Finanzgericht Münster, 13 K 986/21 G

Datum:	29.11.2023
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	13. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	13 K 986/21 G
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2023:1129.13K986.21G.00

Sachgebiet:	Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Bescheide für 2014 und 2015 über den Gewerbesteuermessbetrag vom 17.9.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.3.2021 werden dahingehend geändert, dass der Gewinn des Gewerbebetriebs X für den Erhebungszeitraum 2014 auf ... € und für den Erhebungszeitraum 2015 auf ... € gemindert wird.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Berechnung der festgesetzten Gewerbesteuermessbeträge wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens tragen der Kläger zu 90 % und der Beklagte zu 10 %.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar.

Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des vollstreckbaren Betrages abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages leistet.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand 1

Die Beteiligten streiten über die Frage, ob der Kläger einen oder zwei Gewerbebetriebe unterhält. 2

Seit dem xx.9.2013 führt der Kläger seinen --hier streitgegenständlichen-- Betrieb X, in dem er die Planung, Projektierung und Bauleitung von Gewächshäusern übernimmt. 3

Am xx.11.2013 meldete der Kläger einen zweiten Betrieb „Y“ an. Gegenstand dieses Unternehmens ist die Züchtung künstlich vermehrter seltener aus dem Ausland bezogener Pflanzenarten und die Schaffung neuer Hybride für den Onlineversand. 4

Der Kläger ermittelte den Gewinn beider Betriebe in einem einheitlichen Jahresabschluss im Wege des Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 i.V.m. § 5 des Einkommensteuergesetzes 2009 (EStG 2009). 5

Im Jahre 2017 führte der Beklagte (das Finanzamt --FA--) bei dem Kläger eine Betriebsprüfung durch. Unter Tz. 2.13 des Prüfungsberichts vom 31.7.2018 führte der Prüfer aus, das Betreiben des Planungsbüros und des Einzelhandels mit exotischen Pflanzen seien ungleichartige und sich nicht ergänzende Tätigkeiten, die keinen einheitlichen Gewerbebetrieb bildeten. Diese gewerblichen Tätigkeiten seien nicht zu einem einheitlichen Gewerbebetrieb zusammenzufassen. Es sei von einer Selbständigkeit der beiden Aktivitäten auszugehen, die mangels wirtschaftlichen, organisatorischen und finanziellen Zusammenhangs auch nicht zu einem einheitlichen Gewerbebetrieb zusammenzufassen seien. 6

Der Einzelhandel Y sei bereits seit 2013 unter der Steuernummer 000/0000/0001 aufgenommen worden, da bereits 2013 vorweggenommene Betriebsausgaben zu dem Verlust laut Anlage 1 zum BP-Bericht geführt hätten. Unter dieser Steuernummer seien Gewerbesteuererklärungen, Anlagen EÜR oder Bilanzen ab 2016 sowie Lohnsteueranmeldungen ab 2017 für den Einzelhandel einzureichen. Für die Jahre 2013 bis 2015 seien die in der Anlage 1 zum Prüfungsbericht ausgewiesenen Positionen der vorliegenden GuV nur dem Pflanzenhandel zugerechnet worden. Andere Aufwendungen, die ggf. beide Gewerbebetriebe beträfen, seien hierbei nicht berücksichtigt worden. Während der Betriebsprüfung habe die Möglichkeit bestanden, gesonderte Einnahmeüberschussrechnungen für den Pflanzenhandel einzureichen. Davon sei aber kein Gebrauch gemacht worden. Aufwendungen des Pflanzenhandels seien nicht gekürzt worden, da im Rahmen der Schlussbesprechung durch den Kläger versichert worden sei, dass sämtliche Kosten betrieblich veranlasst seien. Der in Anlage 1 ausgewiesene Verlust werde für Gewerbesteuerzwecke von Amts wegen unter der neuen Steuernummer festgestellt. Die Einkommensteuerfestsetzungen ergingen vorläufig hinsichtlich der Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb Y, weil derzeit die Gewinnerzielungsabsicht nicht abschließend beurteilt werden könne. 7

Die Verluste aus dem Pflanzenhandel ergaben sich nach Anlage 1 zum Betriebsprüfungsbericht wie folgt (Beträge in €): 8

		2013	2014	2015
Umsatzerlöse				
4300	Erlöse 7 % Umsatzsteuer		xx.xxx,xx	xx.xxx,xx

9

4310	Erl. Inl. stp. EU 7 % USt			x.xxx,xx
4315	Er. I. stp. EU 19 % USt			xx,xx
Summe Einnahmen			xx.xxx,xx	xx.xxx,xx
Wareneinkauf u. Anschaffungsnebenkosten				
5559	Steuerfr. Einfuhren		xx.xxx,xx	xx.xxx,xx
5840	Zölle/Einfuhrabgaben		xxx,xx	x.xxx,xx
Personalaufwand				
6010	Löhne			
6020	Gehälter		x.xxx,xx	x.xxx,xx
6035	Löhne für Minijobs		x.xxx,xx	x.xxx,xx
6040	P.Steuer f. Aushilfen		xx,xx	xx,xx
6069	Pausch.Steuer so.Bez.		xx,xx	
6110	Gesetzl. soz. Aufwe.		x.xxx,xx	x.xxx,xx
6120	Beitr. Berufsgenossenschaften		xxx,xx	xx,xx
6130	Frw. soz. Aufw. Lst-fr.		xxx,xx	xx,xx
Miet- und Pachtaufwendungen				
6310	Miete Lagerraum K		x.xxx,xx	x.xxx,xx
Gebühren und Beiträge				
6430	Sonst. Abgaben ebay/Paypal		x.xxx,xx	x.xxx,xx
Aufwendungen für Leasing				
6560	Mietleasing Kfz Ausland	xxx,xx	x.xxx,xx	x.xxx,xx
Reisekosten Arbeitnehmer				
6650	Reisekosten AN Ausland		x.xxx,xx	x.xxx,xx

6660	Reisekosten Übernachtung		xx.xxx,xx	xx.xxx,xx
6663	Fahrtkosten			
Reisekosten Unternehmer				
6670	Reisekosten	xx,xx	x.xxx,xx	xx.xxx,xx
6672	Reisekosten UNn. abz.		xx,xx	xx,xx
6673	Fahrtkosten	x.xxx,xx	x.xxx,xx	xx.xxx,xx
6674	Verpflegung	xxx,xx	xxx,xx	xxx,xx
6680	Übernachtung/NK		x.xxx,xx	x.xxx,xx
1	Übernachtung	x.xxx,xx		
Frachten/Verpackungen				
6700	Kosten der Warenabgabe		xxx,xx	x.xxx,xx
6710	Verpackungsmaterial		x.xxx,xx	xxx,xx
6740	Ausgangsfrachten/Ausland		x.xxx,xx	x.xxx,xx
So. betriebliche Aufwendungen				
6780	Fremdarbeiten C		xx.xxx,xx	xx.xxx,xx
Aufwendungen für Kommunikation				
6800	Porto	xxx,xx	x.xxx,xx	x.xxx,xx
Fortbildungskosten				
6821	Fortbildungskosten Ausland		x.xxx,xx	xx.xxx,xx
Summe Ausgaben		x.xxx,xx	xxx.xxx,xx	xxx.xxx,xx
Verlust Pflanzen/Ausland		**x.xxx,xx**	**xxx.xxx,xx**	**xxx.xxx,xx**

Entsprechend den Feststellungen der Außenprüfung erließ das FA unter dem 17.9.2020 10
Bescheide für 2014 und 2015 über den Gewerbesteuermessbetrag gegenüber dem Kläger („X“). Bei der Ermittlung des Gewerbeertrags waren dementsprechend die o.g. Verluste aus

dem Pflanzenhandel ausgenommen worden.

Den hiergegen eingelegten Einspruch wies das FA durch Einspruchsentscheidung vom 18.3.2021 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte das FA aus, dass der Gewächshausbau und der Pflanzenhandel gewerbesteuerlich als selbständige Gewerbebetriebe anzusehen seien. Jeder stehende Gewerbebetrieb stelle nach § 2 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes 2002 (GewStG 2002) einen Steuergegenstand dar. Für die Frage, ob mehrere gewerbliche Betätigungen zusammengefasst werden könnten, komme es auf das Gesamtbild der Verhältnisse an. Maßgebend seien die objektiven Merkmale. Hierzu zählten die Art der Betätigung, der Kunden- und Lieferantenkreis, die Arbeitnehmerschaft, die Geschäftsleitung, die Betriebsstätten, die Organisation und Finanzierung sowie der Umfang und die Zusammensetzung des Aktivvermögens. Unter Berücksichtigung dieser Merkmale müsse ein wirtschaftlicher, organisatorischer und finanzieller Zusammenhang zwischen den Betätigungen bestehen. Bei ungleichartigen Betätigungen --wie im vorliegenden Fall-- sei selbst bei einer organisatorischen, finanziellen und wirtschaftlichen Verflechtung ein einheitlicher Gewerbebetrieb nur anzunehmen, wenn die verschiedenen Betätigungen einander ergänzten. Im vorliegenden Fall förderten und ergänzten sich die beiden Bereiche nicht gegenseitig. Insbesondere würden die jeweiligen Produkte nicht wechselseitig angeboten. Schließlich sei zu berücksichtigen, dass jeder einzelne Betrieb des Klägers wirtschaftlich eigenständig betrieben werden könne und somit eine unabhängige Teilhabe am Wirtschaftsleben zulasse. Die beiden Betriebe bedingten sich nicht gegenseitig; sie setzten sich nicht voraus. Das zeige sich nicht zuletzt durch den Umstand, dass der Kläger sie nacheinander angemeldet habe (xx.9.2013 bzw. xx.11.2013). 11

Organisatorisch seien die Betriebe zwar dadurch verbunden, dass D in beiden Betrieben mitarbeite. Allerdings spreche gegen einen solchen Zusammenhang, dass zwei verschiedene Betriebsstätten unterhalten würden. Für X unterhalte der Kläger eine Betriebsstätte in M, während er die Betriebsstätte in K für den Pflanzenhandel nutze. Die gemeinsame Verwaltung spiele hier keine Rolle, da diese sich zwangsläufig aus der Unternehmergleichheit ergebe. 12

Zwar sprächen die einheitliche Kontenführung, Gewinnermittlung und Finanzbuchhaltung für einen finanziellen Zusammenhang. Dies und der teilweise bestehende organisatorische Zusammenhang könnten jedoch die mangelnde gegenseitige Ergänzung sowie die unabhängige Teilhabe am Wirtschaftsleben nicht kompensieren. 13

Der Kläger meint mit der daraufhin erhobenen Klage, die Aufteilung in zwei Gewerbebetriebe sei im vorliegenden Fall zu Unrecht erfolgt. Er trägt vor, er habe in den Streitjahren nur ein Unternehmen betrieben, das vorwiegend die Planung, Projektierung und Erstellung von Gewächshäusern und Installationen von Gewächshaustechnik zum Gegenstand gehabt habe. Der seit 2014 betriebene Handel mit Pflanzen und Pflanzenzubehör diene der Förderung des B2B-Geschäfts unter der Bezeichnung „X“. Zwischen den gewerblichen Betätigungen „X“ und „Y“ bestünden Zusammenhänge und Gemeinsamkeiten, die für die Annahme eines einheitlichen Gewerbebetriebs bzw. zur Annahme eines aus mehreren Teilbetrieben bestehenden einheitlichen Steuergegenstandes ausreichten. 14

Zwischen den beiden Geschäftsbereichen bestehe ein finanzieller Zusammenhang. Die Personalkosten für beide Geschäftsbereiche würden ausschließlich von „X“ getragen. Der Gewinn für beide Bereiche werde einheitlich in einer Finanzbuchhaltung und in einer Gewinn- und Verlustrechnung ermittelt. Dass die Einnahmen ab 2016 zum Teil auf unterschiedliche Bankkonten überwiesen worden seien, spiele hier noch keine Rolle. Die Einrichtung zweier Konten habe im Übrigen auch nicht auf dem Umstand beruht, dass zwei voneinander 15

getrennte Betriebe vorhanden gewesen seien; zurückzuführen sei dies auf den Wunsch der Hausbank, die dies zum Zweck besserer Kontrolle über das zu diesem Zeitpunkt noch junge Unternehmen vorgeschlagen habe. Auch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) folgere aus dem Vorhandensein von zwei Konten nicht zwingend, dass zwei Gewerbebetriebe vorlägen (Hinweis auf BFH-Urteil vom 9.8.1989 X R 130/87, BStBl II 1989, 901).

Ebenso bestehe zwischen den beiden Bereichen ein wirtschaftlicher Zusammenhang. Unzutreffend sei insoweit die Auffassung des FA, kumulativ müssten sich die beiden Bereiche nicht nur gegenseitig stützen, sondern darüber hinaus auch miteinander stehen und fallen. Diese Maßgabe finde sich in keinem BFH-Urteil. Vielmehr sei das Gegenteil der Fall. Ausreichend sei bereits die Möglichkeit einer gegenseitigen Ergänzung. Diese Möglichkeit habe im vorliegenden Fall bestanden. Er, der Kläger, habe sein Fachwissen im Bereich der generativen Pflanzenzucht genutzt, um den Handel mit speziellen Pflanzen selbst voranzutreiben und auszubauen und auf der anderen Seite den Gewächshausbau voranzutreiben. Es handele sich hier nicht um Gewächshäuser von der Stange, sondern um Großbauten von mehreren hundert Quadratmetern Grundfläche, die sich an den individuellen Bedürfnissen und fachlichen Anforderungen gewerblicher Pflanzenhändler/-züchter, Tropenhäuser und Forschungsunternehmen orientieren müssten, die von ihm auch individuell beraten würden. Das setze eine besondere Pflanzenexpertise voraus. Er und sein Mitarbeiter D, hätten insoweit besondere Fachkenntnisse bei diversen Auslandsaufenthalten im Ausland erworben. Spezialisiert habe er sich von Anfang an auf den Verkauf von speziellen Pflanzen, die im Wege generativer Vermehrung weltweit von Pflanzenzüchtern und Liebhabern ihrer Individualität wegen geschätzt würden. Um diese Formen zu züchten, sei ein aufwendiges Verfahren notwendig, bei dem die Pflanzen zunächst noch in Ausland bestäubt und Samen entnommen würden. Hiervon würden nach vorheriger Sterilisation je einige männliche und weibliche Samen auf künstlichem Nährboden luftdicht versiegelt. Auf diese Weise entstehe ein Mikrokosmos, in dem sich die Pflanzen zu kleinen Jungpflanzen ausbilden könnten, die genetisch und optisch genauso individuell seien, als wären sie in freier Natur gewachsen. Diese Expertise hebe ihn, den Kläger, gegenüber Saatgutunternehmern deutlich von Mitbewerbern im Bereich des Gewächshausbaus ab und habe dazu geführt, dass er im Geschäftsbereich „X“ bereits Bauaufträge von Universitäten, Forschungseinrichtungen und Saatzuchthändlern erhalten habe. Für die Jahre 2014 und 2015 sei insbesondere der Kunde Q GmbH zu nennen, ein auf den Transfer von Forschungsergebnissen in die Züchtungspraxis spezialisiertes Unternehmen, von dem der Kläger bereits mehrere Gewächshausbauaufträge aufgrund genau dieser Fachexpertise erhalten habe. 16

Ferner habe die Pflanzenzucht von Anfang an auch der Zuführung von Kunden und als Türöffner für „X“ gedient. Ziel sei stets der Absatz an Kenner und Fachleute gewesen, die ihrerseits wieder Verbindungen zu Gleichgesinnten sowie im Optimalfall über Kontakte in Industrie und Forschung verfügt hätten. Wer nach geeigneten Forschungsobjekten in diesem Bereich suche, finde unweigerlich Y. Hierbei sei darauf hinzuweisen, dass es niemals darum gegangen sei, irgendwelche Pflanzen zu handeln. Ziel sei es immer gewesen, nur spezielle Pflanzen zu handeln und dies auch nicht zum Selbstzweck. Dies sei stets als Mittel zum Zweck für X betrachtet worden. 17

Der Kläger trägt vor, sein Geschäftsbetrieb sei von Anfang an darauf ausgerichtet gewesen, ganzheitliche Leistungen im Bereich des Gewächshausbaus zu erbringen. Pflanzenzucht und –handel stellten insoweit die praktische Anwendung des zum Gewächshausbau in der von ihm, dem Kläger, praktizierten Art nützlichen bis notwendigen Fachwissens dar. Der Pflanzenverkauf wiederum sei zum einen die logische Konsequenz der Zucht, um die selbst 18

erzeugten Produkte einer wirtschaftlich sinnvollen Nutzung zuzuführen sowie andererseits Marketinginstrument für X. Dass lediglich ein kleiner prozentualer Anteil des vom Kläger in den Jahren 2014 und 2015 getätigten Gesamtumsatzes auf den Bereich Pflanzenzucht und –handel entfallen sei, sei bekannt und habe es auch gerechtfertigt, diesen als Hilfs- und Nebengeschäft zum Gewächshausbau zu qualifizieren.

Schließlich bestehe auch ein organisatorischer Zusammenhang zwischen den beiden Betriebsteilen. Der Kläger trägt vor, D sei in beiden Betriebsbereichen eingesetzt worden. Das sei in dessen Arbeitsvertrag auch so vorgesehen gewesen. Ebenso werde jeweils die Hälfte der technischen Infrastruktur beiden betrieblichen Bereichen zur Verfügung gestellt. 19

Zwar möge der Kläger auch einen Auftrag für den Einbau einer Klimaanlage in einem Serverraum ausgeführt haben. Dabei sei indes zu berücksichtigen, dass es sich hierbei nur um einen kleinen Folgeauftrag gehandelt habe. Nicht verkannt werden dürfe, dass es sich allein um einen nicht mit sonstigen Klimatisierungsaufträgen vergleichbaren Vorgang gehandelt habe. Die Lieferung und Montage herkömmlicher Büroklimageräte stelle auch nicht das Geschäftsmodell des Klägers dar. 20

Soweit das FA meine, die Internetpräsenz von Y spreche dagegen, dass es sich bei den Pflanzen lediglich um ein Nebenprodukt von X handele, sei darauf hinzuweisen, dass sich auf der Internetseite zwar diverse Buttons befänden; diese seien aber nicht mit Waren hinterlegt. Hintergrund sei gewesen, dass bei der Entwicklung der Homepage ein externer Webdesigner eine Standardseite entwickelt habe. 21

Soweit das FA bemängele, dass auf den Internetseiten bei den beiden Betriebsbereichen nicht auf den jeweils anderen Bereich hingewiesen worden sei, sei dies lebensfremd. Die Akquise für X habe im Wesentlichen durch direkte Kontaktaufnahme und persönliche Gespräche mit potentiellen Käufern stattgefunden. 22

Die Wahrscheinlichkeit, dass ein Pflanzenkäufer durch einen Online-Kauf auf X stoße und eine Planung dort in Auftrag gebe, sei sehr gering. Gleichwohl sei es nicht ausgeschlossen, wie das Beispiel der Q GmbH zeige. Der Erstkontakt mit dieser sei über ihren Geschäftsführer, Herrn E, zustande gekommen und zwar direkt über die Pflanzenzucht. Durch die Expertise in diesem Bereich hätten Aufträge der Q GmbH in dem Bereich X generiert werden können. 23

Wenn man von zwei selbständigen Gewerbebetrieben ausgehe, sei aber jedenfalls zu berücksichtigen, dass die Zahlung einer Provision für die Vermittlung von Aufträgen an Y in Höhe von 10 % üblich gewesen wäre. 24

In formeller Hinsicht sei zu berücksichtigen, dass die Einspruchsentscheidung nicht hinreichend bestimmt sei. Dass sie sich auf X beziehe, könne allenfalls aus der angegebenen Steuernummer und dem angegebenen Aktenzeichen geschlossen werden. Nach der Rechtsprechung des BFH (Hinweis auf das Urteil vom 20.3.2013 X R 38/11, BFH/NV 2013, 1125) sei das aber nicht ausreichend. Ergingen Gewerbesteuermessbescheide für mehrere Betriebe desselben Inhabers, müsse ein Hinweis auf den jeweiligen Betrieb (Steuergegenstand) enthalten sein. 25

Der Kläger beantragt, 26

die Bescheide für 2014 und 2015 über den Gewerbesteuermessbetrag vom 17.9.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18.3.2021 dahingehend zu ändern, dass der 27

Gewerbesteuermessbetrag 2014 auf ... € und der Gewerbesteuermessbetrag 2015 auf ... € herabgesetzt werden,

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 28

Das FA beantragt, 29

die Klage abzuweisen. 30

Das FA meint, dass anhand der Gewerbesteuermessbescheide vom 17.9.2020 hinreichend erkennbar sei, dass Steuerobjekt X sei. 31

Zudem sei auch weiterhin von zwei selbständigen Gewerbebetrieben auszugehen. Beide Betriebe bedingten sich nicht gegenseitig und setzten sich nicht gegenseitig voraus. Eine Verbindung bestehe im Wesentlichen nur durch die Person des Klägers. Zwar habe D in beiden Betrieben gearbeitet und mache allein bereits 50 % der Belegschaft aus. Diesem Argument sei allerdings bei nur einem Arbeitnehmer kein entscheidendes Gewicht beizumessen. Vielmehr müsse es auf die Betätigungen des Klägers ankommen. Gemeinsamkeiten und Verbindungen ergäben sich vorliegend allein anhand der Unternehmeridentität. 32

Grundsätzlich indiziere die Ungleichartigkeit der Betätigungen ihre gewerbesteuerliche Selbständigkeit. Dass es sich im vorliegenden Fall um ungleichartige Betätigungen handele, sei zwischen den Beteiligten unstreitig. 33

Aus Sicht des FA liege insbesondere ein wirtschaftlicher Zusammenhang nicht vor. 34

An der Auffassung, dass die Produkte wechselseitig angeboten werden müssten, werde nicht festgehalten. Allerdings wäre jedenfalls ein Verweis auf der Website des Pflanzenhandels auf die Dienstleistungen des Gewächshausbaus in den Erhebungszeiträumen ein wichtiges Indiz zur Förderung der Tätigkeiten gewesen. Da kein einheitlicher Firmenname verwandt werde, sei fraglich, wie die Kunden über den Online-Shop auf X aufmerksam werden sollten. Sofern vorgetragen werde, die Expertenkontakte müssten allmählich aufgebaut werden, und daher könne sich der Kundenkreis nicht überschneiden, bleibe festzuhalten, dass nur geringfügige Überschneidungen im Kunden- und Lieferantenkreis nicht ausreichend seien. Die zukünftig möglichen Überschneidungen könnten auch bei selbständigen Betrieben vorliegen. 35

Das FA trägt vor, der Online-Shop ziele auf B2C-Kunden ab und diene nicht zur Förderung des B2B-Geschäfts X. 36

Der Sach- und Streitstand ist am 23.9.2022 mit den Beteiligten erörtert worden. Wegen der Einzelheiten des Erörterungstermins wird auf den Inhalt des Protokolls Bezug genommen. 37

Am 29.11.2023 ist in dem Verfahren mündlich verhandelt worden. In der mündlichen Verhandlung hat der Senat Beweis erhoben durch die Vernehmung der Zeugen E, F und G. Wegen des Inhalts ihrer Aussage und der weiteren Details der mündlichen Verhandlung wird auf den Protokollinhalt verwiesen. 38

Entscheidungsgründe 39

Die zulässige Klage ist nur zu einem geringen Teil begründet. Die angefochtenen Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag 2014 und 2015 sind insoweit rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO), als das FA einen um xx.xxx € 40

(2014) bzw. xx.xxx € (2015) zu hohen Gewerbeertrag in Ansatz gebracht hat. Zu Recht ist das FA zwar davon ausgegangen, dass es sich bei X um einen von Y zu trennenden eigenständigen Gewerbebetrieb handelt. Der Senat geht allerdings davon aus, dass der Gewerbebetrieb X im Jahre 2014 nur einen Gewinn von ... € und im Jahre 2015 einen Gewinn von ... € erwirtschaftet hat.

I. Der Gewerbesteuer unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG 2002). Gemäß dem wirtschaftlichen Betriebsbegriff bestimmt sich die sachliche Selbständigkeit des Gewerbebetriebs zunächst durch eine eigenständige wirtschaftliche Organisation interner und externer Beziehungen, insbesondere eine Mehrheit funktional in Zusammenhang stehender materieller und immaterieller Wirtschaftsgütern sowie danach, ob die fraglichen Betätigungen wirtschaftliche Eigenständigkeit besitzen (Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 11. Aufl. 2023, § 2 Rz. 17, m.w.N. aus der Rspr. des BFH). 41

II. Übt eine natürliche Person mehrere gewerbliche Tätigkeiten aus, kann es sich gewerbesteuerrechtlich entweder um einen einheitlichen Betrieb (Steuergegenstand) oder aber um mehrere selbständige Betriebe --und damit um mehrere Steuergegenstände-- handeln (BFH-Urteil vom 17.6.2020 X R 15/18, BFHE 269, 330, BStBl II 2021, 157). Die Abgrenzung bestimmt sich wegen des Objektsteuercharakters der Gewerbesteuer allein nach objektiven Gesichtspunkten. Umstände, die lediglich durch die besondere Beziehung des Inhabers zum Betrieb begründet sind, bleiben hierbei außer Betracht. Insbesondere organisatorische und finanzielle Verbindungen dürfen nicht gewertet werden, soweit sie auf der Identität des Unternehmers beruhen (Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 11. Aufl. 2023, § 2 Rz. 18, m.w.N.). Für die Unterscheidung zwischen einem einheitlichen Betrieb und mehreren selbständigen Betrieben kommt der Gleichartigkeit bzw. Ungleichartigkeit der Betätigungen wesentliche Bedeutung zu. Liegt eine Gleichartigkeit vor, lässt dies regelmäßig auf einen einheitlichen Betrieb schließen, während sich das Regel-Ausnahme-Verhältnis bei Ungleichartigkeit umgekehrt darstellt und nur ausnahmsweise von einem einheitlichen Betrieb auszugehen ist (Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 11. Aufl. 2023, § 2 Rz. 22; Specker in Jahndorf/Oellerich/Weiss, BeckOK GewStG, § 2 Rz. 1253 f.). Dabei ist jedoch nicht von einer strikten Zweiteilung in gleichartige bzw. ungleichartige Betätigungen auszugehen; vielmehr steigt das notwendige Maß des für eine Zusammenfassung der Betätigungen erforderlichen wirtschaftlichen, organisatorischen und finanziellen Zusammenhangs in Abhängigkeit vom zunehmenden Grad der Verschiedenartigkeit der Betätigungen (BFH-Urteil in BFHE 269, 330, BStBl II 2021, 157). 42

III. Im Fall mehrerer gewerblicher und nichtgewerblicher Betätigungen sind diese regelmäßig getrennt zu erfassen, auch wenn zwischen ihnen gewisse sachliche und wirtschaftliche Berührungspunkte bestehen. Ein untrennbarer Sachzusammenhang ist nur anzunehmen und damit eine einheitliche Erfassung der gesamten Betätigung geboten, wenn die Tätigkeiten sich gegenseitig bedingen und derart miteinander verflochten sind, dass sie nach der Verkehrsauffassung als einheitliche Tätigkeit (im Rahmen eines Betriebs) anzusehen sind (BFH-Urteile vom 11.7.1991 IV R 33/90, BFHE 165, 362, BStBl II 1992, 353, und vom 15.12.2021 X R 19/19, BFHE 276, 205, BStBl II 2023, 319). Ist die wirtschaftliche Verbindung zwischen der gewerblichen und nichtgewerblichen Tätigkeit nur vorübergehend oder zufällig und kann die Verbindung deshalb ohne Nachteile für die Betriebe gelöst werden, liegen getrennte Betriebe vor. Nur eine über dieses Maß hinausgehende --im Interesse des Hauptbetriebs bestehende-- wirtschaftliche Beziehung zwischen den Betrieben, eine planmäßig gewollte Verbindung, kann eine einheitliche Beurteilung verschiedener Betätigungen als sog. gemischte Tätigkeit rechtfertigen (BFH-Urteil vom 23.1.1992 IV R 43

19/90, BFHE 167, 355, BStBl II 1992, 651; Keß in Lenski/Steinberg, GewStG, § 2 Rz. 1456).

IV. Von diesen Maßgaben ausgehend können die gewerbliche Betätigung X und die Pflanzenzucht nicht zu einem einheitlichen Gewerbebetrieb zusammengefasst werden. Es handelt sich einerseits um eine gewerbliche (X) und andererseits land- und forstwirtschaftliche Betätigung (Y), die nicht dauerhaft derart miteinander planvoll wirtschaftlich verbunden sind, dass sie als einheitlicher Gewerbebetrieb betrachtet werden könnten. 44

1. Dass die gewerbliche Betätigung unter der Bezeichnung X einen Gewerbebetrieb darstellt, ist zwischen den Beteiligten zu Recht nicht im Streit und bedarf keiner weiteren Vertiefung. 45

2. Demgegenüber stellt die Pflanzenzucht und der anschließende Verkauf eine land- und forstwirtschaftliche Betätigung dar. Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 EStG 2009 gehören zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft der Betrieb von Landwirtschaft, Forstwirtschaft, Weinbau, Gartenbau und alle Betriebe, die Pflanzen und Pflanzenteile mit Hilfe der Naturkräfte gewinnen. Zu letzteren zählt insbesondere --wie hier-- die Pflanzenzucht zur Gewinnung neuer Pflanzensorten, unerheblich davon, ob dies im Freiland, unter Glas, Folie in Gewässern oder im Keller geschieht (vgl. BFH-Urteil vom 6.5.1954 IV 221/53 U, BFHE 58, 745, BStBl III 1954, 197; Gossert in Korn, § 13 EStG Rz. 172; Kirchhof/Kube, EStG, 22. Aufl. 2023, § 13 Rz. 13; Nacke in Brandis/Heuermann, § 13 EStG Rz. 79; s. auch Krumm in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 13 Rz. B 24, der die Pflanzenzucht dem Gartenbau und damit auch der Land- und Forstwirtschaft zuordnet). Im vorliegenden Fall züchtet der Kläger Pflanzen und verkauft diese anschließend. Der zusätzlich vorgenommene Verkauf von Zubehör (wie z.B. ...) war demgegenüber nur von untergeordneter Bedeutung und führt daher nicht zu einer anderen Beurteilung dieses Tätigkeitsbereiches. 46

Der Senat hat keine hinreichenden Gründe für die Annahme, dass es sich bei der Pflanzenzucht nur um einen Liebhabereibetrieb handelt, der ertragsteuerlich gar keine Bedeutung haben würde (vgl. zu der Abgrenzung bereits BFH-Urteil in BFHE 58, 745, BStBl III 1954, 197). Abgesehen von den zwischen 2013 und 2015 erwirtschafteten Verlusten, die typische (und damit steuerlich relevante) Anlaufverluste darstellen können, spricht nichts für das Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht; auch die Beteiligten selbst gehen nicht von einer Tätigkeit ohne Gewinnerzielungsabsicht aus. 47

3. Die gewerbliche --unter der Bezeichnung X betriebene-- Tätigkeit und die Pflanzenzucht nebst anschließendem Verkauf bedingen sich nicht gegenseitig und sind dementsprechend wirtschaftlich nicht in hinreichender Weise miteinander verbunden. Eine im Interesse des Gewerbebetriebs X bestehende planmäßige wirtschaftliche Verbundenheit würde voraussetzen, dass das Gewerbe im Vordergrund steht und die landwirtschaftliche und forstwirtschaftliche Betätigung nur die untergeordnete Bedeutung einer Hilfstätigkeit hat (vgl. BFH-Urteile vom 12.1.1989 V R 129/84, BFHE 156, 281, BStBl II 1989, 432, und in BFHE 167, 355, BStBl II 1992, 651); das ist hier nicht der Fall. Sowohl nach dem Vortrag des Klägers als auch nach dem Inhalt der Zeugenvernehmung hat der Senat den Eindruck gewonnen, dass beide Betätigungen --was für eine Zusammenfassung nicht ausreichend ist-- nebeneinander betrieben worden sind und sich allenfalls reflexartig befruchtet haben. 48

Hierbei wird nicht in Abrede gestellt, dass der Gedanke zur Pflanzenzucht aus der Expertise entstanden sein mag, die der Kläger durch den Gewächshausbau gewonnen hat. Ebenso mag es zutreffen, dass einige Kunden durch die Pflanzenzucht auf X aufmerksam geworden sind. 49

50

Die Pflanzenzucht kann indes nicht als eine bloße Hilfsbetätigung zur Planung, Projektierung und Bauleitung von Gewächshäusern betrachtet werden. Es ist insbesondere nicht erkennbar, dass die Pflanzenzucht in irgendeiner Weise notwendig für die Planung, Projektierung und Bauleitung von Gewächshäusern wäre. Das zeigt sich insbesondere daran, dass Konkurrenzbetriebe nicht stets auch eine Pflanzenzucht unterhalten. Aber auch im konkreten Fall lieferte die Pflanzenzucht keinerlei Vorprodukte oder notwendige Ergänzungen zu dem Gewächshausbau. Die Pflanzenzucht war für einen außenstehenden Beobachter nicht dahingehend konzipiert, dem Gewächshausbau gezielt Kunden zuzuführen. Das wird insbesondere dadurch erkennbar, dass die Pflanzenzucht als B2C-Geschäft konzipiert war, während der Gewächshausbau auf betriebliche Kunden ausgerichtet ist. Selbst wenn die Pflanzenzucht auch von betrieblichen Kunden frequentiert worden sein mag, war der Fokus des Betriebs breiter; er nahm auch Kunden in den Blick, die keinen Bezug zu dem Gewächshausbau hatten, so dass die Pflanzenzucht schon unter diesem Gesichtspunkt keinen ausschließlichen dem Gewerbebetrieb dienenden Charakter aufgewiesen haben kann.

In Anbetracht dieser Umstände bestehen auch keine Anhaltspunkte dafür, dass durch den Betrieb der Pflanzenzucht der Betrieb des Planungsbüros oder durch den Betrieb des Planungsbüros der Betrieb der Pflanzenzucht maßgeblich ergänzt oder gefördert worden wäre. Dies wird auch vom Kläger letztlich nicht behauptet; er macht vielmehr geltend, ein hinreichender Zusammenhang zwischen den betrieblichen Tätigkeiten ergebe sich bereits daraus, dass ihm die im Rahmen der Pflanzenzucht gewonnenen pflanzenbiologischen Kenntnisse auch im Rahmen des Gewächshausbaus zugutegekommen seien. Diese Argumentation übersieht jedoch zum einen, dass es sich bei den pflanzenbiologischen Kenntnissen des Klägers um unternehmerbezogene Umstände handelt, die bei der Frage, ob sich zwei Betriebe eines Unternehmers fördern und ergänzen, grundsätzlich außer Betracht zu bleiben haben. Zum anderen vermochte der Senat auch nicht festzustellen, dass die Pflanzenzucht notwendiges Know how für den Gewächshausbau abwirft. Angesichts der Tatsache, dass Unternehmen der Branche nicht üblicherweise eine entsprechende Zucht unterhalten, ist erkennbar, dass der Gewächshausbau auch ohne eine solche betrieben werden kann. Auch der Kläger musste keine Zucht aufbauen, um seine Kunden für sich überzeugen zu können. Dies geschah nach den Feststellungen des Senats vielmehr bereits durch die hohe Qualität seiner Arbeit, seine Ortsnähe und die bereits vor der Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit bestehenden und im Rahmen seiner gewerblichen Tätigkeit laufend vertieften pflanzenbiologischen Kenntnisse. Das ergibt sich insbesondere aus den Aussagen der Zeugen E und G, die als seinerzeitige Angestellte der Q GmbH bekundet haben, dass ihnen der Kläger XXXX noch als Angestellter der Fa. R durch seine pflanzenbiologischen Kenntnisse positiv aufgefallen ist. Dass seine pflanzenbiologischen Kenntnisse durch die Pflanzenzucht in einem für seinen Gewerbebetrieb notwendigen Maße erweitert werden konnten, haben die Zeugen indes nicht bestätigen können. Insbesondere die Zeugin G hat im Gegenteil bekundet, dass sie nicht glaube, dass für die Q GmbH notwendige Kenntnisse aus der Pflanzenzucht hätten gewonnen werden können, wenngleich aufgrund der In-vitro-Züchtung eine gewisse Schnittmenge bestanden habe. Der Zeuge F ist davon ausgegangen, dass der Kläger im Laufe der Jahre durch die Abwicklung der verschiedenen Aufträge und den Kontakt mit verschiedenen Firmen und Institutionen erhebliches Wissen im pflanzenbiologischen Bereich angesammelt habe, das für die Durchführung der Aufträge betreffend den Gewächshausbau und die Errichtung von Klimakammern förderlich sei. Er hat sich jedoch nicht imstande gesehen zu bestätigen, dass dem Kläger die Pflanzenzucht insoweit geholfen habe. Soweit demgegenüber der Zeuge E hervorgehoben hat, dass die Kenntnisse aus der Pflanzenzucht auch auf andere Pflanzen übertragen werden könnten, wenn auch nicht auf alle, hat er indes ebenfalls nicht ausdrücklich bestätigt, dass der Kläger

51

diese Kenntnisse aus der Pflanzenzucht bezogen hat. Vielmehr hat der Zeuge bekundet, dass ihm die pflanzenbiologischen Kenntnisse des Klägers bereits aufgefallen waren, als er diesen als Arbeitnehmer der R kennengelernt hat. Er hat konkret nichts dazu gesagt, dass er gemerkt habe, dass und in welchem Maße sich dieses Wissen in einem für die Kunden essentiellen Bereich durch die Pflanzenzucht vertieft hätte.

V. Allerdings ist der Gewinn des streitgegenständlichen Gewerbebetriebs X im Jahre 2014 auf ... € und im Jahre 2015 auf ... € zu reduzieren; entsprechend reduziert sich der Verlust des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (Y), der nicht der Gewerbesteuer unterliegt. 52

1. Aus dem Gewinn des Gewerbebetriebs auszuscheiden sind entsprechend der vom Kläger erstellten Gewinnaufteilung vom 25.1.2023 zunächst einmal Erlöse zu 19 % in Höhe von x.xxx,xx € in 2014 und x.xxx,xx € in 2015, die insoweit der Pflanzenzucht zuzurechnen sind. Hiergegen hat das FA in der mündlichen Verhandlung auch keine Einwendungen erhoben. 53

2. Im Schätzungswege (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO i.V.m. § 162 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--) teilt der Senat ferner die Auffassung des Klägers, dass der Personalaufwand, den das FA bislang der Pflanzenzucht zugeordnet hat, in dem Verhältnis aufzuteilen ist, wie es der Kläger in seiner Gewinnermittlung vom 21.1.2023 unternommen hat. Es ist nicht anzunehmen, dass der Personalaufwand, wovon bislang das FA ausgegangen ist, ausschließlich der Pflanzenzucht zuzuordnen ist. Hieraus ergeben sich folgende Veränderungen bei der Pflanzenzucht (Beträge in €): 54

			2014		**2015**
		FA	Kl.	FA	Kl.
Personalaufwand					
6010	Löhne				
6020	Gehälter	x.xxx,xx	x.xxx,xx	x.xxx,xx	x.xxx,xx
6035	Löhne für Minijobs	x.xxx,xx	x.xxx,xx	x.xxx,xx	x.xxx,xx
6040	Pausch. Steuer f. Aushilfen	xx,xx	x,xx	xx,xx	x,xx
6069	Pausch. Steuer so. Bez.	xx,xx	x,xx		
6110	Gesetzl. soz. Aufw.	x.xxx,xx	xxx,xx	x.xxx,xx	xxx,xx
6120	Beitr. Berufsgenossenschaften	xxx,xx	xx,xx	xx,xx	xx,xx
6130	Frw. soz. Aufw. Lst-fr.	xxx,xx	xxx,xx	xx,xx	xx,xx
		xx.xxx,xx	x.xxx,xx	xx.xxx,xx	x.xxx,xx

55

56

Durch die Verminderung des Personalaufwands im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb Y um x.xxx,xx € in 2014 und xx.xxx,xx € in 2015 erhöht sich der betriebliche Aufwand für Personal im Gewerbebetrieb X entsprechend.

3. Neben diesen beiden --unter 1. und 2. erläuterten-- zusätzlichen Aufwandspositionen, durch die sich der Gewinn des Gewerbebetriebs bereits auf ... € in 2014 und ... € in 2015 vermindert, nimmt der Senat im Schätzungswege (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO i.V.m. § 162 Abs. 1 AO) einen weiteren Sicherheitsabschlag vor, mit dem er berücksichtigt, dass einige weitere Aufwandspositionen in der bisher vom FA vorgenommenen Gewinnermittlung zu einem höheren Anteil dem Gewerbebetrieb zuzuordnen sind. Insbesondere nimmt der Senat an, dass in der Position „Reisekosten Unternehmer“ durchaus Kosten für den Gewächshausbau enthalten sein können, die dem Kläger für Reisen zu Geschäftskunden in diesem Bereich entstanden sind. Im Wege des Sicherheitsabschlags reduziert der Senat den Gewinn 2014 auf ... € und 2015 auf ... €. 57

4. Soweit der Kläger daneben die Kosten für die Miete des Lagerraums in K aufteilen will, vermag der Senat dem nicht zu folgen, weil sich in den Streitjahren allein die Pflanzenzucht in K befand und der Kläger keine hinreichende Begründung dafür abgegeben hat, warum Teile der Kosten auf X entfallen sein sollten. 58

5. Ebenso hat der Kläger keinen Grund benannt, warum die Kosten für ebay und Paypal, die klassischerweise für einen Versandhandel anfallen, auch teilweise dem Gewächshausbau zuzuordnen sein sollen. 59

6. Die Reisekosten für Arbeitnehmer ins Ausland und die Kosten für das Mietleasing im Ausland rechnet der Senat --wie auch das FA-- ausschließlich der Pflanzenzucht zu. Im Ausland hielt sich Herr B sen. im Interesse der Pflanzenzucht auf. Eine Mitveranlassung der Kosten durch den Gewerbebetrieb ist nicht zu erkennen. Ebenso wenig vermag der Senat zu erkennen, warum der Kläger meint, die Fracht- und Verpackungskosten könnten geteilt werden. 60

7. Nicht zu folgen vermag der Senat dem Kläger schließlich mit seiner Auffassung, der Gewinn des Gewerbebetriebs sei noch deshalb zu mindern, weil üblicherweise Provisionen in Höhe von 10 % an Y zu entrichten gewesen seien. Tatsächlich sind Provisionen nicht vereinbart worden; da beide Betriebe durch denselben Einzelunternehmer geführt werden, ist dies zivilrechtlich auch gar nicht möglich. 61

VI. Nicht gefolgt werden kann der Auffassung des Klägers, die Einspruchsentscheidung sei jedenfalls mangels Bestimmtheit rechtswidrig und daher aufzuheben. Unterhält ein Unternehmer mehrere Betriebe und erlässt das FA daher mehrere Gewerbesteuermessbescheide, sind diese inhaltlich hinreichend bestimmt, wenn sie -- jedenfalls im Wege der Auslegung-- erkennen lassen, welchen Steuergegenstand sie jeweils betreffen. Allein die Bezeichnung des Unternehmers (Steuerschuldners) reicht hierfür nicht aus (BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 1125). Diese Maßgaben sind im vorliegenden Fall indes gewahrt, weil im Wege der Auslegung ermittelt werden kann, dass die Einspruchsentscheidung sich auf den Gewerbebetrieb X bezieht. Sie nimmt Bezug auf bestimmte Gewerbesteuermessbescheide, die der Kläger angefochten hat und bei denen es sich um Bescheide handelt, die den hier streitgegenständlichen Gewerbebetrieb X betreffen. 62

VII. Die Berechnung der festgesetzten Gewerbesteuermessbeträge durfte nach § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem FA übertragen werden. 63

64

VIII. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

IX. Die Revision nicht zuzulassen. Insbesondere hat die Rechtssache keine grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO), da die Grundsätze für die Abgrenzungsfrage, ob einer oder mehrere Gewerbebetriebe vorliegen, durch die umfangreiche Rechtsprechung des BFH geklärt sind. 65

... ... 66

(zugleich für den wegen Urlaubs an der Unterschrift 67

gehinderten Richter am Finanzgericht ...) 68

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE