Urteil vom 14. Dezember 2023, IV R 2/21

Zerlegung eines Gewerbesteuermessbetrags bei mehrgemeindlicher Betriebsstätte

ECLI:DE:BFH:2023:U.141223.IVR2.21.0

BFH IV. Senat

GewStG § 28, GewStG § 29 Abs 1 Nr 1, GewStG § 30, FGO § 40 Abs 2, FGO § 65 Abs 1, FGO § 68 S 1, FGO § 96 Abs 1 S 2, AO § 188, GG Art 20a, GG Art 28 Abs 2, GewStG VZ 2012

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 19. September 2019, Az: 8 K 1734/14

Leitsätze

1. Die Auswahl der Zerlegungsfaktoren für die Zerlegung bei einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte muss der Eigenart der Betriebsstätte und den Interessen der beteiligten Gemeinden nur in typisierter Form Rechnung tragen.

2. Die Menge des in den jeweiligen Gemeinden abgegebenen Erdgases kann bei einer durch eine Erdgasleitung begründeten mehrgemeindlichen Betriebsstätte ein geeignetes sachliches Zerlegungskriterium sein.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 19.09.2019 - 8 K 1734/14 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

A.

1 Die Beteiligten streiten um die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags einer Steuerschuldnerin, die Erdgas durch eine Gasleitung an verschiedene Abnahmestellen in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) leitet.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Stadt, in deren Ortsgebiet im Streitzeitraum 2012 Erdgas durch eine Leitung nach Deutschland gelangte. In dem Stadtgebiet der Klägerin wurde das Gas, unter Einsatz der ersten Verdichterstation in Deutschland, in das deutsche Ferngasnetz eingespeist.

3 Bei der Steuerschuldnerin, der Beigeladenen zu 1., handelt es sich um die Rechtsnachfolgerin der W-GmbH & Co. KG (W-KG). Die W-KG war ein Gasversorgungsunternehmen, das Gase aller Art einkaufte, beförderte, verarbeitete und vermarktete. Sie unterhielt in Deutschland ein Erdgasleitungsnetz, das sich über das Gebiet vieler Kommunen erstreckte. Zu dem Erdgasleitungsnetz der W-KG gehörten eine Steuerungswarte in A-Stadt, verschiedene Verdichterstationen --unter anderem die Verdichterstation im Gemeindegebiet der Klägerin-- und die Abgabestellen für das Erdgas; sie befanden sich im Eigentum der W-KG.

4 Mit Vertrag vom 19.12.2005 hatte die W-KG das Erdgasleitungsnetz, alle dazu gehörenden, in ihrem Eigentum oder Besitz stehenden Grundstücke, Stationen und technischen Einrichtungen einschließlich der zur Steuerung der Erdgasleitungen erforderlichen Kapazitäten in Lichtwellenleitern, Software und Steuerungseinrichtungen an die T-GmbH & Co. KG (T-KG) verpachtet. Alleinige Kommanditistin der T-KG war die W-KG, Komplementärin ohne Beteiligung an deren Vermögen war die T-GmbH (T-GmbH), deren Anteile wiederum allein die W-KG hielt. Aufgrund des langfristigen Pachtvertrags wurde das Erdgasleitungsnetz in der Folgezeit als Sonderbetriebsvermögen der W-

KG bei der T-KG behandelt. Das Personal der W-KG, das bei den Verdichterstationen eingesetzt wurde, verblieb zunächst weiterhin bei der W-KG und war als Dienstleister für die T-KG tätig.

5 Im Jahr 2010 erfolgte eine Umstrukturierung der W-KG. In einem ersten Schritt wurde der Kommanditanteil der W-KG an der T-KG einschließlich der im Sonderbetriebsvermögen befindlichen Wirtschaftsgüter in die T-GmbH eingebracht. Dadurch wuchs das Vermögen der T-KG bei der T-GmbH an. In einem zweiten Schritt wurde ein Organschaftsverhältnis zwischen der W-KG als gewerbe- und körperschaftsteuerrechtliche Organträgerin und der T-GmbH als Organgesellschaft begründet. Das bislang bei der W-KG beschäftigte Personal ging zum Ende des Jahres 2010 auf die T-GmbH über. Im Ergebnis betrieb die T-GmbH als 100%ige Tochtergesellschaft der W-KG das bisherige Geschäft der T-KG weiter.

6 Die T-GmbH wurde im Jahr 2012 in X-GmbH umfirmiert. Ebenfalls in 2012 wurde die W-KG in B-GmbH & Co. KG umbenannt; 2016 wurde sie als übertragender Rechtsträger auf die I-GmbH, die Beigeladene zu 1., verschmolzen.

7 Das Finanzamt K (FA K) führte die Zerlegung des für die Organträgerin W-KG festgesetzten Gewerbesteuermessbetrags auf die Kommunen durch, in denen sich im Streitzeitraum 2012 eine Betriebsstätte der W-KG befand. Dabei wurde das vorhandene Erdgasleitungsnetz als mehrgemeindliche Betriebsstätte behandelt. Für die Zerlegung wurde der Gewerbesteuermessbetrag in einem ersten Schritt (Hauptzerlegung) nach dem Maßstab der gezahlten Arbeitslöhne auf die verschiedenen Kommunen verteilt. In einem zweiten Schritt (Unterzerlegung) wurde der auf die mehrgemeindliche Betriebsstätte entfallende Anteil seinerseits zu je 50 % auf der Grundlage des Anteils der gezahlten Arbeitslöhne und der Gasabgabemenge auf die an der mehrgemeindlichen Betriebsstätte beteiligten Kommunen verteilt. Die Klägerin nahm im Streitzeitraum 2012 nur noch über die mehrgemeindliche Betriebsstätte an der Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags der W-KG teil.

8 Das FA K erließ zunächst einen Bescheid ab 2012 über die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags für Zwecke der Vorauszahlungen. Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein. Neben dem Faktor "Arbeitslöhne" sei nicht auf die Menge des abgegebenen Erdgases abzustellen, sondern auf den Faktor "Betriebsanlagen". Eine signifikante Abgabe von Erdgas könne es nur im Bereich der Endkunden geben. Die Klägerin trage die gesamte Last der Anlage, die sich aus der internationalen Zuleitung und der ersten Verdichtung in Deutschland ergebe. Es bestehe ein erhebliches Gefahrenpotential in der Verdichterstation, das die Klägerin durch eine besondere Ausstattung der örtlichen Feuerwehr abdecken müsse. Hierfür entstünden ihr erhebliche finanzielle Belastungen. Einen gewollten Bezug von Erdgas gebe es im Umfeld der Klägerin hingegen nicht. Der Faktor "Arbeitslöhne" sei zu 75 % und der Faktor "Betriebsanlagen" zu 25 % zu berücksichtigen.

9 Während des Einspruchsverfahrens erließ das FA K am 28.05.2014 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung einen Zerlegungsbescheid für das Jahr 2012, in dem es die für Zwecke der Vorauszahlungen zugrunde gelegte Aufteilung beibehielt. Auf die Klägerin entfiel ein Zerlegungsanteil von ... €. Den Einspruch der Klägerin wies es mit Einspruchsentscheidung vom 30.07.2014 zurück: Es sei eine Hauptzerlegung auf die verschiedenen Betriebsstätten nach Maßgabe der Arbeitslöhne vorzunehmen. Die anschließende Unterzerlegung betreffe die dort vorhandene mehrgemeindliche Betriebsstätte. Dort habe sich das FA K dazu entschieden, neben der Zerlegung nach den Arbeitslöhnen als weiteren Zerlegungsfaktor die Gasabgabemenge und nicht den Wert der Betriebsanlagen anzusetzen. Dadurch, dass die Klägerin über die Arbeitslöhne der auf ihrem Gebiet bei der Verdichterstation arbeitenden Personen in die Zerlegung eingebunden sei, erhalte sie bereits einen erheblichen Anteil an der Gewerbesteuer. Der Ansatz des Wertes der Betriebsanlagen statt der Abgabemenge sei im Streitfall wegen der Beschaffenheit der mehrgemeindlichen Betriebsstätte nicht geeignet, die tatsächlichen Verhältnisse bei der Zerlegung abzubilden. Die mehrgemeindliche Betriebsstätte bestehe zum wesentlichen Teil aus einem sich über mehrere tausend Kilometer erstreckenden Leitungsnetz. Auf die Verdichterstationen entfalle dagegen ein nur verhältnismäßig geringer Teil der Betriebsanlagen. In den Jahren 2008 bis 2012 habe das Leitungsnetz 80 bis 85 % der Betriebsanlagen ausgemacht, lediglich 15 bis 20 % der Betriebsanlagen verteilten sich dagegen auf die Verdichterstationen. Der Wert der einzelnen Verdichterstation habe danach zwischen fast 0 % bei bereits weitgehend abgeschriebenen Anlagen und maximal 3,5 % des Wertes der Gesamtanlage bei neuen Anlagen betragen. Der Ansatz des Wertes der Betriebsanlagen bei der Zerlegung sei im Streitfall auch deshalb ungeeignet, weil ein sinkender Wert der Anlagen aufgrund deren Alters gegenüber neueren anderen Anlagen die Lasten für die Gemeinde nicht sachgerecht darstellen könne. Ein weiterer Schwachpunkt in dem Ansatz des Wertes der Betriebsanlagen als Zerlegungsmaßstab liege darin, dass der größte Teil der Betriebsanlagen, das Leitungsnetz, sich nicht ohne Weiteres den an der Zerlegung Beteiligten zuordnen lasse. Denn an der Zerlegung seien die Gemeinden nicht beteiligt, durch deren Gebiet die Leitung nur (unterirdisch) geführt werde, ohne dass eine Abgabe auf dem Gemeindegebiet erfolge. Der Maßstab der Abgabemenge sei wie für Elektrizitätswerke auch für Gasleitungen

sachgemäß. Hier seien besondere Sicherheits- und Überwachungsmaßnahmen erforderlich, wenn Gas aus einer Gasfernleitung mit hohem Lieferdruck unter Verminderung des Drucks in das Netz eines kommunalen oder regionalen Gasversorgers abgegeben werde. Für dieses Risiko müsse jede Gemeinde, in der sich eine solche Station befinde, besondere Sicherheitsvorkehrungen treffen; dazu gehörten die Schaffung von Zufahrten und das Vorhalten einer entsprechend geschulten Feuerwehr. Es sei sachgerecht, Gemeinden dafür über die Berücksichtigung der Gasabgabemenge an der Gewerbesteuer zu beteiligen. Auf dem Gebiet der Klägerin befinde sich auch ein Abnehmer.

10 In dem hiergegen gerichteten Klageverfahren machte die Klägerin unter anderem geltend, dass bei mehrgemeindlichen Betriebsstätten als Maßstab der Zerlegung neben den dort wohnenden Arbeitnehmern stets die dort befindlichen Betriebsanlagen berücksichtigt werden müssten.

11 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage nach Beiladung der I-GmbH und der an der Zerlegung beteiligten Gemeinden mit Urteil vom 19.09.2019 als unzulässig, hilfsweise unbegründet ab. Die Klägerin habe den Gegenstand des Klagebegehrens nicht bezeichnet und auch keine Klagebefugnis dargelegt. Die vorgenommene Zerlegung sei im Übrigen rechtmäßig. Das aus der Steuerungswarte in A-Stadt, den verschiedenen Verdichterstationen und den Abgabestellen bestehende Erdgasleitungsnetz stelle eine mehrgemeindliche Betriebsstätte im Sinne von § 30 des Gewerbesteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (GewStG) dar. Bei der Unterzerlegung des darauf entfallenden Gewerbesteuermessbetrags sei zu Recht eine hälftige Aufteilung nach den gezahlten Arbeitslöhnen und der Gasabgabemenge vorgenommen worden.

12 Das FA K hat am 02.03.2022 einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Zerlegungsbescheid für den Gewerbesteuermessbetrag 2012 erlassen. Auf die Klägerin entfiel hierbei ein Anteil von ... €.

13 Die Klägerin rügt mit der Revision die Verletzung von Verfahrensrecht. Die Klage sei zu Unrecht als unzulässig abgewiesen worden. Auch materielles Recht sei verletzt, da die vorgenommene Unterzerlegung rechtswidrig sei.

14 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des Hessischen FG vom 19.09.2019 - 8 K 1734/14 aufzuheben und den Bescheid für 2012 über die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags für die I-GmbH als Rechtsnachfolgerin der B-GmbH & Co. KG vom 02.03.2022 dahin zu ändern, dass im Bereich der Unterzerlegung der Messbetrag zu 75 % nach den Arbeitslöhnen und zu 25 % nach den Anschaffungs- und Herstellungskosten der Betriebsanlagen verteilt wird.

15 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

16 Die Beigeladenen haben keine Anträge gestellt.

Entscheidungsgründe

B.

17 Das FA ist mit Wirkung zum 01.10.2022 aufgrund eines Organisationsakts der Finanzverwaltung (s. § 2 Nr. ... der Verordnung über die Zuständigkeiten der hessischen Finanzämter vom 16.09.2019 in der Fassung vom 12.09.2022) in die Zuständigkeit und hierdurch im Wege des gesetzlichen Beteiligtenwechsels in die Beteiligtenstellung des bisherigen Beklagten und Revisionsbeklagten, des FA K, eingetreten (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 03.04.2008 - IV R 54/04, BFHE 220, 495, BStBl II 2008, 742, unter II.1.c [Rz 32] und BFH-Beschluss vom 02.04.2014 - I B 21/13, Rz 3).

C.

18 Das Urteil des FG ist zwar aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben (dazu unter I.). In der Sache hat die Revision der Klägerin aber keinen Erfolg, weil die Klage erneut abzuweisen ist (dazu unter II.).

19 I. Das Urteil des FG ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da am 02.03.2022 und damit während des Revisionsverfahrens ein geänderter Zerlegungsbescheid für den Erhebungszeitraum 2012 an die Stelle des angegriffenen Bescheids vom 28.05.2014 getreten und nach § 121 Satz 1, § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden ist.

20 Der Senat entscheidet aufgrund seiner Befugnis nach § 121 Satz 1, § 100 FGO auf der Grundlage der verfahrensfehlerfrei zustande gekommenen und damit nach § 118 Abs. 2 FGO weiterhin bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG gleichwohl in der Sache, da der Änderungsbescheid hinsichtlich des streitigen Sachverhalts keine Änderungen enthält und die Sache spruchreif ist (vgl. BFH-Urteile vom 28.11.2019 - IV R 28/19, BFHE 266, 305, BStBl II 2023, 750, Rz 22 f. und vom 27.09.2023 - IV R 8/21, BFHE 281, 534, BStBl II 2024, 110, Rz 24).

21 II. Der Senat entscheidet in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO) und weist die zulässige Klage (dazu unter 1.) als unbegründet (dazu unter 2.) ab.

22 1. Die Klage ist zulässig. Anders als das FG angenommen hat, hat die Klägerin den Gegenstand des Klagebegehrens hinreichend bezeichnet (dazu unter a) und auch eine Klagebefugnis in hinreichender Weise dargelegt (dazu unter b).

23 a) Die Klägerin hat den Gegenstand des Klagebegehrens hinreichend bezeichnet.

24 aa) Die Bezeichnung des Gegenstands des Klagebegehrens gehört zu dem notwendigen Inhalt der Klage nach § 65 Abs. 1 Satz 1 FGO. Dazu hat der Kläger vorzutragen, worin die ihn treffende Rechtsverletzung liegt, inwiefern also --bei einem Änderungsbegehren wie im Streitfall-- der angefochtene Verwaltungsakt rechtswidrig ist. Da das Gericht nach § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO nicht über das Klagebegehren hinausgehen darf, obliegt es dem Kläger, den Umfang des begehrten Rechtsschutzes zu bestimmen. Das Gericht muss dadurch in die Lage versetzt werden, das Klagebegehren zu ermitteln, um die Grenzen seiner Entscheidungsbefugnis zu bestimmen. Der Kläger muss deshalb dem Gericht insoweit substantiiert den konkreten Sachverhalt unterbreiten, in dessen steuerrechtlicher Würdigung durch das Finanzamt er eine Rechtsverletzung sieht. Wie weit das Klagebegehren im Einzelnen zu substantiieren ist, hängt von den Umständen des Falles ab, insbesondere von dem Inhalt des angefochtenen Verwaltungsakts, der Steuerart und der Klageart. Entscheidend ist, ob das Gericht durch die Angaben des Klägers in die Lage versetzt wird, zu erkennen, worin die den Kläger treffende Rechtsverletzung nach dessen Ansicht liegt (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 26.11.1979 - GrS 1/78, BFHE 129, 117, BStBl II 1980, 99, unter C.II.2. [Rz 46 ff.]; BFH-Beschluss vom 30.12.2003 - IV B 21/01, BFHE 204, 44, BStBl II 2004, 239, unter 1.c [Rz 28]).

25 Bei der Verpflichtung, mit der Klage einen bestimmten Antrag zu formulieren (§ 65 Abs. 1 Satz 2 FGO), handelt es sich indes lediglich um eine Sollvorschrift. Das Stellen eines bestimmten, insbesondere bezifferten Antrags ist nicht Voraussetzung für die Zulässigkeit der Klage (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 26.11.1979 - GrS 1/78, BFHE 129, 117, BStBl II 1980, 99, unter C.I. [Rz 31 ff.]; Gräber/Herbert, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 65 Rz 32).

26 bb) Der BFH kann als Revisionsgericht die Klageschrift als prozessuale Willenserklärung ohne Bindung an die Feststellungen des FG selbst auslegen. Zur Bestimmung des Gegenstands des Klagebegehrens sind dabei alle bekannten und vernünftigerweise erkennbaren Umstände tatsächlicher und rechtlicher Art zu berücksichtigen (z.B. BFH-Urteil vom 20.08.2015 - IV R 12/12, Rz 7).

27 cc) Danach hat die Klägerin den Gegenstand des Klagebegehrens hinreichend bezeichnet.

28 (1) Die Klägerin begehrt, den angefochtenen Zerlegungsbescheid (§ 188 AO) dahingehend abzuändern, dass der ihr zugeteilte Anteil an dem Steuermessbetrag geändert wird. Statthafte Klageart hierfür ist die Anfechtungsklage in Gestalt der Abänderungsklage (vgl. BFH-Urteil vom 15.05.1975 - IV R 197/71, BFHE 116, 382, BStBl II 1975, 828).

29 (2) Aus der Klagebegründung der Klägerin ist im maßgeblichen Zeitpunkt der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG hinreichend klar erkennbar, in welchem Umfang und auf welche Weise sie eine Änderung des angegriffenen Verwaltungsakts begehrt. Bei der Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags soll danach im Bereich der Unterzerlegung der Messbetrag nicht, wie bisher, zu 50 % nach den Arbeitslöhnen und zu 50 % nach der Gasabgabemenge, sondern zu 75 % nach den Arbeitslöhnen und zu 25 % nach den Anschaffungs- und Herstellungskosten der Betriebsanlagen verteilt werden.

30 Unschädlich ist, wie oben unter C.II.1.a aa ausgeführt, dass die Klägerin keinen bezifferten Antrag gestellt hat, insbesondere also nicht dargelegt hat, welcher Zerlegungsanteil nach Ansatz der von ihr beschriebenen, geänderten Zerlegungskriterien rechnerisch auf sie entfallen würde. Ausreichend ist es für die hinreichende Bezeichnung des Gegenstands des Klagebegehrens bereits, dass das FG hinreichend klar erkennen kann, wodurch sich die Klägerin verletzt sieht.

31 Mit den Angaben in der Klagebegründung wird die Bandbreite für eine finanzgerichtliche Entscheidung und die vorhergehende Sachverhaltsaufklärung durch das FG hinreichend abgesteckt. Es hat zu untersuchen, ob eine

Rechtsverletzung durch den bisher angewandten Zerlegungsmaßstab eingetreten ist, soweit er sich von dem nunmehr begehrten Zerlegungsmaßstab unterscheidet.

32 Unzutreffend hat das FG hingegen angenommen, der Gegenstand des Klagebegehrens sei erst dann hinreichend bezeichnet im Sinne von § 65 Abs. 1 Satz 1 FGO, wenn die Klägerin auch die Werte der Betriebsanlagen beziffere, die sich aus der von ihr gewünschten Bewertung ergeben. Eine Bezifferung der Werte als Ergebnis der von der Klägerin angegebenen abstrakten Berechnungsmethoden für die Wertermittlung ist indes nicht erforderlich, um erkennen zu können, worin die Klägerin eine Rechtsverletzung sieht und in welchem Umfang sie eine Korrektur des angegriffenen Bescheids durch das FG erstrebt. So wie die Angabe eines bezifferten Klageantrags nach § 65 Abs. 1 Satz 2 FGO nicht zu den Zulässigkeitsvoraussetzungen gehört, muss auch zur Bezeichnung des Gegenstands des Klagebegehrens nicht in jedem Fall der Umfang der begehrten Änderung eines festgesetzten Zerlegungsanteils konkret beziffert werden.

33 b) Die Klägerin ist auch klagebefugt.

34 aa) Nach § 40 Abs. 2 FGO ist eine Klage, soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt ist, nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt oder durch die Ablehnung oder Unterlassung eines Verwaltungsakts oder einer anderen Leistung in seinen Rechten verletzt zu sein. Die Voraussetzungen dieser Vorschrift sind bereits erfüllt, wenn das Klagevorbringen es als zumindest möglich erscheinen lässt, dass die angefochtene Entscheidung eigene Rechte des Klägers verletzt (z.B. BFH-Urteile vom 11.02.2021 - VI R 37/18, Rz 20; vom 16.12.2021 - IV R 7/19, BFHE 275, 179, BStBl II 2023, 378, Rz 34). Umgekehrt gewendet, ist die Klagebefugnis nur dann nicht gegeben, wenn offensichtlich und eindeutig nach keiner Betrachtungsweise die von dem Kläger geltend gemachten Rechte bestehen oder ihm zustehen können (BFH-Urteil vom 25.11.2015 - I R 85/13, BFHE 252, 217, BStBl II 2016, 479, Rz 15).

35 bb) Danach war die Klägerin im Streitfall klagebefugt.

36 Die Klägerin trägt zur Begründung der Klage vor, die begehrte Änderung des Zerlegungsmaßstabs durch die Erhöhung des Anteils der Arbeitslöhne (75 % statt bisher 50 %) und die Ersetzung der Abgabemenge an Gas durch den Wert der vorhandenen Betriebsanlagen, bewertet mit den Anschaffungs- und Herstellungskosten, führe angesichts der geringen Abgabemenge an Gas auf ihrem Gebiet und der dort vorhandenen großen Betriebsanlage zu einer Erhöhung ihres Zerlegungsanteils. Eine Rechtsverletzung der Klägerin erscheint danach möglich.

37 Das FG hat demgegenüber nicht festgestellt, dass diese Annahme offensichtlich und eindeutig ausgeschlossen und mithin eine Rechtsverletzung der Klägerin nicht möglich ist. Alleine die fehlende Bezifferung der Auswirkungen des geänderten Zerlegungsmaßstabs ist --ebenso wie die fehlende Bezifferung des Klageantrags (dazu oben unter C.II.1.a aa)-- unschädlich für das Vorliegen der Klagebefugnis.

38 Zutreffend führt das FG zwar aus, dass die Darlegung der Klagebefugnis bei einer Verschlechterung der Rechtsposition des Klägers, etwa durch Erhöhung der Steuer oder der Einkünfte, einer besonderen Begründung bedarf (z.B. BFH-Beschluss vom 25.04.2018 - VI R 64/15 - wegen Steuernachteilen in der Zukunft; BFH-Urteil vom 16.12.2021 - IV R 7/19, BFHE 275, 179, BStBl II 2023, 378, Rz 35 - wegen mittelbarer Nachteile in anderen Bescheiden). Anders als in diesen Fällen steht es im Streitfall indes nicht fest, dass die Klägerin eine (unmittelbare) Verschlechterung ihrer Rechtsposition begehrt. Das FG kann eine solche Verschlechterung lediglich aufgrund der fehlenden Bezifferung des klägerischen Begehrens nicht ausschließen. Dies alleine lässt aber die für die Zulässigkeit ausreichende Möglichkeit der Rechtsverletzung nicht entfallen. Das tatsächliche Vorliegen der behaupteten Rechtsverletzung ist der Prüfung der Begründetheit der Klage vorbehalten.

39 c) Da die Klage entgegen der Ansicht des FG zulässig ist, kommt es nicht mehr darauf an, ob der Klägerin aus dem Recht auf kommunale Selbstverwaltung (Art. 28 Abs. 2 des Grundgesetzes --GG--) zur Wahrung einer eigenverantwortlichen Einnahmen- und Ausgabenwirtschaft (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 27.11.1986 - 2 BvR 1241/82, unter II.2.a [Rz 12], m.w.N.) eine verfahrensrechtliche Erleichterung zum Erhalt einer originären Einkunftsquelle (Art. 106 Abs. 6 GG) einzuräumen ist (vgl. BVerfG-Urteil vom 19.09.2018 - 2 BvF 1/15, 2 BvF 2/15, BVerfGE 150, 1, Rz 217).

40 Auch kommt es auf die verschiedenen Verfahrensrügen nicht an, die die Klägerin gegen die Entscheidung des FG, die Klage als unzulässig zu behandeln, erhoben hat.

41 2. Die Klage ist aber unbegründet. Das FA K hat nicht nur zu Recht eine Haupt- und Unterzerlegung vorgenommen

(dazu unter a), sondern durfte als Zerlegungsmaßstab auch auf die Menge das abgegebenen Erdgases abstellen (dazu unter b). Schließlich erweist sich auch die hälftige Gewichtung der Zerlegungsmaßstäbe Arbeitskosten und Gasabgabemenge nicht als rechtswidrig (dazu unter c).

42 a) Zu Recht hat das FA K die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags durch Haupt- und Unterzerlegung vorgenommen.

43 aa) Nach § 28 Abs. 1 Satz 1 GewStG 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. Bei der Zerlegung nicht zu berücksichtigen sind nach § 28 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 GewStG die Gemeinden, in denen sich nur Anlagen befinden, die der Weiterleitung fester, flüssiger oder gasförmiger Stoffe sowie elektrischer Energie dienen, ohne dass diese dort abgegeben werden - solange dadurch nicht auf keine Gemeinde ein Zerlegungsanteil oder der Steuermessbetrag entfiele.

44 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.

45 bb) Eine Zerlegung ist auch in den Fällen vorzunehmen, in denen sich eine Betriebsstätte 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). Erstreckt sich eine Betriebsstätte auf mehrere Gemeinden (mehrgemeindliche Betriebsstätte), so ist nach § 30 GewStG der Steuermessbetrag oder Zerlegungsanteil auf jene Gemeinden zu zerlegen, auf die sich die Betriebsstätte erstreckt. Bei der Zerlegung innerhalb der mehrgemeindlichen Betriebsstätte kommt es nach § 30 GewStG maßgeblich auf die Lage der örtlichen Verhältnisse unter Berücksichtigung der durch das Vorhandensein der Betriebsstätte erwachsenden Gemeindelasten an.

46 cc) Sind für einen Gewerbesteuermessbetrag beide Zerlegungsregeln zu beachten, weil ein Betrieb mehrere Betriebsstätten in verschiedenen Gemeinden unterhält und sich darunter auch eine oder mehrere mehrgemeindliche Betriebsstätten befinden, so ist eine zweistufige Zerlegung vorzunehmen. In dem ersten Schritt ist --als Hauptzerlegung-- die Verteilung des Gewerbesteuermessbetrags auf die verschiedenen Betriebsstätten vorzunehmen (dazu oben unter aa). Soweit eine oder mehrere dieser Betriebsstätten eine mehrgemeindliche Betriebsstätte darstellen, ist in einem weiteren Schritt --als Unterzerlegung-- der nach der Hauptzerlegung auf diese Betriebsstätte entfallende Zerlegungsanteil auf die an der mehrgemeindlichen Betriebsstätte beteiligten Gemeinden zu verteilen (dazu oben unter bb).

47 Die Zerlegung auf beiden Stufen hat in einem einheitlichen Zerlegungsbescheid zu erfolgen (BFH-Urteil vom 12.10.1977 - I R 227/75, BFHE 124, 65, BStBl II 1978, 160, unter IV.B.1. [Rz 36]; Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 30 Rz 30).

48 dd) Eine mehrgemeindliche Betriebsstätte im Sinne von § 30 GewStG liegt vor, wenn und soweit sich eine Betriebsstätte auf mehrere Gemeinden erstreckt. Das ist anzunehmen, wenn zwischen den Betriebsanlagen, Geschäftseinrichtungen oder Teilen von ihnen ein räumlicher und betrieblicher, das heißt organisatorischer, technischer und wirtschaftlicher Zusammenhang besteht (z.B. BFH-Urteil vom 16.12.2009 - I R 56/08, BFHE 228, 356, BStBl II 2010, 492, unter B.II.2.a [Rz 24]; zum Begriff der Betriebsstätte s. zuletzt BFH-Urteil vom 18.09.2019 - III R 3/19, Rz 29 ff. und BFH-Beschluss vom 18.02.2021 - III R 8/19, BFHE 272, 75, BStBl II 2021, 627, Rz 17 ff.). Danach begründete das Erdgasleitungsnetz mit den angeschlossenen Verdichter- und Abgabestationen sowie der Steuerungswarte eine mehrgemeindliche Betriebsstätte. Da dies auch zwischen den Beteiligten nicht in Streit steht, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.

49 ee) Zu Recht hat das FA K danach im Streitfall in dem angegriffenen Zerlegungsbescheid eine Haupt- und eine Unterzerlegung vorgenommen und deshalb den Gewerbesteuermessbetrag der W-KG zunächst in der Hauptzerlegung nach dem Verhältnis der Arbeitslöhne gemäß § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG auf die an der Hauptzerlegung zu beteiligenden Gemeinden verteilt. Daran nahm die Klägerin nicht teil. Dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig. Der Senat sieht deshalb von einer weiteren Begründung ab.

50 b) Das FA K durfte bei der Unterzerlegung des auf die mehrgemeindliche Betriebsstätte entfallenden Anteils aus der Hauptzerlegung als Zerlegungsmaßstab nach § 30 GewStG neben den Arbeitslöhnen auf die Menge des örtlich abgegebenen Erdgases abstellen.

51 aa) Die Unterzerlegung erfolgt bei einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte nach Maßgabe des § 30 GewStG.

52 Der Gewerbesteuermessbetrag ist nach § 30 GewStG auf die Gemeinden, auf die sich die Betriebsstätte erstreckt, zu verteilen. Diese Zerlegung hat nach der Lage der örtlichen Verhältnisse unter Berücksichtigung der durch das Vorhandensein der Betriebsstätte erwachsenden Gemeindelasten zu erfolgen.

53 bb) Die Bestimmung der durch das Vorhandensein der Betriebsstätte erwachsenden Gemeindelasten ist nur typisiert vorzunehmen.

54 (1) Auch wenn es sich bei der Anwendung der Regelungen über die Zerlegung für eine mehrgemeindliche Betriebsstätte um eine gebundene Verwaltungsentscheidung handelt (vgl. BFH-Beschluss vom 18.12.1986 - I B 31/86, BFH/NV 1987, 394, unter A.2.b), hat das Gesetz für den Maßstab, nach dem die Zerlegungsanteile festzusetzen sind, mit den unbestimmten Rechtsbegriffen der "Lage der örtlichen Verhältnisse" und der "Berücksichtigung der durch das Vorhandensein der Betriebsstätte erwachsenden Gemeindelasten" nur einen groben Maßstab gesetzt (z.B. BFH-Urteil vom 28.10.1987 - I R 275/83, BFHE 152, 138, BStBl II 1988, 292, unter II.2. [Rz 21]). Da es nicht möglich ist, die Belastung der Gemeinden aus der gemeinsamen Betriebsstätte genau zu errechnen, sind nur grobe Schätzungen der Gemeindelasten möglich. Die Gemeindelasten, die durch die mehrgemeindliche Betriebsstätte entstehen, werden also lediglich schematisch berücksichtigt (vgl. auch Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 30 Rz 26). Nach Art einer Schätzung sind bei der Zerlegung alle Interessen abzuwägen (BFH-Urteil vom 26.10.1954 - I B 186/53 U, BFHE 59, 421, BStBl III 1954, 372 [Rz 21] und BFH-Beschluss vom 28.02.1956 - I B 170/54, BeckRS 1956, 21009035).

55 Danach muss die Auswahl der Zerlegungsfaktoren der Eigenart der mehrgemeindlichen Betriebsstätte und den Interessen der beteiligten Gemeinden in typisierter Form Rechnung tragen. Die Praktikabilität der Rechtsanwendung verlangt jedoch keine strenge Prüfung dahingehend, dass zunächst eine Feststellung und Gewichtung der Art und des Umfangs individueller Beeinträchtigungen und Belastungen für jede Infrastrukturmaßnahme in jeder einzelnen Gemeinde vorgenommen werden müsste und sodann ein gewichteter Gesamtvergleich dieser konkreten Belastungen für die Gesamtheit der beteiligten Gemeinden vorzunehmen wäre.

56 (2) § 30 GewStG enthält keine konkreten Vorgaben hinsichtlich der bei mehrgemeindlichen Betriebsstätten zu berücksichtigenden Zerlegungsfaktoren. Nach der Rechtsprechung des BFH muss neben einem Faktor, durch den die den Gemeinden durch das Wohnen der in der Betriebsstätte beschäftigten Arbeitnehmer entstehenden Lasten ("persönliche Lasten") berücksichtigt werden, mindestens ein weiterer Zerlegungsfaktor angesetzt werden, durch den die sogenannten "sachlichen Lasten" der Gemeinden aus dem Vorhandensein der mehrgemeindlichen Betriebsstätte berücksichtigt werden.

57 Als sachlicher Zerlegungsmaßstab werden in der Rechtsprechung zum Beispiel die in den einzelnen Gemeinden vorhandenen Betriebsanlagen der Betriebsstätte herangezogen (z.B. BFH-Urteil vom 26.10.1954 - I B 186/53 U, BFHE 59, 421, BStBl III 1954, 372; BFH-Beschluss vom 28.10.1964 - I B 403/61 U, BFHE 81, 310, BStBl III 1965, 113), bei Elektrizitätsunternehmen aber auch die Menge des auf dem Gebiet einer Gemeinde abgegebenen Stroms oder die Betriebseinnahmen aus der Stromabgabe (z.B. BFH-Urteile vom 16.11.1965 - I B 249/62 U, BFHE 84, 108, BStBl III 1966, 40 [Rz 28]; vom 28.10.1987 - I R 275/83, BFHE 152, 138, BStBl II 1988, 292).

58 (3) Nach Ansicht des Senats kann auch für eine mehrgemeindliche Betriebsstätte, die aus einem Erdgasleitungsnetz besteht, die Abgabemenge ein Zerlegungskriterium sein, durch das die sogenannten "sachlichen Lasten" der Gemeinden aus der mehrgemeindlichen Betriebsstätte angemessen berücksichtigt werden.

59 (a) Dafür spricht zunächst die Regelung in § 28 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 GewStG. Danach sind bei der Zerlegung die Gemeinden nicht zu berücksichtigen, in denen sich nur Anlagen befinden, die der Weiterleitung fester, flüssiger oder gasförmiger Stoffe sowie elektrischer Energie dienen, ohne dass diese dort abgegeben werden, es sei denn, es würde dadurch auf keine Gemeinde ein Zerlegungsanteil oder der Steuermessbetrag entfallen. Im Umkehrschluss folgt daraus, dass der Gesetzgeber bei der Zerlegung die Gemeinden berücksichtigt wissen will, in denen eine Abgabe (und keine bloße Weiterleitung) derartiger Stoffe erfolgt. Die Abgabe ist danach ein Vorgang, den der Gesetzgeber für ein grundsätzlich taugliches Kriterium zur Auswahl zerlegungsberechtigter Gemeinden hält.

60 (b) Auch die für § 30 GewStG maßgebliche Lage der örtlichen Verhältnisse unter Berücksichtigung der durch das Vorhandensein der Betriebsstätte erwachsenden Gemeindelasten mit der für die Anwendung der Norm gebotenen schematisch-typisierenden Betrachtungsweise sowie erforderlichen Praktikabilität erlaubt die Heranziehung dieses

Maßstabs (so auch Heurung/Ferdinand/Gilson, Betriebs-Berater --BB-- 2019, 411, 414 und Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 30 Rz 25 - für die Versorgung mit Elektrizität, Gas, Wasser und Fernwärme).

61 Besondere Lasten für die Gemeinde durch das Vorhandensein von Abgabestationen sind schon deshalb anzunehmen, weil für die lokale Entnahme aus einer Fernleitung bei Erdgas besondere Vorrichtungen und Vorsichtsmaßnahmen geboten sind. Das FG hat insoweit im Streitfall nach Einvernahme des Zeugen Z festgestellt, dass Abgabestationen entlang der Pipeline eine besondere gemeindliche Infrastruktur in Form befestigter Zufahrten benötigen wie auch eine gemeindliche Feuerwehr, um Gefahrensituationen zu begegnen. Hierin ist eine besondere Belastung der betroffenen Gemeinden zu erblicken. Nach der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise ist es nicht verfehlt, eine höhere Belastung der Gemeinde anzunehmen, wenn die Abgabemenge auf dem Gemeindegebiet höher ausfällt. Denn damit steigt nicht nur die Bedeutung der Gasleitung für die Versorgung vor Ort, sondern es erhöhen sich auch die Gefahren, die sich aus der Ableitung von Erdgas aus der Gas-Fernleitung in ein anderes Leitungssystem oder der Entnahme durch einen Verbraucher vor Ort ergeben.

62 (c) Der Maßstab der Menge des abgegebenen Erdgases erweist sich auch im konkreten Streitfall gegenüber dem von der Klägerin begehrten Maßstab des Wertes der vorhandenen Betriebsanlagen nicht als weniger geeignet, um die Interessen der beteiligten Gemeinden bei der Verteilung der Lasten aus der Betriebsstätte angemessen zu berücksichtigen.

63 So hat das FG festgestellt, dass rund 85 % des Wertes der Betriebsanlagen der mehrgemeindlichen Betriebsstätte auf die Erdgasleitung als solche entfallen. Für diesen weit überwiegenden Wertanteil bestehen aber erhebliche praktische Schwierigkeiten in der Zuordnung zu den an der Zerlegung beteiligten Gemeinden. Denn die Erdgasleitung verläuft auch durch das Gebiet von Gemeinden, die bei der Zerlegung nicht zu berücksichtigen sind, da sich dort weder Arbeitnehmer einer Betriebsstätte befinden --eine Zuteilung nach den Arbeitslöhnen gemäß § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG also ausscheidet-- noch eine Abgabe von Erdgas stattfindet (§ 28 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GewStG).

64 (d) Die Bestimmung der sachlichen Lasten der Gemeinden nach Maßgabe der Gasabgabemenge ist zudem praktikabel.

65 Die Verfügbarkeit von Daten für die Zerlegung bei dem Steuerpflichtigen und der Aufwand, solche Daten zu erhalten, sind Teil der Auswahl eines interessengerechten Zerlegungsmaßstabs. Die Praktikabilität des Zerlegungsverfahrens für den Steuerpflichtigen, die Finanzverwaltung und die beteiligten Gemeinden als Steuergläubiger legt es deshalb nahe, für die Zerlegung auf Daten zurückzugreifen, die bei den Beteiligten ohnehin vorhanden oder leicht aus vorhandenem Datenbestand abzuleiten sind (Heurung/Ferdinand/Gilson, BB 2019, 411, 414 f.; vgl. auch Brandis/Heuermann/Baldauf, § 30 GewStG Rz 11).

66 (e) Die hiergegen erhobenen Einwände der Klägerin greifen nicht durch.

67 (aa) Dem Einwand der Klägerin, nach legislatorisch erzwungener Trennung von Gastransport und Gashandel (Unbundling) sei die Verwendung des Zerlegungsfaktors der Menge der Gasabgabe unzulässig, vermag sich der Senat nicht anzuschließen. Bei der Zerlegung eines Gewerbesteuermessbetrags auf verschiedene Gemeinden, die von der Tätigkeit des Betriebs unterschiedlich betroffen sind, sind kartellrechtliche Erwägungen nicht maßgebend. Nicht die Bandbreite des Angebots der wirtschaftlichen Tätigkeit der Steuerpflichtigen ist hierbei von Bedeutung, sondern die Verteilung eines Steuersubstrats nach Maßgabe der unterschiedlichen Belastungen der betroffenen Kommunen.

68 (bb) Der Senat teilt weiterhin nicht die Bedenken der Klägerin, die Verwendung der Abgabemenge an Erdgas als Zerlegungsmaßstab könne eine Verletzung des Schutzes der natürlichen Lebensgrundlagen nach Art. 20a GG darstellen.

69 Unabhängig von der Frage, inwieweit Belange des Umweltschutzes bei der Zerlegung nach § 30 GewStG überhaupt zu berücksichtigen sind (ablehnend etwa Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 11. Aufl., § 30 Rz 13c; für eine Berücksichtigung, soweit die Haushalte der Gemeinde betroffen sind Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 30 Rz 26; für eine allgemeine Berücksichtigung Offerhaus/Althof, Finanz-Rundschau --FR-- 2006, 623, 627 f.; ebenso Heurung/Ferdinand/Gilson, BB 2019, 411, 416; dezidiert in diese Richtung FG Baden-Württemberg, Urteil vom 06.11.2006 - 6 K 170/04, unter 4.e [Rz 83 f.]), sind für die in Rede stehende Zerlegung jedenfalls keine umweltschädlichen Auswirkungen aus dem Zerlegungsmaßstab der Erdgas-Abgabemenge zu erkennen. Privilegiert wird dadurch kein umweltschädliches Verhalten. Findet eine Abgabe von Erdgas bereits

entlang der Pipeline statt, so führt dies eher dazu, dass das transportierte Erdgas auf kürzerem Wege zu seinem Abnehmer gelangt und keine weiteren Transportwege mehr erforderlich werden. Eine Erhöhung der Gesamtmenge des verbrauchten Erdgases oder die Auswahl einer klimaschädlicheren Energiequelle durch den verwendeten Zerlegungsmaßstab ist nicht zu erkennen.

70 cc) Die Entscheidung, neben Arbeitslöhnen bei der Unterzerlegung (allein) die Gasabgabemenge als Zerlegungsmaßstab heranzuziehen, ist auch im vorliegenden Streitfall rechtlich nicht zu beanstanden.

71 (1) Der erste angewendete Zerlegungsfaktor erfasst die Arbeitslöhne. Zwischen den Beteiligten besteht über die Wahl dieses Maßstabs dem Grunde nach kein Streit, sodass von einer weiteren Begründung abgesehen wird.

72 (2) Auch die Verwendung des Zerlegungsfaktors der Abgabemenge von Erdgas in den jeweiligen Gemeinden erweist sich im Streitfall auf Grundlage der Feststellungen des FG als frei von Rechtsfehlern.

73 Wie oben dargelegt (C.II.2.b bb (3)) berücksichtigt die Gasabgabemenge in typisierter Weise Belastungen der Gemeinden, auf deren Gebiet die Abgabestationen belegen sind. So hat das FG für das Gebiet der Klägerin die Erforderlichkeit einer Zufahrt zu der Abgabestation wie das Vorhalten der Feuerwehr für Gefahren aus der Gasabgabe festgestellt. Weiterhin ergibt sich aus den Feststellungen des FG die Praktikabilität der Verwendung dieses Maßstabs, da die Abgabemengen wegen der Erfassung dieser Daten durch die W-KG bekannt sind.

74 Erheblich größere Schwierigkeiten wirft demgegenüber der von der Klägerin bevorzugte Maßstab des Wertes der Betriebsanlagen, zumal unter Ansatz der --von der Klägerin begehrten-- historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten, auf. Vorhandene Wertansätze in handels- und steuerrechtlichen Bilanzen der Steuerpflichtigen für die betreffenden Gebäude und Maschinen weisen zunächst nicht die historischen Wertansätze aus, sondern nur die nach Maßgabe des Handels- beziehungsweise Steuerrechts fortentwickelten, insbesondere durch Abschreibungen verminderten Werte zum Bilanzstichtag. Zudem müssten die bei der Steuerpflichtigen vorhandenen Werte zunächst eigens für Zwecke der Zerlegung auf die von der Zerlegung betroffenen, verschiedenen Gemeinden aufgeteilt werden.

75 c) Auch die Höhe der Zerlegungsquoten für die Unterzerlegung ist rechtlich nicht zu beanstanden.

76 Das FA K hat die Unterzerlegung jeweils hälftig nach den Arbeitslöhnen und der Gasabgabemenge vorgenommen. Es sprechen keine gewichtigen Gesichtspunkte dafür, dem "persönlichen" Zerlegungsfaktor Arbeitslöhne ein höheres Gewicht einzuräumen als dem "sachlichen" Kriterium der Abgabemenge vor Ort (für eine noch stärkere Gewichtung sachlicher Kriterien angesichts der Veränderung des Faktors Arbeitskräfte in Zeiten flexibler Arbeitsmodelle und unter Einbeziehung fiskalischer Vor- und Nachteile aus der Ansiedlung von Arbeitskräften in der Gemeinde etwa Heurung/Ferdinand/Gilson, BB 2019, 411, 416 sowie Offerhaus/Althof, FR 2006, 623, 626 f. - für einen Großflughafen). Es ist regelmäßig angemessen, beide Faktoren gleichmäßig mit 50 % zu berücksichtigen (vgl. auch BFH-Beschluss vom 28.10.1964 - I B 403/61 U, BFHE 81, 310, BStBl III 1965, 113 [Rz 12]; Brandis/Heuermann/Baldauf, § 30 GewStG Rz 12; Saathoff in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2. Aufl., § 30 Rz 24; Heurung/Ferdinand/Gilson, BB 2019, 411, 415; Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 30 Rz 27).

77 Soweit die Klägerin in der mündlichen Verhandlung eine höhere Gewichtung der Arbeitslöhne damit begründet hat, dass die im Gemeindegebiet der Klägerin beschäftigten Arbeitnehmer für die Erdgaspipeline auch für den Bereich anderer Gemeinden zum Einsatz gekommen seien, ist dies nicht durch das FG festgestellt und damit im Revisionsverfahren nach § 118 Abs. 2 FGO nicht zu berücksichtigen.

78 d) In ihrer Revisionsbegründung wendet sich die Klägerin nicht gegen das Urteil, soweit dort --mit zutreffender Begründung-- die Voraussetzungen einer Zerlegung wegen eines offenbar unbilligen Ergebnisses nach § 33 Abs. 1 GewStG abgelehnt worden sind.

79 e) Nicht durchzugreifen vermögen schließlich die Verfahrensrügen der Klägerin gegen das FG-Urteil. Von einer weiteren Begründung wird insoweit nach § 126 Abs. 6 Satz 1 FGO abgesehen. Eine Verletzung des rechtlichen Gehörs wegen eines nach Ansicht der Klägerin unterlassenen Hinweises auf eine nicht mehr beabsichtigte weitere Aufklärung des Sachverhalts hinsichtlich des Wertes vorhandener Betriebsanlagen kommt schon deshalb nicht in Betracht, weil es auf den Zerlegungsfaktor "Betriebsanlagen" im Streitfall nicht ankommt.

80 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 1, § 135 Abs. 1 und § 139 Abs. 4 FGO. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen haben diese selbst zu tragen, da sie keinen Sachantrag gestellt und das Verfahren auch nicht

maßgeblich gefördert haben (vgl. BFH-Urteil vom 29.03.2012 - IV R 18/08, Rz 33).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de