

FG Düsseldorf, Urteil vom 19.01.2017 –14 K 2779/14 G

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens mit Ausnahme der außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen zu 1) bis 3), die diese selber tragen.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

Die Klägerin ist eine kreisangehörige Stadt mit einer Einwohnerzahl von *unter 50.000* Einwohnern. Im Stadtgebiet der Klägerin befinden sich zwei sogenannte Ausspeisungsstellen, in denen Gas in die Gasversorgungsleitungen des Regionalversorgers A (nachfolgend A) übernommen wird, um es an die Endverbraucher weiter zu leiten.

Die Klägerin war bis 2007 an der Gewerbesteuerzerlegung der Beigeladenen zu 1), der B SE (früher B AG) als Organträgerin über den Teilkonzern B 1 AG (nachfolgend ...) in zerlegungsrechtlicher Hinsicht beteiligt. Die Zerlegung erfolgte durch eine Oberverteilung und diverse Unterverteilungen. Im Jahr 2007 betrug der Zerlegungsanteil der Klägerin 58.283,94 Euro und entsprach einem Anteil von 0,04936 % am Gewerbesteuermessbetrag der B SE. Im Jahr 2007 beliefen sich die Gewerbesteuereinnahmen der Klägerin auf 221.472 Euro.

Ursprünglich waren in den Teilkonzern B 1 AG die Teilkonzerne C GmbH (nachfolgend ...), die den Transport von Erdgas über ein Fernleitungsnetz betreibt, und die B 2 GmbH (...), die Gasspeicher unterhält, eingegliedert. Bis zum 30.09.2007 erfolgte der Gastransport auf der Basis einer Kette von Einzelverträgen und die Gasabgabe an die Kunden der B 1 AG. Ausgehend von der Annahme einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte der B 1 AG, die sich auch auf das Gemeindegebiet der Klägerin erstreckte, nahm der Beklagte nach § 30 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) die Unterzerlegung

- 10 % Kapitalfaktor (Anlagevermögen)

- 40 % Gasabsatz (Betriebseinnahmen)

- 50 % Arbeitnehmer.

Im Hinblick auf die Anwendung des Zerlegungsmaßstabes Gasabsatz fanden bei der Unterzerlegung für die B 1 AG auch Gemeinden Berücksichtigung, in denen sich – wie bei der Klägerin - nur Gasausspeisestellen in die lokalen Netze der Regionalversorger befinden.

Mit Wirkung vom 01.01.2008 übertrug die B 1 AG das Gastransport- und das Gasspeichergeschäft auf die C GmbH und die B 2 GmbH. Bezogen auf die C GmbH fand eine Übertragung des bundesweiten Transportnetzes mit den dazugehörigen Betriebsanlagen statt. Die Maßnahme erfolgte zur Erfüllung der regulatorischen Anforderungen nach dem Energiewirtschaftsgesetz (EnWG) vom 07.07.2005 im Hinblick die Liberalisierung des Energiemarktes (Entflechtung von Leitungsnetzen und Energievertrieb). Ab dem 01.10.2007 gilt nach § 20 Abs. 1b EnWG das sog. Zweivertragsmodell, wonach der Gastransport auf der Basis von zwei Verträgen, einem Einspeise- und einem Ausspeisevertrag mit dem jeweiligen Netzbetreiber durchgeführt wird. Die Übergabe des Erdgases vom Gaslieferanten an den Regionalversorger erfolgt nicht mehr an den Gasausspeisestellen, sondern an einem sogenannten virtuellen Handelspunkt.

Ab dem Veranlagungszeitraum 2008 zog der Beklagte mehrgemeindliche Betriebsstätten der C GmbH in die Gewerbesteuerzerlegung der Beigeladenen zu 1) ein. Die Unterverteilung nahm der Beklagte zu 50 % über den Faktor Kapital und zu 50 % über den Faktor Arbeitslöhne vor. Den bisherigen Faktor Gasabsatz sah der Beklagte nicht mehr als geeigneten Maßstab an, da die C GmbH kein Gasgeschäft betreibe.

Der Beklagte erließ unter dem 06.12.2012 gegenüber der Klägerin sowie weiteren 347 Gemeinden Bescheide über die Bekanntgabe der Zerlegung der Gewerbesteuer-Messbeträge 2008 bis 2010 für die B SE. Auf die Klägerin entfiel ein Zerlegungsanteil von 0 Euro. In den an die Klägerin gerichteten Bescheiden wird hinsichtlich der Zerlegungsgrundlagen ausgeführt, dass Zerlegungsmaßstab das Verhältnis der Arbeitslöhne gemäß § 29 GewStG sei. Auf die Arbeitslöhne von insgesamt 982.276.000 Euro entfalle hinsichtlich der Klägerin ein Anteil von 0. Den Bescheiden war ein Informationsschreiben an die Klägerin im Hinblick auf die Beteiligung an der Zerlegung des Gewerbesteuer-Messbetrages der B SE über die Teilkonzerne B 1 AG, C GmbH und B 2 GmbH beigefügt, aus denen sich die beteiligten Gemeinden sowie die Zerlegungsmaßstäbe für die Unterverteilung in den betreffenden Teilkonzernen ergeben. In dem Schreiben wird u.a. ausgeführt: Aufgrund der ab dem 01.01.2008 geltenden regulatorischen Anforderungen bestehe bei der B 1 AG hinsichtlich des regulierten Gastransportnetzes keine mehrgemeindliche Betriebsstätte mehr bzw. habe die Bedeutung der mehrgemeindlichen Betriebsstätte durch die Übertragung des Erdgasnetzes auf die C GmbH und der Erdgasspeicher auf die B 2 GmbH erheblich an Bedeutung verloren und es sei somit eine Annäherung an den Regelzerlegungsmaßstab nach § 29 Abs. 1 Nr. 1 GewStG geboten. Gleichzeitig bestünden jedoch ab dem 10.01.2008 bei der C GmbH und der B 2 GmbH mehrgemeindliche Betriebsstätten, die jeweils in eine Zerlegung gemäß § 30 GewStG einzubeziehen seien. Bei den beiden genannten Teilkonzernen sei der bisherige Faktor „Gasabsatz (Betriebseinnahmen)“ der B 1 AG kein geeigneter Maßstab, da weder die C GmbH noch die B 2 GmbH ein Erdgasvertriebsgeschäft betreibe.

Gegen die Bescheide legte die Klägerin am 20.12.2012 Einspruch ein. Der Einspruch blieb erfolglos. Gegen die Einspruchsentscheidung vom 28.07.2014 hat die Klägerin am 29.08.2014 Klage erhoben. Zur Begründung trägt sie unter Einbeziehung ihres Einspruchsvorbringens vor: Ab dem 01.01.2008 seien keine Veränderungen eingetreten, die nach ihrer jahrzehntelangen Beteiligung an der Gewerbesteuerzerlegung der B SE eine Nichtberücksichtigung rechtfertigen könnten. Ihrer Beteiligung habe immer die zutreffende Annahme zu Grunde gelegen, dass das Gasversorgungsnetz der B 1 AG eine mehrgemeindliche Betriebsstätte nach § 30 GewStG darstelle, die sich im Hinblick

auf Leitungen sowie Ausspeisestellen auf ihr Stadtgebiet erstrecke. Soweit dies voraussetze, dass alle Teile der mehrgemeindlichen Betriebsstätte in der jeweiligen Gemeinde je für sich die Merkmale einer Betriebsstätte erfüllten, sei dies bezogen auf die Anlagenanteile auf ihrem Stadtgebiet der Fall. Hierzu werde auf das Urteil des Finanzgerichts (FG) Köln vom 01.12.2006 2 K 6440/03 verwiesen, worin das Gericht selbst für jedes unterirdisch verlaufende Kabel des landesweiten Telefonnetzes die Eigenschaften einer Betriebsstätte anerkenne. Das Gericht leite die Annahme einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte nicht aus dem Vorliegen sogenannter Abschlusspunkte Linientechnik (APL) ab. Die vom FG Köln vorgenommene Einordnung lasse sich ohne weiteres auf den vorliegenden Streitfall übertragen. Bei den zum Gasverteilungsnetz gehörenden und auf ihrem Stadtgebiet verlegten Einrichtungen handle es sich um körperliche Anlagen mit fester Beziehung zur Erdoberfläche wie bei Telefonleitungen -. Es sei unschädlich, dass die Anlagen ausschließlich unterirdisch verlegt seien. Der für die Annahme einer Betriebsstätte erforderliche feste Bezug zur Erdoberfläche werde hierdurch nach einem Urteil des BFH vom 30.10.1996 II R 12/92 nicht beeinträchtigt. Das Gasverteilnetz auf ihrem Stadtgebiet sei im Hinblick auf den räumlichen Zusammenhang Bestandteil einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte, da der Leitungszusammenhang eine „betriebspezifisch bedingte“ Verbindung der Betriebsanlagen zur Gasverteilung als originärem Betriebszweck ermögliche. Es handle sich auch um eine mehrgemeindliche Betriebsstätte der B 1 AG als Nutzerin, da die eigentumsrechtliche Zuordnung nicht entscheidend sei. Die C GmbH räume als entflochtene Eigentümerin Nutzern wie der B 1 AG laufend das Recht zur Nutzung des Netzes auf vertraglicher Grundlage ein.

Eine andere Beurteilung sei auch nicht im Hinblick auf die auf der Entflechtungsvorgabe fußende Übertragung des Eigentums am Gasverteilungsnetz auf die C GmbH gerechtfertigt, die nach Auffassung des Beklagten dazu führe, dass die durch das Gasverteilungsnetz gebildete mehrgemeindliche Betriebsstätte der B 1 AG nicht mehr existiere. Der Auffassung des Beklagten sei entgegenzuhalten, dass die Entflechtungsvorgabe für Netz und Vertrieb gerade nicht mit der Zielsetzung verbunden gewesen sei, relevante Aufkommensverschiebungen zwischen den jeweiligen Standortkommunen eines Versorgungsnetzes im Vergleich zu den bisherigen Zerlegungsergebnissen zu veranlassen. Vielmehr habe das Bundesministerium der Finanzen im BMF-Schreiben vom 15.08.2005 IV B 7 – G 1450 – 7/05 ausdrücklich erklärt, dass auch nach der Entflechtung hinsichtlich der bisher durch die Leitungen verbundenen Betriebsstätten eine mehrgemeindliche Betriebsstätte gemäß § 30 GewStG vorliege. Dies gelte auch unter Berücksichtigung der von der Finanzverwaltung für die genannte rechtliche Einordnung herangezogenen Voraussetzung, wonach der für die Annahme einer weiterbestehenden mehrgemeindlichen Betriebsstätte erforderliche räumliche Zusammenhang der Netz-Infrastruktur nur dann angenommen werden könne, wenn die Nutzung der Leitungsinfrastruktur durch den Versorger auf Grundlage einer gesicherten Rechtsposition erfolge. Die Grundlage für die gesicherte Rechtsposition des Versorgers ergebe sich aus dem mit der C GmbH als Eigentümerin geschlossenen Ein- und Ausspeisevertrag. Nach § 4 der Geschäftsbedingungen für den Ein- und Ausspeisevertrag sei der Transportkunde explizit zur Nutzung des Netzes zwischen den Referenzpunkten bis zum Ausspeisepunkt berechtigt. In Konsequenz der durch die schuldrechtliche Absicherung von den entflochtenen Vertriebsunternehmen vorgenommenen Gasdurchleitung stelle das Leitungsnetz weiterhin eine mehrgemeindliche Betriebsstätte dar. Für die Beurteilung sei die Tatsache der Nutzung des Leitungsnetzes durch weitere Gasversorger unmaßgeblich, da die Nutzung der Leitungsinfrastruktur durch mehr als einen Nutzer gerade das Ziel der Entflechtungsvorgabe sei

und die für die Annahme einer Betriebsstätte erforderliche Nutzungsbefugnis nach dem BFH-Urteil vom 14.07.2004 I R 106/03 nicht das Recht zur alleinigen Nutzung voraussetze.

Es könne ferner – entgegen der Auffassung des Beklagten - nicht davon ausgegangen werden, dass im Falle der Annahme einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte der B 1 AG kein Beteiligungsanspruch bei der Zerlegung zustehe. Zwar folge aus dem Vorliegen einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte nicht zwangsläufig ein Anspruch einer Standortgemeinde auf eine über den Zerlegungsbetrag von 0 Euro hinausgehende Beteiligung. Maßgebend sei vielmehr, dass der durch § 30 GewStG definierte Zerlegungsmaßstab anhand der Lage der örtlichen Verhältnisse unter Berücksichtigung der durch die Betriebsstätte vorhandenen Gemeindelasten vor Ort eine Beteiligung gebiete. Bei der insoweit von der Behörde zu treffenden Entscheidung handle es sich nicht um eine Ermessensentscheidung, sondern um die Anwendung unbestimmter Rechtsbegriffe, die der vollen gerichtlichen Kontrolle unterlägen. Vorliegend leite der Beklagte aus der Tatsache, dass das Gasversorgungsnetz keine mehrgemeindliche Betriebsstätte der B 1 AG darstelle, ab, dass hinsichtlich der auf die B 1 AG bezogenen Gewerbesteuerzerlegung nur der Faktor der Arbeitslöhne heranzuziehen sei. Dies erweise sich aber im Hinblick auf die durch § 30 GewStG gebotenen Zerlegungsmaßstäbe und unter Berücksichtigung der Rechtsprechung zur leitungsbezogenen Infrastruktur als rechtswidrig, da die vor Ort vorhandene Leitungsverlegung nach § 30 GewStG Zerlegungsrelevanz habe. Einer Zerlegungsbeteiligung stehe entgegen der Auffassung des Beklagten auch § 28 Abs. 2 Satz 1 GewStG nicht entgegen. Sie – die Klägerin - sei aufgrund der beiden Stellen zur Abgabe des Gases an den örtlichen Regionalversorger auf ihrem Gemeindegebiet keine „Nur-Durchleitungsgemeinde“ im Sinne der genannten Regelung. Hieran ändere auch das nunmehr existierende Zweivertragssystem nach § 20 Abs. 1b EnWG nichts. Vielmehr werde durch die netzbezogene Entgeltzuordnung belegt, dass an den Netzkoppelungspunkten bzw. Ausspeisepunkten eine relevante Gasabgabe stattfinde. Der Umstand des Vorhaltens von Ausspeisestellen erfordere im Hinblick auf die damit verbundenen Gemeindelasten ihre Berücksichtigung bei der Zerlegung. Mit dem physischen Übergang von Gas aus dem Übertragungsnetz in das nachgelagerte Regionalnetz sei ein komplexer technischer Vorgang verbunden. Dieser erfordere unter anderem einen abgestimmten Druckausgleich von 40 bar (ankommend) auf 7 bis 8 bar für die Erfordernisse des regionalen Verteilernetzes. Dieser Vorgang könne hinsichtlich der Lasten und Risikogesichtspunkte nicht lediglich dem übernehmenden Netzbetreiber zugeordnet werden. Ausspeisung und Übernahme stellten vielmehr kommunizierende, aufeinander bezugnehmende Vorgänge dar. Gerade das Vorhalten des Ausspeisepunktes begründe ortsbezogen einen erhöhten technischen Aufwand. Damit seien über die Verlegung bloßer Versorgungsleitungen hinausgehende Betriebsrisiken verbunden. Hieraus resultierten für ihre Gemeinde gesteigerte Anforderungen, etwa im Hinblick auf den örtlichen Brandschutz. Ihre Zuordnung nach der Feuerwehrverordnung D zur Risikoklasse B 4, Stufe 1 im Vergleich zur nächst geringeren Risikoklasse beruhe insbesondere auch auf dem Vorhandensein des Gasleitungssystems nebst der Ausspeisestellen. Hierdurch würden Mehrkosten im Grundausbereitungsgebiet von 465.000 Euro und daran anknüpfende Folgekosten ausgelöst. Ferner gehe mit dem Vorhandensein der Gasleitungen das Erfordernis eines 10 Meter breiten Schutzstreifens einher, womit u.a. ein Bauverbot auf der Fläche des Schutzstreifens verbunden sei. Die damit verbundene Einschränkung der Nutzbarkeit führe zu einer Reduzierung der Nutzung und Werthaltigkeit ihres Eigentums.

Zudem würden durch das Vorhandensein des Gasleitungssystems nebst Ausspeisestellen umfangreiche Abstimmungserfordernisse ausgelöst. Im Jahre 2003 und in den Vorjahren seien im

Rahmen der Fortschreibung des Flächennutzungsplanes Anregungen und Hinweise der damaligen B 1 AG u.a. durch die aufgrund der Ferngasleitungen bedingten Bbauverbote im Rahmen beschränkt persönlicher Dienstbarkeiten berücksichtigt worden. Gleichmaßen bestehe eine auf die B 1 AG bezogene Dienstbarkeit, eine Leitungssperreinrichtung zu errichten und zu betreiben. Zugleich folge aus den bestehenden Leitungsrechten ein erhöhter Arbeits- und Koordinationsaufwand im Rahmen von Baulandumlegungen und Straßenbaumaßnahmen. Dies bedingte unter Zerlegungsgesichtspunkten ihre Beteiligung.

Darüber hinaus sei nach dem BFH-Urteil vom 28.10.1987 I R 275/83 bei dem Vorhandensein von Betriebsanlagen grundsätzlich auf korrespondierende kommunale Lasten zu schließen, die eine Zerlegungsbeteiligung erforderten. Hiermit im Zusammenhang stehe, dass eine konkrete Bezifferung der aus der örtlichen Präsenz einer Betriebsstätte resultierenden Gemeindelasten im Hinblick auf den Dauercharakter der damit verbundenen Aufgaben weder möglich und auch nicht notwendige Voraussetzung für eine Berücksichtigung bei der Zerlegung nach § 30 GewStG sei. Für die Bezifferung der ihr entstehenden Lasten im Rahmen einer Schätzung sei aus ihrer Sicht im Hinblick auf die unveränderten tatsächlichen Verhältnisse lastenadäquat an den ihr zuletzt im Jahr 2007 zugeordneten Zerlegungsanteil am Gewerbesteuermessbetrag von ca. 60.000 Euro anzuknüpfen.

Die virtuelle bzw. fiktive Betrachtungsweise des Gashandels könne entgegen den tatsächlichen Verhältnissen keinen Einfluss auf die im Rahmen des § 30 GewStG maßgeblichen örtlichen Verhältnisse sowie die ergänzende lastenbezogene Betrachtungsweise haben. Die der Netznutzung zugrunde liegenden Verträge sähen auch im Zusammenhang mit der kapazitätsorientierten Gas-Vermarktung Allokationsregelungen vor, die eine Zuordnung des Gasabsatzes zu Lieferanten eröffneten. Das aus dem Netz der B 1 AG /C GmbH abgegebene Gas werde in ihrem Stadtgebiet erfasst und gezahlt. Mit der aufgrund dessen eröffneten Allokations- und Zuordnungsmöglichkeit habe sich der Beklagte im Hinblick auf seine unzutreffenden Ausgangsannahmen nicht auseinandergesetzt. Aufgrund dessen sei dem Billigkeitsansatz des § 30 GewStG nicht entsprochen worden.

Selbst wenn jedoch der virtuelle Gasabsatz örtliche Zuordnungsprobleme aufwerfen sollte, müsse der Beklagte dem im Hinblick auf ihre grundsätzliche Beteiligung im Rahmen einer näherungsweisen Schätzung Rechnung tragen. Hierfür könne etwa an die früheren Zerlegungsanteile der jeweiligen Standortkunden angeknüpft werden, die gegebenenfalls allokationsabhängig fortzuschreiben seien. Die vom Beklagten vorgenommene Verweigerung jeder Beteiligung an der Gewerbesteuerzerlegung bezogen auf den Teilkonzern B 1 AG werde den Anforderungen des § 30 GewStG jedenfalls nicht gerecht.

Hilfsweise, für den Fall einer abweichenden rechtlichen Beurteilung, werde geltend gemacht, dass jedenfalls eine Zerlegungsbeteiligung auf der Ebene der Unterverteilung des im Organkreis der B SE auf den Teilkonzern C GmbH entfallenden Gewerbesteuer-Messbetragsanteils vorzunehmen sei. Die Netzinfrastruktur stelle eine mehrgemeindliche Betriebsstätte der C GmbH im Sinne des § 30 GewStG dar. Der Ausschlussbestand des § 28 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GewStG greife nicht, da sie aufgrund der beiden Ausspeisestellen auf ihrem Stadtgebiet und der damit verbundenen Druckanpassung nicht „Nur-Durchleitungsgemeinde“ sei. Insoweit werde auf das Vorbringen zur Begründung einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte auf der Ebene der B 1 AG verwiesen. Da es sich bei Gas im

Unterschied zu Strom gemäß § 90 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) um eine Sache handele, finde auf ihrem Stadtgebiet ein Besitzwechsel statt, der als Abgabe im Sinne des § 28 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GewStG zu qualifizieren sei. Darüber hinaus liege auch ein Veräußerungsgeschäft als Anknüpfungspunkt für eine Abgabe vor. Denn trotz des durch die Regulierung vorgegebenen Zweivertragsmodells bleibe eine entgeltbezogene Zuordnung der Durchleitung zu den einzelnen Netzen unberührt. Dies entspreche auch den regulatorischen Vorgaben. Nach § 25 der Allgemeinen Geschäftsbeziehungen für den Ein- und Ausspeisevertrag bleibe der Transportkunde unmittelbarer Entgeltschuldner der C GmbH, auch wenn jedem Netzbetreiber das auf sein Netz bezogene Entgelt zustehe. Aufgrund dessen sei die physisch unstreitige Übergabe von Gas der C GmbH an den örtlichen Versorger im Stadtgebiet auch als Abgabe im Sinne des § 28 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GewStG zu qualifizieren. Eine andere Beurteilung stünde im Widerspruch zur Ratio des Ausschlusstatbestandes, die darin bestehe, die bloße Durchleitung von Stoffen oder Energie in einem geschlossenen Netzzusammenhang von einer Zerlegungsrelevanz auszuschließen. Vorliegend ende mit der Gasabgabe an den örtlichen Versorger die entgeltpflichtige Netzbereitstellung der C GmbH. Im Kontext einer Zerlegung bei der C GmbH seien die nutzungs- und netzbezogenen Entgelte eine taugliche Bezugsgröße für die Zerlegung. Jedenfalls sei zumindest im Schätzungswege eine Beteiligung geboten.

Soweit der Beklagte davon ausgehe, dass die angefochtene Zerlegung gemäß der Maßstäbe des § 33 GewStG nicht unbillig sei, sei dies bereits im Ansatz fehlerhaft. Denn eine Anwendung des § 33 GewStG scheide bei einer Zerlegung nach § 30 GewStG aus, da eine unbillige Zerlegung im Sinne des § 33 GewStG nie nach Lage der örtlichen Verhältnisse unter Berücksichtigung der durch das Vorhandensein der Betriebstätte erwachsenden Gemeindelasten erfolgt sein könne.

Die Klägerin beantragt,

den Beklagten unter Aufhebung der Zerlegungsbescheide 2008 bis 2010 für die B SE jeweils vom 06.12.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.07.2014 zu verpflichten, unter Berücksichtigung der Rechtauffassung des Gerichts über ihre Beteiligung an der Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrages der B SE für 2008 bis 2010 zu entscheiden.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er macht unter Einbeziehung der Gründe der Einspruchsentscheidung geltend: Entgegen der Auffassung der Klägerin seien bereits die Voraussetzungen für eine mehrgemeindliche Betriebsstätte i. S. des § 30 GewStG nicht erfüllt. Da die B 1 AG an den Ausspeisestellen keine eigenen Anlagen zur Gasausspeisung betreibe und diese Anlagen ihr auch nicht zur Nutzung überlassen seien, komme dem Leitungsnetz der C GmbH kein verbindendes Element zu, das zum Vorliegen einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte führe. Der Transport des Gases erfolge in Form einer kapazitätsbezogenen Abwicklung. Von den Transportkunden würden Ein- und Ausspeisekapazitäten gebucht ohne Festlegung eines transaktionsabhängigen Transportpfades. Hierfür spreche auch, dass die Nämlichkeit des Gases bei der Ausspeisung nicht gewahrt sei.

Entgegen der Auffassung der Klägerin handle es sich bei § 4 der Geschäftsbedingungen der C GmbH für Ein- und Ausspeiseverträge nicht um ein Miet- oder Pachtverhältnis. Geregelt würden nur die Rechte und Pflichten der Vertragsparteien (Transportkunde und Netzbetreiber) im Rahmen des Zweivertragsmodells. Der Transportkunde schließe keinen Durchleitungsvertrag mit einem bestimmten Netzbetreiber, weshalb die Nutzung des Netzes nicht auf einer gesicherten Rechtsposition beruhe.

Eine andere Beurteilung sei auch nicht aufgrund des Urteils des FG Köln vom 11.12.2006 2 K 6449/06 zum landesweiten Telefonnetz geboten. Denn in dem Urteilsfall würden jeder Gemeinde sogenannten Abschlusspunkte Linientechnik (APL) oder Kabelverzweiger (KVs) zugeordnet, die als Betriebsvorrichtungen in den jeweiligen Gemeinden anerkannt worden seien.

Selbst wenn man weiterhin davon ausgehe, dass eine mehrgemeindliche Betriebsstätte bezogen auf die B 1 AG vorliege, könne der Faktor „Gasabsatz auf dem Gemeindegebiet“ kein maßgebliches Kriterium für die Zerlegung sein. Denn es sei objektiv unmöglich geworden, den Gasfluss in das jeweilige Gemeindegebiet einem bestimmten Anbieter zuzuordnen. Seit 2008 sei nach den Angaben der B SE nicht mehr feststellbar, wieviel Gas von welchem Lieferanten jeweils durch die einzelnen Gemeinden fließe.

Die C GmbH werde als Organgesellschaft ebenfalls in die Gewerbesteuerzerlegung der B SE einbezogen. Das Leitungsnetz der C GmbH erstrecke sich zusammen mit den Mess- und Regelanlagen über mehrere Gemeinden, so dass eine mehrgemeindliche Betriebsstätte vorliege. Für die Unterzerlegung gelte nach § 30 GewStG der Grundsatz, dass sich die Zerlegung nach den örtlichen Verhältnissen unter Berücksichtigung der durch das Vorhandensein der Betriebsstätte erwachsenden Gemeindelasten richten müsse. Welche Maßstäbe im Einzelnen anzulegen seien, werde durch das Gesetz nicht bestimmt. Aufgrund dessen sei der Behörde im Rahmen der Ermessensausübung ein Spielraum eingeräumt, der nach § 33 GewStG nur insofern eingeschränkt werde, als die Zerlegung nicht zu einem offenbar unbilligen Ergebnis führen dürfe. Andererseits könne die Zerlegung nicht nach freiem Ermessen vorgenommen werden, sondern müsse den Grundsätzen entsprechen, die von der Rechtsprechung des BFH zu § 30 GewStG aufgestellt worden seien. Die Rechtsprechung fordere im Anwendungsbereich des § 30 GewStG neben dem Faktor „Wohnen der Arbeitnehmer“ stets die Berücksichtigung eines weiteren Faktors. Dem sei vorliegend dadurch Rechnung getragen worden, dass neben dem Faktor „Wohnen der Arbeitnehmer“ der Faktor „Betriebsanlagen“ zu 50 % berücksichtigt worden sei. Der für Versorgungsunternehmen zusätzlich entwickelte Faktor „Gasabgabe“ könne im Fall der C GmbH nicht herangezogen werden, da die Gesellschaft nur den Transport fremden Gases übernehme und selbst keine Einnahmen aus einem Gasabsatz erziele. Darüber hinaus sei die Steuerpflichtige nicht in der Lage, entsprechende Daten zum Gasabsatz zu liefern.

Es befinde sich kein Anlagevermögen der C GmbH auf dem Gemeindegebiet der Klägerin. Bei dem Zerlegungskriterium „Anlagevermögen“ seien nur feste oberirdische Anlagen, z.B. Verdichteranlagen, Lagergebäude, Betriebs- und Sozialgebäude zu berücksichtigen. Das Leitungsnetz selbst sei bei den Betriebsanlagen grundsätzlich nicht maßgeblich, da nach § 28 Abs. 2 Nr. 2 GewStG unterirdisch verlegte Fernleitungsnetze keine Betriebsstätte darstellen würden. Die sich auf dem Gemeindegebiet

der Klägerin befindenden Erdgasübernahmestationen seien - was unstreitig ist - Anlagevermögen der A und daher nicht der C GmbH zuzurechnen.

Die Festlegung des Zerlegungsmaßstabes werde auch nicht durch § 33 GewStG eingeschränkt. Die Regelung sei eng auszulegen und nur in Ausnahmefällen anzuwenden. Eine Unbilligkeit i. S. des § 33 GewStG müsse von erheblichem Gewicht sein und sei nur dann gegeben, wenn der Gemeinde durch die Betriebsstätte wesentliche Lasten, insbesondere Arbeitnehmerfolgekosten erwachsen würden, die bei der Zerlegung keine Berücksichtigung fänden. Nach dem BFH-Urteil vom 09.10.1975 VI R 114/73 sei bei einer betrieblich bedingten Sicherheitszone für ein verhältnismäßig großes Gemeindegebiet bei einer geringen Zahl von Arbeitnehmern keine vom Regelmaßstab abweichende Zerlegung nach § 33 GewStG gerechtfertigt. Entsprechend seien die Gemeindelasten im Streitfall zu bewerten. Die vorgetragenen Berücksichtigungserfordernisse der Gasinfrastruktur und die Abstimmungsobliegenheiten begründeten keine Gemeindelasten, die sich über die Ausgaben direkt auf den gemeindlichen Haushalt auswirken würden.

Mit Beschluss vom 07.03.2016 hat der Senat beschlossen, abgesehen von der Gewerbesteuerschuldnerin nach § 60a Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) nur diejenigen an der Zerlegung beteiligten Gemeinden beizuladen, die dies bis zum 31.07.2016 beantragen. Auf die Gründe des Beschlusses wird verwiesen. Die Marktgemeinde E hat mit Schriftsatz vom 09.06.2016 und die Stadt F hat mit Schriftsatz vom 27.06.2016 eine Beiladung beantragt.

Die Beigeladene zu 2) verweist zur Sache – ohne eigenen Sachantrag – hinsichtlich der Frage, ob nach der Übertragung des Gasleitungsnetzes mit den dazugehörigen Gasausspeisungsstellen auf die C GmbH diese als Betriebsstätten der B 1 AG anzusehen seien, auf das Urteil des BFH vom 24.08.2011 I R 46/10 und die Urteile des FG Münster vom 24.08.2011 I R 46/10 und vom 15.08.2013 9 K 311/11 G.

Hinsichtlich des Ergebnisses der ergänzenden Befragung der Beteiligten in der mündlichen Verhandlung wird auf die Sitzungsniederschrift vom 19.01.2017 und hinsichtlich der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes auf den Inhalt der Schriftsätze nebst Anlagen und der Steuerakten verwiesen.

Entscheidungsgründe:

Die auf Aufhebung der angefochtenen Zerlegungsbescheide 2008 bis 2010 vom 06.02.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.07.2014 gerichtete Anfechtungsklage ist nicht begründet.

Eine Rechtsverletzung i. S. des § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO ist nicht gegeben, weil die Klägerin bereits die Voraussetzungen des § 28 Abs. 1 GewStG für eine Beteiligung an der Zerlegung des Gewerbesteuer-Messbetrages der B SE nicht erfüllt.

Infolgedessen scheidet eine Rechtsverletzung durch die demgegenüber vom Beklagten vorgenommene Zerlegungsbeteiligung der Klägerin mit der Zuweisung eines Zerlegungsanteils von 0 Euro, die nach Auffassung des Senats ungeachtet der fehlenden Voraussetzungen für eine Zerlegungsbeteiligung der Klägerin nicht zu beanstanden wäre, aus.

I. Nach § 28 Abs. 1 GewStG setzt ein Anspruch auf Berücksichtigung bei der Zerlegung eines einheitlichen Gewerbesteuer-Messbetrages voraus, dass entweder Betriebsstätten zur Ausübung eines Gewerbes in mehreren Gemeinden unterhalten werden (§ 28 Abs. 1 Satz 1 GewStG) oder sich eine Betriebsstätte über mehrere Gemeinden erstreckt (sogenannte mehrgemeindliche Betriebsstätte i. S. des § 28 Abs. 1 Satz 2 1. Halbsatz GewStG). Bildet bei mehreren Betriebsstätten in verschiedenen Gemeinden eine Betriebsstätte eine mehrgemeindliche Betriebsstätte, ist eine mehrfache Zerlegung durchzuführen, nämlich die Zerlegung auf die einzelnen Betriebsstätten nach § 28 Abs. 1 Satz 1 GewStG (sogenannte Oberzerlegung) und die Zerlegung des auf die mehrgemeindliche Betriebsstätte entfallenden Betrages auf die beteiligten Gemeinden (sogenannte Unterzerlegung; vgl. Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Auflage, § 28 Rn. 4).

II. An der Oberzerlegung des Gewerbesteuer-Messbetrages der Beigeladenen zu 1) nach §§ 28 Abs. 1 Satz 1, 29 GewStG ist die Klägerin bereits wegen einer fehlenden örtlichen Anknüpfung an ihr Gemeindegebiet nicht zu beteiligen. Unstreitig ist, dass weder die B SE als Organträger noch die B 1 AG oder die C GmbH als Organgesellschaften, deren Betriebsstätten nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG als Betriebsstätten des Organträgers gelten, eigenständige Betriebsstätten auf dem Gemeindegebiet der Klägerin unterhalten.

III. Die Klägerin ist an der Zerlegung des Gewerbesteuer-Messbetrages der Beigeladenen zu 1) auch nicht im Wege einer Unterzerlegung über die Organgesellschaften B 1 AG oder C GmbH als mehrgemeindliche Betriebsstätten i. S. der §§ 28 Abs. 1 Satz 2 1. Halbsatz, 30 GewStG zu beteiligen.

1. Der Annahme einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte der B 1 AG auf dem Gemeindegebiet der Klägerin steht bereits entgegen, dass die dort befindlichen Gasleitungen - unabhängig von der Frage einer Nutzungsbefugnis der B 1 AG hieran – der B 1 AG nicht „zur Ausübung des Gewerbes“ i. S. des § 28 Abs. 1 Satz 1 GewStG dienen und es aufgrund dessen an einer sachlichen Anknüpfung an das Gemeindegebiet der Klägerin fehlt .

a) Nach dem Wortlaut des § 28 Abs. 1 Satz 1 GewStG ist sowohl für das Vorliegen einer eigenständigen Betriebsstätte als auch einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte erforderlich, dass die in oder mit der Einrichtung ausgeübte Tätigkeit unmittelbar der Ausübung des Gewerbes in der Gemeinde dient (vgl. BFH-Urteile vom 18.03.1976 IV R 168/72, Bundessteuerblatt – BStBl - II 1976, 365 und vom 10.02.1988 VIII R 159/84, BStBl II 1988, 653; Güroff in Glanegger/Güroff, a.a.O., § 28 Rn. 3c; Sarazin in Lenski/Steinberg, GewStG, § 28 Rn. 13 f.).

Die auf dem Gemeindegebiet der Klägerin befindlichen Gasleitungen der C GmbH dienen nicht dem Gewerbebetrieb der B 1 AG. Die B 1 AG erfüllt mit Hilfe der Gasleitungen keine dem Gegenstand ihres Gewerbebetriebes zuzuordnende Tätigkeit. Dieser besteht im Gasvertrieb in Form des Verkaufs von Gas und nicht im Gastransport. Vor der Entflechtung beruhte die Annahme einer

mehrgemeindlichen Betriebsstätte der B 1 AG auf dem technischen Verbindungsmedium der Netzleitungen und der Tatsache, dass die C GmbH in die B 1 AG eingegliedert war. Hieraus ergab sich die erforderliche organisatorische Einheit durch eine einheitliche Leitung. Aufgrund der Umsetzung der durch das EnWG vorgeschriebenen rechtlichen Entflechtung der Versorgungsunternehmen in jeweils einen Netzbetreiber und eine Vertriebsgesellschaft sind die Netzanlagen im Hinblick auf die Entflechtungsvorgaben nach § 8 EnWG nur noch der Netzbetreibergesellschaft, vorliegend mithin der C GmbH, zuzuordnen.

Eine andere Beurteilung ist auch nicht im Hinblick auf die mit den Energieversorgungsnetzbetreibern geschlossenen Ein- und Ausspeiseverträge nach § 20 Abs. 1b EnWG möglich. Zwar folgt aus der genannten Regelung, dass auch Energielieferanten die Verträge zur Ein- und Ausspeisung mit den Netzbetreibern abschließen können. Durch den Abschluss solcher Verträge wird die Transportleistung als solche jedoch nicht zum Gegenstand des Gewerbebetriebes des Lieferanten, der sich aufgrund der Entflechtungsvorgaben nur auf den Energievertrieb erstreckt. Die nach der Entflechtung bestehende Konstellation ist vergleichbar mit der Warenübergabe an einen Spediteur, die nicht zur Folge hat, dass die Transportleistung zum Gegenstand des Gewerbebetriebes des Händlers wird.

b) Eine mehrgemeindliche Betriebsstätte der B 1 AG auf dem Gemeindegebiet der Klägerin folgt auch nicht aus der Tatsache, dass die Betriebsstätten der B 1 AG und der C GmbH aufgrund ihrer Stellung als Organgesellschaften gemäß § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG als Betriebsstätten der Beigeladenen zu 1) gelten. Die Stellung der Organgesellschaften als Betriebsstätten betrifft nur das Verhältnis zum Organträger und damit die Oberzuerlegung. Aus § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG ergeben sich darüber hinaus hingegen keine Auswirkungen auf die Stellung mehrerer verschiedener Organgesellschaften untereinander. Folge aus dem Vorhandensein mehrerer Organgesellschaften ist insbesondere nicht, dass im Rahmen der Unterzuerlegung für eine mehrgemeindliche Betriebsstätte Betriebsvorrichtungen oder Anlagen der einen Organgesellschaft als solche der anderen gelten.

c) Die Grundsätze des Urteils des FG Köln vom 27.11.2006 2 K 6440/03 (Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG - 2007, 689) rechtfertigen im Zusammenhang mit der Frage einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte der B 1 AG auf dem Gemeindegebiet der Klägerin ebenfalls keine andere Beurteilung. In dem der Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt dienten die Telefonkommunikationsleitungen dem Unternehmen, das ein Telefonnetz betreibt, anders als im Streitfall der Ausübung seines eigenen Gewerbes.

d) Entsprechendes gilt für die von der Beigeladenen zu 2) zitierten Urteile des BFH vom 23.02.2011 I R 52/10 (Sammlung aller Entscheidungen des Bundesfinanzhofs - BFH/NV - 2011, 1354) und vom 24.08.2011 I R 46/10 (BStBl II 2014, 764) sowie des Urteils des FG Münster vom 15.08.2013 9 K 311/11. Auch diesen Entscheidungen liegen Sachverhalte zugrunde, in denen mit Hilfe der Geschäftseinrichtungen bzw. Anlagen dem Gegenstand des jeweiligen Gewerbebetriebes selbst zuzuordnende Tätigkeiten vorgenommen wurden, worin die Rechtfertigung für die Annahme einer Betriebsstätte trotz fehlendem dinglichem oder vertraglichem Nutzungsrecht gesehen wurde.

e) Dem Ergebnis einer fehlenden mehrgemeindlichen Betriebsstätte der B 1 AG auf dem Gemeindegebiet der Klägerin kann diese auch nicht mit Erfolg entgegenhalten, dass die tatsächlichen

Verhältnisse auf ihrem Gemeindegebiet vor und nach den Entflechtungsmaßnahmen keine Änderung erfahren hätten und aufgrund dessen auch eine Beibehaltung der Zerlegungsbeteiligung und der Zerlegungsmaßstäbe geboten sei.

Die Beurteilung durch den Senat orientiert sich an dem – unveränderten – Regelungsgehalt der §§ 28 ff. GewStG. Dem Gericht ist es verwehrt, über die Grenze des Wortlauts der Vorschriften hinaus und gegen die Intention des Gesetzgebers die gesetzlichen Regelungen allein deshalb in einem anderen Sinne auszulegen, weil sich die tatsächlichen Verhältnisse vor und nach der Entflechtung nicht geändert haben. Es ist allein Aufgabe des Gesetzgebers, über Fragen einer Anpassung der gewerbsteuerlichen Zerlegungsregelungen im Zusammenhang mit den Entflechtungsmaßnahmen zu entscheiden.

Hinzu tritt die Tatsache, dass sich in tatsächlicher Hinsicht nicht feststellen lassen würde, wieviel des von der B 1 AG verkauften Gases auf dem Gemeindegebiet der Klägerin ausgespeist wird. Infolge der Entflechtungsmaßnahmen wird der Gashandel am sogenannten virtuellen Handlungspunkt von der B 1 AG durchgeführt. Eine physikalische Sicht auf die Flüsse des Gases und speziell auf eine reale Ausspeisung ist für die B 1 AG nach der Umstrukturierung nicht mehr möglich. Eine weitere Beteiligung der Klägerin an der Gewerbesteuer-Zerlegung im Rahmen der Unterzerlegung könnte damit nur aufgrund von Handelsvolumina aus den Vorjahren erfolgen. Ein solches Vorgehen würde jedoch keine hinreichend sichere Schätzungsgrundlage für die Gewerbesteuer-Zerlegung darstellen und stünde nicht im Einklang mit dem für die Gewerbesteuer geltenden Äquivalenzprinzip (vgl. hierzu z.B. BFH-Urteil vom 22.7.1988 III R 286/84, BFH/NV 1990, 56).

Gewerbesteuerzerlegung der Beigeladenen zu 1) über eine mehrgemeindliche Betriebsstätte der C GmbH nach § 28 Abs. 1 Satz 2 1. Halbsatz GewStG zu beteiligen, da eine Zerlegungsbeteiligung trotz des Bestehens einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte durch § 28 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GewStG ausgeschlossen ist.

a) Nach den von der Rechtsprechung mangels einer gesetzlichen Definition entwickelten Grundsätzen liegt eine – einheitliche – mehrgemeindliche Betriebsstätte i. S. des § 28 Abs. 1 Satz 2 1. Halbsatz GewStG vor, wenn zwischen den Betriebsanlagen, Geschäftseinrichtungen oder Teilen von ihnen ein räumlicher und betrieblicher, d.h. wirtschaftlicher, technischer oder organisatorischer Zusammenhang besteht (vgl. BFH-Urteil vom 10.07.1974 I R 54/72, BStBl II 1975, 42; BFH-Urteil vom 26.02.1992 I R 58/91, BFH/NV 1992, 766 m.w.N.; Drüen in Tipke/Kruse, § 12 AO Rz. 39).

Nach diesen Grundsätzen besteht aufgrund der unterirdischen Ferngasleitungen, die sich auch auf das Gemeindegebiet der Klägerin erstrecken, dort eine mehrgemeindliche Betriebsstätte der C GmbH. Dass auch unterirdisch verlaufende Leitungen ohne Bezug zur Erdoberfläche – wie im Fall der Klägerin – die Voraussetzungen einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte erfüllen, folgt bereits aus einem Umkehrschluss des § 28 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GewStG. Nach dieser Regelung sind Gemeinden von der Gewerbesteuerzerlegung grundsätzlich auszunehmen, wenn auf ihrem Gemeindegebiet u. a. lediglich Anlagen zur Weiterleitung gasförmiger Stoffe befinden. Aus dieser Regelung lässt sich ableiten, dass nach der gesetzgeberischen Entscheidung bei Anlagen, die alleine der Weiterleitung gasförmiger Stoffe dienen, vom Vorhandensein einer Betriebsstätte auszugehen ist (vgl. FG Köln Urteil vom 27.11.2006 2 K 6440/03, EFG 2007, 372; Sarazin in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 30 Rn.8).

b) Einer Beteiligung der Klägerin steht jedoch der Ausschlussbestand des § 28 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GewStG entgegen. Danach sind Gemeinden bei der Zerlegung 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.

aa) Die Ausschlussbestimmung des § 28 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GewStG findet nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Urteile vom 12.10.1977 I R 226/75, BStBl II 1978, 111 und vom 12.10.1977 I R 227/75, BStBl II 1978, 160; a.A. Sarazin in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 30 Rn. 8) - der der Senat folgt – auch auf mehrgemeindliche Betriebsstätten Anwendung. Grundlegend für diese Beurteilung ist, dass ansonsten auch Gemeinden in die Zerlegung einzubeziehen wären, in denen eine dauernde gewerbliche Tätigkeit für sich gesehen nicht stattfindet (vgl. BFH-Urteile vom 12.10.1977 I R 226/75, BStBl II 1978, 111 und vom 08.03.1988 VIII R 270/81, BFH/NV 1988, 735; Drüen in Tipke/Kruse, § 12 AO Rz. 39; a.A. Sarazin in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 30 Rn. 8 ff.). Zudem lässt sich dem Wortlaut des § 28 Abs. 2 GewStG in Bezug zu die in Abs. 1 der Regelung genannten Zerlegungsvarianten keine Ausnahme für mehrgemeindliche Betriebsstätten entnehmen.

bb) Auf dem Gemeindegebiet der Klägerin befinden sich Anlagen der C GmbH zur Weiterleitung von Gas.

cc) Die Voraussetzungen einer Gasabgabe für eine Ausnahme von der Ausschlussregelung sind bezogen auf die mehrgemeindliche Betriebsstätte der C GmbH im Gemeindegebiet der Klägerin nicht erfüllt.

(a) Unter Abgabe von Stoffen ist die Übernahme der Stoffe aus der Anlage durch einen Dritten auf Grund eines Veräußerungsgeschäftes zu verstehen (vgl. BFH-Beschluss vom 07.06.1966 I B 61/63, BStBl III 1966, 568). Die Voraussetzungen für eine Abgabe sind auch dann erfüllt, wenn das die Anlagen zur Weiterleitung und zur Abgabe der Stoffe betreibende Unternehmen nicht selbst der Veräußerer ist und lediglich für diesen den Transport und die Übergabe an den Dritten übernimmt (vgl. BFH-Beschluss vom 18.10.1967 BStBl II 1968, 40 für Elektrizitätsunternehmen; Blümich/Hofmeister, EStG, KStG, GewStG, Kommentar, § 28 GewStG Rz. 18).

(b) Nach den tatsächlichen Verhältnissen im Streitfall liegt trotz der auf dem Gemeindegebiet der Klägerin stattfindenden Ausspeisung bezogen auf die Anlagen der C GmbH keine Abgabe i.S. des § 28 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GewStG vor.

Nach dem Ergebnis der Anhörung der Beteiligten in der mündlichen Verhandlung sind auf dem Gemeindegebiet der Klägerin lediglich die dem Transport des Gases dienenden Ferngasleitungen der C GmbH verlegt. Diese sind nach den Angaben der Vertreter der Beigeladenen zu 1) nicht mit weiteren technischen Vorrichtungen versehen, die zur Abgabe des Gases dienen. Die Vertreter der Beigeladenen zu 1) haben auf Befragen des Senats anhand des Inhalts ihrer Unterlagen ausgeführt, dass sich auf dem Gemeindegebiet der Klägerin keine Mess- und Regeleinrichtungen der C GmbH, sondern nur Transportleitungen in Form der Ferngasleitungen befinden. Dies deckt sich mit den Feststellungen des Beklagten im vorgerichtlichen Verfahren, denen die Klägerin nicht widersprochen hat. Für den Senat besteht kein Anlass für Zweifel an der Richtigkeit der Angaben des Vertreters der Beigeladenen zu 1). Die Vertreter haben die ihnen vom Senat gestellten Fragen anhand der ihnen zur

Verfügung stehenden Unterlagen beantwortet und waren dabei gleichzeitig in der Lage, die von den örtlichen Verhältnissen auf dem Gemeindegebiet der Klägerin abweichenden Verhältnisse auf den Gemeindegebieten der Beigeladenen zu 2), auf dem sich eine technische Betriebsstätte der C GmbH befindet, und der Beigeladenen zu 3), auf dem eine Mess- und Regelstation vorhanden ist, zu schildern.

Dem Ergebnis, die Ferngasleitungen der C GmbH lediglich als dem Transportzweck dienendes Anlagevermögen zu beurteilen, steht auch nicht die Tatsache entgegen, dass zugunsten der B 1 AG eine grundbuchrechtlich eingetragene Dienstbarkeit zur Errichtung einer Leitungssperreinrichtung aus dem Jahre 1980 existiert. Denn eine Sperreinrichtung dient nicht dem Zweck der Abgabe des Gases, sondern ist als Sicherheitseinrichtung dem Zweck einer Abriegelung des Gasnetzes zuzuordnen.

(c) Mit Hilfe der auf dem Gemeindegebiet der Klägerin befindlichen Anlagen der C GmbH in Form der Ferngasleitungen wird somit nur der Transport des Erdgases durchgeführt, was der Annahme einer Abgabe i. S. des § 28 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GewStG entgegensteht.

(d) Anders als die Klägerin sieht es der Senat nicht als ausreichend an, dass auf dem Gemeindegebiet überhaupt eine Abgabe von Gas stattfindet. Der Wortlaut des § 28 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GewStG stellt zwar lediglich auf das Stattfinden einer Abgabe ab. Dies kann jedoch nicht dazu führen, dass für die Beurteilung abweichend von dem allgemeinen Grundsatz der sachlichen Selbständigkeit jedes Gewerbebetriebes Anlagen eines anderen Gewerbebetriebes – vorliegend der A als Regionalversorger - in die Beurteilung einbezogen werden können. Für den Fall, dass der Netzbetreiber - wie im Streitfall - anlagenmäßig nicht am Vorgang der Ausspeisung und damit nicht an der für die Ausnahme von der Nichtberücksichtigung der Zerlegungsbeteiligung maßgeblichen Abgabe beteiligt ist, scheidet eine Zerlegungsbeteiligung deshalb aus. Der vom Gesetzgeber mit der Regelung des § 28 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GewStG verfolgte Zweck der Vereinfachung des Zerlegungsverfahrens (vgl. Blümich/Hofmeister, a.a.O., § 28 GewStG Rz. 16) steht dieser Auslegung nicht entgegen.

IV. Ungeachtet des vorstehenden Ergebnisse, wäre die von der Klägerin begehrte Aufhebung der angefochtenen Bescheide aber auch im Falle einer Zerlegungsbeteiligung nicht begründet, da gegen die vom Beklagten zugrunde gelegten Zerlegungsmaßstäbe mit dem Ergebnis eines auf die Klägerin entfallenden Zerlegungsanteils von 0 Euro keine rechtlichen Bedenken bestehen.

1. Bei mehrgemeindlichen Betriebsstätten erfolgt die Zerlegung gemäß § 30 GewStG nach Lage der örtlichen Verhältnisse unter Berücksichtigung der durch das Vorhandensein der Betriebsstätte erwachsenden Gemeindelasten. Die Vorschrift nennt keinen festen, sondern lediglich einen mit unbestimmten Rechtsbegriffen umschriebenen groben Maßstab, der als gesetzesgebundene – und damit nicht ermessensgebundene - Verwaltungsentscheidung der vollen gerichtlichen Überprüfung unterliegt (vgl. BFH-Urteil vom 28.10.1987 I R 275/83, BStBl II 1988, 292).

Das Maß des Zerlegungsanteils orientiert sich am Umfang der Gemeindelasten, die durch die Betriebsstätte entstehen. Zu beachten ist dabei, dass die Frage der örtlichen Verhältnisse nicht von der Frage der Gemeindelasten, die hierdurch entstehen, zu trennen ist, weil es um die Folgewirkung geht (Sarazin in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 30 Rz. 25).

Im Hinblick auf die spezialgesetzliche Regelung des § 30 GewStG für den Sonderfall einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte, dem durch den Regelmaßstab der Summe der Arbeitslöhne des § 29 GewStG nur in ungenügender Weise Rechnung getragen wird, verlangt der BFH in seiner Rechtsprechung stets die Berücksichtigung des Faktors „Betriebsanlagen“ neben dem Faktor „Wohnen der Arbeitnehmer“ (vergleiche BFH-Beschluss vom 28.10.1964 B 403 / 61 U, BStBl III 1965, 113; Glanegger/Güroff, a.a.O., § 30 Rn. 4 m.w.N.).

Eine betragsmäßige Ermittlung der tatsächlich durch die Betriebsanlagen anfallenden Lasten ist dabei in der Regel nicht möglich. Es besteht deshalb nur die Möglichkeit zur Aufteilung nach Art einer groben Schätzung im Wege der Abwägung aller Interessen (vgl. BFH-Beschluss vom 26.10.1954 I B 186/53 U, BStBl III 1954, 372; FG Köln Urteil vom 27.11.2006 2 K 6440/03, EFG 2007, 372). Dabei wird die Entstehung der Gemeindelasten nur schematisch berücksichtigt (BFH-Urteil vom 28.10.1987 I R 275/83, BStBl II 1988, 291).

2. Nach diesen Grundsätzen ist die Heranziehung der Faktoren „Wohnen der Arbeitnehmer“ und „Betriebsanlagen“ durch den Beklagten im Rahmen der Unterzerlegung auf der Ebene der C GmbH nicht zu beanstanden.

3. Der Senat sieht es auch als gerechtfertigt an, dass der Beklagte den unterirdisch verlegten Ferngasleitungen bei dem Zerlegungsmaßstab „Betriebsanlagen“ keine Zerlegungsrelevanz beigemessen hat. Von den unterirdischen Leitungen gehen keine Gemeindelasten aus, die eine Berücksichtigung nach § 30 GewStG rechtfertigen.

a) Einer Berücksichtigung unterirdisch verlaufender Leitungen bei der nach Lage der örtlichen Verhältnisse zu bemessenden Gemeindelasten steht bereits der durch die Spezialregelungen des § 28 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und 3 GewStG zum Ausdruck kommende gesetzgeberische Wille entgegen, wonach Gemeinden an einer Zerlegung nicht zu beteiligen sind, in denen sich lediglich unterirdische Anlagen befinden (vgl. FG Hamburg Urteil vom 01.10.2004 VI R 181/02, EFG 2005, 804, rkr., NZB verworfen durch BFH-Beschluss vom 26.06.2006 VIII B 296/04, BFH/NV 2006, 677). Aufgrund dessen ist vorliegend auch unter Berücksichtigung des Hinweises der Klägerseite auf das BFH-Urteil vom 28.10.1987 I R 275/83 (BStBl II 1988, 292), wonach bei dem Vorhandensein von im dortigen Streitfall zu beurteilenden oberirdischen Anlagenvermögen, stets von Gemeindelasten auszugehen ist, keine andere Beurteilung geboten.

b) Ungeachtet dessen ergeben sich im Streitfall aus dem Vorhandensein der unterirdischen Leitungen für die Klägerin keine messbaren oder im Wege einer Schätzung zurechenbaren Lasten.

aa) Das gilt zunächst für die von der Klägerin aufgrund des Vorhandenseins der Ferngasleitungen erforderlichen erhöhten Brandschutzmaßnahmen. Weder das maßgebliche Gasleitungssystem der C GmbH als solches, noch die im Eigentum der A stehende Ausspeisungsstelle erfordern eine

Einstufung in die von der Klägerin angeführte Risikoklasse B 4, Stufe 1 nach der Anlage 1 zu § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 der Feuerwehrverordnung D. Zur Risikoklasse B 4 zählen Gebäude mit Rettungshöhen über 18 m, Krankenhäuser, Messehallen, Einkaufszentren über 10000 qm Geschossfläche, Wohn-, Büro- und Geschäftshochhäuser, Großwerkstätten mit besonderen Gefahren, große Industrieanlagen und großer Durchgangsverkehr. Leitungs- und Ausspeise-Anlagen werden in der Risikoklasse nicht aufgeführt und sind vom Risikogedanken her mit den in der Vorschrift genannten Objekten nicht vergleichbar.

bb) Auch in den durch die Ferngasleitungen verursachten Erfordernissen bei der Flächennutzungs- und der Bauleitplanung vermag der Senat keine messbaren Lasten zu sehen. Maßgebend hierfür ist zunächst die Tatsache, dass die wesentlichen von der Klägerin unter Bezugnahme auf den Vermerk ihres zuständigen Fachbereichsleiters dargestellten Bauleitplanungs- und Straßenbaumaßnahmen im Zusammenhang mit den Versorgungsleitungen des dort genannten „UVM“ stehen, also dem Regionalversorger und nicht mit den Ferngasleitungen der C GmbH. Letztere verursachen aufgrund ihrer Art als Ferngasleitung gerade nicht den mit der örtlichen Versorgung verbundenen Planungsaufwand im Zusammenhang mit den gemeindlichen Straßenbaumaßnahmen und stellen deshalb nach Auffassung des Senats keine ins Gewicht fallenden Lasten dar.

cc) Ein zwingender Anlass für einen abweichenden Zerlegungsmaßstab folgt schließlich auch nicht aus den durch die Ferngasleitungen infolge der Schutzstreifen verursachten Bebauungs- und Pflanzverboten. Nach dem der Gewerbesteuer-Zerlegung zugrunde liegenden Äquivalenzprinzip dient die Zerlegung dem Ausgleich gemeindlicher Lasten, die sich direkt auf den Haushalt auswirken. Hiervon werden Wertverluste von im Eigentum der Gemeinde stehenden Grundstücken nicht erfasst (vgl. BFH-Urteil vom 04.04.2007 I R 23/06, BStBl II 2007, 836; Hessisches Finanzgericht Urteil vom 19.03.2008 8 K 2117/07, EFG 2008, 147).

V. Schließlich kommt auch über eine Anwendung des § 33 GewStG keine Zerlegungsbeteiligung der Klägerin in Betracht. Nach dieser Vorschrift ist, wenn eine Zerlegung nach den §§ 28 bis 31 GewStG zu einem offenbar unbilligem Ergebnis führt, nach einem Maßstab zu zerlegen, der die tatsächlichen Verhältnisse besser berücksichtigt.

Eine Zerlegung nach § 33 GewStG setzt voraus, dass in der an der Zerlegung beteiligten Gemeinde eine Betriebsstätte besteht (vgl. BFH-Urteil vom 08.03.1988 VIII R 270/81, BFH/NV 1988, 735). Nach den vorstehenden Ausführungen befindet sich auf dem Gemeindegebiet der Klägerin weder eine eigenständige noch eine zu berücksichtigende mehrgemeindliche Betriebsstätte. Zudem würde im Falle der Annahme einer mehrgemeindlichen Betriebsstätte eine Anwendung des § 33 GewStG – entgegen dem Wortlaut der Vorschrift – im Rahmen des § 30 GewStG ausscheiden. Gemäß § 30 GewStG hat die Zerlegung nach Lage der örtlichen Verhältnisse unter Berücksichtigung der durch das Vorhandensein der Betriebsstätte erwachsenden Gemeindelasten zu erfolgen. Aufgrund dessen entspräche eine Zerlegung, die zu einem offenbar unbilligen Ergebnis führen würde, nicht § 30 GewStG (Blümich/Hofmeister, a.a.O., § 30 Rz. 2).

VI. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Da die Beigeladenen zu 1) bis 3) keine Anträge zur Sache gestellt haben, entspricht es nach § 139 Abs. 4 FGO der Billigkeit, dass sie ihre außergerichtlichen Kosten selbst zu tragen.

VI. Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) im Hinblick auf die offenen Rechtsfragen zur Auslegung des § 28 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GewStG und seiner Anwendung auf mehrgemeindliche Betriebstätten sowie im Hinblick auf die Auswirkungen der Entflechtungsmaßnahmen auf die Gewerbesteuer-Zerlegung zuzulassen.