Urteil vom 20. März 2013, X R 38/11

Inhaltliche Bestimmtheit von Gewerbesteuermessbescheiden bei mehreren Betrieben eines Steuerschuldners; Vorliegen eines Betriebs oder mehrerer Betriebe

BFH X. Senat

GewStG § 2 Abs 1, AO § 119 Abs 1

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 24. Mai 2011, Az: 1 K 444/09

Leitsätze

1. NV: Unterhält ein Unternehmer mehrere Betriebe und erlässt das FA daher mehrere Gewerbesteuermessbescheide, sind diese nur dann 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.

2. NV: Die Zusammenfassung mehrerer Betätigungen zu einem einzigen Gewerbebetrieb im Sinne des GewStG erfordert einen wirtschaftlichen, organisatorischen und finanziellen Zusammenhang zwischen den Betätigungen. Dabei ist die Gewichtung der genannten Merkmale von den Umständen des Einzelfalls abhängig. Der Gleichartigkeit der Betätigungen --bzw. bei ungleichartigen Betätigungen der Möglichkeit einer Ergänzung der verschiedenen Tätigkeiten-- und damit dem wirtschaftlichen Zusammenhang kommt aber eine besondere Bedeutung zu.

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Fleischermeister. Er stellte in seinem Betrieb im Streitjahr 2002 vorwiegend Bratwürste her, die er zum einen verpackt an Einzelhandelsketten vertrieb und zum anderen in eigenen Bratwurst-Imbissständen an Endkunden verkaufte. Die Einnahmen aus dem Fleischverkauf deckten seit Jahren die Ausgaben nicht mehr; im Jahr 2002 erzielte der Kläger bei einem Umsatz von ... € einen Verlust von ... €.

2 Ferner importierte der Kläger die Wurzeln einer in Afrika heimischen Pflanze, der heilkräftige Wirkungen zugeschrieben werden. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) war einziger Abnehmer des Klägers insoweit ein inländisches Pharmaunternehmen. Sobald dieses bei ihm neuen Bedarf anmeldete, veranlasste der Kläger, dass der afrikanische Lieferant die Ware in Containern nach Deutschland verschiffte. Das Pharmaunternehmen übernahm im inländischen Importhafen die Abfertigung, Prüfung und den Weitertransport der Ware. Im Jahr 2002 führte der Kläger nach dem --vom FG zugrunde gelegten-- Vorbringen des Klägers 14 Lieferungen, nach dem Vorbringen des Beklagten und Revisionsklägers (Finanzamt --FA--) hingegen 16 Lieferungen aus. Der Organisationsbedarf für diese Tätigkeiten, die der Kläger von seinen betrieblichen Räumen in der Fleischerei aus vornahm, war nach den Feststellungen des FG eher gering.

3 Aus dem Großhandel mit den Heilpflanzen erzielte der Kläger Gewinne. Im Streitjahr 2002 belief sich dieser Gewinn (vor Abzug der Anteile stiller Gesellschafter) bei einem Umsatz von ... € auf ... €.

4 Rechnungen, die die Fleischerei betrafen, erstellte der Kläger in roter Schrift unter der Bezeichnung "<Name des Klägers> ... Wurst- und Feinkostspezialitäten". Rechnungen über die Heilpflanzen erstellte er in blauer Schrift unter der Bezeichnung "<Name des Klägers> Import-Export". Für beide Betätigungen wurden gesonderte Bankkonten geführt.

5 Am 6. Juni 2001 schloss der Kläger mit seinem Bruder (B) und seiner Schwester (S) einen "Vertrag über die Errichtung einer typisch stillen Gesellschaft". In der Präambel heißt es: "Nachdem in der Vergangenheit auch <B und S> bei dem Aufbau, der Produktion und dem Vertrieb in Deutschland und Afrika tätig waren und nach der Reaktivierung in verstärktem Maße wieder tätig geworden sind, hat man sich darauf geeinigt, zwischen <dem Kläger> als Geschäftsinhaber und den Geschwistern ... eine typisch stille Gesellschaft zu begründen, um so an dem

Erfolg des Teilbetriebes ... Import-Export, beteiligt zu werden." Das Handelsgeschäft werde getrennt von der weiterhin vom Kläger betriebenen Fleischerei geführt, die nicht von den Vereinbarungen über die stille Gesellschaft betroffen sei. Nach § 5 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags (GV) sollte B mit 30 % und S mit 15 % "am Ergebnis des Teilbetriebes ... Import-Export" beteiligt sein. Der Gewinnverteilung war eine "separate Gewinnermittlung des Teilbetriebes" zugrunde zu legen (§ 5 Abs. 2 GV). "Für den Betriebsteil ... Import-Export" war ein separates Bankkonto zu eröffnen (§ 6 Abs. 1 GV). B erhielt für dieses Konto eine Bankvollmacht; er war ferner zuständig für den Einkauf in Afrika und die Durchführung der gesamten Geschäftskorrespondenz (§ 6 Abs. 2, 3 GV). Für das Jahr 2002 kehrte der Kläger Gewinnanteile von insgesamt ... € an seine Geschwister aus und meldete hierfür im Januar 2003 Kapitalertragsteuer an.

6 Sowohl in seiner Gewinnermittlung als auch in der Gewerbesteuererklärung für 2002 fasste der Kläger beide Betätigungen zusammen und erklärte das entsprechend saldierte Ergebnis. Das FA setzte den Gewerbesteuermessbetrag zunächst erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest. Im Anschluss an eine Außenprüfung vertrat das FA die Auffassung, die Betätigungen seien als getrennte Gewerbebetriebe anzusehen, so dass eine Verrechnung des Verlusts der Fleischerei mit dem Gewinn des Großhandels gewerbesteuerrechtlich nicht möglich sei. Es erließ am 16. September 2005 unter der bereits zuvor verwendeten Steuernummer einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Gewerbesteuermessbescheid, mit dem es den Messbetrag --unter Ansatz eines Gewerbeertrags von ./. ... €-- auf 0 € herabsetzte. Ebenfalls am 16. September 2005 erließ es unter einer neuen Steuernummer einen weiteren Gewerbesteuermessbescheid für 2002 über X €. Beide Bescheide sind --ohne weiteren Zusatz-- an den Kläger adressiert. Sie enthalten keine Hinweise auf die Art der jeweiligen Betätigung. In den Erläuterungen heißt es jeweils: "Der Festsetzung/Feststellung liegen die Ergebnisse der bei Ihnen durchgeführten Außenprüfung zugrunde (siehe Prüfungsbericht vom 12.04.2005)."

7 Der Kläger legte gegen den Bescheid über X € Einspruch ein, den das FA am 5. Mai 2009 zurückwies. Es führte zur Begründung aus, die Betätigungen seien ungleichartig und daher sachlich selbständig gewesen. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung sei die Frage einer gewerbesteuerrechtlichen Zusammenfassung mehrerer Betätigungen nach deren Zusammenhang in finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Hinsicht zu entscheiden. Ein finanzieller Zusammenhang sei nicht gegeben, da für jede Betätigung ein eigenes Bankkonto geführt worden und nach § 5 Abs. 2 GV eine eigenständige Gewinnermittlung erforderlich gewesen sei. Allein der Umstand, dass der Kläger den im Heilpflanzen-Großhandel erwirtschafteten Gewinn zur Deckung der Verluste der Fleischerei verwende, begründe noch keine Zusammenfassung. Denn auch bei einem Arbeitnehmer, der einen verlustbringenden Gewerbebetrieb unterhalte, führe die Verwendung seines Arbeitslohns zur Bezahlung betrieblicher Aufwendungen nicht zur Annahme einer einheitlichen Tätigkeit. Ein organisatorischer Zusammenhang fehle ebenfalls, da weder ein gemeinsamer Einkauf durchgeführt worden noch gemeinsames Personal vorhanden gewesen sei. Dies zeige die Regelung in § 6 Abs. 3 GV, wonach B nur im Großhandel mit Heilpflanzen habe tätig werden sollen, für den daher eigenes Personal vorhanden gewesen sei. Angesichts des unterschiedlichen Lieferanten- und Kundenkreises sowie der unterschiedlichen Verkaufsorte sei auch kein wirtschaftlicher Zusammenhang zu erkennen.

8 Im Klageverfahren behauptete der Kläger, seine Geschwister hätten wesentlich zum Erfolg des Großhandels mit Heilpflanzen beigetragen. Sie hätten enge Beziehungen zum Lieferstaat unterhalten und die Andienung des Rohprodukts befördert. Allerdings sei die in § 5 GV enthaltene Regelung über die Gewinnverteilung tatsächlich nicht durchgeführt worden. Vielmehr habe erst der Betriebsprüfer die Gewinne der einzelnen "Sparten" getrennt ermittelt. Auf die Anfrage des FA, wie denn die --tatsächlich ausgezahlten-- Gewinnanteile der stillen Gesellschafter in Abweichung von § 5 GV ermittelt worden seien, legte der Kläger erstmals mit Schriftsatz vom 18. September 2009 eine auf den 1. Dezember 2001 datierte Vereinbarung zwischen den drei Gesellschaftern vor, die lautet: "Sollte sich der Umsatz mit <Heilpflanzen> durch höhere Gewalt verringern, ist die Firma <Name des Klägers> je nach Ausmaß des Umsatzrückganges berechtigt 30 Prozent der Umsätze über das Konto <Name des Klägers> zu verrechnen." Ferner behauptete der Kläger, die Liquidität aus drei Lieferungen des Jahres 2002 "notwendigerweise unterjährig für Gesamtbetriebsausgaben verwendet" zu haben. Erst der übersteigende Jahresendbestand des für den Großhandel eingerichteten Bankkontos sei dann als Bemessungsgrundlage für die prozentuale Gewinnbeteiligung seiner Geschwister herangezogen worden. Der Kläger habe an seine Geschwister das herausgegeben, "was er nicht unmittelbar zur Deckung des Fleischereiverlustes und als Unternehmerlohn aus dem Gesamtbetrieb für sich behalten musste".

9 Das FG gab der Klage statt und hob den angefochtenen Gewerbesteuermessbescheid auf (Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 728). Zur Begründung führte es in erster Linie aus, der Heilpflanzen-Großhandel sei nicht als

Gewerbebetrieb im Sinne des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) anzusehen, weil der Kläger sich nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt habe. Hierfür hätte er sich an einen unabgeschlossenen Personenkreis wenden müssen. Tatsächlich habe der Kläger aber nur einen einzigen Abnehmer gehabt und zu keinem Zeitpunkt Werbung um dritte Abnehmer betrieben. Er habe keine Eigeninitiative entwickelt, sondern nur auf eingehende Bestellungen gewartet.

10 Hilfsweise vertrat das FG die Auffassung, beide Betätigungen des Klägers seien zusammenzufassen. Die in der höchstrichterlichen Rechtsprechung entwickelten Kriterien würden vorliegend nicht zu einem eindeutigen Ergebnis führen. Zwar habe kein wirtschaftlicher Zusammenhang bestanden, wohl aber ein finanzieller. Denn der Kläger habe einen einheitlichen Jahresabschluss erstellt. Auch der organisatorische Zusammenhang sei gegeben, weil der Kläger die für den Großhandel erforderlichen Telefongespräche in den Räumen der Fleischerei geführt und die Einnahmen aus dem Großhandel in der Fleischerei verwendet habe. Es habe ein Über- und Unterordnungsverhältnis bestanden: Der Fleischverkauf habe den Kernbereich der Betätigung dargestellt, der Handel mit Heilpflanzen sei nur nebenbei und gelegentlich erfolgt. Für die Behauptung des Klägers, seine Geschwister hätten ihn im Großhandel unterstützt, gebe es keinen Anhaltspunkt.

11 Mit seiner Revision bringt das FA vor, nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung werde eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Steuerpflichtige tatsächlich nur einen einzigen Abnehmer habe. Vielmehr solle dieses Merkmal lediglich Tätigkeiten ausklammern, die zwar von einer Gewinnerzielungsabsicht getragen, aber nicht auf einen Leistungs- oder Güteraustausch gerichtet seien. Davon könne hier keine Rede sein.

12 Die Betätigungen des Klägers seien nicht zusammenzufassen. Ein wirtschaftlicher Zusammenhang fehle auch nach Auffassung des FG. Für einen organisatorischen Zusammenhang reiche die Führung gelegentlicher Telefongespräche nicht aus. Die Verwendung der Gewinne aus dem Großhandel zur Deckung der Verluste der Fleischerei begründe keinen organisatorischen, sondern allenfalls einen finanziellen Zusammenhang. Dies allein könne aber nicht zur Zusammenfassung führen.

13 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

14 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

15 Er habe sich nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt, weil er hinsichtlich der Heilpflanzen keinen wahrnehmbaren Geschäftsbetrieb unterhalten und nur Gelegenheitsgeschäfte getätigt habe. Die wenigen Liefergeschäfte seien vollkommen in der Organisation des Fleischereibetriebs aufgegangen.

Entscheidungsgründe

16 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

17 Im Ergebnis zu Recht hat das FG --ohne allerdings diese Frage zu problematisieren-- den angefochtenen Bescheid als inhaltlich hinreichend bestimmt und damit wirksam angesehen (dazu unten 1.). Entgegen der Auffassung des FG hat der Kläger sich jedoch mit dem Heilpflanzen-Großhandel am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt und auch insoweit einen Gewerbebetrieb unterhalten (unten 2.). Dieser Großhandel bildet mit der Fleischerei keinen einheitlichen Betrieb (unten 3.).

18 1. Der angefochtene Bescheid lässt bei isolierter Betrachtung zwar nicht erkennen, für welchen Betrieb (Steuergegenstand) er ergangen ist. Aufgrund einer Zusammenschau mit den zeitgleich für die Vorjahre ergangenen Gewerbesteuermessbescheiden erfüllt er aber noch die Mindestanforderungen an die erforderliche hinreichende inhaltliche Bestimmtheit.

19 a) Gemäß § 119 Abs. 1 AO muss ein Verwaltungsakt --gemäß § 155 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 184 Abs. 1 AO auch ein Gewerbesteuermessbescheid-- inhaltlich hinreichend bestimmt sein. Ein inhaltlich nicht hinreichend bestimmter Verwaltungsakt kann in der Regel nicht wirksam werden, weil er keinen vollziehbaren Inhalt hat (vgl. hierzu Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. November 1988 VII R 173/85, BFHE 155, 24, BStBl II 1989, 220).

20 Bei Personensteuern gehört die Angabe des Steuerpflichtigen (Inhaltsadressat) zu den Mindestanforderungen an die inhaltliche Bestimmtheit von Steuerbescheiden (vgl. BFH-Urteil vom 17. November 2005 III R 8/03, BFHE 212, 72, BStBl II 2006, 287, unter II.1. vor a, m.w.N.). Die Gewerbesteuer ist indes keine Personensteuer, sondern eine Objektsteuer (Realsteuer, § 3 Abs. 2 AO). Objektsteuern werden nicht einer bestimmten Person auferlegt, sondern dem Steuergegenstand selbst (vgl. die amtliche Überschrift des § 2 GewStG). Die eindeutige Angabe des Steuergegenstands gehört daher --wie die des Steuerpflichtigen bei Personensteuern-- zu den Mindestanforderungen an einen inhaltlich hinreichend bestimmten Gewerbesteuermessbescheid. Entsprechend bestimmt § 184 Abs. 1 Satz 2 AO, dass im Gewerbesteuermessbescheid auch über die persönliche und sachliche Steuerpflicht entschieden wird.

21 Gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG ist Steuerschuldner der Unternehmer, d.h. derjenige, für dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird (§ 5 Abs. 1 Satz 2 GewStG). Daher wird im Regelfall die Angabe des Unternehmers (Steuerschuldners) ausreichen, um zugleich den Steuergegenstand eindeutig zu bezeichnen. Dies gilt allerdings nicht, wenn ein Unternehmer --wie im vorliegenden Fall-- nach Auffassung des FA mehrere Steuergegenstände unterhält und das FA daher mehrere Gewerbesteuermessbescheide erlassen will. Lassen diese Bescheide nicht erkennen, welchen Steuergegenstand sie betreffen, weil sie jeweils nur den --mehrere Steuergegenstände unterhaltenden-- Steuerschuldner bezeichnen, sind sie ebenso nichtig wie ein nochmaliger Einkommensteuer-Erstbescheid, wenn für den selben Veranlagungszeitraum bereits ein Einkommensteuer-Erstbescheid vorangegangen ist (hierzu Senatsurteil vom 23. August 2000 X R 27/98, BFHE 193, 19, BStBl II 2001, 662, unter II.2.). Entscheidender Gesichtspunkt ist insoweit die bestehende Verwechslungsgefahr (vgl. hierzu --in Bezug auf Gewerbesteuermessbescheide-- BFH-Urteil vom 12. November 1985 VIII R 364/83, BFHE 145, 408, BStBl II 1986, 311, unter IV.4. a.E.).

22 Die grundlegende Bedeutung der Angabe des Steuergegenstands für die Bestimmtheit von Gewerbesteuermessbescheiden folgt auch aus dem BFH-Urteil vom 19. Oktober 1982 VIII R 149/81 (BFHE 137, 200, BStBl II 1983, 278). Für den dort zu beurteilenden Sachverhalt hatte das FA ebenfalls zwei getrennte Gewerbebetriebe angenommen, die das FG als Einheit ansah. Materiell-rechtlich hat der BFH zwar die Auffassung des FG bestätigt, die Vorentscheidung allerdings insoweit beanstandet, als das FG die beiden Gewerbesteuermessbescheide zu einem einzigen zusammengefasst hatte. Der BFH vertrat die Auffassung, dass nicht das FG den Umfang des Steuerobjekts erweitern dürfe; dies sei vielmehr allein Aufgabe des FA, so dass die Bescheide vollständig aufzuheben seien. Wenn die Angabe des Steuergegenstands aber eine so grundlegende Bedeutung für die Bescheide hat, dass nur das FA die Erstabgrenzung vornehmen darf, spricht dies dafür, dass der Steuergegenstand in Gewerbesteuermessbescheiden stets eindeutig und ohne Verwechslungsgefahr zu bezeichnen ist.

23 b) Nach diesen Maßstäben ist dem angefochtenen Bescheid bei isolierter Betrachtung nicht zu entnehmen, für welchen der vom FA angenommenen zwei Steuergegenstände er ergangen ist. Er weist im Anschriftenfeld lediglich den Namen und die Anschrift des Klägers aus. Weder aus seinem Verfügungsteil noch aus den Erläuterungen ist erkennbar, für welchen der nach Auffassung des FA bestehenden zwei getrennten Betriebe des Klägers der Messbetrag festgesetzt worden sein soll. Von dem zweiten --hinsichtlich des Anschriftenfelds und der Erläuterungen identischen-- Gewerbesteuermessbescheid für das Streitjahr unterscheidet sich der angefochtene Bescheid lediglich durch die Höhe des festgesetzten Messbetrags und die Steuernummer. Aus diesen Unterscheidungsmerkmalen folgt aber keine Zuordnung zu einem bestimmten Steuergegenstand.

24 c) Indes ist unter den besonderen Umständen des Streitfalls in einer Zusammenschau mit den am selben Tage ergangenen Gewerbesteuermessbescheiden für die Vorjahre die hinreichende inhaltliche Bestimmtheit des angefochtenen Bescheids noch gewahrt.

25 Entgegen der Auffassung des Klägers ist die Auslegung eines Verwaltungsakts auch insoweit zulässig, als es um die Angabe des Inhaltsadressaten bzw. des Steuergegenstands geht (zum Inhaltsadressaten vgl. BFH-Urteil vom 25. September 1990 IX R 84/88, BFHE 162, 4, BStBl II 1991, 120, unter B.III.1.a).

26 Das FG hat festgestellt, dass für die Vorjahre weitere --wenn auch nicht im vorliegenden Verfahren streitgegenständliche-- Gewerbesteuermessbescheide ergangen sind. Auch hat es auf das Einspruchsschreiben des Klägers Bezug genommen. Im Betreff dieses Schreibens sind die "Gewerbesteuermessbescheide für 1998, 1999, 2000, 2001 und 2002 vom 16.09.2005" genannt; dem lässt sich entnehmen, dass alle genannten Bescheide am selben Tage ergangen sind. In den --unter derselben Steuernummer wie der angefochtene Bescheid ergangenen-- Gewerbesteuermessbescheiden 1998 und 1999 hat das FA aber ausdrücklich erläutert, dass diese Bescheide den

Handel des Klägers mit Heilpflanzen betrafen. Damit ist im Wege der Auslegung aufgrund der Angabe der Steuernummer, die das FA in anderen, gleichzeitig ergangenen Bescheiden dem Großhandel des Klägers zugeordnet hatte, noch hinreichend ersichtlich, dass auch der angefochtene Bescheid diesen Großhandel betreffen sollte.

27 Gegenteiliges folgt auch nicht aus dem --vom Kläger in der mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat übergebenen-- Gewerbesteuerbescheid der hebeberechtigten Gemeinde. Dort heißt es: "Grundlage ist der Gewerbesteuermeßbescheid des Finanzamtes ... vom 16.09.2005 mit Aktenzeichen ...". Denn die angegebene Steuernummer (Aktenzeichen) eröffnet ebenfalls die Möglichkeit, den notwendigen Inhalt des Bescheids in hinreichender Weise durch Auslegung eindeutig ermitteln zu können.

28 2. Der Kläger hat sich nicht nur mit der Fleischerei, sondern auch mit seinem Heilpflanzen-Großhandel am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt. Der gegenteiligen Auffassung des FG vermag der Senat nicht zu folgen.

29 a) Für den Begriff des Gewerbebetriebs knüpft § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG an die Vorschriften des Einkommensteuerrechts an. Gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes setzt die Annahme eines Gewerbebetriebs --neben weiteren, hier nicht streitigen Merkmalen-- voraus, dass sich die Betätigung als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt.

30 b) Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung wird die Eigenschaft als Marktteilnehmer nicht in Frage gestellt, wenn --in atypischen Fällen-- die Leistungen an nur einen einzigen Abnehmer erbracht werden (vgl. Senatsurteile vom 2. Dezember 1998 X R 83/96, BFHE 188, 101, BStBl II 1999, 534, unter B.III.4., und vom 22. Februar 2012 X R 14/10, BFHE 236, 464, BStBl II 2012, 511, unter II.3., beide mit zahlreichen weiteren Nachweisen).

31 Das Merkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr dient --worauf das FA zu Recht hinweist-- dazu, solche Tätigkeiten aus dem Gewerbebegriff auszuklammern, die zwar von einer Gewinnerzielungsabsicht getragen, jedoch nicht auf einen Leistungs- oder Güteraustausch gerichtet sind (so ausdrücklich BFH-Urteil vom 20. Februar 2003 III R 10/01, BFHE 201, 515, BStBl II 2003, 510, unter II.2.c aa).

32 c) Im Streitfall hat der Kläger eine typische, auf einen Leistungs- und Güteraustausch gerichtete Handelstätigkeit entfaltet. Er hat die Heilpflanzen --seine besondere Kenntnis dieses Beschaffungsmarktes ausnutzend-- bei den afrikanischen Erzeugern angekauft und zu deutlich höheren Preisen an einen deutschen Abnehmer weiterverkauft. Auch wenn der Kläger --angesichts der geringen Größe des für dieses Nischenprodukt bestehenden Marktes durchaus naheliegend-- tatsächlich nur einen einzigen Abnehmer hatte, ist nicht ersichtlich, dass er nicht bereit gewesen wäre, zum selben Preis Lieferungen auch an andere Abnehmer zu tätigen. Dies genügt, um eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr anzunehmen. Der vom FG hervorgehobene Umstand, der Kläger habe nicht aktiv um weitere Abnehmer geworben, ist insoweit nicht von Bedeutung, zumal das FG nicht festgestellt hat, dass es überhaupt weitere Abnehmer gegeben hätte.

33 3. Ebenfalls zu Unrecht hat das FG die Auffassung vertreten, der Großhandel mit den Heilpflanzen sei Teil des Fleischereibetriebs des Klägers gewesen. Vielmehr bildeten beide Betriebe jeweils eigene Steuergegenstände. Danach ist eine Saldierung der im Fleischereibetrieb erzielten Verluste mit den Gewinnen des Großhandels gewerbesteuerrechtlich nicht zulässig, so dass der angefochtene Bescheid rechtmäßig ist.

34 a) Hinsichtlich der rechtlichen Maßstäbe für die Beurteilung der Frage, ob ein Steuerschuldner mehrere Steuergegenstände unterhält, verweist der Senat auf die Ausführungen in seiner Entscheidung vom 24. Oktober 2012 X R 36/10, BFH/NV 2013, 252, unter II.1.a). Danach erfordert die Zusammenfassung mehrerer Betätigungen zu einem einzigen Gewerbebetrieb im Sinne des GewStG --entsprechend der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung-- einen wirtschaftlichen, organisatorischen und finanziellen Zusammenhang zwischen den Betätigungen. Die Gewichtung der genannten Merkmale ist von den Umständen des Einzelfalls abhängig. Eine besondere Bedeutung kommt aber der Gleichartigkeit der Betätigungen --bzw. bei ungleichartigen Betätigungen der Möglichkeit einer Ergänzung der verschiedenen Tätigkeiten-- zu. Damit gewinnt das Merkmal des "wirtschaftlichen Zusammenhangs" besonderes Gewicht für die Gesamtbeurteilung.

35 b) Bei Zugrundelegung dieser Maßstäbe kann der Heilpflanzen-Großhandel nicht mit dem Fleischereibetrieb zusammengefasst werden.

36 aa) Ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Betätigungen --dieses Merkmal ist in Gestalt der

Gleichartigkeit bzw. zumindest eines ergänzenden Charakters der einen für die andere Betätigung von besonderem Gewicht-- ist, wie das FG selbst zu Recht ausgeführt hat, nicht vorhanden.

37 Die Betätigungen waren nicht gleichartig. Hinsichtlich der Heilpflanzen übte der Kläger eine klassische Großhandels-Importtätigkeit aus. Er erwarb größere Partien der Ware im Ausland und veräußerte sie in unverändertem Zustand an seinen inländischen Abnehmer weiter. Demgegenüber stellte die Fleischerei einen typischen handwerksmäßigen Produktionsbetrieb dar. Dort erzeugte der Kläger Bratwürste unter Einsatz entsprechender Rohstoffe und Zutaten. Er veräußerte diese zum einen an Lebensmittelhändler, zum anderen --über eigene Imbissstände-- direkt an Endkunden.

38 Auch die Kunden- und Lieferantenkreise wiesen keinerlei Überschneidungen auf. Bei den Lieferanten der Heilpflanzen handelte es sich um afrikanische Farmbetriebe; die Rohstoffe und Zutaten für seinen Fleischereibetrieb bezog der Kläger hingegen von anderen Unternehmen. Kunde des Heilpflanzen-Großhandels war ein inländisches Pharmaunternehmen, während die Fleischereierzeugnisse an Endkunden sowie Lebensmittelhändler verkauft wurden.

39 Es ist weder vom FG festgestellt noch sonst erkennbar, dass eine der beiden Tätigkeiten geeignet gewesen wäre, die andere zu fördern.

40 Soweit jedoch die vom FG verwendete Formulierung, der Großhandel habe zur Fleischerei in einem Verhältnis der Unterordnung gestanden, auf eine solche Förderung --und damit auf einen wirtschaftlichen Zusammenhang-- abheben sollte, könnte der Senat dem nicht folgen. Angesichts des Umsatz- und Gewinnverhältnisses zwischen den beiden Tätigkeiten --der Umsatz des Großhandels überstieg den der Fleischerei um mehr als das Doppelte; auch der Gewinn des Klägers stammte allein aus dem Großhandel-- liegt die Annahme fern, die deutlich umsatz- und gewinnträchtigere Tätigkeit könnte der anderen untergeordnet sein. Zu einem anderen Ergebnis führt auch nicht der Ansatz des Klägers, für die Beurteilung der Über- und Unterordnung auf die Erkennbarkeit nach außen abzustellen. Denn bei objektiver Betrachtung haben der Lieferant und der Abnehmer des Heilpflanzen-Großhandels des Klägers angesichts der dort getätigten --und diesen Personen erkennbaren-- Umsätze nicht den Eindruck gewinnen können, diese Tätigkeit sei dem Fleischereibetrieb untergeordnet.

41 Da der Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO an die Tatsachenfeststellungen des FG gebunden ist, muss die erstmals in der mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat aufgestellte Behauptung des Klägers, er habe nicht sämtliche, sondern nur 90 % der importierten Heilpflanzen an das Pharmaunternehmen geliefert und die verbleibenden 10 % in Form von Likören und Tees im Rahmen eines zu seiner Fleischerei gehörenden Gewürzhandels verwertet, im Revisionsverfahren unberücksichtigt bleiben. Im Übrigen widerspricht diese Behauptung dem Vortrag des Klägers in der Revisionserwiderung, wonach er sich weder planmäßig noch aktiv um den Absatz der Heilpflanzen bemüht habe.

42 bb) Das FG hat den --von ihm angenommenen-- organisatorischen Zusammenhang damit begründet, dass die Gewinne aus dem Heilpflanzen-Großhandel zur Deckung der Verluste des Fleischereibetriebs verwendet worden seien und der Kläger die für die Organisation des Großhandels erforderlichen Telefongespräche in den Räumen der Fleischerei geführt habe. Dem vermag der erkennende Senat nicht zu folgen.

43 Hinsichtlich der Gewinnverwendung ist --mit dem FA-- darauf zu verweisen, dass dies allenfalls unter dem Gesichtspunkt des finanziellen Zusammenhangs zu prüfen wäre, nicht aber unter dem des organisatorischen Zusammenhangs.

44 Allein der Umstand, dass der Kläger für Telefongespräche, die im Rahmen seiner Großhandelstätigkeit notwendig waren, den Telefonanschluss der Fleischerei benutzt hat, begründet noch keinen organisatorischen Zusammenhang der beiden Tätigkeiten. Dies wäre nur dann der Fall, wenn nennenswerte Teile der Arbeitnehmerschaft oder des Betriebsvermögens sowohl zur Förderung der einen als auch der anderen Betätigung eingesetzt würden. Davon kann bei der gelegentlichen Nutzung lediglich eines Telefonanschlusses nicht die Rede sein.

45 Im Übrigen hat das FG selbst festgestellt, dass der Organisationsbedarf für den Heilpflanzen-Großhandel des Klägers eher gering war. Vor diesem Hintergrund tritt im Streitfall die Bedeutung des Merkmals des organisatorischen Zusammenhangs im Rahmen der erforderlichen Gesamtwürdigung deutlich hinter die der anderen Merkmale zurück.

46 Danach kann offenbleiben, ob aus der Regelung in § 6 Abs. 3 GV, wonach B hinsichtlich des Großhandels für den

Einkauf in Afrika und die gesamte Geschäftskorrespondenz zuständig war, angesichts des gleichzeitigen Fehlens einer Tätigkeit des B für die Fleischerei eine organisatorische Trennung der beiden Betätigungen folgen würde, oder ob der erkennende Senat an die --entgegen den ausdrücklichen Tatsachenbehauptungen des Klägers, denen auch das FA nicht entgegen getreten war, und ohne erkennbare Tatsachengrundlage getroffene-- Würdigung des FG gebunden wäre, die Geschwister des Klägers hätten diesen tatsächlich nicht im Großhandel unterstützt.

47 cc) Für den finanziellen Zusammenhang hat das FG den Umstand angeführt, dass der Kläger beide Betätigungen in einem einheitlichen Jahresabschluss zusammengefasst hat. Daraus folgt zugleich, dass die Gewinne des Großhandels --wie vom FG zum organisatorischen Zusammenhang ausgeführt-- zur Deckung der Verluste der Fleischerei verwendet worden sind.

48 Indes hat die Prüfung des für eine Zusammenfassung mehrerer Betätigungen erforderlichen Zusammenhangs sich vorrangig an objektiven Merkmalen zu orientieren. Dem Willen des Unternehmers und seiner Rechtsauffassung --die sich an der Gestaltung seiner Buchhaltung und seines Jahresabschlusses dokumentieren kann-- kommt hingegen nur nachrangige Bedeutung zu. Vor allem darf der subjektive Wille --wenn er für die Gesamtwürdigung berücksichtigt werden soll-- nicht in Widerspruch zu den objektiven äußeren Merkmalen stehen (so --für die vergleichbare Problematik der Abgrenzung der wirtschaftlichen Einheit i.S. des § 2 des Bewertungsgesetzes-- BFH-Urteil vom 25. Januar 2012 II R 25/10, BFHE 236, 564, BStBl II 2012, 403, unter II.1.b).

49 Danach kann der Unternehmer beim objektiven Fehlen eines wirtschaftlichen und organisatorischen Zusammenhangs die Zusammenfassung mehrerer Betätigungen nicht dadurch erreichen, dass er einen gemeinsamen Jahresabschluss erstellt. Denn diese Handlung dokumentiert lediglich seine Rechtsauffassung, ändert aber nichts an den objektiven Gegebenheiten.

50 Ein objektiver Umstand für einen finanziellen Zusammenhang könnte etwa darin liegen, dass für beide Betätigungen ein gemeinsames Bankkonto geführt wird. Dies war im Streitfall aber gerade nicht der Fall; vielmehr ist für den Großhandel --schon aufgrund der nur an diesem Betrieb bestehenden stillen Beteiligungen-- ein eigenes Bankkonto eröffnet worden.

51 4. Der Senat kann den Rechtsstreit abschließend entscheiden, ohne ihn zur erneuten Vornahme einer Gesamtwürdigung an das FG zurückverweisen zu müssen. Denn das FG hat alle maßgebenden Feststellungen getroffen und insbesondere das Bestehen eines wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen den beiden Betätigungen des Klägers --insoweit rechtsfehlerfrei-- verneint. Beim Fehlen eines wirtschaftlichen Zusammenhangs können ungleichartige Betätigungen aber nur in besonderen Ausnahmefällen --die durch eine außergewöhnlich hohe Intensität des organisatorischen und finanziellen Zusammenhangs gekennzeichnet sein müssten-- zusammengefasst werden. Ein solcher Ausnahmefall ist vorliegend --auch auf der Grundlage der Würdigung des FG, das lediglich einen einfachen bzw. schwachen organisatorischen und finanziellen Zusammenhang bejaht hat-- nicht gegeben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de