Urteil vom 26. April 2018, III R 25/16

Hinzurechnung von transaktionsbezogenen Zahlungen bei computerisierten Reiseinformations- und -vertriebssystemen

ECLI:DE:BFH:2018:U.260418.IIIR25.16.0

BFH III. Senat

GewStG § 8 Nr 1 Buchst f S 1, GewStG VZ 2008 , HGB § 84 Abs 1, HGB § 93 Abs 1

vorgehend FG Köln, 15. Juni 2016, Az: 13 K 1014/13

Leitsätze

Wird eine Zahlung an einen Plattformbetreiber nur für einen Vermittlungserfolg geschuldet, so kann diese, auch wenn der Vertrag die Begriffe "Rechteübertragung" und "Softwarenutzung" enthält, wie die Provision eines Handelsvertreters oder eines Handelsmaklers als Vergütung einer Dienstleistung zu würdigen sein. Derartige Entgelte eines Reiseveranstalters an den Plattformbetreiber für die Buchung von Reiseleistungen sind mithin keine Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 16. Juni 2016 13 K 1014/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob Zahlungen im Zusammenhang mit computerisierten Reiseinformations- und -vertriebssystemen dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen sind.

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH, die Reisen vermittelt und damit im Zusammenhang stehende Dienstleistungen übernimmt. Haupttätigkeit der Klägerin ist die Vermittlung von Reisen eines Reiseveranstalters unter der Marke R. Der Vertrieb erfolgt einerseits über die Website der Klägerin, via Telefon oder E-Mail ("Direktbuchung") und andererseits über Computerreservierungssysteme (CRS) verschiedener Systemanbieter; hauptsächlich über das CRS B, daneben werden auch andere Systeme genutzt.

3 Das CRS B ist eine elektronische Handelsplattform mit beschränktem Nutzerkreis. Ihr Betreiber, die ... GmbH (B), schließt Verträge mit Anbietern (Reiseveranstalter und -vermittler, Fluggesellschaften, Hotelbetreiber usw.) sowie mit Nutzern, und zwar vornehmlich Reisebüros. Die Klägerin stellt als Anbieterin 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 das Reisebüro. Sie vereinnahmt das Reiseentgelt des Reisenden und leitet dieses an den Reiseveranstalter weiter. Die Klägerin erhält vom Reiseveranstalter für die Vermittlungsleistung eine Provision und zahlt ihrerseits Provisionen an die vermittelnden Reisebüros.

4 Der technische Ablauf beim CRS B gestaltet sich wie folgt: Die Klägerin stellt Daten von Reiseleistungen (z.B. Pauschalreisen) in einen von ihr selbst betriebenen Server ("Anbieter-Rechner") ein, welcher nach Vorgaben des B-Systems konfiguriert ist. Dieser Server ist über eine abgesicherte Verbindung mit dem Server verbunden, auf welchem die Handelsplattform von B betrieben wird. Die Reisebüros greifen für ihre Buchungsanfragen und die Buchungen ihrer Kunden über den B-Server auf den Server der Klägerin zu.

5 Die Klägerin verwaltet ihre Reiseangebote mittels einer eigenen, hier nicht im Streit stehenden Software. Auf ihren Rechnern befindet sich 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 Software zum Anbieten von Reiseleistungen ist weder installiert noch technisch erforderlich.

6 Da die Klägerin im Einzelfall Möglichkeiten zur Abfrage oder zur Buchung von Reiseleistungen benötigt, hat B ihr eine Lizenz einer mobilen Software und 13 Lizenzen einer arbeitsplatzbezogenen Software überlassen. Die Klägerin greift insoweit nicht als Anbieter, sondern als Nutzer, also wie ein Reisebüro, auf das B-System zu.

7 Die vertraglichen, organisatorischen und technischen Details zwischen der Klägerin als "Anbieter" und der B als "Portalbetreiber" sind durch einen im Oktober 2006 geschlossenen und mit einer Lizenznummer versehenen sog. Anbietervertrag wie folgt geregelt:

8 Gemäß Teil A (Präambel) betreibt die 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 kann über das B-System Reisebüros und sonstigen Vertriebsstellen ("Nutzern") ihre Leistungen anbieten, welche die Nutzer sodann über das B-System im System der Klägerin reservieren und buchen können. Die Nutzer können über das B-System die erforderlichen Dokumente erstellen. B schuldet lediglich die Übertragung der jeweiligen Daten sowie die Nutzungsmöglichkeit der zur Verfügung gestellten Software.

9 Nach § 1 Nr. 1 des Vertrages räumt B der Klägerin das Recht ein, dem Nutzer ihre im Anschluss an den Teil A des 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. § 1 Nr. 2 des Vertrages berechtigt B, die von der Klägerin übermittelten Daten in das B-System einzustellen, zu veröffentlichen und zu verbreiten.

10 § 2 Nr. 1 des Vertrages räumt der Klägerin das Recht ein, ihr zum Zwecke der Ausführung des Vertrages zur Verfügung gestellte Software, insbesondere für die Schnittstellen, in der jeweils gültigen Version zu nutzen. Die Klausel ist mit dem Randtext "Softwarenutzung" beschrieben. Nach § 2 Nr. 2 des Vertrages sind die eingeräumten Nutzungsrechte nicht ausschließlich, nicht übertragbar und auf die Dauer des Vertrages befristet. Die Schnittstellendokumentation ist ausschließlich für die Nutzung zwischen B und der Klägerin bestimmt. Diese Klausel ist mit dem Randtext "Befristete Nutzungsrechte" versehen.

11 Teil B des Vertrages regelt touristische Buchungsvorgänge hinsichtlich der einzelnen Leistungen und Entgelte. § 2 Nr. 1a sieht einen kalenderjährlichen Mindestumsatz von 9.000 € vor. Erreicht die Klägerin diesen Umsatz nicht, ist der Differenzbetrag an B zu entrichten. Durch diese Klausel soll die Nutzung des B-Systems auf hinreichend große Marktteilnehmer (hier: Anbieter und Vermittler von Reiseleistungen) beschränkt werden. Im Streitjahr und auch in den Vorjahren hat die Klägerin die Umsatzgrenze bei Weitem überschritten. Die Entgelte sind ansonsten transaktionsabhängig und in verschiedenen Preisgruppen mit Preisen zwischen 1,50 € bis 6,15 € je Buchung geregelt (z.B. "Pauschalreisen", "Reine Eintrittskartenbuchungen"). Pro Buchung wird das Entgelt im Grundsatz einmal fällig, es sei denn, die "freien Transaktionen pro Buchung" (zwischen 30 und 120 je nach Preisgruppe) werden überschritten. Transaktionen in diesem Sinne sind Buchungsabfragen, Buchungsoptionen im Vorfeld einer verbindlichen Buchung und die Buchung selbst.

12 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.

13 Mit den anderen Betreibern von CRS-Portalen, bei denen die Klägerin Reiseleistungen anbietet, bestehen gleichartige Vereinbarungen. Die Beteiligten sind sich zudem einig, dass diese Vereinbarungen sich hinsichtlich der gewerbesteuerrechtlichen Beurteilung nicht von den Vereinbarungen zwischen der Klägerin und B unterscheiden.

14 Im Erhebungszeitraum 2008 verbuchte die Klägerin über ein Aufwandskonto Zahlungen an B und weitere CRS-Anbieter in Höhe von insgesamt ... € als Betriebsausgaben. Darin sind enthalten 4.823 € als Miete für die mobile und die arbeitsplatzbezogene Software zur Buchungsabfrage, deren gewerbesteuerlicher Hinzurechnung die Klägerin nicht entgegentritt.

15 Der vom Gesamtaufwand verbleibende Betrag in Höhe von ... € entfällt auf transaktionsabhängig ausgestaltete Gebühren, und zwar zu etwa 3/4 an B (insbesondere gemäß Teil B des o.g. Vertrages) sowie zu etwa 1/4 an andere CRS-Anbieter. Die Klägerin bietet dieselbe Reiseleistung zwar in mehreren CRS an; das Transaktionsentgelt erhält im Falle der Buchung aber nur derjenige Portalbetreiber, welcher die konkrete Buchung vermittelt hat. 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 anderer CRS zur Verfügung steht; Doppelbuchungen werden dadurch ausgeschlossen.

16 Auf dem vorbenannten Aufwandskonto wurden ferner transaktionsbezogene Gutschriften in Höhe von 4.955,48 € verbucht, welche die Klägerin von B als Incentive-Zahlungen zur Nutzung des Systems erhalten hat. Die Klägerin verbuchte die transaktionsbezogenen Kosten und die Softwaremiete als Aufwand sowie die Gutschriften als Aufwandsminderung; das Aufwandskonto wies dadurch zum Ende des Erhebungszeitraums einen Saldo von ... € auf.

17 Der Gewerbesteuermessbetrag für 2008 wurde zunächst antragsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ohne gewerbesteuerliche Hinzurechnung der o.g. Zahlungen festgesetzt.

18 Nach einer steuerlichen Betriebsprüfung wurde der Saldo des Aufwandskontos als Aufwand für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten i.S. der erstmals ab dem Streitjahr 2008 geltenden Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 1 Buchst. f des Gewerbesteuergesetzes i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912) --GewStG-- beurteilt. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) änderte den Gewerbesteuermessbescheid 2008 gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung, berücksichtigte dabei Aufwendungen für Konzessionen, Lizenzen etc. (vor Anwendung des pauschalierten Finanzierungsanteils von 1/4, des Freibetrages und der Hinzurechnungsquote von 1/4) in Höhe des Saldos bei der Ermittlung des Gewerbeertrags und setzte den Messbetrag auf 406 € fest. Den gegen die Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG gerichteten Einspruch wies das FA als unbegründet zurück.

19 Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied, es handele sich um Entgelte für eine technische Vermittlungsleistung, da sie nur bei einer konkreten Buchung anfielen und nur an den CRS-Betreiber entrichtet würden, über den die Buchung erfolgt sei (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 1718). Dem stehe nicht entgegen, dass der Anbietervertrag die Begriffe "Rechteübertragung an den Anbieter" und "Befristete Nutzungsrechte" verwende, denn der Schwerpunkt und wirtschaftliche Gehalt der Leistung bestehe in einer Dienstleistung und nicht in einer Rechteüberlassung im engeren Sinne. Eine Hinzurechnung ergebe sich auch nicht aus dem vertraglichen Mindestumsatz. Wenn anzunehmen sein sollte, dass der Mindestumsatz in Höhe von 9.000 € im Kalenderjahr eine allgemeine Gebühr für die abstrakte Möglichkeit der Nutzung des CRS darstelle, hätte eine Hinzurechnung zu unterbleiben, da der bloße Zugang zum Marktplatz ähnlich der Nutzung einer Bundesfernstraße (Maut) oder des öffentlich-rechtlichen Rundfunks mangels Abwehrbefugnis kein Recht i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG darstelle.

20 Das FA trägt zur Begründung seiner Revision vor, zu klären sei der Begriff des Rechts i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG. Der Wortlaut des Vertrages zwischen B und der Klägerin zeige, dass der Vertragsgegenstand eine Rechteüberlassung und keine Dienstleistung sei. Das Programm arbeite voll computerisiert; weder bei B noch bei der Klägerin seien neben der Speicherung der Daten weitere personelle Anweisungen notwendig. Das Programm könne auch nicht mit der Leistung eines Immobilienmaklers verglichen werden, da es eine direkte Verbindung zwischen Reisebüros und Reiseveranstaltern herstelle. Diese technische Vernetzung sei eben keine Dienstleistung; B schulde lediglich die Übertragung von Daten und die Nutzungsmöglichkeit der zur Verfügung gestellten Software. Darin liege eine Rechteüberlassung, die von den mit der Software erbrachten Leistungen zu unterscheiden sei.

21 Da die Software ohne einen entsprechenden Vertragsabschluss nicht genutzt werden könne, sei sie mit der zeitbezogenen Überlassung von Standardsoftware (z.B. MS Office 365) vergleichbar, die nach Auffassung des FG-Urteils eine Hinzurechnung begründe. Die transaktionsbezogene Vergütung stehe dieser Betrachtung nicht entgegen; das Entgelt falle danach eben lediglich in dem Umfange an, in dem das Programm auch genutzt werde. Ob eine gedachte Anschaffung der Software durch Reiseanbieter möglich oder sinnvoll wäre, sei für die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG unerheblich.

22 Das FA beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

23 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

24 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Voraussetzungen einer Hinzurechnung von Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG als nicht erfüllt angesehen. Das ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

25 1. Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist der Gewerbeertrag (§ 6 GewStG). Gewerbeertrag ist nach § 7 Satz 1 GewStG der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG) 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 und 9 GewStG bezeichneten Beträge.

26 Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb wird gemäß § 8 Nr. 1 GewStG ein Viertel der Summe aus den dort unter den Buchst. a bis f benannten Aufwendungen hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind und soweit die Summe den Betrag von 100.000 € übersteigt. Dadurch soll der unabhängig von der Art und Weise des für die Kapitalausstattung des Betriebs zu entrichtenden Entgelts erwirtschaftete ("objektivierte") Ertrag des Betriebs mittels Hinzurechnung eines "Finanzierungsanteils" als Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer erfasst werden; zudem soll die Vorschrift Gewinnverlagerungen entgegenwirken und die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage verbreitern (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 31. Januar 2012 I R 105/10, BFH/NV 2012, 996, m.w.N.; Rapp, Finanz-Rundschau --FR-- 2017, 563, 564).

27 Hinzugerechnet wird dabei auch ein Viertel eines Viertels der 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 (§ 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG). Denn eine Sachkapitalüberlassung kann nicht nur durch die Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern, sondern auch durch die zeitlich befristete Überlassung von Rechten erfolgen; der einheitlich mit 25 % des zu zahlenden Entgelts pauschalierte Nettoertrag der befristeten Überlassung wird dabei als im nutzenden Gewerbebetrieb erwirtschaftet behandelt und mit Gewerbesteuer belastet (BFH-Beschluss in BFH/NV 2012, 996, Rz 9; Blümich/Hofmeister, § 8 GewStG Rz 270, 306; Keß in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 8 Nr. 1 Buchst. f Rz 4; BTDrucks 16/4841, S. 80).

28 2. Die Würdigung des FG, dass die an B und die anderen CRS-Portalbetreiber geleisteten transaktionsabhängigen Entgelte keine Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG sind, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

29 a) Rechte i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG sind Immaterialgüterrechte, d.h. subjektive Rechte an unkörperlichen Gütern mit selbständigem Vermögenswert, die eine Nutzungsbefugnis enthalten und an denen eine geschützte Rechtsposition --ein Abwehrrecht-- besteht (BFH-Beschluss in BFH/NV 2012, 996, Rz 11; Keß in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 8 Nr. 1 Buchst. f Rz 16; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 7. Aufl., § 8 Nr. 1f Rz 3; Blümich/Hofmeister, § 8 GewStG Rz 274; Clemens in Deloitte, GewStG, § 8 Nr. 1f Rz 16; Rapp, FR 2017, 563, 565). Insoweit wird für unerheblich gehalten, ob es sich um ein privates oder ein öffentliches Recht handelt (Gleichlautender Ländererlass vom 2. Juli 2012, BStBl I 2012, 654, Tz. 35; vgl. dazu BFH-Urteil in BFH/NV 2012, 996, betreffend Glücksspielabgaben als Konzession).

30 Ungeschützte Positionen, die gegenüber nicht berechtigten Personen kein Abwehrrecht gewähren, so dass Letztere von der Nutzung nicht ausgeschlossen werden können, werden nicht vom Rechtebegriff des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG umfasst. Dementsprechend sind z.B. Aufwendungen für die Überlassung gesetzlich ungeschützten Erfahrungswissens technischer, gewerblicher, wissenschaftlicher oder auch betriebswirtschaftlicher Art (Know-how) nicht nach § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG hinzuzurechnen (BFH-Urteil vom 12. Januar 2017 IV R 55/11, BFHE 256, 533, BStBl II 2017, 725, betreffend Franchiseverträge). Entgelte für die Benutzung von Strom- und Gasversorgungsnetzen, für die Nutzung des sog. Grünen Punktes (Duales System Deutschland GmbH), die Maut für die Benutzung von Bundesfernstraßen sowie die Rundfunkgebühr unterliegen ebenfalls nicht der Hinzurechnung (Gleichlautender Ländererlass in BStBl I 2012, 654, Tz. 34 f. i.V.m. Tz. 29d f.). Der Begriff der Rechte i.S. von § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG ist somit enger als der Begriff der immateriellen Wirtschaftsgüter (z.B. § 5 Abs. 2 EStG), der

auch tatsächliche Positionen von wirtschaftlichem Wert wie z.B. Know-how, ungeschützte Erfindungen und den Geschäftswert umfasst (Blümich/Hofmeister, § 8 GewStG Rz 274).

31 b) Dienstleistungen sind von Rechten i.S. von § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG zu unterscheiden; durch sie wird keine Nutzungs- und Abwehrbefugnis an einem unkörperlichen Gut mit selbständigem Vermögenswert überlassen (Keß in: Lenski/Steinberg, a.a.O., § 8 Nr. 1 Buchst. f Rz 24).

32 Werden im Rahmen vertraglicher Beziehungen sowohl Dienstleistungen erbracht als auch Rechte übertragen, kommt eine Hinzurechnung nur hinsichtlich der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten in Betracht. In derartigen Fällen ist insbesondere anhand des Vertrages und seines wirtschaftlichen Gehaltes zunächst festzustellen, ob die Dienstleistung eine nicht ins Gewicht fallende Nebenleistung der Rechteüberlassung oder umgekehrt die Rechteüberlassung eine bloße Nebenleistung der Dienstleistung ist (ähnlich Gleichlautender Ländererlass in BStBl I 2012, 654, Tz. 7). Trifft beides nicht zu, ist festzustellen, welcher Teil des Entgelts auf die Dienstleistung und welcher auf die Rechteüberlassung entfällt; der auf die "zeitlich befristete Überlassung von Rechten" entfallende Teil der Aufwendungen ist hinzuzurechnen. Dies hat, soweit kein anderer geeigneter Aufteilungsmaßstab zur Verfügung steht, im Wege der Schätzung zu erfolgen (BFH-Urteil in BFHE 256, 533, BStBl II 2017, 725).

33 c) Das FG ist rechtsfehlerfrei von den vorstehend dargelegten Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Es hat für seine Würdigung gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO u.a. den Wortlaut des Anbietervertrages, die technischen Abläufe sowie die rechtlichen Aspekte der Leistungserbringung und deren wirtschaftlichen Gehalt herangezogen.

34 aa) Der BFH ist grundsätzlich an die in dem angefochtenen Urteil getroffenen tatsächlichen Feststellungen gebunden, es sei denn, dass in Bezug auf diese Feststellungen zulässige und begründete Revisionsgründe vorgebracht sind (§ 118 Abs. 2 FGO). Zu den vom FG zu treffenden tatsächlichen Feststellungen gehört auch die Auslegung von Verträgen (BFH-Urteile vom 3. August 2005 I R 94/03, BFHE 210, 398, BStBl II 2006, 20, unter II.4., m.w.N.; vom 20. Juni 2017 X R 38/16, BFH/NV 2017, 1453, Rz 25).

35 Da das FA keine Verfahrensrügen erhoben hat, könnte die Bindungswirkung der Würdigung des FG nur dann entfallen, wenn die Vorinstanz gesetzliche Auslegungsregeln verletzt, gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstoßen oder die Grenzen der freien Beweiswürdigung überschritten hätte (Senatsurteil vom 2. Dezember 2004 III R 49/03, BFHE 208, 531, BStBl II 2005, 483, unter II.1.d). Ist dies nicht der Fall, bindet die Tatsachenwürdigung und insbesondere auch die Vertragsauslegung des FG das Revisionsgericht schon dann, wenn sie lediglich möglich, nicht aber zwingend ist (BFH-Urteile vom 26. November 2014 X R 20/12, BFHE 248, 34, BStBl II 2015, 325, Rz 21; in BFH/NV 2017, 1453, Rz 26); dies gilt auch für die Würdigung des wirtschaftlichen Gehaltes.

36 bb) Die Würdigung des FG ist danach indessen nicht nur möglich, sondern nahe liegend.

37 (1) Dies gilt zunächst für dessen Annahme, dass es für die Abgrenzung einer Dienstleistung von der Überlassung eines Rechts unerheblich ist, ob die Leistung unmittelbar durch eine Person (z.B. einen Immobilienmakler) oder aber "maschinell" erbracht wird (z.B. ein vollelektronisches Handelssystem für Wertpapiere). Denn maßgeblich ist nicht, ob eine Leistung durch persönliches Tätigwerden oder durch technische Abläufe erbracht wird --was z.B. auch bei einer Autowaschstraße zutrifft--, sondern ob durch sie eine Nutzungsbefugnis an einem Recht überlassen wird.

38 (2) Dies gilt weiter für die Würdigung des FG, dass die Entgeltstruktur der Verträge mit B und den anderen CRS-Betreibern dafür spreche, dass die transaktionsbezogenen Entgelte für eine Dienstleistung und nicht die Überlassung eines Rechts geleistet worden sind. Wird eine Zahlung nur für einen bestimmten Vermittlungserfolg geschuldet, so liegt es auch dann, wenn der Vertragswortlaut von einer "Rechteübertragung an den Anbieter" oder einer "Softwarenutzung" spricht, aus Sicht des Senats nahe, dies --ähnlich wie die Provision eines Handelsvertreters (§ 84 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs --HGB--) oder eines Handelsmaklers (§ 93 Abs. 1 HGB)-- als Vergütung einer Dienstleistung zu würdigen (ebenso Pinkernell, FR 2017, 20, unter III.).

39 Dem steht der Einwand des FA nicht entgegen, dass Unternehmen in der Art ihrer Abrechnung frei seien und eine Rechteüberlassung auch nach Maßgabe der Nutzung und umsatzbezogen vergütet werden könne. Denn es trifft zwar zu, dass umsatz- oder gewinnabhängige Vergütungen für die Nutzung von Patenten, Lizenzen oder Konzessionen praktisch häufig vorkommen dürften. Die von der Klägerin für die Transaktionen gezahlten Entgelte hingen jedoch nicht von der Nutzung der jeweiligen Buchungsplattform durch die Klägerin, sondern vom Buchungsverhalten der Reisebüros ab. Nicht der Umfang der Nutzung durch die Klägerin mittels Einstellung

zahlreicher Reisen in ein Buchungsportal, sondern die Buchung einer Reise durch ein Reisebüro führte zu einer Zahlungspflicht, und zwar nur gegenüber dem Portal, das den jeweiligen Vermittlungserfolg bewirkte.

40 (3) Schließlich steht auch die Überlegung des FA, dass die CRS-Betreiber nicht nur Vermittlungen leisteten, sondern eine "technische Vernetzung von zwei Unternehmen", und nur die Datenübertragung und die Nutzungsmöglichkeit der zur Verfügung gestellten Software schuldeten, der Würdigung des FG nicht entgegen. Denn das mit den Portalbetreibern vereinbarte Vergütungsmodell zeigt, dass die Datenübertragung ein bloßes Mittel zur Erreichung des Zwecks --der Vermittlung von Reiseleistungen-- darstellt. Ein CRS, das technisch hervorragend funktioniert, aber z.B. nicht die passenden Reiseveranstalter und Reisebüros zusammenführt, wird keine Einnahmen generieren und wirtschaftlich scheitern. Die etwaige Übertragung von Rechten zur Ermöglichung der Vernetzung kann daher --selbst wenn sie dem Grunde nach unter § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG fallen sollte-- ohne Verstoß gegen gesetzliche Auslegungsregeln, Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze als Nebenleistung der Vermittlung angesehen werden, auf die kein Anteil des Entgelts entfällt. Eine Übertragung von Rechten im Rahmen einer vom CRS-Betreiber geschuldeten technischen Abwicklungsleistung könnte zudem auch als Nebenleistung eines Dienstvertrages (§ 611 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) oder eines Werkvertrages (§ 631 BGB) von einer Hinzurechnung ausgenommen sein (so Pinkernell, FR 2017, 20, 22).

41 3. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 143 Abs. 1, § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de