
Datum: 27.11.2006
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 2. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 2 K 6440/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2006:1127.2K6440.03.00

Tenor:

Unter Aufhebung des durch Bescheid vom 13. Februar 2004 geänderten Zerlegungs-bescheides vom 26. November 1999 und der Einspruchsentscheidung vom 6. November 2003 wird der Beklagte verpflichtet, einen erneuten Zerlegungsbescheid unter Beachtung folgender Grundsätze zu erlassen: Ausgehend vom Ergebnis der in den angegriffenen Bescheiden vorgenommenen Oberzerlegung ist bei der Unterzerlegung der Faktor Arbeitslöhne zu 75 vH, der Faktor Umsatz zu 25 vH zu berücksichtigen; im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden der Klägerin und dem Beklagten jeweils zur Hälfte auferlegt.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

Die Klägerin ist eine Stadt, die an der Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuerermessbetrags der X-AG (Beigeladene zu 1.; im Folgenden: X-AG) für das Jahr 1996 (Streitjahr) teilnimmt.

1

2

3

Grundlage der von der Zerlegung betroffenen Telekommunikationstechnik sind die von der X-AG betriebenen Netze, über die mit unterschiedlichen Techniken (analog oder digital) Signale befördert werden. Die Netzstruktur war dabei im Streitjahr Folgende (auf das Schreiben der X-AG vom 26. Januar 2006 samt Anlage, Bl. 267 ff. d.A., wird insoweit verwiesen): Als Zugangsnetz wird insoweit das Teilstück des Gesamtnetzes zwischen dem sog. Hauptverteiler und dem Abschlusspunkt Linientechnik (APL) am/im Haus des Kunden bezeichnet. Im Zugangsnetz hat in aller Regel jeder Kunde eine eigene Kupferdoppelader (sog. letzte Meile). Das Zugangsnetz der X-AG endet demgemäß am APL, während die Endleitung im Haus (Verbindung von APL zum Netzabschluss) vom Kunden oder in seinem Auftrag erstellt wird. Im Zugangsnetz wird der Telekommunikationsverkehr von bzw. zu einem sog. Netzknoten geführt. Bis zum Auslaufen der Analogtechnik bestand das Zugangsnetz aus ca. 8000 als Betriebsstellen der X-AG geführte Ortsvermittlungsstellen (OVSt), während nach der Vollumstellung auf die Digitaltechnik ab 1997 ca. 1600 Mutter-Vermittlungsstellen (MVSt) und ca. 6300 abgesetzte periphere Einheiten (APE) betrieben wurden. Unter der Analogtechnik blieben Gespräche innerhalb eines Anschlussbereiches, der OVSt, im Zugangsnetz und gingen nicht ins sog. Verbindungsnetz, in dem der in den vorgenannten ca. 8000 Netzknoten gesammelte Verkehr mittels Übertragungs- und Vermittlungstechnik über größere Entfernungen und ggf. unter Nutzung mehrerer Netzknoten zu seinem Zielort transportiert wurde.

Die OVSt im Zugangsnetz befinden sich in eigenen Gebäuden der X-AG in Einfamilienhausgröße, in denen sich technische Einrichtungen (Stromversorgung, Vermittlungstechnik) befinden und bei denen nur die größeren Einrichtungen im Streitjahr mit Personal ausgestattet waren, während ansonsten mobiles Personal zum Einsatz kam, welches die Einrichtung regelmäßig aufsuchte und von der entsprechenden Niederlassung der X-AG gestellt wurde. Nicht in jeder deutschen Gemeinde befanden sich im Streitjahr Betriebsstellen, da es in Deutschland 5200 Ortsnetze (eigene Vorwahl) mit ca. 8000 Anschlussbereichen gibt und die Ortsnetzgrenzen nicht mit den Gemeindegrenzen kongruent sind. Ein Ortsnetz umfasst mindestens einen Anschlussbereich, wobei bei Großstädten mehrere Anschlussbereiche umfasst sind (Bsp.: Stadt Hamburg 100 Anschlussbereiche). In nahezu jeder Gemeinde befinden sich allerdings sog. Kabelverzweiger (KVz; die sog. grauen Kästen), welche im Wesentlichen eine feste Verdrahtung der Kupferdoppelader zum Kunden beinhalten. Für 4 vH der Haushalte ist aber auch Übertragungstechnik dort eingebaut. Im Durchschnitt sind an einem KVz ca. 200 Kunden angeschlossen und beträgt die Entfernung von Hauptverteiler zu Übergabepunkt (APL) im Schnitt ca. 2 km.

4

Insgesamt ist der Netzaufbau dynamisch und wandelt sich unter der ständigen technischen Entwicklung permanent. Die X-AG beschäftigt in mehreren Niederlassungen ca. 50 000 Mitarbeiter, welche netzbezogene Tätigkeiten ausüben (ca. 50 vH Netzplanung und –ausbau, ca. 50 vH Kundendienst). Sie gibt insoweit an, bezogen auf das Jahr 2005 ca. 146.000 Aufträge für die Herstellung der Anschluss- und Verbindungsleitungen sowie den Bau und die Ergänzung der APL an/in den Häusern der Kunden erhalten und 58.000 Kabelschadensfälle bezogen auf die ca. 1,5 Mio. Kabelkilometer bearbeitet zu haben, wobei für das Streitjahr von ähnlichen Verhältnissen auszugehen sei (auf das Schreiben der X-AG vom 26. Januar 2006 wird nochmals verwiesen).

5

Im Einzelnen gab es im Streitjahr nach den Ermittlungen der X-AG, welche allerdings zum Teil auf Zuordnungen und Abschätzungen beruhen, folgende gemeindebezogene Netztypologie: Von den insgesamt potentiell zerlegungsbetroffenen 14.302 Gemeinden befanden sich in 4.858 VSt, wobei ca. 2006 mit und ca. 2852 ohne Personal ausgestattet waren. In 9.443 Gemeinden gab es keine VSt, wohl aber ganz überwiegend KVz (auf die

6

entsprechende Liste der X-AG, Bl. 585 ff. d.A. wird verwiesen). Lediglich in 284 Gemeinden gab es keine KVz, wobei allerdings 4 Gemeinden personallose VSt aufwiesen und entsprechend auf dem Gemeindegebiet von nur 280 Gemeinden alleine unter- bzw. oberirdische Leitungen verliefen (auf das Schreiben der X-AG vom 7. September 2006, Bl. 785 f. d.A., sowie die Anlage 2 zum Sitzungsprotokoll wird insoweit verwiesen).

Für das Streitjahr war erstmals eine Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags der X-AG durchzuführen. Mit Bescheid vom 12. April 1996 erließ der Beklagte zunächst für Vorauszahlungszwecke einen Zerlegungsbescheid, in dem die Zerlegung gemäß § 29 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) nach dem Verhältnis der Arbeitslöhne vorgenommen wurde. An der Zerlegung waren 2 445 Gemeinden beteiligt.

Mehrere Gemeinden beantragten allerdings eine abweichende Zerlegung nach § 33 Abs. 1 GewStG, während andere, der entsprechenden Rechtsauffassung des Deutschen Städte- und Gemeindebundes folgend, von einer sog. mehrgemeindlichen Betriebsstätte i.S. des § 30 GewStG ausgingen und nach dieser Vorschrift eine abweichende Zerlegung beantragten. Nach umfangreichen Erörterungen zwischen der Finanzverwaltung und den Vertretern der kommunalen Spitzenverbände wurde im Festsetzungsverfahren die Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrags unter Beteiligung aller 14 302 deutschen Städte und Gemeinden durch Bescheid vom 26. November 1999 wie folgt durchgeführt:

- In einer *Oberzerlegung* wurde der Gewerbesteuermessbetrag auf Gemeinden mit Betriebsstätten der Organgesellschaften der X-AG, solchen der Geschäftsfelder der X-AG ohne unmittelbare Netzbezogenheit und auf eine mehrgemeindliche, durch das Telefonnetz begründete Betriebsstätte verteilt. Diese Zerlegung erfolgte nach § 29 GewStG nach dem Verhältnis der Arbeitslöhne der in den vorgenannten Bereichen tätigen Mitarbeiter.
- Nach der Durchführung der Oberzerlegung wurde dann der auf die vorgenannte mehrgemeindliche (= netzbezogene) Betriebsstätte entfallende Messbetrag im Rahmen einer *Unterzerlegung* nach den Faktoren Arbeitslöhne (50 vH) und Umsatz je Gemeinde (50 vH) zerlegt. Die Umsätze wurden auf der Grundlage von Ermittlungen der DTAG angesetzt, welche sich mangels tatsächlicher Daten für das Streitjahr auf das Jahr 1998 bezogen.

Mit der vorgenannten Zerlegung, die nochmals mit Änderungsbescheid vom 13. Februar 2004 korrigiert wurde, erklärten sich über 99 vH der 14 302 betroffenen Städte und Gemeinden einverstanden. Die restlichen Städte/Gemeinden legten hingegen gegen den Zerlegungsbescheid vom 26. November 1999 Einspruch ein, und zwar im Fall der Klägerin am 2. Dezember 1999. Ihren Einspruch begründete die Klägerin im Wesentlichen (im Übrigen wird auf das Schreiben vom 2. Dezember 1999 verwiesen) wie folgt: Beim Festnetz der X-AG handele es sich schon deshalb nicht um eine mehrgemeindliche Betriebsstätte, weil es insoweit an der erforderlichen Betriebsstätteneigenschaft fehle. Der in § 28 GewStG verwendete Betriebsstättenbegriff sei enger als derjenige des § 12 der Abgabenordnung 1977 (AO 1977). Es fehle insoweit an Feststellungen über das Vorhandensein konkreter Betriebsstättenmerkmale in jeder einzelnen Gemeinde. Der gewählte Zerlegungsmaßstab "50 vH nach Umsätzen" sei außerdem willkürlich und nicht geeignet, die etwaigen Gemeindelasten wiederzuspiegeln. § 29 Abs. 1 GewStG gebe die Zerlegung nach Lohnsummen als Regelmaßstab vor. § 30 GewStG enthalte für die Zerlegung bei mehrgemeindlichen Betriebsstätten keinen Zerlegungsmaßstab, sondern gebe durch den Hinweis auf die Gemeindelasten nur das Äquivalenzprinzip wieder. Soweit sich eine exakte Zuordnung der Lohnsummen zu den einzelnen Betriebsstätten vornehmen lasse, sei eine Zerlegung nach § 29 Abs. 1 Satz 1 GewStG geboten. Genau das sei aber im Streitfall möglich, weshalb die Voraussetzungen für ein Ausweichen auf einen Ersatzmaßstab nicht

vorlägen.

Durch Einspruchsentscheidung vom 6. November 2003 wies der Beklagte den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück. Zur Begründung gab er im Wesentlichen an, dass der gewählte Zerlegungsmaßstab angemessen sei und im Einklang mit den Vorgaben des GewStG stehe. Das Telefonnetz der X-AG begründe eine mehrgemeindliche Betriebsstätte i.S. des § 30 GewStG, wobei insoweit der Betriebsstättenbegriff des § 12 AO 1977 maßgeblich sei. Bei einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte müsse nach § 30 GewStG die Zerlegung nach der Lage der örtlichen Verhältnisse unter Berücksichtigung der durch das Vorhandensein der Betriebsstätte erwachsenden Gemeindelasten erfolgen. Welcher Maßstab dabei anzulegen sei, werde gesetzlich nicht bestimmt. Der Einschätzung des zuständigen Finanzamtes sei damit ein weiterer Spielraum eröffnet, der nach § 33 GewStG nur insoweit eingeschränkt sei als die Zerlegung nicht zu einem offenbar unbilligen Verhältnis führen dürfe. Die Voraussetzungen des § 33 GewStG lägen im Streitfall aber vor: Die Regelzerlegung nämlich führe nämlich auf Grund des gemeindeübergreifenden Telefonnetzes bzw. der Besonderheiten des Streitfalls zu keinem sachgerechten Ergebnis. Auf Grund der Berücksichtigung der in § 30 GewStG angesprochenen Umstände könne eine angemessene Zerlegung nur durch die Kombination der gewählten Zerlegungsfaktoren vorgenommen werden. Der Ansatz des Umsatzfaktors mit 50 vH beruhe darauf, dass der Wert der Betriebsanlagen, mit denen der Umsatz erzielt werde, nicht habe berücksichtigt werden können. Den Arbeitnehmerlasten sei mit 50 vH hinreichend Rechnung getragen worden, zumal die Ansiedlung von Arbeitnehmern den Gemeinden auch Vorteile bringe.

11

Gegen den durch Änderungsbescheid vom 4. März 2004 nochmals korrigierten Zerlegungsbescheid vom 26. November 1999 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. November 2003 hat die Klägerin am 26. November 2003 Klage erhoben. Der Senat hat nach Durchführung eines Erörterungstermins am 6. Juli 2005 (wegen des Ergebnisses der Erörterungen wird auf das Protokoll in den Gerichtsakten verwiesen) zunächst durch Beschlüsse vom 8. Juli 2005 einerseits die X-AG beigeladen und andererseits die Durchführung des vereinfachten Beiladungsverfahrens nach § 60a der Finanzgerichtsordnung (FGO) angeordnet. Nach Durchführung des vorgenannten Verfahrens hat er dann durch Beschluss vom 3. November 2005 diejenigen Städte und Gemeinden zum Verfahren beigeladen, welche fristgerecht einen entsprechenden Beiladungsantrag gestellt haben.

12

Ihre Klage begründet die Klägerin nunmehr wie folgt: Die Zerlegung beruhe bereits zu Unrecht auf einer Ober- und Unterzerlegung. Die Oberzerlegung sei schon fehlerhaft, weil eine auf das Festnetz bezogene mehrgemeindliche Betriebsstätte nicht vorliege und daher kein Zerlegungsgrund nach § 33 GewStG vorliege. Darunter leide auch die Unterzerlegung, zumal auch nicht in jeder Gemeinde separate Betriebsstätten existierten. Zur Einspruchsentscheidung sei dabei Folgendes anzumerken: Einem Leitungsnetz sei noch nie die Betriebsstätteneigenschaft zuerkannt worden. Vielmehr habe der Bundesfinanzhof (BFH) dem Leitungsnetz lediglich die Eigenschaft zugesprochen, die separaten Einzelbetriebsstätten miteinander zu einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte zu verbinden. Folglich könne das Leitungsnetz als solches keine mehrgemeindliche Betriebsstätte begründen. Der BFH habe im Übrigen verlangt, dass jeder Teil einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte jeweils für sich die Betriebsstätteneigenschaft aufweisen müsse, weil es nicht Sinn der Zerlegung sei, eine Gemeinde einzubeziehen, in der keine dauernde gewerbliche Tätigkeit ausgeübt werde. Die Betriebsstätteneigenschaft habe das Gericht etwa für eine oberirdisch verlaufende Rohrleitung eines Ölunternehmens verneint. Auch in dem vom Beklagten angegebenen "Gleisanlagen"-Urteil habe das Gericht lediglich die Verknüpfung

13

mehrerer Betriebsstätten durch das Schienennetz zu einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte angenommen. Ähnliches gelte im "Omnibus"-Fall, in dem der BFH ausgeführt habe, dass der erforderliche räumliche Zusammenhang nicht durch das Straßennetz hergestellt werden könne. Für das Kabelnetz der X-AG könne nichts anderes gelten, weil die X-AG es auch anderen Anbietern zur Verfügung stellen müsse und der Kunde sich sogar gesprächsweise den Anbieter auswählen könne. Das Kabelnetz werde folglich —ähnlich wie das Strassen- oder Schienennetz— von einer Vielzahl von Benutzern frequentiert, weshalb es einzelne Betriebsstätten auch nicht verklammern könne. Folge man hingegen der Auffassung des Beklagten, so müssten auch andere Telekommunikations- oder die Elektrizitätsunternehmen jeweils eine einzige bundesweite Betriebsstätte unterhalten, obwohl das Netz doch lediglich als Transportweg für Informationen bzw. Daten diene. Anders als bei Stromanbietern würden keine Leistungen abgegeben. Daran änderten auch die Ausführungen des Beklagten zur Telekommunikations-Infrastruktur und Technik der Netzkomponenten nichts, weil daraus selbst folge, dass das Telefonkabel als vermittelndes Element in seiner Funktion zurücktrete.

Es sei auch falsch, wenn der Beklagte annehme, er könne durch die Annahme einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte alle Gemeinden in die Zerlegung einbeziehen. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung komme es darauf an, dass jeder Teil der mehrgemeindlichen Betriebsstätte für sich die Betriebsstätteneigenschaften erfülle. Nur soweit das zu bejahen sei, könnten die jeweiligen Betriebsstätten am Zerlegungsverfahren beteiligt werden. Erst dann sei die Frage zu beantworten, ob überhaupt eine Gemeindelast vorhanden sei und ob und wie diese bei der Zerlegung zu berücksichtigen sei. Zum reinen Kabelnetz müssten aber weitere Betriebsanlagen hinzutreten, um die Eigenschaft als Betriebsstätte bejahen zu können. Dies lasse sich aber auch dann nicht bejahen, wenn man mit dem Beklagten die jeweilige Vermittlungsstelle mit den Kabelverbindungen zu Gebäuden zusammen betrachte. Dazu müsse die Finanzverwaltung ggf. Feststellungen zu allen 14.302 Gemeinden treffen. Außerdem hätten diverse Oberfinanzdirektionen für Mobilfunkunternehmen die Auffassung vertreten, dass das Vorhandensein einer Basisstation nicht zu einer Beteiligung der jeweiligen Gemeinde an der Zerlegung berechtige, weil es sich insoweit nicht um Betriebsstätten handle, obwohl doch insoweit Antennenanlage, Energieversorgung, Funkschrank und Klimagerät vorhanden seien. Nach den Angaben der X-AG gebe es im Streitfall außerdem auch kleine Gemeinden, die sich einen Kabelverzweiger geteilt hätten. Ein bloßes Kabel ohne Netzkomponenten könne aber keine Betriebsstätte darstellen.

14

Der Beklagte habe auch die Vorrangwirkung des § 29 Abs. 1 GewStG nicht beachtet: Auch im Falle des § 30 GewStG könne nämlich eine Zerlegung nach Lohnsummen erfolgen, was sogar geboten sei, soweit sich die Lohnsummen den jeweiligen Betriebsstätten zuordnen ließen. Gerade das sei aber im Streitfall —anders als etwa bei den für § 30 GewStG typischen gemeindeüberschreitenden Grundstücken-- gegeben, weshalb ein Ersatzmaßstab nicht zur Anwendung kommen dürfe. Eine Abweichung vom Regelmaßstab komme also nur ausnahmsweise in Betracht, soweit die Voraussetzungen des § 33 GewStG vorlägen. Gerade das sei aber nicht der Fall: Weder liege eine Einigung nach § 33 Abs. 2 GewStG vor noch führe das Abstellen auf den Regelmaßstab zu einem offenbar unbilligen Ergebnis i.S. des § 33 Abs. 1 GewStG. Dazu reiche nämlich nicht jede offenbare Unbilligkeit aus, die Unbilligkeit müsse vielmehr von erheblichem Gewicht und geradezu augenfällig sein. Das könne aber nur bejaht werden, wenn sich aus den atypischen Einzelfallumständen eine Unbilligkeit ergebe, welche die aus dem groben Maßstab des § 29 GewStG folgende Ungenauigkeit noch übertreffe. Selbst wenn man also mit dem Beklagten von 14.302 Betriebsstättenorten ausgehe, folge daraus noch nicht die Anwendbarkeit des § 33 GewStG, weil keine entsprechenden erheblichen Gemeindelasten entstanden seien. Darauf gehe der Beklagte

15

aber nicht ein, sondern berufe sich auf die Betriebsstättenfiktion und die Übereinstimmung mit 99 vH der Gemeinden. Er gehe auch zu Unrecht davon aus, dass die Sachentscheidung zu §§ 30, 33 GewStG nur einer eingeschränkten Kontrolle unterliege.

§ 30 GewStG schreibe die Berücksichtigung der Gemeindelasten zwingend vor, wobei kumulativ auf diese Lasten und die örtlichen Verhältnisse abgestellt werde. Es sei also schon falsch, wenn der Beklagte meine, dass es auf die konkreten Gemeindelasten nicht ankomme, weil doch die Gemeindelast die einzige Bezugsgrösse für die Zerlegung sei. Dazu behaupte der Beklagte zwar, dass unterirdisch verlaufende Kupfer- bzw. Glasfaserkabel ebenso wie die "kleinen grauen Schaltschränke" Gemeindelasten auslösen würden. Das entspreche aber bzgl. der Kabel bereits nicht den Vorgaben des Telekommunikationsgesetzes (TKG), in dem in den §§ 50 ff. Spezialregelungen über die Lastenverteilung enthalten seien. Nach §§ 50 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 i.V. mit 6 Abs. 1 Nr. 1 TKG habe die X-AG ein unentgeltliches Nutzungsrecht der Verkehrswege. Das gelte auch während des Baus von öffentlichen Zwecken dienenden Telekommunikationslinien, die in § 3 Nr. 20 TKG definiert seien. Die betroffene Gemeinde müsse den Einbau hinnehmen und dürfe keine Sondernutzungsgebühren erheben. Vielmehr bestehe eine Nutzungsmöglichkeit der Leitungen für jedermann. Auch habe die Verlegung der Leitungen keine sonstigen Folgen, weil sie zusammen mit derjenigen von Gas-, Wasser- und Stromleitungen durchgeführt und sogar die technische Infrastruktur der jeweiligen Gemeinde aufgewertet werde. Im Gegenzug zur Duldungspflicht der Gemeinden regelten §§ 52 und 53 TKG Rücksichtnahme- und Instandhaltungspflichten bzw. Kosten- und Auslagenersatz der X-AG an die betroffenen Gemeinden, so dass diesen durch die Nutzung bzw. Verlegung keine Mehraufwendungen entstehen würden. Eine Gewichtung bei den hier problematischen Gemeindelasten müsse also wegen der Abwälzungsmöglichkeit unterbleiben, was auch für die von der X-AG geschilderten umfangreichen Wartungs-, Prüf-, Reparatur-, Erneuerungs- und sonstigen Arbeiten gelte. Es sei diesbezüglich ohnehin nicht auszuschließen, dass die geschilderten Wartungs- und Reparaturarbeiten zumindest auch von externem Personal durchgeführt worden seien, welches durch selbst gewerbesteuerpflichtige lokale Gewerbebetriebe beigestellt worden sei. Auch sei der durch die Arbeiten ausgelöste Verkehr mengenmäßig wohl zu vernachlässigen. Nichts anderes gelte, soweit neben den reinen Kabeln noch kleinere Betriebsanlagen in Form der Kabelverteiler vorhanden seien. Immerhin regelten auch insoweit die vorgenannten Vorschriften die Kostenlast und müsse die X-AG auch noch Anliegerbeiträge zahlen. Soweit kein Personal vorhanden sei, könne also keine Gemeindelast anfallen. Auch sei darauf hinzuweisen, dass der Gesetzgeber die kostenlose Nutzung des Kabelnetzes trotz des Widerstandes der Gemeinden auch nach der Privatisierung der X-AG beibehalten habe. Nichts anderes gelte für angebliche strassenverkehrsrechtliche Begleitregeln oder die erforderlichen Bauleitplanungen. Gemeinden, welche im Ergebnis also keine Lasten zu tragen hätten, seien entsprechend nur dem Grunde nach an der Zerlegung zu beteiligen, ihnen sei aber ein Zerlegungsanteil in Höhe von 0 zuzuordnen.

16

Es sei weiterhin schon denkgesetzlich ausgeschlossen aus Umsätzen Gemeindelasten abzuleiten. Hinzu komme, dass der Beklagte auf Zahlenmaterial für 1998 sowie auf die Zuordnung nach Rechnungsempfängern zurückgreife, während doch die Zerlegung nach § 30 GewStG nicht nach Belieben vorgenommen werden dürfe. Auch beruhten die Ermittlungen zur Netzstruktur zum Teil auf Vermutungen der X-AG. Dass 99 vH der betroffenen Gemeinden keinen Einspruch eingelegt hätten, heiße im Übrigen noch nicht, dass diese mit dem Vorgehen des Beklagten einverstanden seien. Es sei dazu zu beachten, dass die Gemeinden kein Zahlenmaterial zu den Geschäften der X-AG vorlegen könnten. Insoweit sei der Beklagte nach § 88 AO 1977 und unter Mitwirkung der Steuerpflichtigen nach § 90 AO 1977 gehalten, den Sachverhalt zu ermitteln, wobei der Beklagte die besseren

17

Möglichkeiten habe, an Daten der X-AG zu gelangen. Aus der Tatsache, dass eine Mitwirkung der Gemeinden faktisch unmöglich sei, folge aber nicht, dass dann jede Entscheidung des Beklagten rechtmäßig sei. Immerhin habe dieser die Gemeinden gleichsam gezwungen, die gemeinderelevanten Umsatzdaten zu erheben, was als solches schon rechtswidrig sei. Auch sei darauf hinzuweisen, dass der Beklagte trotz entsprechenden Hinweises die in § 360 Abs. 3 AO 1977 vorgesehene Hinzuziehung aller betroffener Gemeinden unterlassen habe, obwohl dies ohne mündliche Verhandlung möglich gewesen sei, während eine Beiladung durch das FG eine mündliche Verhandlung nach sich ziehe. Schließlich müsse die Finanzverwaltung kon-

Sequenterweise eine entsprechende Zerlegung auch bei den Konkurrenten der X-AG vornehmen, was aber möglicherweise unterblieben sei und was der Gesetzgeber wegen des extremen Aufwands auch sicher nicht gewollt habe. In der Sache lägen der Höhe nach an der Gewerbesteuerzerlegung zu beteiligenden Betriebsstätten nur bei den 2.006 Gemeinden vor, auf deren Gebiet die X-AG Betriebsstellen mit Personal unterhalte, während solche Betriebsstellen ohne Personal zwar Betriebsstätten darstellten, diese aber der Höhe nach nicht an der Zerlegung zu beteiligen seien. Selbst wenn man diesen Gemeindekreis aber mit einschliesse, so sei der Umsatzmaßstab als solcher ungeeignet und jedenfalls deutlich geringer zu gewichten, um seine rechtliche Angreifbarkeit zu mildern. 18

Die Klägerin beantragt, 19

die Zerlegung des Gewerbesteuermessbescheides 1996 vom 26. November 1999, geändert durch Bescheid vom 13. Februar 2004, wie folgt zu ändern: für die Messbeträge nach dem Ertrag und nach dem Kapital gilt jeweils als Zerlegungsmaßstab das Verhältnis der Arbeitslöhne; hilfsweise die Revision zuzulassen. 20

Der Beklagte beantragt, 21

die Klage abzuweisen. 22

Zur Begründung führt er im Wesentlichen Folgendes aus: Für wesentliche 23

Unternehmensbereiche der X-AG stelle das Netz einen unverzichtbaren Teil dar, der eine einheitliche mehrgemeindliche Betriebsstätte begründe. Für das Vorhandensein einer solchen müsse zunächst eine Betriebsstätte vorliegen und erst dann stelle sich die Frage der Mehrgemeindlichkeit. Die X-AG unterhalte in allen Gemeinden Deutschlands durch das aus den Komponenten Betriebsstellen, Kabelverteiler, Haupt- und Verzweigungskabel etc. bestehende Telefonnetz Betriebsstätten. Insoweit sei § 12 AO 1977 maßgeblich und es reiche jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit des Unternehmens diene. Insoweit könne auf die BFH-Rechtsprechung abgestellt werden, wonach die Geschäftseinrichtung bzw. Anlage eine feste Beziehung zur Erdoberfläche voraussetze, von einer gewissen Dauer sein und der Tätigkeit des Unternehmens dienen müsse und über welche der Steuerpflichtige nicht nur vorübergehend Verfügungsmacht habe. Als Geschäftseinrichtung komme dabei jeder körperliche Gegenstand in Betracht, welcher der Unternehmenstätigkeit diene. Im Streitfall handele es sich bei jeder einzelnen Vermittlungsstelle und den dazu gehörigen Kabelverbindungen um eine Zusammenfassung körperlicher Gegenstände, welche das Merkmal der Geschäftseinrichtung bzw. Anlage erfüllten und dem Geschäftsinteresse der DTAG dienten. Die einzelnen Komponenten des Telefonnetzes stellten dabei die wesentlichen Betriebsgrundlagen der X-AG dar, deren Funktion über einen Transport hinausgingen. Es liege eine Vergleichbarkeit zu Erdölpipelines vor, die als Betriebsstätte anerkannt seien und wo es nach der Rechtsprechung nicht darauf ankomme, dass diese rein mechanisch betrieben würden. Bei den oberirdisch errichteten

Vermittlungsstellen und den im Wesentlichen unterirdisch verlaufenden dazugehörigen Kabelverbindungen (Linien) handele es sich wegen der dauerhaften Verbindung mit dem Erdboden um feste Geschäftseinrichtungen i.S. des § 12 Satz 1 AO 1977, zumal die Vermittlungsstellen in Gebäuden untergebracht seien. Die vorgenannten Einrichtungen seien auch von gewisser Dauer, weil sie für einen langfristigen Gebrauch vorgesehen seien und ihr Gebrauch auf gesicherten Vertragsgrundlagen (i.S. einer unentziehbaren Rechtsposition) beruhe. Es handele sich inhaltlich um den "Lebensnerv" der X-AG, was dazu führen müsse, die Vermittlungsstellen und das Leitungsnetz –also das gesamte Telefonnetz— als Einheit zu betrachten. Dass nicht in jeder Vermittlungsstelle Personal vorgehalten werde, sei dabei unerheblich. Das Rohrleitungsurteil des BFH sei nach dem Wegfall des § 16 Abs. 4 des Steueranpassungsgesetzes (StAnpG) auf den Streitfall nicht mehr anwendbar. Soweit dessen Inhalt in § 28 Abs. 2 GewStG übergeleitet worden sei, komme dem nur für die Zerlegung, nicht aber für die Frage nach der Betriebsstätteneigenschaft Bedeutung zu. Bei Schienen, Rohrleitungen, Pipelines, Kabeln und dergleichen handele es sich zweifellos um Betriebsstätten i.S. des § 12 AO 1977 und es würden die Einschränkungen des § 16 Abs. 3 und 4 StAnpG nicht mehr gelten. Die jeweilige Betriebsstätte in Form der Vermittlungsstelle samt Leitungsnetz führe eine eigene Tätigkeit aus, die vom Sammeln von Daten über das Zerlegen, Zusammenfügen und das Festlegen des Transportweges reiche. Insoweit könne auf die Rechtsprechung zu den Breitbandkabel-Hausverteiler-anlagen sowie die Satellitenempfangsanlagen verwiesen werden. Das Netz lasse sich auch nicht in der Weise beschreiben, dass lediglich Verbindungen zwischen zwei Punkten geschaltet würden, sondern es stelle ein einheitliches Gebilde und verbindendes Element für alle dem Festnetzbetrieb dienenden Anlagen und Einrichtungen dar.

Die Rechtsprechung bejahe eine mehrgemeindliche Betriebsstätte, wenn mehrere Anlagen in räumlicher, organisatorischer, technischer und wirtschaftlicher Hinsicht ein einheitliches Ganzes darstellten. Der räumliche Zusammenhang ergebe sich im Streitfall nicht nur durch die Erdoberfläche, sondern auch durch die Kabelverbindungen, die nicht als separate Einrichtungen eingeordnet werden könnten. Das Netz stehe auch in einem technisch-organisatorischen Gesamtzusammenhang, der geradezu den Prototypen einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte darstelle. Gegenüber diesem technischen, wirtschaftlichen und organisatorischen Zusammenhang trete sogar der räumliche Aspekt in den Hintergrund. Dagegen spreche auch nicht die Tatsache, dass die X-AG anderen Anbietern den Netzzugang ermöglichen müsse, weil dies sich auf die Frage nach dem Vorliegen einer Betriebsstätte nicht auswirke. Auch § 28 Abs. 2 GewStG stehe dem nicht entgegen, weil keine Stoffe bzw. Energie weitergeleitet werde. Auch der Einsatz von Personal sei nicht erforderlich, wenn die Geschäftseinrichtung vollautomatisch arbeite und könne das Vorhandensein einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte mit § 28 Abs. 1 GewStG sowie aus dem Umkehrschluss aus § 28 Abs. 2 GewStG abgeleitet werden. 24

Erstrecke sich die Betriebsstätte auf mehrere Gemeinden, so sei der Messbetrag auf die Gemeinden zu zerlegen, auf welche sich die Betriebsstätte erstrecke, und zwar nach der Lage der örtlichen Verhältnisse unter Berücksichtigung der durch das Vorhandensein der Betriebsstätten erwachsenden Gemeindelasten. § 30 GewStG trenne zwischen der Verpflichtung zur Zerlegung und dem dabei anzusetzenden Maßstab. Zu letzterem sei durch unbestimmte Rechtsbegriffe nur ein grober Maßstab gesetzt, so dass die entstehenden Gemeindelasten nur beim Zerlegungsmaßstab grob und schematisch zu berücksichtigen seien. Dafür sei die Aussage von Bedeutung, dass die Zerlegung wegen des vorgegebenen groben Maßstabs nur nach Art einer Schätzung im Wege der Abwägung aller Interessen erfolgen könne und die Beteiligten sich im Falle der fehlenden Einigung damit abfinden müssten, dass eine alle befriedigende Lösung kaum je gefunden werden könne. Deshalb 25

könne von der Entscheidung der Finanzbehörde nur abgewichen werden, soweit diese die Vorgaben des Gesetzes nicht beachtet und die örtlichen Verhältnisse gröblich verkannt habe. Es sei nicht vorausgesetzt, dass der jeweiligen Gemeinde feststellbare Lasten erwachsen würden, weil § 30 GewStG nur Zerlegungsgrundsätze vorgebe.

Der Beklagte habe von dem ihm eingeräumten Spielraum in rechtmäßiger Weise Gebrauch gemacht: Dem Arbeitnehmerfaktor komme erhebliche Bedeutung zu, wobei die Rechtsprechung ihn regelmäßig mit 50 vH berücksichtige und im Übrigen nach Anlagewerten, Flächen oder Umsätzen verteile. Eine reine Beschränkung auf die Arbeitslöhne sei hingegen nicht gerechtfertigt, weil die fraglichen Betriebsstätten in großen Teilen nicht über eigenes Personal verfügten und die Arbeitnehmer angesichts des Vorliegens einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte als auf deren gesamtem Raum beschäftigt gelten müssten. Eine Zuordnung zu bestimmten Betriebsstättenteilen sei danach ausgeschlossen. § 30 GewStG berücksichtige zu Recht, dass den Gemeinden bestimmte Lasten (etwa Bau/Unterhaltung von Strassen, Kindergärten, Schulen, Krankenhäusern, Polizei- und Fürsorgelasten) entstünden, diese ziffernmäßig exakt zu bemessen, sei aber unmöglich und es seien also nur grobe Schätzungen möglich. Bei Betriebsanlagen werde das Entstehen von Gemeindelasten unterstellt und könne auch davon ausgegangen werden, dass auf dem Gebiete jeder Teilbetriebsstätte Arbeitnehmer der X-AG wohnten und die entstehende Belastung sich gleichmäßig verteile. Genau das habe er, der Beklagte, durch den gewählten Zerlegungsmaßstab berücksichtigt. 26

Dass er insoweit rechtsfehlerhaft gehandelt habe, sei nicht erkennbar. Ihm stehe zwar kein Ermessen, wohl aber ein nur eingeschränkt überprüfbarer Beurteilungsspielraum zu, der nur verletzt werde, wenn die örtlichen Verhältnisse gröblich verkannt würden und die Zerlegung deshalb zu einem falschen Ergebnis führe. Anders als die Klägerin meine seien die Besonderheiten des Steuerfalls und die örtlichen Verhältnisse berücksichtigt worden und habe er, der Beklagte, einen Zerlegungsmaßstab gewählt, der die Interessen der allermeisten Beteiligten berücksichtige, willkürfrei sei und zu einem billigen Ergebnis führe. Auch für Gemeinden, auf deren Gebiet nur Kabelverzweiger stünden oder sogar nur Leitungen verliefen, bestünden nämlich nicht nur abstrakte, sondern ganz konkrete Lasten. Diese ergäben sich daraus, dass die genannten Anlagenteile zum flächendeckenden Netz der X-AG gehörten, an dem insgesamt permanent Herstellungs-, Reparatur- und Wartungsarbeiten durchgeführt würden. Dabei reichten aber oft Maßnahmen per Fernsteuerung nicht aus, sondern es müsse Personal vor Ort agieren und es seien verkehrsrechtliche Anordnungen vom Wegelastträger einzuholen, dieser müsse die Bauarbeiten am oder im Straßenraum koordinieren und es werde der Aufwand nicht über das TKG abgegolten. Für 1996 habe die X-AG dazu angegeben, dass sie 146.000 Aufträge für die Herstellung der Anschluss- und Verbindungsleitungen sowie den Bau und die Ergänzung der APL in den Häusern der Kunden erhalten und 58.000 Kabelschadensfälle zu bearbeiten gehabt habe. Auch habe sie 50.000 Mitarbeiter mit netzbezogenen Tätigkeiten beschäftigt, welche ebenfalls die kommunale Infrastruktur nutzen und damit Gemeindelasten auslösen würden. Nichts anderes gelte für den permanenten technischen Netzausbau. Da großen Teilen des Netzes kein Personal dauerhaft zugeordnet sei, sei ein Abstellen alleine auf den Faktor Arbeitslöhne entsprechend nicht zielführend und sage die Summe der in einer Gemeinde gezahlten Löhne nichts über die der jeweiligen Gemeinde durch die entsprechenden Arbeitnehmer entstehenden Lasten aus. Deshalb sei es auch richtig, die Arbeitnehmer gleichsam durch den zweiten Zerlegungsfaktor "Umsatz" als auf die gesamte mehrgemeindliche Betriebsstätte verteilt anzusehen, was nicht willkürlich sei und dem vom Gesetzgeber vorgegebenen rohen Maßstab entspreche. 27

Die Beigeladenen haben sich zur Sache --ohne eigene Sachanträge-- wie folgt geäußert:

- Die X-AG stimmt inhaltlich den Ausführungen des Beklagten zu. 29
- Die *Beigeladene zu 15* führt aus, die wesentlichen Gemeindelasten in Form von Kosten für den Bau und Unterhalt von Wohnungen, Verwaltungs- und Versorgungseinrichtungen, Schulen, Krankenhäusern und Straßen trügen die Gemeinden des Wohnortes der Arbeitnehmer. Gemeinden mit geringem Gewerbesteueraufkommen hätten zwar einen Anteil am örtlichen Einkommensteueraufkommen in Höhe von 15 vH zugesprochen bekommen, dies decke die Gemeindelasten aber nicht ab. 30
- Die *Beigeladene zu 22* führt aus, schon die Grundannahme des Beklagten, beim Festnetz der X-AG handele es sich um eine mehrgemeindliche Betriebsstätte, sei falsch, weil die entsprechenden Tatbestandsmerkmale nicht erfüllt seien. Jedenfalls seien Gemeinden nicht zu berücksichtigen, durch deren Gemeindegebiet lediglich Kabel liefen. Der Beklagte verstoße auch hinsichtlich des Zerlegungsmaßstabes gegen die Vorgaben des § 30 GewStG, der eine Berücksichtigung der Gemeindelasten zwingend vorsehe. Insoweit kämen Telekommunikationslinien nicht in Betracht, weil dieser Bereich im TKG abschließend geregelt sei. 31
- Die *Beigeladene zu 87* pflichtet den Ausführungen der Klägerin sowie der Beigeladenen zu 22 bei und führt aus, dass die vom Beklagten vorgenommene Zerlegung eine Vorverlegung der dem Gesetzgeber vorbehaltenen Unternehmenssteuerreform darstelle. 32
- Die *Beigeladenen zu 3, 4, 11 bis 14, 20 sowie 24 bis 85* führen schließlich aus, dass die vom Beklagten durchgeführte Zerlegung rechtmäßig sei. So stelle das Leitungsnetz der X-AG eine mehrgemeindliche Betriebsstätte dar und sei der auf diese Betriebsstätte entfallende Anteil des Gewerbesteuermessbetrages nach Maßgabe des § 30 GewStG zu zerlegen. Das Netz der X-AG stelle eine Betriebsanlage dar, welche sich räumlich auf das Gebiet aller inländischen Gemeinden erstrecke und naturgemäß auch technisch zusammenhängend sei. Es diene auch erst in seiner Gesamtheit der Entfaltung der wirtschaftlichen Tätigkeit der X-AG. Konkrete Gemeindelasten i.S. des § 30 GewStG entstünden durch das Netz allen an der Zerlegung beteiligten Gemeinden: So befänden sich die ca. 310.000 KVz typischerweise im Bereich der öffentlichen Gehwege und seien Kabel ober- oder unterirdisch auf dem Gemeindegebiet aller betroffenen Gemeinden verlegt. Hinzu komme, dass das Netz in seinem Aufbau dynamisch sei und einem ständigen Veränderungsprozess unterliege. Dieser Umstand löse permanente Arbeiten der X-AG am gesamten Netz aus und werde die gemeindliche Infrastruktur erheblich in Anspruch genommen sowie ein entsprechend hoher Überprüfungs-, Koordinierungs- und Abstimmungsaufwand erforderlich (auf die Kommunalen Koordinierungsrichtlinien, Bl. 516 f. d.A., wird verwiesen). Das gelte schon für den Normalbetrieb des Netzes: Dieser Betrieb löse bereits ständige Unterhaltungs- und Wartungsarbeiten der X-AG aus, die auf der Gemeindeseite zu Aufwand führten. So würden zunächst die regelmäßig als Tiefbauarbeiten durchzuführenden Arbeiten von der X-AG gemeldet, dann werde hinsichtlich des Straßenkörpers eine Beweissicherung bzgl. etwaiger Vorschäden durchgeführt und es würde regelmäßig der öffentliche Straßenraum aufgebrochen. Allein 2005 habe es 146.000 solche Bau- und Ergänzungsmaßnahmen gegeben, welche sich auf das gesamte Netz bezogen hätten und sowohl an den Kabeln, den KVZ und an den APL durchgeführt worden seien. Es sei offensichtlich, dass dazu der öffentliche Straßenraum stark frequentiert werden müsse (auf das Schreiben des Niedersächsischen Ministeriums für Wirtschaft, Telekommunikation und Verkehr vom 8. November 2002, Bl. 518 f. d.A., wird verwiesen). Jedenfalls müsse die betroffene Gemeinde verkehrsregelnde Anordnungen während der Bauausführung treffen und die Arbeiten am 33

Ende abnehmen. Die Kosten der Abnahme würden durch die Gebühren für die verkehrsrechtlichen Anordnungen nicht abgedeckt. Auch sei zu bedenken, dass der Straßenkörper –und zwar auch bei Arbeiten an KVZ-- regelmäßig beschädigt und trotz Wiederherstellung in seiner Qualität gemindert werde, so dass ein vorzeitiger Erneuerungsbedarf auftrete (auf die Stellungnahmen diverser Gemeinden, Bl. 520 ff. d.A., wird verwiesen). Hinzu komme noch, dass es neben den vorgenannten Arbeiten das gesamte Netz betreffende Störungsfälle im fünfstelligen Bereich gebe, welche regelmäßig ebenfalls die Beteiligung von Gemeindemitarbeitern erforderten. So müssten die entsprechenden Unternehmensanzeigen bearbeitet, Trassenauskünfte anderer Netzbetreiber eingeholt bzw. sogar manchmal der Trassenverlauf erst durch Ortung ermittelt werden, wobei Leitungen oftmals über Kreuz oder in nicht exakt dokumentierten Tiefen verliefen (auf die Ausführungen der Gemeinde Vöhl vom 27. Februar 2006, Bl. 529 f. d.A., wird verwiesen). Hinzu kämen die erforderlichen verkehrsrechtlichen Anordnungen sowie die oft umfangreichen Grabungen und außerdem die Überwachung und Abnahme der Arbeiten bis hin zu Mängelbeseitigungsmaßnahmen und der Gewährleistungsüberwachung (auf die Stellungnahme der Gemeinde Viernheim vom 20. Februar 2006, Bl. 531 f. d.A., wird verwiesen). Schließlich komme es oftmals auch noch zu Leitungsänderungen, die einen entsprechenden Aufwand auslösten. Abgesehen davon sei mit Blick auf das Streitjahr noch zu beachten, dass damals noch jeder neue Anschluss sowie jede Anschlussänderung am KVZ habe freigeschaltet werden müssen. Auch insoweit seien also ständig Techniker der X-AG im gesamten Netzbereich unterwegs gewesen. Hinzu kämen noch die Anfahrten hinsichtlich der permanenten Netzumgestaltung. Löse schon der normale Netzbetrieb mithin erhebliche netzumfassend auftretende Gemeindelasten aus, so sei zudem auch noch der Sonderfall zu beachten, dass alte Baugebiete erweitert oder neue Gebiete erschlossen würden. Dabei entstehe den Gemeinden erheblicher Abstimmungs- und Koordinierungsaufwand und sei die X-AG anzuhören und am Planungsverfahren zu beteiligen. Die Gemeinden müssten die Planungsunterlagen zur Verfügung stellen, Stellungnahmen der X-AG prüfen und abwägen und die Vorschläge ggf. in die Planung einarbeiten. Auch sei die X-AG über Satzungsbeschlüsse und Bebauungspläne zu informieren. Vor Beginn der Erschließungsarbeiten müsse zudem eine gemeinsame Begehung mit der X-AG und den bauausführenden Firmen durchgeführt werden, was sich zu einem erheblichen Aufwand summiere (auf die Stellungnahme der Stadt A vom 21. Februar 2006, Bl. 538 f. d.A., wird verwiesen), zumal die Planungshoheit der Gemeinden durch bestehende Telekommunikationslinien eingeschränkt werde.

Entscheidungsgründe

34

Die Klage ist nur teilweise begründet.

35

Der Zerlegungsbescheid vom 26. November 1999, geändert durch Bescheid vom 13. Februar 2004, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. November 2003 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten. Der Beklagte hat im Rahmen der Unterzerlegung zu Unrecht die Faktoren Arbeitslöhne und Umsatz je Gemeinde zu jeweils 50 vH berücksichtigt.

36

1. Der Beklagte ist zunächst hinsichtlich der sog. Oberzerlegung zu Recht vom Maßstab des § 29 GewStG ausgegangen. Nach § 28 Abs. 1 Satz 1 GewStG ist der Steuermessbetrag in die auf die einzelnen Gemeinden entfallenden Anteile (Zerlegungsanteile) zu zerlegen, wenn im Erhebungszeitraum zur Ausübung des Gewerbes in mehreren Gemeinden Betriebsstätten unterhalten werden. Nach Satz 2 der Vorschrift gilt das unter anderem auch in den Fällen, in welchen sich eine Betriebsstätte über mehrere Gemeinden erstreckt hat. Dabei sieht § 29 Abs. 1 GewStG als Zerlegungsmaßstab das Verhältnis vor, in dem die Summe der

37

Arbeitslöhne, die an die bei allen Betriebsstätten (§ 28) beschäftigten Arbeitnehmer gezahlt worden sind, zu den Arbeitslöhnen steht, die an die bei Betriebsstätten der einzelnen Gemeinden beschäftigten Arbeitnehmer gezahlt worden sind. Der Beklagte hat im Rahmen der von ihm vorgenommenen Oberzerlegung den Maßstab des § 29 GewStG zugrunde gelegt, indem er den Gewerbesteuermessbetrag der X-AG auf Gemeinden mit Betriebsstätten der Organgesellschaften der X-AG, solche der Geschäftsfelder der X-AG ohne unmittelbare Netzbezogenheit und auf eine mehrgemeindliche, durch das Telefonnetz begründete Betriebsstätte verteilt hat. Dieses Vorgehen begegnet aus Sicht des Senats im Ergebnis deshalb keinen Bedenken, weil sowohl die Organgesellschaften der X-AG als auch diejenigen Geschäftsfelder der Gesellschaft, welche sich nicht mit dem Festnetzgeschäft beschäftigen, jeweils Betriebsstätten der Gesellschaft darstellen. Das ergibt sich für die Organgesellschaften bereits aus § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG, für die Geschäftsfelder daraus, dass diese in eigens dafür ausgerichteten Gebäuden bzw. Einrichtungen betrieben werden, welche ihrerseits die Voraussetzungen von Betriebsstätten nach § 28 GewStG i.V. mit § 12 AO 1977 erfüllen. Insoweit kann es zunächst dahinstehen, ob das Telefonnetz als solches eine sog. mehrgemeindliche Betriebsstätte begründet oder mehrere isolierte Betriebsstätten im sog. Festnetzbereich verknüpft, weil auch insoweit der Zerlegungsmaßstab des § 29 Abs. 1 GewStG zum Tragen gekommen ist.

2. Anders als dies der Beklagte meint, ist aber die von ihm in Form einer Zerlegung nach Maßgabe der Arbeitslöhne und Umsätze zu je 50 vH vorgenommene Unterzerlegung des auf den Festnetzbereich der X-AG entfallenden Anteils aus der Oberzerlegung nicht durch § 30 GewStG gedeckt. Nach § 30 GewStG ist in dem Fall, dass sich eine Betriebsstätte auf mehrere Gemeinden erstreckt, der Steuermessbetrag oder Zerlegungsanteil auf die Gemeinden zu zerlegen, auf die sich die Betriebsstätte erstreckt, und zwar nach der Lage der örtlichen Verhältnisse unter Berücksichtigung der durch das Vorhandensein der Betriebsstätte erwachsenden Gemeindelasten. 38

a) Der Beklagte ist mit Blick auf das Telefonnetz der X-AG zunächst zu Recht vom Vorliegen einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte i.S. des § 30 GewStG ausgegangen. 39

aa) Anders als dies die Klägerin meint, ist für den Betriebsstättenbegriff der §§ 28 und 30 GewStG auf die Vorgaben des § 12 AO 1977 abzustellen (vgl. Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 5. Aufl., § 28 GewStG Rz. 4; Hofmeister in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 28 GewStG Rz. 11). Erforderlich ist danach eine feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit des Unternehmens dient. Nach der Rechtsprechung des BFH setzt die Annahme einer Betriebsstätte i.S. des § 12 AO 1977 eine Geschäftseinrichtung oder Anlage mit einer festen Beziehung zur Erdoberfläche voraus, die von einer gewissen Dauer ist, der Tätigkeit des Unternehmens dient und über die der Steuerpflichtige nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat (vgl. BFH-Urteil vom 3. Februar 1993 I R 80-81/91, BFHE 170, 263, BStBl II 1993, 462). Für § 30 GewStG ist allerdings folgende Besonderheit zu berücksichtigen: Zwar regelt das Gesetz nicht, welche Merkmale eine mehrgemeindliche Betriebsstätte im Einzelnen begründen, nach den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen liegt eine mehrgemeindliche Betriebsstätte aber nur dann vor, wenn in räumlicher, organisatorischer, technischer und wirtschaftlicher Hinsicht ein einheitliches Ganzes besteht (vgl. BFH-Urteile vom 20. Februar 1974 I R 179/72, BFHE 112, 183, BStBl II 1974, 427; vom 12. Oktober 1977 I R 226/75, BFHE 123, 500, BStBl II 1978, 111; Woring in Meyer-Scharenberg/ Popp/Woring, GewStG, 2. Aufl., § 30 GewStG Rz. 1). Besteht zwischen in verschiedenen Gemeinden liegenden Betriebsanlagen, Geschäftseinrichtungen oder Teilen von ihnen ein solcher räumlicher und betrieblicher, d.h. organisatorischer, technischer und wirtschaftlicher Zusammenhang, so liegt eine einheitliche mehrgemeindliche Betriebsstätte 40

vor, deren Gewerbesteuermessbetrag nach den in § 30 GewStG vorgeschriebenen Kriterien zu zerlegen ist (vgl. BFH-Urteile vom 20. Februar 1974 in BFHE 112, 183, BStBl II 1974, 427; vom 10. Juli 1974 I R 54/72, BFHE 113, 123, BStBl II 1975, 42; vom 12. Oktober 1977 I R 227/75, BFHE 124, 65, BStBl II 1978, 160; Hofmeister, a.a.O., § 30 GewStG Rz. 4 mwN). Die für die Annahme einer einheitlichen Betriebsstätte notwendigen Merkmale müssen nach dieser Rechtsprechung grundsätzlich kumulativ erfüllt sein, damit mehrere Geschäftseinrichtungen oder Anlagen eine mehrgemeindliche Betriebsstätte bilden. Dabei setzt die Annahme einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte nach dem Sinn und Zweck des § 30 GewStG voraus, dass alle Teile der mehrgemeindlichen Betriebsstätte in der jeweiligen Gemeinde je für sich die Merkmale einer Betriebsstätte erfüllen (vgl. BFH-Urteil vom 12. Oktober 1977 in BFHE 123, 500, BStBl II 1978, 111; vom 28. Oktober 1987 I R 275/83, BFHE 152, 138, BStBl II 1988, 292; vom 8. März 1988 VIII R 270/81, BFH/NV 1988, 735; vom 13. September 2000 X R 174/96, BFHE 194, 222, BStBl II 2001, 734).

bb) Wendet man die vorgenannten Rechtsprechungsgrundsätze auf den Streitfall an, so liegt 41
bezogen auf das Festnetz der X-AG eine mehrgemeindliche Betriebsstätte vor:

aaa) Für den Senat besteht insoweit zunächst kein Zweifel daran, dass es sich bei den von 42
der X-AG betriebenen VSt, also größeren und mit technischen Anlagen ausgestatteten Gebäuden, um feste und mit dem Erdboden verbundene Geschäftseinrichtungen handelt, welche dem Geschäftszweck der Gesellschaft dienen und über welche diese auch dauerhaft verfügen kann. Nichts anderes gilt für die von der X-AG in nahezu allen Gemeinden unterhaltenen KVz (die sog. grauen Kästen), welche dauerhaft mit dem Erdboden verbundene technische Anlagen darstellen, die der technischen Verbindung des Telefonnetzes mit den APL in oder an den Häusern der Kunden dienen und ohne die das Telefonnetz nicht betrieben werden könnte. Anders als die Klägerin meint unterhält die X-AG schließlich aber auch in denjenigen 280 Gemeinden Betriebsstätten im vorgenannten Sinne, in denen lediglich ober- oder unterirdische Kabel verlaufen. Der Senat kann es insoweit offenlassen, ob nicht bereits die APL als in jeder deutschen Gemeinde vorhandene und mit fester Erdverbindung ausgestattete technische Einrichtungen als solche Betriebsstättenqualität aufweisen. Denn aus seiner Sicht weisen auch die zum Telefonnetz der X-AG gehörenden ober- oder unterirdisch verlaufenden Kabel die Eigenschaften einer Betriebsstätte i.S. des § 12 AO 1977 auf: Ein Kabel erfüllt zunächst das Merkmal der Geschäftseinrichtung oder Anlage, weil dazu allgemein jeder körperliche Gegenstand bzw. jede Zusammenfassung körperlicher Gegenstände gezählt wird, die geeignet sind, Grundlage einer Unternehmenstätigkeit zu sein (vgl. BFH-Urteil vom 3. Februar 1993 in BFHE 170, 263, BStBl II 1993, 462). Diese Voraussetzungen liegen für die von der X-AG betriebenen Telefonkabel vor, weil die Gesellschaft ohne sie ihr Telefonnetz nicht betreiben und ihren Unternehmenszweck, der im Streitjahr im Wesentlichen in der Erzielung von Umsätzen mit Telekommunikationsdienstleistungen lag, nicht erfüllen könnte. Dass die betroffenen Kabel nur einen unselbständigen, für sich allein nicht funktionstüchtigen Teil einer Gesamtanlage darstellen, ist insoweit unschädlich, weil auch ein Anlagenbestandteil die Eigenschaften einer Geschäftseinrichtung aufweisen kann (BFH-Urteil vom 30. Oktober 1996 II R 12/92, BFHE 181, 356, BStBl II 1997, 12). Die streitbefangenen Kabel weisen auch eine auf Dauer angelegte feste Verbindung zum Erdboden auf, weil sie entweder bereits in der Erde verlaufen oder aber zwar oberirdisch geführt werden, aber dann über Masten oder ähnliche technische Einrichtungen mit dem Erdreich fest verbunden sind. Auch ist es in der Rechtsprechung anerkannt, dass der Einsatz von Personen in oder an der Geschäftseinrichtung nicht in jedem Fall erforderlich ist, sondern insbesondere bei vollautomatisch arbeitenden Einrichtungen das Tätigwerden des Unternehmens mit der Geschäftseinrichtung ausreicht (BFH-Urteil vom 30. Oktober 1996 in BFHE 181, 356, BStBl II

1997, 12). Dem Urteil des I. Senats des BFH vom 12. Oktober 1977 (I R 226/75, BFHE 123, 500, BStBl II 1978, 111), wonach das bloße Durchführen von Rohrleitungen eines Ölunternehmens nur Transportfunktion habe und keine Ausübung eines Gewerbebetriebes darstelle, soweit nicht eine Abgabe des Transportgutes erfolge, kommt nach dem Wegfall des § 16 Abs. 4 des Steueranpassungsgesetzes insoweit keine Bedeutung mehr zu. Das gilt umso mehr als sich gerade im Umkehrschluss aus § 28 Abs. 2 Nr. 2 GewStG ergibt, dass der Gesetzgeber inzwischen bei Anlagen, die alleine der Weiterleitung fester, flüssiger oder gasförmiger Stoffe bzw. elektrischer Energie dienen, vom Vorhandensein einer Anlage ausgeht. Dabei ist im Streitfall auch noch zu berücksichtigen, dass im Streitfall die elektrischen Impulse auch noch in jeder deutschen Gemeinde an Endverbraucher abgegeben werden und die 280 reinen "Kabelgemeinden" sich lediglich KVz mit Nachbargemeinden teilen, was sich aus der relativ geringen Anschlusszahl ergibt. Der Senat geht insoweit davon aus, dass der jeweilige KVz letztlich beiden Gemeinden zugerechnet werden muss. Die Richtigkeit dieser Annahme erhellt sich schließlich wirtschaftlich auch daraus, dass der Zerlegungsanteil der 280 reinen Kabelgemeinden mit 0,02 vH (vgl. das Schreiben der X-AG vom 7. September 2006, Bl. 785 f. d.A.) kaum ins Gewicht fällt.

bbb) Die vorgenannten und in allen deutschen Gemeinden liegenden Betriebsstätten sind auch organisatorisch-technisch miteinander verbunden und treten aus Sicht des Senats etwaige größere räumliche Entfernungen insoweit als nachrangig in den Hintergrund. Abgesehen davon, dass nämlich in nahezu allen Gemeinden zumindest KVz vorgehalten werden, hat der BFH für Unternehmen der Elektrizitätsversorgung und der Mineralölwirtschaft bereits anerkannt, dass der räumliche Zusammenhang bei einer besonders engen, wirtschaftlichen, technischen und organisatorischen Verbindung in den Hintergrund treten kann (vgl. BFH-Urteil vom 12. Oktober 1977 in BFHE 124, 65, BStBl II 1978, 160). Eine solche enge Verknüpfung ist im Streitfall aber zu bejahen, weil die zuvor beschriebenen Betriebsstätten letztlich Komponenten des Telefonnetzes sind und es ohne die einzelnen Komponenten nicht betrieben werden könnte.

43

b) Ist mit dem Senat von einer sich auf das gesamte Bundesgebiet erstreckenden mehrgemeindlichen Betriebsstätte auszugehen, so ist nach § 30 GewStG der Steuermessbetrag oder Zerlegungsanteil auf die Gemeinden zu zerlegen, auf die sich die Betriebsstätte erstreckt, und zwar nach der Lage der örtlichen Verhältnisse unter Berücksichtigung der durch das Vorhandensein der Betriebsstätte erwachsenden Gemeindelasten. Bezüglich der Beteiligung der betroffenen Gemeinden an der Zerlegung gilt dabei Folgendes: § 30 GewStG schreibt im ersten Halbsatz zunächst zwingend eine Zerlegung vor, wenn sich eine Betriebsstätte auf mehrere Gemeinden erstreckt, während erst der zweite Halbsatz des § 30 GewStG den Maßstab enthält, nach dem die Zerlegungsanteile festzusetzen sind. Mit dieser Regelung hat das Gesetz eine Trennung zwischen der Verpflichtung zur Zerlegung einerseits und dem dabei anzuwendenden Maßstab andererseits vorgenommen. Während die Zerlegung als solche alleine vom Faktum einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte abhängt, ist beim Zerlegungsmaßstab mit unbestimmten Rechtsbegriffen ein grober Maßstab gesetzt worden. Wenn das Gesetz also vorschreibt, dass die der Gemeinde erwachsenden Lasten zu berücksichtigen seien, so besagt das nur, dass derartige Lasten dann zu berücksichtigen sind, wenn sie entstehen. Die Vorschrift besagt jedoch nicht, dass eine Zerlegung derartige Lasten voraussetzt (BFH-Urteil vom 28. Oktober 1987 in BFHE 152, 138, BStBl II 1988, 292; Güroff, aaO, § 30 GewStG Rz. 6). Daraus wiederum folgt, dass –insoweit mit dem Beklagten– selbst dann eine Zerlegung nach § 30 GewStG stattzufinden hat, wenn (teilweise) keine gemeindlichen Lasten festzustellen sind. Hat der Beklagte damit dem Grunde nach zu Recht eine Zerlegung nach § 30 GewStG vorgenommen, so ist allerdings bei der Zerlegung der Höhe nach zu prüfen, ob er einerseits

44

von den Vorgaben des § 30 GewStG gedeckte Zerlegungsfaktoren verwendet und diese in ein entsprechendes Zerlegungsverhältnis gesetzt hat. § 30 GewStG enthält insoweit die zwingende Vorgabe, dass beim Zerlegungsmaßstab der Lage der örtlichen Verhältnisse unter Berücksichtigung der durch das Vorhandensein der Betriebsstätte erwachsenden Gemeindelasten Rechnung zu tragen ist. Das Gesetz räumt der Finanzverwaltung insoweit kein Ermessen ein, sondern verwendet hinsichtlich der zu treffenden Zerlegungsentscheidung unbestimmte Rechtsbegriffe (BFH-Beschluss vom 18. Dezember 1986 I B 31/86, BFH/NV 1987, 394; BFH-Urteil vom 28. Oktober 1987 in BFHE 152, 138, BStBl II 1988, 292; Hofmeister, aaO, § 30 GewStG Rz. 7). Damit legt es der Finanzbehörde die Pflicht auf, die im betroffenen Einzelfall in Betracht kommenden Zerlegungsmaßstäbe nach Art einer Schätzung mit dem Ziel zu ermitteln, den entstandenen Gemeindelasten mit einem Höchstmaß an Wahrscheinlichkeit nahe zu kommen (vgl. Güroff, aaO, § 30 GewStG Rz. 4; Woring, aaO, § 30 Rz. 2). Der entsprechende von der Finanzbehörde gewählte Zerlegungsmaßstab unterliegt der vollen tat- und revisionsrechtlichen Überprüfung und es haben die Finanzgerichte ggf. eine eigene Schätzungsbefugnis (Güroff, aaO, § 30 GewStG Rz. 7; Hofmeister, aaO, § 30 GewStG Rz. 7; Lenski/Steinberg, Gewerbesteuerrecht, § 30 GewStG Rz. 20).

aa) Da sich ausweislich der spezialgesetzlichen Regelung in § 30 GewStG die Zerlegung bei mehrgemeindlichen Betriebsstätten als Sonderfall darstellt, dem durch den Regelmaßstab des § 29 GewStG nur in ungenügender Weise Rechnung getragen werden kann, hat die höchstrichterliche Rechtsprechung im Anwendungsbereich des § 30 GewStG neben dem Faktor "Wohnen der Arbeitnehmer" stets die Berücksichtigung zumindest eines weiteren Faktors gefordert. Dies liegt darin begründet, dass eine Zuordnung von Löhnen zu bestimmten Teilen einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte in aller Regel nicht möglich ist (vgl. Hofmeister, aaO, § 30 GewStG Rz. 7 mwN). Die Rechtsprechung hat demgemäß in vielen Fällen auch auf den Faktor der Betriebsanlagen (nach Größe und Wert) abgestellt (vgl. etwa BFH-Beschluss vom 28. Oktober 1964 I B 403/61 U, BFHE 81, 310, BStBl III 1965, 113; BFH-Urteil vom 28. Oktober 1987 in BFHE 152, 138, BStBl II 1988, 292). Sie hat aber bei Versorgungsunternehmen auch etwa die von den jeweiligen Betriebsstättenteilen erzielten Betriebseinnahmen zugelassen (vgl. Hofmeister, aaO, § 30 GewStG Rz. 10 mwN). Die vorgenannten Grundsätze zeigen, dass die Entstehung von Gemeindelasten nur schematisch berücksichtigt wird und --insbesondere beim Faktor Betriebsanlagen-- von solchen Lasten ausgegangen wird (BFH-Urteil vom 28. Oktober 1987 in BFHE 152, 138, BStBl II 1988, 292). Im Streitfall hat der Beklagte danach zu Recht neben dem Faktor der Arbeitslöhne den Faktor der Umsätze je Gemeinde herangezogen: Ein Abstellen auf den Wert bzw. die Fläche der einzelnen Betriebsstättenteile war schon deshalb nicht möglich, weil die X-AG entsprechende Daten für das Streitjahr nicht liefern konnte. Hinzu kommt, dass die X-AG ein Unternehmen ist, welches nach den Vorgaben des TKG die Grundversorgung der deutschen Bevölkerung mit Telekommunikationsdienstleistungen sicherzustellen hat und also als Versorgungsunternehmen anzusehen ist. Es ist dann aber nicht rechtsfehlerhaft, insoweit neben dem Faktor der Arbeitslöhne auch denjenigen der Umsätze je Gemeinde als weiteren Zerlegungsfaktor heranzuziehen. Insoweit ist auch zu bedenken, dass der vorgenannte und gewissermaßen hilfsweise gewählte Umsatzfaktor die Anlagenintensität ebenfalls berücksichtigt, weil davon ausgegangen werden kann, dass an Orten, an denen besonders hohe Telekommunikationsumsätze erzielt werden, auch eine entsprechend hohe Anlagenintensität vorgehalten wird. Auf die entsprechenden Einlassungen der X-AG, nach denen in Großstädten eine Vielzahl an entsprechenden VSt bzw. KVz vorgehalten wird, wird insoweit verwiesen.

45

bb) Der Senat teilt allerdings nicht die Auffassung des Beklagten, dass eine hälftige Berücksichtigung der Faktoren "Arbeitslöhne" einerseits und "Umsätze je Gemeinde" andererseits zu einem Zerlegungsergebnis führen kann, welches den entstandenen Gemeindelasten mit einem Höchstmaß an Wahrscheinlichkeit nahe kommt. Deshalb ersetzt er die vom Beklagten vorgenommene schätzungsweise Berücksichtigung der vorgenannten Teilfaktoren durch eine eigene Schätzung.

aaa) Die Gewichtung der Zerlegungsfaktoren hat sich stets an den Einzelfallumständen auszurichten (vgl. Hofmeister, aaO, § 30 GewStG Rz. 12). Die Rechtsprechung hat dazu stets betont, dass dem Wohnen der Arbeitnehmer und den dadurch für die Gemeinden entstehenden Lasten aus der Zurverfügungstellung gemeindlicher Infrastruktur (Kindergärten, Schulen, Krankenhäuser, etc.) stets eine wesentliche Bedeutung beizumessen ist (vgl. bereits BFH-Urteil vom 28. Oktober 1964 in BStBl III 1965, 113). Welches Gewicht den Lasten aus dem Wohnen der Arbeitnehmer gegenüber denjenigen aus den Betriebsanlagen bzw. anderen Zerlegungsfaktoren zukommt, ist danach zwar im Einzelnen nur schwer zu ermitteln, es ist aber im Rahmen des groben Maßstabes nach § 30 GewStG für den Regelfall nicht zu beanstanden, wenn dem Faktor der Arbeitslöhne zumindest 50 vH zuerkannt wird (vgl. dazu Lenski/Steinberg, aaO, § 30 GewStG Rz. 24; Hofmeister, aaO, § 30 GewStG Rz. 12 mwN). Etwas anderes muss allerdings gelten, wenn Anhaltspunkte dafür ersichtlich sind, welche die hälftige Berücksichtigung der arbeitnehmerbezogenen Lasten als unangemessen erscheinen lassen (BFH-Urteil vom 28. Oktober 1964 in BStBl III 1965, 113), denn dann kann aus Sicht des erkennenden Senats nicht mehr angenommen werden, dass die Zahl der Arbeitnehmer auch Rückschlüsse auf den Zuschnitt des Betriebs und damit auf die Lasten zulassen, die den Gemeinden aus den Betriebsanlagen (ggf. nach Maßgabe der weiteren Zerlegungsfaktoren) erwachsen.

47

bbb) Als ein solcher Sonderfall stellt sich aus Sicht des Senats der Streitfall dar, weil dort rein anlagenbezogene Gemeindelasten --also solche Lasten, die nicht mit der Ansiedlung von Arbeitnehmern zu tun haben-- in sehr weiten Teilen durch die Regelungen des TKG abgedeckt sind, durch welche wiederum einerseits die Nutzung der Verkehrswege den Telekommunikationsunternehmen wegen der verfassungsrechtlich gebotenen Grundversorgung unentgeltlich eingeräumt und diesen ansonsten die durch die Anlagen verursachten Kosten auferlegt werden. Eine hälftige Berücksichtigung der Faktoren "Arbeitnehmer" und "Umsatz" erscheint dem Senat danach unangemessen.

48

(1) Zunächst ist festzuhalten, dass bei der Berücksichtigung des Faktors "Umsätze" arbeitnehmerbezogene Lasten, welche im Faktor "Arbeit" abgebildet werden, keine Rolle spielen dürfen. Die Tatsache, dass die X-AG nicht alle VSt mit Personal ausstattet, sondern einen großen Teil der VSt lediglich mit Personal beschickt, muss danach bei der Frage, ob insoweit anlagebezogene Gemeindelasten entstehen ebenso außer Betracht bleiben wie die Tatsache, dass in sehr vielen Gemeinden lediglich KVz stehen bzw. in 280 Gemeinden sogar nur Kabel verlaufen. Zu fragen ist insoweit alleine danach, ob von den VSt, KVz oder den Kabeln überhaupt gemeindebezogene Lasten ausgehen können. Dabei ist einerseits zu berücksichtigen, dass nach § 30 GewStG die Entstehung von Gemeindelasten nur schematisch berücksichtigt wird und insbesondere beim Faktor Betriebsanlagen von solchen Lasten ausgegangen wird (vgl. BFH-Urteil vom 28. Oktober 1987 in BFHE 152, 138, BStBl II 1988, 292), dass aber andererseits im Streitfall lastenbezogene Spezialregelungen im TKG enthalten sind, welche zu einer weitgehenden Überwälzung der gemeindebezogenen Lasten auf die Telekommunikationsanbieter führen.

49

(2) Aus Sicht des Senates stellt zunächst die der X-AG vom Bund übertragene unentgeltliche Nutzung gemeindlicher Verkehrswege nach § 50 Abs. 1 und 2 TKG keine im Bereich der Gewerbesteuererlegung berücksichtigungsfähige Gemeindelast dar. Dies folgt zunächst bereits daraus, dass das TKG den Gemeinden lediglich ein Nutzungsentgelt verwehrt und also nicht von der potentiellen Abgeltung gemeindlicher Lasten ausgeht. Wichtiger ist es aber, dass der Gesetzgeber deshalb eine unentgeltliche Nutzung der Verkehrswege vorgesehen hat, weil der Bund bzw. seine Lizenznehmer die Nachfrage nach angemessenen und ausreichenden Dienstleistungen im Bereich der Telekommunikation zu erfüllen und damit die flächendeckende Grundversorgung der Bürger mit den entsprechenden Dienstleistungen sicherzustellen haben (vgl. Ulmen in Scheurle/Mayen, Telekommunikationsgesetz, § 50 TKG Rz. 6 mwN). Es besteht also zwischen der unentgeltlichen Nutzung einerseits und dem Grundversorgungsauftrag andererseits eine Akzessorietät, die auch mit den Vorgaben des Grundgesetzes (GG) vereinbar ist. Diesbezüglich hat das Bundesverfassungsgericht durch Beschluss vom 7. Januar 1999 (2 BvR 929/97, DÖV 1999, 336) entschieden, dass die Regelung einer unentgeltlichen Nutzungsberechtigung an öffentlichen Verkehrswegen in § 50 Abs. 1 Satz 1 TKG den Schutzbereich der Selbstverwaltungsgarantie aus Art. 28 Abs. 2 GG nicht berührt und die entsprechenden Gemeinden auch nicht in ihrer insoweit geschützten Planungshoheit betroffen werden. Da danach hoheitliche Aufgaben im Bereich der Telekommunikation durch Art. 87f Abs. 2 Satz 2 GG der bundeseigenen Verwaltung zugewiesen werden, scheiden sie als Angelegenheiten der örtlichen Verwaltung nach Art. 28 Abs. 2 Satz 1 GG aus und sind die Gemeinden auch nicht in ihrer durch Art. 28 Abs. 2 Satz 1 und 3 GG geschützten Finanzhoheit betroffen, die ihnen lediglich die Eigenverantwortlichkeit des gemeindlichen Wirtschaftens mit Einnahmen und Ausgaben, nicht aber einzelne Vermögenspositionen gewährleistet. Soweit der Gesetzgeber sich trotz entgegenstehender Stimmen (vgl. Schütz in Beck'scher TKG-Kommentar, § 50 TKG Rz.1) bewußt für eine unentgeltliche Nutzung der Verkehrswege entschieden hat, ist es aus Sicht des erkennenden Senats nicht Aufgabe des Gewerbesteuerrechts den Gemeinden nunmehr entsprechende Entgelte zu verschaffen. Es ist auch abwegig, wenn einzelne Beigeladene insoweit die Auffassung vertreten, die Gewerbesteuererlegung müsse ggf. das Ergebnis des kommunalen Finanzausgleichs korrigieren, weil doch dieser gerade dem Ausgleich ungleicher Steuereinnahmen dient.

(3) Auch die von den einzelnen VSt, KVz bzw. Kabeln ausgehenden Lasten, welche insbesondere durch die von der X-AG geschilderten und auf das gesamte Telekommunikationsnetz sich erstreckenden Montage- und Wartungsarbeiten (nach den Angaben der X-AG für 2005 und vergleichbar für das Streitjahr ca. 146.000 Aufträge für die Herstellung der Anschluss- und Verbindungsleitungen sowie den Bau und die Ergänzung der APL und ca. 58.000 Kabelschadensfälle) werden aber weitgehend den Telekommunikationsanbietern auferlegt: Abgesehen davon, dass bereits die Verlegung neuer Telekommunikationslinien ebenso der Zustimmung der Gemeinden bedarf wie die Änderung bestehender Linien (§ 50 Abs. 3 TKG), ist bereits der Lizenznehmer nach § 52 Abs. 1 TKG verpflichtet, eine Erschwerung der Unterhaltung der Verkehrswege bzw. temporäre Beschränkung ihres Widmungszweckes zu vermeiden. Wird die Unterhaltung dennoch erschwert, so hat der Lizenznehmer den unterhaltungspflichtigen Gebietskörperschaften die daraus erwachsenden Kosten zu erstatten (§ 52 Abs. 2 TKG) und zudem die Verkehrswege nach der Durchführung von entsprechenden Arbeiten auf eigene Kosten wieder instandzusetzen (§ 52 Abs. 3 TKG). Hinsichtlich der letztgenannten Verpflichtung besteht Konsens darüber, dass der status quo ante wiederherzustellen ist und die geltenden Regeln der Straßenbautechnik zu berücksichtigen sind (vgl. Ulmen, aaO, § 52 TKG Rz. 6 mwN). Die vorgenannten Regelungen werden noch dadurch ergänzt, dass neu errichtete Telekommunikationslinien nach Maßgabe des § 53 Abs. 1 TKG auf Kosten der

Nutzungsberechtigten (§ 53 Abs. 3 TKG) abzuändern sind, soweit sie etwa den Widmungszweck eines Verkehrsweges nicht nur vorübergehend beschränken oder erforderliche Unterhaltungsmaßnahmen verhindern. § 54 TKG gebietet darüber hinaus die Schonung von Baumpflanzungen (samt etwaiger Kostenerstattungsregelung in Abs. 3 bei eingetretenen Schäden) und zudem sind auch bereits vorhandene Anlagen nach § 55 TKG geschützt bzw. müssen auf Kosten der Nutzungsberechtigten der Telekommunikationslinien geschützt werden (§ 55 Abs. 1 Satz 2 TKG). Selbst in dem Fall, dass vorhandene Anlagen verlegt werden müssen, hat dafür der Nutzungsberechtigte aufzukommen (§ 55 Abs. 2 TKG) und muss die Verlegung/Änderung der Telekommunikationslinien in Fällen der Unverhältnismäßigkeit sogar ganz unterbleiben (§ 55 Abs. 3 TKG). Ähnliches gilt unter umgekehrten Vorzeichen für später hinzukommende besondere Anlagen (vgl. § 56 TKG).

(4) Es ist zwar richtig, dass durch die Vorschriften des TKG nicht alle den Gemeinden entstehenden anlagebezogenen Lasten abgedeckt werden, was schon beim Erlass des TKG gemeindeseitig bemängelt worden ist. Das gilt insbesondere für die von den *Beigeladenen zu 3, 4, 11 bis 14, 20 sowie 24 bis 85* angesprochenen Kosten der Abnahme, der Koordinierung und der Verkehrsregelung. Dennoch geht der Senat nach den vorgenannten Ausführungen davon aus, dass die wesentlichen anlagenbezogenen Gemeindelasten durch die Regelungen der §§ 50 ff. TKG den Nutzungsberechtigten der Telekommunikationslinien auferlegt werden.

52

ccc) Geht man von dem vorgenannten Befund aus, dann erscheint eine jeweils hälftige Berücksichtigung der Faktoren "Arbeit" einerseits und "Umsatz je Gemeinde" andererseits im Streitfall unangemessen. Auf Grund der Regelungen der §§ 50 ff. TKG liegen Anhaltspunkte dafür vor, welche eine nur hälftige Berücksichtigung der arbeitnehmerbezogenen Lasten als nicht sachgerecht erscheinen lassen. Da die wesentlichen gemeindlichen Lasten sich im Streitfall aus dem "Arbeitnehmerfaktor" ergeben und dem Senat hinsichtlich der Gewichtung der Zerlegungsfaktoren eine eigene Schätzungsbefugnis zukommt, hält er eine angemessene Berücksichtigung der anlagenbezogenen Gemeindelasten für dann gegeben, wenn dieser Faktor lediglich mit 25 vH Berücksichtigung findet. Diese Schätzung berücksichtigt einerseits, dass den betroffenen Gemeinden auf Grund der das gesamte Telekommunikationsnetz betreffenden Montage-, Wartungs- und Reparaturarbeiten der X-AG insgesamt Lasten in Form von Koordinierungs-, Abnahme- und Verkehrsregelungsaufwand sowie der Nutzung der Verkehrswege durch Baustellenfahrzeuge, Container, etc. angefallen sind und eine komplette Überwälzung dieses Aufwandes äußerst unwahrscheinlich ist, andererseits trägt die Schätzung aber dem Umstand Rechnung, dass ein erheblicher Teil der anlagebezogenen Lasten wegen der §§ 50 ff. TKG auf die X-AG überwälzt wurde.

53

3. Das vorgenannte Ergebnis einer Unterzerlegung unter Berücksichtigung des Faktors "Arbeit" zu 75 vH und des Faktors "Umsatz je Gemeinde" zu 25 vH führt auch zu keinem offenbar unbilligen Ergebnis, da jedenfalls nicht davon ausgegangen werden kann, dass Gemeinden, auf deren Gebiet lediglich KVz bzw. Kabel vorhanden sind, keinerlei anlagebezogene Gemeindelasten entstanden sein können. Die von der X-AG geschilderten ca. 146.000 Aufträge für die Herstellung der Anschluss- und Verbindungsleitungen sowie den Bau und die Ergänzung der APL und die ca. 58.000 Kabelschadensfälle beziehen sich nämlich auf das gesamte Telekommunikationsnetz und ist es daher äußerst wahrscheinlich, dass auch in den vorgenannten Gemeinden entsprechende Arbeiten in einem mit den übrigen Gemeinden vergleichbaren Maße vorgenommen worden sind. Im Übrigen berücksichtigt der Faktor "Umsatz" auch, dass von besonders vielen Anlagen betroffene Gemeinden ggf. einen höheren anlagebezogenen Aufwand zu leisten haben, weil dort erfahrungsgemäß auch höhere Umsätze erzielt werden.

54

55

4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 FGO, diejenige zur vorläufigen Vollstreckbarkeit aus § 151 FGO i.V. mit § 708 Nr. 10 der Zivilprozessordnung (analog). Die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 FGO war nicht geboten, da sich der Streitfall –trotz seiner wirtschaftlichen Bedeutung und der Betroffenheit aller deutscher Gemeinden— als Einzelfall darstellt und der Senat nicht von Vorgaben der höchstrichterlichen Rechtsprechung abgewichen ist.
