

# Urteil vom 15. Mai 2024, IV R 21/21

Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags bei einer einzel- und einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte - zur Bindungswirkung einer Einigung im Sinne des § 33 Abs. 2 GewStG

ECLI:DE:BFH:2024:U.150524.IVR21.21.0

BFH IV. Senat

GewStG § 28 Abs 1, GewStG § 28 Abs 2 S 1 Nr 2, GewStG § 29 Abs 1 Nr 1, GewStG § 29 Abs 2, GewStG § 33 Abs 1, GewStG § 33 Abs 2, AO § 12 S 1, GG Art 28 Abs 2, GewStG VZ 2015

vorgehend FG Düsseldorf, 19. Juni 2020, Az: 3 K 3280/17 G

## Leitsätze

1. NV: Ist der Gewerbesteuermessbetrag zwischen einer einzelgemeindlichen Betriebsstätte und einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte (Rohrleitungsnetz) nach dem Regelmaßstab der Arbeitslöhne nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) zu zerlegen, steht der mehrgemeindlichen Betriebsstätte ohne dort beschäftigte Arbeitnehmer kein Zerlegungsanteil zu.

2. NV: Eine Einigung im Sinne des § 33 Abs. 2 GewStG kann nur dann Bindungswirkung entfalten, wenn an dieser Vereinbarung der Steuerpflichtige und alle Gemeinden mit Betriebsstätten beteiligt sind, die nach § 28 GewStG einen Zerlegungsanteil beanspruchen können.

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 19.06.2020 - 3 K 3280/17 G aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

## Tatbestand

A.

1. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, betreibt eine Rohrleitung (Pipeline) zum Transport von Gütern. Das Rohrleitungsnetz führt unter anderem durch die Bundesrepublik Deutschland (Deutschland). Geschäftsleitung und Verwaltung der Klägerin befanden sich zunächst in F-Stadt und von 200x bis 201y in A-Stadt (Beigeladene zu 1.). Dort beschäftigte die Klägerin im Jahr 2015 (Streitjahr) neben dem Geschäftsführer circa 9,5 Mitarbeiter. Diese betreuten neben der Klägerin auch Rohrfernleitungsanlagen dritter Unternehmen. In E-Stadt (Beigeladene zu 5.), D-Stadt (Beigeladene zu 4.), B-Stadt (Beigeladene zu 2.) und C-Stadt (Beigeladene zu 3.) befinden sich oberirdische Absperrarmaturen zur Einspeisung und Abgabe von Gütern. In B-Stadt befindet sich zudem eine ...-Station.
2. Die Überwachung und Steuerung der Pipeline und der Absperrarmaturen erfolgt durch die Betriebszentrale in Z (Ausland). Kunden der Klägerin sind ausschließlich die an die Rohrleitung angeschlossenen Unternehmen. Bei diesen handelt es sich sowohl um Einspeiser als auch um Abnehmer. Daneben existieren Anschlüsse unter anderem in ... . Die Klägerin ist Eigentümerin des in Deutschland verlaufenden Teils der Rohrleitung. Das Eigentum reicht bis zur ersten Schweißnaht nach ihrer Absperrarmatur. Danach steht der weitere Teil der Rohrleitung mitsamt der betrieblichen Vorrichtungen im Eigentum des jeweils Angeschlossenen.
3. Hinsichtlich der Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags der Klägerin bestand eine Vereinbarung vom 22.06.1992 zwischen der Klägerin, den Beigeladenen zu 2. bis 5. und F-Stadt. Diese war zunächst bis zum 31.12.1997 befristet und verlängerte sich danach automatisch um jeweils ein weiteres Kalenderjahr. Diese Vereinbarung sah vor, dass zunächst 25 % des Steuermessbetrags zu gleichen Anteilen auf die an der Zerlegung beteiligten Gemeinden zerlegt wurden. Die übrigen 75 % des Steuermessbetrags wurden auf die an der Zerlegung beteiligten Gemeinden nach der anteiligen Menge an ... zerlegt, die in dem in der jeweiligen Gemeinde gelegenen Betriebsteil eingespeist und/oder entnommen wurde. Die Beigeladene zu 1. hat dieser Vereinbarung nie zugestimmt.
4. In der Erklärung für die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags für das Streitjahr nahm die Klägerin die Zerlegung auf der Grundlage der Vereinbarung vom 22.06.1992 vor. Wegen der Verlegung des Sitzes der Klägerin von F-Stadt

nach A-Stadt wurde in der Erklärung anstelle von F-Stadt die A-Stadt (Beigeladene zu 1.) angeführt.

5. Das Finanzamt X (FA X) teilte mit --unter Vorbehalt der Nachprüfung stehendem-- Bescheid über die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags für 2015 (Zerlegungsbescheid 2015) vom 14.03.2017 den Steuermessbetrag --abweichend von der Erklärung-- zu 100 % der Beigeladenen zu 1. und zu 0 % den Beigeladenen zu 2. bis 5. zu. Als Zerlegungsmaßstab wurde dabei das Verhältnis der Arbeitslöhne herangezogen. Hiergegen richtete sich der Einspruch der Klägerin vom 05.04.2017, über den bisher nicht entschieden wurde.
6. Mit ihrer gegen den Zerlegungsbescheid 2015 gerichteten Klage begehrte die Klägerin, die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags auf Grundlage der von ihr abgegebenen Erklärung vorzunehmen.
7. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit Urteil vom 19.06.2020 - 3 K 3280/17 G ab. Die zulässige Klage sei unbegründet. Das FA X sei zutreffend vom Zerlegungsmaßstab des § 29 Abs. 1 Nr. 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) ausgegangen. Die Klägerin habe mit der Pipeline eine mehrgemeindliche Betriebsstätte unterhalten, die sich auf das Gemeindegebiet der Beigeladenen zu 2. bis 5. erstreckt habe. Daneben habe sie eine weitere Betriebsstätte auf dem Gemeindegebiet der Beigeladenen zu 1. unterhalten. Entgegen der Auffassung der Klägerin habe es sich hierbei nicht insgesamt um eine einheitliche mehrgemeindliche Betriebsstätte im Sinne des § 30 GewStG gehandelt. Es fehle jegliche räumliche Verbindung zwischen der Pipeline und der Betriebsstätte auf dem Gemeindegebiet der Beigeladenen zu 1. Zwar könne der räumliche Zusammenhang gegenüber einer besonders engen wirtschaftlichen, technischen und organisatorischen Verbindung in den Hintergrund treten. Diese zu Elektrizitätsunternehmen ergangene Rechtsprechung sei aber nicht auf den Streitfall übertragbar. Dies könne allerdings dahinstehen, weil auch keine besonders enge wirtschaftliche, technische und organisatorische Verbindung zwischen der Pipeline und der Betriebsstätte im Gemeindegebiet der Beigeladenen zu 1. bestehe, welche die fehlende räumliche Verbindung aufwiegen könne. Denn die in der Betriebsstätte auf dem Gemeindegebiet der Beigeladenen zu 1. tätigen Mitarbeiter erbrächten in etwa zur Hälfte (ihrer Arbeitszeit) Dienstleistungen gegenüber Drittunternehmen, die vom Betrieb der Pipeline unabhängig seien. Danach sei gemäß § 29 GewStG der Beigeladenen zu 1. der gesamte Steuermessbetrag zuzurechnen, weil sich in deren Gemeindegebiet die einzige Betriebsstätte befunden habe, in der Arbeitslöhne gezahlt worden seien. Eine vom Regelmaßstab des § 29 Abs. 1 GewStG abweichende Zerlegung nach § 33 Abs. 1 GewStG sei nicht veranlasst. Denn der Umstand, dass die Beigeladenen zu 2. bis 5. mangels Anfalls von Arbeitslöhnen auf ihrem Gemeindegebiet jeweils nur mit Zerlegungsanteilen von 0 € zu beteiligen seien, führe nicht zu einer offenbaren Unbilligkeit des nach § 29 GewStG vorgegebenen Aufteilungsmaßstabs. Ebenso scheidet eine Zerlegung nach § 33 Abs. 2 GewStG aus, weil die Beigeladene zu 1. der Vereinbarung vom 22.06.1992 nicht zugestimmt habe.
8. Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin. Während des Revisionsverfahrens hat das Finanzamt Y (FA) am 13.06.2022 einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Zerlegungsbescheid 2015 erlassen. Dieser Bescheid zerlegt zwar einen höheren Steuermessbetrag (... €), rechnet diesen aber --wie bisher-- allein der Beigeladenen zu 1. zu.
9. Die Klägerin rügt mit ihrer Revision eine Verletzung materiellen Bundesrechts.
10. Sie beantragt, das Urteil des FG Düsseldorf vom 19.06.2020 - 3 K 3280/17 G aufzuheben und den Zerlegungsbescheid 2015 vom 13.06.2022 dahingehend zu ändern, dass der Beigeladenen zu 1. (A-Stadt) ein Anteil in Höhe von 5 %, der Beigeladenen zu 2. (B-Stadt) ein Anteil in Höhe von 13,2713 %, der Beigeladenen zu 3. (C-Stadt) ein Anteil in Höhe von 9,1592 %, der Beigeladenen zu 4. (D-Stadt) ein Anteil in Höhe von 53,8299 % und der Beigeladenen zu 5. (E-Stadt) ein Anteil in Höhe von 18,7397 % des Gewerbesteuermessbetrags zugewiesen werden.
11. Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
12. Die Beigeladenen haben keine Anträge gestellt.

## Entscheidungsgründe

### B.

1. Das FA ist in den anhängigen Rechtsstreit eingetreten (dazu I.). Der erkennende Senat konnte trotz Nichterscheidens der Beigeladenen zu 3. zur mündlichen Verhandlung entscheiden (dazu II.). Das angegriffene FG-Urteil ist zwar aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, weil es einen Zerlegungsbescheid betrifft, der nicht mehr Gegenstand des gerichtlichen Verfahrens ist (dazu III.). In der Sache hat die Revision aber keinen Erfolg, weil die Klage gegen den Zerlegungsbescheid 2015 vom 13.06.2022 unbegründet und daher erneut abzuweisen ist (dazu IV.).
2. I. Das FA ist während des Revisionsverfahrens infolge eines gesetzlichen Beteiligtenwechsels an die Stelle des im FG-Verfahren beklagten FA X getreten.
3. 1. Ein gesetzlicher Beteiligtenwechsel auf der Beklagtenseite erfolgt insbesondere dann, wenn eine andere Finanzbehörde einen Änderungsbescheid erlässt und dieser gemäß § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des anhängigen Verfahrens wird. In diesem Fall tritt die Finanzbehörde, die den Änderungsbescheid erlassen hat, ohne Verfahrensunterbrechung auf der Beklagtenseite in den anhängigen Rechtsstreit ein (z.B. Urteil

des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 03.04.2008 - IV R 54/04, BFHE 220, 495, BStBl II 2008, 742, unter II.1.c, m.w.N.). Nach § 68 Satz 1 FGO wird der neue Verwaltungsakt Gegenstand des Verfahrens, wenn der angefochtene Verwaltungsakt nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung geändert oder ersetzt wird. Diese Vorschrift ist nach ihrem Sinn und Zweck --so wie hier-- auch im Fall einer Untätigkeitsklage nach § 46 Abs. 1 FGO trotz Fehlens einer Einspruchsentscheidung entsprechend anwendbar (gleicher Ansicht FG München, Urteil vom 23.02.2010 - 13 K 3272/07, unter II.1.2.). § 68 FGO dient der Prozessökonomie und der Verfahrensvereinfachung. Die Regelung soll den Beteiligten weitere --außergerichtliche und gerichtliche-- Rechtsbehelfs- und Rechtsmittelverfahren gegen Änderungsbescheide ersparen, indem der mit dem ändernden oder ersetzenden Bescheid verbundene Verfahrensgegenstand in den bereits anhängigen Rechtsstreit aufgenommen wird (Schallmoser in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 68 FGO Rz 9).

4. 2. So verhält es sich im Streitfall. Das FA hat während des Revisionsverfahrens den ursprünglich angefochtenen Zerlegungsbescheid 2015 vom 14.03.2017 mit Bescheid vom 13.06.2022 geändert. Unerheblich ist, dass (bisher) keine Einspruchsentscheidung ergangen ist. Die Klage war trotz Fehlens eines abgeschlossenen Vorverfahrens nach § 46 Abs. 1 FGO zulässig. Damit ist der geänderte Zerlegungsbescheid 2015 vom 13.06.2022 nach § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des gerichtlichen Verfahrens und das FA Revisionsbeklagter geworden.
5. II. Der erkennende Senat konnte trotz Nichterscheidens der Beigeladenen zu 3. zur mündlichen Verhandlung entscheiden. Die Beigeladene zu 3. ist rechtzeitig zur mündlichen Verhandlung geladen und auf die Möglichkeit einer Entscheidung auch ohne Erscheinen eines Beteiligten zur Verhandlung (§ 121 Satz 1, § 91 Abs. 2 FGO) hingewiesen worden.
6. III. Das angegriffene Urteil ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, weil es einen nicht mehr existierenden Zerlegungsbescheid betrifft. Gegenstand des Revisionsverfahrens ist --wie vorstehend ausgeführt (dazu B.I.2.)-- der während des Revisionsverfahrens ergangene Zerlegungsbescheid 2015 vom 13.06.2022. Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde mit der Folge, dass das FG-Urteil keinen Bestand haben kann (z.B. BFH-Urteil vom 22.07.2010 - IV R 29/07, BFHE 230, 215, BStBl II 2011, 511, Rz 16, m.w.N.).
7. IV. Der erkennende Senat entscheidet aufgrund seiner Befugnis aus den §§ 121 und 100 FGO auf der Grundlage der verfahrensfehlerfrei zustande gekommenen und damit nach § 118 Abs. 2 FGO weiterhin bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO in der Sache, da der Änderungsbescheid hinsichtlich des streitigen Sachverhalts keine Änderungen enthält und die Sache spruchreif ist (z.B. BFH-Urteil vom 28.11.2019 - IV R 28/19, BFHE 266, 305, BStBl II 2023, 750, Rz 23, m.w.N.). Die von der Klägerin geltend gemachte Verletzung des § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO durch das FG, weil es bei der Prüfung, ob eine mehrgemeindliche Betriebsstätte vorliegt, den Vortrag der Klägerin zur Art der von den Mitarbeitern am Geschäftsleitungs-/Verwaltungssitz ausgeübten Tätigkeiten qualitativ nicht gewürdigt habe, liegt nicht vor. Denn dieses Vorbringen ist aus der maßgeblichen Sicht des FG nicht entscheidungserheblich gewesen. Ebenso greift die von der Klägerin geltend gemachte Sachaufklärungsrüge, wonach das FG bei der Prüfung des § 33 Abs. 1 Satz 1 GewStG von Amts wegen weiter hätte aufklären müssen, welche Gefahren beziehungsweise Lasten aus der mehrgemeindlichen Betriebsstätte für die Beigeladenen zu 2. bis 5. hätten resultieren können, nicht durch. Von einer weiteren Begründung wird gemäß § 126 Abs. 6 FGO insoweit abgesehen.
8. In der Sache hat die Revision der Klägerin keinen Erfolg.
9. Die Klage gegen den Zerlegungsbescheid 2015 vom 13.06.2022 ist erneut abzuweisen. Im Rahmen der durchzuführenden Zerlegung (dazu 1.) stellen sowohl der Geschäftsleitungs-/Verwaltungssitz als auch das Rohrleitungsnetz jeweils eine eigenständige Betriebsstätte, nicht eine einheitliche mehrgemeindliche Betriebsstätte dar (dazu 2.). Der Steuermessbetrag ist daher in voller Höhe der Beigeladenen zu 1. zuzuteilen, weil als Zerlegungsmaßstab nur die Arbeitslöhne nach § 29 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 GewStG und nicht die in § 30 GewStG genannten Kriterien heranzuziehen sind (dazu 3.). Eine vom Zerlegungsmaßstab des § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG abweichende Zerlegung nach § 33 Abs. 1 Satz 1 GewStG infolge eines offenbar unbilligen Ergebnisses kommt nicht in Betracht (dazu 4.). Schließlich scheidet auch eine abweichende Zerlegung nach § 33 Abs. 2 GewStG aus (dazu 5.).
10. 1. Das FA X hat zu Recht ein Zerlegungsverfahren durchgeführt, und zwar unabhängig von der Frage, ob die Geschäftsleitung/Verwaltung auf dem Gemeindegebiet der Beigeladenen zu 1. und das sich über die Gemeindegebiete der Beigeladenen zu 2. bis 5. erstreckende Rohrleitungsnetz eine einheitliche mehrgemeindliche Betriebsstätte oder zwei Betriebsstätten bilden. Denn entweder sind die Voraussetzungen des § 28 Abs. 1 Satz 1 GewStG oder die des § 28 Abs. 1 Satz 2 GewStG gegeben.
11. 2. Entgegen der Auffassung der Klägerin und der Beigeladenen zu 4. bilden der Geschäftsleitungs-/Verwaltungssitz und das Rohrleitungsnetz keine einheitliche mehrgemeindliche Betriebsstätte, sondern zwei Betriebsstätten.
12. a) Was unter einer Betriebsstätte zu verstehen ist, ergibt sich --auch für gewerbesteuerrechtliche Zwecke-- aus § 12 AO, weil das Gewerbesteuergesetz und insbesondere die §§ 28, 30 GewStG keine eigene Definition enthalten (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 13.09.2000 - X R 174/96, BFHE 194, 222, BStBl II 2001, 734; BFH-Beschluss vom 18.02.2021 - III R 8/19, BFHE 272, 75, BStBl II 2021, 627). Eine mehrgemeindliche Betriebsstätte liegt nach den von der höchstrichterlichen Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen vor, wenn zwischen den Betriebsanlagen, Geschäftseinrichtungen oder Teilen von ihnen ein räumlicher sowie betrieblicher, das heißt organisatorischer, technischer und wirtschaftlicher Zusammenhang besteht. Diese Merkmale müssen grundsätzlich kumulativ erfüllt sein (vgl. zum Ganzen z.B. BFH-Urteil vom 16.12.2009 - I R 56/08, BFHE 228, 356, BStBl II 2010,

492, unter B.II.2.a, m.w.N.). Allerdings kann für bestimmte Unternehmen der räumliche Zusammenhang bei einer besonders engen wirtschaftlichen, technischen und organisatorischen Verbindung in den Hintergrund treten. Dies ist für Unternehmen der Elektrizitätsversorgung höchststrichterlich anerkannt (BFH-Urteil vom 16.11.1965 - I B 249/62 U, BFHE 84, 108, BStBl III 1966, 40; für Unternehmen der Mineralölwirtschaft vgl. BFH-Urteile vom 12.10.1977 - I R 227/75, BFHE 124, 65, BStBl II 1978, 160, unter IV.A.1.; vom 26.02.1992 - I R 58/91, BFH/NV 1992, 766, unter II.; vom 16.12.2009 - I R 56/08, BFHE 228, 356, BStBl II 2010, 492, unter B.II.2.c). Zu beachten bleibt, dass die Anwendung der Ausnahmegesetzgebung des § 30 GewStG (Zerlegung bei mehrgemeindlichen Betriebsstätten) anstelle der Grundnorm des § 29 GewStG nicht zum Regelfall für die Durchführung der Zerlegung werden darf (BFH-Urteil vom 16.12.2009 - I R 56/08, BFHE 228, 356, BStBl II 2010, 492, unter B.II.2.c). Vor diesem Hintergrund ist bei fehlender räumlicher Verbindung an das Vorliegen eines besonders engen betrieblichen Zusammenhangs zwischen den Betriebsanlagen beziehungsweise Geschäftseinrichtungen ein eher strenger Maßstab anzulegen. Die Feststellung, ob und gegebenenfalls welche einzelnen Betriebsteile aufgrund der genannten Kriterien ein einheitliches Ganzes darstellen, obliegt dem FG (z.B. BFH-Urteile vom 26.02.1992 - I R 58/91, BFH/NV 1992, 766, unter II.; vom 16.12.2009 - I R 56/08, BFHE 228, 356, BStBl II 2010, 492, unter B.II.2.a).

13. b) Danach liegen im Streitfall zwei selbständige Betriebsstätten im Sinne des § 12 AO vor.
14. aa) Der inländische Teil des Rohrleitungsnetzes (Pipeline) stellt eine Betriebsstätte im Sinne des § 12 Satz 1 AO dar. Diese Anlage fällt zwar nicht bereits unter den Katalog der Regelbeispiele nach § 12 Satz 2 AO. Sie erfüllt aber die gemäß § 12 Satz 1 AO erforderlichen Voraussetzungen, wonach die Annahme einer Betriebsstätte eine Geschäftseinrichtung oder Anlage mit einer festen Beziehung zur Erdoberfläche voraussetzt, die von einer gewissen Dauer ist, der Tätigkeit des Unternehmens dient und über die der Steuerpflichtige eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat (z.B. BFH-Urteile vom 05.11.2014 - IV R 30/11, BFHE 248, 81, BStBl II 2015, 601, Rz 28, m.w.N.; vom 18.09.2019 - III R 3/19, Rz 30; BFH-Beschluss vom 18.02.2021 - III R 8/19, BFHE 272, 75, BStBl II 2021, 627, Rz 18).
15. (1) Das Rohrleitungsnetz stellt eine feste Geschäftseinrichtung dar, und zwar auch dann, wenn die Rohrleitungen unterirdisch verlaufen. Der Begriff der Betriebsstätte erfordert keinen sichtbaren Bezug der Geschäftseinrichtung oder Anlage zur Erdoberfläche (BFH-Urteil vom 30.10.1996 - II R 12/92, BFHE 181, 356, BStBl II 1997, 12, unter II.1.a bb).
16. (2) Das Rohrleitungsnetz ist auch von gewisser Dauer. Dies ergibt sich bereits aus der Art der Geschäftseinrichtung (Pipeline), die auf langfristigen Gebrauch für betriebliche Zwecke angelegt ist.
17. (3) Die inländische Rohrleitung dient auch der Tätigkeit des Unternehmens der Klägerin.
18. Hierfür reicht schon die Durchleitung (Transport) des ... aus (z.B. BFH-Urteil vom 30.10.1996 - II R 12/92, BFHE 181, 356, BStBl II 1997, 12, unter II.1.a dd; vgl. auch FG Düsseldorf, Urteil vom 19.01.2017 - 14 K 2779/14 G, unter III.2.a; Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuerrecht, § 28 Rz 29). Denn der Transport von ... durch die Pipeline stellt ein dem Unternehmenszweck der Klägerin dienendes Tätigwerden dar. Das gilt selbst dann, wenn der inländische Teil der Pipeline ein für sich allein nicht funktionstüchtiger Teil einer Gesamtanlage ist, der maßgeblich durch im Ausland befindliche Einrichtungen gesteuert wird (BFH-Urteil vom 30.10.1996 - II R 12/92, BFHE 181, 356, BStBl II 1997, 12, unter II.1.a aa und dd).
19. (4) Im Streitfall kann auch dahinstehen, ob eine mehrgemeindliche Betriebsstätte nur zwischen solchen Anlagen bestehen kann, die zusätzlich die in § 28 Abs. 2 GewStG genannten Merkmale erfüllen. Danach wäre zum Beispiel eine mehrgemeindliche Betriebsstätte bei Anlagen, die der Weiterleitung fester, flüssiger oder gasförmiger Stoffe sowie elektrischer Energie dienen, nur zwischen solchen Gemeinden möglich, in denen diese Stoffe beziehungsweise die Energie abgegeben werden (§ 28 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GewStG; so BFH-Urteil vom 12.10.1977 - I R 226/75, BFHE 123, 500, BStBl II 1978, 111, unter 2., zur alten Rechtslage nach § 16 des Steueranpassungsgesetzes 1934). Denn im Streitfall befanden sich auf dem Gemeindegebiet der Beigeladenen zu 2. bis 5. oberirdische Absperrarmaturen, an denen ... (auch) an Kunden abgegeben wurde. Danach bildet das durch die unterirdischen Rohrleitungen verbundene Netz (vgl. dazu BFH-Urteil vom 12.10.1977 - I R 226/75, BFHE 123, 500, BStBl II 1978, 111, unter 2.b) jedenfalls eine mehrgemeindliche Betriebsstätte zwischen den Beigeladenen zu 2. bis 5.
20. Aber auch dann, wenn man diejenigen Gemeinden, auf deren Gebiet sich nur Anlagen befinden, die der Weiterleitung (dem Transport) fester, flüssiger oder gasförmiger Stoffe sowie elektrischer Energie dienen, als Teil der mehrgemeindlichen Betriebsstätte beurteilen wollte, wären diese Gemeinden gleichwohl nach § 28 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GewStG nicht bei der Zerlegung zu berücksichtigen (gleicher Ansicht FG Düsseldorf, Urteil vom 19.01.2017 - 14 K 2779/14 G, unter III.2.b; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 11. Aufl., § 28 Rz 6; anderer Ansicht Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuerrecht, § 28 Rz 31; Leister in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2. Aufl., § 28 Rz 50).
21. (5) Der sinngemäße Einwand der Klägerin, wonach eine lediglich im Boden verlegte und mit Anschlüssen versehene Rohrleitung --ohne einen zusätzlichen Impuls (von außen)-- für sich nicht der Tätigkeit eines Unternehmens dienen könne, greift nicht durch. Es ist schon unklar, ob hiermit gemeint ist, dass bei der Klägerin für den Transport des ... kein Impuls erforderlich sei. Es wird auch nicht dargelegt, weshalb dieser Umstand rechtlich das Vorliegen einer Betriebsstätte im Sinne des § 12 Satz 1 AO ausschließen soll.
22. bb) Unstreitig stellt --bei isolierter Betrachtung-- der auf dem Gemeindegebiet der Beigeladenen zu 1. befindliche Geschäftsleitungs-/Verwaltungssitz eine Betriebsstätte im Sinne des § 12 AO dar. Da dies zwischen den Beteiligten

nicht in Streit steht, sieht der erkennende Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.

23. cc) Diese beiden Betriebsstätten der Klägerin --der inländische Teil des Rohrleitungsnetzes und der Geschäftsleitungs-/Verwaltungssitz-- stellen keine einheitliche mehrgemeindliche Betriebsstätte dar.
24. Die tatsächliche Würdigung des FG, wonach es jedenfalls an einem besonders engen betrieblichen, das heißt wirtschaftlichen, technischen und organisatorischen Zusammenhang zwischen den vorbezeichneten Betriebsstätten fehlt, ist möglich und lässt keinen Verstoß gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze erkennen; sie ist damit für den erkennenden Senat bindend (z.B. BFH-Urteil vom 26.07.2023 - IV R 22/20, BFHE 281, 32, BStBl II 2023, 1091, Rz 25). Diese Würdigung bleibt für den erkennenden Senat trotz der Aufhebung des FG-Urteils bindend, weil das finanzgerichtliche Verfahren nicht an einem Verfahrensmangel leidet (dazu oben B.IV.).
25. (1) Nach den für den erkennenden Senat bindenden Feststellungen des FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) sind der Geschäftsleitungs-/Verwaltungssitz und das Rohrleitungsnetz weder durch die Erdoberfläche noch durch ober- oder unterirdische betriebliche Anlagen räumlich miteinander verbunden.
26. (2) Zudem durfte das FG mangels eines besonders engen wirtschaftlichen, technischen und organisatorischen Zusammenhangs rechtsfehlerfrei dahinstehen lassen, ob die für bestimmte Unternehmen bejahte Möglichkeit eingreift, den räumlichen Zusammenhang in den Hintergrund treten zu lassen.
27. Nach den bindenden Feststellungen des FG sind die am Geschäftsleitungs-/Verwaltungssitz der Klägerin beschäftigten Mitarbeiter zu rund 50 % ihrer Arbeitszeit für Drittunternehmen tätig geworden. Bereits hieraus durfte das FG ohne Verstoß gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze schlussfolgern, dass ein besonders enger wirtschaftlicher, technischer und organisatorischer Zusammenhang gefehlt hat. So rechtfertigt der Umstand, dass die Mitarbeiter der Betriebsstätte auf dem Gemeindegebiet der Beigeladenen zu 1. in quantitativer Hinsicht in einem erheblichen Umfang für Dritte tätig geworden sind, in vertretbarer Weise die vorbezeichnete Schlussfolgerung. Denn diese "Fremdtätigkeiten" stehen in keinem Zusammenhang mit dem Betrieb, der Verwaltung und der Unterhaltung des Rohrleitungsnetzes der Klägerin. Bei dieser Sachlage ist es --entgegen der Auffassung der Klägerin-- auch unerheblich, dass das FG die von den Mitarbeitern für das Rohrleitungsnetz der Klägerin ausgeübten Tätigkeiten nicht qualitativ gewürdigt hat. Selbst wenn diese Tätigkeiten für den Betrieb und die Unterhaltung des Rohrleitungsnetzes notwendig gewesen sein sollten, bleibt die vom FG gezogene Schlussfolgerung --insbesondere unter Berücksichtigung des dem § 30 GewStG zugrundeliegenden engen Normverständnisses-- vertretbar. Im Übrigen wird dieses Ergebnis --ohne dass es hierauf noch ankäme-- dadurch gestützt, dass nach den Feststellungen des FG die Überwachung und Steuerung der ...-Pipeline sowie der Absperrarmaturen durch die Betriebszentrale im Ausland erfolgt ist. Danach wurden zentrale technische Aufgaben im Zusammenhang mit dem Betrieb des Rohrleitungsnetzes nicht am Geschäftsleitungs-/Verwaltungssitz ausgeübt.
28. 3. Der Steuermessbetrag war nach § 29 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 GewStG insgesamt der Beigeladenen zu 1. zuzuteilen.
29. Gemäß § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG ist Zerlegungsmaßstab das Verhältnis, in dem die Summe der Arbeitslöhne, die an die bei allen Betriebsstätten beschäftigten Arbeitnehmer gezahlt worden sind, zu den Arbeitslöhnen steht, die an die bei den Betriebsstätten der einzelnen Gemeinden beschäftigten Arbeitnehmer gezahlt worden sind. Nach § 29 Abs. 2 GewStG sind bei der Zerlegung die Arbeitslöhne anzusetzen, die in den Betriebsstätten der beteiligten Gemeinden (§ 28 GewStG) während des Erhebungszeitraums (§ 14 GewStG) erzielt oder gezahlt worden sind.
30. a) Danach steht der Beigeladenen zu 1. der gesamte Steuermessbetrag zu, weil sich auf dem Gemeindegebiet der Beigeladenen zu 1. die einzige Betriebsstätte befunden hat, in der Arbeitslöhne gezahlt worden sind.
31. b) § 28 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GewStG führt --entgegen der Auffassung der Klägerin-- zu keinem abweichenden Ergebnis. Dieser Vorschrift lässt sich nicht entnehmen, dass Gemeinden, in denen der transportierte Stoff ... abgegeben wird, stets ein Anteil am Steuermessbetrag zuzuteilen ist. Die Norm regelt keine Zerlegungsberechtigung, sondern einen Zerlegungsausschluss für Gemeinden, in denen sich lediglich Anlagen befinden, die der Weiterleitung der Stoffe dienen. Dies ändert jedoch nichts daran, dass ein Steuerpflichtiger, der neben der mehrgemeindlichen Betriebsstätte noch eine einzelgemeindliche Betriebsstätte in einer anderen Gemeinde unterhält, den Steuermessbetrag zunächst nach § 29 GewStG auf die einzel- und die mehrgemeindliche Betriebsstätte zerlegen muss. Greift der Regelzerlegungsmaßstab der Arbeitslöhne nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG ein, führt dies dazu, dass (mehrgemeindliche) Betriebsstätten ohne dort beschäftigte Arbeitnehmer keinen Zerlegungsanteil erhalten (vgl. Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuerrecht, § 28 Rz 29).
32. Abweichendes ergibt sich auch nicht aus dem BFH-Urteil vom 14.12.2023 - IV R 2/21 (BStBl II 2024, 481, Rz 58 f.). In dieser Entscheidung hat der erkennende Senat ausgeführt, aus § 28 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GewStG lasse sich folgern, dass der Gesetzgeber bei der Zerlegung die Gemeinden berücksichtigt wissen wolle, in denen eine Abgabe (und keine bloße Weiterleitung) derartiger Stoffe erfolge. Diese Aussage bezieht sich aber nur auf die Zerlegung des Steuermessbetrags, der einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte zuzuteilen ist. Für diese Zerlegung kann die Abgabemenge ein nach § 30 GewStG heranzuziehendes geeignetes sachliches Zerlegungskriterium sein. Im Streitfall steht der mehrgemeindlichen Betriebsstätte hingegen kein Steuermessbetrag zu.
33. 4. Eine vom Zerlegungsmaßstab des § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG abweichende Zerlegung gemäß § 33 Abs. 1 Satz 1 GewStG kommt nicht in Betracht.

34. Nach dieser Vorschrift ist der Steuermessbetrag unter der Voraussetzung, dass die Zerlegung nach den §§ 28 bis 31 GewStG zu einem offenbar unbilligen Ergebnis führt, nach einem Maßstab zu zerlegen, der die tatsächlichen Verhältnisse besser berücksichtigt.
35. a) Dies kommt nach ständiger Rechtsprechung nur dann in Betracht, wenn eine eindeutige Unbilligkeit von erheblichem Gewicht vorliegt. Eine solche liegt vor, wenn aufgrund der atypischen Umstände des Einzelfalls die sich aus dem groben Maßstab des § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG allgemein ergebende Unbilligkeit offensichtlich übertroffen wird (z.B. BFH-Urteil vom 25.11.2009 - I R 18/08, BFH/NV 2010, 941, unter II.5.a, m.w.N.). Dies ist zum Beispiel dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige in der Betriebsstätte, die nach Art und Umfang von erheblicher Bedeutung ist, auf Dauer und ausschließlich Leiharbeitnehmer (in wesentlicher Zahl) einsetzt, anstatt --wie sonst im Allgemeinen üblich-- die eingesetzten Arbeitskräfte selbst zu beschäftigen, und dadurch der Gemeinde, in der diese Betriebsstätte unterhalten wird, das Gewerbesteueraufkommen aus dieser Betriebsstätte vollständig entgeht (BFH-Urteil vom 26.02.1992 - I R 16/90, BFH/NV 1992, 836, unter II.2.). Eine Unbilligkeit im Sinne des § 33 Abs. 1 Satz 1 GewStG kommt auch dann in Betracht, wenn durch das Vorhandensein einer Betriebsstätte einer Gemeinde andere Lasten als Arbeitnehmerfolgekosten entstehen und diese finanziellen Lasten ins Gewicht fallen und atypisch sind (BFH-Urteil vom 26.08.1987 - I R 376/83, BFHE 151, 452, BStBl II 1988, 201, unter II.B.1.). Hingegen führt allein der Umstand, dass in bestimmten Betriebsstätten keine Arbeitslöhne angefallen sind und deshalb auf diese nur Zerlegungsanteile von 0 € entfallen, nicht zur offenbaren Unbilligkeit des von § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG vorgegebenen Aufteilungsmaßstabs (z.B. BFH-Urteil vom 25.11.2009 - I R 18/08, BFH/NV 2010, 941, unter II.5.a, m.w.N.).
36. b) Nach Anwendung dieser Maßstäbe ist im Streitfall keine Unbilligkeit im Sinne des § 33 Abs. 1 Satz 1 GewStG gegeben.
37. Nach den für den erkennenden Senat weiterhin bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) hatten im Streitfall die Beigeladenen zu 2. bis 5. infolge der auf ihren Gemeindegebieten befindlichen Betriebsstätte keine besonders gewichtigen und atypischen Lasten zu tragen. Das FG durfte den Vortrag der Klägerin, wonach die Abgabestellen für die städtische Infrastruktur ein latentes Risiko darstellen, dahingehend würdigen, dass besonders gewichtige und atypische Lasten mangels Darlegung nicht vorhanden waren. Die von der Klägerin diesbezüglich erhobene Sachaufklärungsrüge greift nicht durch (dazu oben B.IV.). Lediglich ergänzend weist der erkennende Senat darauf hin, dass die Beigeladenen zu 2., 4. und 5. in der mündlichen Verhandlung auf Nachfrage besonders gewichtige und atypische --durch das Vorhandensein der Abgabestellen entstandene-- Lasten für die betroffenen Gemeinden nicht näher bezeichnen konnten. Soweit die Klägerin im Revisionsverfahren das Vorbringen hierzu weiter substantiiert hat, liegt im Übrigen neuer Tatsachenvortrag vor, der im Revisionsverfahren nicht mehr berücksichtigt werden kann.
38. c) Abweichendes ergibt sich auch nicht aus den weiteren Einwänden der Klägerin.
39. aa) Der Einwand, das vom FG gefundene Ergebnis widerspreche der ständigen Rechtsprechung, wonach Zerlegungen nicht (ausschließlich) nach Arbeitslöhnen erfolgen, greift nicht durch. So lagen den von der Klägerin zur Bestätigung ihrer Auffassung zitierten BFH-Urteilen vom 16.11.1965 - I B 249/62 U (BFHE 84, 108, BStBl III 1966, 40) und vom 20.02.1974 - I R 179/72 (BFHE 112, 183, BStBl II 1974, 427) bereits andere Sachverhalte zugrunde. Denn in diesen Verfahren war jeweils eine mehrgemeindliche Betriebsstätte gegeben, so dass die Zerlegung nach Maßgabe des § 30 GewStG zu erfolgen hatte. Abweichendes ergibt sich auch nicht aus dem BFH-Beschluss vom 18.02.2021 - III R 8/19 (BFHE 272, 75, BStBl II 2021, 627), weil in diesem Verfahren überhaupt keine Zerlegung durchzuführen war.
40. bb) Ebenso ist der in § 33 Abs. 1 Satz 1 GewStG verwendete Begriff der Unbilligkeit mit Blick auf die verfassungsrechtlich garantierte kommunale Finanzhoheit (Art. 28 Abs. 2 Satz 3, Art. 106 Abs. 6 Satz 2 des Grundgesetzes --GG--) nicht dahingehend (verfassungskonform) auszulegen, dass den Beigeladenen zu 2. bis 5. gleichwohl ein Anteil am Steuermessbetrag zuzuteilen ist. Denn es ist schon nicht erkennbar, dass die hier vorgenommene Auslegung des Begriffs der Unbilligkeit im Sinne des § 33 Abs. 1 Satz 1 GewStG in unverhältnismäßiger Weise in die kommunale Finanzhoheit der Beigeladenen zu 2. bis 5. eingreifen und damit zu einem verfassungswidrigen Ergebnis führen könnte.
41. (1) Die kommunale Finanzhoheit nach Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG umfasst das Recht zu eigenverantwortlicher Einnahmen- und Ausgabenwirtschaft. Zu ihr gehört unter anderem die Steuer- und Abgabenhoheit, die den Gemeinden erlaubt, ihre Einwohner aus eigenem Recht zu den aus der Aufgabenerfüllung resultierenden Lasten heranzuziehen. Art. 106 Abs. 6 Satz 2 GG, der den Gemeinden das Recht zusichert, die Hebesätze der Realsteuern --nach heutigem Normtext: der Grundsteuer und der Gewerbesteuer-- im Rahmen der Gesetze festzusetzen, verstärkt bereichsbezogen den Inhalt der kommunalen Finanzautonomie (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 27.01.2010 - 2 BvR 2185/04, 2 BvR 2189/04, BVerfGE 125, 141, Rz 67 f.). Auch wenn noch nicht geklärt ist, ob eine angemessene Finanzausstattung oder jedenfalls eine finanzielle Mindestausstattung Teil der kommunalen Finanzhoheit ist (BVerfG-Beschluss vom 07.07.2020 - 2 BvR 696/12, BVerfGE 155, 310, Rz 55), ist jedoch der effektive Gewährleistungsbereich kommunaler Selbstverwaltung im Allgemeinen und der Finanzhoheit im Besonderen in unverhältnismäßiger Weise eingeschränkt, wenn die Kommunen ihre eigenen Aufgaben nicht mehr wahrnehmen und mangels finanziellen Spielraums Prioritätsentscheidungen bezüglich der Aufgabenwahrnehmung nicht mehr treffen können (BVerfG-Beschluss vom 07.07.2020 - 2 BvR 696/12, BVerfGE 155, 310, Rz 54).
42. (2) Im Streitfall bestehen keine Anhaltspunkte für derartige Einschränkungen. Dem Vorbringen der Klägerin lässt sich nicht entnehmen, dass die finanziellen Spielräume der Beigeladenen zu 2. bis 5. in derart unverhältnismäßiger Weise betroffen waren.

43. 5. Schließlich scheidet auch eine abweichende Zerlegung nach § 33 Abs. 2 GewStG aus. Die Einigung vom 22.06.1992 entfaltet keine Bindungswirkung.
44. a) Nach § 33 Abs. 2 GewStG ist für den Fall, dass sich die Gemeinden mit dem Steuerschuldner über die Zerlegung einigen, der Steuermessbetrag nach Maßgabe der Einigung zu zerlegen. Diese Vorschrift gibt den an der Zerlegung Beteiligten das uneingeschränkte Recht, abweichend von den gesetzlichen Vorgaben --auch vom Regelfall der Zerlegung nach Arbeitslöhnen gemäß § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG (anderer Ansicht Brandis/Heuermann/Baldauf, § 33 GewStG Rz 10)-- einen eigenen Zerlegungsmaßstab zu vereinbaren (Schulze in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 33 Rz 23, m.w.N.).
45. § 33 Abs. 2 GewStG setzt zwar die Zulässigkeit einer derartigen Vereinbarung voraus, regelt aber keine Einzelheiten. Die Rechtsnatur dieser Einigung ist noch nicht abschließend geklärt (vgl. dazu BFH-Urteil vom 20.04.1999 - VIII R 13/97, BFHE 188, 536, BStBl II 1999, 542, unter II.B.; Schulze in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 33 Rz 26; Brandis/Heuermann/Baldauf, § 33 GewStG Rz 11). Unabhängig hiervon lässt sich jedoch § 33 Abs. 2 GewStG entnehmen, dass an dieser Einigung neben dem Steuerpflichtigen die Gemeinden mit Betriebsstätten mitwirken müssen (gleicher Ansicht Schulze in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 33 Rz 24; Brandis/Heuermann/Baldauf, § 33 GewStG Rz 12). Auch wenn § 33 Abs. 2 GewStG allgemein die "Gemeinden" nennt, können hiermit nur diejenigen gemeint sein, die einen Zerlegungsanteil beanspruchen können. Dies ergibt sich aus § 186 Nr. 2 AO i.V.m. § 4 Abs. 1, § 28 GewStG. Denn eine Zerlegung setzt nach § 33 GewStG allgemein voraus, dass in der Gemeinde, die einen Zerlegungsanteil beansprucht, eine Betriebsstätte vorhanden ist. Danach kann eine Einigung im Sinne des § 33 Abs. 2 GewStG nur dann Bindungswirkung entfalten, wenn an dieser Vereinbarung der Steuerpflichtige und alle Gemeinden mit Betriebsstätten, die nach § 28 GewStG einen Zerlegungsanteil beanspruchen können, beteiligt sind. Eine Mitwirkung des FA sieht das Gesetz nicht vor.
46. b) Nach diesen Maßstäben lag für das Streitjahr keine wirksame Einigung nach § 33 Abs. 2 GewStG vor, die Bindungswirkung hätte entfalten können. Es ist zwischen den Beteiligten unstrittig, dass die Beigeladene zu 1. der Vereinbarung vom 22.06.1992 zu keinem Zeitpunkt zugestimmt und damit hieran nicht mitgewirkt hat. Bereits diese fehlende Mitwirkung der Beigeladenen zu 1. führt dazu, dass die Bindungswirkung der Einigung entfällt und der vereinbarte Zerlegungsmaßstab nicht zur Anwendung kommen kann. Infolge dieser fehlenden Mitwirkung ist es auch nicht möglich, einen Beteiligtenwechsel in der Form anzunehmen, dass die Beigeladene zu 1. an die Stelle von F-Stadt getreten ist.
47. V. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Etwaige außergerichtliche Kosten der Beigeladenen sind nicht aus Billigkeitsgründen zu erstatten (§ 139 Abs. 4 FGO). Diese haben keine Sachanträge gestellt oder anderweitig das Verfahren wesentlich gefördert.

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