Finanzgericht Düsseldorf, 3 K 3280/17 G

Datum:	19.06.2020
Gericht:	Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper:	3. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	3 K 3280/17 G
ECLI:	ECLI:DE:FGD:2020:0619.3K3280.17G.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens mit Ausnahme der außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen, die diese selbst zu tragen haben.

T a t b e s t a n d : 1

Die Klägerin betreibt eine Rohrleitung zum Transport von *Gütern* .Das Rohrleitungsnetz *führt u.a. durch Deutschland* ... 2

Die Geschäftsleitung und die Verwaltung der Klägerin befanden sich zunächst in der Stadt *F* und von … bis … in *A-Stadt*, wo die Klägerin im Jahr 2015 (Streitjahr) neben dem Geschäftsführer … Mitarbeiter beschäftigte, von denen wiederum … Mitarbeiter die Klägerin und die weiteren Mitarbeiter Rohrfernleitungsanlagen dritter Unternehmen betreuten. In *E-Stadt*, *D-Stadt*, *B-Stadt* und *C-Stadt* befinden sich oberirdische Absperrarmaturen zur Einspeisung und Abgabe von *Gütern*. In *B-Stadt* befindet sich zudem eine ...*S*tation. 3

Die Überwachung und Steuerung der *Güter-Rohrleitung* und der Absperrarmaturen erfolgt durch die Betriebszentrale in .... Kunden der Klägerin sind ausschließlich die an die Rohrleitung angeschlossenen Unternehmen. Bei diesen handelt es sich sowohl um Einspeiser als auch Abnehmer. Daneben existieren Anschlüsse unter anderem in .... Hauptkunden der Klägerin sind neben ihren Gesellschaftern insbesondere…. 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. 4

5

Hinsichtlich der Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrages bestand eine Vereinba-rung vom 22.06.1992 zwischen der Klägerin, den Beigeladenen zu 2) bis 5) und der Stadt *F*. 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 Gewerbesteuermessbetrages zu gleichen Anteilen auf die an der Zerlegung beteiligten Gemeinden zerlegt wurde. Die übrigen 75 % des Gewerbesteuermessbetrages wurden auf die an der Zerlegung beteiligten Gemeinden nach der anteiligen Menge ... zerlegt, die in dem in der jeweiligen Gemeinde gelegenen Betriebsanteil eingespeist und/oder entnommen wurde. Nach übereinstimmenden Vortrag der Beteiligten hat die Beigeladene zu 1) dieser Vereinbarung nie zugestimmt.

In der Erklärung zur 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 Gesellschaft von *F* nach *A-Stadt* wurde in der Erklärung anstelle der Stadt *F* die Beigeladene zu 1) angeführt. 6

Mit Bescheid vom 14.3.2017 über die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrages für 2015 rechnete der Beklagte der Beigeladenen zu 1) den Gewerbesteuermessbetrag zu 100 %, den Beigeladenen zu 2) bis 5) zu jeweils 0 % zu. Als Zerlegungsmaßstab wurde dabei das Verhältnis der Arbeitslöhne herangezogen. Hiergegen richtete sich die Klägerin mit Einspruch vom 5.4.2017, über welchen der Beklagte bislang nicht entschieden hat. 7

Am 18.12.2017 hat die Klägerin Klage erhoben. Sie trägt vor, dass die alleinige Zuordnung des Gewerbesteuermessbetrages an die Beigeladene zu 1) zu einem offenbar unbilligen Ergebnis führe. Dies sei nicht mit der Wertung des Gesetzgebers in § 28 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) zu vereinbaren. Danach seien die Gemeinden bei der Zerlegung nicht zu berücksichtigen, in denen sich nur Anlagen befänden, die der Weiterleitung fester, flüssiger oder gasförmiger Stoffe sowie elektrischer Energie dienten, ohne dass diese dort abgegeben würden. Dies zeige, dass Gemeinden, in denen sich Abgabestellen befänden, nach der Wertung des Gesetzes gerade nicht von der Zerlegung ausgeschlossen werden sollten. Aber auch die Wertung des § 4 Abs. 1 Satz 1 GewStG und die Äquivalenztheorie wiedersprächen dem vom Beklagten gefundenen Ergebnis. Der Geschäftsleitungsgemeinde werde die Gewerbesteuer vollumfänglich zugewiesen, obwohl sie von allen Betriebsstätten-Gemeinden die geringste Belastung zu tragen habe. Die Rohrleitung mit Absperrarmaturen zur Einspeisung und Abgabe ... in den betroffenen Gemeinden stelle hingegen eine erhebliche Gefahrenquelle dar. Es bestehe ein latentes Risiko für die städtische Infrastruktur (z.B. ..., Schaffung und Instandhaltung von Zufahrten und Wegen für Reparaturen an der *Rohrleitung*, Maßnahmen bei Störungsfällen an der *Rohrleitung*). 8

Der Zerlegungsmaßstab des Verhältnisses der Arbeitslöhne habe zum Ergebnis, dass Betriebsstätten ohne dort beschäftigte Arbeitnehmer nicht zu einer Zerlegung zugunsten der Standortgemeinden berechtigten. Der faktische Ausschluss der betroffenen Gemeinden führe zu einem nicht gerechtfertigten Vorrang der Geschäftsleitungsgemeinde, der mit dem Sinn und Zweck der Zerlegung nicht zu vereinbaren sei. Am Verwaltungssitz in *A-Stadt* seien im Streitjahr …Mitarbeiter beschäftigt gewesen, die die Klägerin betreuten. Dem Verwaltungssitz über den Steuermessbetrag den gesamten Gewerbeertrag wirtschaftlich zuzuordnen, werde den wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht gerecht. 9

Die Klägerin trägt ferner vor, dass die Verwaltungszentrale und die Rohrleitung als einheitliche, mehrgemeindliche Betriebsstätte zu würdigen und eine Zerlegung auf die involvierten Gemeinden unter Berücksichtigung erwachsener Gemeindelasten nach § 30 10

GewStG vorzunehmen sei. Dies ergebe sich aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu Unternehmen der Mineralöl- und Elektrizitätswirtschaft sowie des Finanzgerichts (FG) Köln zu einem Telekommunikationsunternehmen. Nach dieser Rechtsprechung liege dann eine einheitliche, mehrgemeindliche Betriebsstätte vor, wenn in räumlicher, organisatorischer, technischer und wirtschaftlicher Hinsicht ein einheitliches Ganzes bestehe. Dem räumlichen Zusammenhang komme dabei angesichts der Technisierung der Wirtschaft nicht die wesentliche Bedeutung zu. Dass die Verwaltungszentrale nicht an die Rohrleitung angeschlossen sei, könne in den Hintergrund treten.

Die Klägerin beantragt, 11

unter Änderung des angefochtenen Bescheids für 2015 über die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags vom 14.3.2017 die Zerlegung auf der Grundlage der von ihr abgegebenen Gewerbesteuerzerlegungserklärung vorzunehmen, 12

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 13

Der Beklagte beantragt, 14

die Klage abzuweisen. 15

Die Beigeladenen stellen keine Anträge. 16

Der Beklagte ist der Auffassung, es müsse beim zweistufigen Zerlegungsverfahren mit dem Regelzerlegungsmaßstab „Verhältnis der Arbeitslöhne“ des § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG auf der ersten Stufe bleiben. Die Beteiligung von Gemeinden mit jeweils 0 Euro auf der zweiten Stufe führe auch zu keinem offensichtlich unbilligen Ergebnis. Eine wirksame Einigung gemäß § 33 Abs. 2 GewStG zwischen der Klägerin und den Gemeinden liege für das Streitjahr nicht vor. 17

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die Gerichtsakte und die hinzugezogenen Verwaltungsvorgänge verwiesen. 18

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e : 19

Die zulässige Klage ist unbegründet. 20

Der Bescheid für 2015 über die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags vom 14.3.2017 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). 21

I. Die Klage ist zulässig, obwohl über den Einspruch der Klägerin vom 5.4.2017 noch nicht entscheiden wurde und es deshalb insoweit im Sinne des § 44 Abs. 1 FGO an einer Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf fehlt. Abweichend von der Vorschrift des § 44 FGO ist die Klage ohne vorherigen Abschluss des Vorverfahrens allerdings zulässig, wenn – wie im Streitfall – über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes in angemessener Frist sachlich nicht entschieden worden ist (§ 46 Abs. 1 Satz 1 FGO). 22

II. Die Klage ist jedoch unbegründet. Der Beklagte ist zutreffend vom Zerlegungsmaßstab des § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG ausgegangen. 23

1. Nach § 28 Abs. 1 Satz 1 GewStG ist der Steuermessbetrag in die auf die einzelnen Gemeinden entfallenden Anteile (Zerlegungsanteile) zu zerlegen, wenn im 24

Erhebungszeitraum zur Ausübung des Gewerbes in mehreren Gemeinden Betriebsstätten unterhalten werden. Dies ist vorliegend der Fall. Neben der mehrgemeindlichen Betriebsstätte „*Rohrleitung*“, die sich auf die Stadt- bzw. Gemeindegebiete der Beigeladenen zu 2) bis 5) erstreckt, unterhielt die Klägerin im Streitjahr noch eine weitere Betriebsstätte in *A-Stadt*.

Entgegen der Auffassung der Klägerin handelte es sich dabei nicht um eine einheitliche, mehrgemeindliche Betriebsstätte i.S.d. § 30 GewStG. Nach den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen liegt eine mehrgemeindliche Betriebstätte nur dann vor, wenn in räumlicher, organisatorischer, technischer und wirtschaftlicher Hinsicht ein einheitliches Ganzes besteht (BFH-Urteile vom 20.2.1974 I R 179/72, Bundessteuerblatt – BStBl. – II 1974, 427; vom 12.10.1977 I R 226/75, BStBl. II 1978, 111). Die für die Annahme einer einheitlichen Betriebsstätte notwendigen Merkmale müssen grundsätzlich kumulativ erfüllt sein. 25

Im Streitfall fehlt es bereits an jeglicher räumlicher Verbindung zwischen der *Rohrleitung* und der Betriebsstätte in *A-Stadt*. Weder liegt ein räumlicher Zusammenhang durch die Erdoberfläche noch durch ober- oder unterirdische betriebliche Anlagen vor (vgl. dazu Sarrazin in Lenski/Steinberg, GewStG, § 30 Rn. 12 ff.). Zwar kann unter bestimmten Voraussetzungen der räumliche Zusammenhang gegenüber einer besonders engen wirtschaftlichen, technischen und organisatorischen Verbindung in den Hintergrund treten. Dies hat der BFH für Elektrizitätsunternehmen anerkannt (BFH-Urteil vom 16.11.1965 I B 249/62 U, BStBl. III 1966, 40; insofern liegt eine „Sonderstellung“ der Unternehmen der Elektrizitätswirtschaft vor, vgl. Dieterich in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, § 30 Rn. 9). Bei diesen kann, auch wenn die Hauptverwaltung nicht an das Verteilernetz des Unternehmens angeschlossen ist, eine einheitliche mehrgemeindliche Betriebstätte vorliegen, wenn zwischen der Hauptverwaltung und den übrigen Anlagen ein enger organisatorischer, wirtschaftlicher und technischer Zusammenhang besteht. 26

Der erkennende Senat hält diese Rechtsprechung zu Elektrizitätsunternehmen auf den Streitfall nicht für übertragbar. Dies kann aber dahingestellt bleiben, da das Gericht bei Würdigung der Gesamtumstände des Streitfalles auch schon keine die fehlende räumliche Verbindung aufwiegende besonders enge wirtschaftliche, technische und organisatorische Verbindung zwischen der *Rohrleitung* und der Betriebsstätte in *A-Stadt* erkennen kann. Dem steht bereits entgegen, dass die in der Betriebsstätte in *A-Stadt* tätigen Mitarbeiter zu einem wesentlichen Teil – nämlich in etwa zur Hälfte – von dem Betrieb der *Rohrleitung* unabhängige Dienstleistungen gegenüber Drittunternehmen erbrachten. Angesichts dessen können die *Rohrleitung* und die Betriebsstätte in *A-Stadt* nicht als einheitliches Ganzes betrachtet werden. 27

Soweit sich die Klägerin auf das Urteil des FG Köln (vom 27.11.2006 2 K 6440/03, Entscheidungen der Finanzgerichte 2007, 372) beruft, wonach das Festnetz *der Deutschen Telekom* eine mehrgemeindliche Betriebsstätte darstellen soll, liegt schon keine Vergleichbarkeit mit dem Streitfall vor, da das FG Köln lediglich etwaige größere räumliche Entfernungen über die ober- und unterirdisch verlaufenden Kabel als nachrangig eingestuft hat, jedoch nicht für einen völligen Verzicht auf eine räumliche Verbindung eingetreten ist. 28

2. Zerlegungsmaßstab ist gemäß § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG 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. Dabei sind gemäß § 29 Abs. 2 GewStG die Arbeitslöhne anzusetzen, die in den Betriebsstätten der beteiligten 29

Gemeinden während des betreffenden Erhebungszeitraums erzielt oder gezahlt worden sind. Danach steht der Beigeladenen zu 1) der gesamte Steuermessbetrag zu, weil sich in *A-Stadt* die einzige Betriebsstätte befunden hat, in der Arbeitslöhne gezahlt worden sind.

Sofern die Klägerin auf den gerade nicht vorliegenden Zerlegungsausschluss nach § 28 Abs. 2 Nr. 2 GewStG verweist, kann dem nicht entnommen werden, dass die fraglichen Betriebsstättengemeinden, in denen ... *Güter* abgegeben werden, auf jeden Fall zu beteiligen wären. Vielmehr ist auch in diesem Fall grundsätzlich die Zerlegung nach dem sich aus § 29 GewStG ergebenden Zerlegungsmaßstab vorzunehmen (vgl. auch Sarrazin in Lenski/Steinberg, GewStG, § 28 Rn. 28, der § 28 Abs. 2 GewStG für nicht mehr zeitgemäß hält und in diesem Zusammenhang darauf hinweist, dass der regelmäßige Zerlegungsmaßstab der Arbeitslöhne nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG bereits ohnehin dafür sorge, dass Betriebsstätten ohne dort beschäftigte Arbeitnehmer nicht zu einer Zerlegung zugunsten der Standortgemeinde berechtigten). 30

3. Eine vom Regelmaßstab des § 29 Abs. 1 GewStG abweichende Zerlegung gemäß § 33 Abs. 1 Satz 1 GewStG ist im Streitfall nicht veranlasst. 31

Die Gewerbesteuer ist gemäß § 33 Abs. 1 Satz 1 GewStG 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. Die allgemeine Unbilligkeit, die sich aus dem einfachen und daher recht groben Maßstab des § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG ergibt, reicht dafür jedoch nicht aus. Eine eindeutige Unbilligkeit von erheblichem Gewicht liegt nur dann vor, wenn aufgrund der atypischen Umstände des Einzelfalles die sich aus dem groben Maßstab des § 29 GewStG allgemein ergebende Unbilligkeit offensichtlich übertroffen wird (BFH-Urteile vom 4.4.2007 I R 23/06, BStBl. II 2007, 836; vom 24.5.2006 I R 102/04, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH – BFH/NV –, 2007, 270). 32

Allein aus dem Umstand, dass die Beigeladenen zu 2) bis 5) jeweils nur mit Zerlegungsanteilen von 0 Euro zu beteiligen sind, da auf ihrem Stadt- bzw. Gemeindegebiet keine Arbeitslöhne angefallen sind, führt nicht zu einer offenbaren Unbilligkeit des von § 29 GewStG vorgegebenen Aufteilungsmaßstabes (vgl. BFH-Beschluss vom 5.10.1965 I B 387/62 U, BStBl. III 1965, 668). Dieser Maßstab ist nur dann von vornherein ungeeignet, wenn – was vorliegend nicht der Fall ist – die Zerlegung wegen des Fehlens jeglicher Arbeitslöhne (in allen Betriebsstätten) nicht vorgenommen werden kann (BFH-Urteil vom 7.12.1994 I K 1/93, BStBl. II 1995, 1975). 33

Es ist von der Klägerin auch nicht dargelegt worden, dass die Beigeladenen zu 2) bis 5) besonders gewichtige und atypische Lasten zu tragen hätten. Der pauschale Verweis auf ein mit einer (...)-*Rohrleitung* verbundenes latentes Risiko reicht hierfür nicht aus. 34

4. Eine abweichende Zerlegung ergibt sich auch nicht aus § 33 Abs. 2 GewStG. Danach können Steuerschuldner und Gemeinden eine Einigung über die Zerlegung treffen mit der Folge, dass der Steuermessbetrag nach Maßgabe dieser Einigung zu zerlegen ist. Voraussetzung ist aber die Einigung mit allen beteiligten Gemeinden. Die Beigeladene zu 1) hat der Vereinbarung vom 22.06.1992 jedoch nie zugestimmt. 35

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Den Beigeladenen können keine Kosten auferlegt werden, denn sie haben keine Anträge gestellt, § 135 Abs. 3 FGO. Entsprechend werden auch ihre außergerichtlichen Kosten nicht erstattet. 36

37

IV. Die Revision war nicht zuzulassen, da kein Zulassungsgrund im Sinne des § 115 Abs. 2 FGO vorliegt. Der BFH hält die Frage, wann eine mehrgemeindliche Betriebsstätte vorliegt, für nicht mehr klärungsbedürftig (BFH-Beschluss vom 21.3.1996 VIII B 52/95, BFH/NV 1996, 707). Die Frage, ob ein offenbar unbilliges Ergebnis i.S.d. § 33 Abs. 1 GewStG vorliegt, unterliegt der tatrichterlichen Würdigung im Einzelfall.

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE