

Beschluss vom 31. January 2012, I R 105/10

Hinzurechnung von Glücksspielabgaben zur Ermittlung des Gewerbeertrags

BFH I. Senat

GewStG § 8 Nr 1 Buchst f S 1, GlSpielG ND § 13, GlSpielG ND § 4

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 10. November 2010, Az: 6 K 240/09

Leitsätze

NV: Die von einer GmbH, der das Land Niedersachsen das Recht auf Veranstaltung oder Durchführung von Glücksspielen (Zahlenlotto, Sportwetten, gewerbsmäßiges Veranstellen von Lotterien oder Ausspielungen) überlassen hat, gezahlten Glücksspielabgaben nach § 13 des Niedersächsischen Glücksspielgesetzes sind Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten i.S.d. des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG und damit dem Gewinn aus Gewerbebetrieb zur Ermittlung des Gewerbeertrages anteilig hinzuzurechnen.

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist für die Ermittlung des Gewerbeertrags die Frage der Hinzurechnung von Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes 2002 i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 (UntStRefG) vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630) --GewStG 2002 n.F.-- im Streitjahr 2008.
- 2 Unternehmensgegenstand der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer GmbH, ist das gewerbsmäßige Veranstellen öffentlicher Wetten über die Ziehung von Zahlen (Zahlenlotto) oder den Ausgang sportlicher Wettkämpfe (Sportwetten) und das gewerbsmäßige Veranstellen von Lotterien oder Ausspielungen. Sie zahlte im Streitjahr nach Maßgabe des § 13 des Niedersächsischen Glücksspielgesetzes vom 17. Dezember 2007 (Niedersächsisches Gesetz- und Verordnungsblatt --NdsGVBl-- 2007, 756) --NGLüSpG-- eine Glücksspielabgabe in Höhe von ca. 141 Mio. €. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte bei der Ermittlung des Gewerbeertrags Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG 2002 n.F. in folgender Höhe (in €):
- 3

Aufwendungen für Konzessionen und Lizenzen etc.	141.355.195
hiervon 25 %	35.338.798
andere Hinzurechnungen nach § 8 Nr. 1 GewStG 2002	
n.F.	65.201
Summe:	35.403.999
abzüglich Freibetrag	100.000
Summe:	35.303.999
davon 25 %	8.825.999
- 4 Die Klage gegen den hiernach festgesetzten Gewerbesteuermessbetrag blieb erfolglos (Niedersächsisches Finanzgericht --FG--, Urteil vom 11. November 2010, Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 655).
- 5 Die Klägerin macht mit ihrer Revision die Verletzung materiellen Rechts geltend und beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag 2008 vom 12. November 2009 in der Fassung des Bescheids vom 28. Dezember 2009 in der Weise zu ändern, dass ein Ansatz der gezahlten Glücksspielabgabe in Höhe von 141.355.195 € im Rahmen der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG 2002 n.F. unterbleibt und der Gewerbesteuermessbetrag entsprechend herabgesetzt wird.
- 6 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 7 II. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 8 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 2002 n.F. ohne Rechtsfehler als erfüllt angesehen.
- 9 1. Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer ist nach § 6 GewStG 2002 n.F. der Gewerbeertrag. Dieser ist nach § 7 Satz 1 GewStG 2002 n.F. 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 2002 n.F. bezeichneten Beträge. Gemäß § 8 Nr. 1 GewStG 2002 n.F. werden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb ein Viertel der Summe aus den in den dort angeführten 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. Zweck der Hinzurechnungen ist es, den unabhängig von der Art und Weise des für die Kapitalausstattung des Betriebs zu entrichtenden Entgelts erwirtschafteten ("objektivierten") Ertrag des Betriebs mittels Hinzurechnung eines "Finanzierungsanteils" als Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer zu erfassen (z.B. Senatsbeschluss vom 27. Mai 2009 I R 30/08, BFHE 226, 357; s.a. die Begründung der Regierungsfractionen zum Gesetzentwurf der Bundesregierung zum UntStRefG, BTDrucks 16/4841, S. 78 und 80; Clemens/Laurent, Deutsches Steuerrecht 2008, 440 f.). Hinzugerechnet wird dabei auch gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG 2002 n.F. ein Viertel 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). Dazu wird darauf verwiesen, dass eine Sachkapitalüberlassung nicht nur durch die Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern, sondern auch durch die zeitlich befristete Überlassung von Rechten möglich sei; der Nettoertrag der befristeten Überlassung ("Finanzierungsanteil") --der trotz der regelmäßig unterschiedlichen Laufzeit der einzelnen Rechteüberlassungen einheitlich mit 25 % des zu zahlenden Entgelts pauschaliert werden könne-- sei dabei im (nutzenden) Gewerbebetrieb erwirtschaftet worden, was eine Belastung mit Gewerbesteuer rechtfertige (Hofmeister in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 8 GewStG Rz 270, 306).

- 10 2. Die Zahlung der Glücksspielabgabe (§ 13 NGLüSpG) führt zu Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG 2002 n.F.
- 11 a) Rechte i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG 2002 n.F. sind Immaterialgüterrechte (subjektive Rechte an unkörperlichen Gütern mit selbständigem Vermögenswert), die eine Nutzungsbefugnis und entsprechende Abwehrrechte enthalten (vgl. Keß in Lenski/Steinberg, GewStG, § 8 Nr. 1 Buchst. f Rz 9; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 7. Aufl., § 8 Nr. 1f Rz 3; Hofmeister in Blümich, a.a.O., § 8 GewStG Rz 274; Clemens in Deloitte, GewStG, § 8 Nr. 1f Rz 16). Das Gesetz führt in diesem Zusammenhang "insbesondere" Konzessionen und Lizenzen an. Die Erlaubnis (§ 4 NGLüSpG) ist als entsprechendes Recht anzusehen.
- 12 Durch die Beauftragung der Klägerin zur Veranstaltung oder Durchführung von Glücksspielen (§ 3 Abs. 1 NGLüSpG) --in Gestalt der Erlaubnis nach § 4 NGLüSpG-- hat das Land Niedersachsen der Klägerin ein Recht auf Veranstaltung oder Durchführung von Glücksspielen eingeräumt. Insoweit hat das Land Niedersachsen im Rahmen seiner nach §§ 4, 10 Abs. 2 und 5 des Staatsvertrages zum Glücksspielwesen in Deutschland (Glücksspielstaatsvertrag vom 25. April 2007, NdsGVBl 2007, 768) bzw. § 2 Abs. 1 NGLüSpG bestehenden Aufgabe, zur Sicherstellung eines ausreichenden Glücksspielangebots innerhalb des Landes Glücksspiele zu veranstalten und durchzuführen, das Tätigwerden der Klägerin in ihrem eigenen Unternehmensbereich ermöglicht. Diese Erlaubnis ist nach ihrem Gegenstand (die Erlaubnis fußt auf dem gemeinwohlorientierten Staatlichen Glücksspielmonopol) und auch angesichts der Möglichkeit, sie nachträglich zu beschränken oder mit Auflagen zu versehen (s. § 4 Abs. 6 Satz 2 NGLüSpG) oder sie zurückzunehmen nicht als endgültige Rechteübertragung zu bewerten, die von § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG 2002 n.F. nicht erfasst wird (s. nur Bundesregierung, BTDrucks 16/4841, S. 80; Keß in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 8 Nr. 1 Buchst. f Rz 16; Güroff in Glanegger/Güroff, a.a.O., § 8 Nr. 1f Rz 6; Hofmeister in Blümich, a.a.O., § 8 GewStG Rz 278 f.; Clemens in Deloitte, a.a.O., § 8 Nr. 1f Rz 30).
- 13 Diese Erlaubnis zur Veranstaltung oder Durchführung eines öffentlichen Glücksspiels nach §§ 3, 4 NGLüSpG ist als Konzession anzusehen. Es wird im Streitfall eine Bewilligung zur Ausübung einer Tätigkeit, die einer Person des öffentlichen Rechts vorbehalten ist (§ 2 NGLüSpG), ausgesprochen (s.a. Gerichtshof der Europäischen Union, Urteil vom 8. September 2010 C-316/07 u.a., Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht --NVwZ-- 2010, 1409 [Rz 79: "zur Konzession erteilten Rechten"]; zu verfassungsrechtlichen Fragen der Erlaubnispflicht der entsprechenden Tätigkeit s. Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 14. Oktober 2008 1 BvR 928/08, NVwZ 2008, 1338). Dies steht einer befristeten behördlichen Genehmigung zur Ausübung eines bestimmten Gewerbes gleich (Keß in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 8 Nr. 1 Buchst. f Rz 10; Clemens in Deloitte, a.a.O., § 8 Nr. 1f Rz 17). § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG 2002 n.F. umfasst die Überlassung des Rechts durch die öffentliche Hand (ebenso gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 4. Juli 2008, BStBl I 2008, 730 Rz 35: "z.B. Glücksspiellizenzen an Spielbanken oder Konzessionen für die Nutzung öffentlicher Verkehrsflächen an Energieversorger"; s.a. Keß in Lenski/Steinberg, ebenda; Güroff in Glanegger/Güroff, a.a.O., § 8 Nr. 1f Rz 3, 5; Hofmeister in Blümich, a.a.O., § 8 GewStG Rz 281; Clemens in Deloitte, a.a.O., § 8 Nr. 1f Rz 17, 63).
- 14 b) Die Zahlung der Glücksspielabgabe ist als Aufwendung für die Überlassung dieses Rechts auf Veranstaltung oder Durchführung von Glücksspielen i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG 2002 n.F. anzusehen.
- 15 Das FG hat dazu u.a. ausgeführt, dass die Erteilung der Erlaubnis zur Veranstaltung oder Durchführung von Glücksspielen nicht ohne die Verpflichtung zur Zahlung der Glücksspielabgaben betrachtet werden könne. Denn aus § 13 NGLüSpG werde deutlich, dass die Zahlung der Abgabe im ursächlichen Zusammenhang mit der Erlaubnis zur Veranstaltung oder Durchführung von Glücksspielen stehe. Dem ist beizupflichten.
- 16 aa) Der Wortlaut des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG 2002 n.F. ist durch die Verwendung der Präposition "für" im Zusammenhang mit den Aufwendungen entgegen der Ansicht der Revision nicht zwingend in der Weise zu verstehen, dass die Zahlung unmittelbare Gegenleistung für die Einräumung des Rechts sein muss. So hat der Bundesfinanzhof (BFH) schon im Urteil vom 29. August 1986 III R 209/82 (BFHE 148, 22, BStBl II 1987, 167) herausgestellt, dass diese Präposition sowohl im Sinne einer kausalen als auch einer modalen Verknüpfung verstanden werden kann. Dass der Gegenleistungsbegriff in einem weiteren Sinne verstanden werden kann, belegt die ständige Rechtsprechung des BFH für den Bereich des § 19 Abs. 1 EStG: Danach werden Vorteile "für eine Beschäftigung" gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst sind; das ist der Fall, wenn der Vorteil nur mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis eingeräumt wird und wenn die Einnahme als Ertrag der nichtselbständigen Arbeit anzusehen ist, d.h. wenn sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist (s. z.B. Senatsurteil vom 21. Oktober 2009 I R 70/08, BFHE 226, 529; BFH-Urteil vom 30. Juni 2011 VI R 80/10, BFHE 234, 195, BStBl II 2011, 948). Ein enges Verständnis im Sinne eines direkt zurechenbaren unmittelbaren Entgelts für die Überlassung des Rechts lässt sich auch nicht durch den Hinweis auf die Begründung des Gesetzentwurfs (Bundesregierung, BTDrucks 16/4841, S. 78 ff.) belegen, in der von einem "zu zahlenden Entgelt" die Rede ist (a.A. Clemens in Deloitte, a.a.O., § 8 Nr. 1f Rz 39, 63). Angesichts der voneinander abweichenden Formulierungen in den Hinzurechnungstatbeständen (einerseits "Entgelt"; andererseits "Aufwendungen für die Überlassung") kann ein eng verstandener Gegenleistungsbegriff nicht allen Tatbeständen des § 8 Nr. 1 GewStG 2002 als systematische Gemeinsamkeit unterlegt werden (so im Ergebnis auch Güroff in Glanegger/Güroff, a.a.O., § 8 Nr. 1f Rz 9, der nur Kosten im "äußeren Zusammenhang" mit der Überlassung des Rechts --z.B. Beratungskosten-- ausspart).
- 17 bb) Dieses Regelungsverständnis wird durch den Zweck der Regelung bestätigt. Danach kommt es nicht darauf an, ob die Aufwendungen zielgerichtet im Hinblick auf die Nutzung des Rechts ("Zahlung, um zu nutzen") oder ursächlich aufgrund der Nutzung des Rechts ("Zahlung, weil genutzt wird") entsteht. Die Aufwendungen müssen lediglich dafür geleistet werden, dass das Recht auch in der Zukunft weiterhin berechtigterweise überlassen wird und dies die Fortführung der entsprechenden betrieblichen Betätigung sicherstellt (s.a. Güroff in Glanegger/Güroff, a.a.O., § 8 Nr. 1f Rz 9; wohl auch Hofmeister in Blümich, a.a.O., § 8 GewStG Rz 295; Keß in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 8 Nr. 1 Buchst. f Rz 18). Damit wird die gesetzgeberische Entscheidung, die Überlassung von Rechten unter Hinweis auf eine wirtschaftliche Vergleichbarkeit als Sachkapitalausstattung zu behandeln (Bundesregierung, BTDrucks 16/4841, S. 78, 80), folgerichtig umgesetzt. Soweit --in rechtspolitischer Hinsicht-- Kritik daran geübt wird, dass das Gesetz auch Sachverhalte erfasst, in denen nach der Eigenart des Rechts ein konkreter Vergleich mit einem (finanzierten) Rechtserwerb ausgeschlossen ist (z.B. Keß in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 8 Nr. 1 Buchst. f Rz 5, 24; Güroff in Glanegger/Güroff, a.a.O., § 8 Nr. 1f Rz 2), wird hierdurch die Auslegung des insoweit unmissverständlichen Gesetzestatbestands nicht berührt.
- 18 cc) Ein abweichendes Regelungsverständnis folgt nicht aus dem Umstand, dass die Glücksspielabgabe als Steuer i.S. des § 3 der Abgabenordnung oder jedenfalls als Sonderabgabe mit Lenkungsfunktion anzusehen sein könnte. Die Abgabe ist ohne Rücksicht auf eine entsprechende rechtliche Qualifikation bei der einnahmenerzielenden Körperschaft als Aufwendung der Klägerin jedenfalls faktisch untrennbar mit der Erteilung und dem Fortbestand der (vorübergehenden) Erlaubnis als notwendiger Grundlage der Aufnahme und der Fortsetzung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit verbunden. Dies gilt unabhängig davon, dass die gesetzlich vorgesehene Entrichtung der Abgabe im Niedersächsischen Glücksspielgesetz nicht ausdrücklich als Voraussetzung für die Erteilung (für den Fortbestand) der Erlaubnis formuliert ist (a.A. Clemens in Deloitte, a.a.O., § 8 Nr. 1f Rz 63). Immerhin lässt sich aus § 13 NGLüSpG ausreichend deutlich auf einen engen Zusammenhang zwischen der Erteilung der Erlaubnis und der Erhebung der Abgabe schließen (s.a. § 13 Abs. 3 Satz 2 NGLüSpG). Dies gilt ungeachtet der Tatsache, dass die Abgabe im Einzelfall auch dann geschuldet wird, wenn die Erlaubnis (noch) nicht erteilt ist.