fristgemäß Einspruch ein. Die Einspruchsverfahren sind noch nicht abgeschlossen. 12

Die Klägerin ist der Auffassung, dass die Photovoltaikanlagen jeweils einen gesonderten BgA i.S. von § 4 Abs. 1 KStG darstellten. Der Beklagte verweise in seiner Einspruchsentscheidung ausschließlich auf Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH), welche den Begriff des Gewerbetriebs i.S. von § 2 Abs. 1 GewStG bzw. § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) betreffen. Dies überzeuge nicht, da der Begriff des Betriebs gewerblicher Art dem Begriff des Gewerbebetriebs zwar ähnlich, jedoch nicht mit diesem identisch sei. Während der Begriff des Gewerbebetriebs in § 15 Abs. 2 EStG primär tätigkeits- und handlungsbezogen definiert sei, setze der Begriff des Betriebs gewerblicher Art gem. § 4 Abs. 1 KStG gleichermaßen einen Zustand-, Handlungs- und Erfolgstatbestand voraus. Der Beklagte verkenne insbesondere die Bedeutung des in § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG verwendeten Begriffs der Einrichtung. Die Auffassung des Beklagten stehe zudem in Widerspruch zur ständigen BFH-Rechtsprechung, die den Begriff der Einrichtung als eine „funktionell abgrenzbare Einheit“ umschreibe. Hierbei stünden weniger organisatorische, personelle oder wirtschaftliche Merkmale im Vordergrund, sondern das funktional-tätigkeitsbezogene Element. 13

Das vom Beklagten vertretene Verständnis führe zudem dazu, dass die Zusammenfassungsregelung des § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG weitgehend leer laufe. Hiernach könne ein BgA mit einem oder mehreren anderen BgA zusammengefasst werden, wenn sie gleichartig seien. Hieraus sei im Gegenschluss zu folgern, dass die Gleichartigkeit der Photovoltaikanlagen es nicht zwingend gebiete, diese von vornherein als einheitlichen BgA anzusehen. 14

Auch der Umstand, dass die Photovoltaikanlagen von denselben Mitarbeitern der Klägerin einheitlich verwaltet würden, spreche nicht gegen die Annahme gesonderter BgA. Die Photovoltaikanlagen liefen weitgehend selbständig. Die regelmäßige Tätigkeit der Mitarbeiter beschränke sich auf die Verbuchung der Einnahmen und der gegebenenfalls erforderlichen Ausgaben. Die organisatorische Verselbständigung der Anlagen folge zudem daraus, dass die Stromeinspeisungen der Photovoltaikanlagen jeweils gesondert aufzuzeichnen seien. 15

Die Klägerin beantragt, 16

die Körperschaftsteuerbescheide für 2012 bis 2016 vom 18.07.2018, die Gewerbesteuermessbetragsbescheide für 2012 bis 2016 vom 05.09.2018 – sämtliche Bescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.10.2018 – sowie die Körperschaftsteuerbescheide für 2018 vom 18.3.2020 und für 2019 vom 01.10.2020 aufzuheben, 17

hilfsweise für den Unterliegensfall, die Revision zuzulassen. 18

Der Beklagte beantragt, 19

die Klage abzuweisen,	20
hilfsweise für den Unterliegensfall, die Revision zuzulassen.	21
Er verweist zur Begründung auf die Einspruchsentscheidung.	22
Die Sache ist am 21.04.2021 mündlich vor dem Senat verhandelt worden. Auf das Protokoll wird Bezug genommen.	23
Entscheidungsgründe:	24
Die zulässige Klage ist unbegründet. Die angefochtenen Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbetragsbescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung –FGO–).	25
I. Die Klage erfasst auch die nach Klageerhebung ergangenen Körperschaftsteuerbescheide für 2018 und für 2019. Diese Bescheide sind gem. 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Klageverfahrens geworden, da sie den ursprünglich angefochtenen Körperschaftsteuer-Vorauszahlungsbescheid für 2018 und 2019 ersetzen. Die von der Klägerin gegen diese Körperschaftsteuerbescheide eingelegten Einsprüche sind unzulässig (§ 68 Satz 2 FGO).	26
II. Die Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbetragsbescheide sind zutreffend an die Klägerin bekannt gegeben worden. Die Klägerin ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG. Nach dieser Gesetzesnorm sind BgA von Körperschaften des öffentlichen Rechts unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist damit im Hinblick auf die von ihr unterhaltenen BgA Zuordnungssubjekt des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 13.03.1974 - I R 7/71, BStBl II 1974, 391).	27
III. Die von der Klägerin betriebenen Photovoltaikanlagen sind als einheitlicher BgA i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG zu qualifizieren.	28
1. Unter einem BgA sind gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG alle Einrichtungen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zu verstehen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich (§ 4 Abs. 1 Satz 2 KStG). Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe), gehören nach § 4 Abs. 5 KStG nicht hierzu.	29
2. Die Photovoltaikanlagen der Klägerin dienen einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG, da der produzierte Strom gegen Entgelt in das allgemeine Stromnetz eingespeist wird. Es handelt sich auch nicht um einen Hoheitsbetrieb i.S. des § 4 Abs. 5 KStG, da die Klägerin bei dem Betrieb der Photovoltaikanlagen nicht anders als ein privater Anbieter agiert. Beides ist zwischen den Verfahrensbeteiligten zu Recht unstrittig.	30
3. Entgegen der Auffassung der Klägerin sind die Photovoltaikanlagen als eine einheitliche Einrichtung i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG anzusehen.	31
a. Nach der Rechtsprechung des BFH ist eine Einrichtung jede funktionelle Einheit, die sich von dem sie organisatorisch tragenden Hoheitsbetrieb als gesonderte selbständige Betätigung abgrenzen lässt, im Rahmen einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit der	32

Erzielung von Einnahmen dient und geeignet ist, den Wettbewerb zu beeinträchtigen, also wettbewerbsrelevant ist (BFH-Urteil vom 22.9.1976 – I R 102/74, BStBl. II 1976, 793; BFH-Urteil vom 14.4.1983 – V R 3/79, BStBl. II 1983, 491; BFH v. 27.6.1990 – I R 166/85, BFH/NV 1991, 628). Eine funktionelle Einheit kann sich nach allgemeiner Auffassung z.B. aus einer besonderen Leitung, einem geschlossenen Geschäftskreis, der Buchhaltung oder aus einem ähnlichen auf eine Einheit hindeutenden Merkmal ergeben (BFH-Urteil vom 26.05.1977 – V R 15/74, BStBl. II 1977, 813; zustimmend: Hiden/Jürgens-Hiden, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, § 4 Rn. 108ff., 320ff.; Bott/Walter-Bott, KStG, § 4 Rn. 39; Herrmann/Heuer/Raupach-Bürstinghaus, KStG, § 4 Rn. 22; Gosch-Märtens, KStG, § 4 Rn. 37; Blümich-Pfarrmann, KStG § 4 Rn. 28). Verschiedene wirtschaftliche Tätigkeiten einer juristischen Person sind nach Auffassung der Finanzverwaltung dann als Einheit zu behandeln, wenn dies der Verkehrsanschauung entspricht (R 4.1 Abs. 3 Satz 3 KStR 2015). Um eine rein steuertechnische „Atomisierung“ einheitlicher Betätigungen zu verhindern, sind Neben- und Hilfstätigkeiten, die funktional einer Haupttätigkeit untergeordnet und dieser zu dienen bestimmt sind, mangels sachlicher Selbständigkeit keine isoliert der Besteuerung zu unterwerfenden Tätigkeiten i.S. des § 4 KSt; (vgl. z.B. Hiden/Jürgens-Hiden, § 4 Rn. 125ff.; Bott/Walter-Bott, KStG, § 4 Rn. 44).

b. Unter Berücksichtigung der vorstehend dargestellten Rechtsgrundsätze sind die Photovoltaikanlagen als eine einheitliche Einrichtung i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG zu qualifizieren, da sie eine funktionelle Einheit im Sinne der BFH-Rechtsprechung bilden. 33

Die Qualifikation der Photovoltaikanlagen als funktionelle Einheit ist bereits deshalb geboten, weil die Photovoltaikanlagen unter einer einheitlichen Leitung stehen. Ausweislich des Haushaltsplans der Klägerin für das Jahr 2011 ist die Verantwortung für sämtliche Photovoltaikanlagen bei einem einzigen Mitarbeiter der Klägerin, nämlich Herrn A (Leiter des Amtes Planen & Bauen), konzentriert (vgl. Haushaltsplan 2011, Seite). Dass die Photovoltaikanlagen unter einer einheitlichen Leitung stehen, wird im Übrigen auch durch die Klägerin nicht bestritten. 34

Ein ergänzendes Indiz für das Bestehen einer funktionellen Einheit liegt darin, dass die Photovoltaikanlagen in den Jahresberichten der Klägerin als eigenständiger Geschäftskreis geführt werden; zum Beispiel wird in den Jahresberichten der Klägerin für die Jahre 2012 und 2013 für die Photovoltaikanlagen jeweils eine zusammengefasste Teilergebnis- und Teilfinanzrechnung unter der Nummer ausgewiesen (Jahresbericht 2012, Seite ; Jahresbericht 2013, Seite). Im Gesamtabschluss der Klägerin für das Jahr 2012 werden die Photovoltaikanlagen zudem ausdrücklich als „*eigenständiger BgA*“ bezeichnet (s. Gesamtabschluss 2012, Seite). Zwar ist die hierin zum Ausdruck kommende steuerrechtliche Beurteilung als einheitlicher BgA nicht rechtlich bindend; jedoch liegt in dieser Bezeichnung ein weiteres Indiz dafür, dass auch die Mitarbeiter der Klägerin die Photovoltaikanlagen tatsächlich als funktionelle Einheit betrachten. 35

Zwar weist die Klägerin zutreffend darauf hin, dass die Photovoltaikanlagen auf verschiedenen Schulen bzw. Gebäuden angebracht sind und technisch unabhängig voneinander funktionieren. Hieraus kann jedoch nicht gefolgert werden, dass es sich bei den Photovoltaikanlagen nicht um eine funktionelle Einheit handelt. Denn nach den vorstehend dargestellten Rechtsgrundsätzen kann die notwendige funktionelle Einheit schon durch eine einheitliche Leitung oder durch die Einrichtung eines eigenständigen Geschäftskreises begründet werden. Der Begriff der funktionellen Einheit setzt nach allgemein anerkanntem Verständnis nicht voraus, dass die vorhandenen Betriebsvorrichtungen zusätzlich in räumlicher bzw. technischer Hinsicht eine Einheit bilden. 36

Diese Sichtweise dürfte auch der Verkehrsauffassung entsprechen. Die Annahme, dass es sich bei den sechs Photovoltaikanlagen um eigenständige BgA – also im Wortsinne um eigenständige „Betriebe“ – handelt, erscheint angesichts der Gleichartigkeit der wirtschaftlichen Betätigung und ihrer organisatorischen Zusammenfassung bei der Klägerin gekünstelt. Praktische betriebliche Gründe, die eine solche (steuerliche) Aufspaltung einer einheitlichen wirtschaftlichen Betätigung erfordern könnten, sind nicht ersichtlich. 37

In der Literatur wird zwar durch Kronawitter die Auffassung vertreten, dass grundsätzlich jede einzelne Photovoltaikanlage als eigenständiger BgA zu qualifizieren sei (Kronawitter, Zeitschrift für Kommunalfinanzen 2011, S. 121); soweit ersichtlich handelt es sich auch um die einzige Stellungnahme in der Literatur, die sich ausdrücklich mit der steuerrechtlichen Qualifikation von Photovoltaikanlagen befasst. Aufgrund der vorstehend dargestellten Erwägungen vermag sich der Senat dieser Auffassung jedoch nicht anzuschließen. Eine generelle Aussage darüber, ob Photovoltaikanlagen jeweils als ein eigenständiger BgA zu qualifizieren sind oder einen einheitlichen BgA bilden, ist unter Zugrundelegung der vorstehend dargestellten Rechtsgrundsätze nach Auffassung des Senats letztlich nicht möglich, da es jeweils auf die Umstände des Einzelfalls ankommt. Wenn die Photovoltaikanlagen von derselben Verwaltungsstelle bzw. demselben Verwaltungsmitarbeiter verwaltet werden und mithin unter einheitlicher Leitung stehen, dürften sie regelmäßig eine funktionelle Einheit bilden. Fehlt jedoch eine solche einheitliche Leitung (z.B. weil die Photovoltaikanlagen vollständig getrennt durch verschiedene Behörden derselben juristischen Person des öffentlichen Rechts verwaltet werden oder weil eine der Photovoltaikanlagen in einem engen organisatorischen oder wirtschaftlichen Zusammenhang zu einem anderen BgA steht), liegt hierin ein Indiz für das Vorliegen mehrerer Einrichtungen bzw. mehrerer BgA (so auch: Bott/Walter-Bott, KStG, § 4 Rn. 39). Wenn daher – wie im vorliegenden Fall – eine Kommune mehrere zentral verwaltete Photovoltaikanlagen auf verschiedenen Verwaltungsgebäuden zur Einspeisung in das allgemeine Stromnetz installiert hat, dürfte regelmäßig von einem einheitlichen BgA auszugehen sein. 38

c. Für die Qualifikation der Photovoltaikanlagen der Klägerin als einheitlicher BgA spricht weiterhin, dass diese Sichtweise in Einklang mit den allgemeinen gewerbsteuerrechtlichen Grundsätzen steht. 39

Wenn eine natürliche Person mehrere gewerbliche Tätigkeiten ausübt, können diese Tätigkeiten für Zwecke der Gewerbesteuer ebenfalls entweder als ein einheitlicher Gewerbebetrieb oder als mehrere selbständige Gewerbebetriebe zu qualifizieren sein. Zur Beurteilung dieser Frage unterscheidet der BFH zwischen gleichartigen und ungleichartigen Betätigungen. In beiden Fällen ist ein sachlicher (wirtschaftlicher, organisatorischer oder finanzieller) Zusammenhang zwischen den Betätigungen erforderlich, um sie als einen einzigen Steuergegenstand ansehen zu können; die erforderliche Mindest-Intensität dieses Zusammenhangs ist in den beiden Fallgruppen aber unterschiedlich stark ausgeprägt. Maßgebend ist jeweils das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalls. Bei gleichartigen Betätigungen ist im Regelfall von einem einheitlichen Betrieb auszugehen, soweit ein zumindest geringfügiger wirtschaftlicher, organisatorischer und finanzieller Zusammenhang besteht. Bei ungleichartigen Betätigungen ist im Regelfall von ihrer gewerbsteuerlichen Selbständigkeit auszugehen, soweit nicht ein enger wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen beiden Betätigungen besteht; ein bloßer organisatorischer oder finanzieller Zusammenhang genügt in diesem Fall nicht (BFH-Urteil vom 17.06.2020 – X R 15/18, BStBl. II 2021, 157). 40

Bei sinngemäßer Anwendung dieser Kriterien ist der Betrieb der Photovoltaikanlagen durch die Klägerin ebenfalls als ein einheitlicher BgA i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG zu qualifizieren. Es handelt sich bei dem Betrieb der Photovoltaikanlagen durch die Klägerin unbestreitbar um gleichartige Tätigkeiten. Diese weisen zudem einen zumindest geringfügigen wirtschaftlichen, organisatorischen und finanziellen Zusammenhang auf, da die Verantwortung für die Photovoltaikanlagen bei einem Verwaltungsmitarbeiter gebündelt ist und da die Ergebnisse der Photovoltaikanlagen auch in der Buchführung der Klägerin zusammengefasst dargestellt werden (s.o.).

Nach Auffassung des Senats ist es sachgerecht, die für Gewerbebetriebe geltenden Grundsätze auf die Betriebe gewerblicher Art zu übertragen. Denn der Regelung des § 4 Abs. 1 KStG liegt die gesetzgeberische Intention zugrunde, dass die wirtschaftlichen Betätigungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts steuerlich nicht anders erfasst werden sollen als die wirtschaftlichen Betätigungen von Privatpersonen (vgl. z.B. Bott/Walter-Bott, KStG, § 4 Rn. 28, m.w.N.). Dieser Gesetzeszweck gebietet es, die für Gewerbebetriebe geltenden Rechtsgrundsätze möglichst weitgehend auch auf Betriebe gewerblicher Art anzuwenden. Etwas anderes kann lediglich dann gelten, wenn das Gesetz ausdrücklich eine Ausnahme vorsieht (wie z.B. in § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG) oder wenn Systematik und Zweck der gesetzlichen Regelungen ausnahmsweise eine abweichende rechtliche Beurteilung gebieten. Beides ist im Hinblick auf die Frage, ob mehrere Photovoltaikanlagen als ein einheitlicher Gewerbebetrieb bzw. als ein einheitlicher BgA zu qualifizieren sind, indes nicht der Fall.

42

Die rechtlichen Ausführungen der Klägerin zur unterschiedlichen Bedeutung der Begriffe „Gewerbebetrieb“ und „Betrieb gewerblicher Art“ verbleiben nach Auffassung des Senats im Unklaren. Die Klägerin führt aus, dass ein BgA einen „Zustands-, Handlungs- und Erfolgstatbestand“ voraussetze, während der Gewerbebetrieb „tätigkeits- und handlungsbezogen und nicht zustandsbezogen“ definiert sei. Es ist indes nicht ersichtlich, welche rechtlichen Folgerungen sich aus der vermeintlichen „Zustandsbezogenheit“ des Begriffs BgA für die vorliegend streitige Rechtsfrage ergeben sollen. Zudem erscheinen die Ausführungen der Klägerin zum Begriff der Einrichtung gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG widersprüchlich. Einerseits bemängelt die Klägerin, dass der Beklagte den Begriff der Einrichtung bzw. dessen Zustandsbezogenheit in seinen Ausführungen gänzlich verdränge; andererseits führt sie aus, dass der Begriff der Einrichtung heute zu Recht funktional-tätigkeitsbezogen (und damit anscheinend doch nicht zustandsbezogen) ausgelegt werde. Soweit die Klägerin vorträgt, dass eine „funktional-tätigkeitsbezogene“ Betrachtung geboten sein sollte, erscheint wiederum unklar, welche Folgerungen sich hieraus für die vorliegend streitige Rechtsfrage ergeben könnten. Während die Klägerin der Auffassung ist, dass sich aus dem Gebot der „tätigkeitsbezogenen Betrachtung“ die Notwendigkeit einer isolierten Betrachtung mehrerer Tätigkeiten ergebe, wird in der Literatur die gegenteilige Auffassung vertreten, wonach gerade die tätigkeitsbezogene Betrachtung eine Bündelung von Tätigkeiten noch im Vorfeld der Zusammenfassung mehrerer BgA gem. § 4 Abs. 6 KStG erfordere (vgl. Hidién/Jürgens-Hidién, § 4 Rn. 321; Bott/Walter-Bott, KStG, § 4 Rn. 40). Da die Begriffe der Tätigkeits-, Handlungs- und Zustandsbezogenheit im Gesetz letztlich keine unmittelbare Grundlage finden und ihnen im Hinblick auf die hier streitige Rechtsfrage kein klarer Bedeutungsinhalt zukommt, kann sich aus ihnen nach Auffassung des Senats auch kein Erkenntnisgewinn ergeben (ähnlich auch Hidién/Jürgens-Hidién, § 4 Rn. 106, der eine positivistische Überschätzung des Begriffs der Einrichtung feststellt). Es besteht die Gefahr, dass durch die Verwendung verschiedener, willkürlich geprägter Begrifflichkeiten der Sinn und Zweck des § 4 Abs. 1 KStG aus dem Blick gerät, welcher darin liegt, die wirtschaftliche Betätigung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts der wirtschaftlichen Betätigung

43

von Privatpersonen für Zwecke der Besteuerung gleichzustellen.

d. Die vorstehend dargestellten Rechtsgrundsätze stehen entgegen der Auffassung der Klägerin nicht in Widerspruch zur gesetzlichen Regelung des § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG, nach der gleichartige BgA durch die Steuerpflichtigen zusammengefasst werden dürfen. Denn die Prüfung, ob ein einheitlicher und eigenständiger BgA i.S. des § 4 Abs. 1 KStG vorliegt, ist der möglichen Zusammenfassung rechtlich eigenständiger BgA gem. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG logisch vorgelagert und von dieser zu trennen (vgl. Bott/Walter-Bott, KStG, § 4 Rn. 147). 44

Die vorstehend dargestellten Rechtsgrundsätze führen entgegen der Auffassung der Klägerin auch nicht dazu, dass die Regelung des § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG gegenstandslos würde. Denn nach diesen Rechtsgrundsätzen können gleichartige wirtschaftliche Betätigungen nur dann als einheitlicher BgA i.S. des § 4 Abs. 1 KStG qualifiziert werden, wenn diese Betätigungen einen zumindest geringfügigen wirtschaftlichen, organisatorischen oder finanziellen Zusammenhang aufweisen. Es sind durchaus Sachverhaltskonstellationen denkbar, in denen juristische Personen des öffentlichen Rechts zwar mehrere gleichartige wirtschaftliche Betätigungen ausüben, diese jedoch wegen eines fehlenden wirtschaftlichen, organisatorischen oder finanziellen Zusammenhangs ungeachtet ihrer Gleichartigkeit als eigenständige BgA i.S. des § 4 Abs. 1 KStG zu qualifizieren sind. Der Regelung des § 4 Abs. 6 KStG verbleibt damit auch unter Zugrundelegung der Rechtsauffassung des Senats ein hinreichender Anwendungsbereich. 45

e. Das vorstehend dargestellte rechtliche Verständnis erscheint schließlich auch nach Sinn und Zweck der Freibetragsregelungen in § 24 KStG und § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GewStG geboten. 46

Gemäß § 24 Satz 1 KStG ist vom Einkommen der steuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen ein Freibetrag von 5.000,00 € abzuziehen. Unterhält eine juristische Person des öffentlichen Rechts mehrere BgA, kann sie den Freibetrag für jeden BgA gesondert in Anspruch nehmen (allg. Auffassung, vgl. z.B. Bott/Walter/Schienze-Ohletz, KStG, § 24 Rn. 12; Herrmann/Heuer/Raupach-Burwitz, KStG, § 24 Rn. 8). Parallel hierzu ordnet § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GewStG an, dass der Gewerbeertrag von juristischen Personen des öffentlichen Rechts ebenfalls um einen Freibetrag von 5.000,00 € zu mindern ist. Auch diese Freibetragsregelung kann – dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer entsprechend – für jeden BgA gesondert in Anspruch genommen werden (vgl. Lenski/Steinberg- Sarrazin, GewStG, § 11 Rn. 24). Die Freibetragsregelungen des § 24 KStG und des § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GewStG führen für BgA, die einen Gewinn von weniger als 5.000,00 € erzielen, faktisch zu einer vollständigen Steuerfreistellung. 47

Da die gesetzlichen Freibetragsregelungen nur von den im Gesetz ausdrücklich aufgeführten Körperschaften in Anspruch genommen werden können, führen sie zwingend zu einer Schlechterstellung der übrigen Körperschaften, insbesondere der Kapitalgesellschaften. Diese Schlechterstellung der Kapitalgesellschaften erscheint im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz gem. Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes nicht unkritisch (vgl. Rödder/Herlinghaus/Neumann-Dremel, KStG, § 24 Rn. 6; Bott/Walter/Schienze-Ohletz, KStG, § 24 Rn. 14; Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann-Schulze, GewStG, § 11 Rn. 12). Nach Auffassung des Senats lässt sich die Gewährung der Freibeträge jedoch im Allgemeinen durch die Erwägung rechtfertigen, dass diese nur von solchen Körperschaften in Anspruch werden können, deren Tätigkeit nicht vornehmlich auf eigennützige Gewinnerzielung gerichtet ist und die nur eine untergeordnete wirtschaftliche Tätigkeit 48

ausüben (so auch Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann-Schulze, GewStG, § 11 Rn. 12).

Diese Rechtfertigung entfällt jedoch, wenn eine ausufernde, über den Gesetzeszweck hinausgehende Anwendung der Freibetragsregelungen droht. Die Freibetragsregelungen in § 24 KStG und § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GewStG begründen erkennbar einen steuerlichen Anreiz für die juristischen Personen des öffentlichen Rechts, einheitliche Betriebe gewerblicher Art in ihre kleinsten denkmöglichen Bestandteile aufzuspalten, um die Freibeträge mehrfach in Anspruch zu nehmen. Falls den juristischen Personen des öffentlichen Rechts eine solche „Atomisierung“ ihrer wirtschaftlichen Betätigungen stets erlaubt wäre, hätte dies jedoch zur Folge, dass auch wirtschaftliche Betätigungen, mit denen ein Gewinn von insgesamt deutlich mehr als 5.000,00 € erzielt wird, in den Anwendungsbereich der Freibetragsregelungen fallen könnten. Dies ließe sich mit dem Zweck der Freibetragsregelungen, der darin liegt, allein geringfügige Betätigungen aus Vereinfachungsgründen von der Besteuerung auszunehmen, nicht vereinbaren. Es käme zu einer nicht mehr zu rechtfertigenden Besserstellung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts gegenüber konkurrierenden Kapitalgesellschaften, die mit ihren Gewinnen in voller Höhe der Körperschaft- und Gewerbesteuer unterliegen. Dies spricht ebenfalls dafür, den Begriff der funktionellen Einheit nach Maßgabe der vorstehenden Erwägungen zu bestimmen.

4. Der Betrieb der Photovoltaikanlagen hebt sich auch – wie von § 4 Abs. 1 Nr. 1 KStG vorausgesetzt – innerhalb der Gesamtbetätigung der Klägerin hervor. Denn es handelt sich um eine abgrenzbare wirtschaftliche Betätigung, durch welche die Klägerin unmittelbar in Wettbewerb zu privaten Wirtschaftsteilnehmern tritt. Hinzu kommt, dass die Klägerin durch den Betrieb der Photovoltaikanlagen nachhaltig Umsätze in erheblicher Höhe erzielt; die Umsätze der Klägerin belaufen sich auf X € in 2012, X € in 2013, X € in 2014, X € in 2015, X € in 2016, X € in 2018, X € in 2019 (s. die Körperschaftsteuererklärungen sowie Tz. 2.3 des BP-Berichts).

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist das Tatbestandsmerkmal der wirtschaftlichen Hervorgehobenheit regelmäßig dann erfüllt, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts durch ihre wirtschaftliche Betätigung einen Umsatz von mehr als 35.000,00 € erzielt (KStR R 4.1 Abs. 5 Satz 1). Auch bei Unterschreiten dieser Grenze ist jedoch ein BgA gegeben, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts mit ihrer Tätigkeit zu anderen Unternehmen unmittelbar in Wettbewerb tritt (KStR R 4.1 Abs. 5 Satz 5). Die von der Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen festgelegten Umsatzgrenzen werden in Rechtsprechung und Literatur zumeist kritisch beurteilt; Übereinstimmung besteht jedoch darin, dass das Tatbestandsmerkmal der wirtschaftlichen Herausgehobenheit auch bei geringeren Umsätzen regelmäßig dann erfüllt ist, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts mit ihrer Tätigkeit zu Unternehmen der Privatwirtschaft unmittelbar in Wettbewerb tritt (vgl. Bott/Walter-Bott, KStG, § 4 Rn. 64, 66; Herrmann/Heuer/Raupach-Bürstinghaus, KStG, § 4 Rn. 27; Gosch-Märtens, KStG, § 4 Rn. 45; Blümich-Pfaffmann, KStG § 4 Rn. 43). Unter Zugrundelegung dieser Rechtsgrundsätze – denen nach Auffassung des Senats zu folgen ist – muss der Betrieb von Photovoltaikanlagen zur Einspeisung in das allgemeine Stromnetz unabhängig von der Höhe der erzielten Umsätze stets als herausgehobene wirtschaftliche Betätigung i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG angesehen werden. Denn es besteht unzweifelhaft eine Wettbewerbssituation der jeweiligen juristischen Person des öffentlichen Rechts zu privaten Wirtschaftsteilnehmern, die dieselbe Tätigkeit ausüben. Auch wenn eine juristische Person des öffentlichen Rechts nur geringe Umsätze bzw. Gewinne aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen erzielt, liegt demnach zwingend ein BgA vor; die Steuerfreiheit des Gewinns kann sich allenfalls aus den Freibetragsregelungen gem. § 24

KStG und § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GewStG ergeben, soweit der Gewinn den Betrag von 5.000,00 € pro Jahr nicht übersteigt.

5. Die vom Beklagten vorgenommene Ermittlung des zu versteuernden Einkommens für Zwecke der Körperschaftsteuerfestsetzung bzw. des Gewerbeertrags zur Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags begegnet keinen Bedenken. Da die Photovoltaikanlagen gemäß den vorstehenden Erwägungen als ein einheitlicher BgA zu qualifizieren sind, hat der Beklagte die Freibeträge gem. § 24 KStG und § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GewStG zutreffend jeweils lediglich einmal in Abzug gebracht. 52

IV. Die Revision war gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO zuzulassen. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 53