

Urteil vom 17. Mai 2022, VIII R 26/20

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

ECLI:DE:BFH:2022:U.170522.VIIIR26.20.0

BFH VIII. Senat

EStG § 4 Abs 3, EStG § 6 Abs 1 Nr 4 S 2, AO § 5, AO § 163, FGO § 102, EStG VZ 2012 , EStG VZ 2013 , EStG VZ 2014 , EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6, AO § 85, GG Art 3 Abs 1, EStG § 11

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 26. August 2020, Az: 5 K 194/18

Leitsätze

Es ist nicht zu beanstanden, dass bei Anwendung der Billigkeitsregelung zur Kostendeckelung im BMF-Schreiben vom 18.11.2009 (BStBl I 2009, 1326, Rz 18) für Zwecke der Berechnung der Gesamtkosten eines genutzten Leasingfahrzeugs eine bei Vertragsschluss geleistete Leasingsonderzahlung auch dann periodengerecht auf die einzelnen Jahre des Leasingzeitraums verteilt wird, wenn der Steuerpflichtige seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 26.08.2020 - 5 K 194/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betreibt eine zahnärztliche Praxisgemeinschaft und erzielt hieraus selbständige Einkünfte, die in den Streitjahren (2012 bis 2014) gesondert festgestellt wurden. Seinen Gewinn ermittelte der Kläger durch Einnahmenüberschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (EStG).
- 2** Im Zeitraum 15.12.2011 bis 14.12.2014 leaste der Kläger einen PKW mit einem Bruttolistenpreis von 54.720 €. Er leistete im Dezember 2011 eine Leasingsonderzahlung in Höhe von 21.888 € und ab Januar 2012 monatliche Leasingraten in Höhe von 187,29 €. Das Fahrzeug nutzte er zu mehr als 50 % für betriebliche Zwecke. Ein Fahrtenbuch führte er nicht.
- 3** Der von dem Kläger unter Anwendung der 1 %-Regelung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG für die Privatnutzung ermittelte Entnahmewert einschließlich der nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte betrug in den Jahren 2012 und 2013 jeweils 13.850,04 € und im Jahr 2014 12.695,87 €. Für diese Beträge nahm der Kläger unter Hinweis auf Rz 18 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 18.11.2009 - IV C 6-S 2177/07/10004 (BStBl I 2009, 1326) eine Deckelung auf die im jeweiligen Streitjahr angefallenen Kfz-Kosten vor und begrenzte daher die Werte der zu berücksichtigenden privaten Kfz-Nutzung im Jahr 2012 auf 7.917,27 €, im Jahr 2013 auf 10.475,07 € und im Jahr 2014 auf 9.488,38 €. In die Ermittlung der Kfz-Kosten für die Streitjahre bezog er die im Jahr 2011 geleistete Leasingsonderzahlung nicht (anteilig) ein.
- 4** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) stellte die Einkünfte des Klägers aus selbständiger Arbeit

mit Bescheiden vom 03.04.2014 (2012), vom 06.02.2015 (2013) und vom 13.10.2015 (2014) zunächst jeweils erklärungsgemäß fest.

- 5 Im Anschluss an eine Betriebsprüfung vertrat das FA die Auffassung, die Entnahme für die Privatnutzung des Kfz sei in Höhe der sich nach der 1 %-Regelung ergebenden Werte anzusetzen. Eine Beschränkung der Entnahme auf die im jeweiligen Streitjahr angefallenen PKW-Kosten komme nicht in Betracht, da diese die nach der 1 %-Regelung ermittelten Werte überschritten. Bei der Anwendung der Regelung zur Kostendeckelung sei die geleistete Leasingsonderzahlung gleichmäßig über den Leasingzeitraum zu verteilen und daher im jeweiligen Streitjahr anteilig zu berücksichtigen.
- 6 Das FA erließ am 02.05.2016 entsprechend geänderte Feststellungsbescheide für die Streitjahre. Die vom Kläger dagegen eingelegten Einsprüche hatten keinen Erfolg.
- 7 Am 12.01.2017 beantragte der Kläger erfolglos eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen nach § 163 der Abgabenordnung (AO). Der gegen den Ablehnungsbescheid vom 26.01.2017 eingelegte Einspruch hatte ebenfalls keinen Erfolg.
- 8 Die vom Kläger daraufhin erhobene Klage wies das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 26.08.2020 - 5 K 194/18 aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 10 mitgeteilten Gründen ab.
- 9 Mit der gegen das FG-Urteil erhobenen Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 10 Der Kläger beantragt sinngemäß, das Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG vom 26.08.2020 - 5 K 194/18 aufzuheben und das FA unter Abänderung des Ablehnungsbescheids vom 26.01.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.05.2017 zu verpflichten, die Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Streitjahre vom 02.05.2016 dahin abzuändern, dass der Entnahmewert für die Privatnutzung des Kfz im Jahr 2012 mit 7.917,27 €, im Jahr 2013 mit 10.475,07 € und im Jahr 2014 mit 9.488,38 € angesetzt wird.
- 11 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 13 Das FG hat zutreffend entschieden, dass im Streitfall die Voraussetzungen für eine abweichende Feststellung der Besteuerungsgrundlagen aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO nicht vorliegen.
- 14 1. Nach § 163 Abs. 1 Satz 1 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne, die Steuer erhöhende Besteuerungsgrundlagen bei der Festsetzung der Steuern unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre.
- 15 a) Die Erhebung der Steuer ist unbillig, wenn die Besteuerung eines Sachverhalts, der unter einen gesetzlichen Besteuerungstatbestand fällt, im Einzelfall mit dem Sinn des Steuergesetzes nicht vereinbar ist. Das setzt voraus, dass der Gesetzgeber die Grundlagen für die Steuerfestsetzung anders als tatsächlich geschehen geregelt hätte, wenn er die zu beurteilende Frage als regelungsbedürftig erkannt hätte (vgl. BFH-Beschluss vom 12.09.2007 - X B 18/03, BFH/NV 2008, 102, m.w.N.). Eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen hat, rechtfertigt dagegen keine Billigkeitsmaßnahme (vgl. BFH-Urteile vom 16.08.2001 - V R 72/00, BFH/NV 2002, 545, und vom 04.02.2010 - II R 25/08, BFHE 228, 130, BStBl II 2010, 663, jeweils m.w.N.).
- 16 b) Die nach § 163 AO zu treffende Billigkeitsentscheidung kommt auch im Zusammenhang mit der gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen in Betracht, wenn die Unbilligkeit --wie vorliegend vom Kläger-- mit einer im Feststellungsbescheid enthaltenen Besteuerungsgrundlage begründet wird. Dies folgt aus § 181 Abs. 1 Satz 1 AO (BFH-Urteil vom 15.11.2017 - I R 55/15, BFHE 260, 289, BStBl II 2018, 287; vgl. auch Loose in Tipke/Kruse, § 163 AO Rz 3; von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 163 AO Rz 47).

- 17** c) Die Billigkeitsentscheidung nach § 163 AO ist eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde i.S. des § 5 AO, die nur einer eingeschränkten gerichtlichen Nachprüfung unterliegt (§ 102, § 121 FGO). Sie kann im finanzgerichtlichen Verfahren nur daraufhin überprüft werden, ob der Verwaltungsakt oder die Ablehnung des Verwaltungsakts rechtswidrig ist, weil die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht wurde. Hingegen ist das Gericht nicht befugt, eine eigene Ermessensentscheidung zu treffen und diese an die Stelle der behördlichen Ermessensentscheidung zu setzen (BFH-Urteile vom 21.01.1992 - VIII R 72/87, BFHE 169, 219, BStBl II 1992, 958, und vom 23.07.2013 - VIII R 17/10, BFHE 242, 134, BStBl II 2013, 820).
- 18** 2. Nach diesen Maßstäben hat das FG zu Recht entschieden, dass der Kläger in Bezug auf die einkommensteuerrechtliche Erfassung der Privatentnahme keinen Anspruch aus § 163 AO auf eine von der Gesetzeslage abweichende Feststellung der Besteuerungsgrundlagen aus Billigkeitsgründen hat.
- 19** a) Die Ermittlung der privaten Nutzungsentnahme für den vom Kläger betrieblich und privat genutzten PKW nach der 1 %-Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG entspricht, was zwischen den Beteiligten zu Recht nicht streitig ist, den Vorgaben des Gesetzes.
- 20** aa) Entnahmen des Steuerpflichtigen für sich, seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke sind gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG mit dem Teilwert anzusetzen. Nach der Sonderregelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist für die private Nutzung eines zu mehr als 50 % betrieblich genutzten Kfz pro Kalendermonat 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen. Die 1 %-Regelung ist eine typisierende und pauschalierende Bewertungsregelung, die den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügt (z.B. BFH-Urteile vom 15.05.2018 - X R 28/15, BFHE 261, 492, BStBl II 2018, 712, und vom 14.03.2007 - XI R 59/04, BFH/NV 2007, 1838). Individuelle Besonderheiten hinsichtlich der Art und der Nutzung des Kfz bleiben grundsätzlich unberücksichtigt (BFH-Urteil in BFHE 261, 492, BStBl II 2018, 712). Die Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG erfasst auch solche zu mehr als 50 % betrieblich genutzten Fahrzeuge, die der Steuerpflichtige, ohne deren wirtschaftliches Eigentum erlangt zu haben, lediglich als Leasingnehmer nutzt (BFH-Urteil vom 13.02.2003 - X R 23/01, BFHE 201, 499, BStBl II 2003, 472).
- 21** bb) Abweichend von Satz 2 kann die private Nutzung mit den auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen angesetzt werden, wenn die für das Kfz insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG).
- 22** cc) Da der Kläger im Streitfall den PKW unstreitig zu mehr als 50 % für betriebliche Zwecke genutzt und kein Fahrtenbuch geführt hat, ist das FA zutreffend von der 1 %-Regelung ausgegangen. Einwendungen gegen die Höhe der sich nach der 1 %-Regelung ergebenden Werte hat der Kläger nicht erhoben. Die von ihm begehrte Begrenzung des privaten Nutzungsanteils in Höhe der tatsächlich entstandenen Kfz-Kosten sieht die gesetzliche Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 und 3 EStG nicht vor.
- 23** b) Die Ermittlung der Privatentnahme nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG führt auch nicht zu einem unbilligen Ergebnis i.S. von § 163 AO. Eine Unbilligkeit ergibt sich entgegen der Auffassung des Klägers insbesondere nicht daraus, dass die in Anwendung der 1 %-Regelung zu versteuernde Nutzungsentnahme einen Wert erreichen kann, der über dem Betrag der vom Steuerpflichtigen getätigten Gesamtaufwendungen liegt. Es ist gerade Ziel und Zweck der 1 %-Regelung, anders als sonst bei der Besteuerung der privaten Nutzungsentnahmen (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 26.10.1987 - GrS 2/86, BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348, unter C.I.1.b bb), nicht an den Aufwand des Steuerpflichtigen, sondern an den ihm zukommenden Nutzungsvorteil anzuknüpfen. Vor diesem Hintergrund entspricht es dem Sinn der gesetzlichen Regelung, keine aufwandsbezogene Begrenzung vorzunehmen (BFH-Urteil in BFHE 261, 492, BStBl II 2018, 712, Rz 29). Außerdem ist zu berücksichtigen, dass es sich bei der 1 %-Regelung nicht um eine unwiderlegbare Typisierung handelt, so dass der Steuerpflichtige der Anwendung der pauschalierenden Regelung durch den Nachweis des tatsächlichen Sachverhalts mittels eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG ausweichen und damit eine als unbillig empfundene Besteuerung vermeiden kann (vgl. BFH-Urteil in BFHE 261, 492, BStBl II 2018, 712, Rz 27). Er hat somit nicht nur die Möglichkeit, nach Maßgabe der Kostendeckelungsregelung der Finanzverwaltung (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 1326, Rz 18) eine Begrenzung des Entnahmewerts auf den Betrag der Gesamtkosten zu beantragen (s. nachfolgend unter c)).
- 24** c) Die Voraussetzungen für einen Anspruch auf Deckelung des aufgrund der 1 %-Regelung ermittelten

Entnahmewerts nach Maßgabe des BMF-Schreibens in BStBl I 2009, 1326 liegen im Streitfall, wie das FG zu Recht entschieden hat, nicht vor.

- 25** aa) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH können Verwaltungsanweisungen, die eine Billigkeitsregelung zum Inhalt haben, aus Gründen der Gleichbehandlung zu einer Selbstbindung der Verwaltung führen. Den Finanzbehörden ist es danach verwehrt, in Einzelfällen, die offensichtlich von der Verwaltungsanweisung gedeckt werden, deren Anwendung ohne triftige Gründe im Rahmen des ihnen prinzipiell eingeräumten Ermessens abzulehnen. Der Steuerpflichtige hat grundsätzlich einen auch vor den Steuergerichten zu beachtenden Rechtsanspruch darauf, nach Maßgabe der allgemeinen Verwaltungsanweisungen besteuert zu werden (BFH-Urteile vom 07.12.2005 - I R 123/04, BFH/NV 2006, 1097; vom 19.05.2004 - III R 29/03, BFHE 206, 253, BStBl II 2005, 77; vom 16.03.2004 - VIII R 33/02, BFHE 205, 270, BStBl II 2004, 927, und vom 30.09.1997 - IX R 39/94, BFH/NV 1998, 446).
- 26** bb) Die Regelung zur Kostendeckelung in Rz 18 des BMF-Schreibens in BStBl I 2009, 1326 stellt eine derartige Billigkeitsregelung i.S. des § 163 AO dar. Sie sieht vor, dass der Nutzungswert nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG und der Betrag der nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG nicht abziehbaren Betriebsausgaben mit dem Betrag der Gesamtkosten des Kfz anzusetzen sind, wenn im Einzelfall nachgewiesen wird, dass der pauschal ermittelte Nutzungswert sowie die nicht abziehbaren Betriebsausgaben die für das genutzte Kfz insgesamt tatsächlich entstandenen Aufwendungen übersteigen. Fälle der Kostendeckelung sind somit solche, in denen die 1 %-Regelung Anwendung findet, jedoch der danach ermittelte Wert auf die Höhe der entstandenen Gesamtkosten begrenzt wird (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2007, 1838, und vom 24.02.2000 - III R 59/98, BFHE 191, 286, BStBl II 2000, 273).
- 27** cc) Die Voraussetzungen dieser Billigkeitsregelung sind allerdings nach der nicht zu beanstandenden Auslegung durch das FA im Streitfall nicht erfüllt, weil der in Anwendung der 1 %-Regelung zu bemessende Wert der Nutzungsentnahme den Betrag der Gesamtkosten des Kfz i.S. von Rz 18 des BMF-Schreibens in BStBl I 2009, 1326 im jeweiligen Streitjahr nicht überschreitet.
- 28** aaa) Allgemeine Verwaltungsanweisungen dürfen nicht in gleicher Weise wie Gesetze ausgelegt werden. Maßgeblich ist daher nicht, wie das Gericht eine solche Verwaltungsanweisung versteht, sondern wie die Verwaltung sie verstanden hat und verstanden wissen wollte (BFH-Beschluss vom 11.03.2003 - VII B 208/02, BFH/NV 2003, 816). Die Befugnis der Gerichte ist darauf beschränkt zu überprüfen, ob die Auslegung der Verwaltungsanweisung durch die Behörde möglich ist und nicht den gesetzlich vorgegebenen Rahmen überschreitet (BFH-Urteile vom 13.01.2005 - V R 35/03, BFHE 208, 398, BStBl II 2005, 460, und in BFH/NV 2006, 1097; BFH-Beschluss vom 04.06.2003 - VII B 138/01, BFHE 202, 231, BStBl II 2003, 790). Hält sich die von der Behörde vorgenommene Auslegung der Verwaltungsanweisung innerhalb dieser Grenzen, ist deren Anwendung durch die Gerichte zu akzeptieren (BFH-Urteil vom 23.04.1991 - VIII R 61/87, BFHE 164, 422, BStBl II 1991, 752; vom 20.10.1999 - X R 69/96, BFHE 190, 185, BStBl II 2000, 259, und vom 24.11.2005 - V R 37/04, BFHE 211, 411, BStBl II 2006, 466).
- 29** bbb) Nach Maßgabe dieser Grundsätze hat das FG die Auslegung der Kostendeckelungsregelung durch das FA zu Recht nicht beanstandet.
- 30** (1) Die Auslegung der Kostendeckelungsregelung dahin, dass die Leasingsonderzahlung auch im Fall der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung in der Weise in die Gesamtkosten des Kfz einzubeziehen ist, dass sie auf die Laufzeit des Leasingvertrags verteilt wird, ist möglich und jedenfalls nicht willkürlich.
- 31** (a) Zu den Gesamtaufwendungen für das Fahrzeug (Gesamtkosten) gehören die Kosten, die unmittelbar dem Halten und dem Betrieb des Fahrzeugs zu dienen bestimmt sind und im Zusammenhang mit seiner Nutzung zwangsläufig anfallen. Dazu zählen neben den Kosten aufgrund regelmäßig anfallender Aufwendungen (z.B. für die Haftpflichtversicherung, die Kraftfahrzeugsteuer oder die Absetzung für Abnutzung) auch Leasingsonderzahlungen (BFH-Urteile vom 14.09.2005 - VI R 37/03, BFHE 211, 215, BStBl II 2006, 72, und vom 03.09.2015 - VI R 27/14, BFHE 251, 5, BStBl II 2016, 174; vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 1326, Rz 32; vgl. auch Brandis/Heuermann/Ettlich, § 8 EStG Rz 105).
- 32** (b) Nach dem Sinn und Zweck der Billigkeitsregelung sollen Härten bei der Berechnung des Entnahmewerts vermieden werden, die bei Anwendung der 1 %-Regelung dadurch entstehen können, dass der pauschal ermittelte Entnahmewert über den in der Gewinnermittlung geltend gemachten Kfz-Kosten liegt. Bei den typischerweise von der 1 %-Regelung erfassten Fahrzeugen, die der Gesetzgeber bei der Schaffung der Pauschalierung vor Augen hatte, handelt es sich um Fahrzeuge mit einem hohem Bruttolistenpreis und einem hohen privaten Nutzungsanteil

(vgl. hierzu BFH-Urteil in BFHE 191, 286, BStBl II 2000, 273). Bei dieser Fallgruppe würde die Anwendung der 1 %-Regelung nach Auffassung der Finanzverwaltung zu offenkundig unzutreffenden Ergebnissen führen, wenn die genutzten Fahrzeuge bei ihrem Erwerb bereits abgeschrieben sind oder deutlich unter dem Bruttolistenpreis erworben werden, so dass die tatsächlich für sie anfallenden Kosten vergleichsweise niedrig sind. Für diese Fälle soll die Kostendeckelungsregelung eine sachliche Unbilligkeit ausgleichen. Am Vorliegen einer solchen Unbilligkeit fehlt es jedoch nach der nicht zu beanstandenden Auslegung des BMF-Schreibens in BStBl I 2009, 1386, wenn das Ungleichgewicht zwischen den tatsächlichen Aufwendungen für das Fahrzeug und dem pauschalen Nutzungswert darauf beruht, dass aufgrund einer einmaligen Leasingsonderzahlung ein Großteil der Fahrzeugkosten entsprechend der vertraglichen Gestaltung in ein einzelnes Nutzungsjahr (vor-)verlagert wird. Dem trägt die Kostendeckelungsregelung in der vom FA vorgenommenen Auslegung dadurch Rechnung, dass die Leasingsonderzahlung für Zwecke der Berechnung des Entnahmewerts als vorausbezahltes Nutzungsentgelt behandelt und daher auf die Laufzeit des Leasingvertrags verteilt wird (gleicher Ansicht Schmidt/Kulosa, EStG, 41. Aufl., § 6 Rz 546; Schober in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Rz 821; Schindler in Kirchhof/Seer, EStG, 21. Aufl., § 6 Rz 171; Brandis/Heuermann/Ehmcke, § 6 EStG Rz 1014a; Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen vom 19.09.2018, Der Betrieb 2018, 2467; vgl. auch BFH-Beschluss vom 16.12.2020 - VI R 19/18, BFHE 271, 536, BStBl II 2021, 761).

- 33** (2) Diese Auslegung der Kostendeckelungsregelung durch das FA überschreitet auch nicht den gesetzlich vorgegebenen Rahmen.
- 34** (a) § 11 EStG steht der gleichmäßigen Verteilung der Leasingsonderzahlung auf die gesamte Laufzeit des Leasingvertrags für Zwecke der Berechnung der Kostendeckelung nicht entgegen. Die Vorschrift regelt nur den Zufluss von Einnahmen und den Abfluss von Ausgaben. Dieser Regelung wurde im Streitfall entsprochen, da die Leasingsonderzahlung im Jahr der Zahlung als Betriebsausgabe bei den Einkünften des Klägers berücksichtigt worden ist. Auf die Bewertung der Entnahme nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist § 11 EStG nicht anwendbar (BFH-Beschluss in BFHE 271, 536, BStBl II 2021, 761, Rz 29).
- 35** (b) Auch aus § 4 Abs. 3 EStG, der vorliegend aufgrund der vom Kläger gewählten Gewinnermittlungsart der Einnahmenüberschussrechnung zur Anwendung kommt, folgt nichts anderes. Der Gesetzgeber hat zwar mit der Wahlmöglichkeit der Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG einerseits und durch Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG andererseits die Entstehung unterschiedlicher Periodengewinne in einzelnen Veranlagungsjahren nicht ausgeschlossen, wollte damit jedoch nicht eine unterschiedliche Entnahmebesteuerung in Abhängigkeit von der Art und Weise der Gewinnermittlung unter Durchbrechung des Grundsatzes der Totalgewinnidentität zulassen (§ 6 Abs. 7 Nr. 2 i.V.m. Abs. 1 Nr. 4 EStG; s.a. BFH-Urteile vom 06.12.1972 - IV R 4-5/72, BFHE 108, 162, BStBl II 1973, 293, und in BFHE 242, 134, BStBl II 2013, 820). Ein solcher Unterschied bei der Ermittlung des Totalgewinns ergäbe sich jedoch, wenn man die von dem Kläger geleistete Leasingsonderzahlung, anders als bei einem Steuerpflichtigen, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 i.V.m. § 5 EStG ermittelt, bei der Ermittlung der Gesamtkosten im Sinne der Kostendeckelungsregelung ausschließlich im Jahr der Zahlung berücksichtigen würde. Denn im Falle einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG wären die Gesamtkosten periodengerecht den jeweiligen Nutzungszeiträumen zuzuordnen, da für die getätigte Leasingsonderzahlung gemäß § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG ein Rechnungsabgrenzungsposten gebildet und diese daher über die Nutzungsdauer verteilt in die Gesamtkosten einbezogen werden muss (vgl. BFH-Urteil in BFHE 251, 5, BStBl II 2016, 174). Im Ergebnis könnte es daher, wie das FG zutreffend angenommen hat, auch bei gleich hoher Privatnutzung und identischen Gesamtkosten zu einer unterschiedlich hohen Entnahmebesteuerung in Abhängigkeit von der Art und Weise der Gewinnermittlung kommen. Die vom Kläger beanstandete Auslegung der Kostendeckelungsregelung in der Weise, dass für Zwecke der Ermittlung der Gesamtkosten eine Leasingsonderzahlung auch bei der Einnahmenüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG periodengerecht auf die betroffenen Jahre des Leasingzeitraums zu verteilen ist, dient deshalb auch dazu, eine im Ergebnis gleichheitsgerechte Entnahmebesteuerung unabhängig von der Art und Weise der Gewinnermittlung zu gewährleisten.
- 36** 3. Die Entscheidung ergeht mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 FGO).
- 37** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.