Beschluss vom 18. Februar 2021, III R 8/19

Gewerbesteuerzerlegung beim Versorgungsunternehmen nach Entflechtung von Netz- und Versorgungsbetrieb (Unbundling)

ECLI:DE:BFH:2021:B.180221.IIIR8.19.0

BFH III. Senat

GewStG § 2 Abs 1 S 1, GewStG § 5 Abs 1 S 1, GewStG § 5 Abs 1 S 3, GewStG § 6, GewStG § 11, GewStG § 28 Abs 1 S 1, GewStG § 28 Abs 1 S 2, AO § 12, EnWG § 6 Abs 2 S 1, EnWG § 6 Abs 2 S 3, GasNZV § 3 Abs 2, GasNZV § 3 Abs 3, GewStG VZ 2009 , GewStDV § 8

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 10. Dezember 2018, Az: 5 K 5039/18

Leitsätze

1. Findet bei einem integrierten Energieversorgungsunternehmen eine Entflechtung statt, aufgrund derer das Versorgungsnetz an eine andere Gesellschaft verpachtet wird, ist eine Gewerbesteuerzerlegung auf die Netzgemeinden im Hinblick auf die bei dem Energieversorgungsunternehmen verbliebenen Geschäftsbereiche nur dann vorzunehmen, wenn das Energieversorgungsunternehmen in den einzelnen Netzgemeinden weiterhin selbst Betriebsstätten im Sinne des § 12 AO unterhält.

2. Eine mehrgemeindliche Betriebsstätte im Sinne der §§ 28 Abs. 1 Satz 2 Alternative 1, 30 GewStG setzt voraus, dass jeder der auf mehrere Gemeinden entfallenden Teile dieser Einheit die Voraussetzungen des Betriebsstättenbegriffes erfüllt.

3. Aus einem Pachtvertrag, mit dem der Pächterin die Netzhoheit über ein Versorgungsnetz übertragen wird, ergibt sich auch dann keine Verfügungsbefugnis der Verpächterin über das Netz, wenn der Verpächterin Mitwirkungsrechte bei der Aufstellung und Durchführung des Wirtschaftsplans vorbehalten werden.

4. Der Teilbetriebsfiktion in § 6 Abs. 2 Sätze 1 und 3 EnWG kommt keine Aussagekraft im Hinblick auf das Bestehen der für den Betriebsstättenbegriff notwendigen Verfügungsmacht an den von der Entflechtung betroffenen Geschäftseinrichtungen zu.

5. Aus der Verpflichtung des Netzbetreibers zum Abschluss eines Transportvertrages folgt keine Verfügungsbefugnis des Transportkunden über das Netz.

6. Eine Mitunternehmerstellung des Energieversorgungsunternehmens beim Netzbetreiber begründet im Hinblick auf das Energieversorgungsgeschäft keine Betriebsstätten des Energieversorgers in den Betriebsstätten des Netzbetreibers.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 11.12.2018 - 5 K 5039/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

I

1 Streitig ist, ob die Voraussetzungen für eine Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags (GewStMB) vorliegen.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist die Rechtsnachfolgerin der B-GmbH (im Folgenden: B-GmbH). Gegenstand des Unternehmens der B-GmbH war der Handel mit Erdgas über Rohrnetze. Die Hauptverwaltung (einschließlich Geschäftsleitung) der B-GmbH befand sich im Streitjahr 2009 in C in gemieteten Räumen. Auf die Hauptverwaltung in C entfielen 100 % der Arbeitslöhne.

3 Seit 2007 war die B-GmbH an der seinerzeit gegründeten, konzernzugehörigen D-GmbH & Co. KG (im Folgenden: D-GmbH & Co. KG) mit einem Anteil von 1,5 % beteiligt.

4 Die B-GmbH betrieb zunächst selbst ein in ihrem Eigentum stehendes Gasnetz. Mit Inkrafttreten des Zweiten Gesetzes zur Neuregelung des Energiewirtschaftsrechts vom 07.07.2005 (BGBl I 2005, 1970, 3621) --EnWG-- wurden Energieversorgungsunternehmen verpflichtet, bestimmte Entflechtungsmaßnahmen durchzuführen und den Geschäftsbereich Netzbetrieb von anderen Geschäftsbereichen zu trennen (sog. Unbundling). Zur Erfüllung dieser Verpflichtung verpachtete die B-GmbH mit Pachtvertrag vom 07.12.2006 ihr Gasnetz ab 01.01.2007 an die D-GmbH & Co. KG. Hierdurch kam es zur Trennung von Netz und Vertrieb. Das wirtschaftliche Eigentum an den Netzen ist bei der B-GmbH als Verpächterin verblieben. Der Pächterin ist für die Netzbewirtschaftung die Netzhoheit eingeräumt. Sie entscheidet im Rahmen des genehmigten Wirtschaftsplans (§ 8 des Pachtvertrages), zu dem Informations- und Mitspracherechte der Verpächterin bestehen, über den Betrieb, die Instandhaltung und den Ausbau des Netzes selbständig (§ 3 des Pachtvertrages). Danach ist die Pächterin verpflichtet, den Pachtgegenstand nach den "allgemein anerkannten Regeln der Technik" i.S. von § 49 EnWG ordnungsgemäß zu betreiben und auf ihre Kosten instand zu halten. Die Pächterin ist nach Maßgabe des Pachtvertrages berechtigt und verpflichtet, aufgrund eigener Sachkunde und Beurteilung alle erforderlichen Entscheidungen zum Betrieb des Pachtgegenstandes und dessen Instandhaltung, Erneuerung und Erweiterung zu treffen.

5 Die B-GmbH blieb Inhaberin der von den Gemeinden eingeräumten Konzessionen zur Benutzung der öffentlichen Verkehrswege für die Verlegung und die Benutzung der Gasleitungen. Ab Beginn der Verpachtung dienten die Konzessionen unmittelbar dem Betrieb der D-GmbH & Co. KG als Netzpächter und -betreiber. Die weiter von der B-GmbH zu entrichtenden Konzessionsabgaben wurden dieser von der D-GmbH & Co. KG erstattet. Die D-GmbH & Co. KG stellte diese zusammen mit den Netznutzungsentgelten den jeweiligen Netznutzern, also auch der B-GmbH, in Rechnung (§ 12 des Pachtvertrages).

6 Ertragsteuerlich wurden die verpachteten Wirtschaftsgüter ab dem Jahr 2007 als Sonderbetriebsvermögen der B-GmbH bei der D-GmbH & Co. KG behandelt, sodass eine Verpachtung zwischen Sonderbetriebsvermögen und Gesamthand stattfand.

7 Weiterhin bestand zwischen der D-GmbH & Co. KG (Netzbetreiber) und der B-GmbH (sog. Transportkunde) ein sog. Lieferantenrahmenvertrag, der die Rechte und Pflichten der Vertragspartner im Hinblick auf den Zugang zu den Gasnetzen regelte. Derartige Verträge bestehen auch mit Transportkunden, die nicht zugleich Verpächter des Gasnetzes sind.

8 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) zerlegte den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag 2009 zunächst mit Bescheid vom 20.07.2011 auf mehrere Gemeinden --die Beigeladenen (sog. Netzgemeinden)--. Hierbei wurden auch Gemeinden berücksichtigt, in denen sich ausschließlich Teile des verpachteten Gasnetzes (insbesondere Hausanschlussstationen) befanden. Zur Bestimmung des Zerlegungsmaßstabs wurden die Anschaffungskosten der Ortsnetze mit 45 %, die gemeindebezogenen Umsatzerlöse mit 45 % und die Arbeitslöhne nach Wohnort in Betriebsstättengemeinden mit 10 % gewichtet.

9 Eine für die Jahre 2007 bis 2010 durchgeführte Betriebsprüfung gelangte dagegen zu dem Ergebnis, dass aufgrund der Verpachtung des Gasnetzes eine Betriebsstätte nur noch am Sitz der Hauptverwaltung in C bestehe. Dem folgte das FA und hob den Zerlegungsbescheid vom 20.07.2011 auf. Den hiergegen von der Klägerin eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 01.03.2018 als unbegründet zurück.

10 Die Klage blieb ohne Erfolg.

11 Mit der vom Finanzgericht (FG) zugelassenen Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

12 Die Klägerin beantragt,

das angefochtene Urteil sowie den Bescheid für 2009 über die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags vom 23.11.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.03.2018 aufzuheben.

13 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

15 Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für eine Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags im Erhebungszeitraum 2009 nicht gegeben sind, da die Klägerin weder Betriebsstätten in mehreren Gemeinden noch eine mehrgemeindliche Betriebsstätte unterhalten hat.

16 1. Nach § 28 Abs. 1 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) in der im Streitjahr 2009 geltenden Fassung ist der Steuermessbetrag in die auf die einzelnen Gemeinden entfallenden Anteile (Zerlegungsanteile) zu zerlegen, wenn im Erhebungszeitraum Betriebsstätten zur Ausübung des Gewerbes in mehreren Gemeinden unterhalten worden sind. Das gilt auch in den Fällen, in denen eine Betriebsstätte sich über mehrere Gemeinden erstreckt hat oder eine Betriebsstätte innerhalb eines Erhebungszeitraums von einer Gemeinde in eine andere Gemeinde verlegt worden ist (§ 28 Abs. 1 Satz 2 GewStG).

17 2. Der Begriff der Betriebsstätte bestimmt sich auch für gewerbesteuerliche Zwecke nach § 12 der Abgabenordnung (AO), weil das GewStG und insbesondere die §§ 28, 30 GewStG keine eigene Definition des Betriebsstättenbegriffs enthalten (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsurteil vom 18.09.2019 - III R 3/19, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2020, 638, Rz 29; Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 05.11.2014 - IV R 30/11, BFHE 248, 81, BStBl II 2015, 601, Rz 26, und vom 16.12.2009 - I R 56/08, BFHE 228, 356, BStBl II 2010, 492, Rz 21, jeweils m.w.N.).

18 a) Gemäß § 12 Satz 1 AO setzt die Annahme einer Betriebsstätte 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 eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat (Senatsurteil in HFR 2020, 638, Rz 30; BFH-Urteile in BFHE 248, 81, BStBl II 2015, 601, Rz 28, und vom 30.10.1996 - II R 12/92, BFHE 181, 356, BStBl II 1997, 12, unter 1.a bb, jeweils m.w.N.). Für die nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht ist grundsätzlich erforderlich, dass der Unternehmer eine Rechtsposition innehat, die ihm nicht ohne Weiteres entzogen werden kann. Es reichen weder eine tatsächliche Mitbenutzung (Senatsurteile in HFR 2020, 638, Rz 30, und vom 30.06.2005 - III R 76/03, BFHE 210, 551, BStBl II 2006, 84, Rz 38) noch die bloße Berechtigung der Nutzung im Interesse eines anderen sowie eine rein tatsächliche Nutzungsmöglichkeit (Senatsurteil in HFR 2020, 638, Rz 30; BFH-Urteil vom 04.06.2008 - I R 30/07, BFHE 222, 14, BStBl II 2008, 922, Rz 14).

19 b) Weiter muss die Einrichtung oder Anlage der Tätigkeit unmittelbar dienen (Senatsurteil in HFR 2020, 638, Rz 31; BFH-Urteil vom 04.07.2012 - II R 38/10, BFHE 238, 216, BStBl II 2012, 782, Rz 46).

20 Für die Annahme eines unmittelbaren "Dienens" der Geschäftsanlage oder Einrichtung genügt daher nicht das Eigentum oder der Besitz eines Grundstücks. Gebäude, die lediglich einem Dritten überlassen werden (z.B. Vermietung/Verpachtung), begründen deshalb keine Betriebsstätte des Überlassenden (Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 2 Rz 2552; Senatsurteile in HFR 2020, 638, Rz 31; vom 30.06.2005 - III R 47/03, BFHE 210, 538, BStBl II 2006, 78, Rz 50; BFH-Urteil vom 10.02.1988 - VIII R 159/84, BFHE 153, 188, BStBl II 1988, 653, unter 4.). Erforderlich ist vielmehr, dass dort eine eigene unternehmerische Tätigkeit mit fester örtlicher Bindung ausgeübt wird (Senatsurteile in HFR 2020, 638, Rz 31, und vom 26.07.2017 - III R 4/16, BFH/NV 2018, 233, Rz 11) und sich in der Bindung eine gewisse "Verwurzelung" des Unternehmens mit dem Ort der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit ausdrückt (BFH-Urteil in BFHE 222, 14, BStBl II 2008, 922, Rz 15). Im Allgemeinen ist diese Voraussetzung nur erfüllt, wenn der Unternehmer selbst, seine Arbeitnehmer, fremdes weisungsabhängiges Personal oder Subunternehmer in oder an der Geschäftseinrichtung tätig werden (Senatsurteil in BFHE 210, 551, BStBl II 2006, 84, Rz 41).

21 c) Eine Betriebsstätte kann aber auch in der Betriebsstätte eines Dritten begründet werden, wenn der Unternehmer rechtlich befugt ist, die Einrichtung oder Anlagen nach den Bedürfnissen seines Unternehmens zu nutzen und wenn er eigene Arbeitnehmer beschäftigt oder ihm überlassene, seinen Weisungen unterliegende Arbeitnehmer oder Subunternehmer tätig werden (vgl. Senatsurteile in HFR 2020, 638, Rz 32; in BFH/NV 2018, 233, Rz 11, m.w.N.; in BFHE 210, 538, BStBl II 2006, 78, Rz 52; vgl. BFH-Urteile vom 14.07.2004 - I R 106/03, BFH/NV 2005, 154, Rz 12; vom 03.02.1993 - I R 80-81/91, BFHE 170, 263, BStBl II 1993, 462, unter 3.e). Hingegen reichen die mit der Überlassung des Grundstücks oder Gebäudes verbundenen Verwaltungsarbeiten nicht aus, selbst wenn sich der Nutzungsüberlassende das Recht zum Betreten des Gebäudes und zur Prüfung von Geschäftsvorfällen oder sogar eine Kontrolle des gesamten Betriebsablaufs vorbehalten hat (Senatsurteil in HFR 2020, 638, Rz 32; BFH-Urteile in BFHE 238, 216, BStBl II 2012, 782, Rz 48; in BFHE 153, 188, BStBl II 1988, 653, unter 4.; Senatsurteile in BFHE 210, 551, BStBl II 2006, 84, Rz 43; in BFH/NV 2018, 233, Rz 12). Etwas anderes kann sich ergeben, wenn der Nutzungsüberlassende eine eigenbetriebliche Tätigkeit entfaltet, die eine gewisse Nachhaltigkeit aufweist und über punktuell einzelfallbezogene Maßnahmen hinausgeht (BFH-Urteil vom 13.06.2006 - I R 84/05, BFHE 214, 178, BStBl II 2007, 94, Rz 15).

22 d) Bei vollautomatisch arbeitenden Einrichtungen kann das Tätigwerden des Unternehmens mit der Geschäftseinrichtung ausnahmsweise ausreichen (Senatsurteil in BFHE 210, 551, BStBl II 2006, 84, Rz 41; BFH-Urteil in BFHE 181, 356, BStBl II 1997, 12, unter II.1.a dd, m.w.N., zu unterirdischen Rohrleitungen als Betriebsstätte). Befinden sich die vollautomatisch arbeitenden Anlagen in fremden Gebäuden, kann eine Betriebsstätte anzunehmen sein, wenn dem Unternehmer vertraglich das Recht eingeräumt worden ist, das Gebäude zu den üblichen Geschäfts- und Arbeitszeiten zu betreten und die anfallenden Wartungsarbeiten an seinen Anlagen vorzunehmen (Senatsurteil vom 25.05.2000 - III R 20/97, BFHE 192, 191, BStBl II 2001, 365, zu Satellitenempfangsanlagen, Rz 20 ff.). Nicht ausreichend ist dagegen, dass der Verpächter den Betriebsablauf durch Datenfernübertragung überwacht und ggf. auch steuern kann (Senatsurteil in BFHE 210, 538, BStBl II 2006, 78, Rz 51).

23 e) Auch bei einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte genügt es nicht, dass nur in einer Gemeinde eine Betriebstätte vorhanden ist und in der anderen Gemeinde nur solche Anlagen vorhanden sind, die für sich allein keine Betriebsstätte bilden (Drüen in Tipke/Kruse, § 12 AO Rz 39). Vielmehr muss jeder der auf mehrere Gemeinden entfallenden Teile dieser Einheit die Voraussetzungen des Betriebsstättenbegriffs erfüllen (BFH-Urteil vom 08.03.1988 - VIII R 270/81, BFH/NV 1988, 735, unter 3.).

24 3. Bei Anwendung dieser Grundsätze ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass die Klägerin nur am Ort ihrer Geschäftsleitung (§ 12 Satz 2 Nr. 1 AO) eine Betriebsstätte unterhalten hat und durch das an die D-GmbH & Co. KG verpachtete Gasnetz keine Betriebsstätten der Klägerin in den Gemeinden begründet wurden, in denen die D-GmbH & Co. KG ihrerseits Betriebsstätten unterhält.

25 Das unterirdisch verlegte Gasnetz stellt zwar ungeachtet seiner fehlenden Sichtbarkeit an der Erdoberfläche eine feste Geschäftseinrichtung oder Anlage i.S. des § 12 Satz 1 AO dar (BFH-Urteil in BFHE 181, 356, BStBl II 1997, 12, unter 1.a). Die Klägerin hatte über diese Geschäftseinrichtung oder Anlage aber weder die notwendige Verfügungsmacht noch diente das Gasnetz der Tätigkeit der Klägerin unmittelbar.

26 a) Nach den nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffenen, den BFH nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG hat die Klägerin das Gasnetz durch Vertrag vom 07.12.2006 ab 01.01.2007 an die D-GmbH & Co. KG verpachtet. Daher ist grundsätzlich nur von der Begründung einer Betriebsstätte durch die D-GmbH & Co. KG als Pächterin der Geschäftseinrichtung oder Anlage auszugehen.

27 Es liegen auch keine besonderen, aus dem Pachtvertrag abzuleitenden Umstände vor, aufgrund derer ausnahmsweise auch bei der Klägerin als Verpächterin durch die Entfaltung einer eigenen Tätigkeit vom Bestehen einer Betriebsstätte am Ort der Belegenheit des Pachtgegenstands auszugehen wäre.

28 aa) Nach den im Pachtvertrag geregelten Rechten und Pflichten der Pächterin übernahm die D-GmbH & Co. KG den Betrieb des Gasnetzes als Netzbetreiberin (§ 3 Abs. 1 des Pachtvertrages), verpflichtete sich, das Gasnetz entsprechend den Regelungen des EnWG zu betreiben und auf ihre Kosten instand zu halten (§ 3 Abs. 2 des Pachtvertrages), erhielt die für die Netzbewirtschaftung erforderliche Netzhoheit (§ 3 Abs. 4 des Pachtvertrages) und wurde berechtigt und verpflichtet, aufgrund eigener Sachkunde und Beurteilung alle erforderlichen Entscheidungen zum Betrieb des Gasnetzes und dessen Instandhaltung, Erneuerung und Erweiterung zu treffen (§ 3 Abs. 6 des Pachtvertrages). Demgegenüber verpflichtete sich die Klägerin, alles Erforderliche zu tun, um der

Pächterin die Erfüllung ihrer gesetzlichen Verpflichtungen als Netzbetreiberin und der mit Dritten geschlossenen Verträge zu ermöglichen (§ 4 Abs. 1 des Pachtvertrages).

29 Daraus ergibt sich, dass die Verfügungsbefugnis über das Gasnetz vollständig auf die D-GmbH & Co. KG übertragen wurde. Insbesondere hat sich die Klägerin auch nicht das Recht vorbehalten, das Gasnetz dauerhaft mit seiner Weisungsbefugnis unterliegendem Personal zu betreiben oder instand zu halten.

30 Ferner folgt aus dieser vertraglichen Aufgabenverteilung, dass auch die BFH-Rechtsprechung zu vollautomatisch arbeitenden Anlagen (BFH-Urteil in BFHE 181, 356, BStBl II 1997, 12) nicht einschlägig ist. Da die D-GmbH & Co. KG alle erforderlichen Entscheidungen zum Betrieb des Gasnetzes zu treffen hatte, konnte die Klägerin dieses Gasnetz auch nicht --wie von der genannten BFH-Entscheidung vorausgesetzt-- von ihrer Geschäftseinrichtung aus steuern.

31 bb) Nichts anderes folgt aus den in § 8 des Pachtvertrages geregelten Mitwirkungsrechten der Klägerin bei der Aufstellung und Durchführung des Wirtschaftsplans durch die D-GmbH & Co. KG. Darin ist zwar eine Pflicht der D-GmbH & Co. KG geregelt, die Wirtschaftspläne für die Netzbewirtschaftung mit der Klägerin abzustimmen und zu vereinbaren (§ 8 Abs. 1 des Pachtvertrages) und bei Abweichungen vom Wirtschaftsplan die Zustimmung der Klägerin einzuholen (§ 8 Abs. 2 des Pachtvertrages). Diese Rechte der Klägerin stehen allerdings im Zusammenhang mit ihrer Verpflichtung, der D-GmbH & Co. KG bestimmte Investitionskosten zu erstatten (§§ 4 Abs. 2 und 7 Abs. 2 des Pachtvertrages). Hieraus ergibt sich dagegen keine eigene Verfügungsbefugnis der Klägerin über das Gasnetz. Vielmehr sind die der Klägerin insoweit eingeräumten Befugnisse den allgemeinen Verwaltungsarbeiten und Kontrollrechten zuzuordnen, durch die der Verpächter keine eigenbetriebliche Tätigkeit am Belegenheitsort des Pachtgegenstandes entfaltet.

32 b) Dieser Beurteilung stehen die Regelungen des EnWG in der im Zeitpunkt des Abschlusses des Pachtvertrages geltenden Fassung nicht entgegen.

33 Vielmehr sind vertikal integrierte Energieversorgungsunternehmen und rechtlich selbständige Betreiber von Elektrizitäts- und Gasversorgungsnetzen, die i.S. von § 3 Nr. 38 EnWG mit einem vertikal integrierten Energieversorgungsunternehmen verbunden sind, nach § 6 Abs. 1 EnWG zur Gewährleistung von Transparenz sowie diskriminierungsfreier Ausgestaltung und Abwicklung des Netzbetriebs verpflichtet. Um dieses Ziel zu erreichen, müssen sie gerade die Unabhängigkeit der Netzbetreiber von anderen Tätigkeitsbereichen der Energieversorgung nach den §§ 7 bis 10 EnWG sicherstellen. Entgegen der Ansicht der Klägerin lässt sich eine fortbestehende Verfügungsbefugnis über das Gasnetz auch nicht aus § 6 Abs. 2 EnWG ableiten. § 6 Abs. 2 Satz 1 EnWG bestimmt, dass die in wirtschaftlich engem Zusammenhang mit der rechtlichen oder operationellen Entflechtung nach den §§ 7 und 8 EnWG übertragenen Wirtschaftsgüter als Teilbetrieb i.S. der §§ 15, 16, 20 und 24 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) gelten. Gemäß § 6 Abs. 2 Satz 3 EnWG gilt für die Anwendung des § 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStG auch das der übertragenden Körperschaft im Rahmen des Organisationsakts der Entflechtung verbleibende Vermögen als zu einem Teilbetrieb gehörend. Sinn dieser Regelung ist es, die steuerneutrale Entflechtung mittels einer Teilbetriebsfiktion auch in den Fällen zu ermöglichen, in denen die übertragenen Wirtschaftsgüter oder das im übertragenden Betrieb verbleibende Restvermögen nicht die ertragsteuerlichen Voraussetzungen für einen Teilbetrieb erfüllen würden (BTDrucks 15/3917, S. 52; Hölscher in Britz/Hellermann/Hermes, Energiewirtschaftsgesetz, 3. Aufl. 2015, § 6 Rz 28 f.). Der sich dahinter verbergenden Abgrenzung, ob ein Betriebsteil die für die Erfüllung der Teilbetriebseigenschaft erforderliche Selbständigkeit besitzt und für sich gesehen lebensfähig ist, kommt aber keine Aussagekraft für die Frage zu, wem eine Verfügungsbefugnis an den auf die Netzgesellschaft übertragenen Wirtschaftsgütern eingeräumt ist. Vielmehr zeigen gerade die in § 8 EnWG vorgesehenen Regelungen über die operationelle Entflechtung, dass dem Netzbetreiber hinsichtlich der Organisation, der Entscheidungsgewalt und der Ausübung des Netzgeschäfts eine weitgehende Unabhängigkeit zugewiesen werden sollte. Dadurch sollte bei den wesentlichen Netztätigkeitsinhalten gerade eine Einflussnahme des Energieversorgungsunternehmens auf den Netzbetreiber ausgeschlossen werden (s. dazu auch BTDrucks 15/3917, S. 53 f.).

34 c) Zu Recht ist das FG ferner davon ausgegangen, dass die Klägerin auch durch die Berechtigung, Gas durch das Gasnetz transportieren zu dürfen, keine Verfügungsmacht über das Gasnetz erlangt hat.

35 Nach § 3 Abs. 2 der Gasnetzzugangsverordnung (GasNZV) in der im Zeitpunkt des Abschlusses des Pachtvertrages geltenden Fassung haben Transportkunden nach Maßgabe der GasNZV Anspruch auf Abschluss eines Einspeise- oder Ausspeisevertrages, in dem die Rechte und Pflichten einer Netznutzung einschließlich des zu entrichtenden Entgelts zu regeln sind. Netzbetreiber sind gemäß § 3 Abs. 3 GasNZV verpflichtet, von Transportkunden

bereitgestellte Gasmengen an den gebuchten Einspeisepunkten entsprechend der Nominierung zu übernehmen und an Ausspeisepunkten entsprechend der Nominierung des Transportkunden und dort gebuchter Ausspeisekapazitäten zeitgleich mit demselben Energiegehalt zu übergeben. Die Nämlichkeit des Gases braucht bei der Ausspeisung nicht gewahrt zu sein. Zur Umsetzung dieser Netzzugangsberechtigung der Klägerin hat die Klägerin nach den Feststellungen des FG einen Lieferantenrahmenvertrag mit der D-GmbH & Co. KG geschlossen, nach dessen § 1 Nr. 2 sie zur Nutzung der Netze ab dem virtuellen Handelspunkt und zur Ausspeisung von Gas an Ausspeisepunkten des Verteilernetzes des Netzbetreibers berechtigt ist. Wie das FG zutreffend angenommen hat, ergibt sich hieraus jedoch nur das Recht, die Übernahme bereitgestellter Gasmengen am Einspeisepunkt und die Übergabe entsprechender energiegehaltsgleicher Gasmengen am Ausspeisepunkt zu fordern. Die Verfügungsmacht über das Gasnetz wird hierdurch nicht berührt. Sie verbleibt beim Netzbetreiber. Denn diesem ist schon aufgrund § 11 Abs. 1 EnWG die Verpflichtung auferlegt, das Energieversorgungsnetz diskriminierungsfrei zu betreiben, zu warten und bedarfsgerecht auszubauen, soweit es wirtschaftlich zumutbar ist. Gerade der Verpflichtung zum diskriminierungsfreien Betrieb würde es aber widersprechen, wenn einzelnen Transportkunden selbst ein Verfügungsrecht über das Gasnetz zustehen würde, durch das sie ihre eigenen Interessen vor die Interessen anderer (potenzieller) Transportkunden stellen könnten. Die nach der Entflechtung eingetretene Konstellation zwischen dem Gasversorger und dem Gasnetzbetreiber ist der Warenübergabe an einen Spediteur vergleichbar, mit der Folge, dass die eigentliche Transportleistung nicht zum Gegenstand des Gewerbebetriebs des Gasversorgers wird (vgl. FG Düsseldorf vom 19.01.2017 - 14 K 2779/14 G, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2017, 586, Rz 38). Warum diese Parallele nur gezogen werden könne, wenn ein Medienbruch bei Ein- und Ausspeisung im Sinne des Übergangs des Gases in ein anderes Medium eintritt, hat die Klägerin schon nicht hinreichend erläutert. Zudem ist auch nicht ersichtlich, worin dieser Medienbruch bei einem Spediteur liegen soll.

36 d) Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht dadurch, dass die Klägerin Inhaberin der von den Durchleitungsgemeinden erteilten Konzessionen zur Nutzung der gemeindlichen Wege geblieben ist. Wie das FG festgestellt hat, gingen die Vertragsparteien insoweit in § 12 Abs. 1 Satz 4 des Pachtvertrages davon aus, dass diese Konzessionsverträge keine Auswirkungen auf die tatsächliche Nutzung des Gasnetzes durch die D-GmbH & Co. KG haben würden, sodass eine Übertragung der Konzessionen nicht erforderlich gewesen sei. Zwar trifft es zu, dass die Konzessionsvereinbarungen --wie die Klägerin vorträgt-- Grundvoraussetzungen für den Betrieb des Leitungsnetzes sind und der Netzpachtvertrag mit Ablauf einzelner Konzessionen (partiell) nach § 15 Abs. 4 des Pachtvertrages endet. Hieraus kann entgegen der Ansicht der Klägerin aber keine Verfügungsmacht der B-GmbH über das Netz abgeleitet werden. Denn die Konzessionen setzten die Klägerin nur in die Lage, ein Gasnetz aufbauen und dieses an die D-GmbH & Co. KG verpachten zu können. Die Verfügungsmacht über das Gasnetz ging jedoch entsprechend den Zielsetzungen des EnWG durch den Pachtvertrag auf die D-GmbH & Co. KG über.

37 4. Schließlich ist dem FG im Ergebnis auch darin zuzustimmen, dass das Gasnetz der B-GmbH auch nicht aufgrund ihrer Mitunternehmerstellung bei der D-GmbH & Co. KG als (mehrgemeindliche) Betriebstätte zuzurechnen ist.

38 a) § 28 Abs. 1 Satz 1 GewStG sieht die Zerlegung des Steuermessbetrags für den Fall vor, dass im Erhebungszeitraum Betriebsstätten zur Ausübung des Gewerbes in mehreren Gemeinden unterhalten worden sind. Mit der Formulierung "zur Ausübung des Gewerbes" wird an den Steuergegenstand der Gewerbesteuer angeknüpft. Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG unterliegt der Gewerbesteuer jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Steuergegenstand der Gewerbesteuer sind daher nicht Personen, sondern Gewerbebetriebe (Blümich/Drüen, § 2 GewStG Rz 30). Als Objektsteuer wird die Gewerbesteuer nicht einer bestimmten Person auferlegt, sondern dem Steuergegenstand selbst (BFH-Urteil vom 20.03.2013 - X R 38/11, BFH/NV 2013, 1125, Rz 20). Vom Steuergegenstand zu unterscheiden ist die Frage, wer Steuerschuldner der Gewerbesteuer ist. Steuerschuldner ist nach § 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG der Unternehmer. Ist die Tätigkeit einer Personengesellschaft ein Gewerbebetrieb, so ist Steuerschuldner die Gesellschaft (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG), auch wenn die Gesellschafter selbst die Unternehmer eines von der Personengesellschaft unterhaltenen Gewerbebetriebs sind (BFH-Urteil vom 14.12.1989 - IV R 117/88, BFHE 159, 528, BStBl II 1990, 436, Rz 16; Blümich/Gosch, § 5 GewStG Rz 39).

39 Unterhält ein Unternehmer mehrere Gewerbebetriebe und damit Steuergegenstände, ist beim Erlass der Gewerbesteuerbescheide zwischen den einzelnen Steuergegenständen zu differenzieren (BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 1125, Rz 21). Zwar gelten mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die von einer sonstigen juristischen Person des privaten Rechts unterhalten werden, gemäß § 8 der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung als ein einheitlicher Gewerbebetrieb. Daraus folgt jedoch nicht, dass der von einer Kapitalgesellschaft unterhaltene wirtschaftliche Geschäftsbetrieb mit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, den eine Personengesellschaft unterhält, an der die Kapitalgesellschaft beteiligt ist, zu einem einheitlichen Gewerbebetrieb zusammenzufassen wären. Denn der Umfang des Gewerbebetriebs der Personengesellschaft wird durch das Zivilrecht begrenzt (Franke

in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2019, § 2 Rz 31; s.a. R 2.4 Abs. 3 Satz 2 der Gewerbesteuer-Richtlinien 2016: Eine Kapitalgesellschaft und eine GmbH & Co. KG einerseits oder eine aus natürlichen Personen bestehende Personengesellschaft und ein Einzelunternehmen andererseits können gewerbesteuerrechtlich aufgrund von Unternehmeridentität nicht als ein einheitliches Unternehmen behandelt werden; vgl. zum Parallelproblem des fehlenden einheitlichen Gewerbebetriebs bei mehreren Personengesellschaften BFH-Urteil vom 10.11.1983 - IV R 56/80, BFHE 140, 93, BStBl II 1984, 150, unter 2., wonach mehrere Personengesellschaften selbst dann keinen einheitlichen Gewerbebetrieb i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG darstellen können, wenn die Betriebe wirtschaftlich verflochten sind und bei allen Gliedgesellschaften die gleichen Gesellschafter im gleichen Verhältnis beteiligt sind).

40 Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist demnach nur der auf den jeweiligen Gewerbebetrieb entfallende Gewerbeertrag (§ 6 GewStG), der wiederum die Grundlage für die Ermittlung des Steuermessbetrags nach § 11 GewStG bildet. Insofern kann sich auch die Zerlegung des Steuermessbetrags nur auf den dem einzelnen Gewerbebetrieb zuzuordnenden Gewerbeertrag beziehen.

41 b) Übertragen auf die Verhältnisse des Streitfalls bedeutet dies, dass zwischen dem von der Klägerin als GmbH unterhaltenen Gewerbebetrieb und dem von der Klägerin als Mitunternehmerin der D-GmbH & Co. KG unterhaltenen Gewerbebetrieb zu unterscheiden ist. Nur soweit die D-GmbH & Co. KG zur Ausübung ihres Gewerbes "Netzbetreiber" Betriebsstätten in mehreren Gemeinden unterhält, kann die Klägerin als Mitunternehmerin dort ein Gewerbe ausüben. Soweit die Klägerin dagegen als GmbH das davon zu unterscheidende Gewerbe "Gasversorger" betreibt, wird sie nicht in ihrer Eigenschaft als Mitunternehmerin der D-GmbH & Co. KG gewerblich tätig, sodass über diese Mitunternehmerstellung auch kein Zurechnungszusammenhang zu den Betriebsstätten der D-GmbH & Co. KG in den Netzgemeinden hergestellt werden kann.

42 Entgegen der Ansicht der Klägerin, lässt sich auch aus der Rechtsprechung des BFH, wonach eine Personengesellschaft ihren Gesellschaftern Betriebsstätten vermittelt und deshalb jede Betriebsstätte der Gesellschaft zugleich eine Betriebsstätte jedes Gesellschafters darstellt, nichts anderes herleiten. Denn auch bei diesen Entscheidungen ging es jeweils nur um die im Rahmen der Mitunternehmerschaft erzielten Einkünfte und nicht --wie von der Klägerin erstrebt-- um Einkünfte, welche der einzelne Mitunternehmer außerhalb der Mitunternehmerschaft in einem anderen Gewerbebetrieb erzielte (s. BFH-Urteile vom 29.01.1964 - I 153/61 S, BFHE 78, 428, BStBl III 1964, 165, unter I.; vom 26.02.1992 - I R 85/91, BFHE 168, 52, BStBl II 1992, 937, unter II.2.; vom 02.12.1992 - I R 165/90, BFHE 170, 224, BStBl II 1993, 577, unter II.5.; vom 21.07.1999 - I R 110/98, BFHE 190, 118, BStBl II 1999, 812, unter II.2.; vom 18.12.2002 - I R 92/01, BFHE 201, 447, unter II.1.d und 2.; vom 13.02.2008 - I R 63/06, BFHE 220, 415, BStBl II 2009, 414, Rz 43 ff.; BFH-Beschluss vom 19.05.2010 - I B 191/09, BFHE 229, 322, BStBl II 2011, 156, Rz 21). Deshalb kann der Senat auch die weitere, vom FG erörterte Frage dahingestellt sein lassen, inwieweit diese zu abkommensrechtlichen Zurechnungsfragen entwickelten Rechtsprechungsgrundsätze überhaupt auf die Gewerbesteuer und insbesondere die Frage der Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags übertragbar sind.

43 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 1 i.V.m. § 135 Abs. 2 FGO. Es war weder geboten, den Beigeladenen Kosten aufzuerlegen (§ 135 Abs. 3 FGO), noch die Erstattung außergerichtlicher Aufwendungen der Beigeladenen anzuordnen (§ 139 Abs. 4 FGO). Da die Beigeladenen kein Rechtsmittel eingelegt und keine Anträge gestellt haben, sind sie weder an den Gerichtskosten zu beteiligen noch steht ihnen ein Kostenerstattungsanspruch zu (vgl. Brandis in Tipke/Kruse, § 135 FGO Rz 19, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de