

Hausarbeit im Seminar
Aktuelle BFH-Rechtsprechung

Berücksichtigung einer Leasingssonderzahlung bei
Anwendung der sog. Kostendeckelungsregelung zur
Privatnutzung betrieblicher Kfz

BFH-Urteil vom 17.05.2022 (VIII R 11/20, VIII R 21/20,
VIII R 26/20)

Betreuer: Prof. Dr. Susanne Schmidt-Pfeiffer
Prof. Dr. Peter Schlieper
Sommersemester 2023

Autor: Fritsch, Sebastian
Studiengang: Steuerberatung (M.A.)
Semester: 4

Inhaltsverzeichnis

Tabellenverzeichnis	II
Abkürzungsverzeichnis	III
1. Darstellung der Rechtsfrage	1
1.1. Erläuterung des Sachverhalts	1
1.2. Streitfrage	2
2. Rechtliche Grundlagen	4
2.1. Nutzungsentnahme für Privatfahrten	4
2.2. Nutzungsentnahme für Fahrten zw. Wohnung und Betriebsstätte	5
2.3. Leasingsonderzahlung	5
2.4. Kostendeckelung	6
3. Rechtsauffassung des Klägers	8
3.1. Anwendung des BMF-Schreibens vom 18.11.2009 RZ 18	8
3.2. Berücksichtigung einer niedrigeren Nutzungsentnahme	8
4. Entscheidung des Gerichts	10
4.1. Anwendung des BMF-Schreibens vom 18.11.2009 RZ 18	10
4.2. Keine Anwendung der Billigkeitsregelung	11
5. Handlungsempfehlung	12
6. Persönliche Würdigung	13
Literaturverzeichnis	IV

Tabellenverzeichnis

Abbildung 1: Tabellarische Übersicht der Kosten	3
Abbildung 2: Beispiel Kostendeckelung Nr. 1.....	6

Abkürzungsverzeichnis

BFH	Bundesfinanzhof
BLP	Bruttolistenpreis
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
EStR	Einkommensteuerrichtlinie
FG	Finanzgericht
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
RZ	Randziffer

1. Darstellung der Rechtsfrage

Am 10. Dezember 2019 urteilten das Finanzgericht (FG) Rheinland-Pfalz, am 13. Januar 2020 das FG Niedersachsen und am 26. August 2020 das FG Schleswig-Holstein in einem Fall, in dem die Beteiligten (Finanzbehörde und Steuerpflichtiger)¹ über die Berücksichtigung einer Leasingsonderzahlung bei Anwendung der sog. Kostendeckelungsregelung zur Privatnutzung betrieblicher Kfz eine strittige Auffassung vertraten. Aufgrund der grundsätzlichen Bedeutung dieser Rechtsfrage haben die oben genannten Finanzgerichte die Revision zum Bundesfinanzhof (BFH) zugelassen. Im Revisionsverfahren entscheidet der BFH aufgrund mündlicher Verhandlung, durch Gerichtsbescheid oder durch Urteil ob die Revision begründet ist bzw. erfolgt eine Zurückweisung zum jeweiligen Finanzgericht.

1.1. Erläuterung des Sachverhalts

Im Streitfall des Finanzgerichts Schleswig-Holstein² war der Steuerpflichtige als Gesellschafter einer zahnärztlichen Praxisgemeinschaft tätig und erzielte hieraus Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem. § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG. In den Veranlagungszeiträumen 2012 bis 2014 wurde der Gewinn der Praxisgemeinschaft durch eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt. Im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung wurde der Gewinn auf die einzelnen Gesellschafter verteilt. Zum notwendigen Betriebsvermögen des Klägers gehörte in den Streitjahren ein im Dezember 2011 angeschafftes Leasingfahrzeug (Anschaffungskosten 54.720 €) das er unstrittig zu mehr als 50 % für betriebliche Fahrten nutzte.³ Neben der Anschaffung des Kfz im Dezember 2011 tätigte der Steuerpflichtige eine Leasingsonderzahlung, die nach dem Abflussprinzip gem. § 11 Abs. 2 S. 1 EStG als Betriebsausgabe in 2011 i. H. v. 21.888 € verbucht wurde. Da der Steuerpflichtige kein Fahrtenbuch führte, wurde die Privatnutzung des PKWs durch die sog. 1 % Regelung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG ermittelt. Für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte wurde der pauschale Wertansatz gem. § 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG i. V. m. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG berücksichtigt. Unter Heranziehung

¹ Aus Gründen der leichteren Lesbarkeit wird in dieser Seminararbeit auf die gleichzeitige Verwendung weiblicher und männlicher Formulierungen verzichtet. Es wird bei Personenbezeichnungen und personenbezogenen Nomen die maskuline Form verwendet.

² In dieser Seminararbeit beziehen sich die Veranlagungszeiträume und „Streitbeträge“ auf das BFH-Urteil vom 17.05.2022 VIII R 26/20. Die Rechtsauffassungen und Entscheidungen sind für die BFH-Urteile vom 17.05.2022 VIII R 11/20 und VIII R 21/20 gleichlautend.

³ Vgl. R 4.2 Abs. 1 S. 4 EStR.

der Regelung, beschrieben im BMF-Schreiben vom 18.11.2009⁴, deckelte der Kläger die Kosten seiner Privatnutzung auf die tatsächlich entstandenen Kosten des Fahrzeugs. Bei der Berechnung der faktischen Gesamtkosten der Streitjahre wurde der Aufwand der Leasingsonderzahlung aus dem Veranlagungsjahr 2011 nicht berücksichtigt. Der Kläger ging davon aus, dass der Aufwand lediglich Auswirkungen auf das Jahr 2011 hat.

1.2. Streitfrage

In den Bescheiden zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung der Streitjahre erklärte der Kläger die tatsächlich entstandenen Kfz-Kosten als Nutzungsentnahme des Leasingfahrzeugs i. H. v. 7.917,27 € (2012), 10.475,07 € (2013) und 9.488,38 € (2014). Das Finanzamt erließ Steuerbescheide unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 AO. Nach einer durchgeführten Außenprüfung vertritt die Finanzbehörde die Ansicht, dass die Nutzungsentnahme der Streitjahre angepasst werden müsste. Der Beklagte berücksichtigte in der Entnahmekalkulation für den Steuerpflichtigen die Leasingsonderzahlung i. H. v. 21.888,00 € und verteilte diese periodengerecht auf den Leasingzeitraum von 3 Jahren. Die fiktive Verteilung führt zu einer Schattenrechnung für die Berechnung der Kostendeckelung neben der Einnahmen-Überschuss-Rechnung. Im Rahmen dessen erließ das Finanzamt am 02.05.2016 geänderte Feststellungsbescheid mit privaten Nutzungsanteilen i. H. v. 11.297,04 € (2012/2013) und 10.364,87 € (2014), dies entspricht den Kosten der 1 % Methode gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG und den Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG i. V. m. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG.⁵

⁴ Vgl. BMF, Schreiben vom 18.11.2009 (IV C 6-S 2177/07/10004), BStBl. I 2009, S. 1326, RZ 18.

⁵ Vgl. BFH, Urteil vom 17.05.2022 (VIII R 26/20), BStBl. II 2022, S. 829.

	2012	2013	2014
tatsächliche Kfz-Kosten ohne Leasingsonderzahlung	7.917,27 €	10.475,07 €	9.488,38 €
gesonderte und einheitliche Feststellung (gedeckelte Kosten)	7.917,27 €	10.475,07 €	9.488,38 €
private Kfz-Nutzung 1 % Methode (§ 6 Abs. 1 S. 4 Nr. 2 EStG)	6.564,00 €	6.564,00 €	6.017,00 €
Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte (§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG)	7.286,04 €	7.286,04 €	6.678,87 €
Abzgl. Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG)	2.553,00 €	2.553,00 €	2.331,00 €
private Nutzungsentnahme lt. Betriebsprüfung	11.297,04 €	11.297,04€	10.364,87 €

Abbildung 1: Tabellarische Übersicht der Kosten⁶

Es stellt sich die Frage, zu welchem Zeitpunkt bzw. in welchem Zeitraum die Leasingsonderzahlung bei der Kostendeckelungsregelung zur Privatnutzung betrieblicher Leasingfahrzeuge eines Einnahmen-Überschuss-Rechners (§ 4 Abs. 3 EStG) zu berücksichtigen ist. Des Weiteren ist zu beurteilen, ob das Finanzamt eine abweichende Festsetzung von Steuern gem. § 163 Abs. 1 S. 1 AO aus Billigkeitsgründen in Betracht ziehen kann.

⁶ Vgl. FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 26.08.2020 (5 K 194/18), RZ 4 und RZ 6.

2. Rechtliche Grundlagen

Um die Streitfrage zu klären, wird im folgenden Abschnitt auf die rechtlichen Grundlagen eingegangen. Zunächst wird die private Nutzungsentnahme gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG und § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 i. V. m. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG dargestellt. Des Weiteren wird die Kostendeckelung mithilfe eines Beispiels erläutert und die Leasingsonderzahlung bei einem Einnahmen-Überschuss-Rechner definiert.

2.1. Nutzungsentnahme für Privatfahrten

Nutzt der Steuerpflichtige ein dem Betriebsvermögen (betriebliche Nutzung mindestens 50 %) zugeordnetes Fahrzeug neben betrieblichen Fahrten auch für private Fahrten, kann diese Nutzungsentnahme aufgrund eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuchs oder durch die 1 % Regelung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG ermittelt werden. Der Steuerpflichtige muss bei der Pauschalbewertung monatlich 1 % des Bruttolistenpreises (BLP) versteuern. Der BLP des Kfz ist der inländische Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich Kosten für Sonderausstattung (z. B. Navigationssystem oder Diebstahlsicherung) und Umsatzsteuer, abgerundet auf volle 100 €. ⁷ Bei der 1 % Methode muss der BLP angesetzt werden, erhaltene Rabatte oder gekürzte Vorsteuer dürfen nicht berücksichtigt werden. Auch bei einem Gebrauchtwagen muss der Steuerpflichtige den BLP des Herstellers, im Zeitpunkt der Erstzulassung, ansetzen. Ausnahmeregelungen bestehen hierbei für Elektro- und Hybridfahrzeuge. Die Bemessungsgrundlage für diese Fahrzeugtypen, die zwischen dem 01.01.2019 und dem 31.12.2030 angeschafft wurden, keine Kohlenstoffdioxidemission aufweisen und einen BLP von 60.000 € nicht übersteigen, beläuft sich auf 25 % des BLP. ⁸ Für Fahrzeuge mit Anschaffungsdatum zwischen 01.01.2022 und 31.12.2024, einer maximalen CO₂-Emission von 50 g/km und einer Mindestreichweite des Elektromotors von 60 Kilometer ⁹ sowie für PKWs mit Anschaffungsdatum zwischen 01.01.2025 und 31.12.2030, maximaler Emission von 50 g/km und einer Mindestreichweite von 80 km wird 50 % des BLP als Bemessungsgrundlage angesetzt. ¹⁰ Sollte der Steuerpflichtige nachweislich (z. B. Krankheit oder Urlaub) für einen kompletten Monat

⁷ Vgl. Schaffhausen/Schönfeld/Plenker, Lexikon für das Lohnbüro 2020, S. 414 und R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 S. 6 LStR.

⁸ Vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Nr. 3 EStG.

⁹ Vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Nr. 4 EStG.

¹⁰ Vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Nr. 5 EStG.

das betriebliche Fahrzeug nicht privat nutzen, entfällt für diesen Zeitraum die Besteuerung der privaten Nutzungsentnahme.¹¹

2.2. Nutzungsentnahme für Fahrten zw. Wohnung und Betriebsstätte

Eine zusätzliche private Nutzungsentnahme entsteht, wenn der Steuerpflichtige das betriebliche Kfz auch für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte nutzt. Eine Betriebsstätte ist die dauerhafte Tätigkeitsstätte eines Steuerpflichtigen. Es handelt sich hierbei um eine ortsfeste Einrichtung, an der er steuerrechtlich relevante Tätigkeiten ausführt.¹² Nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG i. V. m. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG erhöht sich die Entnahme um 0,03 % des Bruttolistenpreis je Entfernungskilometer zwischen Wohnung und Betriebsstätte. Hierbei wird die auf den nächsten vollen Kilometer abgerundete Entfernung angesetzt.¹³

2.3. Leasingsonderzahlung

Eine Leasingsonderzahlung ist eine einmalige Anzahlung an den Leasinggeber, zu Beginn des Leasingvertrags. Die Leasingsonderzahlung stellt Aufwendungen im Voraus für mehrere Veranlagungszeiträume dar und mindert dadurch die Höhe der noch zu zahlenden Leasingraten. Bei einer Vertragslaufzeit von weniger oder gleich 5 Jahren ist die Leasingsonderzahlung nach dem sog. Abflussprinzip gem. § 11 Abs. 2 S. 1 i. V. m. § 11 Abs. 2 S. 3 EStG im Jahr der Zahlung vollumfänglich als Betriebsausgabe zu berücksichtigen. Sollte eine Laufzeit von mehr als 5 Jahren vorliegen, müssen die entstandenen Kosten gleichmäßig auf die betroffenen Wirtschaftsjahre verteilt werden.¹⁴

¹¹ Vgl. BMF, Schreiben vom 04.04.2018 (IV C 5 – S 2334/18/10001), BStBl. I 2018, S. 592, RZ 9.

¹² Vgl. BMF, Schreiben vom 23.12.2014 (IV C 6 – S 2145/10/10005: 001), BStBl. I 2015, S. 26, RZ 1.

¹³ Vgl. Schaffhausen/Schönfeld/Plenker, Lexikon für das Lohnbüro 2023, S. 390.

¹⁴ Vgl. § 11 Abs. 2 S. 3 EStG und FinBeh Hamburg vom 08.11.2018 (S 2177- 2018/001 – 52).

2.4. Kostendeckelung

Die pauschale Nutzungsentnahme gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG sowie für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG i. V. m. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG kann die tatsächlich entstandenen Gesamtkosten für die Nutzung des PKWs übersteigen. Zu den Gesamtkosten zählen unter anderem Abschreibungen, Benzinkosten, Reparaturen, Leasingzahlungen sowie Leasingsonderzahlungen.¹⁵ Übersteigt die private Nutzungsentnahme die tatsächlich angefallenen Kosten, kann der Steuerpflichtige seine Nutzungsentnahme auf die Gesamtkosten begrenzen¹⁶.

Beispiel 1: Der Steuerpflichtige kauft Ende 2018 ein Dienstfahrzeug mit einem BLP von 40.000 €. Privatfahrten versteuert er gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG mit der 1 % Methode. Die tatsächlichen Kosten für das Fahrzeug wurden in der Buchhaltung im Jahr 2022 mit 3.000 € gebucht.

Private Nutzungsentnahme	400 €
(1 % von 40.000 €)	
= monatliche Nutzungsentnahme	400 €
= jährliche Nutzungsentnahme	4.800 €
Gesamtkosten	3.000 €

Abbildung 2: Beispiel Kostendeckelung Nr. 1

Die Nutzungsentnahme gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG beläuft sich im Jahr 2022 auf 4.800 € und übersteigt somit die tatsächlichen Gesamtkosten von 3.000 €. Aufgrund der Kostendeckelung kann der Steuerpflichtige seine Nutzungsentnahme auf die tatsächlich entstandenen Kosten i. H. v. 3.000 € begrenzen.¹⁷

Da die Kostendeckelung bei Leasingfahrzeugen oft als Steuersparmodell genutzt wurde, entschieden die Finanzbehörden auf Bundesebene, dieses „Sparmodell“ einzuschränken. Seit dem Erlass der Finanzbehörde Hamburg vom 08.11.2018 muss die Leasingsonderzahlung, fiktiv periodengerecht auf die jeweiligen Veranlagungszeiträume verteilt, den Gesamtkosten

¹⁵ Vgl. BMF, Schreiben vom 28.05.1996 (IV B 6 - S 2334 - 173/96), BStBl. I 1996, S. 654, Tz. I.8.

¹⁶ Vgl. BMF, Schreiben vom 18.11.2009 (IV C 6 – S 2177/07/10004), BStBl. I 2009, S. 1326, RZ 18.

¹⁷ Vgl. BMF, Schreiben vom 18.11.2009 (IV C 6 – S 2177/07/10004), BStBl. I 2009, S. 1326, RZ 18.

des betrieblichen Kraftfahrzeugs hinzuaddiert werden. Vor dem Erlass wurde die Leasingsonderzahlung lediglich im Jahr der Zahlung berücksichtigt. So kam es ab dem zweiten Jahr zu niedrigeren Nutzungsentnahmen, da der Steuerpflichtige die Entnahme auf die tatsächlichen Kosten deckeln konnte.¹⁸

Beispiel 2: Der Steuerpflichtige kauft Ende 2020 ein Dienstfahrzeug (Leasinglaufzeit 36 Monate) mit einem BLP von 100.000 € und leistet eine Leasingsonderzahlung i. H. v. 30.000 €. Die Nutzungsentnahme wird mit der 1 % Methode ermittelt und beläuft sich 2022 auf 12.000 €. Die tatsächlichen Kosten ohne Leasingsonderzahlung wurden mit 7.000 € verbucht.

Vor Leasingerlass 2018: Der Steuerpflichtige hat vor dem Leasingerlass seine Nutzungsentnahme auf 7.000 € gedeckelt und versteuert.

Seit Leasingerlass 2018: Der Steuerpflichtige muss die Leasingsonderzahlung fiktiv anteilig im Jahr 2022 berücksichtigen. Somit erhöhen sich die tatsächlichen Kosten um 10.000 € (30.000 € / 36 Monate x 12 Monate). Die tatsächlichen Gesamtkosten belaufen sich nun auf 17.000 €. Somit hat der Steuerpflichtige 2022 12.000 € als Nutzungsentnahme zu versteuern.

¹⁸ Vgl. FinBeh Hamburg vom 08.11.2018 (S 2177 - 2018/001 – 52).

3. Rechtsauffassung des Klägers

Der Steuerpflichtige folgte der Meinung des Finanzamts nicht und erhob Einspruch gegen die geänderten Steuerbescheide der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung. Die Beklagte wies die Einsprüche des Klägers als unbegründet zurück. In der nächsten Instanz klagte der Steuerpflichtige erfolglos vor dem Finanzgericht Schleswig-Holstein. Das FG hat die Revision zum BFH zugelassen. In dieser rügt der Steuerpflichtige die Entscheidung des Finanzgerichts Schleswig-Holstein und beantragt weiterhin die Kostendeckelung der Nutzungsentnahme unter Bezugnahme auf das BMF-Schreiben vom 18.11.2009.¹⁹ Alternativ vertrat er die Auffassung, dass das Finanzamt aus Billigkeitsgründen eine abweichende Steuer gem. § 163 Abs. 1 S. 1 AO festzusetzen hätte.

3.1. Anwendung des BMF-Schreibens vom 18.11.2009 RZ 18

Der Kläger vertritt die Meinung, dass die Vorschrift des BMF-Schreibens vom 18.11.2009 RZ 18 zutreffend und daher anwendbar sei. In der RZ 18 wird die Begrenzung der pauschalen Wertansätze gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG und § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 i. V. m. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG durch die Kostendeckelung beschrieben. Laut BMF-Schreiben kann die private Nutzungsentnahme auf die tatsächlich entstandenen Kosten begrenzt werden. Im Schreiben wird der Sonderfall einer Leasingsonderzahlung in früheren Veranlagungsjahren nicht geregelt. Somit wird eine explizite Pflicht zur Aufteilung der Sonderzahlung nicht vorgeschrieben.²⁰

3.2. Berücksichtigung einer niedrigeren Nutzungsentnahme

Nachdem das Finanzamt die Einsprüche des Klägers als unbegründet zurückwies, stellte er einen Antrag auf abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO. Die Entscheidung über den Antrag ist eine Ermessensentscheidung der Finanzverwaltung gem. § 5 AO. Die Behörde kann im gesetzlichen Rahmen Steuern niedriger festsetzen und steuererhöhende Bemessungsgrundlagen unberücksichtigt lassen, falls diese nicht angemessen oder ungerecht gegenüber den Steuerpflichtigen sind.²¹ Hierbei kann die Unbilligkeit

¹⁹ Vgl. BMF, Schreiben vom 18.11.2009 (IV C 6-S 2177/07/10004), BStBl I 2009, S. 1326, RZ 18.

²⁰ Vgl. BMF, Schreiben vom 18.11.2009 (IV C 6-S 2177/07/10004), BStBl I 2009, S. 1326, RZ 18.

²¹ Vgl. § 163 Abs. 1 S. 1 AO.

sachliche oder persönliche Gründe aufweisen.²² Für die Anwendung der Billigkeitsregelung muss die Finanzverwaltung jeden Sachverhalt einzeln prüfen, da die Billigkeitsprüfung eine Gesamtbetrachtung des Falles verlangt. Erst durch die Einzelfallprüfung kann festgestellt werden, ob die festgesetzte Steuer mit dem Gesetz vereinbar ist.²³

Der Kläger begründete den gestellten Antrag wie folgt, „die Entnahmewerte des Kraftfahrzeugs [seien] auf die ursprünglichen erklärten Entnahmewerte zu reduzieren, weil die vom Finanzamt angesetzte Nutzungsentnahme den Betrag der Gesamtkosten des Fahrzeugs überschreite“.²⁴ Vor dem Finanzgericht Schleswig-Holstein folgte eine ähnliche Begründung. Die private Nutzungsentnahme müsse aus Billigkeitsgründen gem. § 163 AO auf die tatsächlich verbuchten Gesamtkosten gedeckelt werden. Die Finanzverwaltung habe durch das BMF-Schreiben vom 18.11.2009 RZ 18 eine verbindliche Billigkeitsregelung gem. § 163 AO, die im Streitfall Anwendung findet, denn die Nutzungsentnahme übersteigt die tatsächlichen Kosten. Des Weiteren könnten „die Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs im Sinne der Billigkeitsregelung wegen des im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG geltenden Abflussprinzips nach § 11 Abs. 2 EStG nur die im jeweiligen Veranlagungszeitraum geleisteten Ausgaben des Klägers“ sein.²⁵

²² Vgl. BFH, Urteil vom 26.05.1994 (IV R 51/93), BStBl. II 1994, S 833.

²³ Vgl. BFH, Urteil vom 26.10.1994 (X R 104/92), BStBl. II 1995, S. 297.

²⁴ Vgl. FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 26.08.2020 (5 K 194/18), RZ 9.

²⁵ Vgl. FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 26.08.2020 (5 K 194/18), RZ 13.

4. Entscheidung des Gerichts

Der BFH wies, wie auch die Vorinstanz das Finanzgericht Schleswig-Holstein mit Urteil vom 26.08.2020, die Klage ab.

4.1. Anwendung des BMF-Schreibens vom 18.11.2009 RZ 18

Laut BFH findet das BMF-Schreiben vom 18.11.2009 RZ 18 im Fall des Klägers Anwendung. Somit kann der Steuerpflichtige die pauschalen Wertansätze der 1 % Methode auf die angefallenen Gesamtkosten des Fahrzeugs deckeln. Jedoch zielt das Schreiben auf die betriebswirtschaftlichen Gesamtkosten und nicht auf die abziehbaren Betriebsausgaben ab.²⁶ Mit der Entscheidung über die Gesamtkosten folgte der BFH der Auffassung des Finanzgerichts Schleswig-Holstein.²⁷ Des Weiteren legte der BFH fest, dass die gewählte Gewinnermittlungsart keinen Einfluss auf die private Nutzungsentnahme des Steuerpflichtigen haben darf. Somit muss in diesem Fall der Kläger (Einnahmen-Überschuss-Rechner gem. § 4 Abs. 3 EStG) mit einem bilanzierenden Steuerpflichtigen (§ 4 Abs. 1 EStG oder § 5 EStG) gleichgestellt werden. Bei Bilanzierern muss aufgrund der Leasingsonderzahlung ein Rechnungsabgrenzungsposten gem. § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG gebildet und über die Dauer des Leasingvertrags aufgelöst werden. Um eine Gleichstellung der Gewinnermittlungsarten sicherzustellen hat der Einnahmen-Überschuss-Rechner die Leasingsonderzahlung periodengerecht fiktiv den Gesamtkosten hinzuzurechnen. Somit erhöht sich die Nutzungsentnahme des Klägers. Der Aufwand bleibt weiterhin eine abzugsfähige Betriebsausgabe im Zeitpunkt der Zahlung. Insoweit ist das Abflussprinzip nach § 11 Abs. 2 S. 1 EStG bei der Bewertung der Nutzungsentnahme nicht maßgeblich. Es wird auf die vertragliche Leasingdauer abgestellt.²⁸ Somit kann der Kläger die Nutzungsentnahme auf die tatsächlich verbuchten Kosten deckeln, muss jedoch die verteilte Leasingsonderzahlung in die Nutzungsentnahme einkalkulieren.

²⁶ Vgl. BMF, Schreiben vom 18.11.2009 (IV C 6 – S 2177/07/10004), BStBl. I 2009, S. 1326, RZ 32 und BMF, Schreiben vom 04.04.2018 (IV C 5 – S 2334/18/10001), BStBl. I 2018, S. 592, RZ 29 u. 32.

²⁷ Vgl. FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 26.08.2020, (5 K 194/18).

²⁸ Vgl. BFH, Urteil vom 03.09.2015 (VI R 27/14), BStBl. II 2016, S. 174, RZ 12, 19 u. 20.

4.2. Keine Anwendung der Billigkeitsregelung

Bei einem Billigkeitsantrag, der über eine abweichende Steuerfestsetzung entscheiden soll, handelt es sich um einen besonderen Verwaltungsakt.²⁹ Äußerlich kann der besondere Verwaltungsakt jedoch gem. § 163 Abs. 2 AO in der Erläuterung zur Steuerfestsetzung aufgenommen werden³⁰, somit kann der BFH entscheiden, ob der Antrag begründet oder unbegründet ist. Der BFH entschied im Sachverhalt, dass der Antrag auf abweichende Feststellung aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO keine Grundlage zur Anfechtung aufwies. Die private Nutzungsentnahme des betrieblichen Kfz nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG stellt keine Unbilligkeit gem. § 163 AO dar. Das Ziel dieser Regelung ist „nicht an den Aufwand des Steuerpflichtigen, sondern an den ihm zukommenden Nutzungsvorteil anzuknüpfen“.³¹ Da durch die 1 % Regelung nicht an die Kosten anzuknüpfen ist, ist „keine aufwandsbezogene Begrenzung vorzunehmen“.³² Des Weiteren ist eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen gem. § 163 AO abzulehnen, da der Kläger den Nutzungswert aufgrund der 1 % Methode oder durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 EStG ermitteln kann.³³ Durch die Fahrtenbuchmethode kann der Steuerpflichtige die „als unbillig empfundene Besteuerung vermeiden“.³⁴ Somit hat der Steuerpflichtige ein Wahlrecht, wie er seine Nutzungsentnahme ermittelt.

²⁹ Vgl. BFH, Beschluss vom 12.07.2012 (I R 32/11), BStBl. II 2015, S. 175, RZ 15.

³⁰ Vgl. BFH, Urteil vom 21.01.1992 (VIII R 51/88), BStBl. II 1993, S. 3.

³¹ Vgl. BFH, Urteil vom 17.05.2022 (VIII R 26/20), BStBl. II 2022, S. 829, RZ 23.

³² Vgl. BFH, Urteil vom 17.05.2022 (VIII R 26/20), BStBl. II 2022, S. 829, RZ 23.

³³ Vgl. BFH, Urteil vom 15.05.2018 (X R 28/15), BStBl. II 2018, S. 712, RZ 27.

³⁴ Vgl. BFH, Urteil vom 17.05.2022 (VIII R 26/20), BStBl. II 2022, S. 829, RZ 23.

5. Handlungsempfehlung

Mit dem Urteil vom 17. Mai 2022 bestätigt der BFH die Auffassung der Finanzgerichte sowie den Erlass auf Bund Länder Ebene vom 08.11.2018³⁵ zum Thema periodengerechte Berücksichtigung einer Leasingsonderzahlung bei Anwendung der Kostendeckelung zur privaten Nutzungsentnahme bei einem Einnahmen-Überschuss-Rechner. Inzwischen wurde das Urteil durch das Bundesministerium der Finanzen im Bundessteuerblatt veröffentlicht.³⁶ Durch die Veröffentlichung werden die Finanzämter an die Entscheidung des Bundesfinanzhofes gebunden. Neben der finanzgerichtlichen Entscheidung wurde auch die Frage zu welchem Zeitpunkt bzw. in welchem Zeitraum die Leasingsonderzahlung bei einem Einnahme-Überschuss-Rechner berücksichtigt werden muss geklärt.

Für die Beratungspraxis bedeutet das BFH-Urteil eine Einschränkung des Gestaltungsspielraums. Bei der steuerlichen Beratung muss geprüft werden, wie sich eine einmalige Leasingsonderzahlung (Leasinglaufzeit unter oder gleich 5 Jahre gem. § 11 Abs. 2 S. 3 EStG) oder höhere monatliche Leasingraten hinsichtlich des zu ermittelnden Überschusses der Einnahmen über die Ausgaben auswirken. Eine Leasingsonderzahlung verringert aufgrund des Abflussprinzips gem. § 11 Abs. 2 S. 1 EStG den Gewinn im Zeitpunkt der Zahlung. Bei einer monatlich höheren Leasingrate würde sich der Gewinn innerhalb des Zeitraums des Leasingvertrags mindern. Hier ist abzuwägen in welchem Veranlagungsjahr der Mandant bereit ist Steuern, in Abhängigkeit vom persönlichen Steuersatz, zu zahlen. Für die Berechnung der privaten Nutzungsentnahme ändert sich aufgrund einer höheren Leasingsonderzahlung bzw. höheren monatlichen Leasingraten nichts, da die Leasingsonderzahlung fiktiv auf den Leasingzeitraum verteilt werden muss. Des Weiteren ist zu prüfen welche Methode der privaten Nutzungsentnahme die günstigere Alternative für den Steuerpflichtigen darstellt. Hierbei kann zwischen der 1 % Methode gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG zzgl. Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte gem. § 4 Abs. 5 Nr. 6 i. V. m. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG oder der Fahrtenbuchmethode gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 EStG gewählt werden.

³⁵ Vgl. FinBeh Hamburg vom 08.11.2018 (S 2177 - 2018/001 – 52).

³⁶ Vgl. BFH, Urteil vom 17.05.2022 (VIII R 26/20), BStBl. II 2022, S. 829.

6. Persönliche Würdigung

Das Urteil stellt die Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Gleichheitsgrundsatz gem. Artikel 3 Abs. 1 GG) von Einnahmen-Überschuss-Rechnern (§ 4 Abs. 3 EStG) und Bilanzierern (§ 4 Abs. 1 EStG oder § 5 EStG) im Bereich der privaten Nutzungsentnahme sicher. Des Weiteren hat der BFH mit dem Urteil klargestellt, dass die Leasingsonderzahlung (Leasinglaufzeit unter oder gleich 5 Jahre) zwar gem. Abflussprinzip im Jahr der Zahlung ertragssteuerlich als Betriebsausgabe verbucht werden muss jedoch muss der Steuerpflichtige bei der Ermittlung der Nutzungsentnahme abweichend die Sonderzahlung auf die Laufzeit des Leasingvertrags verteilen. Bei einer vertraglichen Laufzeit von über 5 Jahren ist ein Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden und über die Vertragslaufzeit aufzulösen. Das Urteil hat das „Steuersparmodell“ Leasingsonderzahlung hinsichtlich der privaten Nutzungsentnahme eingeschränkt. Da der Steuerpflichtige ein Wahlrecht zwischen 1 % Methode und ordnungsgemäßen Fahrtenbuch hat, ist die Billigkeitsregelung beschrieben im BMF-Schreiben vom 18.11.2009 RZ 18 nicht anzuwenden.

Literaturverzeichnis

BFH, Beschluss vom 12.07.2012, I R 32/11 (BStBl. II 2015, S. 175).

BFH, Urteil vom 21.01.1992, VIII R 51/88 (BStBl. II 1993, S. 3).

BFH, Urteil vom 26.05.1994, IV R 51/93 (BStBl. II 1994, S. 833).

BFH, Urteil vom 26.10.1994, X R 104/92 (BStBl. II 1995, S. 297).

BFH, Urteil vom 03.09.2015, VI R 27/14 (BStBl. II 2016, S. 174).

BFH, Urteil vom 15.05.2018, X R 28/15 (BStBl. II 2018, S. 712).

BFH, Urteil vom 17.05.2022, VIII R 11/20 (nicht veröffentlicht im BStBl.).

BFH, Urteil vom 17.05.2022, VIII R 21/20 (nicht veröffentlicht im BStBl.).

BFH, Urteil vom 17.05.2022, VIII R 26/20 (BStBl. II 2022, S. 829).

BMF, Schreiben vom 28.05.1996, IV B 6 – S 2334 – 173/96 (BStBl. I 1996, S. 654).

BMF, Schreiben vom 23.12.2004, IV C 6 – S 2145/10/10005: 001 (BStBl. I 2015, S. 26).

BMF, Schreiben vom 18.11.2009, IV C 6 – S 2177/07/10004 (BStBl. I 2009, S. 1326).

BMF, Schreiben vom 04.04.2018, IV C 5 – S 2334/18/10001 (BStBl. I 2018, S. 592).

FinBeh, Hamburg vom 08.11.2018, S 2177 – 2018/001 – 52.

FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 26.08.2020, 5 K 194/18.

Schaffhausen/Schönfelder/Plenker (2020): Schaffhausen, Heinz-Willi; Schönfeld, Wolfgang; Plenker Jürgen: Lexikon für das Lohnbüro. Arbeitslohn, Lohnsteuer und Sozialversicherung von A-Z; 62. Auflage; Heidelberg: Rehm Verlag, 2020.

Schaffhausen/Schönfelder/Plenker (2023): Schaffhausen, Heinz-Willi; Schönfeld, Wolfgang; Plenker Jürgen: Lexikon für das Lohnbüro. Arbeitslohn, Lohnsteuer und Sozialversicherung von A-Z; 65. Auflage; Heidelberg: Rehm Verlag, 2023.