Urteil vom 17. Mai 2022, VIII R 21/20

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 17.05.2022 VIII R 26/20 - Berücksichtigung einer Leasingsonderzahlung bei Anwendung der sog. Kostendeckelungsregelung zur Privatnutzung betrieblicher Kfz

ECLI:DE:BFH:2022:U.170522.VIIIR21.20.0

BFH VIII. Senat

EStG § 4 Abs 3, EStG § 6 Abs 1 Nr 4 S 2, AO § 5, AO § 163, FGO § 102, EStG VZ 2014 , EStG VZ 2015 , EStG VZ 2016 , EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6, AO § 85, GG Art 3 Abs 1, EStG § 11

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 13. Januar 2020, Az: 8 K 98/19

Leitsätze

NV: Es ist nicht zu beanstanden, wenn 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 Niedersächsischen Finanzgerichts vom 13.01.2020 - 8 K 98/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielt als Arzt Einkünfte aus selbständiger Arbeit, die in den Streitjahren (2014 bis 2016) gesondert festgestellt wurden. Seinen Gewinn ermittelte er durch Einnahmenüberschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (EStG).

2 Im Zeitraum 23.05.2013 bis 22.11.2017 leaste der Kläger einen PKW des Typs Porsche Carrera 4S mit einem Bruttolistenpreis von 140.000 €. Zu Beginn des Leasingzeitraums leistete er eine Leasingsonderzahlung in Höhe von 72.000 €, die er in voller Höhe als Betriebsausgaben geltend machte. Er nutzte das Fahrzeug zu mehr als 50 % für betriebliche Zwecke. Ein Fahrtenbuch führte er nicht.

3 Der von dem Kläger für die Streitjahre 2014 und 2015 unter Anwendung der 1 %-Regelung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG für die Privatnutzung ermittelte Entnahmewert einschließlich der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte betrug jeweils 24.630 €. Unter Hinweis auf Rz 18 des Schreibens des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) vom 18.11.2009 - IV C 6-S 2177/07/10004 (BStBl I 2009, 1326) nahm der Kläger eine Deckelung auf die in den Gewinnermittlungen für das jeweilige Streitjahr erfassten Kfz-Kosten vor und begrenzte so den Entnahmewert der privaten Kfz-Nutzung auf einen Betrag von 8.580,03 € (2014) bzw. 8.138,21 € (2015). In die Ermittlung der Kfz-Kosten bezog der Kläger die im Jahr 2013 geleistete Leasingsonderzahlung nicht (anteilig) mit ein.

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) erließ für die Streitjahre 2014 und 2015 zunächst antragsgemäße Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen.

5 Im Anschluss an eine Außenprüfung ging das FA hinsichtlich des Entnahmewerts für die private Kfz-Nutzung von einer Kostendeckelung entsprechend dem BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 1326 aus, erhöhte aber die bisher berücksichtigten Kfz-Kosten um den jeweiligen Jahresbetrag der auf die Leasinglaufzeit verteilten Leasingsonderzahlung. Daraus ergab sich ein Entnahmewert für die private Kfz-Nutzung in Höhe von 24.291 € für das Jahr 2014 und in Höhe von 24.017 € für das Jahr 2015.

6 Das FA erließ am 03.01.2017 entsprechend geänderte Feststellungsbescheide für die Jahre 2014 und 2015 und am 20.04.2018 einen erstmaligen Feststellungsbescheid für das Jahr 2016, in dem es den Entnahmewert für die private Kfz-Nutzung in Höhe von 23.884 € ansetzte.

7 Die hiergegen eingelegten Einsprüche des Klägers, mit denen er geltend machte, die Berechnung des Entnahmewerts durch das FA sei weder von den steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften noch von der Kostendeckelungsregelung gedeckt, hatten keinen Erfolg.

8 Die daraufhin erhobene Klage wies das Niedersächsische Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 13.01.2020 - 8 K 98/19 aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 1597 mitgeteilten Gründen ab.

9 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen und formellen Rechts.

10 Der Kläger beantragt,
das Urteil des Niedersächsischen FG vom 13.01.2020 - 8 K 98/19 aufzuheben und die Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2014 und 2015 vom 03.01.2017 sowie für 2016 vom 20.04.2018 in der geänderten Fassung vom 01.04.2019, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 03.04.2019, dahin zu ändern, dass die Einkünfte aus selbständiger Arbeit um jeweils 16.000 € vermindert werden.

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 zu Recht entschieden, dass das FA die für die Privatnutzung des betrieblichen Kfz angesetzten Entnahmewerte zutreffend ermittelt hat.

14 1. Der Senat legt das Begehren des Klägers dahin aus, dass dieser sich sowohl gegen die Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen als auch gegen die Ablehnung einer Billigkeitsmaßnahme nach § 163 der Abgabenordnung (AO) wendet.

15 a) Zwar kann der Bundesfinanzhof (BFH) nach ständiger Rechtsprechung im Steuerfestsetzungsverfahren grundsätzlich nicht über einen Billigkeitsantrag entscheiden, weil dieser Gegenstand eines besonderen Verwaltungsverfahrens ist (vgl. BFH-Urteile vom 21.09.2000 - IV R 54/99, BFHE 193, 301, BStBl II 2001, 178, und vom 23.09.2009 - IV R 21/08, BFHE 227, 31, BStBl II 2010, 337, m.w.N.). Die Entscheidung über eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen kann jedoch mit der Steuerfestsetzung verbunden werden (§ 163 Abs. 2 AO). Entsprechendes gilt wegen § 181 Abs. 1 Satz 1 AO für das Feststellungsverfahren (s.a. unter 5.a bb). Von einer Verbindung beider Verfahren im Wege einer objektiven Klagehäufung (§ 43 FGO) ist auszugehen, wenn der Kläger im Einspruchs- und im Klageverfahren ausdrücklich auch einen Anspruch auf eine abweichende Steuerfestsetzung oder -feststellung aus Billigkeitsgründen geltend gemacht und das FA über diesen Anspruch entschieden hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 193, 301, BStBl II 2001, 178, unter 2. der Entscheidungsgründe).

16 b) So verhält es sich im Streitfall. Der Kläger hat sich im Einspruchs- und im Klageverfahren nicht nur gegen die Feststellungsbescheide gewandt, sondern sich ausdrücklich auch auf die Billigkeitsregelung im BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 1326 berufen und eine abweichende Entscheidung aus Billigkeitsgründen beantragt. Das FA hat die Anwendung der Billigkeitsregelung abgelehnt, weil es deren Voraussetzungen als nicht erfüllt angesehen hat. Auch das FG hat ausdrücklich über die Ablehnung der geltend gemachten Billigkeitsmaßnahme durch das FA entschieden. Damit liegen sowohl eine Verwaltungsentscheidung als auch eine finanzgerichtliche Entscheidung

über die Billigkeitsmaßnahme vor (vgl. BFH-Urteile in BFHE 193, 301, BStBl II 2001, 178, unter 2. der Entscheidungsgründe; vom 18.03.2010 - IV R 23/07, BFHE 228, 526, BStBl II 2011, 654).

17 2. Die Ermittlung des Werts der privaten Nutzungsentnahme in den angefochtenen Bescheiden über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen ist, wie das FG zu Recht entschieden hat, zutreffend gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG erfolgt.

18 a) 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). Dies gilt auch für die Anknüpfung an den Bruttolistenpreis, da dies dem Erfordernis entspricht, die Entnahme des Steuerpflichtigen für die private Lebensführung nach den dem Steuerpflichtigen zukommenden Nutzungsvorteil zu bemessen (vgl. BFH-Urteile vom 25.05.1992 - VI R 146/88, BFHE 168, 194, BStBl II 1992, 700, und vom 24.02.2000 - III R 59/98, BFHE 191, 286, BStBl II 2000, 273, unter II.4.).

19 b) Individuelle Besonderheiten hinsichtlich der Art und der Nutzung des Kfz bleiben bei der Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 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 genutzte 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).

20 c) Abweichend davon 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).

21 d) Da der Kläger im Streitfall den PKW unstreitig zu mehr als 50 % für betriebliche Zwecke genutzt und kein Fahrtenbuch geführt hat, ist das FA danach zutreffend von der 1 %-Regelung in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ausgegangen. Einwendungen gegen die Höhe der sich aus der Anwendung 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.

22 3. Die Anwendung der 1 %-Regelung war, wie das FG zu Recht angenommen hat, auch nicht deswegen auf einen Teil des Streitzeitraums zu beschränken, weil der Kläger geltend gemacht hat, den PKW Porsche Carrera 4S "in den Wintermonaten" nicht genutzt zu haben.

23 a) Nach allgemeiner Lebenserfahrung werden betriebliche Fahrzeuge, die zu privaten Zwecken zur Verfügung stehen, auch tatsächlich privat genutzt. Dafür spricht der Beweis des ersten Anscheins (vgl. BFH-Beschluss vom 14.05.1999 - VI B 258/98, BFH/NV 1999, 1330). Etwas anderes gilt, wenn es sich um ein Fahrzeug handelt, das typischerweise zum privaten Gebrauch nicht geeignet ist (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.2008 - VI R 34/07, BFHE 224, 108, BStBl II 2009, 381). Soweit keine besonderen Umstände hinzutreten, kann das FG aufgrund der Anscheinsbeweisregel regelmäßig davon ausgehen, dass eine private Nutzung stattgefunden hat (BFH-Urteil vom 19.05.2009 - VIII R 60/06, BFH/NV 2009, 1974).

24 b) Der Beweis des ersten Anscheins kann durch den sog. Gegenbeweis entkräftet oder erschüttert werden. Hierzu ist der Vollbeweis des Gegenteils nicht erforderlich. Erforderlich, aber auch ausreichend ist, dass ein Sachverhalt dargelegt und im Zweifelsfall nachgewiesen wird, der die ernsthafte Möglichkeit eines anderen als des der allgemeinen Erfahrung entsprechenden Geschehens ergibt (vgl. BFH-Urteil vom 07.11.2006 - VI R 19/05, BFHE 215, 256, BStBl II 2007, 116, m.w.N.). Der Anscheinsbeweis wird im Regelfall noch nicht erschüttert, wenn lediglich behauptet wird, für privat veranlasste Fahrten hätten private Fahrzeuge zur Verfügung gestanden (vgl. BFH-Beschluss vom 13.12.2011 - VIII B 82/11, BFH/NV 2012, 573, m.w.N.).

25 c) Darüber, ob der für eine Privatnutzung sprechende Beweis des ersten Anscheins erschüttert ist, entscheidet das FG unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände des Einzelfalls nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung. An die Würdigung des FG ist der BFH revisionsrechtlich gebunden (§ 118

Abs. 2 FGO), soweit sie verfahrensrechtlich einwandfrei zustande gekommen und nicht durch Denkfehler oder die Verletzung von Erfahrungsgrundsätzen beeinflusst ist (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 1974, m.w.N.).

26 d) Im Streitfall hat das FG seiner Entscheidung die Grundsätze der BFH-Rechtsprechung zugrunde gelegt und ist unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände des Einzelfalls zu dem Schluss gelangt, dass der Anscheinsbeweis für eine Privatnutzung des PKW Porsche Carrera 4S nicht entkräftet ist. Diese Würdigung ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden und deshalb für den Senat bindend.

27 aa) Das FG ist in zulässiger Weise davon ausgegangen, dass der für eine Privatnutzung sprechende Beweis des ersten Anscheins im Streitfall nicht bereits dadurch erschüttert war, dass dem Kläger für privat veranlasste Fahrten ein anderes Fahrzeug zur Verfügung stand. Mangels jeglichen Vorbringens des Klägers dazu, dass der von ihm genutzte PKW Mercedes GLK dem im Betriebsvermögen befindlichen PKW Porsche Carrera 4S hinsichtlich Fahrleistung oder Ausstattung vergleichbar gewesen sei, musste das FG auch keine weiteren Feststellungen dazu treffen, inwieweit beide Fahrzeuge in Status und Gebrauchswert als gleichwertig anzusehen sind (vgl. hierzu BFH-Urteile vom 04.12.2012 - VIII R 42/09, BFHE 239, 443, BStBl II 2013, 365, sowie in BFH/NV 2009, 1974). Der Kläger hatte lediglich geltend gemacht, der PKW Porsche Carrera 4S sei von ihm in den Wintermonaten nicht genutzt worden, weil es aufgrund der Bereifung bei Winterwetter gefährlich sei, dieses Fahrzeug zu verwenden. Das FG hat demgegenüber in zulässiger Weise darauf abgestellt, dass angesichts zunehmend milderer Winter auch in den Wintermonaten normale Straßenverhältnisse die Regel seien und der Porsche Carrera 4S dem Kläger weiter uneingeschränkt zur Verfügung gestanden habe, weil dieser das Fahrzeug während der Wintermonate nicht abgemeldet und auch kein Saisonkennzeichen beantragt habe. Diese Würdigung des FG ist unter den Umständen des Streitfalls möglich; sie verstößt weder gegen Denkgesetze noch gegen allgemeine Erfahrungssätze.

28 bb) Die Würdigung des FG ist entgegen der Auffassung des Klägers auch verfahrensfehlerfrei zustande gekommen. Die Verfahrensrüge des Klägers wurde nicht hinreichend schlüssig erhoben.

29 aaa) Als Verfahrensfehler macht der Kläger geltend, das FG habe es unterlassen, ihn in der mündlichen Verhandlung auf das Erfordernis eines Beweisantritts zur weiteren Entkräftung des Anscheinsbeweises hinzuweisen. Bei Erteilung eines entsprechenden Hinweises wäre ein entsprechender Beweisantritt erfolgt.

30 bbb) Dieses Vorbringen genügt nicht den sich aus § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO ergebenden Anforderungen an die Darlegung eines Verfahrensfehlers. Zum einen stellt das Unterlassen eines Hinweises, wenn ein Beteiligter --wie hier-- steuerlich beraten und durch einen fach- und sachkundigen Prozessbevollmächtigten vertreten ist, keine Verletzung der Pflicht aus § 76 Abs. 2 FGO dar, wenn die Notwendigkeit des substantiierten Bestreitens der Privatnutzung auf der Hand liegt (vgl. BFH-Urteil vom 28.11.1991 - XI R 13/90, BFH/NV 1992, 609; BFH-Beschluss vom 14.11.1995 - VII B 186/95, BFH/NV 1996, 416). Besondere Umstände, die im Streitfall eine Ausnahme von dieser Regel erforderten, hätten von dem Kläger dargelegt werden müssen. Zum anderen hätte der Kläger, um seiner Darlegungspflicht zu genügen, auch angeben müssen, worauf im Einzelnen das FG hätte hinweisen müssen und welche konkreten entscheidungserheblichen Tatsachen von ihm im Falle eines entsprechenden Hinweises unter Beweis gestellt worden wären (BFH-Beschluss vom 29.01.2004 - X B 133/02, juris). Hieran fehlt es im Streitfall.

31 4. Ein anderes Ergebnis folgt auch nicht aus dem erstmals im Revisionsverfahren von dem Kläger geltend gemachten Begehren, die ihm für die betriebliche Nutzung des PKW Mercedes GLK entstandenen Kosten im Wege einer Nutzungseinlage saldierend zu berücksichtigen. Das FG ist --wie ausgeführt-- in nicht zu beanstandender Weise zu dem Schluss gelangt, dass der Kläger den PKW Porsche Carrera 4S sowohl für betriebliche als auch für private Zwecke genutzt und den Gegenbeweis nicht erbracht hat. In diesem Zusammenhang hat es auch auf die Nutzung eines wintertauglichen Fahrzeugs aus dem Privatvermögen des Klägers und die Buchung einer entsprechenden Nutzungseinlage abgestellt. Aus den für den Senat bindenden Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) ergeben sich somit keine Anhaltspunkte für eine (weitere) Gewinnminderung aufgrund der behaupteten betrieblichen Nutzung des PKW Mercedes GLK.

32 5. Das FG hat auch zu Recht angenommen, dass der Kläger keinen Anspruch hat, über eine abweichende Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach § 163 AO eine Begrenzung der Nutzungsentnahme in der von ihm begehrten Höhe zu erreichen.

33 a) 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.

34 aa) Die Erhebung der Steuer ist aus sachlichen Gründen 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.).

35 bb) 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 (vgl. BFH-Urteil vom 15.11.2017 - I R 55/15, BFHE 260, 289, BStBl II 2018, 287; Loose in Tipke/Kruse, § 163 AO Rz 3; von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 163 AO Rz 47).

36 cc) Die Billigkeitsentscheidung nach § 163 AO ist eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde i.S. des § 5 AO, die grundsätzlich 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).

37 b) Nach diesen Maßstäben liegen die Voraussetzungen für eine abweichende Entscheidung aus Billigkeitsgründen nach § 163 AO nicht vor.

38 Die Ermittlung der Privatentnahme nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist nicht unbillig 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 in einem Veranlagungszeitraum 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 6.).

39 6. Das FG hat auch zu Recht entschieden, dass der Kläger keinen Anspruch auf eine Deckelung des Entnahmewerts in der von ihm begehrten Höhe nach Maßgabe des BMF-Schreibens in BStBl I 2009, 1326 hat.

40 a) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH können zwar 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 einen auch vor den Steuergerichten zu beachtenden Rechtsanspruch darauf, nach Maßgabe der allgemeinen Verwaltungsanweisungen besteuert zu werden, es sei denn, die Billigkeitsregelung verlässt den gesetzlich vorgegebenen Rahmen (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).

41 b) 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 tatsächlich entstandenen Gesamtkosten begrenzt wird (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2007, 1838, und in BFHE 191, 286, BStBl II 2000, 273).

42 c) Das FA hat die Regelung zur Kostendeckelung entsprechend diesen Grundsätzen auf den Streitfall angewendet und dabei den Jahreswert der Leasingsonderzahlung den Kfz-Kosten des betreffenden Veranlagungsjahres hinzugerechnet. Seine Auslegung, die von dem Kläger geleistete Leasingsonderzahlung sei auf die einzelnen Jahre des Leasingzeitraums periodengerecht zu verteilen und daher bei der Ermittlung der im jeweiligen Streitjahr angefallen Gesamtkosten anteilig zu berücksichtigen, ist --wie vom FG erkannt-- revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

43 aa) 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 daher 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; 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 Auslegung der Verwaltungsanweisung durch die Behörde 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).

44 bb) Nach Maßgabe dieser Grundsätze hat das FG die Auslegung der Kostendeckelungsregelung durch das FA zu Recht nicht beanstandet.

45 aaa) Die Auslegung der Kostendeckelungsregelung dahin, dass die Leasingsonderzahlung 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.

46 (1) Zu den Gesamtaufwendungen für das Kfz (Gesamtkosten) gehören die Kosten, die unmittelbar dem Halten und dem Betrieb des Kfz 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, 1386, Rz 32; vgl. auch Brandis/Heuermann/Ettlich, § 8 EStG Rz 105).

47 (2) 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 wurden, so dass die tatsächlich für sie anfallenden Kosten vergleichsweise niedrig sind. Für diese Fälle soll die Kostendeckungsregelung 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, 1326, wenn das Ungleichgewicht zwischen den tatsächlichen Aufwendungen für das Fahrzeug und dem pauschalen Nutzungswert darauf beruht, dass aufgrund einer geleisteten 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 als solche zwar im Zeitpunkt der Zahlung als Betriebsausgabe berücksichtigt wird, für Zwecke der Berechnung des Entnahmewerts aber als vorausbezahltes Nutzungsentgelt zu behandeln und daher auf die Laufzeit des Leasingvertrags zu verteilen ist (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).

48 bbb) Diese Auslegung der Kostendeckelungsregelung durch das FA überschreitet auch nicht den gesetzlich vorgegebenen Rahmen.

49 (1) § 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).

50 (2) 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.

51 7. Da ein Anspruch des Klägers auf die von ihm geltend gemachte Billigkeitsmaßnahme ausscheidet, war das Klageverfahren auch nicht im Hinblick auf eine abweichende Entscheidung aus Billigkeitsgründen auszusetzen (vgl. BFH-Beschluss vom 26.02.1996 - V B 81/95, BFH/NV 1996, 571).

52 8. Die Entscheidung ergeht mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 FGO).

53 9. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de