Deloitte.

URL: http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/unternehmensteuer/bfh-gewerbesteuerliche-hinzurechnung-von-wartungskosten-bei-leasingvertraegen.html

02.02.2023

Unternehmensteuer

BFH: Gewerbesteuerliche Hinzurechnung von Wartungskosten bei Leasingverträgen

Wartungskosten, die vertraglich auf den Leasingnehmer abgewälzt werden, sind Teil der Leasingrate und unterliegen der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG.

Sachverhalt



Unterliegen Wartungskosten bei Leasingverträgen der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG?

Die Klägerin ist eine GmbH, deren Gegenstand das Leasing von Nutzfahrzeugen und Aufliegern sowie die Vermietung und der Handel mit Fahrzeugen und Aufliegern in Deutschland und im europäischen Ausland ist. Sie schloss als Leasingnehmerin Leasingverträge über Kraftfahrzeuge mit verschiedenen Unternehmen ab und übernahm, wie vertraglich vereinbart, anfallende Wartungsgebühren.
Finanzamt und FG waren der Auffassung, dass die Wartungsgebühren Teil der Leasingraten sind und gemäß § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG unter die gewerbesteuerliche Hinzurechnung fallen.

Entscheidung
Der BFH schließt sich dieser Auffassung an und stellt klar, dass die vertraglich auf den Leasingnehmer abgewälzten Wartungsgebühren der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG unterliegen.

Begriff der Miet- und Pachtzinsen ist wirtschaftlich zu verstehen

Im Rahmen des UntStRefG 2008 wurden Leasingraten ausdrücklich in die Hinzurechnung in § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG („Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten)“) einbezogen. Sie sind dann hinzuzurechnen, wenn das Wirtschaftsgut, für das die Leasingraten gezahlt werden, im Eigentum eines Dritten steht. In diesen Fällen ist das Leasing mit der Miete/Pacht vergleichbar.
Den Begriff der Miet- und Pachtzinsen in § 8 Nr. 7 GewStG a.F. hat die BFH-Rechtsprechung von jeher wirtschaftlich verstanden (vgl. BFH-Urteile vom 11.11.1964, I 38/62 U und vom 27.11.1975, IV R 192/71). Dementsprechend wurden auch die vom Mieter/Pächter übernommenen Instandhaltungsaufwendungen als Bestandteil der Miet- und Pachtzinsen angesehen, soweit er diese Kosten nicht ohnehin zu tragen hätte (vgl. BFH-Beschlüsse vom 23.09.1998, I B 34/98 und vom 23.01.2008, I B 136/07). Nach dem BFH gilt diese Rechtsprechung auch für die gesetzliche Neuregelung im Rahmen des UntStRefG 2008.

Ebenso wie bei Miet- und Pachtzinsen sei auch der Begriff der „Leasingraten“ wirtschaftlich zu verstehen. Das ergebe sich sowohl aus der Rechtsnatur des Leasingvertrages als auch aus der im Gesetz angelegten Gleichstellung der Leasingraten mit den Miet- und Pachtzinsen.

Gleichstellung der Leasingraten mit den Miet- und Pachtzinsen

Der Leasingvertrag stellt zwar einen atypischen Vertrag dar, ist aber seiner Rechtsnatur nach in erster Linie nach Mietrecht zu beurteilen (vgl. u.a. BGH-Urteil vom 29.10.2008, VIII ZR 258/07). Bestimmende Kriterien des Mietvertrages sind die Gebrauchsüberlassung einer Sache gegen Zahlung eines regelmäßig nach Zeitabschnitten bemessenen Mietzinses. Folglich ist nach dem BFH ein Leasingvertrag für Zweck der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung nicht anders zu behandeln als einen Mietvertrag. Weiter gebiete auch die im Gesetz angelegte Gleichbehandlung der unterschiedlichen Vertragsgestaltungen, den für Miet- und Pachtzinsen entwickelte Grundsatz des wirtschaftlichen Verständnisses auch bei den Leasingraten zugrunde zu legen und insoweit die maßgeblichen Bemessungsgrundlagen „Leasingraten" bzw. „Miet- /Pachtzinsen" anzugleichen (vgl. FG München, Urteil vom 22.10.2018, 7 K 2239/16).

Wirtschaftliche Gleichstellung der Wartungskosten mit dem restlichen Leasing-Entgelt

Hinsichtlich der zu den Leasingraten zählenden, vertraglich vereinbarten (Neben-)Kosten ist vom gesetzestypischen Lastenverteilungssystem auszugehen. Ausgehend von den zivilrechtlichen Regelungen des Mietrechts sind Wartungsleistungen vom Leasinggeber nur dann nicht geschuldet, wenn deren Ausschluss ausdrücklich vereinbart ist, und vertraglich geschuldete Wartungsleistungen vom Mieter nicht gesondert zu entgelten, sofern nichts anderes vereinbart ist. Es steht dem Leasinggeber grundsätzlich frei, von dieser gesetzlichen Grundregel abzuweichen und die Wartungskosten auf den Leasingnehmer abzuwälzen.

Wirtschaftlich stellen die besonderen Vergütungen für Wartungsarbeiten, so der BFH, Teile des Entgelts dar, das der Leasingnehmer für die Überlassung des Gebrauchs einschließlich der Nutzung und der mit der Nutzung verbundenen Abnutzung zu entrichten hat. Es wäre nicht mit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung vereinbar, wenn das für die Wartung zu leistende Entgelt verschieden behandelt würde, je nachdem ob es in der Leasingrate enthalten ist oder besonders entrichtet wird.

Betroffene Norm
§ 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG

Streitjahre 2011-2012

Anmerkung
FG München, Urteil vom 22.10.2018 (7 K 2239/16)

Das FG München kam mit Urteil vom 22.10.2018 auch zu dem Schluss, dass nicht nur die im einzelnen Leasingvertrag formal als Leasingrate bezeichnete Zahlung der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung unterliegt, sondern grundsätzlich auch gesondert in Rechnung gestellte Kosten für Instandhaltung, Instandsetzung, Verwaltung sowie umlagefähige Betriebskosten Teil der Leasingrate i.S.d. § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG sind.

Vorinstanz
Niedersächsisches FG, Urteil vom 15.06.2021, 6 K 10176/18

Fundstelle
BFH, Urteil vom 20.10.2022, III R 33/21, BStBl II 2023, S. 879

Weitere Fundstellen
BFH, Beschluss vom 23.01.2008, I B 136/07, BFH/NV 2008, S. 1197

BFH, Beschluss vom 23.09.1998, I B 34/98, BFH/NV 1999, S. 515

BFH, Urteil vom 27.11.1975, IV R 192/71, BStBl. II 1976, S. 220

BFH, Urteil vom 11.11.1964, I 38/62 U, BStBl. III 1966, S. 53

BGH, Urteil vom 29.10.2008, VIII ZR 258/07, BGHZ 178, S. 227

FG München, Urteil vom 22.10.2018, 7 K 2239/16

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.