
Datum: 16.06.2016
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 1014/13
ECLI: ECLI:DE:FGK:2016:0616.13K1014.13.00

Tenor:

Der Gewerbesteuermessbescheid 2008 vom 16. August 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. März 2013 wird dahingehend geändert, dass eine Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG i.H.v. ... € (Betrag vor Anwendung des typisierten ¼-Finanzierungsanteils, des Freibetrages und der ¼-Hinzurechnung) unterbleibt.

Dem Beklagten wird aufgegeben, die geänderte Festsetzung des Messbetrags nach Maßgabe der Urteilsgründe zu errechnen, ferner der Klägerin das Ergebnis dieser Berechnung unverzüglich mitzuteilen und den Bescheid mit dem geänderten Inhalt nach Rechtskraft dieses Urteils neu bekanntzugeben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages vorläufig vollstreckbar.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten im Rahmen der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags 2008 darüber, ob Zahlungen im Zusammenhang mit computerisierten Reiseinformations- und -vertriebssystemen einer Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG 2008 unterliegen.

Die Klägerin ist eine beim Amtsgericht L unter HRB ... eingetragene Gesellschaft mit beschränkter Haftung, deren Gegenstand die Vermittlung von Reisen sowie die Übernahme aller damit im Zusammenhang stehender Dienstleistungen, Marketing, Werbung sowie

1

2

3

Mediaplanung und -schaltungen ist. Das vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr beginnt am 1. November und endet am 31. Oktober des Folgejahres.

Haupttätigkeit der Klägerin ist die Vermittlung von Reisen des Reiseveranstalters ... (...; nachfolgend „Reiseveranstalter“) unter der Marke „R“ nach Der Vertrieb erfolgt einerseits über die Website der Klägerin (www...de), via Telefon oder E-Mail („Direktbuchung“), andererseits über sog. Computerreservierungssysteme (CRS) verschiedener Systemanbieter. Hauptsächlich erfolgt hierbei die Vermittlung über das CRS „B“, in wesentlich geringerem Umfang werden auch – unabhängig von B – anderweitige Systeme (... , ..., etc.) genutzt. 4

B ... ist ein von der B GmbH betriebenes CRS in Form einer elektronischen Handelsplattform mit beschränktem Nutzerkreis. B schließt einerseits Verträge mit „Anbietern“ (Reiseveranstalter und -vermittler, Fluggesellschaften, Hotelbetreiber, etc.), andererseits mit „Nutzern“ (Reisebüros). 5

Die Klägerin stellt hierzu als Anbieterin – mit Wissen und Zustimmung des Reiseveranstalters sowie der B GmbH – konkrete Reiseprodukte des Reiseveranstalters in das System ein. Die Reisebüros können hierauf zugreifen und Buchungen vornehmen. Bei erfolgreicher Buchung sendet die Klägerin eine von B vorbereitete Buchungsbestätigung nebst Rechnung an den Nutzer (Reisebüro). Sie vereinnahmt auch das Reiseentgelt des Reisenden (Endkunden) und leitet dieses unverzüglich und vollständig an den Reiseveranstalter weiter. Vom Reiseveranstalter erhält die Klägerin für die Vermittlungsleistung eine Provision, ihrerseits zahlt die Klägerin auch Provisionen an die (ebenso vermittelnden) Reisebüros. 6

In technischer Hinsicht stellt die Klägerin Daten von Reiseleistungen (z. B. Pauschalreisen) in einen von ihr betriebenen Server („Anbieter-Rechner“) ein, welcher nach genauen Vorgaben des B-Systems konfiguriert ist. Dieser Server ist über eine abgesicherte Verbindung (VPN-Verbindung) mit dem von der B GmbH betriebenen B-Server verbunden, auf welchem die Handelsplattform betrieben wird. Die Reisebüros greifen über den B-Server für ihre Buchungsanfragen und Buchungen auf den Server der Klägerin zu. 7

Die Klägerin verwaltet ihre Reiseangebote mittels einer eigenen – hier nicht im Streit stehenden – Software. Auf den Rechnern der Klägerin befindet sich ferner zur Schaltung von Angeboten eine Zugangsschnittstelle nebst Log-In-Daten zum Zugriff auf das B-Anbietersystem. Die Klägerin legt hierzu Reisedaten nach bestimmten Spezifikationen auf ihrem Server ab. Eine von B bereitgestellte anderweitige / weitergehende Software zum Anbieten von Reiseleistungen ist insoweit nicht installiert und in technischer Hinsicht auch nicht erforderlich. 8

Da die Klägerin zur Erbringung ihrer Reiseleistungen im Einzelfall Möglichkeiten zur Abfrage oder Buchung von Reiseleistungen benötigt, sind der Klägerin von B auch eine Lizenz einer mobilen Software („...“) und 13 Lizenzen einer arbeitsplatzbezogenen Software („...“) überlassen worden. Die Klägerin greift insoweit nicht als Anbieter, sondern als Nutzer („Nachfrager“) auf das B-System zu. 9

Die vertraglichen, organisatorischen und technischen Details zwischen der Klägerin als „Anbieter“ und B als „Portalbetreiber“ sind wie folgt geregelt: 10

Mit Vertrag vom ... Oktober 2006 (Unterschrift des Vertreters der Klägerin) schlossen die B GmbH („B“) und die Klägerin (im Vertrag „Anbieter“ genannt) einen sog. Anbietervertrag mit der Lizenznummer 11

Gemäß Teil A (Präambel) betreibt B ein computerisiertes Reiseinformations- und -vertriebssystem („B System“), welches Informationen über Reiseleistungen und damit in Verbindung stehende Leistungen erhält und über welches Buchungen und Optionen im System der Klägerin vorgenommen werden können. Die Klägerin hat die Möglichkeit, über das B System Reisebüros und sonstigen Vertriebsstellen (im Vertrag „Nutzer“ genannt) ihre Leistungen darzustellen und anzubieten, welche die Nutzer sodann über das B System im System der Klägerin reservieren und buchen können. Die Nutzer haben darüber hinaus die Möglichkeit, über das B System die erforderlichen Dokumente zu erstellen. Die Parteien sind sich darüber einig, dass B lediglich die Übertragung der jeweiligen Daten schuldet sowie die Nutzungsmöglichkeit der zur Verfügung gestellten Software.	12
Nach § 1 Ziffer 1 des Vertrages räumt B der Klägerin das Recht ein, dem Nutzer (d.h. im Wesentlichen Reisebüros) ihre im Anschluss an den Teil A dieses Vertrages aufgeführten Leistungen über das B System darzustellen, anzubieten und das System für diese Zwecke zu nutzen. Die Klausel ist im Randtext mit „Rechteübertragung an den Anbieter“ umschrieben.	13
Gemäß § 1 Ziffer 2 des Vertrages berechtigt die Klägerin B im Rahmen der Distribution, die von ihr übermittelten Daten in das B System einzustellen und stimmt einer Veröffentlichung und Verbreitung der von ihr übermittelten Daten durch B zu.	14
Nach § 2 Ziffer 1 des Vertrages räumt B der Klägerin das Recht ein, ihr zum Zwecke der Ausführung des Vertrages zur Verfügung gestellte Software, insbesondere die B Schnittstellen, in der jeweils gültigen Version zu nutzen. Die Klausel ist mit dem Randtext „Softwarenutzung“ beschrieben.	15
Nach § 2 Ziffer 2 des Vertrages sind die eingeräumten Nutzungsrechte nicht ausschließlich, nicht übertragbar und auf die Dauer dieses Vertrages befristet. Die Schnittstellendokumentation sind ausschließlich für die Nutzung zwischen B und der Klägerin bestimmt. Diese Klausel ist mit dem Randtext „Befristete Nutzungsrechte“ umschrieben.	16
Teil B des Vertrages regelt touristische Buchungsvorgänge bzgl. der einzelnen Leistungen und Entgelte. § 2 Nr. 1a sieht dabei kalenderjährlich einen Mindestumsatz von 9.000 € vor. Erreicht die Klägerin keinen oder einen niedrigeren Umsatz, ist der Differenzbetrag an B zu entrichten. Hintergrund jener Klausel ist es, die Nutzung des B-Systems auf hinreichend große Marktteilnehmer (hier: Anbieter und Vermittler von Reiseleistungen) zu beschränken. Im Streitjahr und auch in den Vorjahren hat die Klägerin die Umsatzgrenze bei Weitem überschritten. Die Entgelte sind in verschiedenen Preisgruppen mit Preisen zwischen ... € bis ... € je Buchung geregelt (z. B. „Pauschalreisen“, „Reine Eintrittskartenbuchungen“, etc.). Pro Buchung wird im Grundsatz das Entgelt einmal fällig, es sei denn, die „freien Transaktionen pro Buchung“ (zwischen 30 und 120 Buchungen, je nach Preisgruppe) werden überschritten. Transaktionen sind Buchungsabfragen, Buchungsoptionen u.ä. im Vorfeld einer verbindlichen Buchung und die Buchung selbst.	17
Teil C des Vertrages regelt „B Reisebestätigungen“, Teil D „B Belege“, Teil E die Nutzung einer „...-Datenbank“ für Kurzfrist- oder Last Minute-Angebote, Teil F die Darstellung und Buchung von touristischen Angeboten im Internet über die „B Internet ...“, die Teile G und H weitere Einzelheiten. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Vertrag (Anlage zum Schriftsatz der Klägerin vom 18. September 2013, Bl. 33 ff. der Gerichtsakte – d.A. –) verwiesen.	18
Mit anderen Portalbetreibern bestehen – was zwischen den Beteiligten unstreitig ist – gleichgelagerte Vereinbarungen.	19

Im Erhebungszeitraum 2008 verbuchte die Klägerin über das Aufwandskonto „...“ (Konto 4924) Zahlungen an B und weitere CRS-Anbieter (... , .., u.a.) i.H.v. insgesamt ... € als Betriebsausgaben.	20
In dem o.g. Betrag sind ... € (= ... € Nettomiete x 12 Monate) an Miete für die mobile Software „...“ enthalten. Außerdem sind Kosten i.H.v. 4.355 € (13 Lizenzen x 5 Monate [November-März] x ... €; 13 Lizenzen x 7 Monate [April-Oktober] x ... €) für die arbeitsplatzbezogene Software „...“ enthalten. Zwischen den Beteiligten ist insoweit in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht unstreitig, dass sich diese Zahlungen (i.H.v. 4.823 €) auf die Überlassung einer Softwarelizenz beziehen und einer gewerbesteuerlichen Hinzurechnung unterliegen.	21
Der verbleibende Betrag i.H.v. ... € (... € Gesamtaufwand (Sollbuchung) abzüglich 4.823 € Kosten für Softwaremiete) entfällt – was zwischen den Beteiligten in tatsächlicher Hinsicht unstreitig ist – auf transaktionsabhängig ausgestaltete Gebühren an B (insbes. gem. Teil B des o.g. Vertrages; ca. $\frac{3}{4}$ der transaktionsbezogenen Entgelte) sowie anderer CRS-Anbieter (ca. $\frac{1}{4}$ der transaktionsbezogenen Entgelte). Aufgrund der Anbindung der Klägerin an CRS mehrerer Anbieter wird dieselbe Reiseleistung in mehreren CRS (Portalen) angeboten. Das Transaktionsentgelt erhält im Falle der Buchung nur derjenige Portalanbieter, welcher die konkrete Buchung vermittelt hat. Für die anderen Anbieter entsteht kein Transaktionsentgelt.	22
Die Klägerin stellt über anderweitige – hier nicht im Streit stehende – Software und technische Abläufe sicher, dass eine verbindlich über ein CRS gebuchte Reiseleistung anschließend nicht mehr für weitere Buchungen desselben oder anderweitiger CRS zur Verfügung steht (Verhinderung von Doppelbuchungen / Überbuchungen; Kontingentverwaltung).	23
Auf dem Konto 4924 wurden ferner Gutschriften i.H.v. 4.955,48 € verbucht, welche die Klägerin von B als „...Zahlungen“ zur Nutzung des Systems erhalten hat.	24
Die Klägerin verbuchte die transaktionsbezogenen Kosten (... €) und die Softwaremiete (insgesamt 4.823 €) als Aufwand (Soll-Buchung) sowie die Gutschriften (4.955,48 €) als Aufwandsminderung (Haben-Buchung) auf dem Konto 4924, welches dadurch zum Ende des Erhebungszeitraums einen Saldo von ... € aufwies.	25
Zum Gewerbesteuermessbetrag 2008 wurde die Klägerin zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO) mit einem Gewerbesteuermessbetrag von ... € antragsgemäß ohne gewerbesteuerliche Hinzurechnung der o.g. Zahlungen veranlagt. Die anderweitigen Hinzurechnungsbeträge gem. § 8 Nr. 1 GewStG betrugen dabei – vor Anwendung des Freibetrags – ... €, wodurch eine Hinzurechnung i.H.v. $\frac{1}{4}$ von ... € erfolgte.	26
In den Jahren 2011 und 2012 fand bei der Klägerin eine steuerliche Betriebsprüfung des Finanzamtes für Groß- und Konzernbetriebsprüfung ... – GKBP ... – statt. Neben anderen Feststellungen beurteilte der Prüfer ausweislich Tz. 2.3 des Betriebsprüfungsberichts vom 4. Januar 2012 auf Basis des auch der GKBP ... vorliegenden Anbietervertrages den o.g. Saldo des Kontos 4924 (i.H.v. ... €) als Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG 2008. Dem folgte der Beklagte mit einem gem. § 164 Abs. 2 AO (mit Aufhebung des Vorbehalts) geänderten Gewerbesteuermessbescheid 2008 vom 16. August 2012, in welchem er den Messbetrag auf 406 € festsetzte und hierzu Aufwendungen für Konzessionen, Lizenzen, etc. (vor Anwendung des pauschalierten Finanzierungsanteils von $\frac{1}{4}$, des Freibetrages und der Hinzurechnungsquote von $\frac{1}{4}$) i.H.v. ... € bei der Ermittlung des Gewerbeertrags berücksichtigte.	27

Hiergegen legte die Klägerin fristgerecht Einspruch ein und benannte als Gegenstand des Einspruchsbegehrens die Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG. Mit Einspruchsentscheidung vom 6. März 2013 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück.	28
Dagegen wendet sich die Klägerin mit der Klage, zu deren Begründung sie unter erneuter Vorlage des Anbietervertrages sowie näherer Ausführungen zu den organisatorischen und technischen Abläufen vorträgt, eine Hinzurechnung komme nicht in Betracht. Über das B-System und die anderen CRS-Systeme erfolgten Einzelbuchungen gegen ein einzelfallbezogenes Entgelt. B und die anderen Anbieter überließen – abgesehen von der Softwareüberlassung – kein zeitlich befristetes Recht im Sinne eines Nutzungsrechtes im urheberrechtlichen Sinne.	29
Auch sei nach der Intention der Regelung des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG keine Hinzurechnung geboten, da die durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 eingeführte Vorschrift einen „idealisierten“ Betrieb besteuern wolle, der mit eigenem Anlagevermögen wirtschaftete. Die Hinzurechnung käme nur für solche Rechte in Betracht, die im Eigentum und Anlagevermögen des Nutzers stehen könnten. Der Streitfall sei anders gelagert. B betreibe sein Buchungssystem auf eigenen Servern, die Anwendung stelle eine „spezielle Handelsplattform“ dar, welche von der Klägerin so nicht betrieben werden könne bzw. dies wirtschaftlich keinen Sinn ergäbe, da die Nachfrager (Reisebüros) im alternativ gedachten Fall bei der Klägerin unmittelbar die Verfügbarkeiten abfragen und Buchungen tätigen könnten. Eines CRS bedürfe es dafür nicht.	30
Letztlich beziehe sie – die Klägerin – von B keine Rechte zur Softwarenutzung, sondern eine Dienstleistung. Diese werde zwar weitgehendend automatisiert erbracht, sie könnte diese Dienstleistung aber nicht als eigenes Wirtschaftsgut in ihrem Anlagevermögen darstellen.	31
Der wirtschaftliche Gehalt eines CRS liege für die Nachfrager (Reisebüros) darin, mittels einer einheitlichen Nutzeroberfläche (geringerer Verwaltungs- und Schulungsaufwand) auf eine Vielzahl von Angeboten verschiedener Reiseveranstalter und -vermittler zugreifen zu können. Für die Anbieter, hierunter die Klägerin als Reisevermittler, liege der Vorteil des CRS darin, einen Zugang zu tausenden von Reisebüros zu erhalten und hierüber gegenüber den Reisenden (Endkunden) Reiseleistungen anbieten zu können. Hierdurch werde eigener organisatorischer, personeller und technischer Aufwand erspart.	32
Soweit der Beklagte für die Hinzurechnung auf die in den §§ 1, 2 des Anbietervertrages aufgeführte „Rechteübertragung“ abstelle, nehme er eine fehlerhafte und zu isolierte Betrachtung des Vertrages vor, welche dem Gesamtgehalt des Vertrages nicht gerecht werde.	33
Die Klägerin beantragt,	34
den Gewerbesteuermessbescheid 2008 vom 16. August 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. März 2013 dahingehend zu ändern, dass eine Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG i.H.v. ... € (Betrag vor Anwendung des typisierten ¼-Finanzierungsanteils, des Freibetrages und der ¼-Hinzurechnung) unterbleibt,	35
hilfsweise, im Falle des vollständigen oder teilweisen Unterliegens die Revision zuzulassen.	36
Der Beklagte beantragt,	37
	38

die Klage abzuweisen,

hilfsweise, im Falle des vollständigen oder teilweisen Unterliegens die Revision zuzulassen. 39

Er verweist auf den Wortlaut der Vorschrift und vertritt die Ansicht, der Klägerin sei ein Nutzungsrecht, insbesondere ein Softwarenutzungsrecht, von der Firma B überlassen worden. Dies sei sowohl in der Präambel als auch in den §§ 1 und 2 des Vertrages eindeutig geregelt. Der Vertrag benenne eine „Nutzungsmöglichkeit der zur Verfügung gestellten Software“ und ein zeitlich befristetes Nutzungsrecht für die Software, insbesondere für die B-Schnittstellen. Die Klägerin erhalte ein Recht zur Nutzung des „B-Systems“, hierdurch sei eine Hinzurechnung gerechtfertigt. Der Umstand, dass sich die Bemessung des Entgelts nach der Menge und Art der Buchung richte, sei für die gewerbsteuerliche Zuordnung der Leistung unerheblich, da es sich um eine bloße Abrechnungsmodalität handle, welche den Charakter der Leistung (Rechteübertragung) nicht verändere. 40

Entscheidungsgründe 41

1. Der Klageantrag ist in entsprechender Anwendung von §§ 133, 157 BGB trotz Angabe des Betrages i.H.v. ... € dahingehend auszulegen, dass die Klägerin einer Hinzurechnung der Softwaremiete i.H.v. 4.823 € gem. § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG zustimmt und sie insoweit ihr ursprünglich höheres Klagebegehren eingeschränkt hat. Das Gericht ist gem. § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO an dieses Begehren und nicht an die Fassung des Antrags gebunden auf ... €. Die Beteiligten haben in der mündlichen Verhandlung in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht Einvernehmen dahingehend erzielt, dass die Softwaremiete der Hinzurechnung unterliegt und die „....-Zahlungen (für die Nutzung des Systems)“ (4.955,48 €) keine Minderung der Mietzahlungen, sondern der Transaktionsentgelte, bewirken. Versehentlich ist der auf Anregung des Gerichts in der mündlichen Verhandlung gestellte Antrag nicht dementsprechend angepasst worden. 42

2. Die Klage ist begründet. Der angefochtene Bescheid ist in Höhe der Hinzurechnung von ... € (ursprüngliche Hinzurechnung ... € abzüglich berechnete Hinzurechnung der Softwaremiete i.H.v. 4.823 €; Beträge jeweils vor Anwendung des typisierten ¼-Finanzierungsanteils, des Freibetrages und der ¼-Hinzurechnung) rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Voraussetzungen für eine Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG in der für den Erhebungszeitraum 2008 geltenden Fassung liegen insoweit nicht vor. 43

Nach dieser Norm unterliegen Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten (insbesondere Konzessionen und Lizenzen, mit Ausnahme von Lizenzen, die ausschließlich dazu berechtigen, daraus abgeleitete Rechte Dritten zu überlassen) in Höhe eines pauschalisierten Finanzierungsanteils i.H.v. 1/4 der Hinzurechnung nach (weiterer) Maßgabe des § 8 GewStG, soweit die Beträge bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind. 44

Im Streitfall unterliegen die transaktionsabhängigen Kosten – entgegen der Auffassung des Beklagten – nicht der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung, da keine Aufwendungen für die (zeitlich befristete) Überlassung eines Rechts vorliegen. 45

Rechte im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG sind nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 31. Januar 2012 I R 105/10, BFH/NV 2012, 996), welcher sich der erkennende Senat anschließt, Immaterialgüterrechte, d.h. subjektive Rechte an unkörperlichen Gütern mit selbständigem Vermögenswert, die eine Nutzungsbefugnis und 46

entsprechende Abwehrrechte enthalten. Hintergrund dieser in 2008 eingefügten Neuregelung ist ausweislich der Gesetzgebungsmaterialien (BT-Drs. 16/4841, S. 29 ff., S. 78 ff.) die Eindämmung von Gewinnverlagerungen, die Modifikation des gewerbesteuerlichen Objektsteuerprinzips sowie die Verbreiterung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer. Der Gesetzgeber geht typisierend davon aus, dass auch mit der zeitlich befristeten Überlassung von Rechten eine Sachkapitalüberlassung erfolgt und ein mit 25 Prozent pauschalisierter Finanzierungsanteil in den Entgelten – abweichend von der einkommen- und körperschaftsteuerlichen Behandlung – nicht gewerbesteuermindernd berücksichtigt werden soll.

Der erkennende Senat hat keine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift und verweist zur Vermeidung von Wiederholungen auf den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 15. Februar 2016 (1 BvL 8/12, DStR 2016, 862) zur ähnlich gelagerten Hinzurechnung von Schuld-, Miet- und Pachtzinsen gem. § 8 Nr. 1 Buchst. a, d und e GewStG sowie auf das Senatsurteil vom 19. März 2015 (13 K 2768/10, EFG 2015, 1384, Rev. BFH I R 41/15). Auch bestehen keine Bedenken an der Vereinbarkeit mit Europarecht (vgl. hierzu EuGH-Urteil vom 21. Juli 2011 C-397/09 – „Scheuten Solar Technology“, BStBl II 2012, 528).

Rechte sind entsprechend der o.g. Definition (BFH-Urteil vom 31. Januar 2012 I R 105/10, BFH/NV 2012, 996) nur solche subjektiven Rechte an unkörperlichen Gütern mit selbständigem Vermögenswert, die eine Nutzungsbefugnis und auch eine entsprechende Abwehrbefugnis, d.h. eine geschützte Rechtsposition an diesem Recht, enthalten. Dieser Definition folgt auch die Finanzverwaltung (Rn. 33 der gleich lautenden Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder i.d.F. vom 2. Juli 2012, BStBl I 2012, 654; nachfolgend „gemeinsamer Ländererlass“) sowie die Kommentarliteratur (Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl. 2014, § 8 Nr. 1f Rn. 4 ff.; Keß in Lenski/Steinberg, GewStG, § 8 Nr. 1f Rn. 4 ff.; Hofmeister in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 8 GewStG Rn. 274 ff., Juni 2014)

Aufgrund der Merkmale der Nutzungs- und Abwehrbefugnis unterfällt beispielsweise die mietweise Überlassung von Standardsoftware (z. B. Office 365 mit zeitbezogenen Lizenzen) der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung (ähnlich Rn. 33 des gemeinsamen Ländererlasses). Dies überzeugt, da mit einer Softwarelizenz nicht nur eine Nutzungsbefugnis, sondern mit der konkreten Lizenzierung auch eine Abwehrbefugnis gegenüber einem Dritten zur Nutzung derselben Lizenz verbunden ist. Die Hinzurechnung entspricht auch dem Zweck des Gesetzes, zur Durchsetzung des „Objektsteuerprinzips“ eigen- und fremdkapitalfinanzierte Unternehmen (typisiert) gleich zu behandeln, weil in der zeitlichen Überlassung der Lizenz ein Finanzierungsanteil enthalten ist. In gewerbesteuerlicher Hinsicht sollen Gewerbebetriebe, welche Software selbst entwickeln oder erwerben, nicht anders behandelt werden als Gewerbebetriebe, welche Software mieten und hierbei über die zeitlich gestaffelten Zahlungen zunächst zwar einen Liquiditäts- und Zinsvorteil erhalten, diesen aber – zumindest bei typisierter Betrachtung – über die Mietzahlung abgelten.

In Abgrenzung dazu unterliegen nach Auffassung der Finanzverwaltung (Rn. 33 des gemeinsamen Ländererlasses) sowie der Kommentarliteratur (vgl. nur Güroff, a.a.O., § 8 Nr. 1f GewStG Rn. 7) Aufwendungen für sog. „bloße tatsächliche Gegebenheiten“, z. B. Know-How, die Überlassung ungeschützter Erfindungen, Firmenwerte, Kundenstämme und sonstige ungeschützte geistige Werte, keiner Hinzurechnung. Dies zeigt, dass das Gewerbesteuerrecht auch nach Verwaltungsauffassung einen eigenständigen Rechtsbegriff normiert, der vom bilanz- und ertragsteuerlichen Begriff des „immateriellen Wirtschaftsguts“ unabhängig ist. Auch wenn ertragsteuerlich ein Wirtschaftsgut vorliegt (bspw. Firmenwert

oder Kundenstamm), unterliegt ein Entgelt für die Überlassung eines solchen Wirtschaftsguts nach jener Auffassung nicht zwingend der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung.

In entsprechender Weise dürfen nach Auffassung des Senats Aufwendungen für Dienstleistungen nicht einer gewerbesteuerlichen Hinzurechnung unterliegen, da mit der Dienstleistung kein Recht im Sinne einer Nutzungs- und Abwehrbefugnis überlassen wird. Die bloße Erbringung einer Dienstleistung, unabhängig davon, ob sie in personeller Weise (z. B. Leistungen eines Immobilienmaklers) oder nichtpersoneller Weise (z. B. technische Vermittlungsleistungen im Kommunikationsbereich, vollelektronische Handelssysteme für Wertpapiere, etc.) erbracht wird, führt insbesondere nicht zu einer Nutzungs- und Abwehrbefugnis an einem unkörperlichem Gut mit selbständigem Vermögenswert. Vor dem Hintergrund wäre es insbesondere verfehlt, die Beauftragung einer Dienstleistung als – ggf. kurzfristige – Nutzungsmöglichkeit einer personellen oder sachlichen Ressource anzusehen und damit ein Recht im gewerbesteuerlichen Sinne anzunehmen. Mit einer solchen Auslegung würde nach Überzeugung des Senats zum einen die Wortlautgrenze des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG überschritten, was zu einem unbestimmten und in der Praxis kaum handhabbaren Anwendungsbereich der Vorschrift führen würde. Zum anderen würde eine solche Auslegung auch nicht dem Sinn und Zweck der Regelung gerecht, da bei einer von anderen erbrachten Dienstleistung kein „Finanzierungsanteil“ ersichtlich ist, der in typisierter Weise heraus gerechnet werden könnte. Anders als bei der Nutzung eigener oder fremder (körperlicher oder unkörperlicher) Wirtschaftsgüter besteht bei der Dienstleistung insoweit keine echte Wahlmöglichkeit zwischen einem „Soforterwerb“ (Anschaffung/Herstellung des Wirtschaftsguts) einerseits und einer „Anmietung“ (zeitweise Überlassung des Wirtschaftsguts) andererseits.

51

Ein solches Verständnis kommt nach Überzeugung des Senats auch in den Gesetzgebungsmaterialien (BT-Drs. 16/4841, Seite 80) zum Ausdruck. Der Gesetzgeber führt zur Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen nach § 8 Nr. 7 GewStG a.F. (§ 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG n.F.) aus, dass bei gemischten Verträgen eine Hinzurechnung nur möglich sei, wenn die Vermietung oder Verpachtung eine von den übrigen Leistungen trennbare Hauptleistung sei. Nach diesen Grundsätze seien z. B. auch Verträge über kurzfristige Hotelnutzungen oder kurzfristige Kfz-Mietverträge zu beurteilen, eine Hinzurechnung werde danach regelmäßig ausscheiden. Auch wenn bspw. mit einer kurzfristigen Hotelnutzung die Überlassung eines materiellen Wirtschaftsguts (Wohnraum) für eine gewisse Zeit verbunden ist, geht der Gesetzgeber wohl davon aus, dass es in derartigen Fällen keine wirkliche (vernünftige) Wahl zwischen Soforterwerb und Anmietung (z. B. eines Hotelzimmers) gibt und es deshalb nicht angemessen erscheint, aus derartigen Leistungen einen typisierten Finanzierungsanteil heraus zu rechnen. Vielmehr erkennt der Gesetzgeber, dass in diesen Fällen andere Leistungen als eine (verdeckte) Sachkapitalüberlassung im Vordergrund stehen und der Objektsteuergedanke überspannt werden würde, wenn man jede Nutzungsmöglichkeit der Hinzurechnung unterwerfen würde.

52

Einer solcher Auslegung scheint auch die Finanzverwaltung zu folgen, indem sie gem. Rn. 33 des gemeinsamen Ländererlasses eine Reihe von ungeschützten Werten und in Rn. 34 Entgelte zur Nutzung des sog. Grünen Punktes, zur Straßennutzung („Maut“) und zur Rundfunknutzung (Rundfunkgebühr; nun: Rundfunkbeitrag) von der Hinzurechnung ausnimmt. Obwohl beispielsweise Recycling-Systeme auf Grundlage der Verpackungsverordnung vertraglich durch eine Lizenzgebühr im Rahmen eines „Zeichennutzungsvertrages“ (z. B. Nutzung der Marke „Grüner Punkt“) ausgestaltet sind (vgl. in diesem Kontext Senatsurteil vom 14. Januar 2015 13 K 2929/12, EFG 2015, 1114, rkr.), scheint auch die Finanzverwaltung zu erkennen, dass bei derartigen Entgelten die Erbringung

53

einer konkreten Gegenleistung (z. B. Entsorgungs- und Verwertungsleistungen) im Vordergrund steht. Hintergrund der aus Verwaltungssicht unterbleibenden Hinzurechnung von Mautentgelten oder Rundfunkbeiträgen dürfte sein, dass bei der Maut das „Recht auf Straßennutzung“ oder beim Rundfunkbeitrag die „allgemeine Möglichkeit des Empfangs von öffentlich-rechtlichen Rundfunksendungen“ als nicht hinreichend angesehen wird, da selbst ein so verstandenes „Recht“ entweder nicht hinreichend dauerhaft oder konkret überlassen wird, es keine echte Wahl zwischen Erwerb und Anmietung gibt oder das „Recht“ zwar mit einer Nutzungsbefugnis, nicht aber mit einer Abwehrbefugnis ausgestattet ist.

Bei Übertragung der vorgenannten Grundsätze auf den Streitfall kommt der Senat nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gebildeten Überzeugung zu dem Ergebnis, dass die transaktionsbezogenen Entgelte der Klägerin an B und andere CRS-Betreiber ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach für eine konkrete technische Vermittlungsdienstleistung (Vermittlung einer Reiseleistung zwischen Anbieter und Nachfrager über ein Marktplatzsystem) entrichtet werden und eine solche Dienstleistung nicht der Hinzurechnung unterliegt. Ganz erheblich spricht hierfür, dass die Entgelte nur bei einer konkreten Buchung anfallen und nur an jenen CRS-Betreiber entrichtet werden müssen, über den die Buchung erfolgte. Entgegen der Ansicht des Beklagten lässt die Ausgestaltung der Entgeltstruktur Rückschlüsse auf die hiermit verbundene Leistung zu, wodurch es sich bei den transaktionsbezogenen Gebühren nicht um eine „bloße Abrechnungsmodalität“ einer Gebühr zur Nutzung des CRS handelt. 54

Entgegen der Auffassung des Beklagten kann auch nicht aus den im Anbietervertrag gewählten Formulierungen und deren Randtexten (§ 1 Ziffer 1: „Rechteübertragung an den Anbieter“; § 2 Ziffer 1: „Softwarenutzung“; § 2 Ziffer 2: „Befristete Nutzungsrechte“) gefolgert werden, dass es sich um „befristete Rechteüberlassungen“ im gewerbesteuerlichen Sinne handelt. Ähnlich wie bei der – auch von der Finanzverwaltung – vorgenommenen Beurteilung eines „Dualen Systems bei Recycingleistungen“ ist es auch im Streitfall aufgrund des eigenständigen „gewerbesteuerlichen Rechtebegriffs“ geboten, den wirtschaftlichen Gehalt eines Entgelts unabhängig von der zivilrechtlichen Ausgestaltung und im Übrigen auch unabhängig von der bilanzsteuerrechtlichen sowie einkommen- oder körperschaftsteuerlichen Würdigung zu erfassen und gewerbesteuerlich zu beurteilen. Der Schwerpunkt der Leistung von B liegt hier in einer Reihe technischer Dienstleistungen und nicht in einer Rechteüberlassung im engeren Sinne. Es ist dadurch aus Sicht des Senats auch unschädlich, dass die Vertragsklauseln eine „Rechteübertragung“ normieren. Der Senat kann dabei dahinstehen lassen, ob die Nutzungsüberlassung einer „Software-Schnittstelle“ nach zivilrechtlicher und/oder bilanzsteuerlicher und einkommen-/körperschaftsteuerlicher Betrachtung ein eigenständiges Recht (immaterielles Wirtschaftsgut im steuerlichen Sinne) begründet. Jedenfalls stellt diese Softwareschnittstelle eine untergeordnete, nur zur Nutzung der eigentlichen Dienstleistung zur Verfügung gestellte Nebenleistung dar. 55

Da nach Überzeugung des Senats aufgrund des im Vordergrund stehenden Dienstleistungscharakters eine Rechteübertragung ausscheidet, braucht vorliegend nicht entschieden zu werden, ob – wie die Klägerin meint – die Hinzurechnung auch dadurch ausscheide, dass die Klägerin faktisch nicht zu einem Erwerb des B-Systems in der Lage wäre bzw. der Betrieb eines solchen Systems bei der Klägerin wirtschaftlich keinen Sinn ergäbe, da die Nachfrager im alternativ gedachten Fall unmittelbar die Verfügbarkeit der Reiseleistungen abfragen sowie Buchungen tätigen könnten. Ob dieses Argument alleine tragfähig wäre, erscheint dem Senat aufgrund des BFH-Urteils vom 31. Januar 2012 (I R 105/10, BFH/NV 2012, 996) zweifelhaft. Der BFH hat dort – im Einklang mit dem Wortlaut der Regelung („Konzessionen“) – auch ein Entgelt für das Recht zur Veranstaltung und 56

Durchführung von Glücksspielen („Glücksspielkonzession“) der Hinzurechnung unterworfen, obwohl im Falle staatlicher Konzessionen i.d.R. kein alternativ gedachter (dauerhafter) „Erwerb“ der staatlichen Erlaubnis möglich ist, sondern sich die Konzession ihrem Wesen nach als zeitweise staatliche Erlaubnis darstellt.

Eine Hinzurechnung ergibt sich im Streitfall auch nicht daraus, dass der Anbietervertrag zwischen der Klägerin und B in § 2 Ziffer 1a des Teils B einen kalenderjährlichen Mindestumsatz regelt. Der Mindestumsatz hat nach Überzeugung des Senats schon deshalb keine gewerbesteuerrechtliche Relevanz, weil die Transaktionsentgelte diesen bei Weitem überschreiten und eine Mindestgebühr aus diesem Grunde nicht zum Ansatz gekommen ist. 57

Selbst wenn man – aus Sicht des Senats unzutreffend – annähme, dass der Mindestumsatz von 9.000 € im Kalenderjahr eine allgemeine Gebühr zur „abstrakten Nutzungsmöglichkeit des B-CRS“ darstellte, hätte nach Überzeugung des Senats eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung jenes Betrags zu unterbleiben, da die bloße Nutzungsmöglichkeit (der bloße „Zugang zu einem Marktplatz“) – ähnlich der Nutzungsmöglichkeit einer Bundesfernstraße (Maut) oder des öffentlich-rechtlichen Rundfunks (Rundfunkbeitrag) – kein Recht i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG, d.h. eine hinreichend konkrete und mit einer Nutzungs- und Abwehrbefugnis versehene Rechtsposition, darstellt. 58

Für die an andere CRS-Betreiber geleisteten Entgelte gelten die o.g. Ausführungen aufgrund der gleichgelagerten Verträge und Abrechnungen entsprechend. 59

3. Dem Beklagten wird die Berechnung des Steuermessbetrags gem. § 100 Abs. 2 FGO auferlegt. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf § 151 Abs. 3, Abs. 1 Satz 1 FGO i.V.m. §§ 708 ff. ZPO. 60

Die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 1, 2 FGO zuzulassen, da die Auslegung des Begriffs des Rechts i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. f. Satz 1 GewStG, insbesondere die Abgrenzung zu bloßen tatsächlichen Nutzungsmöglichkeiten sowie Dienstleistungen, höchstrichterlich noch nicht hinreichend geklärt ist und der Streitfall aus Sicht des Senats Veranlassung gibt, höchstrichterliche Leitsätze für die Auslegung der Vorschrift aufzustellen. 61