

## 22. Zur gewerbsteuerrechtlichen Behandlung von PV-Anlagen

*GewStG § 9 Nr. 1 Satz 2*

### Auswirkungen des nicht ausschließlichen Ausübens einer begünstigten Tätigkeit im Sinne des § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG auf den Anspruch auf erweiterte Kürzung der Gewerbesteuer (amtlicher Leitsatz)

*FG Berlin-Brandenburg, U. v. 13.12.2011 – 6 K 6181/08*

#### Tatbestand:

Streitig ist die erweiterte Gewerbesteuerkürzung nach § 9 Nr. 1 Sätze 2 ff. Gewerbesteuergesetz – GewStG –. Die Klägerin ist Eigentümerin eines mit A's... bebauten Grundstücks in ... Sie vermietet die A's... an Gewerbetreibende. Zudem ist sie Eigentümerin weiterer vermieteter Wohn- und Gewerbeimmobilien.

Auf den Dächern der A's... ließ die Klägerin zwei Photovoltaikanlagen installieren. Eine 180 kw-Anlage wurde im Dezember 2003 an die Klägerin übergeben. Die Anschaffungskosten beliefen sich auf ... €. Eine 30 kw-Anlage wurde im Dezember 2004 angeschafft. Die Anschaffungskosten beliefen sich auf ca. ... €. Zudem aktivierte die Klägerin im Dezember 2004 Solarmodule mit Anschaffungskosten von ... €. Diese Module wurden im Jahr 2005 weiterveräußert. Der mit den Photovoltaikanlagen produzierte Strom wurde nicht für den Betrieb der A's... genutzt, sondern gegen Vergütung in das allgemeine Stromnetz eingespeist.

Der Beklagte setzte den Gewerbesteuermessbetrag für die Streitjahre zunächst erklärungsgemäß mit Bescheiden vom ... Februar 2006 unter Berücksichtigung der erweiterten Kürzung mit ... € für 2003 und mit 0,- € für 2004 fest. Die Bescheide standen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 1 Abgabenordnung – AO –.

Im Jahr 2007 führte der Beklagte eine Außenprüfung bei der Klägerin durch, die u. a. auch die Streitjahre umfasste. Die Außenprüfer stellten sich auf den Standpunkt, dass der Betrieb der Photovoltaikanlagen keine mit der Vermietungstätigkeit unmittelbar zusammenhängende Nebentätigkeit sei. Es liege eine Tätigkeit mit gewerblichem Charakter vor. Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Sätze 2 ff. GewStG sei deshalb nicht zu gewähren.

Der Beklagte folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ am ... März 2008 nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Gewerbesteuermessbescheide, in denen er die Gewerbesteuermessbeträge mit ... € für 2003 und mit ... € für 2004 festsetzte. Dagegen richteten sich die Einsprüche der Klägerin [...] als unbegründet zurückwies.

Mit ihrer am .... August 2008 bei Gericht eingegangenen Klage wendet sich die Klägerin weiterhin gegen die Aberkennung der erweiterten Kürzung. [...]

#### Aus den Gründen:

Die Klage ist unbegründet. Die geänderten Gewerbesteuermessbescheide vom .... März 2008 und die Einspruchsentscheidung vom .... August 2008 sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung – FGO –). Der Beklagte hat die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Sätze 2 ff. GewStG für beide Streitjahre zu Recht versagt.

1. Gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG tritt auf Antrag bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichten und veräußern, an Stelle der Kürzung gemäß Satz 1 der Vorschrift (= 1,2 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitzes) die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrages, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. Begünstigt sind nur die Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes (Vermögensverwaltung). Zweck der sog. erweiterten Kürzung ist es, die Erträge aus der bloßen Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes der kraft ihrer Rechtsform gewerbsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften von der Gewerbesteuer aus Gründen der Gleichbehandlung mit Steuerpflichtigen freizustellen, die nur Grundstücksverwaltung betreiben (dazu Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 18. April 2000 VIII R 68/98, Sammlung der

Entscheidungen des BFH – BFHE – 192, 100, Bundessteuerblatt – BStBl – II 2001, 359, m.w.N.).

Der persönliche Anwendungsbereich der gesetzlichen Regelung ist jedoch insoweit eingeschränkt, als ein Steuerpflichtiger die begünstigte Tätigkeit der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes „ausschließlich“ ausüben muss bzw. daneben nur die Verwaltung eigenen Kapitalvermögens bzw. die Errichtung und Veräußerung bestimmter Wohngebäude (§ 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG) betreiben darf; eine Tätigkeit außerhalb des ausdrücklich angeführten „erlaubten“ Bereichs führt zum Ausschluss der Begünstigung.

2. Die Klägerin erfüllt die Voraussetzungen der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Sätze 2 ff. GewStG nicht, da sie mit der Produktion von Solarstrom und dessen entgeltlicher Einspeisung in das allgemeine Stromnetz eine gewerbliche Tätigkeit ausübt.

a) Die Produktion von Strom mit Hilfe von Solaranlagen sowie die entgeltliche Einspeisung des produzierten Stroms in das Stromnetz erfüllen die Tatbestandsvoraussetzungen einer gewerblichen Tätigkeit im Sinne von § 15 Abs. 2 Einkommensteuergesetz – EStG –. Steuerpflichtige, die Photovoltaikanlagen betreiben und damit Strom erzeugen, erzielen hieraus – unter der hier nicht zweifelhaften Voraussetzung der Gewinnerzielungsabsicht – in Höhe der vom Netzbetreiber gewährten Vergütung Einnahmen aus einer gewerblichen Betätigung im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG (vgl. Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, Urteil vom 22. September 2010 – 2 K 282/07, Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 2010, 2102; vgl. auch BFH-Urteil vom 15. September 2010 X R 22/08, Sammlung der amtlich nicht veröffentlichten Entscheidungen des BFH – BFH/NV – 2011, 238). Durch den mit dem Energieversorger geschlossenen Einspeisevertrag hat sich die Klägerin zur Stromlieferung mit der Photovoltaikanlage verpflichtet. Hierfür stand ihr das vertraglich vereinbarte Entgelt zu.

Der Annahme einer gewerblichen Tätigkeit steht dabei entgegen der Auffassung der Klägerin der Umstand nicht entgegen, dass sie den Strom nur an einen einzigen Netzbetreiber geliefert hat; denn damit nimmt sie bereits am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teil. Dass sie lediglich einen Abnehmer hat, ist allein der gegenwärtigen technischen und vertraglichen Struktur der Energieverteilung geschuldet. Entscheidend ist, dass die Klägerin den Strom dem allgemeinen Strommarkt zur Verfügung gestellt hat.

Auch der Umstand, dass die Klägerin im Streitjahr 2003 nach eigenem Bekunden noch keine Einnahmen aus der Einspeisung des produzierten Solarstromes erzielte, steht der Annahme einer gewerblichen Tätigkeit nicht entgegen, da die fehlenden Einnahmen allein darauf zurückzuführen waren, dass die Photovoltaikanlage erst im Dezember 2003 an die Klägerin übergeben worden ist. Entscheidend ist, dass die Tätigkeit der Klägerin auch im Streitjahr 2003 bereits darauf gerichtet war, zukünftig Erträge aus der Einspeisung des produzierten Stromes zu generieren. Zudem stellt der Wortlaut des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG allein auf die vom Steuerpflichtigen ausgeübten Tätigkeiten und nicht auf seine Einnahmen ab.

b) Die Stromerzeugung und -einspeisung stellen auch keine Nebengeschäfte dar, die dem Begriff der Grundstücksverwaltung zuzurechnen und deshalb für die Inanspruchnahme der erweiterten Gewerbesteuerkürzung unschädlich sind. Derartige Nebengeschäfte liegen nur vor, wenn sie der Grundstücksnutzung und -verwaltung im eigentlichen Sinne dienen und als „zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung angesehen werden“ können (z.B. BFH-Beschluss vom 17. Oktober 2002 I R 24/01, BFHE 200, 54, BStBl II 2003, 355). Hierzu zählt insbesondere der Betrieb notwendiger Sondereinrichtungen für die Mieter und von notwendigen Sondereinrichtungen im Rahmen der allgemeinen Wohnungsbewirtschaftung, etwa die Unterhaltung von zentralen Heizungsanlagen, Gartenanlagen und Ähnlichem (BFH-Urteil vom 14. Juni 2005 VIII R 3/03, BFHE 210, 38, BStBl II 2005, 778). Ein solcher Fall liegt hier nicht vor, da der Betrieb der Photovoltaikanlagen nicht

im Zusammenhang mit dem Betrieb der A's... steht. Anders wäre womöglich zu entscheiden, wenn der produzierte Strom für den Energiebedarf der A's... verwendet würde. Ein solcher Fall liegt hier indes nicht vor; der Vortrag der Klägerin, wonach nach Beendigung der Einspeisevereinbarung mit dem Netzbetreiber ein Eigenverbrauch beabsichtigt sei, kann für die Streitjahre, in denen das noch nicht der Fall war, die erweiterte Kürzung nicht herbeiführen.

c) Entgegen der Auffassung der Klägerin steht auch eine nur geringfügige gewerbliche Tätigkeit der erweiterten Kürzung entgegen. Indem § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG – abweichend von § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, aber auch z.B. von der in § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG enthaltenen, kürzungsschädlichen Einschränkung – die Ausschließlichkeit der begünstigten sowie der im Einzelnen aufgeführten nicht begünstigten, aber erlaubten Tätigkeiten verlangt, belässt die Vorschrift insofern keine Auslegungsspielräume. Ausnahmen wegen Geringfügigkeit sind auch nicht aufgrund des verfassungsrechtlich gewährleisteten Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes) geboten. Der Gesetzgeber ist grundsätzlich darin frei, tatbestandliche Voraussetzungen und Erfordernisse zu normieren, die erfüllt sein müssen, um in den Genuss einer steuerlichen Vergünstigung zu gelangen. Er kann daher den Regelungszweck der rechtsformunabhängigen Freistellung der grundbesitzverwaltenden Tätigkeit auf solche Steuersubjekte beschränken, die ihre Geschäftstätigkeit auf diesen Bereich konzentrieren (siehe BFH-Urteile vom 19. Oktober 2010 I R 67/09, BFHE 232, 194, BStBl II 2011, 367; vom 17. Mai 2006 VIII R 39/05, BFHE 213, 64, BStBl II 2006, 659; Blümich/Gosch, § 9 GewStG Rz 69 f., 72).

Davon abgesehen ist die mit den Photovoltaikanlagen im Zusammenhang stehende gewerbliche Tätigkeit schon im Hinblick auf die erheblichen Anschaffungskosten nicht geringfügig. Es kommt deshalb wiederum nicht darauf an, dass die Klägerin nach eigenem Bekunden im Jahr 2003 gar keine Vergütungen aus der Stromspeisung erhalten hat und die Vergütungen im Jahr 2004 sich auf 5 % der Gesamteinnahmen beliefen. Für 2003 weist der Senat zudem darauf hin, dass der Begriff der Ausschließlichkeit auch in zeitlicher Hinsicht erfordert, dass die Klägerin während des gesamten Erhebungszeitraumes auf gewerbliche Tätigkeiten verzichtet. Auch eine nur im Dezember ausgeübte schädliche Tätigkeit schließt die erweiterte Kürzung für den gesamten Erhebungszeitraum aus. [...]

### **23. § 19 Abs. 2 Satz 2 und 3 StromNEV sind rechtmäßig**

*EnWG § 24 Satz 1 Nr. 1, § 3; StromNEV § 19 Abs. 2 Satz 2, 3 und 7*

**1. § 19 Abs. 2 Satz 2 und 3 StromNEV sind rückwirkend für das Kalenderjahr 2011 anzuwenden.**

**2. § 19 Abs. 2 Satz 2 und 3 StromNEV sind von der Verordnungsermächtigung des § 24 Satz 1 Nr. 1 EnWG gedeckt.**

**3. Ein nach § 19 Abs. 2 Satz 6 und 7 StromNEV gebotener Ausgleich kann in einem gesonderten Verfahren vorgenommen werden.**

*(Leitsätze der Redaktion)*

*OLG Thüringen, B. v. 23.04.2012, 2 Kart 1/12*

#### **Aus den Gründen:**

I. Die Antragstellerin betreibt ein Verteilernetz zur allgemeinen Versorgung mit Elektrizität in Thüringen und beliefert Letztverbraucher. Die Beteiligte ist ein Unternehmen in Ilmenau. Ihre Stromabnahme aus dem Netz der Antragstellerin betrug im Kalenderjahr 2010 [...], die Jahreshöchstleistung betrug [...], die Jahresnutzungsdauer belief sich auf [...] Stunden. Den Antrag der Beteiligten

auf Befreiung von den Netzentgelten mit Wirkung vom 01.11.2011 genehmigte die Antragsgegnerin mit Beschluss vom 02.12.2011 (Az. BK4-11-332). Gegen diesen Beschluss hat die Antragstellerin unter dem 22.12.2011 Beschwerde in der Hauptsache eingelegt, die beim Senat unter dem Az. 2 Kart 10/11 anhängig ist. Mit Beschluss vom 14.12.2011 (Az. BK8-11-024), veröffentlicht am 21.12.2011, hat die Antragsgegnerin Festlegungen zur „§ 19-Umlage“ getroffen. Hiergegen hat die Antragstellerin beim Oberlandesgericht Düsseldorf Beschwerde eingelegt (Az. VI-3 Kart 14/12). Mit dem vorliegenden Verfahren begehrt die Antragstellerin die Anordnung der aufschiebenden Wirkung ihrer Beschwerde vom 22.12.2011. Sie führt aus, [...] [Vom weiteren Abdruck wurde abgesehen.]

II. 1. Der Antrag ist zulässig. Insbesondere ist der Antrag statthaft (§ 77 Abs. 3 Satz 4 EnWG) und die Antragstellerin antragsbefugt. Der Senat ist örtlich zuständig. Aus dem Gesamtzusammenhang des in der Hauptsache angefochtenen Beschlusses ergibt sich eindeutig, dass die Bundesnetzagentur als Landesregulierungsbehörde für den Freistaat Thüringen gehandelt hat. Dies folgt vor allem aus der Rechtsmittelbelehrung, die insoweit Bestandteil des Beschlusses ist. Im Übrigen besteht auch (allein) die Zuständigkeit der Landesregulierungsbehörde (§ 54 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EnWG).

Im Verfahren aufgeworfene Fragen des Rechtsschutzbedürfnisses wegen der bereits erfolgten Rückzahlung an die Beteiligte können dahinstehen, weil der Antrag jedenfalls unbegründet ist.

2. Der Antrag ist unbegründet, weil die Voraussetzungen von § 77 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 oder 3 EnWG nicht vorliegen.

a) Es bestehen keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des in der Hauptsache angefochtenen Beschlusses (§ 77 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EnWG).

(1) Dass die Tatbestandsvoraussetzungen von §§ 19 Abs. 2 Satz 2 und 3 StromNEV von der Antragsgegnerin richtig zugrunde gelegt wurden, wird von der Antragstellerin nicht vorgetragen und ist auch nicht ersichtlich. Die Stromabnahme der Beteiligten erreichte mindestens 7000 Stunden und der Stromverbrauch überstieg 10 Gigawattstunden.

Dabei waren auch die Stunden bzw. Mengen des gesamten Kalenderjahres zu berücksichtigen. Der Senat teilt insoweit die Auffassung der Antragsgegnerin, dass eine stichtagsbezogene Betrachtung systemwidrig und nicht sachgerecht wäre. Die kalenderjahrbezogene Betrachtungsweise ist dem Energiewirtschaftsrecht immanent. Da die Vorschriften der §§ 19 Abs. Satz 2 und 3 StromNEV ohne weitere Übergangsregelung (etwa: „tritt zum 01.01.2012 in Kraft“) im Verlaufe eines Kalenderjahres in Kraft traten, kann es nur Sinn und Zweck der Regelung sein, dass diese bereits für das Jahr 2011 gelten sollte. Ein stichtagsabhängiges Nebeneinander der alten Fassung von § 19 StromNEV und deren Neufassung war ersichtlich nicht gewollt. Der Gesetzgeber beabsichtigte also eine unmittelbare Umsetzung der Privilegierung von stromintensiven Unternehmen, also auch eine unmittelbare Anwendung von § 19 Abs. 2 Satz 2 und 3 StromNEV für das Kalenderjahr 2011. Im Ergebnis lagen die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen in Bezug auf Stunden und Mengen im Falle der Beteiligten sowohl im Jahre 2009 und 2010 als auch (prognostiziert) im Jahre 2011 vor. Hiervon zu unterscheiden ist die Frage der Zulässigkeit der Rückwirkung der Genehmigung (vgl. dazu unten unter (3)).

(2) Die Rechtmäßigkeit steht nicht deshalb ernsthaft in Zweifel, weil die Regelung von §§ 19 Abs. 2 Satz 2 und 3 StromNEV nicht von der Verordnungsermächtigung des § 24 Satz 1 Nr. 1 EnWG gedeckt wäre.

Zwar ist auch der parlamentarische Gesetzgeber bei der Änderung einer Verordnung an die Grenzen der Ermächtigungsgrundlage des Art. 80 Abs. 1 Satz 2 GG gebunden. Die Verordnung ist umfassend auf ihre Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht zu überprüfen (BVerfGE 114, 196, 239; BGH, Beschluss vom 31.1.2012, Az. EnVR 16/10 Rn. 18 – Gemeindewerke Schutterwald).

§§ 19 Abs. 2 Satz 2 und 3 StromNEV sind aber in der Sache von der Ermächtigungsnorm des § 24 Satz 1 Nr. 3 EnWG gedeckt. Die Vorschrift des § 24 Satz 1 Nr. 3 EnWG erfasst ihrem Wortlaut