

Urteil vom 15. Mai 2024, IV R 22/21

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 15.05.2024 IV R 21/21 - Korrektur eines Zerlegungsbescheids bei nachträglich bekannt gewordener Tatsache

[ECLI:DE:BFH:2024:U.150524.IVR22.21.0](#)

BFH IV. Senat

AO § 173 Abs 1, AO § 185, AO § 184 Abs 1 S 3, AO § 12 S 1, GewStG § 28 Abs 1, GewStG § 28 Abs 2 S 1 Nr 2, GewStG § 29 Abs 1 Nr 1, GewStG § 29 Abs 2, GewStG § 33 Abs 1, GewStG § 33 Abs 2, GewStG VZ 2010

vorgehend FG Düsseldorf, 19. Juni 2020, Az: 3 K 2050/17 G

Leitsätze

NV: Die Änderung eines Zerlegungsbescheids nach § 173 Abs. 1 der Abgabenordnung aufgrund nachträglich bekannt gewordener Tatsachen ist nicht dadurch ausgeschlossen, dass dem Finanzamt bei der ursprünglichen Zerlegung gegebenenfalls ein Rechtsfehler unterlaufen ist, wenn die nachträglich bekannt gewordene Tatsache ungeachtet des unterlaufenen Rechtsfehlers bedeutsam ist (Bestätigung der Rechtsprechung).

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 19.06.2020 - 3 K 2050/17 G wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

A.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH & Co. KG, betreibt eine Rohrleitung (Pipeline) zum Transport von Gütern. Das Rohrleitungsnetz führt unter anderem durch die Bundesrepublik Deutschland (Deutschland). Geschäftsleitung und Verwaltung der Klägerin befanden sich zunächst in F-Stadt und von 200x bis 201y in A-Stadt (Beigeladene zu 1.). Dort beschäftigte die Klägerin im Jahr 2010 (Streitjahr) neben dem Geschäftsführer circa 9,5 Mitarbeiter. Diese betreuten neben der Klägerin auch Rohrfernleitungsanlagen dritter Unternehmen. In E-Stadt (Beigeladene zu 5.), D-Stadt (Beigeladene zu 4.), B-Stadt (Beigeladene zu 2.) und C-Stadt (Beigeladene zu 3.) befinden sich oberirdische Absperrarmaturen zur Einspeisung und Abgabe von Gütern. In B-Stadt befindet sich zudem eine ...-Station.
- 2** Die Überwachung und Steuerung der Pipeline und der Absperrarmaturen erfolgt durch die Betriebszentrale in Z (Ausland). Kunden der Klägerin sind ausschließlich die an die Rohrleitung angeschlossenen Unternehmen. Bei diesen handelt es sich sowohl um Einspeiser als auch um Abnehmer. Daneben existieren Anschlüsse unter anderem in Die Klägerin ist Eigentümerin des in Deutschland verlaufenden Teils der Rohrleitung. Das Eigentum reicht bis zur ersten Schweißnaht nach ihrer Absperrarmatur. Danach steht der weitere Teil der Rohrleitung mitsamt der betrieblichen Vorrichtungen im Eigentum des jeweils Angeschlossenen.
- 3** Hinsichtlich der Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags der Klägerin bestand eine Vereinbarung vom 22.06.1992 zwischen der Klägerin, den Beigeladenen zu 2. bis 5. und F-Stadt. Diese war zunächst bis zum 31.12.1997 befristet und verlängerte sich danach automatisch um jeweils ein weiteres Kalenderjahr. Diese Vereinbarung sah vor, dass zunächst 25 % des Steuermessbetrags zu gleichen Anteilen auf die an der Zerlegung beteiligten Gemeinden zerlegt

wurden. Die übrigen 75 % des Steuermessbetrags wurden auf die an der Zerlegung beteiligten Gemeinden nach der anteiligen Menge an ... zerlegt, die in dem in der jeweiligen Gemeinde gelegenen Betriebsteil eingespeist und/oder entnommen wurde. Die Beigeladene zu 1. hat dieser Vereinbarung nie zugestimmt.

- 4 In der am 23.08.2011 eingereichten Erklärung für die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags für das Streitjahr nahm die Klägerin die Zerlegung auf der Grundlage der Vereinbarung vom 22.06.1992 vor. Wegen der Verlegung des Sitzes der Klägerin von F-Stadt nach A-Stadt wurde in der Erklärung anstelle von F-Stadt die A-Stadt (Beigeladene zu 1.) angeführt. Mit Bescheid über die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags für 2010 (Zerlegungsbescheid 2010) vom 16.01.2012, der keinen Vorbehalt der Nachprüfung enthielt, nahm der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) die Zerlegung des Steuermessbetrags erklärungsgemäß vor.
- 5 Für die Jahre 2010 bis 2012 fand bei der Klägerin im Jahr 2014 eine steuerliche Außenprüfung statt. Der Klägerin wurde mit Schreiben vom 10.04.2014 mitgeteilt, die Beigeladene zu 1. mache von ihrem Recht auf Teilnahme an der Außenprüfung nach § 21 Abs. 3 des Finanzverwaltungsgesetzes Gebrauch. Ein Rechtsmittel gegen die Teilnahme legte die Klägerin nicht ein. Der Prüfer kam im Betriebsprüfungsbericht vom 16.03.2016 zu dem Ergebnis, dass die Beigeladene zu 1. der Vereinbarung vom 22.06.1992 nie zugestimmt habe und auch nicht als Rechtsnachfolgerin von F-Stadt angesehen werden könne. Er vertrat die Auffassung, dass der Beigeladenen zu 1. der Steuermessbetrag zu 100 % zustehe, da nur bei der auf ihrem Gemeindegebiet befindlichen Geschäftsleitung/Verwaltung Arbeitnehmer der Klägerin tätig gewesen seien. Dem folgend änderte das FA die Zerlegung 2010 mit Bescheid vom 23.06.2016. Ausweislich dieses Bescheides erfolgte die Änderung nach § 129 i.V.m. § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO). Hiergegen legten sowohl die Klägerin als auch die Beigeladenen zu 2. bis 5. Einsprüche ein. Die Beigeladene zu 1. wurde im Einspruchsverfahren der Klägerin hinzugezogen, ebenso zu den einzelnen Einsprüchen der übrigen Beteiligten. Mit Einspruchsentscheidung vom 17.07.2017 wies das FA den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück.
- 6 Hiergegen erhob die Klägerin Klage. Während des Klageverfahrens hob das FA --ohne inhaltliche Änderungen-- den Nachprüfungsvorbehalt mit Bescheid vom 20.12.2017 auf. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Die zulässige Klage sei unbegründet. Das FA sei zutreffend vom Zerlegungsmaßstab des § 29 Abs. 1 Nr. 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) ausgegangen. Die Klägerin habe mit der Pipeline eine mehrgemeindliche Betriebsstätte unterhalten, die sich auf das Gemeindegebiet der Beigeladenen zu 2. bis 5. erstreckt habe. Daneben habe sie eine weitere Betriebsstätte auf dem Gemeindegebiet der Beigeladenen zu 1. unterhalten. Entgegen der Auffassung der Klägerin habe es sich hierbei nicht insgesamt um eine einheitliche mehrgemeindliche Betriebsstätte im Sinne des § 30 GewStG gehandelt. Es fehle jegliche räumliche Verbindung zwischen der Pipeline und der Betriebsstätte auf dem Gemeindegebiet der Beigeladenen zu 1. Zwar könne der räumliche Zusammenhang gegenüber einer besonders engen wirtschaftlichen, technischen und organisatorischen Verbindung in den Hintergrund treten. Diese zu Elektrizitätsunternehmen ergangene Rechtsprechung sei aber nicht auf den Streitfall übertragbar. Dies könne allerdings dahinstehen, weil auch keine besonders enge wirtschaftliche, technische und organisatorische Verbindung zwischen der Pipeline und der Betriebsstätte im Gemeindegebiet der Beigeladenen zu 1. bestehe, welche die fehlende räumliche Verbindung aufwiegen könne. Denn die in der Betriebsstätte auf dem Gemeindegebiet der Beigeladenen zu 1. tätigen Mitarbeiter erbrächten in etwa zur Hälfte (ihrer Arbeitszeit) Dienstleistungen gegenüber Drittunternehmen, die vom Betrieb der Pipeline unabhängig seien. Danach sei gemäß § 29 GewStG der Beigeladenen zu 1. der gesamte Steuermessbetrag zuzurechnen, weil sich in deren Gemeindegebiet die einzige Betriebsstätte befunden habe, in der Arbeitslöhne gezahlt worden seien. Eine vom Regelmaßstab des § 29 Abs. 1 GewStG abweichende Zerlegung nach § 33 Abs. 1 GewStG sei nicht veranlasst. Denn der Umstand, dass die Beigeladenen zu 2. bis 5. mangels Anfalls von Arbeitslöhnen auf ihrem Gemeindegebiet jeweils nur mit Zerlegungsanteilen von 0 € zu beteiligen seien, führe nicht zu einer offenbaren Unbilligkeit des nach § 29 GewStG vorgegebenen Aufteilungsmaßstabs. Ebenso scheide eine Zerlegung nach § 33 Abs. 2 GewStG aus, weil die Beigeladene zu 1. der Vereinbarung vom 22.06.1992 nicht zugestimmt habe.
- 7 Das FA sei befugt gewesen, den Änderungsbescheid vom 23.06.2016 zu erlassen. Der Änderungsbescheid könne zwar nicht auf § 129 i.V.m. § 164 Abs. 2 AO gestützt werden. Denn die unterlassene Aufnahme des Nachprüfungsvorbehalts in den Zerlegungserstbescheid 2010 vom 16.01.2012 habe keine offenbare Unrichtigkeit im Sinne des § 129 AO begründet. So bestünden im Streitfall keine Anhaltspunkte dafür, dass der Sachbearbeiter den Nachprüfungsvorbehalt habe aufnehmen wollen. Die Änderung sei aber nach § 173 Abs. 1 AO zulässig gewesen. Bei der Korrektur von Zerlegungsbescheiden komme es wegen der Besonderheiten dieses Verfahrens auf Fragen des Verschuldens nicht an. Der Umstand, dass die Beigeladene zu 1. der Vereinbarung vom 22.06.1992 nicht zugestimmt habe, sei eine nachträglich bekannt gewordene Tatsache. Dem FA sei dies nach Aktenlage und nach dem Betriebsprüfungsbericht vom 16.03.2016 erstmals im Rahmen der im Jahr 2014 begonnenen Betriebsprüfung

für die Jahre 2010 bis 2012 durch einen Antrag der Beigeladenen zu 1. bekannt geworden. Ebenso führe die Teilnahme einer Bediensteten der Beigeladenen zu 1. zu keinem Verwertungsverbot. Schließlich sei im Jahr 2016 die Zerlegung 2010 auch noch nicht festsetzungsverjährt gewesen, weil im Jahr 2014 mit dem Beginn der Außenprüfung eine Ablaufhemmung (§ 171 Abs. 4 AO) eingetreten sei. Die Anordnung der Prüfung der Gewerbesteuer --wie im Streitfall-- umfasse auch die Prüfung deren Zerlegung.

- 8** Die Klägerin rügt mit ihrer Revision eine Verletzung materiellen Bundesrechts.
- 9** Sie beantragt, das Urteil des FG Düsseldorf vom 19.06.2020 - 3 K 2050/17 G aufzuheben und den Zerlegungsbescheid 2010 vom 20.12.2017 dahingehend zu ändern, dass der Beigeladenen zu 1. (A-Stadt) ein Anteil in Höhe von 5 %, der Beigeladenen zu 2. (B-Stadt) ein Anteil in Höhe von 15,688 %, der Beigeladenen zu 3. (C-Stadt) ein Anteil in Höhe von 9,845 %, der Beigeladenen zu 4. (D-Stadt) ein Anteil in Höhe von 45,320 % und der Beigeladenen zu 5. (E-Stadt) ein Anteil in Höhe von 24,148 % des Gewerbesteuermessbetrags zugeteilt werden.
- 10** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11** Die Beigeladenen haben keine Anträge gestellt.

Entscheidungsgründe

B.

- 12** Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 13** Der erkennende Senat konnte trotz Nichterscheinens der Beigeladenen zu 3. zur mündlichen Verhandlung entscheiden (dazu I.). Das FG hat zutreffend entschieden, dass das FA den bestandskräftigen Zerlegungsbescheid 2010 vom 16.01.2012 nach § 185 i.V.m. § 184 Abs. 1 Satz 3, § 173 Abs. 1 AO ändern konnte (dazu II.) und dass im Zeitpunkt des Erlasses des Zerlegungsbescheids 2010 vom 23.06.2016 noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten war (dazu III.). Ebenso hat das FA zu Recht den Steuermessbetrag allein der Beigeladenen zu 1. zugeteilt (dazu IV.).
- 14** I. Der erkennende Senat konnte trotz Nichterscheinens der Beigeladenen zu 3. zur mündlichen Verhandlung entscheiden. Die Beigeladene zu 3. ist rechtzeitig zur mündlichen Verhandlung geladen und auf die Möglichkeit einer Entscheidung auch ohne Erscheinen eines Beteiligten zur Verhandlung (§ 121 Satz 1, § 91 Abs. 2 FGO) hingewiesen worden.
- 15** II. Das FG hat zu Recht eine Änderungsbefugnis des FA nach § 173 Abs. 1 AO bejaht.
- 16** Es kann daher dahinstehen, ob das FA auch nach § 185 i.V.m. § 184 Abs. 1 Satz 3, § 129, § 164 Abs. 2 AO infolge einer unterlassenen Übernahme des Vorbehaltsvermerks in den Zerlegungsbescheid 2010 vom 16.01.2012 berechtigt war, die erfolgte Korrektur vorzunehmen und den Nachprüfungsvorbehalt mit Bescheid vom 20.12.2017 aufzuheben. Denn die Angabe einer gegebenenfalls unzutreffenden Korrekturvorschrift im geänderten Zerlegungsbescheid 2010 vom 23.06.2016 wäre rechtlich unerheblich.
- 17** 1. Nach § 185 i.V.m. § 184 Abs. 1 Satz 3 AO ist die Änderungsvorschrift des § 173 Abs. 1 AO auf Zerlegungsbescheide sinngemäß anzuwenden.
- 18** Gemäß § 173 Abs. 1 AO sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen (Nr. 1), oder soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen und den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekannt werden (Nr. 2).
- 19** Die sinngemäße Anwendung dieser Vorschrift erfordert, die Besonderheiten des Zerlegungsverfahrens zu berücksichtigen. Denn die Erhöhung des Zerlegungsanteils zu Gunsten der einen Gemeinde führt zur Minderung des Zerlegungsanteils bei einer oder mehreren anderen Gemeinde(n). Eine Differenzierung zwischen der Änderung zu Ungunsten (Nr. 1) und der Änderung zu Gunsten (Nr. 2) ist daher nicht vorzunehmen, so dass jede nachträglich

bekannt gewordene Tatsache oder jedes nachträglich bekannt gewordene Beweismittel eine Korrektur des Zerlegungsbescheids rechtfertigt, wenn sich die Anteile an der Zerlegung ändern, und zwar ohne Rücksicht auf ein Verschulden des Steuerpflichtigen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24.03.1992 - VIII R 33/90, BFHE 168, 350, BStBl II 1992, 869, unter 2.c dd und ee; von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 173 AO Rz 157). Es kommt auch nicht darauf an, ob das FA seiner Ermittlungspflicht ausreichend nachgekommen ist. Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal für eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zu Lasten des Steuerpflichtigen ist zwar, dass --abgeleitet aus dem Grundsatz von Treu und Glauben-- das nachträgliche Bekanntwerden einer Tatsache oder eines Beweismittels nicht auf einer Verletzung der der Finanzbehörde obliegenden Ermittlungspflicht beruht, sofern der Steuerpflichtige seinerseits seiner Mitwirkungspflicht voll genügt hat (so bereits z.B. BFH-Urteil vom 11.11.1987 - I R 108/85, BFHE 151, 333, BStBl II 1988, 115, unter II.2.; vgl. auch BFH-Urteil vom 25.01.2017 - I R 70/15, BFHE 257, 66, BStBl II 2017, 780, Rz 14, m.w.N.). Da jedoch in Zerlegungsfällen eine Unterscheidung nach den Tatbeständen in § 173 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 AO nicht sachgerecht ist, scheidet auch die Möglichkeit aus, Ermittlungsmängel des FA als Hinderungsgrund für eine Änderung zu Lasten des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 12.05.1992 - VIII R 45/90, BFH/NV 1993, 191, unter II.2.d dd; Boeker in HHSp, § 185 AO Rz 18).

- 20** 2. Dies vorausgeschickt, war das FA nach § 173 Abs. 1 AO befugt, den bestandskräftigen Zerlegungsbescheid 2010 vom 16.01.2012 zu ändern.
- 21** a) Die fehlende Zustimmung (Mitwirkung) der Beigeladenen zu 1. zur Einigung vom 22.06.1992 ist eine nachträglich bekannt gewordene Tatsache.
- 22** aa) Tatsache im Sinne des § 173 Abs. 1 AO ist jeder Lebenssachverhalt, der Merkmal oder Teilstück eines gesetzlichen Tatbestands sein kann, also Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften materieller oder immaterieller Art (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 19.02.2013 - IX R 24/12, BFHE 240, 265, BStBl II 2013, 484, Rz 9, m.w.N.). Nicht unter den Tatsachenbegriff fallen dagegen Schlussfolgerungen aller Art, rechtliche Würdigungen und Bewertungen, Rechtsansichten und juristische Subsumtionen, bei denen aufgrund von Tatsachen anhand gesetzlicher Vorschriften ein bestimmter Schluss gezogen wird (z.B. BFH-Urteil vom 27.01.2011 - III R 90/07, BFHE 232, 485, BStBl II 2011, 543, Rz 28, m.w.N.). Nachträglich werden Tatsachen oder Beweismittel bekannt, wenn deren Kenntnis nach dem Zeitpunkt erlangt wird, in dem die Willensbildung über die Steuerfestsetzung abgeschlossen ist. Grundsätzlich kommt es dabei auf den Wissensstand der zur Bearbeitung des Steuerfalls berufenen Dienststelle an, wobei aktenkundige Tatsachen stets als bekannt gelten (z.B. BFH-Urteil vom 08.07.2015 - VI R 51/14, BFHE 250, 322, BStBl II 2015, 13, Rz 14, m.w.N.).
- 23** bb) Die fehlende Zustimmung der Beigeladenen zu 1. zur Einigung im Sinne des § 33 Abs. 2 GewStG ist eine Tatsache, welche den Zerlegungsmaßstab nach § 33 Abs. 2 GewStG ausschließt (vgl. dazu nachfolgend B.II.2.b bb (1)) und damit Merkmal eines gesetzlichen Tatbestands sein kann. Diese Tatsache war dem FA im Zeitpunkt des Erlasses des Zerlegungsbescheids 2010 vom 16.01.2012 nicht bekannt. Das FG hat für den erkennenden Senat bindend festgestellt (vgl. § 118 Abs. 2 FGO), dass das FA die fehlende Mitwirkung der Beigeladenen zu 1. weder den eingereichten Zerlegungserklärungen noch den eingereichten Lageberichten entnehmen konnte.
- 24** Der von der Klägerin diesbezüglich erhobene Einwand, wonach das FG mangels Würdigung aller Beweismittel gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO verstoßen habe, weil es die Einschätzung des Prüfers zur Änderungsmöglichkeit nach § 173 Abs. 1 AO mit einem Verweis auf den Lagebericht zurückgewiesen habe, greift nicht durch. Das FG hat in seinem Urteil die vom Prüfer in der E-Mail vom 08.07.2014 zum Ausdruck gebrachte Auffassung, wonach er (der Prüfer) "z. Zt. große Bedenken [habe], eine steuerliche Bewertung in Form des angewandten Zerlegungsmaßstabes über die Anwendung des § 173 AO durch einen möglicherweise sachgerechteren neuen Zerlegungsmaßstab zu ersetzen, zumal alle relevanten Tatsachen (im Lagebericht dargestellt) dem FA ... bei der Veranlagung bekannt ..." gewesen seien, rechtsfehlerfrei gewürdigt. Als bekannt gelten diejenigen Tatsachen, die aktenkundig sind. Danach kommt es unter anderem darauf an, ob dem FA das Fehlen der Zustimmung aus dem Akteninhalt bekannt war. Dies hat das FG zutreffend verneint. Hingegen handelt es sich bei der vorbezeichneten Aussage des Prüfers um eine rechtliche Einschätzung, die keinen Einfluss auf den tatsächlichen Akteninhalt hat. Abgesehen davon lässt sich dem Betriebsprüfungsbericht vom 16.03.2016 entnehmen, dass die Wirtschaftsprüfer den erstmals zum Jahresabschluss 2011 eingereichten Prüfungsbericht (mit Lagebericht 2011) erst am 27.03.2012 unterzeichnet haben. Danach konnte dem FA im Zeitpunkt des Erlasses des Zerlegungsbescheids 2010 vom 16.01.2012 der Inhalt des Lageberichts 2011 ohnehin nicht bekannt sein.

- 25** b) Ebenso ist das FG in seinem Urteil (stillschweigend) zu Recht davon ausgegangen, dass die fehlende Zustimmung der Beigeladenen zu 1. rechtserheblich gewesen ist.
- 26** aa) Ein Bescheid darf wegen nachträglich bekannt gewordener Tatsachen oder Beweismittel nur dann aufgehoben oder geändert werden, wenn die Finanzbehörde bei rechtzeitiger Kenntnis des wahren Sachverhalts in der ursprünglichen Veranlagung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu einem anderen Ergebnis gelangt wäre (z.B. BFH-Urteil vom 25.01.2017 - I R 70/15, BFHE 257, 66, BStBl II 2017, 780, Rz 12; vom 22.09.2016 - IV R 1/14, BFHE 255, 244, BStBl II 2017, 171, m.w.N.). Denn nur dann ist die Unkenntnis der später bekannt gewordenen Tatsache für die ursprüngliche Veranlagung ursächlich gewesen. Maßgebend für diese Kausalitätsprüfung ist grundsätzlich der Zeitpunkt, in dem die Willensbildung des FA über die Steuerfestsetzung abgeschlossen wird (BFH-Urteil vom 22.04.2010 - VI R 40/08, BFHE 229, 57, BStBl II 2010, 951, Rz 12). Bezogen auf die Zerlegung ist daher zu fordern, dass die Finanzbehörde bei rechtzeitiger Kenntnis des wahren Sachverhalts in der ursprünglichen Zerlegung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit anders entschieden hätte. Wie die Finanzbehörde bei Kenntnis bestimmter Tatsachen und Beweismittel einen Sachverhalt im ursprünglichen Bescheid gewürdigt hätte, ist im Einzelfall aufgrund des Gesetzes, wie es nach der damaligen Rechtsprechung des BFH ausgelegt wurde, und der die Finanzbehörden bindenden Verwaltungsanweisungen zu beurteilen, die im Zeitpunkt des ursprünglichen Bescheiderlasses durch das FA gegolten haben (BFH-Urteil vom 27.01.2011 - III R 90/07, BFHE 232, 485, BStBl II 2011, 543, Rz 30, m.w.N.).
- 27** bb) Diese Voraussetzungen sind im Streitfall gegeben.
- 28** (1) Nach § 33 Abs. 2 GewStG ist für den Fall, dass sich die Gemeinden mit dem Steuerschuldner über die Zerlegung einigen, der Steuermessbetrag nach Maßgabe der Einigung zu zerlegen.
- 29** Diese Vorschrift gibt den an der Zerlegung Beteiligten das uneingeschränkte Recht, abweichend von den gesetzlichen Vorgaben --auch vom Regelfall der Zerlegung nach Arbeitslöhnen gemäß § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG (anderer Ansicht Brandis/Heuermann/Baldauf, § 33 GewStG Rz 10)-- einen eigenen Zerlegungsmaßstab zu vereinbaren (Schulze in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 33 Rz 23, m.w.N.). § 33 Abs. 2 GewStG setzt zwar die Zulässigkeit einer derartigen Vereinbarung voraus, regelt aber keine Einzelheiten. Die Rechtsnatur dieser Einigung ist noch nicht abschließend geklärt (vgl. dazu BFH-Urteil vom 20.04.1999 - VIII R 13/97, BFHE 188, 536, BStBl II 1999, 542, unter II.B.; Schulze in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 33 Rz 26; Brandis/Heuermann/Baldauf, § 33 GewStG Rz 11). Unabhängig hiervon lässt sich jedoch § 33 Abs. 2 GewStG entnehmen, dass an dieser Einigung neben dem Steuerpflichtigen die Gemeinden mit Betriebsstätten mitwirken müssen (gleicher Ansicht Schulze in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 33 Rz 24; Brandis/Heuermann/Baldauf, § 33 GewStG Rz 12). Auch wenn § 33 Abs. 2 GewStG allgemein die "Gemeinden" nennt, können hiermit nur diejenigen gemeint sein, die einen Zerlegungsanteil beanspruchen können. Dies ergibt sich aus § 186 Nr. 2 AO i.V.m. § 4 Abs. 1, § 28 GewStG. Denn eine Zerlegung setzt nach § 33 GewStG allgemein voraus, dass in der Gemeinde, die einen Zerlegungsanteil beansprucht, eine Betriebsstätte vorhanden ist. Danach kann eine Einigung im Sinne des § 33 Abs. 2 GewStG nur dann Bindungswirkung entfalten, wenn an dieser Vereinbarung der Steuerpflichtige und alle Gemeinden mit Betriebsstätten, die nach § 28 GewStG einen Zerlegungsanteil beanspruchen können, beteiligt sind. Eine Mitwirkung des FA sieht das Gesetz nicht vor.
- 30** (2) Danach wäre das FA bei rechtzeitiger Kenntnis des wahren Sachverhalts in der ursprünglichen Zerlegung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu einem anderen Ergebnis gelangt. Denn es lag für das Streitjahr keine wirksame Einigung nach § 33 Abs. 2 GewStG vor, die Bindungswirkung hätte entfalten können.
- 31** Es ist zwischen den Beteiligten unstrittig, dass die Beigeladene zu 1. der Vereinbarung vom 22.06.1992 zu keinem Zeitpunkt zugestimmt und damit hieran nicht mitgewirkt hat. Bereits diese fehlende Mitwirkung der Beigeladenen zu 1. als Gemeinde, die einen Zerlegungsanteil beanspruchen kann (dazu ausführlich unter B.IV.2.b), führt dazu, dass die Bindungswirkung der Einigung entfällt und der vereinbarte Zerlegungsmaßstab nicht zur Anwendung kommen kann. Mangels Mitwirkung der Beigeladenen zu 1. ist es auch nicht möglich, einen Beteiligtenwechsel in der Form anzunehmen, dass die Beigeladene zu 1. an die Stelle von F-Stadt getreten ist.
- 32** cc) Die hiergegen erhobenen Einwände der Klägerin greifen nicht durch.
- 33** (1) Für die Beurteilung der Rechtserheblichkeit ist die bisher noch nicht abschließend geklärte Rechtsnatur der Einigung ohne Bedeutung.
- 34** Nach Meinung der Klägerin fehlte es an der Rechtserheblichkeit im Sinne des § 173 Abs. 1 AO, wenn sich die

Bindungswirkung der im Jahr 1992 getroffenen Einigung ohnehin nicht mittels einer Zustimmung der Beigeladenen zu 1. auf dieselbe hätte erstrecken lassen und daher bereits die vom FA im Jahr 2012 getroffene ursprüngliche Zerlegungsentscheidung bei Annahme des unterstellten (unzutreffenden) Sachverhalts rechtswidrig gewesen wäre.

- 35** Entgegen der Vorstellung der Klägerin ist für die Beurteilung der Rechtserheblichkeit jedoch maßgeblich, ob das FA bei rechtzeitiger Kenntnis des wahren Sachverhalts --hier der fehlenden Zustimmung der Beigeladenen zu 1. zur Einigung aus dem Jahr 1992-- in der ursprünglichen Zerlegung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit anders entschieden hätte. Entscheidend ist, ob die nachträglich bekannt gewordene Tatsache --ungeachtet eines bei der ursprünglichen Zerlegung gegebenenfalls unterlaufenen Rechtsfehlers-- bedeutsam ist (vgl. BFH-Urteil vom 07.06.1989 - II R 13/86, BFHE 157, 220, BStBl II 1989, 694). Das ist hier der Fall, weil der Einigung --unabhängig von ihrer Rechtsnatur-- aufgrund der fehlenden Beteiligung der Beigeladenen zu 1. keine Bindungswirkung zukommen kann. Es ist daher unerheblich, ob die Einigung im Sinne des § 33 Abs. 2 GewStG als ein öffentlich-rechtlicher Vertrag im Sinne der §§ 54 ff. des Verwaltungsverfahrensgesetzes (VwVfG) oder als eine Vereinbarung sui generis zu werten ist. Aber auch bei Qualifizierung der Einigung als tatsächliche Verständigung (zur tatsächlichen Verständigung z.B. Klein/Rüsken, AO, 17. Aufl., § 162 Rz 45 ff.) --was eher fernliegt-- hätte die Beigeladene zu 1. mitwirken müssen. Denn alle Gemeinden mit Betriebsstätten, die einen Zerlegungsanteil beanspruchen können, müssen an einer Einigung im Sinne des § 33 Abs. 2 GewStG mitwirken.
- 36** (2) Die Frage nach der Rechtsnatur der Einigung ist auch nicht deshalb entscheidungserheblich, weil die Beigeladene zu 1. --wie die Klägerin und auch die Beigeladene zu 4. meinen-- ihre Zustimmung zur Einigung konkludent (stillschweigend) erteilt haben könnte, so dass das FA bei Kenntnis des wahren Sachverhalts im ursprünglichen Zerlegungsbescheid nicht anders entschieden hätte.
- 37** Entgegen der Meinung der Klägerin ist es nicht möglich, in dem fehlenden Einspruch der Beigeladenen zu 1. gegen den ursprünglichen Zerlegungsbescheid 2010 vom 16.01.2012 eine konkludente (stillschweigende) Zustimmung zur Einigung zu sehen, die gegenüber den anderen Betriebsstädtengemeinden abgegeben worden wäre. Eine wirksame Einigung im Sinne des § 33 Abs. 2 GewStG setzt gerade keine Mitwirkung des FA voraus. Deshalb ist es nicht möglich, aus einem Verhalten (Unterlassen) gegenüber dem FA auf ein Erklärungsverhalten gegenüber den übrigen Beteiligten einer Einigung zu schließen. Im Übrigen erschöpft sich die Rechtsfolge eines unterlassenen Einspruchs allein in der Bestandskraft des --gegebenenfalls materiell fehlerhaften-- Zerlegungsbescheids. Mangels einer Zustimmungserklärung der Beigeladenen zu 1. stellt sich auch nicht die Frage, ob das Schriftformerfordernis nach § 57 VwVfG zu beachten gewesen wäre.
- 38** c) Zudem ist eine Änderung nicht nach Treu und Glauben ausgeschlossen. Da dieser Rechtsgrundsatz --wie aufgezeigt (dazu oben B.II.1.)-- aufgrund der Besonderheiten des Zerlegungsverfahrens nicht anwendbar ist, braucht der erkennende Senat die diesbezüglichen Einwände der Klägerin, wonach das FA seine Ermittlungspflichten verletzt habe, nicht zu prüfen.
- 39** III. Ebenso war keine Festsetzungsverjährung eingetreten. Das FA hat bereits im Jahr 2014 und damit vor Ablauf der Festsetzungsfrist mit einer Außenprüfung begonnen, so dass deren Ablauf nach § 171 Abs. 4 AO gehemmt war. Es kann daher dahinstehen, ob auch der weitere Hemmungstatbestand des § 171 Abs. 3 AO erfüllt war.
- 40** 1. Nach § 185, § 184 Abs. 1 Satz 3 AO gelten für den Zerlegungsbescheid die Vorschriften der Festsetzungsverjährung (§§ 169 ff. AO) sinngemäß.
- 41** Die reguläre vierjährige Festsetzungsfrist (vgl. § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) für den Erlass des Zerlegungsbescheids beginnt mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Zerlegungserklärung (§ 14a GewStG) abgegeben wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Gewerbesteuer entstanden ist (§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO). Wird vor Ablauf der Festsetzungsfrist mit einer Außenprüfung begonnen oder wird deren Beginn auf Antrag des Steuerpflichtigen hinausgeschoben, so läuft die Festsetzungsfrist für die Steuern, auf die sich die Außenprüfung erstreckt oder im Fall der Hinausschiebung der Außenprüfung erstrecken sollte, nicht ab, bevor die aufgrund der Außenprüfung zu erlassenden Steuerbescheide unanfechtbar geworden sind oder nach Bekanntgabe der Mitteilung nach § 202 Abs. 1 Satz 3 AO drei Monate verstrichen sind (§ 171 Abs. 4 Satz 1 AO). Umfasst eine Prüfungsanordnung eine bestimmte Steuerart (vgl. § 194 Abs. 1 Satz 2 AO), so unterliegen alle für diese Steuerart maßgebenden Verhältnisse der Prüfung. Folglich umfasst eine lediglich die Gewerbesteuer betreffende Prüfungsanordnung auch --ohne dies ausdrücklich anzuordnen-- die Prüfung der Zerlegung der Gewerbesteuer nach §§ 28 ff. GewStG (BFH-Urteil vom 13.05.1993 - IV R 1/91, BFHE 172, 97, BStBl II 1993, 828).

- 42 2. Danach ist der Zerlegungsbescheid 2010 vom 23.06.2016 nicht erst nach Ablauf der Festsetzungsfrist erlassen worden.
- 43 Die Klägerin hat die Zerlegungserklärung 2010 im Jahr 2011 beim FA eingereicht. Damit endete die reguläre vierjährige Festsetzungsfrist mit Ablauf des 31.12.2015. Das FA hat jedoch bereits im Jahr 2014 mit einer Außenprüfung begonnen, so dass der Ablauf dieser Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 4 AO gehemmt war. Entgegen der Auffassung der Klägerin hat sich diese Außenprüfung auch auf die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags 2010 erstreckt. Die in der Prüfungsanordnung unter anderem angeordnete Prüfung der Gewerbesteuer 2010 umfasst auch die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags 2010. Abweichendes ergibt sich nicht daraus, dass das FA in der Prüfungsanordnung daneben auch die Prüfung der Feststellung der vortragsfähigen Fehlbeträge (§ 10a GewStG) auf den 31.12.2010 angeordnet hat. Hieraus lässt sich nicht ableiten, dass eine Prüfung der Zerlegung nicht erfolgen sollte; eine derartige Einschränkung der Prüfung hätte angeordnet werden müssen (§ 194 Abs. 1 Satz 2 Alternative 3 AO). Umgekehrt war die zusätzliche Anordnung der Prüfung der festgestellten Fehlbeträge nach § 10a GewStG mit Blick auf die bereits erfolgte Anordnung der Prüfung der Gewerbesteuer überflüssig.
- 44 IV. Schließlich hat das FA in dem geänderten Zerlegungsbescheid 2010 den Steuermessbetrag zutreffend in voller Höhe der Beigeladenen zu 1. zugeteilt.
- 45 1. Es wurde zu Recht ein Zerlegungsverfahren durchgeführt, und zwar unabhängig von der Frage, ob die Geschäftsleitung/Verwaltung auf dem Gemeindegebiet der Beigeladenen zu 1. und das sich über die Gemeindegebiete der Beigeladenen zu 2. bis 5. erstreckende Rohrleitungsnetz eine einheitliche mehrgemeindliche Betriebsstätte oder zwei Betriebsstätten bilden. Denn entweder sind die Voraussetzungen des § 28 Abs. 1 Satz 1 GewStG oder die des § 28 Abs. 1 Satz 2 GewStG gegeben.
- 46 2. Entgegen der Auffassung der Klägerin sowie der Beigeladenen zu 4. bilden der Geschäftsleitungs-/Verwaltungssitz und das Rohrleitungsnetz keine einheitliche mehrgemeindliche Betriebsstätte, sondern zwei Betriebsstätten.
- 47 a) Was unter einer Betriebsstätte zu verstehen ist, ergibt sich --auch für gewerbesteuerrechtliche Zwecke-- aus § 12 AO, weil das Gewerbesteuergesetz und insbesondere die §§ 28, 30 GewStG keine eigene Definition enthalten (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 13.09.2000 - X R 174/96, BFHE 194, 222, BStBl II 2001, 734; BFH-Beschluss vom 18.02.2021 - III R 8/19, BFHE 272, 75, BStBl II 2021, 627). Eine mehrgemeindliche Betriebsstätte liegt nach den von der höchstrichterlichen Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen vor, wenn zwischen den Betriebsanlagen, Geschäftseinrichtungen oder Teilen von ihnen ein räumlicher sowie betrieblicher, das heißt organisatorischer, technischer und wirtschaftlicher Zusammenhang besteht. Diese Merkmale müssen grundsätzlich kumulativ erfüllt sein (vgl. zum Ganzen z.B. BFH-Urteil vom 16.12.2009 - I R 56/08, BFHE 228, 356, BStBl II 2010, 492, unter B.II.2.a, m.w.N.). Allerdings kann für bestimmte Unternehmen der räumliche Zusammenhang bei einer besonders engen wirtschaftlichen, technischen und organisatorischen Verbindung in den Hintergrund treten. Dies ist für Unternehmen der Elektrizitätsversorgung höchstrichterlich anerkannt (BFH-Urteil vom 16.11.1965 - I B 249/62 U, BFHE 84, 108, BStBl III 1966, 40; für Unternehmen der Mineralölwirtschaft vgl. BFH-Urteile vom 12.10.1977 - I R 227/75, BFHE 124, 65, BStBl II 1978, 160, unter IV.A.1.; vom 26.02.1992 - I R 58/91, BFH/NV 1992, 766, unter II.; vom 16.12.2009 - I R 56/08, BFHE 228, 356, BStBl II 2010, 492, unter B.II.2.c). Zu beachten bleibt, dass die Anwendung der Ausnahmenvorschrift des § 30 GewStG anstelle der Grundnorm des § 29 GewStG nicht zum Regelfall für die Durchführung der Zerlegung werden darf (BFH-Urteil vom 16.12.2009 - I R 56/08, BFHE 228, 356, BStBl II 2010, 492, unter B.II.2.c). Vor diesem Hintergrund ist bei fehlender räumlicher Verbindung an das Vorliegen eines besonders engen betrieblichen Zusammenhangs zwischen den Betriebsanlagen beziehungsweise Geschäftseinrichtungen ein eher strenger Maßstab anzulegen. Die Feststellung, ob und gegebenenfalls welche einzelnen Betriebsteile aufgrund der genannten Kriterien ein einheitliches Ganzes darstellen, obliegt dem FG (z.B. BFH-Urteile vom 26.02.1992 - I R 58/91, BFH/NV 1992, 766, unter II.; vom 16.12.2009 - I R 56/08, BFHE 228, 356, BStBl II 2010, 492, unter B.II.2.a).
- 48 b) Danach liegen im Streitfall zwei selbständige Betriebsstätten im Sinne des § 12 AO vor.
- 49 aa) Der inländische Teil des Rohrleitungsnetzes (Pipeline) stellt eine Betriebsstätte im Sinne des § 12 Satz 1 AO dar. Diese Anlage fällt zwar nicht bereits unter den Katalog der Regelbeispiele nach § 12 Satz 2 AO. Sie erfüllt aber die gemäß § 12 Satz 1 AO erforderlichen Voraussetzungen, wonach die Annahme einer Betriebsstätte eine Geschäftseinrichtung oder Anlage mit einer festen Beziehung zur Erdoberfläche voraussetzt, die von einer gewissen Dauer ist, der Tätigkeit des Unternehmens dient und über die der Steuerpflichtige eine nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht hat (z.B. BFH-Urteile vom 05.11.2014 - IV R 30/11, BFHE 248, 81, BStBl II 2015, 601, Rz 28,

m.w.N.; vom 18.09.2019 - III R 3/19, Rz 30; BFH-Beschluss vom 18.02.2021 - III R 8/19, BFHE 272, 75, BStBl II 2021, 627, Rz 18).

- 50** (1) Das Rohrleitungsnetz stellt eine feste Geschäftseinrichtung dar, und zwar auch dann, wenn die Rohrleitungen unterirdisch verlaufen. Der Begriff der Betriebsstätte erfordert keinen sichtbaren Bezug der Geschäftseinrichtung oder Anlage zur Erdoberfläche (BFH-Urteil vom 30.10.1996 - II R 12/92, BFHE 181, 356, BStBl II 1997, 12, unter II.1.a bb).
- 51** (2) Das Rohrleitungsnetz ist auch von gewisser Dauer. Dies ergibt sich bereits aus der Art der Geschäftseinrichtung (Pipeline), die auf langfristigen Gebrauch für betriebliche Zwecke angelegt ist.
- 52** (3) Die inländische Rohrleitung dient auch der Tätigkeit des Unternehmens der Klägerin.
- 53** Hierfür reicht schon die Durchleitung (Transport) des ... aus (BFH-Urteil vom 30.10.1996 - II R 12/92, BFHE 181, 356, BStBl II 1997, 12, unter II.1.a dd; vgl. auch FG Düsseldorf, Urteil vom 19.01.2017 - 14 K 2779/14 G, unter III.2.a; Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 28 Rz 29). Denn der Transport von ... durch die Pipeline stellt ein dem Unternehmenszweck der Klägerin dienendes Tätigwerden dar. Das gilt selbst dann, wenn der inländische Teil der Pipeline ein für sich allein nicht funktionstüchtiger Teil einer Gesamtanlage ist, der maßgeblich durch im Ausland befindliche Einrichtungen gesteuert wird (BFH-Urteil vom 30.10.1996 - II R 12/92, BFHE 181, 356, BStBl II 1997, 12, unter II.1.a aa und dd).
- 54** (4) Im Streitfall kann auch dahinstehen, ob eine mehrgemeindliche Betriebsstätte nur zwischen solchen Anlagen bestehen kann, welche zusätzlich die in § 28 Abs. 2 GewStG genannten Merkmale erfüllen. Danach wäre zum Beispiel eine mehrgemeindliche Betriebsstätte bei Anlagen, die der Weiterleitung fester, flüssiger oder gasförmiger Stoffe sowie elektrischer Energie dienen, nur zwischen solchen Gemeinden möglich, in denen diese Stoffe beziehungsweise die Energie abgegeben werden (§ 28 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GewStG; so BFH-Urteil vom 12.10.1977 - I R 226/75, BFHE 123, 500, BStBl II 1978, 111, unter 2., zur alten Rechtslage nach § 16 des Steueranpassungsgesetzes 1934). Denn im Streitfall befanden sich auf dem Gemeindegebiet der Beigeladenen zu 2. bis 5. oberirdische Absperrarmaturen, an denen ... (auch) an Kunden abgegeben wurde. Danach bildet das durch die unterirdischen Rohrleitungen verbundene Netz (vgl. dazu BFH-Urteil vom 12.10.1977 - I R 226/75, BFHE 123, 500, BStBl II 1978, 111, unter 2.b) jedenfalls eine mehrgemeindliche Betriebsstätte zwischen den Beigeladenen zu 2. bis 5.
- 55** Aber auch dann, wenn man diejenigen Gemeinden, auf deren Gebiet sich nur Anlagen befinden, die der Weiterleitung (dem Transport) fester, flüssiger oder gasförmiger Stoffe sowie elektrischer Energie dienen, als Teil der mehrgemeindlichen Betriebsstätte beurteilen wollte, wären diese Gemeinden gleichwohl nach § 28 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GewStG nicht bei der Zerlegung zu berücksichtigen (gleicher Ansicht FG Düsseldorf, Urteil vom 19.01.2017 - 14 K 2779/14 G, unter III.2.b; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 11. Aufl., § 28 Rz 6; anderer Ansicht Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 28 Rz 31; Leister in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2. Aufl., § 28 Rz 50).
- 56** (5) Der sinngemäße Einwand der Klägerin, wonach eine lediglich im Boden verlegte und mit Anschlüssen versehene Rohrleitung --ohne einen zusätzlichen Impuls (von außen)-- für sich nicht der Tätigkeit eines Unternehmens dienen könne, greift nicht durch. Es ist schon unklar, ob hiermit gemeint ist, dass bei der Klägerin für den Transport des ... kein Impuls erforderlich sei. Es wird auch nicht dargelegt, weshalb dieser Umstand rechtlich das Vorliegen einer Betriebsstätte im Sinne des § 12 Satz 1 AO ausschließen soll.
- 57** bb) Unstreitig stellt --bei isolierter Betrachtung-- der auf dem Gemeindegebiet der Beigeladenen zu 1. befindliche Geschäftsleitungs-/Verwaltungssitz eine Betriebsstätte im Sinne des § 12 AO dar. Da dies zwischen den Beteiligten nicht in Streit steht, sieht der erkennende Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 58** cc) Diese beiden Betriebsstätten der Klägerin --der inländische Teil des Rohrleitungsnetzes und der Geschäftsleitungs-/Verwaltungssitz-- stellen keine einheitliche mehrgemeindliche Betriebsstätte dar.
- 59** Die tatsächliche Würdigung des FG, wonach es jedenfalls an einem besonders engen betrieblichen, das heißt wirtschaftlichen, technischen und organisatorischen Zusammenhang zwischen den vorbezeichneten Betriebsstätten fehlt, ist möglich und lässt keinen Verstoß gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze erkennen; sie ist damit für den erkennenden Senat bindend (z.B. BFH-Urteil vom 26.07.2023 - IV R 22/20, BFHE 281, 32, BStBl II 2023, 1091, Rz 25). Die dagegen erhobene Verfahrensrüge ist nicht erfolgreich.

- 60** (1) Nach den für den erkennenden Senat bindenden Feststellungen des FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) sind der Geschäftsleitungs-/Verwaltungssitz und das Rohrleitungsnetz weder durch die Erdoberfläche noch durch ober- oder unterirdische betriebliche Anlagen räumlich miteinander verbunden.
- 61** (2) Zudem durfte das FG mangels eines besonders engen wirtschaftlichen, technischen und organisatorischen Zusammenhangs rechtsfehlerfrei dahinstehen lassen, ob die für bestimmte Unternehmen bejahte Möglichkeit eingreift, den räumliche Zusammenhang in den Hintergrund treten zu lassen.
- 62** Nach den bindenden Feststellungen des FG sind die am Geschäftsleitungs-/Verwaltungssitz der Klägerin beschäftigten Mitarbeiter zu rund 50 % ihrer Arbeitszeit für Drittunternehmen tätig geworden. Bereits hieraus durfte das FG ohne Verstoß gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze schlussfolgern, dass ein besonders enger wirtschaftlicher, technischer und organisatorischer Zusammenhang gefehlt hat. So rechtfertigt der Umstand, dass die Mitarbeiter der Betriebsstätte auf dem Gemeindegebiet der Beigeladenen zu 1. in quantitativer Hinsicht in einem erheblichen Umfang für Dritte tätig geworden sind, in vertretbarer Weise die vorbezeichnete Schlussfolgerung. Denn diese "Fremdtätigkeiten" stehen in keinem Zusammenhang mit dem Betrieb, der Verwaltung und dem Unterhalt des Rohrleitungsnetzes der Klägerin. Bei dieser Sachlage ist es --entgegen der Auffassung der Klägerin-- auch unerheblich, dass das FG die von den Mitarbeitern für das Rohrleitungsnetz der Klägerin ausgeübten Tätigkeiten nicht qualitativ gewürdigt hat. Selbst wenn diese Tätigkeiten für den Betrieb und die Unterhaltung des Rohrleitungsnetzes notwendig gewesen sein sollten, bleibt die vom FG gezogene Schlussfolgerung --insbesondere unter Berücksichtigung des dem § 30 GewStG zugrundeliegenden engen Normverständnisses-- vertretbar. Im Übrigen wird dieses Ergebnis --ohne dass es hierauf noch ankäme-- dadurch gestützt, dass nach den Feststellungen des FG die Überwachung und Steuerung der Pipeline sowie der Absperrarmaturen durch die Betriebszentrale im Ausland erfolgt ist. Danach wurden zentrale technische Aufgaben im Zusammenhang mit dem Betrieb des Rohrleitungsnetzes nicht am Geschäftsleitungs-/Verwaltungssitz ausgeübt.
- 63** (3) Der von der Klägerin geltend gemachte Verfahrensfehler, wonach das FG gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO verstoßen habe, weil es nicht den Vortrag der Klägerin zur Art der von den Mitarbeitern im Geschäftsleitungs-/Verwaltungssitz ausgeübten Tätigkeit qualitativ gewürdigt habe, liegt nicht vor. Denn dieses Vorbringen ist aus der maßgeblichen Sicht des FG nicht entscheidungserheblich gewesen.
- 64** 3. Der Steuermessbetrag war nach § 29 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 GewStG insgesamt der Beigeladenen zu 1. zuzuteilen.
- 65** Gemäß § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG ist Zerlegungsmaßstab das Verhältnis, in dem die Summe der Arbeitslöhne, die an die bei allen Betriebsstätten beschäftigten Arbeitnehmer gezahlt worden sind, zu den Arbeitslöhnen steht, die an die bei den Betriebsstätten der einzelnen Gemeinden beschäftigten Arbeitnehmer gezahlt worden sind. Nach § 29 Abs. 2 GewStG sind bei der Zerlegung die Arbeitslöhne anzusetzen, die in den Betriebsstätten der beteiligten Gemeinden (§ 28 GewStG) während des Erhebungszeitraums (§ 14 GewStG) erzielt oder gezahlt worden sind.
- 66** a) Danach steht der Beigeladenen zu 1. der gesamte Steuermessbetrag zu, weil sich auf dem Gemeindegebiet der Beigeladenen zu 1. die einzige Betriebsstätte befunden hat, in der Arbeitslöhne gezahlt worden sind.
- 67** b) § 28 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GewStG führt --entgegen der Auffassung der Klägerin-- zu keinem abweichenden Ergebnis. Dieser Vorschrift lässt sich nicht entnehmen, dass Gemeinden, in denen der transportierte Stoff ... abgegeben wird, stets ein Anteil am Steuermessbetrag zuzuteilen ist. Sie regelt keine Zerlegungsberechtigung, sondern einen Zerlegungsausschluss für Gemeinden, in denen sich lediglich Anlagen befinden, die der Weiterleitung der Stoffe dienen. Dies ändert jedoch nichts daran, dass ein Steuerpflichtiger, der neben der mehrgemeindlichen Betriebsstätte noch eine einzelgemeindliche Betriebsstätte in einer anderen Gemeinde unterhält, den Steuermessbetrag zunächst nach § 29 GewStG auf die einzel- und die mehrgemeindliche Betriebsstätte zerlegen muss. Greift der Regelzerlegungsmaßstab der Arbeitslöhne nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG ein, führt dies dazu, dass (mehrgemeindliche) Betriebsstätten ohne dort beschäftigte Arbeitnehmer keinen Zerlegungsanteil erhalten (vgl. Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuerrecht, § 28 Rz 29).
- 68** Abweichendes ergibt sich auch nicht aus dem BFH-Urteil vom 14.12.2023 - IV R 2/21 (BStBl II 2024, 481, Rz 58 f.). In dieser Entscheidung hat der erkennende Senat ausgeführt, aus § 28 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GewStG lasse sich folgern, dass der Gesetzgeber bei der Zerlegung die Gemeinden berücksichtigt wissen wolle, in denen eine Abgabe (und keine bloße Weiterleitung) derartiger Stoffe erfolge. Diese Aussage bezieht sich aber nur auf die Zerlegung des Steuermessbetrags, der einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte zuzuteilen ist. Für diese Zerlegung kann die Abgabemenge ein nach § 30 GewStG heranzuziehendes geeignetes sachliches Zerlegungskriterium sein. Im Streitfall steht der mehrgemeindlichen Betriebsstätte hingegen kein Steuermessbetrag zu.

- 69** 4. Das FG ist in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise zu dem Ergebnis gelangt, dass eine vom Zerlegungsmaßstab des § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG abweichende Zerlegung gemäß § 33 Abs. 1 Satz 1 GewStG nicht in Betracht kommt.
- 70** Nach dieser Vorschrift ist der Steuermessbetrag unter der Voraussetzung, dass die Zerlegung nach den §§ 28 bis 31 GewStG zu einem offenbar unbilligen Ergebnis führt, nach einem Maßstab zu zerlegen, der die tatsächlichen Verhältnisse besser berücksichtigt.
- 71** a) Dies kommt nach ständiger Rechtsprechung nur dann in Betracht, wenn eine eindeutige Unbilligkeit von erheblichem Gewicht vorliegt. Eine solche liegt vor, wenn aufgrund der atypischen Umstände des Einzelfalls die sich aus dem groben Maßstab des § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG allgemein ergebende Unbilligkeit offensichtlich übertroffen wird (z.B. BFH-Urteil vom 25.11.2009 - I R 18/08, BFH/NV 2010, 941, unter II.5.a, m.w.N.). Dies ist zum Beispiel dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige in der Betriebsstätte, die nach Art und Umfang von erheblicher Bedeutung ist, auf Dauer und ausschließlich Leiharbeitnehmer (in wesentlicher Zahl) einsetzt, anstatt --wie sonst im Allgemeinen üblich-- die eingesetzten Arbeitskräfte selbst zu beschäftigen, und dadurch der Gemeinde, in der diese Betriebsstätte unterhalten wird, das Gewerbesteueraufkommen aus dieser Betriebsstätte vollständig entgeht (BFH-Urteil vom 26.02.1992 - I R 16/90, BFH/NV 1992, 836, unter II.2.). Eine Unbilligkeit im Sinne des § 33 Abs. 1 Satz 1 GewStG kommt auch dann in Betracht, wenn durch das Vorhandensein einer Betriebsstätte einer Gemeinde andere Lasten als Arbeitnehmerfolgekosten entstehen und diese finanziellen Lasten ins Gewicht fallen und atypisch sind (BFH-Urteil vom 26.08.1987 - I R 376/83, BFHE 151, 452, BStBl II 1988, 201, unter II.B.1.). Hingegen führt allein der Umstand, dass in bestimmten Betriebsstätten keine Arbeitslöhne angefallen sind und deshalb auf diese nur Zerlegungsanteile von 0 € entfallen, nicht zur offenbaren Unbilligkeit des von § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG vorgegebenen Aufteilungsmaßstabs (z.B. BFH-Urteil vom 25.11.2009 - I R 18/08, BFH/NV 2010, 941, unter II.5.a, m.w.N.).
- 72** b) Danach hat das FG zu Recht eine Unbilligkeit im Sinne des § 33 Abs. 1 Satz 1 GewStG verneint.
- 73** Nach den für den erkennenden Senat bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) hatten im Streitfall die Beigeladenen zu 2. bis 5. infolge der auf ihren Gemeindegebieten befindlichen Betriebsstätten keine besonders gewichtigen und atypischen Lasten zu tragen. Das FG durfte den Vortrag der Klägerin, wonach die Abgabestellen für die städtische Infrastruktur ein latentes Risiko darstellen, dahingehend würdigen, dass besonders gewichtige und atypische Lasten mangels Darlegung nicht vorhanden waren. Die von der Klägerin diesbezüglich erhobene Sachaufklärungsrüge, wonach das FG von Amts wegen weiter hätte aufklären müssen, welche Gefahren beziehungsweise Lasten aus der mehrgemeindlichen Betriebsstätte für die Beigeladenen zu 2. bis 5. hätten resultieren können, greift nicht durch. Von einer Begründung wird gemäß § 126 Abs. 6 FGO insoweit abgesehen. Lediglich ergänzend weist der erkennende Senat darauf hin, dass die Beigeladenen zu 2., 4. und 5. in der mündlichen Verhandlung auf Nachfrage besonders gewichtige und atypische --durch das Vorhandensein der Abgabestellen entstandene-- Lasten nicht näher bezeichnen konnten. Soweit die Klägerin im Revisionsverfahren das Vorbringen hierzu weiter substantiiert hat, liegt im Übrigen neuer Tatsachenvortrag vor, der im Revisionsverfahren nicht mehr berücksichtigt werden kann.
- 74** c) Ebenso greift der Einwand der Klägerin nicht durch, das vom FG gefundene Ergebnis widerspreche der ständigen Rechtsprechung, wonach Zerlegungen nicht (ausschließlich) nach Arbeitslöhnen erfolgen. So lagen den von der Klägerin zur Bestätigung ihrer Auffassung zitierten BFH-Urteilen vom 16.11.1965 - I B 249/62 U (BFHE 84, 108, BStBl III 1966, 40) und vom 20.02.1974 - I R 179/72 (BFHE 112, 183, BStBl II 1974, 427) bereits andere Sachverhalte zugrunde. Denn in diesen Verfahren war jeweils eine mehrgemeindliche Betriebsstätte gegeben, so dass die Zerlegung nach Maßgabe des § 30 GewStG zu erfolgen hatte. Abweichendes ergibt sich auch nicht aus dem BFH-Beschluss vom 18.02.2021 - III R 8/19 (BFHE 272, 75, BStBl II 2021, 627), weil in diesem Verfahren überhaupt keine Zerlegung durchzuführen war.
- 75** 5. Schließlich scheidet auch eine abweichende Zerlegung nach § 33 Abs. 2 GewStG aus. Die Einigung vom 22.06.1992 entfaltet --wie vorstehend ausgeführt (dazu oben B.II.2.b bb)-- keine Bindungswirkung.
- 76** V. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO. Etwaige außergerichtliche Kosten der Beigeladenen sind nicht aus Billigkeitsgründen zu erstatten (§ 139 Abs. 4 FGO). Diese haben keine Sachanträge gestellt oder anderweitig das Verfahren wesentlich gefördert.