



Fachbereich WD 4

Zerlegung des Steuermessbetrages der Gewerbesteuer Anlagen zur Weiterleitung elektrischer Energie

Zerlegung des Steuermessbetrages der Gewerbesteuer
Anlagen zur Weiterleitung elektrischer Energie

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 059/25
Abschluss der Arbeit: 28.11.2025
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	4
2.	Anlagen zur Weiterleitung elektrischer Energie	4
3.	Zerlegung in besonderen Fällen gemäß § 33 GewStG	4

1. Fragestellung

Gebeten wird um die Beantwortung der Frage, ob bei der Zerlegung des Steuermessbetrags der Gewerbesteuer nach § 28 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG)¹ unter Anwendung einer Zerlegung in besonderen Fällen nach § 33 GewStG auch Gemeinden berücksichtigt werden können, in denen sich Anlagen befinden, die nur der Weiterleitung elektrischer Energie dienen.

2. Anlagen zur Weiterleitung elektrischer Energie

Nach § 28 Abs. 1 Satz 1 GewStG ist der Steuermessbetrag der Gewerbesteuer in die auf einzelne Gemeinden entfallenden Anteile nach dem Zerlegungsmaßstab der §§ 29 ff. GewStG zu zerlegen, falls ein Steuerschuldner im Sinne des § 5 GewStG Betriebsstätten zur Ausübung des Gewerbes in mehreren Gemeinden unterhält. Dabei sind jedoch nach § 28 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 GewStG Gemeinden grundsätzlich 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.

Zu derartigen Anlagen gehören beispielsweise Gas-, Wasser-, Mineralöl- oder Fernwärmeleitungen, sowie Förderbänder und Stromleitungen. Dabei ist unerheblich, ob die Anlagen ober- oder unterirdisch verlaufen.² Aufgrund dieses Ausnahmetatbestandes sind die betroffenen Gemeinden bei der Zerlegung nicht zu berücksichtigen.³

3. Zerlegung in besonderen Fällen gemäß § 33 GewStG

Falls die Zerlegung des Steuermessbetrages nach den §§ 28 bis 31 GewStG zu einem offenbar ungünstigen Ergebnis führt, so ist gemäß § 33 Abs. 1 Satz 1 GewStG nach einem Maßstab zu zerlegen, der die tatsächlichen Verhältnisse besser berücksichtigt. Jedoch hat § 33 GewStG keinen Einfluss auf § 28 GewStG und erweitert insbesondere nicht den Kreis der bei der Zerlegung zu berücksichtigenden Gemeinden,⁴ da § 28 GewStG nicht den Zerlegungsmaßstab betrifft.⁵

Der Bundesfinanzhof (BFH)⁶ führt dazu aus, dass für eine Zerlegung nach § 33 GewStG Voraussetzung sei, dass in der die Zerlegung beanspruchenden Gemeinde eine Betriebsstätte vorhanden sei. Der Zweck der Zerlegung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages bestehe darin, sicherzustellen, dass gewerbesteuerpflichtige Unternehmen in allen Gemeinden, in denen sie sich

1 Gewerbesteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4167), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 28. Februar 2025 (BGBl. 2025 I Nr. 69) geändert worden ist.

2 Baldauf, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Werkstand: 178. EL August 2025, GewStG § 28 Rn. 18.

3 Güroff, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 11. Auflage 2023, § 28 Rn. 6.

4 Güroff, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 11. Auflage 2023, § 33 Rn. 1.

5 Baldauf, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Werkstand: 178. EL August 2025, GewStG § 33 Rn. 2.

6 BFH, Urteil vom 26. August 1987 – I R 376/83 –, BFHE 151, 452, BStBl II 1988, 201, juris Rn. 15; BFH, Urteil vom 8. März 1988 – VIII R 270/81 –, juris Rn. 25; BFH, Urteil vom 13. September 2000 – X R 174/96 –, BFHE 194, 222, BStBl II 2001, 734, juris Rn. 23.

betrieblich betätigten, zur Tragung der Kosten herangezogen würden, die durch ihre betriebliche Tätigkeit den Gemeinden entstünden. Dazu folge aus der Heranziehung der Arbeitslöhne als dem grundlegenden Zerlegungsmaßstab des § 29 Abs. 1 GewStG, dass nach Auffassung des Gesetzgebers vor allem die Angestellten und Arbeiter der Betriebsstätte die Gemeindelasten entstehen ließen, die durch die Erhebung der Gewerbesteuer abgegolten werden sollten. Die durch die Angestellten und Arbeiter ausgelösten Gemeindelasten beständen aber im Wesentlichen aus den Arbeitnehmerfolgekosten, d. h. aus den Aufwendungen einer Gemeinde für den Bau von Straßen, Schulen, Krankenhäusern, Altersheimen u. a. m. für die dort wohnenden Arbeitnehmer. Eine Unbilligkeit im Sinne des § 33 Abs. 1 GewStG sei deshalb dann denkbar, wenn eine Gemeinde, in der sich eine Betriebsstätte befindet, in erheblichem Umfang die sog. Folgekosten für die Arbeitnehmer zu tragen habe, ohne dass dies im Zerlegungsmaßstab zugunsten der Gemeinde Berücksichtigung finde.

Eine Unbilligkeit im Sinne des § 33 Abs. 1 GewStG hat der BFH dann für denkbar gehalten, wenn durch das **Vorhandensein einer Betriebsstätte** einer Gemeinde Lasten anderer Art entstehen, die im Rahmen der Zerlegung nicht berücksichtigt werden können. Solche Lasten anderer Art führen jedoch nur dann zu einer Unbilligkeit im Sinne des § 33 Abs. 1 GewStG, wenn sie einerseits ins Gewicht fallen und wenn sie andererseits atypisch sind.⁷ Dabei ist § 33 GewStG eng auszulegen und nur in Ausnahmefällen anzuwenden. Die Voraussetzungen des § 33 GewStG sind selbst dann noch nicht gegeben, wenn eine Betriebsstättengemeinde bei der Anwendung des Maßstabs des § 29 GewStG nur unberücksichtigt bleibt. Es muss hinzukommen, dass dieses Ergebnis für sie offenbar unbillig ist.⁸

Nach der Rechtsprechung des BFH würden deshalb selbst mögliche negative Auswirkungen von Windkraftanlagen auf das Orts- und Landschaftsbild, auf den Wert von Wohngrundstücken und auf den Tourismus in den betroffenen Gemeinden nicht zu unbilligen Ergebnissen führen, da es sich hierbei nicht um Lasten handele, die sich direkt auf die gemeindlichen Haushalte auswirken. Vielmehr gehe es um allgemeine Auswirkungen einer Betriebsstätte auf die Lebensqualität der Einwohner und die touristische Infrastruktur in den betroffenen Gemeinden, die Folgewirkungen auf die gemeindliche Haushaltsslage allenfalls mittelbar nach sich ziehen könnten. Die Berücksichtigung solcher primär ästhetischen und die allgemeine Lebensqualität betreffenden, sich nicht unmittelbar auf die gemeindlichen Haushalte auswirkenden Faktoren würde den gesetzlichen Rahmen des gewerbesteuerrechtlichen Zerlegungsverfahrens sprengen. Diesem komme nicht die Funktion eines kommunalen Finanzausgleichs zu.⁹ Als Reaktion des Gesetzgebers auf diese Rechtsprechung wurde deshalb dann der eigene Zerlegungsmaßstab des § 29 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 GewStG geschaffen.¹⁰

Dieser besondere Zerlegungsmaßstab des § 29 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 GewStG sollte die Bereitschaft der Gemeinden erhöhen, die mit dem Bau und Betrieb von Windenergieanlagen,

7 BFH, Urteil vom 26. August 1987 – I R 376/83 –, BFHE 151, 452, BStBl II 1988, 201, juris Rn. 16.

8 BFH, Beschluss vom 13. Mai 1958 – I B 49/58 U –, BFHE 67, 275, juris Rn. 5.

9 BFH, Urteil vom 4. April 2007 – I R 23/06 –, BFHE 217, 109, BStBl II 2007, 836, juris Rn. 18.

10 Güroff, in: Glanegger/Güroff, GewStG, 11. Auflage 2023, § 29 Rn. 9.

Photovoltaik- und Solarthermieanlagen sowie Energiespeicheranlagen verbundenen Beeinträchtigungen hinzunehmen.¹¹

* * *

11 Baldauf, in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, Werkstand: 178. EL August 2025, GewStG § 29 Rn. 15, 55.