



04.02.2021
Kontakt: Thomas Zimmermann

BPZ AKTUELL **Februar 2021**

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir sind schon mittendrin im schwierigen Jahr 2021 und dürfen uns weiterhin ausgiebig damit beschäftigen, wie wir Gesundheit und ökonomischen Erfolg unter einen Hut bringen. Der Gesetzgeber hat leichtes Spiel mit uns, weil unter der Maxime der lebensrettenden Maßnahmen allerlei Restriktionen vom gemeinen Bürger akzeptiert werden, die in gewohnter Freiheit undenkbar wären. Wie selbstverständlich wird hingenommen, dass grundlegende Freiheitsrechte des Grundgesetzes zumindest vorübergehend in Teilen außer Kraft gesetzt und Inzidenzwerte von 35 oder 50 als unantastbare Grenzen zwischen Wohlergehen und Katastrophe vermittelt werden.

Bürger und Unternehmen akzeptieren dies, wenn auch bisweilen widerwillig. Trotz mancher Zweifel an der öffentlichen Berichterstattung und den einschränkenden Rechten möchte man der Gesellschaft seine Solidarität bezeugen und wir alle hoffen, dass dieser vorübergehende Zustand dank Impfungen und Medikamenten ein Ende findet. Ausnahmsweise überwiegt die Freude, wenn sich die globale Erderwärmung zumindest jahreszeitlich nach vorne schiebt, sommerliche Temperaturen fühlbar werden und es dem Virus ungemütlich machen.

Auch dem Gesetzgeber werden so manche Gesetze verziehen, deren Entstehung und Durchführung anlassbezogen sind, die der Kunst der Improvisation huldigen und denen mittels Verordnungen neuartige Bewegungsspielräume eröffnet werden. Solange ein Ende der Pandemie und damit der gesetzgeberischen Kapriolen am Horizont sichtbar bleibt, arrangieren sich Bürger und Unternehmen damit. Jedenfalls in der großen Allgemeinheit.

Gefährlich wird es, wenn politische Strömungen die gesetzlichen Wirrungen der Jetztzeit nutzen möchten, um ideologische Zielsetzungen zu realisieren. Mit dem richtigen Deckmantel und Farbanstrich versehen erscheinen gesetzliche Forderungen der Not gehorchend unausweichlich, obwohl sie in keiner Weise helfen, die Gesundung des Landes oder seiner Bürger sicherzustellen. Diesen Trick kennen wir seit Jahren aus der Steuergesetzgebung. Erleichterungs- und Vereinfachungsgesetze enthalten fast immer irgendwelche toxischen Elemente, die einem an sich positiven Vorhaben beigemischt werden und damit die Suppe versalzen.

Wachsamkeit ist von Nöten. Bestimmte politische Kreise, und damit sind nicht nur Linke und Altlinke gemeint, würden nur allzu gerne den sogenannten Reichen oder Superreichen etwas wegnehmen und deklarieren das als notwendigen Solidarbeitrag für einen angeblich gesprengten Bundeshaushalt. Wer die Strategie einer Umverteilung verfolgt, findet keine bessere Gelegenheit, als die einer angeblichen Notsituation des Staates.

Harmloser erscheint das gesetzlich verbrieftete Recht für einen Home-Office-Arbeitsplatz. Von Harmlosigkeit kann jedoch keine Rede sein. Das Home-Office ist selbstverständlicher Bestandteil des Arbeitslebens geworden, sowohl in Konzernen als auch in mittelständischen Unternehmen. Alle haben die Erfahrung gemacht, dass damit wesentliche Betriebsabläufe intakt bleiben und zudem die notwendige Digitalisierung befeuert werden. Aber weshalb wird ein Gesetzesvorhaben umgesetzt, mit dem der Arbeitgeber zum Angebot des Home-Office gezwungen wird und er sich exkulpieren muss, wenn er das nicht anbietet?

Ist das Home-Office das heilige Mantra der Zukunft? Hat jemand die Arbeitnehmer gefragt, ob sie sich wirklich nichts Sehnlicheres wünschen als zu Hause arbeiten zu dürfen? Interessiert es irgendjemanden, dass Büroarbeit nicht überall einheitlich das gleiche ist? Ist der Wert persönlicher Kommunikation bekannt?

Es dürfte nicht vermessen sein zu behaupten, dass der weitaus überwiegende Teil der Mitarbeiter Anwesenheit im Büro bevorzugt. Die dortige technische und kommunikative Umgebung ist schlicht als Arbeitsplatz besser geeignet als der Laptop mit Headset irgendwo in den eigenen Wohnräumlichkeiten. Im Büro hat jeder das Recht, sich an seinem Arbeitsplatz auf seine Arbeit konzentrieren zu können, während Zuhause Ehepartner und Kinder zumindest zeitweise ausgesperrt werden muss(t)en. Auch der Paketdienst stört im Büro nicht. Von sozialen Kontakten und vom Flurfunk isoliert sitzt der Home-Office-Mensch in seinem häuslichen Hamsterrad und macht – Heimarbeit, bevorzugt im Akkord.

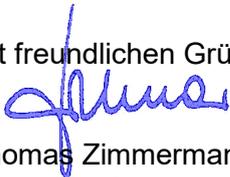
Wir freuen uns auf die Arbeitspsychologen mit ihrer beginnenden wissenschaftlichen Arbeit zur Vereinsamung am Arbeitsplatz, zu Stresssymptomen verursacht durch Umfeldgeräusche, ständige Unterbrechungen und Überforderungen durch Videokonferenzen. Ist der Actionfilm am Abend noch eine Entspannung, wenn man tagsüber dauernd in die Röhre schaut?

Hand aufs Herz – die Arbeitswelt, zu der wir alle zusammenkommen, ist kein Schnee von gestern und das Home-Office sollte nichts Anderes sein als eine sinnvolle Ergänzung des Arbeitslebens. Es bietet eine wunderbare Ausweichmöglichkeit, wenn menschliche Kontakte in Zeiten einer Pandemie eingeschränkt werden sollen. Das rechtfertigt in keiner Weise, das gesetzgeberisch vorzuschreiben und zu reglementieren. Oder sollen etwa Bußgeldeinnahmen generiert werden? Oder haben sich Arbeitsgerichte über Unterauslastung beklagt? Oder wird auch hier das Steuerrecht imitiert, bei dem oft genug unliebsame Verhaltensweisen einzelner Steuerpflichtiger mittels Flächenbombardement und maximalem Kollateralschadenspotential bekämpft werden?

Es wäre außerordentlich erfreulich, wenn die Politik und der Gesetzgeber nicht auf den Arbeitgebern wild rumhacken, sondern anerkennen, dass diese allein aus Eigeninteresse extrem bemüht sind, ihren Betrieb aufrecht zu erhalten. Helden der Arbeit gibt es nicht nur in Krankenhäusern und Pflegeheimen, sondern auch bei verantwortungsvollen Arbeitgebern – und Arbeitshelden sind auch Menschen, die zwangsweise im Home-Office eingepfercht werden.

Wir hoffen, dass gesetzgeberische Ressourcen gerade in Zeiten der Pandemie sinnvoll und vor allem ideologiefrei verwendet werden.

Mit freundlichen Grüßen

A handwritten signature in blue ink, appearing to read 'Zimmermann', written over the printed name.

Thomas Zimmermann
Steuerberater

BPZ Balmes, Pelka & Zimmermann
Steuerberatungsgesellschaft mbH

Anlagen

Inhaltsverzeichnis

Termine Steuern/Sozialversicherung Februar/März 2021	2	Besteuerung der Einmalzahlung aus Direktversicherung ist verfassungsgemäß	4
Erweiterung Kinderkrankengeld während der Corona-Pandemie	3	Kautions des Mieters zunächst keine steuerpflichtige Einnahme des Vermieters	5
Kosten für Hausnotrufsystem können steuerlich geltend gemacht werden	3	Abriss wegen Gebäudemängeln: Erbschaftsteuerbefreiung für Familienheim kann entfallen	5
Kinderbetreuungskosten: Kein Abzug bei steuerfrei gezahlten Arbeitgeberzuschüssen	4	Das Berliner Testament und dessen Auswirkung auf die Erbschaftsteuer	6

Termine Steuern/Sozialversicherung Februar/März 2021

Bitte beachten Sie die folgenden Termine, zu denen die Steuern und Sozialversicherungsbeiträge fällig werden:

Steuerart	Fälligkeit	
Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag	10.02.2021 ¹	10.03.2021 ¹
Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag	entfällt	10.03.2021
Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag	entfällt	10.03.2021
Umsatzsteuer	10.02.2021 ²	10.03.2021 ³
Umsatzsteuer Sondervorauszahlung	10.02.2021	entfällt
Ende der Schonfrist obiger Steuerarten bei Zahlung durch:	Überweisung ⁴	15.02.2021
	Scheck ⁵	10.02.2021
Gewerbsteuer	15.02.2021	entfällt
Grundsteuer	15.02.2021	entfällt
Ende der Schonfrist obiger Steuerarten bei Zahlung durch:	Überweisung ⁴	18.02.2021
	Scheck ⁵	15.02.2021
Sozialversicherung ⁶	24.02.2021	29.03.2021
Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag	Die Kapitalertragsteuer sowie der darauf entfallende Solidaritätszuschlag sind zeitgleich mit einer erfolgten Gewinnausschüttung an den Anteilseigner an das zuständige Finanzamt abzuführen.	

- 1 Für den abgelaufenen Monat.
- 2 Für den abgelaufenen Monat, bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat, bei Vierteljahreszahlern mit Dauerfristverlängerung für das abgelaufene Kalendervierteljahr.
- 3 Für den abgelaufenen Monat, bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat.
- 4 Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen müssen grundsätzlich bis zum 10. des dem Anmeldezeitraum folgenden Monats (auf elektronischem Weg) abgegeben werden. Fällt der 10. auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag, ist der nächste Werktag der Stichtag. Bei einer Säumnis der Zahlung bis zu drei Tagen werden keine Säumniszuschläge erhoben. Eine Überweisung muss so frühzeitig erfolgen, dass die Wertstellung auf dem Konto des Finanzamts am Tag der Fälligkeit erfolgt.
- 5 Bei Zahlung durch Scheck ist zu beachten, dass die Zahlung erst drei Tage nach Eingang des Schecks beim Finanzamt als erfolgt gilt. Es sollte stattdessen eine Einzugsermächtigung erteilt werden.
- 6 Die Sozialversicherungsbeiträge sind einheitlich am drittletzten Bankarbeitstag des laufenden Monats fällig. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, empfiehlt sich das Lastschriftverfahren. Bei allen Krankenkassen gilt ein einheitlicher Abgabetermin für die Beitragsnachweise. Diese müssen der jeweiligen Einzugsstelle bis spätestens zwei Arbeitstage vor Fälligkeit (d. h. am 22.02.2021/25.03.2021, jeweils 0 Uhr) vorliegen. Regionale Besonderheiten bzgl. der Fälligkeiten sind ggf. zu beachten. Wird die Lohnbuchführung durch extern Beauftragte erledigt, sollten die Lohn- und Gehaltsdaten etwa zehn Tage vor dem Fälligkeitstermin an den Beauftragten übermittelt werden. Dies gilt insbesondere, wenn die Fälligkeit auf einen Montag oder auf einen Tag nach Feiertagen fällt.

Erweiterung Kinderkrankengeld während der Corona-Pandemie

Der Bundesrat hat am 18. Januar 2021 die Ausweitung des Anspruchs auf Kinderkrankengeld in der Corona-Pandemie gebilligt. Er soll damit im Jahr 2021 pro Elternteil von 10 auf 20 Tage pro Kind, für Alleinerziehende von 20 auf 40 Tage pro Kind verdoppelt werden.

Voraussetzungen sind, dass:

- sowohl der betroffene Elternteil als auch das Kind gesetzlich krankenversichert sind,
- das Kind das zwölfte Lebensjahr noch nicht vollendet hat oder aufgrund einer Behinderung auf Hilfe angewiesen ist,
- keine andere im Haushalt lebende Person das Kind beaufsichtigen kann.

Die Höhe des Kinderkrankengeldes beträgt in der Regel 90 Prozent des ausgefallenen Nettoarbeitsentgelts. Die Regelung soll rückwirkend zum 5. Januar 2021 in Kraft treten.

Neu ist, dass der Anspruch auch in den Fällen besteht, in denen das Kind nicht krank ist, sondern zu Hause betreut wird, weil die Schule oder die Einrichtung zur Kinderbetreuung pandemiebedingt geschlossen ist oder die Präsenzpflcht im Unterricht ausgesetzt bzw. der Zugang

zum Kinderbetreuungsangebot eingeschränkt wurde. Anspruchsberechtigt sind auch Eltern, die im Home-Office arbeiten.

Kosten für Hausnotrufsystem können steuerlich geltend gemacht werden

Eine im Jahr 1933 geborene Seniorin lebte allein im eigenen Haushalt und nahm ein sog. Hausnotrufsystem in Anspruch, womit sie sich im Notfall per Knopfdruck an eine 24-Stunden-Service-Zentrale wenden konnte. Das Finanzamt erkannte die Kosten hierfür nicht an, weil die Dienstleistung nicht im Haushalt der Rentnerin erfolge.

Das Sächsische Finanzgericht gab jedoch der Seniorin Recht. 20 Prozent der Kosten des Hausnotrufsystems seien als haushaltsnahe Dienstleistung steuermindernd anzuerkennen. Haushaltsnahe Dienstleistungen seien solche Tätigkeiten, die gewöhnlich durch Mitglieder des Haushalts oder dort Beschäftigte erbracht werden. Im Regelfall stellen in einer Haushaltsgemeinschaft lebende Familienangehörige im räumlichen Bereich des Haushalts sicher, dass kranke und alte Haushaltsangehörige im Bedarfsfall Hilfe erhalten. Diese Bereitschaft ersetze das von der Seniorin in Anspruch genommene Notrufsystem.

Für Senioren, die in betreuten Wohnanlagen leben, sei die steuerliche Anerkennung bereits durch die Rechtsprechung

des Bundesfinanzhofs geklärt. Auch bei allein lebenden Senioren könnten die Kosten eines externen Hausnotrufsystems steuerlich berücksichtigt werden, wobei es unerheblich sei, dass sich die Notrufzentrale nicht im räumlichen Bereich des Haushalts befinde.

Kinderbetreuungskosten: Kein Abzug bei steuerfrei gezahlten Arbeitgeberzuschüssen

Ein Ehepaar machte in seiner Einkommensteuererklärung Kosten für die Betreuung ihres Kindes im Kindergarten als Sonderausgaben steuermindernd geltend. Das Finanzamt erkannte diese Kosten jedoch nicht an, da der Arbeitgeber des Klägers diese erstattet habe. Mit seiner Klage machte das Ehepaar geltend, dass es durch die Kindergartenkosten wirtschaftlich belastet sei. Sie erhielten vom Arbeitgeber nur steuerfreien Arbeitslohn, aber keinen Ersatz der Aufwendungen. Sie waren der Auffassung, dass die gesetzliche Regelung - anders als bei anderen Sonderausgaben - keine Kürzung um steuerfreie Einnahmen vorsieht. Des Weiteren regle das Schreiben des Bundesfinanzministeriums zu Kinderbetreuungskosten die Streitfrage ebenfalls nicht.

Die Klage hatte vor dem Finanzgericht Köln keinen Erfolg. Das Finanzamt habe zu Recht den Abzug versagt. Kinderbetreuungskosten könnten mit bis zu zwei Drittel der Aufwendungen als Sonderaus-

gaben abgezogen werden. Die Kläger seien in Höhe des Arbeitgeberzuschusses aber nicht wirtschaftlich belastet, sodass ihnen keine Aufwendungen entstanden seien. Ebenso führe der von den Klägern erstrebte zusätzliche Sonderausgabenabzug zu einer verfassungsrechtlich unzulässigen Ungleichbehandlung mit Steuerpflichtigen, deren Arbeitgeber - etwa durch die Unterhaltung eines Betriebskindergartens - die Kinderbetreuungsleistungen unmittelbar selbst erbringe.

Besteuerung der Einmalzahlung aus Direktversicherung ist verfassungsgemäß

Im vorliegenden Fall erhielt die Klägerin im Streitjahr 2012 eine Einmalzahlung aus einer Direktversicherung in Höhe von rund 23.000 Euro. Das beklagte Finanzamt unterwarf diesen Betrag der Einkommenssteuer, was zu einer Steuerfestsetzung von rund 5.500 Euro führte. Die Klägerin war der Ansicht, dass die Besteuerung verfassungswidrig ist. Sie führe zu einer Ungleichbehandlung. Die Steuerbelastung wäre geringer gewesen, wenn sich die Klägerin statt der Einmalzahlung eine monatliche Rente hätte auszahlen lassen. Zum anderen fielen die auf die Auszahlung entfallenden Krankenversicherungsbeiträge nicht in einer Summe an, sondern würden auf zehn Jahre verteilt. Da der Klägerin nach Abzug der Steuern und Krankenversicherungsbeiträge nur ca.

12.700 Euro von der Versicherungsleistung verblieben, sei auch die Eigentums-garantie verletzt. Außerdem sei sie bei Abschluss der Versicherung nicht hinrei-chend auf die steuerlichen Konsequenzen hingewiesen worden. Schließlich sei die Steuerersparnis in der Ansparphase nicht so hoch gewesen wie die nun festgesetzte Steuernachzahlung, weil die Beiträge le-diglich im Rahmen des Höchstbetrages von 210 Euro pro Monat abzugsfähig ge-wesen seien.

Die Klage wurde durch das Finanzgericht Münster abgewiesen. Die Einmalzahlung sei unstreitig als Leistung aus einer Di-rektversicherung zu versteuern. Des Wei-teren sei die volle Versteuerung auch ver-fassungsgemäß. Eine Ungleichbehand-lung im Verhältnis zur laufenden Auszah-lung einer Rente liege nicht vor, da sich dies aus dem verfassungsrechtlich nicht zu beanstandenden Grundsatz der Ab-schnittsbesteuerung ergebe. Auch sei die Eigentums-garantie nicht verletzt, da der Klägerin unter Berücksichtigung der zeitli-chen Streckung der Krankenversiche-rungsbeiträge und der Ersparnis aus der Steuerfreiheit der Entgeltumwandlung in der Ansparphase tatsächlich im Ergebnis ca. 20.000 Euro von der Versicherungsleistung verblieben. Schließlich sei nicht der Staat, sondern das Versicherungs-unternehmen für eine etwaige steuerliche Falschberatung der Klägerin verantwort-lich.

Kautio des Mieters zunächst keine steuerpflichtige Einnahme des Vermieters

Vermieter müssen die Kautio, die ihnen der Mieter zahlt, zunächst nicht als Ein-nahme aus Vermietung und Verpachtung versteuern. Erst wenn die Kautio nach Ende des Mietverhältnisses einbehalten wird, weil der Mieter z. B. in der Wohnung Schäden hinterlassen hat, ist die Kautio als steuerpflichtige Einnahme zu behan-deln. Darauf wies das Finanzgericht Müns-ter hin.

Ein Vermieter hatte in seiner Einkommen-steuererklärung die Mieteinnahmen ange-geben, allerdings ohne die vom Mieter ge-leistete Mietkautio. Das Finanzamt sah in den vereinnahmten Mietkautionen steuer-pflichtige Einnahmen und begründete dies damit, dass der Mieter diese auf das lau-fende Mietkonto überwies. Außerdem sei die Kautio nach Auszug der Mieter teil-weise nicht an diese zurückgezahlt wor-den. Das Finanzgericht Münster gab hin-gegen dem Kläger Recht.

Abriss wegen Gebäudemängeln: Erbschaftsteuerbefreiung für Familienheim kann entfallen

Wenn Kinder ein Haus der Eltern erben und dieses mindestens 10 Jahre selbst bewohnen, bleibt dies erbschaftsteuerfrei, wenn die Wohnfläche 200 qm nicht über-steigt. Wird das Haus vor Ablauf der Zehn-

jahresfrist abgerissen, kann nachträglich Erbschaftsteuer anfallen. Das kann selbst dann gelten, wenn der Erbe das Familienwohnheim wegen erheblicher Mängel abreißen lässt. So entschied das Finanzgericht Düsseldorf. Der Abriss sei eine freiwillige Entscheidung gegen eine Selbstnutzung, wodurch der Grund für die Steuerbefreiung wegfallen könne.

Im konkreten Fall erbte die Tochter 2009 ihr Elternhaus. Die Erbschaft blieb zunächst steuerfrei, weil die Klägerin das Haus nach dem Tod der Eltern bewohnte. Rund sieben Jahre nach dem Erbfall zog die Tochter allerdings aus dem Haus aus und ließ das Gebäude abreißen, denn aus ihrer Sicht war das Haus nicht mehr bewohnbar. Zudem konnte sie aus gesundheitlichen Gründen ihre in der zweiten Etage des Hauses liegende Wohnung nicht mehr erreichen und der Einbau eines Treppenlifts sei wegen des schlechten Zustands unwirtschaftlich gewesen. Dennoch verlangte das Finanzamt nachträglich Erbschaftsteuer.

Das Gericht hielt das für rechtmäßig. Erst nach Ablauf einer zehnjährigen Selbstnutzung bleibe die Erbschaft endgültig steuerfrei. Es sei denn, es lägen nachweislich zwingende Gründe vor, die eine Selbstnutzung für den Erben unmöglich machen. Die von der Klägerin geltend gemachten Mängel an dem Gebäude seien keine derartigen zwingenden Gründe, sondern al-

lenfalls nachvollziehbare Gründe, welche die Klägerin zur Aufgabe der Selbstnutzung bewogen hätten. Entsprechendes gelte für den Auszug der Klägerin aus dem Haus wegen der Mängel und den nachfolgenden Abriss des Gebäudes.

Das Berliner Testament und dessen Auswirkung auf die Erbschaftsteuer

Als Berliner Testament wird eine testamentarische Regelung bei Eheleuten bezeichnet, bei denen die Ehegatten sich gegenseitig zu Erben einsetzen und ihre gemeinsamen Kinder zu Erben des Letztversterbenden. Diese Regelung hat sich im Zivilrecht als vorteilhaft erwiesen, weil die Interessen der Eheleute dadurch vorteilhaft abgedeckt werden. Die Folgen aus erbschaftsteuerlicher Sicht können aber nachteilig sein, sobald Vermögen oberhalb der persönlichen Erbschaftsteuerfreibeträge vererbt wird. Vereinfacht gesagt, sind die Steuerbelastungen gegenüber einem Erbfall mit Vermögensübergang auf die Kinder durch beide Elternteile je nach Anzahl der gemeinsamen Kinder ab einem steuerpflichtigen Vermögen von je 201.000 Euro bei einem Kind, von je 401.000 Euro bei zwei Kindern und von je 501.000 Euro je drei Kindern nachteilig, wenn beide Elternteile je 50 % des Vermögens halten und keine Vorschenkungen erfolgt sind. Befindet sich das Vermögen nur in der Hand des Erstversterbenden,

sind die vorstehenden Grenzen bei zwei oder mehr Kindern noch niedriger.

Um die steuerlichen Nachteile der zivilrechtlich als vorteilhaft angesehenen Vererbung zu vermeiden, sollten in den Testamenten für den ersten Erbfall Vermächtnisse zu Gunsten der Kinder - bis zur Höhe der persönlichen Freibeträge – vorgesehen werden. In diesem Zusammenhang kann auch an Vermächtnisse für ggf. vorhandene Enkelkinder gedacht werden. Diese Vermächtnisse sind als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig. Damit die Liquidität des überlebenden Ehegatten nicht übermäßig beansprucht wird, kann dabei auch eine spätere Fälligkeit oder ratenweise Auszahlung angeordnet werden. Eine andere Möglichkeit zur Minderung der Erbschaftsteuerbelastung ist die Geltendmachung von Pflichtansprüchen durch die vom Erbe ausgeschlossenen Kinder. Dies kann einvernehmlich auch auf einen Wert unterhalb des rechtlich bestehenden An-

spruchs erfolgen. Bis zu 400.000 Euro je Kind sind davon dann wegen des persönlichen Freibetrages steuerfrei. Auch dieser Pflichtteil mindert die Steuerbemessungsgrundlage für den überlebenden Elternteil.

Das Besondere an dem Pflichtteil besteht darin, dass ein Kind ihn auch noch nach dem Tode des zweiten Elternteils geltend machen kann, wenn der Anspruch noch nicht verjährt ist. Die Verjährungsfrist beträgt gem. §§ 195, 199 BGB 3 Jahre. Dies gilt auch dann, wenn nur ein Kind als Erbe vorhanden ist.

Firmenwagen und Homeoffice – So können Sie Steuern sparen

I. Ausgangslage

Ca. 12% der Arbeitnehmer in Deutschland haben einen Firmenwagen, der von ihnen i.d.R. sowohl für Dienstreisen als auch für private Fahrten und Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte genutzt werden darf. Seit der Corona-Krise haben jedoch viele Unternehmen ihre Mitarbeiter ins Homeoffice geschickt mit der Folge, dass die Fahrten ins Büro deutlich abgenommen haben. Fraglich ist nun, ob das verstärkte Arbeiten im Homeoffice auch Auswirkungen auf die PKW-Versteuerung bei Arbeitnehmern hat.

II. Pauschale PKW-Versteuerung

Im Normalfall versteuern Arbeitnehmer ihren Firmenwagen, sofern Sie ihn privat nutzen, nach der sog. 1%-Regel. Danach wird für Privatfahrten 1% des Bruttolistenpreises monatlich zum Gehalt hinzugerechnet und somit der Besteuerung unterworfen. Für die Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte kommen nochmals 0,03% des Bruttolistenpreises monatlich pauschal hinzu. Bei der Berechnung des geldwerten Vorteils für Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte geht man hierbei pauschal von 15 Tagen pro Monat und somit 180 Tagen im Jahr aus.

Nur wenn der Arbeitnehmer nachweislich einen Monat nicht zur Arbeit fährt, kann die Besteuerung der Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte unter Umständen für diesen Monat ganz unterbleiben. Die Versteuerung der privaten Fahrten nach der 1%-Methode bleibt jedoch hiervon unberührt, egal ob das Auto auch privat weniger gefahren wird. Hier kann nur das Führen eines Fahrtenbuches zu einer Reduzierung der PKW-Versteuerung führen.

III. Einzelbewertung für Wenig-Fahrer

Viele Arbeitnehmer, die im Homeoffice arbeiten, sind jedoch i.d.R. nicht komplett im Homeoffice, sondern zumindest teilweise auch im Büro. Sofern diese Arbeitnehmer kein Fahrtenbuch führen, sondern die Pauschalversteuerung bei ihnen zur Anwendung kommt, können sie sich alternativ für die Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte überlegen, ob für sie die Einzelbewertung der tatsächlich durchgeführten Fahrten mit 0,002% günstiger ist. Dies macht immer dann Sinn, wenn ein Arbeitnehmer weniger als 15 Tage im Monat ($15 \text{ Tage} \times 0,002\% = 0,03\%$) bzw. insgesamt weniger als 180 Tage ($12 \times 15 \text{ Tage}$) im Jahr ins Büro fährt.

Den Vorteil der Versteuerung nach der Einzelbewertung möchten wir Ihnen an einem Beispiel verdeutlichen:

Der Bruttolistenpreis eines Firmenwagens beträgt € 50.000. Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt 35 km. Der Firmenwagen wird vom Arbeitnehmer an 4 Tagen im Monat für Fahrten ins Büro (ca. 1x pro Woche) genutzt, an allen übrigen Tagen ist der Arbeitnehmer im Homeoffice. Nach der pauschalen 0,03%-Methode würde sich ein monatlicher Zuschlag zum Arbeitslohn für Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte in Höhe von € 525 ergeben ($€ 50.000 \times 0,03\% \times 35 \text{ km}$). Ermittelt man dagegen den geldwerten Vorteil nach der 0,002%-Methode, so ergibt sich ein monatlicher Zuschlag in Höhe von € 140 ($€ 50.000 \times 0,002\% \times 35 \text{ km} \times 4 \text{ Tage}$). Durch die Einzelbewertung kann somit in unserem Beispiel der geldwerte Vorteil um monatlich € 385 reduziert werden.

Voraussetzung für die Anwendung der Einzelbewertung ist, dass der Arbeitnehmer kalendermonatlich seinem Arbeitgeber erklärt, an welchen Tagen (Datumsangabe) der Firmenwagen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt wurde. Der Arbeitgeber wiederum hat diese schriftlichen Erklärungen zu seinen Lohnunterlagen zu nehmen. Sollten die Angaben für den laufenden Monat nicht rechtzeitig bis zur Erstellung der Lohnabrechnung vorliegen, ist es auch möglich, die Abrechnung

nach den Angaben des Vormonats, die Versteuerung also einen Monat zeitversetzt vorzunehmen.

Zu beachten ist zudem, dass der Arbeitnehmer die Anwendung der Einzelbewertung jeweils zu Beginn eines Kalenderjahres mit dem Arbeitgeber festlegen muss. Der Wechsel zwischen den Bewertungsmethoden ist während des Kalenderjahrs nicht möglich. Die Entscheidung zu Beginn eines Kalenderjahres für die Anwendung der Einzelbewertung macht nur dann Sinn, wenn der Arbeitnehmer für das Kalenderjahr an weniger als 180 Tagen mit Fahrten zum Arbeitsplatz rechnet.

IV. Nachträglicher Wechsel der Bewertungsmethode im Rahmen der Veranlagung

Wurde der geldwerte Vorteil eines Arbeitnehmers für seine Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte im Laufe des Kalenderjahres für die Ermittlung des Lohnsteuerabzugs nach der 0,03%-Methode ermittelt, obwohl der Arbeitnehmer i.d.R. weniger als 15 Tage pro Monat ins Büro gefahren ist, so kann der Arbeitnehmer auch noch nachträglich im Rahmen seiner Einkommensteueranmeldung auf die Methode der Einzelbewertung übergehen. Im Rahmen der Veranlagung ist der Arbeitnehmer nämlich nicht an die für die Erhebung der Lohnsteuer gewählte Methode gebunden.

Zu diesem Zweck muss der Arbeitnehmer dem Finanzamt im Rahmen seiner Veranlagung eine Liste der Tage (mit Datumsangabe) einreichen, an denen er mit dem Firmenwagen tatsächlich ins Büro gefahren ist. Darüber hinaus muss der Arbeitnehmer seinem Finanzamt (z.B. durch Vorlage einer Bestätigung seines Arbeitgebers) nachweisen, dass die Besteuerung bislang nach der 0,03%-Methode erfolgt ist.

V. Unser Tipp

Sollten Sie als Arbeitgeber bei Ihren Arbeitnehmern die Versteuerung des Firmenwagens für Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte in 2020 nach der 0,03%-Methode vorgenommen worden haben und sind einige Ihrer

Arbeitnehmer in 2020 an weniger als insgesamt 180 Tagen ins Büro gefahren, so können diese Arbeitnehmer für diesen geldwerten Vorteil im Rahmen ihrer Veranlagung 2020 noch die Anwendung der 0,002%-Methode nach den tatsächlich in 2020 vorgenommenen Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte beantragen.

Unbeschadet dessen stellt sich immer zu Beginn eines Kalenderjahres für den Arbeitnehmer die Frage, ob nicht generell das Führen eines Fahrtenbuches der pauschalen Versteuerung des Firmenwagens vorzuziehen ist.

Bei diesen Überlegungen sind wir Ihnen gerne behilflich.

Belege zur Nebenkostenabrechnung: Auch der ein „papierloses Büro“ führende Vermieter muss grundsätzlich Originalbelege vorlegen

I. Sachverhalt

Es ist wieder so weit: Als Vermieter haben Sie für Ihre Mieter die Nebenkostenabrechnung für das vergangene Jahr zu erstellen. Üblicherweise enthält die Nebenkostenabrechnung eine Aufstellung aller umlagefähigen Kosten und deren Verteilung auf die einzelnen Mieter. Belege zum Nachweis dieser Kosten werden der Nebenkostenabrechnung üblicherweise nicht beigefügt, jedoch hat der Mieter das Recht auf Einsicht in diese Belege.

Mit der Frage, ob der ein „papierloses Büro“ führende Vermieter aufgrund der Kontroll- und Einsichtsrechte des Mieters gleichwohl Originalbelege vorlegen muss, hat sich das Landgericht (LG) Hamburg beschäftigt.

II. Die Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs und die Entscheidung des Landgerichts Hamburg

1. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) gehört es auch zu der vom Vermieter vorzunehmenden ordnungsgemäßen Abrechnung, dass er im Anschluss an die Mitteilung der die

geordnete Zusammenstellung der Einnahmen und Ausgaben enthaltenden Abrechnung dem Mieter auf dessen Verlangen zusätzlich die Einsichtnahme in die Abrechnungsunterlagen durch deren Vorlage ermöglicht, soweit dies etwa zur sachgerechten Überprüfung der Nebenkostenabrechnung oder zur Vorbereitung etwaiger Einwendungen erforderlich ist. Ein Vermieter hat gemäß § 259 Abs. 1 BGB die Pflicht, Belege zur Nebenkostenabrechnung, soweit sie erteilt zu werden pflegen, vorzulegen, BGH, Urteil v. 07.02.2018 – VIII ZR 189/17.

2. Das LG Hamburg hatte die Frage zu entscheiden, ob der ein „papierloses Büro“ führende Vermieter gleichwohl Originalbelege vorlegen muss:

a) Im entschiedenen Fall forderte der Mieter, ihm sämtliche Belege zur Nebenkostenabrechnung im Original vorzulegen. Der Vermieter wendete ein, dass er ein „papierloses Büro“ führe, so dass seine „Originale“ teilweise aus gescannten, aber auch im EDV-System des Vermieters von seinen

Dienstleistern hochgeladenen digitalen Dateien bestünden; Belege in Papierform würden nach 3 Monaten vernichtet.

- b) In seiner Entscheidung hat das LG Hamburg klargestellt, dass der Mieter nach einhelliger Ansicht einen Anspruch auf Einsicht in die Originalbelege hat. Das Gericht hat den Vermieter daher verpflichtet, alle Unterlagen für die Nebenkostenabrechnung im Original vorzulegen; soweit Originale nicht mehr vorhanden seien, hat der Vermieter von eingescannten Dokumenten einen Ausdruck vorzulegen, LG Hamburg, Teilurteil v. 08.01.2020 – 401 HKO 56/18.

Die Entscheidung des LG Hamburg ist rechtskräftig, weil das Hanseatische Oberlandesgericht (OLG) Hamburg die hiergegen eingelegte Berufung des Vermieters als unzulässig verworfen und die Revision gegen sein Urteil nicht zugelassen hat; OLG Hamburg, Urteil v. 25.11.2020 – 8 U 4/20.

III. Bedeutung der Entscheidung des Landgerichts Hamburg

In Zeiten fortschreitender Digitalisierung stellt sich die Frage, ob eine Verpflichtung zur Aufbewahrung von Originalbelegen überhaupt noch zeitgemäß ist, wenn der Vermieter seine Verwaltungsorganisation auf ein „papierloses Büro“ umgestellt hat und Dokumente einscannet und in digitaler Form archiviert. In der Rechtsprechung hat

sich dazu in den vergangenen Jahren allerdings kein einheitliches Meinungsbild herauskristallisiert.

IV. Fazit

Nach der Entscheidung des LG Hamburg sollten Vermieter die Belege zur Nebenkostenabrechnung zumindest bis zum Ablauf der Einwendungsfrist des Mieters im Original aufbewahren. Diese Frist beläuft sich gemäß § 556 Abs. 3 Satz 5 BGB auf 12 Monate nach Zugang der formell wirksamen Nebenkostenabrechnung. Nach Ablauf dieser Frist können eingescannte Originalbelege vernichtet werden. Anderenfalls sollten sie so lange aufbewahrt werden, bis alle Fragen zur Nebenkostenabrechnung mit dem Mieter geklärt sind. Erhält der Vermieter selbst die der Nebenkostenabrechnung zugrundeliegenden Belege, wie z. B. Rechnungen und andere Dokumente, lediglich als digitale Dateien, so genügt es, dem Mieter Ausdrücke hiervon vorzulegen.

Sollten Sie im Zusammenhang mit der Nebenkostenabrechnung Probleme mit Ihren Mietern haben, so stehen wir Ihnen bei der Überprüfung der Rechtslage mit unserem Rechtsrat gerne zur Seite.

Gewerbsteuer: Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen Drei Urteile im Fokus

I. Einleitung

Ausgangspunkt der Ermittlung des Gewerbeertrags bildet der nach den Vorschriften des Einkommen- und – sofern einschlägig – des Körperschaftsteuergesetzes ermittelte Gewinn aus Gewerbebetrieb. Dieser wird um Hinzurechnungen nach § 8 GewStG und Kürzungen gemäß § 9 GewStG korrigiert. Durch die unter § 8 GewStG fallenden Hinzurechnungen von Miet- und Pachtzinsen sowie Leasingaufwendungen soll der Gewerbeertrag von den persönlichen Finanzierungsentscheidungen des Unternehmens (Finanzierungsneutralität) unabhängig gemacht werden. § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG enthält danach bspw. ein Abzugsverbot von (final) 5 % der Miet- und Pachtzinsen einschließlich Leasingraten, die für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die Eigentum eines anderen sind, aufgewendet werden. Für unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens enthält daneben § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG ein Abzugsverbot von (final) 12,5 % der Miet- und Pachtzinsen einschließlich Leasingraten. Eine Hinzurechnung der Beträge erfolgt final aber

nur dann, wenn sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind und die Summe der Beträge im Sinne von § 8 Nr. 1 Buchst. a bis f GewStG EUR 100.000 (ab Erhebungszeitraum 2020: EUR 200.000) übersteigt.

In der jüngeren Vergangenheit kommt zunehmend die Frage auf, ob auch in den Fällen eine Hinzurechnung erfolgen muss, in denen die Miet-, Pacht- und Leasingaufwendungen ihren „Charakter“ als Miet- und Pachtzins sowie Leasingzahlung verloren haben, da sie in die Herstellung von Gütern und Dienstleistungen einfließen. Besonders deutlich wird dies bei Unternehmen, die – bspw. im Rahmen langfristiger Auftragsfertigung – zum Jahresende Bestandsveränderungen aktivieren und in die Bewertung des Vorratsvermögens Aufwendungen für in der Produktion eingesetzte Maschinen miteinbeziehen. Ziel des Beitrags ist es, die zu diesem Themenkomplex ergangenen Urteile und verschiedenen Betrachtungsalternativen darzustellen sowie Handlungsempfehlungen aufzuzeigen.

II. Aktuelle Urteile

1. Filmproduktion – Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 25. Oktober 2017

In dem vor dem FG Berlin verhandelten Verfahren (11 K 11196/17, Rev. III R 38/17) war die Klägerin eine Gesellschaft in der Rechtsform einer GmbH, deren Tätigkeitsschwerpunkt in der Produktion von Kino- und TV-Filmen, jeweils als Einzelprojekt, bestand. Für die Herstellung der Filme mietete sie u.a. Kameraanlagen, Büro- und Schneideräume, Beleuchtungsgeräte, Lampen und Kabel an. In ihrer GewSt-Erklärung nahm sie keine Hinzurechnung der gezahlten Entgelte für die Nutzungsüberlassung vor. Dieser Ansicht folgte weder die später stattgefundene Betriebsprüfung noch das Finanzamt. Der Gewbeertrag wurde daraufhin in 2010 um TEUR 136, in 2011 um TEUR 586 und in 2012 um TEUR 121 erhöht. In der hiergegen erhobenen Klage machte die Klägerin geltend, dass die betrachteten Gegenstände dem Umlaufvermögen zuzuordnen seien. Sie seien schließlich jeweils nur für einen Film angemietet worden und daher nicht als Anlagevermögen anzusehen. Vielmehr seien sie gleichzusetzen mit einem „Werkzeug“, das nur für einen Auftrag benötigt werde.

Das FG wies die Klage ab. Die Klägerin habe die Wirtschaftsgüter nicht verbraucht oder verkauft. Vielmehr seien diese für die

Herstellung des Films benutzt worden. Hierbei sei es nicht zu einem Verschleiß der Gegenstände gekommen. Eine TV-Produktionsfirma sei auf das Vorhandensein solcher Güter angewiesen, um Filme produzieren zu können. Selbst in den Fällen, in denen sie die Räumlichkeiten, Requisiten und Ausrüstungsgegenstände nicht anmieten würde, müssten diese auf eine andere Art ständig vorhanden sein. Die angemieteten Gegenstände dienten daher dauerhaft dem Betrieb der Klägerin und wären, sofern sie im Eigentum der Klägerin stünden, dort dem Anlagevermögen zuzuordnen. Aus der Tatsache heraus, dass die Gegenstände nur projektbezogen angemietet würden, spreche nichts gegen die fiktive Zuordnung zum Anlagevermögen. Für die Zuordnung zum fiktiven Anlagevermögen sei nicht die Dauer der tatsächlichen Nutzung entscheidend, sondern maßgeblich, ob solche Wirtschaftsgüter ständig für den Gebrauch im Betrieb vorgehalten werden müssten. Für das FG sei ebenfalls unbeachtlich, dass die gemieteten Wirtschaftsgüter wegen der schöpferischen Einzigartigkeit des jeweiligen Films keinen Wert für andere Filmprojekte der Klägerin hätten und eine Mehrfachverwendung durch die Klägerin ausgeschlossen sei.

Inwiefern die produzierten und fertiggestellten Filme dagegen dem Anlage- oder Umlaufvermögen zugeordnet werden, stellt das Urteil nicht fest. Auf die Fragen,

inwieweit die Miet- und Pachtaufwendungen als Herstellungskosten zu aktivieren sind und welche eventuellen Folgen dies für die Hinzurechnung hat, wurde gleichfalls nicht eingegangen.

2. Bauunternehmen – Urteil des FG Münster vom 20. Juli 2018

Die Klägerin betreibt ein Bauunternehmen und zahlte in den Streitjahren 2008 und 2009 Miet- und Pachtzinsen sowie Leasingraten für bewegliches Wirtschaftsgüter von insgesamt TEUR 1.288 in 2008 bzw. TEUR 1.618 in 2009. Die gemieteten und geleasten Wirtschaftsgüter wurden auf den Baustellen der Klägerin eingesetzt. Ein Teil der Baustellen wurde in 2008 sowohl begonnen als auch beendet. Ein anderer Teil der Baustellen wurde in 2008 begonnen, aber frühestens erst in 2009 fertiggestellt. Mit den Baustellen im Zusammenhang stehende Herstellungskosten wurden von der Klägerin an den Bilanzstichtagen 31.12.2008 bzw. 31.12.2009 entsprechend aktiviert. Daneben waren in der Bilanz zum 31.12.2007 unfertige Erzeugnisse bilanziert, die auf in 2007 begonnene und in 2008 fertiggestellte Baustellen zurückzuführen waren. Die Klägerin hatte in ihrer Gewerbesteuererklärung nur diejenigen Miet- und Pachtzinsen sowie Leasingaufwendungen hinzugerechnet, die am Bilanzstichtag nach der Fertigstellung der Baustelle nicht mehr zu aktivieren waren. Die Betriebsprüfung kam jedoch zu dem

Ergebnis, dass sämtliche Aufwendungen für Baugeräte – also auch die als Herstellungskosten aktivierten – gewerbesteuerlich hinzuzurechnen seien. Das Bauunternehmen begehrte nun, entgegen der selbst eingereichten Erklärung, keine der gesamten Mietaufwendungen für Baugerätschaften hinzuzurechnen.

Das FG Münster kam zu dem Ergebnis, dass die Mieten für Baugerätschaften nicht hinzuzurechnen seien und gab somit der Klage vollumfänglich statt. Es käme nicht darauf an, ob die Mieten am Bilanzstichtag als Herstellungskosten aktiviert seien. Miet- und Pachtzinsen und Leasingraten für Baugeräte seien bilanziell als Herstellungskosten für Bauprojekte anzusehen. Es fehle danach an einer Gewinnabsetzung, alleine deswegen käme eine Hinzurechnung nicht in Betracht. Nach dem Gesetz seien Hinzurechnungen nur möglich, wenn Aufwendungen für die Nutzung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden seien. Unerheblich sei hierbei deren Verbuchung – ob als direkte Verbuchung der Aufwendungen bei den Vorräten oder indirekt als Aufwand einerseits und Bestandsänderung andererseits. Das Gesetz gebe das rechtliche Ergebnis vor, nicht die Buchungsmethode.

Selbiges gelte auch für Miet- und Pachtzinsen und Leasingaufwendungen, die bei einer bereits beendeten Baustelle als Her-

stellungskosten zuzurechnen wären. Hier seien ebenfalls keine Aufwendungen vom Gewinn abgesetzt worden, sondern lediglich der dadurch erhöhte Buchwert des – gedanklich aktivierten – Vorratsvermögens. Grundsätzlich gelte, dass Herstellungskosten erfolgsneutral seien. Miet- und Pachtzinsen sowie Leasingraten seien als Herstellungskosten anzusehen und fließen in die Bilanzposition „unfertige Erzeugnisse“ / „unfertige Baustellen“ ein. Die Aufwendungen verlören mit der Zuordnung zu den Herstellungskosten ihre ursprüngliche Natur. Im darauffolgenden Abgang des Vermögensgegenstandes könne kein Entgelt für die Miete der Baugeräte nachverfolgt werden.

Augenscheinliche Ungerechtigkeiten werden vom FG jedoch erkannt. Etwa im Falle von Handelsunternehmen, bei denen Mietzinsen üblicherweise nicht zu den Herstellungskosten gehören.

3. Bauunternehmen – BFH, Urteil vom 30. Juli 2020

Als Bauunternehmen mietete die Klägerin in großem Umfang Kräne, Betonpumpen, Schalungen, Unterkünfte etc. für ihre Baustellen. Weil es sich ihrer Meinung nach um Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens handelte, erklärte sie keine gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen. Nach einer bei der Klägerin durchgeführten Betriebsprüfung vertrat das Finanzamt demgegenüber zunächst

die Ansicht, sämtliche Miet- und Pacht aufwendungen unterlägen der Hinzurechnung. Im anschließenden Einspruchsverfahren half das Finanzamt aber dem Einspruchsbegehren der Klägerin dahingehend ab, als dass es zumindest die als Herstellungskosten in den unfertigen Erzeugnissen aktivierten Aufwendungen von der Hinzurechnung ausnahm. Das Bauunternehmen begehrte jedoch, die Miet- und Pachtzinsen für die Baugeräte vollumfänglich nicht hinzuzurechnen.

Das FG Schleswig-Holstein wies die Klage als unbegründet ab (1 K 243/15). Der BFH hob die Vorentscheidung hingegen auf. Nach Ansicht des BFH seien Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens dem Gewinn aus Gewerbebetrieb nicht nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG hinzuzurechnen, soweit sie in die Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens einzubeziehen sind. Es reiche aus, dass die Miet- und Pachtzinsen als Herstellungskosten aktiviert worden wären, wenn sich das Wirtschaftsgut am Bilanzstichtag noch im Betriebsvermögen befunden und deshalb hätte aktiviert werden müssen.

Für den BFH sei ausschlaggebend, dass die Zinsen handelsrechtlich von Zinsaufwendungen in Herstellungskosten umqualifiziert würden. Dies schlage sich auch in der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung

nieder. Nach Ansicht des BFH komme es auch in den Fällen nicht zu einer Hinzurechnung, in denen am Bilanzstichtag keine Aktivierung der hergestellten Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens stattgefunden habe. Maßgeblich ist allein, inwieweit die jeweiligen Aufwendungen den handelsrechtlichen Herstellungskostenbegriff erfüllen. Infolge der Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Herstellungskostenbegriffs sei es demnach aus Sicht des BFH auch unbeachtlich, ob Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens unterjährig aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden seien und am Bilanzstichtag keine Aktivierung der Herstellungskosten mehr stattgefunden habe. Für die Frage der Hinzurechnung komme es auch hier allein darauf an, ob die Miet- und Pachtzinsen zum Bilanzstichtag aktiviert worden wären, wenn das Wirtschaftsgut, in dessen Herstellung sie einfließen, am Bilanzstichtag noch im Betriebsvermögen vorhanden gewesen wären. Danach erfolge auch dann keine Hinzurechnung, wenn die Wirtschaftsgüter unterjährig aufgrund eines Veräußerungsvorgangs aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden sind. Insgesamt wird hierdurch eine mögliche Willkürlichkeit der Hinzurechnung, welche aus der Frage hätte resultieren können, ob die Wirtschaftsgüter zum Bilanzstichtag aktiviert oder nicht mehr vorhanden sind, beseitigt. Erfüllen die Miet- und Pachtzinsen

die Voraussetzungen von Herstellungskosten, unterbleibt eine Hinzurechnung.

In der Vorinstanz war es aus Sicht des FG entgegen der Ansicht des BFH irrelevant, ob die Miet- und Pachtzinsen als Herstellungskosten in Wirtschaftsgüter einfließen. Zudem gab das FG noch zu bedenken, dass eine Abhängigkeit der Frage der Hinzurechnung von der Aktivierung zu willkürlichen Ergebnissen führen kann. Die Zufälligkeit der Ergebnisse könne aber dadurch beseitigt werden, dass der in einem aktivierten Wirtschaftsgut gespeicherte (Miet- und Pacht) Aufwand im Moment seines Ausscheidens aus dem Betrieb der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung unterzogen werde.

III. Die in den Verfahren vertretenen Alternativen

Aus den dargestellten Urteilen und den ihnen zugrundeliegenden Sachverhalten ergibt sich nun die Frage, ob Mieten für unbewegliche oder bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die als Herstellungskosten zu qualifizieren sind, gewerbsteuerlich in vollem Umfang, nur anteilig oder in keiner Weise hinzuzurechnen sind. Aus den in den Verfahren vertretenen Auffassungen können folgende Ansichten zusammengefasst werden:

1. Hinzurechnung sämtlicher Miet-, Pacht- und Leasingaufwendungen,

2. Hinzurechnung nur der am Bilanzstichtag noch nicht aktivierten Miet-, Pacht- und Leasingaufwendungen,
3. periodenverschobene Hinzurechnung von Miet-, Pacht- und Leasingaufwendungen oder
4. keine Hinzurechnung von Miet-, Pacht- und Leasingaufwendungen.

1. Hinzurechnung sämtlicher Miet-, Pacht- und Leasingaufwendungen

Die Hinzurechnung sämtlicher Miet-, Pacht- und Leasingaufwendungen – unabhängig davon, ob sie als Herstellungskosten zu qualifizieren sind – ist bedenklich. Der Gesetzeszweck der fiktiven Finanzierungsneutralität der Gewerbesteuerbemessung wäre nicht erfüllt. Es werden eben nicht Betriebsausgaben nicht zum Abzug zugelassen, sondern Scheingewinne kreiert und besteuert.

2. Hinzurechnung nur der am Bilanzstichtag noch nicht aktivierten Miet-, Pacht- und Leasingaufwendungen

Diese Praktik entspricht der Verwaltungsauffassung. Das Problem der Scheingewinnbesteuerung wird so vermieden, allerdings führt die Herausnahme der aktivierten Miet-, Pacht- und Leasingaufwendungen zu zufälligen Ergebnissen. Eine Fertigstellung und der Verkauf der Wirtschaftsgüter kurz vor dem Bilanzstichtag führt zur Hinzurechnung, wohingegen eine Aktivierung zum Bilanzstichtag und ein

Verkauf der Wirtschaftsgüter erst kurz nach dem Bilanzstichtag eine Hinzurechnung vermeidet. Besonders abhängig ist dies von der Lage des Bilanzstichtages. Hierdurch würde man auch nicht den unterschiedlichen Belastungen bei Dienstleistungsunternehmen und produzierenden Unternehmen gerecht werden.

3. Periodenverschobene Hinzurechnung von Miet-, Pacht- und Leasingaufwendungen

Das FG Schleswig-Holstein (1 K 243/15) schlägt als weitere Variante vor, die nach dem Verkauf der Produkte nicht mehr in den Wirtschaftsgütern „gespeicherten“ Miet-, Pacht- und Leasingaufwendungen stets hinzuzurechnen. Hiermit soll vermieden werden, dass in den Fällen eine Hinzurechnung unterbleibt, in denen Wirtschaftsgüter zum Bilanzstichtag grundsätzlich schon veräußerungsfähig wären, aber noch als Vorräte aktiviert und erst kurze Zeit danach zur Vermeidung einer Hinzurechnung verkauft würden. Eventuelle Ungerechtigkeiten würden damit vermieden. Dies würde auch zu keiner Ungleichbehandlung von produzierendem Gewerbe oder Dienstleistungsunternehmen führen.

Gegen diese Variante könnten zum einen allerdings eine fehlende rechtliche Grundlage sprechen. Zum anderen würde eine „Speicherung“ der Miet-, Pacht- und Leasingaufwendungen eine erhebliche prakti-

sche Herausforderung hinsichtlich der Nachverfolgung der Aufwendungen bedeuten.

4. Keine Hinzurechnung von Miet-; Pacht- und Leasingaufwendungen

Die Urteile des BFH wie auch des FG Münster zeigen, dass Herstellungskosten nicht wirklich als „Kosten“ im eigentlichen Sinne verstanden werden müssen. Schließlich wird bei bilanzieller Bewertung etwas Anderes, Gleichwertiges hergestellt. Auf der Seite der Bauunternehmen fand in den jeweiligen Verfahren keine Kostenbelastung statt und somit wurde in der Gewinnermittlung auch nichts gewinnmindernd abgesetzt. Werden die hergestellten Wirtschaftsgüter verkauft, wirken sich die aktivierten Miet-, Pacht- und Leasingaufwendungen auf den Veräußerungsgewinn aus. Diese Bestandsminderung ist aber kein Mietaufwand mehr. Dieser Effekt zeigt sich unbeeindruckt von den Zufälligkeiten des Bilanzstichtages. Aus einer rein handelsrechtlichen Betrachtungsweise ist somit eine unterlassene Hinzurechnung von aktivierungsfähigen Aufwendungen zu begründen.

IV. Zusammenfassung und Handlungsempfehlungen

Die gewerbsteuerliche Behandlung von Miet-, Pacht- und Leasingaufwendungen kann für Unternehmen je nach Branchen

zugehörigkeit und Art der Finanzierung große Bedeutung erlangen und sich auf die Gesamtsteuerbelastung signifikant auswirken. Durch die Entscheidung des BFH vom 30.07.2020 liegt hierzu nun eine aktuelle höchstrichterliche Entscheidung vor. Es ist davon auszugehen, dass der BFH auch in den weiteren Revisionsverfahren die von ihm vertretene Ansicht, nach der Miet- und Pachtzinsen sowie Leasingzahlungen keiner Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG unterliegen, wenn sie in die Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern einzubeziehen sind. Wie die Finanzverwaltung und der Gesetzgeber im Weiteren damit umgehen werden, bleibt abzuwarten. Im Rahmen der Gewerbesteuererklärungen sollte stets analysiert werden, inwieweit Aufwendungen für die Benutzung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens als Herstellungskosten der im Unternehmen erstellten Güter zu werten sind. Aus Gründen des Nachweises empfiehlt sich das Vorhalten einer Kalkulation der Selbstkosten, bspw. in Form einer Kosten- und Leistungsrechnung.