

## Keine Hinzurechnung von Wartungskosten gemäß § 8 Nr. 1 d) GewStG bei gesetzlicher Instandhaltungsverpflichtung im Luftfahrt- und Eisenbahnverkehr

der Verband Deutscher Verkehrsunternehmen (VDV) ist der Branchenverband des Öffentlichen Personen- und Schienengüterverkehrs mit über 650 Mitgliedsunternehmen und ihren rund 450.000 Beschäftigten. Wir wenden uns aufgrund zunehmender Rechtsunsicherheit der Eisenbahnverkehrsunternehmen mit der Frage der rechtssicheren steuerlichen Behandlung von Wartungskosten an Sie.

Gemäß § 8 Nr. 1d) GewStG sind Leasingraten, die als Betriebsausgaben den Gewinn gemindert haben, diesem für die Gewerbesteuer zu 1/5 wieder hinzuzurechnen, soweit die Summe den Betrag von € 200.000 übersteigt. Die Vorschrift soll der prinzipiellen Gleichstellung von eigen- und fremdfinanziertem Anlagevermögen des Unternehmens dienen.

Zu der Rechtsfrage, ob hierbei auch Wartungskosten, die in Leasingraten enthalten sind, hinzugerechnet werden müssen, hat der BFH am 20.10.2022 in einem aktuellen Urteil (Az. III R 33/21, BStBl. 2023 II S. 879) entschieden, dass der **Begriff der Leasingraten wirtschaftlich zu verstehen** ist und deshalb Wartungskosten, die **vertraglich** auf den Leasingnehmer **abgewälzt** werden, als Teil der Leasingrate gemäß § 8 Nr. 1d GewStG gewerbesteuerlich hinzuzurechnen sind.

Der BFH stützt seine Entscheidung darauf, dass der Begriff der Miet- und Pachtzinsen in § 8 Nr. 7 GewStG von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs von jeher **wirtschaftlich verstanden** wurde (BFH Urteil v. 20.10.2022 - III R 33/21 BStBl. 2023 II S. 879, Rd. 17 ebenso wie BFH-Urteile vom 11.11.1964 - I 38/62 U, BFHE 84, 144, BStBl. III 1966, 53, und vom 27.11.1975 - IV R 192/71, BFHE 117, 474, BStBl. II 1976, 220; vgl. auch Urteil des Reichsfinanzhofs -RFH- vom 11.02.1941 - I 398/40, RFHE 50, 57, RStBl. 1941, 292). Dementsprechend hat der BFH auch die vom Mieter oder Pächter übernommenen Kosten für Instandhaltung und Versicherung als Bestandteil der Miet- und Pachtzinsen angesehen, **soweit** diese Kosten nach den für den in Frage stehenden Vertragstyp **gültigen gesetzlichen zivilrechtlichen Vorschriften nicht ohnehin der Mieter oder Pächter zu tragen hätte** (BFH Urteil v. 20.10.2022 - III R 33/21 BStBl. 2023 II S. 879, Rd. 17, BFH-Urteile in BFHE 117, 474, BStBl. II 1976, 220, und vom 18.08.2015 - I R 43/14, BFH/NV 2016, 232; BFH-Beschlüsse vom

05. Dezember 2023

Wir lieben  
**EUROPA**



We love Europe  
Nous aimons l'Europe  
Noi amiamo l'Europa  
Kochamy Europę

[www.vdv.de/wirliebeneuropa](http://www.vdv.de/wirliebeneuropa)

Verband Deutscher  
Verkehrsunternehmen e. V.

Hauptgeschäftsstelle  
Kamekestraße 37-39  
50672 Köln  
T 0221 57979-0  
F 0221 57979-8000

[info@vdv.de](mailto:info@vdv.de)  
[www.vdv.de](http://www.vdv.de)

Sitz des Vereins ist Köln  
AG Köln VR 4097

Lobbyregister-Nr. bei Bundestag und  
Bundesregierung: R001242

USt.-IdNr. DE 814379852

Haltestellen  
Stadtbahn bis Friesenplatz,  
Regionalzüge bis  
Bahnhof Köln West

23.09.1998 – I B 34/98, BFH/NV 1999, 515, und vom 23.01.2008 – I B 136/07, BFH/NV 2008, 1197).

Der BFH führt hierzu aus, dass diese Rechtsprechung auf der Vorstellung beruht, dass sich eine vom **gesetzestypischen Normalfall abweichende Kostenübernahme** durch den Mieter/Pächter **mindernd auf die Miet-/Pachthöhe** auswirkt (BFH Urteil v. 20.10.2022 – III R 33/21 BStBl. 2023 II S. 879, Rd. 17, ebenso BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 232, Rd. 19; Senatsurteil vom 02.02.2022 – III R 65/19, BFH/NV 2022, 673, Rd. 11). Dieser bisherigen Rechtsprechung ist aufgrund der Neustrukturierung der Hinzurechnungstatbestände durch das UntStRefG 2008 nach dem vorliegenden Urteil nicht die Grundlage entzogen worden (BFH Urteil v. 20.10.2022 – III R 33/21 BStBl. 2023 II S. 879, Rd. 18). Vielmehr hatte nach den Ausführungen des BFH bereits der Senat in seinem Beschluss vom 25.09.2018 – III B 160/17 (BFH/NV 2019, 40, Rd. 19) ausgeführt, dass durch die Änderung des § 8 Nr. 1 GewStG lediglich die Hinzurechnungstatbestände für die Überlassung von Geld- und Sachkapital zusammengefasst und deren Struktur vereinheitlicht werden sollten (BTDrucks 16/4841, S. 79).

Der BFH führt deshalb in seinem Urteil weiter aus, dass bei der Frage, welche im Leasingvertrag vereinbarten (Neben-)Kosten zu den „Leasingraten“ i.S. des § 8 Nr. 1 d) GewStG zählen, vom **gesetzestypischen Lastenverteilungssystem auszugehen** ist. Danach hat nach den **zivilrechtlichen Regelungen des Mietrechts** der Vermieter/Verpächter und damit auch der Leasinggeber dem Leasingnehmer nach § 535 Abs. 1 S. 2, § 581 Abs. 2 BGB die Miet-/Leasingsache in einem zum vertragsgemäßen Gebrauch geeigneten Zustand zu überlassen und sie während der Mietzeit in diesem Zustand zu erhalten. Die Erhaltungspflicht gemäß § 535 Abs. 1 S. 2 BGB hat alle Maßnahmen zum Gegenstand, die erforderlich sind, um dem Mieter/Leasingnehmer während der Dauer des Vertrages den vertragsgemäßen Gebrauch zu ermöglichen. Damit gehören die **Wartungsgebühren nach der Grundregel des § 535 Abs. 1 S. 2 BGB zu den vom Leasinggeber zu tragenden Lasten** (vgl. Rode in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2. Aufl., § 8 Nr. 1 d) Rd. 8). Daraus folgt, dass Wartungsleistungen vom Vermieter/Leasinggeber nur dann nicht geschuldet sind, wenn die Vertragspartner deren **Ausschluss ausdrücklich vereinbaren**, und dass vertraglich geschuldete Wartungsleistungen vom Mieter nicht gesondert entgolten werden müssen, es sei denn, die Vertragspartner haben etwas anderes vereinbart.

Es steht dem Leasinggeber nach dem Urteil des BFH deshalb grundsätzlich frei, von dieser **gesetzlichen Grundregel abzuweichen** und die **Wartungskosten auf den Leasingnehmer abzuwälzen**. Es verbleibt jedoch dabei, dass sich die Überwälzung der Instandhaltungs- und Erhaltungspflicht als **Ausnahme** von der nach dem **allgemeinen Zivilrecht geltenden Risikoverteilung** darstellt (BFH Urteil v. 20.10.2022 – III R 33/21 BStBl. 2023 II S. 879, Rd. 25).

Dieser Rechtsprechung folgt auch der koordinierte Ländererlass v. 02.07.2012 (G 1422 BStBl. 2012 I S. 654 Rd. 29 Satz 3) der ausführt, dass zu den Miet- und Pachtzinsen auch die Aufwendungen des Mieters für die Instandsetzung, Instandhaltung und Versicherung des Miet- oder Pachtgegenstandes gehören, die er **über seine gesetzliche Verpflichtung nach bürgerlichem Recht hinaus, auf Grund vertraglicher Verpflichtungen** übernommen hat.

Basierend auf der gesetzlichen Regelung des § 8 Nr. 1 d) GewStG und der Rechtsprechung des BFH sowie dem gleichlautenden Ländererlass hierzu, ist auch im Bereich des **Flugzeug- und Eisenbahnfahrzeugleasings** bei der Frage der Hinzurechnung von Wartungskosten, die in Leasingraten enthalten sind, auf die **wirtschaftliche Lasten-tragung** und das **gesetzestypische Lastenverteilungssystem** abzustellen.

In den Fällen des Flugzeug- und Eisenbahnfahrzeugleasings stellt sich die Rechtslage jedoch gegenteilig dar, da hier nach der gesetzestypischen Ausgestaltung der jeweilige Leasingnehmer bereits die **gesetzliche Verpflichtung** hat, die öffentliche Sicherheit der Flug- und Eisenbahnfahrzeuge zu gewährleisten. Aufgrund dieser gesetzlichen Verpflichtung trägt der Leasingnehmer bereits die Last der Wartungsverpflichtung. Damit ist eine Minderung der Leasingrate durch Abwälzung von Kosten des Leasinggebers, wie im Bereich der klassischen Vermietung und Verpachtung, nicht möglich.

Aufgrund dieser gesetzestypischen Abweichung hat die **OFD NRW** für den Bereich des Flugzeugleasings eine Verfügung erlassen (OFD NRW, Kurzinformation GewSt Nr. 04/2015 v. 27.06.2018). Darin legt die Finanzverwaltung NRW fest, dass die Hinzurechnung der Wartungskosten beim Leasingnehmer nicht erfolgen muss, wenn er aufgrund seiner **besonderen Sicherungspflicht** für ein geleastes Flugzeug nach § 11 Abs. 1 Nr. 1 LuftVZO die **gesetzliche Verpflichtung** hat, die Wartungskosten zu tragen. Diese Vorschrift stellt eine spezialgesetzliche Ausnahme zum Lastenverteilungssystem des BGB dar, da hier der Leasingnehmer die gesetzliche Verantwortung für die Wartung des Leasinggegenstands trägt, die dann nicht mehr die Leasingraten mindern können und deshalb nicht hinzuzurechnen sind. Durch ihre Verfügung hat die Finanzverwaltung NRW zu dieser Frage Rechtssicherheit für die Luftfahrtunternehmen geschaffen.

Für die Eisenbahnunternehmen gibt es trotz **derselben gesetzestypischen Lastenverteilung zum Nachteil des Leasingnehmers** keine solche Verfügung und damit erhebliche Rechtsunsicherheit in Bezug auf die Hinzurechnung von Wartungskosten. Die entsprechende gesetzliche Verpflichtung zur Tragung der Wartungskosten durch den Leasingnehmer ergibt sich für Eisenbahnunternehmen aus den §§ 4 Abs. 1, 4a AEG.

Gemäß § 4 Abs. 1 Nr. 2 AEG müssen „Eisenbahnfahrzeuge den Anforderungen der **öffentlichen Sicherheit an den Betrieb** genügen.“ Die Rechtspflicht, ihren Betrieb sicher zu führen, ist den Eisenbahnen und Haltern von Eisenbahnfahrzeugen unmittelbar kraft Gesetzes auferlegt (§ 4 Abs. 3 Nr. 1 AEG). Die dazugehörige Pflicht zur **Instandhaltung** von Eisenbahnfahrzeugen konkretisiert § 4a Abs. 1 Satz 1 AEG wie folgt: „Die **Eisenbahnen** und Halter von Eisenbahnfahrzeugen sind für die Instandhaltung jedes ihrer Eisenbahnfahrzeuge zuständig (für die Instandhaltung zuständige Stelle).“ Eisenbahnen sind gemäß § 2 Abs. 1 AEG definiert als öffentliche Einrichtungen oder privatrechtlich organisierte Unternehmen, die Eisenbahnverkehrsleistungen erbringen (Eisenbahnverkehrsunternehmen).....“. Fahrzeughalter sind gemäß § 2 Abs. 13 AEG Halter von Eisenbahnfahrzeugen, die mit diesen selbstständig am Eisenbahnbetrieb teilnehmen können.

Im Fall von Eisenbahnleasingfahrzeugen ist folglich das **Eisenbahnunternehmen Träger der öffentlichen Sicherungs- und Instandhaltungspflicht**, da der Fahrzeughalter (Leasinggeber) nicht selbstständig am Eisenbahnbetrieb teilnimmt und deshalb nicht von der Instandhaltungspflicht gemäß § 4a Abs. 1 Satz 1 AEG erfasst wird. Diese **gesetzestypische Rechtspflicht zur Instandhaltung** von Eisenbahnfahrzeugen zu Lasten der Eisenbahnunternehmens resultiert aus dem besonderen Sicherheitsbedürfnis im Eisenbahnverkehr und führt dazu, dass im Bereich des Eisenbahnfahrzeugleasings die **wirtschaftliche Lastentragung** ohnehin beim Leasingnehmer liegt. Damit verbleibt kein Raum für eine abweichende vertragliche Gestaltung zu Lasten des Leasingnehmers und kein Raum für eine Reduzierung der Leasingraten aus einem solchen Grund. Die vom Eisenbahnunternehmen getragenen Wartungskosten dürfen folglich auch **nicht** gemäß § 8 Nr. 1 d) GewStG dem Gewinn **hinzugerechnet** werden.

Weiterhin entspricht die gesetzliche Lastenverteilungssystematik für Eisenbahnunternehmen den von der OFD NRW in ihrer Verfügung geregelten, aufgrund besonderer Sicherungspflichten bestehenden, gesetzlichen Verpflichtungen im Flugzeugleasing.

Der VDV bittet deshalb das Bundesfinanzministerium klarzustellen, dass die Hinzurechnungsnorm des § 8 Nr. 1 d) GewStG für Eisenbahnunternehmen aufgrund ihrer gesetzestypischen Verpflichtung zur Übernahme der Wartungskosten im Rahmen ihrer Sicherungspflicht für diese Wartungskosten keine Anwendung finden kann und hier ebenfalls Rechtssicherheit zu schaffen.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen selbstverständlich gerne zur Verfügung. Sie erreichen als Ansprechpartnerin 

Mit freundlichen Grüßen

