

---

**Datum:** 04.02.2016  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 9. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 9 K 1472/13 G  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2016:0204.9K1472.13G.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

Es wird festgestellt, dass

1. die in den Sachkonten 3480 und 3800 bezeichneten und von der Klägerin betriebenen Hotels ausländische Betriebsstätten darstellen, deren Ergebnisse nicht der deutschen Gewerbesteuer unterliegen,
2. die in Anlage 1 des Betriebsprüfungsberichts zu den Konten 3190, 3320, 3500 und 3550 (betreffend Schiffscharterverträge) bezeichneten Aufwendungen nicht gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG 2002 der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung unterliegen,
3. bezüglich der auf den Sachkonten 3030, 3040, 3080, 3120, 3180, 3200, 3230, 3260, 3280, 3300, 3330, 3340, 3350, 3380, 3390, 3560, 3580, 3590, 3610, 3630, 3670, 3690, 3770, 3830, 3840, 3850, 3880, 3900 und 3960 (betreffend Verträge u.a. über Hotelzimmer mit Verpflegung) erfassten Aufwendungen eine Aufteilung geboten und eine Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG 2002 wegen der enthaltenen Miet- und Pachtzinsen vorzunehmen ist,
4. bei der erforderlichen Aufteilung i.S. der Nr. 3 reine Betriebskosten (wie z.B. Wasser, Strom, Heizung) und

eigenständig zu beurteilende Nebenleistungen (wie z.B. Verpflegungsleistungen, Beförderungsleistungen, Veranstaltungen zur Unterhaltung der Gäste, Personalkosten für die übliche Rezeption und für die Reinigung der Räumlichkeiten, Stellung von Handtüchern) nicht der Hinzurechnung unterliegen. Dies gilt auch, wenn und soweit für sie in den konkreten Verträgen bzw. erteilten Rechnungen kein gesondertes Entgelt ausgewiesen wurde.

Die Kostenentscheidung bleibt dem Endurteil vorbehalten.

Die Revision wird zugelassen.

---

Tatbestand	1
Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob Aufwand der Klägerin als Reiseveranstalterin für die vorübergehende Verschaffung von Hotels, Hotelzimmern und Hotelzimmerkontingenten der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d und e des Gewerbesteuergesetzes 2002 (GewStG 2002) i.d.F. Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 (UntStRefG 2008) vom 14.8.2007 (BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630) -- GewStG 2002 n.F.-- unterliegt.	2
Die Klägerin ist in der Rechtsform einer GmbH als Reiseveranstalterin tätig. Sie ermittelt ihren Gewinn gemäß § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 2002 i.V.m. §§ 4 Abs. 1, 5 des Einkommensteuergesetzes 2002 unter Zugrundelegung eines abweichenden Wirtschaftsjahres vom ... bis zum ... des jeweils folgenden Jahres.	3
Die Klägerin organisiert Sportreisen in Form von Pauschalreisen. Zu diesem Zweck schloss sie mit anderen Leistungsträgern in Griechenland, der Schweiz, Italien und anderen Ländern des europäischen Auslands, vereinzelt auch mit Unternehmen im Inland, Verträge über typische Reisevorleistungen, insbesondere Übernachtungen, Personenbeförderungen, Verpflegungen, Betreuungen und Zielgebietsaktivitäten ab. Teilweise mietete sie auch Hotelgrundstücke (einschließlich Inventar) an und betrieb diese selbst.	4
<b>I. Von der Klägerin selbst betriebene Hotels</b>	5
1. Seit dem 1.6.2007 mietete die Klägerin in B ( <i>ausländische Stadt</i> ) das Hotel C an („Mietvertrag“, vgl. Bl. 116 f. der Gerichtsakte). Die Laufzeit des Vertrages, war bis zum 19.4.2009 begrenzt, weil das Hotel anschließend abgebrochen werden sollte. Die Miete wurde gezahlt für das gesamte Gebäude, inklusive des Mobiliars und der Einrichtungen gemäß Inventarliste sowie der Außenparkplätze. Die Klägerin übernahm die Heizkosten (Öl), sämtlicher Stromverbrauch, Service- und Unterhaltungskosten technischer Anlagen und Einrichtungen wie Lüftung, Heizung, Küchenapparate, automatischer Türen, Betriebsgeräte etc., Kehrrichtabfuhr, Wasser- und Kanalisationsgebühren, Versicherung und Schneeräumung. Kosten, die ausschließlich durch den Geschäftsbetrieb der Mieterin verursacht wurden, sollten von dieser bezahlt werden, auch wenn sie beim Vermieter erhoben würden.	6
Das Hotel C wurde während der Mietzeit von der Klägerin selbst betrieben. Hierfür stellte sie --teilweise auch in Deutschland mit Verträgen nach deutschem Recht-- Personal ein	7

(insgesamt etwa 20 Personen).

Die buchhalterische Erfassung der Aufwendungen für dieses Hotel erfolgte über das Konto 3480. Nach der Bilanz zum 31.10.2008 entfielen auf dieses Hotel Aufwendungen in Höhe von ... €.

2. Mit D schloss die Klägerin einen (undatierten) „Mietvertrag“ (vgl. Bl. 149 f. der Gerichtsakte) über einen Teil der „Villa E“ in F (*ausländische Stadt*) im dritten und vierten Stock bestehend aus sechs Zimmern, fünf Bädern, verschiedenen Durchgangsräumen und einer Küche, drei weitere bewohnbare Gebäude in F, ein Schwimmbecken im Garten gegenüber der Südseite der Villa und eine gepflasterte Sonnenbadfläche oberhalb des Gebäudes. Es handelte sich hierbei um Teile eines deutlich größeren Gutes.

Die Klägerin verpflichtete sich in dem Vertrag, den Mietgegenstand zu unterhalten. Sie durfte die Immobilien für die Zeit vom 1.5.2005 bis zum 30.4.2010 für jährlich höchstens 200 Tage nach ihrer Wahl nutzen.

Der Gesamtmietpreis betrug nach dem Vertrag ... € pro Jahr. Gemäß Ziffer 10 des Mietvertrages sollte die Miete ab dem Anfang des zweiten Jahres aufgrund der Veränderungen der Lebenshaltungskosten erhöht werden. Nicht eingeschlossen in die Miete waren der Verbrauch von Strom, Wasser, Gas, Telefon und Übrigem, was immer zu Lasten der Klägerin als Mieterin gehen sollte. Weiter waren die Kosten gewöhnlicher Unterhaltungsreparaturen von der Klägerin als Mieterin zu leisten. Dies betraf insbesondere die Kosten für die regelmäßige Unterhaltung der Anlagen von Gas, Wasser, Strom sowie von Bad, Schlössern und Schlüssel, Beschlägen und Reparaturen an Wänden und Decken, Fußböden, weiterhin die Kosten für Reinigung und Reparaturen von Schäden an den gemieteten Gebäuden, an ihren Anlagen und an den Möbeln, die von der Klägerin, ihren Gästen oder Nutznießern verursacht wurden. In diesem Fall waren die Reparaturen mit dem Eigentümer abzustimmen.

Die Klägerin entband den Vermieter ausdrücklich von jeder Verantwortung für direkte oder indirekte Schäden, die hinsichtlich der Nutzung der Immobilie abgeleitet werden könnten, auch wenn sie von eventuellen eigenen Gästen oder anderen erlitten würden.

Die Klägerin nutzte das angemietete Objekt als Hotel, das sie durch eigenes Personal betrieb.

Nach dem Jahresabschluss auf den ...2008 zahlte sie für die Nutzung des Hotels ... € (Konto 3800).

## **II. Verträge der Klägerin betreffend von Dritten bewirtschaftete Hotels, Hotelzimmer und Hotelzimmerkontingente**

Daneben hatte die Klägerin eine Vielzahl von Verträgen mit Vertragspartnern ganz überwiegend aus dem europäischen Ausland abgeschlossen, durch die ihr Hotelleistungen bezüglich ganzer Hotels, bestimmte Hotelzimmer oder Hotelzimmerkontingente entgeltlich für bestimmte Zeiträume zur Verfügung gestellt wurden. Die Vertragsinhalte waren sehr unterschiedlich. Teilweise wurde allein die Nutzungsüberlassung geregelt, begleitet von der hierzu gehörenden Zimmerreinigung und Verpflegung der Gäste (bspw. Hotelbelegungsvertrag zwischen Hotel G in H (*ausländische Stadt*) vom 6.2.2008, Bl. 131 der Gerichtsakte); daneben sahen aber andere Verträge bspw. auch vor, dass die Liegestühle und Sonnenstühle am Strand benutzt werden durften und ein Charterbus innerhalb der

Hotelanlage zur Verfügung stand (Kooperationsvertrag für die Saison 2008 mit dem Hotel I in J (*ausländische Stadt*), vom 7.11.2007, Bl. 154 ff. der Gerichtsakte) oder die Verträge enthielten zusätzlich ganze Ausflugsangebote (Hotelbelegungsvertrag vom 15.10.2007 mit dem Hotel K in Griechenland, Bl. 157 ff. der Gerichtsakte). In einigen Verträgen wird den Gästen ausdrücklich die Möglichkeit eingeräumt, die Sauna (Saisonvertrag zur Pension L vom 28.8.2007, Bl. 80 ff. der Gerichtsakte) bzw. den Swimmingpool, den Tennisplatz und den Minisoccer-Platz mit zu nutzen (Kooperationsvertrag für die Saison 2008 mit dem Hotel M in N (*ausländische Stadt*), Bl. 125 f. der Gerichtsakte). Die Reiseleiter der Klägerin wurden in den Objekten teilweise ohne gesondertes Entgelt oder zu vergünstigten Preisen untergebracht.

Auch die Zahlung der Gegenleistung ist in den einzelnen Verträgen unterschiedlich 17  
ausgestaltet. Soweit das ganze Objekt vermietet wurde, vereinbarten die Vertragsparteien einen Festpreis. In den anderen Verträgen wird regelmäßig nach Zimmern abgerechnet. Teilweise enthalten die Verträge eine Mindestübernachtungszahl, um dem Hotelbetreiber eine Mindestvergütung zu garantieren. In den Zimmerpreisen, die nach den jeweiligen Zimmerklassen variieren, sind die hoteltypischen Zusatzleistungen wie Zimmerreinigung und Handtuchstellung enthalten.

Hinsichtlich der Einzelheiten der einzelnen Vertragsinhalte betreffend die Objekte, die unter 18  
den im Tenor unter 3. bezeichneten Sachkonten erfasst wurden, wird auf die seitens der Klägerin übersandten Verträge (Bl. 80 bis 115, 121 bis 129, 131 bis 142, 148, 151 bis 155, 157 bis 159 der Gerichtsakte sowie Ordner der Betriebsprüfung, Band 1/2, hinter zweiter Lasche, Nr. 11 betr. Hotel O) Bezug genommen. Soweit die vorgenannten Verträge nicht in deutscher Sprache abgefasst sind, ist nach dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung zumindest unstreitig, dass es sich bei den Objekten um von Dritten betriebene Hotels handelt, bei denen neben der reinen Raum- und Inventarüberlassung weitere Leistungen seitens des Dritten erbracht wurden. Für die vorliegende Zwischenentscheidung bedurfte es deshalb keiner weitergehenden Übersetzung dieser Verträge.

### **III. Verträge über Schiffscharter** 19

Schließlich schloss die Klägerin verschiedene für den Streitzeitraum erhebliche 20  
Charterverträge ab.

1. Am 28.1.2006 vereinbarte sie mit dem griechischen Unternehmen P einen „Charter- 21  
Vertrag“ (Bl. 143 ff. der Gerichtsakte) u.a. für einen achtwöchigen Charter für Kreuzfahrten zu den Ionischen Inseln mit dem Motorsegler Q. Diese Vertragsperiode war zunächst nur auf Anfrage mit einer „release period bis 31.03.2007 fuer August/September/Okttober 2008“ vorgesehen. Der Nettopreis für die Anmietung des Schiffs, einschließlich Mannschaft und Treibstoff, einer fünfstündigen Fahrtdauer pro Tag und der Hafengebühren sollte netto ... € betragen.

Die Aufwendungen, die auf den Teilbereich „Unterkunft“ dieses Vertrages entfielen, erfasste 22  
die Klägerin auf dem Konto 3190. In dem Abschluss auf den 31.10.2008 berücksichtigte sie Aufwendungen in Höhe von ... €.

2. Auf dem Konto 3320 „Boot und Bike R“ verbuchte die Klägerin in dem Jahresabschluss auf 23  
den 31.10.2008 Aufwendungen in Höhe von ... €. Ein schriftlicher Vertrag liegt dem Senat nicht vor. Zwischen den Beteiligten ist jedoch unstreitig, dass es sich auch insoweit um einen Schiffschartervertrag handelt, in dem neben dem Schiff auch Kapitän und Mannschaft zwecks Durchführung von Schiffsreisen zur Verfügung gestellt worden sind.

3. Im Jahre 2008 bestand ebenfalls ein Chartervertrag (Vollcharter mit Halbpension) mit der S 24  
GmbH über das Schiff T (Bl. 118 f. der Gerichtsakte). Veranstaltet wurde auf dem Schiff eine  
Reise in kroatischen Gewässern.

Auf dem Konto 3500 sind zum 31.10.2008 Aufwendungen für Unterkunft und Transport in 25  
Höhe von ... € verbucht worden.

4. Mit demselben Vertragspartner hatte die Klägerin mit Wirkung für das Jahr 2008 einen 26  
Vollchartervertrag (Bl. 120 der Gerichtsakte) über das Schiff U für einwöchige Schiffsreisen  
(„von Samstag bis Samstag“) in der Zeit vom 3.5.2008 bis zum 4.10.2008 abgeschlossen  
(Verbuchung über Konto 3550). In den jeweiligen Preisen eingeschlossen waren neben der  
Vollcharterung des Schiffs auch die Crew an Bord des Schiffs bestehend aus dem Kapitän,  
den Matrosen und dem Koch, dem Treibstoff für eine durchschnittliche Fahrtdauer von fünf  
Stunden täglich und 30 Stunden in der Woche, Halbpension und einer deutschsprachigen  
Betreuung.

Auf dem Konto 3550 verbuchte die Klägerin bis zum 31.10.2008 aufgrund dieses Vertrages 27  
Aufwendungen für Unterkunft in Höhe von ... €.

#### **IV. Weitere Verträge** 28

Einzelheiten der Vertragsbeziehungen zu den unter den Sachkonten 3870 und 3910 29  
erfassten Aufwendungen sind noch nicht abschließend geklärt.

Im Rahmen ihrer Gewerbesteuererklärung für 2008 bezog die Klägerin in die Hinzurechnung 30  
nach § 8 Nr. 1 Buchst. d, e GewStG 2002 n.F. zunächst nur Miet- und Pachtzinsen ein,  
soweit diese im Zusammenhang mit der Anmietung der Geschäftsräumlichkeiten standen (...  
€ für bewegliche Wirtschaftsgüter, ... € für unbewegliche Wirtschaftsgüter). Dem folgte auch  
der Beklagte (das Finanzamt --FA--) im Rahmen der Festsetzung des  
Gewerbesteuermessbetrages 2008 vom 2.3.2010; diese stand unter dem Vorbehalt der  
Nachprüfung. Im nächsten, noch aus dem Jahr 2010 stammenden Änderungsbescheid nahm  
das FA diesbezüglich keine Änderungen vor.

U.a. hinsichtlich der Gewerbesteuer 2006 bis 2008 führte das Finanzamt für Groß- und 31  
Konzernbetriebsprüfung (GKBp) V 2012 eine Betriebsprüfung durch; hinsichtlich ihrer  
Ergebnisse wird wegen der Einzelheiten auf den Bericht über die Betriebsprüfung vom  
4.4.2012 verwiesen. Die GKBp stellte sich auf den Standpunkt, dass nach dem  
Gesetzeswortlaut des § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG 2002 n.F. und den bislang hierzu  
ergangenen Verwaltungsvorschriften die in den Reisevorleistungen enthaltenen Miet- und  
Pachtzinsen für die beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgüter für Zwecke der  
Hinzurechnung zu berücksichtigen seien. Es werde hier nicht insgesamt eine Hotelleistung  
eingekauft; vielmehr würden insbesondere auch Hotelräume angemietet. Der Preis lasse sich  
ohne weiteres aufteilen. Hinzu kämen noch die Nebenkosten. Diese seien von der  
Steuerberatung im Schätzungswege aus den gesamten Miet- und Pacht aufwendungen  
herausgerechnet worden, müssten aber teilweise den ermittelten Mieten für die  
unbeweglichen und beweglichen Wirtschaftsgüter wieder zugeordnet werden. Im Einzelnen  
(Beträge in €):

<b>Konto</b>	<b>Miete unbewegl. WG</b>	<b>Miete bewegl. WG</b>	32
<b>Nebenkosten</b>	<b>Halbpension</b>		

33

3030	...	...	...	...	...
3040	...	...	...	...	34
3080	...	...	...	...	35
3120	...	...	...	...	36
3180	...	...	...	...	37
3190	...	...	...	...	38
3200	...	...	...	...	39
3230	...	...	...	...	40
3260	...	...	...	...	41
3280	...	...	...	...	42
3300	...	...	...	...	43
3320	...	...	...	...	44
3330	...	...	...	...	45
3340	...	...	...	...	46
3350	...	...	...	...	47
3380	...	...	...	...	48
3390	...	...	...	...	49
3480	...	...	...	...	50

3500	...	...	...	...	52
3550	...	...	...	...	53
3560	...	...	...	...	54
3580	...	...	...	...	55
3590	...	...	...	...	56
3610	...	...	...	...	57
3630	...	...	...	...	58
3670	...	...	...	...	59
3690	...	...	...	...	60
3770	...	...	...	...	61
3800	...	...	...	...	62
3830	...	...	...	...	63
3840	...	...	...	...	64
3850	...	...	...	...	65
3870	...	...	...	...	66
3880	...	...	...	...	67
3900	...	...	...	...	68
3910	...	...	...	...	69

Summe

70

Zu dem Gesamtbetrag der Aufwendungen von ... € für die unbeweglichen Wirtschaftsgüter rechnete die GKBp anteilig nach dem prozentualen Verhältnis einen Anteil der Nebenkosten von ... € hinzu, so dass sich insoweit Aufwendungen von insgesamt ... € (exakt ... €) ergaben. Entsprechend verfuhr die GKBp bei den beweglichen Wirtschaftsgütern, wo sie dem Gesamtbetrag der Aufwendungen von ... € anteilig Nebenkosten in Höhe von ... € hinzu addierte (zusammen ... €). Von der Hinzurechnung nahm die GKBp allein die --in der letzten Spalte aufgelisteten-- Aufwendungen für Halbpension in Höhe von insgesamt ... € (= ... € + ... € anteilige Nebenkosten) aus. 71

Das FA schloss sich den Ausführungen der GKBp im Prüfungsbericht an und erließ am 22.8.2008 gemäß § 164 Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) einen entsprechend geänderten Bescheid für 2008 über den Gewerbesteuermessbetrag. In diesem legte es 1/5 der Miet- und Pachtzinsen für bewegliche Wirtschaftsgüter im Eigentum eines anderen in Höhe von ... € ( $5/5 = \dots \text{€} = \dots \text{€}$  laut Steuererklärung + ... € laut GKBp) und 13/20 der Miet- und Pachtzinsen für unbewegliche Wirtschaftsgüter im Eigentum eines anderen in Höhe von ... € ( $20/20 = \dots \text{€} = \dots \text{€}$  laut Steuererklärung + ... € laut GKBp) zugrunde, rechnete unstreitige Schuldzinsen i.H.v. ... € hinzu, kürzte die Summe um den Freibetrag i.H.v. ... € und rechnete dem Gewinn aus Gewerbebetrieb nach § 8 Nr. 1 Buchst. a), d), e) GewStG 2002 n.F. 1/4 des so ermittelten Betrages (... €), d.h. letztlich ... € hinzu. Den Vorbehalt der Nachprüfung hob das FA auf. 72

Den hiergegen eingelegten Einspruch wies das FA durch Einspruchsentscheidung vom 12.4.2013 als unbegründet zurück. Die Zurückweisung begründete es damit, dass es der Auffassung der Klägerin, nach der die angemieteten Hotelzimmer eines Reiseveranstalters dessen Umlaufvermögen zuzurechnen seien, weil sie als reine Händlerin aufträte, nicht zustimmen könne. Für die Zurechnung komme es allein darauf an, ob ein Wirtschaftsgut Anlagevermögen des Mieters oder Pächters für den Fall darstellen würde, dass es im Eigentum des Mieters oder Pächters stünde. Entscheidend sei allein, dass das Wirtschaftsgut als solches nicht zum Verbrauch oder zur Weiterveräußerung, sondern zum Gebrauch bestimmt sei. Letzteres sei vorliegend der Fall, da die Hotelzimmer lediglich zum zeitweisen Gebrauch überlassen würden. Ein Verbrauch oder eine Veräußerung der Hotelzimmer erfolge nicht. 73

Es sei unerheblich, ob das Wirtschaftsgut sich im inländischen Betriebsvermögen befinde. 74

Das FA meint, es handele sich bei den eingekauften Übernachtungsleistungen zivilrechtlich um Mietverträge, da die Raumgewährung den Leistungsschwerpunkt darstelle. Der Auffassung, der Einkauf von Hotelleistungen stelle einen mietfremden gemischten Vertrag dar, könne nicht zugestimmt werden. Unmaßgeblich sei in diesem Zusammenhang, ob die Verträge der Klägerin mit ihren Kunden ihrerseits einen Mietvertrag darstellten oder zu einem anderen Vertragstyp „veredelt“ würden. Die Hinzurechnung setze lediglich voraus, dass dem Unternehmer Aufwendungen für die Anmietung eines Wirtschaftsguts des Anlagevermögens entstünden und nicht, dass der Unternehmer seinerseits als Vermieter aufträte. 75

76

Die Hinzurechnung der Aufwendungen für den Hoteleinkauf stehe auch nicht im Widerspruch zu der Gesetzesbegründung des UntStRefG 2008, wonach bei Verträgen über kurzfristige Hotelnutzungen eine Hinzurechnung regelmäßig nicht in Betracht komme (BTDrucks. 16/4841, 80). Diese Ausnahme gelte nicht für Reiseveranstalter, weil sich die Anmietung von Hotelzimmern bei diesen als Teil der originären Geschäftstätigkeit darstelle.

Soweit die Klägerin darauf hinweise, dass eine Aufteilung des Entgelts für die Anmietung eines Hotelzimmers auf die einzelnen Leistungskomponenten in der Praxis nicht möglich sei, stehe dies einer Hinzurechnung des anteiligen Entgelts für den Hoteleinkauf nicht entgegen. Rz. 6 des koordinierten Ländererlasses vom 2.7.2012 ermögliche insoweit die sachgerechte Aufteilung.

77

Daraufhin hat die Klägerin mit dem Ziel Klage erhoben, die Hinzurechnung hinsichtlich der Reisevorleistungen rückgängig zu machen. Sie stützt ihre Begründung grundlegend auf folgende Säulen:

78

1. Die Tätigkeit eines Reiseveranstalters als Händler mit Reiseleistungen sei mit dem Betrieb eines Hotels nicht vergleichbar. Der Hotelbetreiber erbringe als Leistungsträger selbst die Hotelleistungen, die u.a. die Überlassung von Räumlichkeiten zur Nutzung an die Gäste umfasse. Das Geschäftsmodell des Reiseveranstalters sei ein vollkommen anderes. Eingekauft würden Reiseleistungen um diese gebündelt auf dem Markt abzusetzen.

79

2. Als typengemischter Vertrag unterfalle der Hoteleinkauf --ähnlich der Schiffscharter oder dem Einkauf von Flugleistungen-- bereits dem Grunde nach nicht der Hinzurechnung. Der Gesetzgeber habe sich dahingehend geäußert, dass bei gemischten Verträgen eine Hinzurechnung nur möglich sei, wenn die Vermietung oder Verpachtung eine von den übrigen Leistungen trennbare Hauptleistung sei.

80

3. Durch die Behandlung seitens des FA werde der Intention des Gesetzgebers nicht entsprochen, wonach eine gewerbesteuerliche Gleichbehandlung zwischen fremd- und eigenkapitalfinanzierten Unternehmen erreicht und Auslandsgestaltungen vermieden werden sollten. Gesetzessystematisch greife die Hinzurechnung bei Miet- und Pachtzinsen nur, wenn potenziell eigenes Anlagevermögen durch angemietetes fremdes Anlagevermögen ersetzt werde bzw. überhaupt ersetzt werden könne. Das Modell von Reiseveranstaltern sei jedoch gerade nicht darauf ausgerichtet, Anlagevermögen zu substituieren. Es ziele darauf ab, typischerweise mit Nutzungsrechten an Drittbetriebsvermögen Handel zu treiben. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH-- (BFH-Urteil vom 29.11.1972 I R 178/70, BStBl II 1973, 148) müsse sich die Fiktion einer Eigentümerstellung soweit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen orientieren und dürfe nicht weiter reichen, als es die Vorstellung eines das Miet- oder Pachtverhältnisses ersetzenden Eigentums gebiete. Ein Reiseveranstalter als Reiseleistungshändler, besitze aufgrund seines im Vergleich zu den touristischen Leistungsträgern strukturell andersartigen Geschäftsmodells überhaupt keine Anschaffungsalternative hinsichtlich der paketierte Reiseleistungen. Angesichts der Vielzahl von vorzuhaltenden Angeboten und der Notwendigkeit, schnell auf geänderte Kundenwünsche und Marktverhältnisse reagieren zu können, sei es faktisch ausgeschlossen, alle benötigten Hotelzimmer oder Teile eines Hotels zu erwerben. Außerdem würden ohnehin keine einzelnen Hotelzimmer zum Erwerb angeboten.

81

Soweit der Hoteleinkauf langfristig gesichert worden sei, gebiete dies keine andere Beurteilung.

82

83

Die bisher von der Rechtsprechung entschiedenen Sachverhalte stünden ihrer Rechtsauffassung nicht entgegen. Zwar sei das Finanzgericht München in einer jüngeren Entscheidung (Urteil vom 8.6.2015 7 K 3250/12) bei einem Messeveranstalter von fiktivem Anlagevermögen ausgegangen, doch sei das Geschäftsmodell dieser Unternehmen nicht auf den Handel mit Messeleistungen hin ausgelegt. Bei dem Einkauf von Reisevorleistungen durch einen Reiseveranstalter sei dies umgekehrt zu beurteilen. Nicht vergleichbar mit der Tätigkeit eines Reiseveranstalters sei des Weiteren die Anmietung von Hallen bzw. einer Bestuhlung oder der Beschallungsanlage durch einen Konzertveranstalter (vgl. BFH-Urteil vom 30.3.1994 I R 123/93, BStBl II 1994, 810), weil Letzterer selbst die Konzertleistung erbringe.

4. Fingiere man Anlagevermögen, müssten sachlogisch fiktive Betriebsstätten im Ausland anerkannt werden, da ansonsten der weltweite Handel mit Reiseleistungen systemwidrig der deutschen Gewerbesteuer unterläge. Die Fiktion einer Betriebsstätte sei dem Gewerbesteuerrecht i.Ü. nicht fremd. So werde beispielsweise in bestimmten Fällen auch eine Inlandsbetriebsstätte fingiert. 84

5. Schließlich sei ein sachgerechter Aufteilungsmaßstab nicht denkbar. Faktisch sei es unmöglich, den Hoteleinkauf in Mieten und andere mietfremde Leistungen, die sowohl gästebezogen als auch veranstalterbezogen seien, aufzuteilen. 85

Die Klägerin beantragt, 86

den Gewerbesteuermessbescheid 2008 vom 22.8.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.4.2013 dahingehend zu ändern, dass die Miete für unbewegliche Wirtschaftsgüter in Höhe von ... € und die Miete für bewegliche Wirtschaftsgüter in Höhe von ... € nicht hinzugerechnet werden, 87

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 88

Das Finanzamt beantragt, 89

die Klage abzuweisen, 90

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 91

Das FA meint, die Klägerin als Reiseveranstalter sei von den bloßen Reisevermittlern abzugrenzen. Ein Reiseveranstalter sei --anders als der Reisevermittler-- der Vertragspartner und verantwortlich für die ordnungsgemäße und sichere Durchführung der gesamten vereinbarten Reise. 92

Zu Unrecht gehe die Klägerin davon aus, dass bei kurzfristigen Überlassungen eine Hinzurechnung nicht erfolgen könne. Aus der Gesetzesbegründung folge, dass die Norm unabhängig von der Dauer der Überlassung greifen solle (Hinweis auf BTDrucks. 16/4841, 79). Dies entspreche auch der Rechtsprechung des BFH zu § 8 Nr. 7 GewStG 2002 a.F. (Hinweis auf BFH-Urteile vom 29.11.1972 I R 178/70, BStBl II 1973, 148, und vom 30.3.1994 I R 123/93, BStBl II 1994, 810). 93

Soweit in der Gesetzesbegründung darauf hingewiesen werde, dass bei Verträgen über kurzfristige Hotelnutzungen eine Hinzurechnung regelmäßig ausscheide, ergebe sich hieraus im vorliegenden Fall nichts Abweichendes. Dem Gesetzgeber habe offenbar der Fall vor Augen gestanden, dass einem Unternehmer bei einer kurzfristigen Geschäftsreise für die Hotelunterbringung sowie den Mietwagen Aufwendungen entstünden. Ein Absehen von der 94

Hinzurechnung erscheine in einem solchen Fall gerechtfertigt, weil hier das Hotelzimmer bzw. der Mietwagen kein Anlagevermögen ersetze, das dauernd dem Betrieb zu dienen bestimmt sei. Dies sei aber bei einem Reiseveranstalter anders, weil bei diesem die Anmietung von Wirtschaftsgütern als Reisevorleistungen in einem unmittelbaren Zusammenhang mit seiner Geschäftstätigkeit als Reiseveranstalter stehe und dem Grunde nach dazu bestimmt sei, dauerhaft dem Geschäftsbetrieb zu dienen.	
Der Klägerin könne nicht in ihrer Auffassung gefolgt werden, abzustellen sei auf die Nutzungsmöglichkeit des Hotelzimmers, die Umlaufvermögen darstellen müsse, da sie sich verbrauche. Folge man dem, habe § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG 2002 n.F. keinen Anwendungsbereich mehr. Für Zwecke der Hinzurechnung sei daher nicht auf das Nutzungsrecht, sondern auf das überlassene Wirtschaftsgut abzustellen.	95
Da lediglich Anlagevermögen fingiert werde, könne dies nicht dazu führen, ebenfalls Betriebsstätten im Ausland zu fingieren. Soweit Vorleistungen in Form von Unterkunftsleistungen im Ausland erworben würden, begründe dies nach allgemeinen Grundsätzen keine Betriebsstätte. Beispielsweise gelte dies nach der Rechtsprechung des BFH für den Tatbestand des § 9 Nr. 3 GewStG 2002 (Hinweis auf BFH-Urteil vom 28.3.1985 IV R 80/82, BStBl II 1985, 405).	96
Zwar möge der Klägerin insoweit zuzustimmen sein, dass es sich bei den mit den Hotelbetreibern abgeschlossenen Vereinbarungen um gemischte Verträge handle; der Schwerpunkt liege jedoch in der Raumüberlassung. Der von der Klägerin herangezogene Vergleich mit der Rechtsprechung zu Schiffscharterverträgen verbiete sich insoweit jedoch. Dort liege die Erwägung zugrunde, dass der Vertrag einem Mietvertrag nicht entspreche. Die Gestellung der Schiffsmannschaft, die dem Vercharterer obliege, stelle nach Auffassung des BFH (Hinweis auf BFH-Urteil vom 23.7.1957 I 50/55 U, BStBl III 1957, 306) eine Leistung dar, die das Wesen des Vertrags entscheidend beeinflusse.	97
Hilfsweise müsse bedacht werden, dass die Klägerin einen Teil der Hotels/Pensionen/Appartements langfristig und nicht jeweils nur für die Zeit der Nutzung durch den einzelnen Endkunden angemietet habe. So habe die Klägerin beispielsweise die Pension W in X ( <i>ausländische Stadt</i> ) für eine Dauer von fünf Jahren jeweils vom 15.12. bis zum 15.4. des Folgejahres angemietet. Ebenso habe sie das Apartmenthaus Y in Z ( <i>ausländische Stadt</i> ) für die Dauer von drei Jahren für den Zeitraum vom 15.4. bis zum 31.10. eines Jahres angemietet. In einzelnen Fällen sei ein exklusives Belegungsrecht vereinbart worden. In solchen Fällen sei keine andere Würdigung möglich als in Fällen, in denen ein Unternehmer ein Hotel als Ganzes anmiete und betreibe.	98
Wegen der weiteren Einzelheiten des Beteiligtenvorbringens wird auf die im Klageverfahren und außergerichtlichen Verfahren gewechselten Schriftsätze verwiesen.	99
Der Senat hat den Rechtsstreit am 28.1.2016 mündlich verhandelt. Auf das Protokoll wird Bezug genommen.	100
Entscheidungsgründe	101
I. Der erkennende Senat entscheidet die streitgegenständlichen und im Tenor beantworteten Fragen durch Zwischenurteil.	102
Gemäß § 99 Abs. 2 FGO kann das Gericht durch Zwischenurteil über eine entscheidungserhebliche Sach- oder Rechtsfrage vorab entscheiden, wenn dies sachdienlich	103

ist und nicht der Kläger oder Beklagte widerspricht. Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall erfüllt. Die Beteiligten sind in der mündlichen Verhandlung über die Möglichkeit des Erlasses eines Zwischenurteils aufgeklärt worden und haben keine Einwendungen erhoben. Die im Tenor beantworteten Fragen sind auch entscheidungserheblich, und es ist sachdienlich, vorab über sie zu entscheiden.

Entscheidungserheblich sind solche Vorfragen, ohne deren Beantwortung ein Urteil über die geltend gemachte Rechtsbeeinträchtigung nicht möglich ist. Ein Zwischenurteil kommt deshalb nur zu solchen Vorfragen in Betracht, über die mit Sicherheit auch in einem Endurteil zu entscheiden wäre (BFH-Urteil vom 4.2.1999 IV R 54/97, BFHE 187, 418, BStBl II 2000, 139, und vom 1.3.2001 IV R 90/99, BFH/NV 2001, 904). Dies ist hier der Fall, denn das vorliegenden Zwischenurteil klärt bezüglich der ganz überwiegenden Anzahl der von der Klägerin abgeschlossenen Verträge über Reisevorleistungen, welche der von der Klägerin geleisteten Aufwendungen dem Grunde nach der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung unterliegen und welche Aufwendungen von vornherein aus dem Bereich der Hinzurechnung bzw. bereits aus der inländischen Besteuerung auszuschneiden sind. Darüber hinaus hat der Senat --soweit bereits möglich-- Maßgaben für die Bemessung der Hinzurechnung der Höhe nach festgestellt, die für jede einzelne Hinzurechnung im vorliegenden Fall bedeutsam sein werden. 104

Es ist sachdienlich, die Fragen in der geschehenen Weise abgeschichtet zu beantworten. Da dem erkennenden Senat für eine --ausgehend von seiner Rechtsauffassung-- abschließenden Entscheidung umfangreiche Details --insbesondere über die Zusammensetzung der einzelnen Vertragsentgelte-- noch nicht bekannt sind, entspricht es einer effektiven und effizienten Vorgehensweise, über die rechtlichen Grundlagen, die der Senat seiner abschließenden Entscheidung zugrunde legen will, ein Zwischenurteil zu fällen, um anschließend den Sachverhalt – soweit noch erforderlich – auszuermitteln. Sinnhaft ist dies im vorliegenden Fall deshalb, weil es sich um die ganze Reiseveranstalterbranche interessierende Rechtsfragen handelt, die vorliegend im Rahmen eines Musterverfahrens geklärt werden sollen und daher bereits jetzt erkennbar ist, dass auf jeden Fall eine höchstrichterliche Klärung durch den BFH angestrebt werden soll (vgl. auch ähnlich die Erwägung des BFH, schnellstmöglich den Weg für eine rechtliche Klärung durch das BVerfG zu eröffnen: BFH-Urteil in BFH/NV 2001, 904). 105

II. Das FA ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Aufwendungen für das Hotel C in B und für die Villa E in F der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung unterliegen. Die mit diesen Objekten im Zusammenhang stehenden Einnahmen und Aufwendungen sind bereits nicht in die Ermittlung des Gewerbeertrags einzubeziehen und können deshalb auch nicht in einem zweiten Schritt wieder hinzugerechnet werden. Dies ist aufgrund der mündlichen Verhandlung zwischen den Beteiligten nunmehr auch unstrittig. 106

1. Gewerbeertrag ist nach § 7 Satz 1 GewStG 2002 der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 f. GewStG 2002 bezeichneten Beträge. 107

Anders als bei der Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer sind nicht sämtliche Einnahmen und Ausgaben einer im Inland ansässigen natürlichen oder juristischen Person, die gewerbliche Einkünfte erzielt, in die Ermittlung des Gewerbeertrags einzubeziehen. Vorgreiflich und mit unmittelbarer Auswirkung auf die Ermittlung des Gewerbeertrags (vgl. Blümich/Drüen, EStG/KStG/GewStG, § 2 GewStG Rz. 58 und § 7 GewStG Rz. 26) begrenzt 108

§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG 2002 den Umfang des Gewerbeertrags, da der Gewerbesteuer nur jeder stehende Gewerbebetrieb unterliegt, soweit er im Inland betrieben wird. Die in § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG 2002 vorgesehene Kürzung des Gewinns und der Hinzurechnungen um den Teil des Gewerbeertrags eines inländischen Unternehmens, der auf eine nicht im Inland betriebene Betriebsstätte entfällt, wiederholt in diesem Sinne nur deklaratorisch die Begrenzung, die sich aus dem Steuergegenstand in § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG bereits ergibt (BFH-Urteil vom 6.7.2005 VIII R 72/02, BFHE 221, 235, BStBl II 2010, 828; Blümich/Gosch, EStG/KStG/GewStG, § 9 GewStG Rz. 212). Beide Normen zusammen bekräftigen den systematischen Ansatz des Gewerbesteuerrechts, nur inländische Erträge eines Gewerbebetriebs der Gewerbesteuer zu unterwerfen (Blümich/Gosch, EStG/KStG/GewStG, a.a.O.).

Dies bedeutet freilich nicht, dass ein Reiseveranstalter, der Auslandsreisen durchführt, hinsichtlich seiner im Ausland erbrachten Reiseleistungen grundsätzlich nicht der deutschen Gewerbesteuer unterliegt (BFH-Urteil vom 28.3.1985 IV R 80/82, BFHE 143, 284, BStBl II 1985, 405). Wie sich auch aus § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG 2002 ergibt, soll aber der Teil des Gewerbeertrags, der durch eine ausländische Betriebsstätte des Gewerbebetriebs erzielt wird, aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden werden (BFH-Urteil vom 21.4.1971 I R 200/67, BFHE 102, 524, BStBl II 1971, 743; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl. 2014, § 2 Rz. 13). 109

2. Hiervon ausgehend sind die Einnahmen und Aufwendungen im Zusammenhang mit den zwei benannten Hotels aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden, da sie jeweils eine ausländische Betriebsstätte darstellten. Eine Betriebsstätte ist jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient (§ 12 Satz 1 AO). Die Hotels C und Villa E erfüllten im Hinblick auf das Unternehmen der Klägerin diese Voraussetzungen. 110

Die beiden Hotels dienten der Tätigkeit der Klägerin, die ihren Kunden in diesen Objekten Ferienzimmer zur Verfügung stellte. Es handelte sich auch um von der Klägerin selbst unterhaltene feste Geschäftseinrichtungen. 111

Voraussetzung hierfür ist, dass der Unternehmer eine gewisse, nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht über die Einrichtung hat und sie für eine gewisse Dauer zu unternehmerischen Zwecken benutzt. Die Verfügungsmacht kann sich aus der Rechtsstellung (z.B. Eigentum, Gebrauchsrecht) oder aus anderen Umständen ergeben (BFH-Urteil vom 8.3.1988 VIII R 270/81, BFH/NV 1988, 735). Beide Hotels befanden sich für einen ausreichend langen Zeitraum in der vertraglich vereinbarten Verfügungsmacht der Klägerin. Sie hatte das Hotel Villa E für fünf Jahre und das Hotel C jedenfalls für rund 10 ½ Monate komplett angemietet und betrieb sie in diesen Zeiträumen unstreitig selbst durch eigenes Personal. 112

III. Des Weiteren unterliegen die in Anlage 1 des Betriebsprüfungsberichts zu den Konten 3190, 3320, 3500 und 3550 (betreffend Schiffscharterverträge) bezeichneten Aufwendungen nicht gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG 2002 der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung. Dies ist zwischen den Beteiligten aufgrund der mündlichen Verhandlung nunmehr ebenfalls unstreitig. 113

1. Der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung unterfallen hiernach ein Fünftel der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen. Was unter Miet- und Pachtzinsen zu verstehen ist, entscheidet sich nach Zivilrecht (BFH-Urteile vom 114

31.7.1985 VIII R 261/81, BFHE 145, 134, BStBl II 1986, 304; vom 10.7.1996 I R 132/94, BFHE 181, 337, BStBl II 1997, 226; Blümich/Hofmeister, EStG/KStG/GewStG, § 8 GewStG Rz. 201; Sarrazin in Lenski/Steinberg, § 8 Nr. 1 Buchst. d Rz. 22). Unerheblich ist, ob auf das konkrete Vertragsverhältnis deutsches Recht anwendbar ist. Ausreichend ist, dass der Vertrag als Miet- oder Pachtvertrag zu beurteilen wäre, wenn auf ihn deutsches Recht anwendbar wäre (BFH-Urteil vom 27.11.1975 IV R 192/71, BFHE 117, 471, BStBl II 1976, 220).

Der konkrete Vertrag muss sich jedenfalls seinem wesentlichen Gehalt nach als Miet- oder Pachtvertrag im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) darstellen. Das bedeutet übertragen auf Verträge für die Überlassung von Schiffen, dass es sich um einen Vertrag handeln muss, der in erster Linie die Verpflichtung des Schiffseigners zum Inhalt haben muss, der anderen Vertragspartei gegen Entgelt entweder den Gebrauch der Schiffe während der Mietzeit oder den Gebrauch der Schiffe und den Genuss der Früchte während der Vertragslaufzeit zu gewähren (BFH-Urteil in BFHE 117, 471, BStBl II 1976, 220). 115

Im Bereich der Schiffscharter entspricht es der Auffassung des BFH, der sich der erkennende Senat anschließt, dass jedenfalls dann kein Mietvertrag, sondern ein Vertragsverhältnis eigener Art vorliegt, wenn der konkrete Vertrag wesentliche, einem Mietvertrag fremde Elemente enthält. Das gilt insbesondere, wenn der Vertrag die Gestellung der Schiffsmannschaft dem Vercharterer auferlegt. Hierbei handelt es sich nicht um eine bloße Nebenleistung zur Raumvermietung des Schiffs, sondern um eine Leistung, die das Wesen des gesamten Vertrags entscheidend beeinflusst (BFH-Urteil vom 23.7.1957 I 50/55 U, BFHE 65, 189, BStBl III 1957, 306). 116

2. Die streitgegenständlichen Schiffscharterverträge enthalten wesentliche Elemente, die ihrer Qualifikation als Mietverträge entgegenstehen. Insbesondere werden die Schiffe mitsamt der Crew überlassen. Diese Personalgestellung durch den Vercharterer ist auch wesentlich, da es der Klägerin nicht allein um die mietweise Überlassung des Schiffs, sondern gerade um die Durchführung einer Schiffsreise unter Zuhilfenahme des bewährten Schiffspersonals ging. 117

IV. Im Übrigen unterliegen die Aufwendungen für die im Tenor unter 3. bezeichneten Reisevorleistungen jedenfalls teilweise der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG 2002. 118

1. Die Beteiligten gehen hinsichtlich der vorgenannten Reisevorleistung davon aus, dass diese der inländischen Betriebsstätte der Klägerin zuzuordnen sind und damit dem Grunde nach bei der Berücksichtigung des Gewerbeertrags zu berücksichtigen sind, weil insoweit keine ausländischen Betriebsstätten der Klägerin vorliegen (§ 2 Abs. 1 Satz 1, § 7 Satz 1, § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG 2002; vgl. dazu bereits allgemein unter II.1). Dem folgt der erkennende Senat zumindest in Bezug auf die Hotelunterkunft als solche. Wie bereits dargelegt, unterliegt ein Reiseveranstalter, der Auslandsreisen durchführt, hinsichtlich seiner im Ausland erbrachten Reiseleistungen der deutschen Gewerbebesteuer, falls er im Ausland keine Betriebsstätte unterhält bzw. soweit die von ihm erbrachten Leistungen einer etwaigen ausländischen Betriebsstätte nicht zuzuordnen sind (BFH-Urteil in BFHE 143, 284, BStBl II 1985, 405). Selbst wenn man annehmen wollte, dass die Unterkunft der Reiseleiter der Klägerin im Einzelfall zu einer Betriebsstätte führen könnte, ließen sich dieser Betriebsstätte allenfalls etwaige eigenständige örtliche Sport- und Freizeitprogramme der Klägerin zuordnen. 119

2. Neben dem bereits zuvor genannten 1/5 der Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (unter III.1.) unterliegen dreizehn Zwanzigstel der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung (§ 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG 2002).

a) Der Hinzurechnung unterfallen auch hier --wie bei § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG 2002-- allein Miet- und Pachtzinsen. Im vorliegenden Fall sind Mietzinsen gezahlt worden. 121

aa) Wie bereits erläutert entscheidet sich das Vorliegen eines Mietvertrags nach den Maßgaben des Zivilrechts. Ein Rechtsverhältnis ist seinem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach ein Miet- oder Pachtvertrag i. S. des bürgerlichen Rechts, wenn es ein dem Privatrecht zuzuordnender Vertrag ist, dessen Hauptpflichten den in § 535 BGB oder § 581 Abs. 1 BGB aufgeführten Hauptpflichten entsprechen (Blümich/Hofmeister, EStG/KStG/GewStG, § 8 GewStG Rz. 201). Auf die Dauer der vertraglichen Vereinbarung oder den Umfang der Rechte des Mieters bzw. Pächters kommt es grundsätzlich nicht an. Eine kurzfristige Nutzungsüberlassung reicht aus (Schnitter in Frotscher/Maas, § 8 GewStG Rz. 195). 122

Enthält ein Vertrag wesentliche mietfremde Elemente, so scheidet eine Qualifikation als Mietvertrag i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG 2002 aus (BFH-Urteil vom 14.2.1973 I R 85/71, BStBl II 1973, 412; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl. 202014, § 8 Nr. 1d Rz. 8). Dies ist jedoch nur der Fall, wenn es sich um einen sog. Vertrag eigener Art (sui generis) handelt, wie beispielsweise in dem vorab genannten Fall der Schiffscharter (s. unter III.). Sind demgegenüber die Hauptpflichten in einem einheitlichen Vertrag trennbar, weil ein sog. typengemischter Vertrag vorliegt, und enthält der typengemischte Vertrag trennbare mietvertragliche Hauptpflichten, so kommt insoweit eine Hinzurechnung in Betracht (Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl. 2014, § 8 Nr. 1d Rz. 8b; Sarrazin in Lenski/Steinberg, § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG Rz. 24 f.; Schnitter in Frotscher/Maas, § 8 GewStG Rz. 203 f.). 123

Enthält ein Vertrag, dessen Hauptpflichten denen eines Mietvertrages entsprechen, lediglich mietvertragsfremde Nebenabreden, ist dies für die Annahme eines Mietvertrags gleichgültig, soweit hierdurch nicht wesentliche Abweichungen vom mietvertraglichen Typus erfolgen (BFH-Urteile vom 17.2.1965 I 174/60 S, BFHE 81, 641, BStBl III 1965, 230, und vom 14.2.1973 I R 85/71, BFHE 108, 370, BStBl II 1973, 412; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl. 2014, § 8 Nr. 1d Rz. 8a; Schnitter in Frotscher/Maas, § 8 GewStG Rz. 203). Die konkrete Ausgestaltung des Mietvertrags ist irrelevant, solange das jeweilige Rechtsverhältnis seinen Charakter als Mietverhältnis nicht verliert (Schnitter in Frotscher/Maas, § 8 GewStG Rz. 195). 124

bb) Von diesen Maßgaben ausgehend sind die durch die Klägerin abgeschlossenen und von der Betriebsprüfung aufgegriffenen Verträge --so unterschiedlich sie in den Details ausgestaltet sein mögen-- (auch) als Mietverträge zu qualifizieren. Wesentlicher Inhalt aller Verträge ist insbesondere die zeitweise Überlassung von Zimmern, Zimmerkontingenten oder ganzer Hotels und teilweise auch die Überlassung beweglicher Gegenstände (wie die Zimmereinrichtung, Sonnenschirme etc.). 125

Nicht zu überzeugen vermag die von der Klägerin vertretene Auffassung, Reisevorleistungen würden „gekauft“, um sie gebündelt am Markt anzubieten. Die Qualifizierung als „Hoteleinkaufsvertrag“ entspricht nicht dem von den Vertragsparteien Gewollten. Es geht in den Verträgen nicht um die Verschaffung rechtlichen Eigentums (vgl. § 433 Abs. 1 Satz 1 BGB) an Hotels oder Hotelzimmern, sondern lediglich um die vorübergehende Nutzungsüberlassung. 126

Ebenso wenig kann sich der Senat der Auffassung anschließen, es handele sich um Verträge sui generis, die keinen teilbaren mietvertraglichen Bestandteil aufwiesen. Zutreffend weist die Klägerin zwar darauf hin, dass alle Verträge aus einem Leistungsbündel bestehen und sich nicht allein in der Zurverfügungstellung von Hotels oder Hotelzimmern erschöpfen. Insoweit wird auch in der zivilrechtlichen Literatur der Beherbergungsvertrag zutreffend als Typenkombinationsvertrag betrachtet (aus der jüngeren Literatur Ahrens/Richter, Wettbewerb in Recht und Praxis 2011, 814, 818; Staudinger/Oechsler (2014) M. Vertragstypen, Rz. 35; Rodegra, Monatsschrift für Deutsches Recht 2013, 1257). Hieraus kann aber allein nicht der Schluss gezogen werden, dass ein Vertrag sui generis vorliegt. Rechtlich können die Mietbestandteile von anderen Hauptpflichten (beispielsweise Frühstück oder Büffet) klar getrennt werden. Dass praktisch eine Aufteilung der Gegenleistung gleichwohl Schwierigkeiten begegnet, ist zwar nicht von der Hand zu weisen, beruht aber nicht auf der rechtlichen Typenvermischung, durch die ein eigenständiger Vertragstypus entstanden wäre, sondern auf der nicht offen gelegten Kalkulation der Vertragsparteien. Das Problem der Aufteilbarkeit der Gegenleistung kann allein jedoch keine Rückwirkung auf die entscheidende rechtliche Trennbarkeit der Hauptleistungspflicht haben (im Ergebnis ebenso OFD Nordrhein-Westfalen vom 4.11.2013 G 1422 – 2013/0023 – St 161, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2013, 373; Schnitter in Frotzcher/Maas, § 8 GewStG Rz. 240 f.).

Der Senat übersieht nicht, dass auch bei der Schiffscharter ein mietvertraglicher Kern insoweit enthalten ist, weil jedenfalls auch das Schiff überlassen wird. Bei diesem Vertragstyp kommen jedoch aufgrund des vertraglich Gewollten untrennbare wesentliche weitere Elemente hinzu, durch die der Vertrag im Ergebnis als ein Werkvertrag (Beförderungsvertrag) zu behandeln ist (BFH-Urteil in BFHE 65, 189, BStBl III 1957, 306) und an denen es hinsichtlich der Nutzungsüberlassungsverträge, die hinsichtlich der Hotels bzw. Hotelzimmer abgeschlossen worden sind, fehlt. Die Klägerin verschaffte sich im Verhältnis zu den Hotelbetreibern typische Hotelunterbringungsleistungen, in deren Mittelpunkt die Überlassung der Hotelzimmer zur Nutzung, also eine typische Vermietungsleistung steht. Die weiteren Leistungen sind dem entweder untergeordnet oder treten selbständig daneben und haben damit einen von der Vermietungsleistung zu trennenden Charakter (beispielsweise die Verpflegung).

Nicht überzeugend sind Ausführungen in der Literatur, die monieren, die „ausschließlich gewerbesteuerlich veranlasste Aufteilung in Unterkunft und weitere Leistungen [sei] künstlich“ (Klein, DStR 2014, 1321). Eine Trennung in einzelne Bestandteile ist auch dem Zivilrecht, dem das Gewerbebesteuerrecht insoweit lediglich folgt, durchaus nicht fremd, wie die Notwendigkeit der Aufteilung zur Qualifizierung des einschlägigen Gewährleistungsrechts bei typengemischten Verträgen zeigt (s. beispielsweise Urteil des Oberlandesgerichts München vom 16.2.2015 9 U 3997/14 Bau, Baurecht 2015, 1194 zum Bauträgervertrag). Ferner ist die Aufteilung nicht künstlich, da auch den Vertragsparteien durchaus bewusst sein wird, dass sie einen Vertrag über ein Leistungsbündel schließen, welches sich aber ggf. aufschlüsseln lässt. Insbesondere wegen der Kalkulation eines angemessenen Vertragsentgelts wird dies von den Vertragsparteien durchaus auch getan werden.

Dass die Klägerin die angemieteten Hotels oder Hotelzimmer im weiteren Betrieb dafür einsetzt, diese gegenüber ihren Kunden im Rahmen eines Reiseleistungspakets mit anzubieten, hat entgegen der Auffassung der Klägerin auf die Würdigung des Vertrags mit den Hotelbetreibern keine Rückwirkungen. Diese beiden vertraglichen Beziehungen, die darüber hinaus zwischen verschiedenen Personen abgeschlossen worden sind, sind streng auseinander zu halten.

b) Soweit die Verträge mietvertragliche Bestandteile, namentlich die Überlassung von Hotelzimmern, Sportanlagen, Saunas und Swimmingpools enthalten, stellen die genutzten Wirtschaftsgüter sog. fiktives Anlagevermögen dar.

aa) § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG erfasst bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Der Gesetzeswortlaut ist allerdings ungenau. Da die konkreten Wirtschaftsgüter angemietet sind, können sie gerade nicht Teil des Anlagevermögens sein (zutreffend Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl. 2014, § 8 Nr. 1d Rz. 16). Für die Hinzurechnung ist daher vielmehr fiktiv darauf abzustellen, ob die Wirtschaftsgüter Anlagevermögen des Mieters wären, wenn er ihr Eigentümer wäre (jeweils zu dem insoweit vergleichbaren § 8 Nr. 7 GewStG a.F. BFH-Urteil vom 29.11.1972 I R 178/70, BFHE 107, 468, BStBl II 1973, 148, und vom 30.3.1994 I R 123/93, BFHE 174, 554, BStBl II 1994, 810). 132

bb) Wäre die Klägerin Eigentümerin der angemieteten Wirtschaftsgüter, so befänden sich diese in ihrem Anlagevermögen. Es würde sich dann nämlich um Gegenstände handeln, die dazu bestimmt wären, auf Dauer dem Betrieb der Klägerin zu dienen (vgl. BFH-Urteile vom 4.6.2014 I R 70/12, BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289). 133

Dem steht nicht entgegen, dass die Klägerin die Zimmer oder Hotels in vielen Fällen nur für einige Monate, beispielsweise eine Saison angemietet hat. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Klägerin Hotels und Hotelzimmer wiederholt in aufeinander folgenden Jahren angemietet hat (vgl. auch Klein, DStR 2014, 1321). Aber auch bei einer nur einmaligen Anmietung kann kein Unterschied bestehen. Maßgebend ist gerade nicht der konkrete Mietvertrag, sondern die fiktive Betrachtung, dass der Mieter Eigentümer wäre. Lässt man sich aber auf diese Fiktion ein, so ist kaum anzunehmen, dass die Wirtschaftsgüter lediglich für einen vorübergehenden Zeitraum erworben würden. Selbst wenn aber die Wirtschaftsgüter nach Ablauf der konkreten Saison veräußert würden, muss dies der Qualifikation als Anlagevermögen nicht entgegenstehen. Denn das Merkmal auf Dauer darf nicht i.S. von „immer“ oder „für alle Zeit“ verstanden werden. Die Abgrenzung zum Umlaufvermögen verläuft vielmehr so, dass die diesem zuzuordnenden Wirtschaftsgüter entweder zum Verbrauch oder zur sofortigen Veräußerung angeschafft oder hergestellt worden wären (BFH-Urteile vom 5.2.1987 IV R 105/84, BFHE 149, 255, BStBl II 1987, 448, und vom 10.8.2005 VIII R 78/02, BFHE 211, 137, BStBl II 2006, 58). Beides liegt hier --unter Zugrundelegung der Fiktion-- nicht vor. 134

Der erkennende Senat übersieht bei seiner Würdigung nicht die Rechtsprechung des BFH in dem Fall zur Containervermietung (BFH-Urteil in BFHE 107, 468, BStBl II 1973, 148). Mit dieser Entscheidung möchte die Klägerin begründen, dass die betrieblichen Gegebenheiten berücksichtigt werden müssten und in den Fällen „echten“ Umlaufvermögens kein Anlagevermögen fingiert werden dürfe, weil die erworbenen Wirtschaftsgüter gerade verbraucht werden sollten. Dieser Gedanke fußt indes auf der Prämisse der Klägerin, sie erwerbe und vertreibe Nutzungsrechte. Die Fiktion erfordert aber eine hypothetische Betrachtung des Eigentums der Klägerin an dem Hotel oder den Hotelzimmern, die gerade nicht dem Erwerb eines Nutzungsrechts entspricht. 135

c) Nicht gefolgt werden kann der Klägerin mit ihrer Auffassung, die Annahme einer Hinzurechnung dem Grunde nach entspreche nicht dem Grundgedanken der Neuregelung der § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG 2002 n.F. eine Finanzierungsneutralität eigen- und fremdkapitalfinanzierter Unternehmen zu gewährleisten. Umgekehrt gebieten Sinn und Zweck der § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG 2002 n.F. die Hinzurechnung in diesen Fällen. Der Gesetzgeber wollte, dass es vom Besteuerungsergebnis keinen Unterschied macht, ob der Betrieb Anlagevermögen erwirbt oder ob er die Wirtschaftsgüter mietet oder pachtet und in 136

den Mieten oder Pachten Zinsanteile enthalten sind (Fuchs/Lieber in Deloitte, GewStG, § 8 Nr. 1e Rz. 5). Durch die Hinzurechnungstatbestände der § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG 2002 n.F. sollen im Ergebnis für die Anmietung von Wirtschaftsgütern entstehende Finanzierungsanteile den gleichen Rechtsfolgen unterworfen werden, wie alle anderen Aufwendungen für Fremdfinanzierungen (BTDrucks. 16/4841, 78; Schnitter in Frotscher/Maas, § 8 GewStG Rz. 231). Die Finanzierungsanteile müssen stets im Betrieb erwirtschaftet werden und sollen deshalb bei ihm teilweise der Gewerbesteuer unterliegen (Blümich/Hofmeister, a.a.O., Rz. 200).

Da auch bei der An- und Weitervermietung von Wirtschaftsgütern, die im Eigentum eines Dritten stehen, Fremdkapital --anstelle von Eigenkapital-- im Betrieb des Zwischenvermieters zum Zweck der Erwirtschaftung von Ertrag eingesetzt wird, entspricht es dem Zweck der Hinzurechnungsvorschrift, ebenfalls --wie hier-- „durchgeleitete“ Wirtschaftsgüter zu erfassen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289; Urteil des Finanzgerichts München vom 8.6.2015 7 K 3250/12, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 1835). Mit einem bloßen Vermittler von Reiseleistungen ist ein Reiseveranstalter unter diesem Gesichtspunkt nicht vergleichbar. 137

d) Der Senat vermag sich nicht dem in der Literatur vertretenen Argument anzuschließen, eine Hinzurechnung müsse ausscheiden, weil die Fiktion von Anlagevermögen im Ausland notwendigerweise durch die Annahme einer ausländischen Betriebsstätte flankiert werden müsse (eingehend Klein, DStR 2014, 1321; Roser, Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen von Nutzungsentgelten nach § 8 Nr. 1d bis f GewStG, Konzeptionelle Grundprobleme und Lösungsüberlegungen, ifst-Schrift Nr. 497 (2014), 86 ff.). Diese Auffassung würde zu nicht überzeugenden, erheblichen Verwerfungen in der gewerbesteuerlichen Systematik führen. Isoliert auf die Hinzurechnung bezogen würde dies zur Folge haben, dass die Mietaufwendungen für fiktives Anlagevermögen im Ausland zwar den Gewerbeertrag mindern würde, da dieser über § 7 Satz 1 GewStG 2002 zunächst einmal nach den allgemeinen Grundsätzen des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts zu ermitteln wäre. Allein bei Auslandssachverhalten würde dann aber die Hinzurechnung nach dieser Auffassung ausscheiden sollen, obwohl der Gedanke der Finanzierungsneutralität auch in diesen Sachverhalten einschlägig wäre. Durch welchen besonderen Zweck sich die hierdurch entstehende Ungleichbehandlung rechtfertigen können sollte, vermag der Senat nicht zu erkennen. 138

Roser setzt daher in seiner Argumentation einer fiktiven ausländischen Betriebsstätte (insoweit folgerichtig) auch weiter an und will die an die fiktive ausländische Betriebsstätte gezahlten Nutzungsentgelte aus der Ermittlung des Gewerbeertrags eliminieren und den Inlandsgewinn entsprechend erhöhen. Darüber hinaus will er den Saldo des Betriebsstättenergebnisses nach § 9 Nr. 3 GewStG 2002 kürzen oder nach Art. 7 OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (OECD-MA 2003) freistellen (Roser, a.a.O., 89). Dem erkennenden Senat fehlt indes jeder gesetzliche Ansatzpunkt dafür, dass der Gesetzgeber mit seiner Neuregelung so weitreichende Eingriffe in die gewerbesteuerliche Systematik hätte bezwecken wollen. Es ist nicht anzunehmen, dass der Gesetzgeber bei der systematisch nachgelagerten Hinzurechnung, die erst an den ermittelten Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 Satz 1 GewStG 2002) anknüpft (vgl. Einleitungssatz des § 8 GewStG 2002) Regelungen mit einer Rückkoppelung zum sachlichen Anwendungsbereich der Gewerbesteuer verankern wollte. Ausgehend von dem Ziel der Finanzierungsneutralität ist eine solch weitreichende Durchbrechung des gewerbesteuerlichen Systems auch nicht geboten, sondern vielmehr folgerichtig, die Fiktion von Anlagevermögen allein für die Hinzurechnung greifen zu lassen. 139

e) Eine Hinzurechnung scheidet schließlich auch nicht mit dem Argument aus, § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG 2002 n.F. seien wegen Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--) verfassungswidrig.	140
aa) Hinzurechnungen als solche sind aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht zu beanstanden. Sie betreffen nicht die nähere Ausgestaltung des Steuergegenstands, sondern bilden zusammen mit dem nach ertragsteuerrechtlichen Vorschriften zu ermittelnden Gewinn und den Kürzungen (vgl. Wortlaut des § 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG 2002) die Grundstruktur der Gewerbesteuer als vornehmlich auf den Ertrag des Gewerbebetriebs gerichtete Objektsteuer. Eine Gewerbesteuer ohne Hinzurechnungen entspricht dem Bild der herkömmlichen Gewerbesteuer nicht mehr. Die von ihnen ausgehenden Belastungen sind damit von der grundsätzlichen verfassungsrechtlichen Legitimität der Gewerbesteuer erfasst und von den betroffenen Grundrechtsträgern im Grundsatz hinzunehmen (BFH-Urteil in BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289).	141
bb) Die Hinzurechnung auf Miet- und Pachtzinsen zu erstrecken, ist verfassungsrechtlich ebenfalls nicht angreifbar. Sie ist folgerichtiger Ausdruck der gesetzgeberischen Grundentscheidung, zwecks Verwirklichung des Objektsteuerprinzips grundsätzlich alle Aufwendungen, die ein Finanzierungselement im weitesten Sinne beinhalten, nur noch eingeschränkt bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu berücksichtigen (vgl. BTDrucks. 16/4841, 31 und 78 f.; Rödder, DStR 2007, Beihefte 40, 2, 11). Auch Mietzinsen enthalten typischerweise einen solchen Finanzierungsanteil. Es ist ferner nicht erkennbar, warum die Tatsache der Weitervermietung Anlass zu verfassungsrechtlich zwingenden Differenzierungen geben sollte. Es spielt für die Hinzurechnungstatbestände generell keine Rolle, zu welchen konkreten betrieblichen Zwecken das Fremdkapital eingesetzt wird und ob und in welcher Höhe es tatsächlich zur Wertschöpfung beiträgt (BFH-Urteil in BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289).	142
cc) Der Senat hat auch keine Hinweise darauf, dass die der Hinzurechnung zugrunde gelegten Anteile aus verfassungsrechtlichen Gründen heraus zu beanstanden wären (vgl. zu § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG 2002 n.F. im Einzelnen BFH-Urteil in BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289).	143
3. Ist dem Grunde nach eine Hinzurechnung vorzunehmen, wird der Senat im Rahmen seines Endurteils gleichwohl die genaue Höhe der hinzuzurechnenden Beträge noch zu ermitteln haben. Denn nicht das gesamte Vertragsentgelt ist der Hinzurechnung zu unterwerfen, sondern nur der Teil der auch tatsächlich als Entgelt für die Nutzungsüberlassung unbeweglicher und beweglicher Wirtschaftsgüter gezahlt worden und einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist. Die Vergütung für hiervon zu trennende wirtschaftlich eigenständige Leistungen ist in die Hinzurechnung nicht mit einzubeziehen, soweit nicht die Voraussetzungen eines eigenständigen Hinzurechnungstatbestandes erfüllt sind.	144
Bei der Anmietung von Hotels und Hotelzimmern bzw. Kontingenten führt dies dazu, dass folgende selbständige Leistungen grundsätzlich nicht der Hinzurechnung unterliegen und aus dem Gesamtentgelt anteilig ausgeschieden werden müssen:	145
- Verpflegungsleistungen,	146
- Beförderungsleistungen (Shuttleservice),	147
	148

- spezielle Wellness- und Sportleistungen, allerdings nicht die Nutzung der/des hauseigenen Sauna/Schwimmbads, 149
- Willkommens- und Unterhaltungsveranstaltungen, 149
- Ausflüge etc. (insoweit auch OFD Nordrhein-Westfalen vom 4. 11. 2013 G 1422 – 2013/0023 – St 161, DStR 2014, 373). 150

Da die Hinzurechnung indes allein im Umfang der Miet- und Pachtzinsen erfolgen darf, sind aus dem Entgelt auch reine Betriebskosten (wie z.B. Wasser, Strom, Heizung) und eigenständig zu beurteilende Nebenleistungen (wie z.B. Personalkosten für die übliche Rezeption und für die Reinigung der Räumlichkeiten, Stellung von Handtüchern) auszuscheiden (teilweise abweichend OFD Nordrhein-Westfalen in DStR 2014, 373). Insoweit handelt es sich um Aufwendungen, die nicht für die Überlassung der Räumlichkeiten, sondern für weitere Leistungsbestandteile gezahlt werden, die keinen Mietcharakter haben. Diese Begrenzung wird auch durch den Grundgedanken der Vorschrift getragen. Wenn ein Eigentümer von Hotelräumlichkeiten mit demjenigen verglichen werden soll, der hat diese anmietet, hat der Mieter nur insoweit einen Finanzierungsanteil, den er durch seinen Betrieb erwirtschaften und finanzieren muss, als er die Netto-Kaltniete für die Räumlichkeiten zahlen muss. Hinsichtlich der übrigen Kostenstruktur bestehen zwischen den Vergleichsunternehmen grundsätzlich kein Unterschied und daher auch keine Notwendigkeit zur Herstellung einer Finanzierungsneutralität. 151

V. Zu den auf den Sachkonten 3870 und 3910 erfassten Aufwendungen bleibt im vorliegenden Zwischenurteil offen, ob es sich bei den entsprechenden Objekten um ausländische Betriebsstätten handelt. Insoweit bedarf es einer weiteren Sachverhaltsaufklärung. Die Entscheidung ist dem Endurteil vorzubehalten. 152

VI. Der Senat war nicht gehalten, das Verfahren entsprechend § 74 FGO bis zur Entscheidung des BVerfG über die Verfassungsmäßigkeit des § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG 2002 auszusetzen. Zwar ist derzeit ein diesbezügliches Verfahren aufgrund einer Vorlage des Finanzgerichts Hamburg vom 29.2.2012 1 K 138/10, EFG 2012, 960 (Aktenzeichen des BVerfG: 1 BvL 8/12), anhängig. Dies allein reicht für eine Aussetzung des Verfahrens jedoch nicht aus. Nach § 74 FGO kann das Gericht die Aussetzung des Verfahrens u.a. dann anordnen, wenn die Entscheidung des Rechtsstreits ganz oder zum Teil von dem Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses abhängt, das den Gegenstand eines anderen anhängigen Rechtsstreits bildet. Die Entscheidung über die Aussetzung des Verfahrens ist eine Ermessensentscheidung des Gerichts, bei der insbesondere prozessökonomische Gesichtspunkte und die Interessen der Beteiligten abzuwägen sind. Eine Aussetzung des Klageverfahrens entsprechend § 74 FGO kann zwar auch dann geboten sein, wenn vor dem BVerfG bereits ein nicht als aussichtslos erscheinendes Musterverfahren gegen eine im Streitfall anzuwendende Norm anhängig ist, zahlreiche Parallelverfahren vorliegen und keiner der Verfahrensbeteiligten ein besonderes berechtigtes Interesse an einer Entscheidung trotz des beim BVerfG anhängigen Verfahrens hat (BFH-Beschlüsse vom 6.10.2004 II R 10/03, BFH/NV 2005, 238; vom 9.6.2010 II B 154/09, BFH/NV 2010, 1652; vom 1.8.2012 IV R 55/11, BFH/NV 2012, 1826). Diese Voraussetzungen liegen hier jedoch nicht vor. Den Beteiligten kommt es gerade (auch zugunsten der gesamten Branche) auf eine verbindliche Klärung der einfachgesetzlichen Frage an. 153

VII. Eine Kostenentscheidung kann bei einem Zwischenurteil nicht ergehen; sie bleibt dem Endurteil vorbehalten (BFH-Beschluss vom 14.5.1976 III R 22/74, BFHE 119, 25, BStBl II 154

1976, 545; BFH-Urteil vom 4.2.1999 IV R 54/97, BFHE 187, 418, BStBI II 2000, 139).

VIII. Die Revisionszulassung beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Auch Zwischenurteile i.S. 155  
des § 99 Abs. 2 FGO sind selbständig mit der Revision anfechtbar (BFH-Urteil in BFHE 187,  
418, BStBI II 2000, 139). Die vorliegende Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung. Ob  
auch die Miet- und Pachtzinsen für Hotelzimmer und –kontingente von Reiseveranstaltern der  
gewerbsteuerlichen Hinzurechnung unterliegen, ist bislang höchstrichterlich nicht geklärt,  
betrifft jedoch sämtliche Reiseveranstalter.

... ..

156