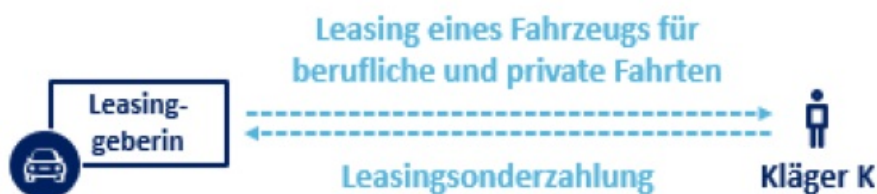


BFH: Zuordnung einer Leasingsonderzahlung im Rahmen einer Nutzungseinlage

Der Anteil der Leasingsonderzahlung an den Gesamtaufwendungen für die betrieblichen Fahrten eines Jahres ist kumulativ aus dem Verhältnis der betrieblich gefahrenen Kilometer zu den Gesamtkilometern des Jahres und zeitanteilig nach dem Verhältnis der im jeweiligen Jahr liegenden vollen Monate und der Laufzeit des Leasingvertrags zu bestimmen. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die Leasingsonderzahlung dazu dient, die monatlichen Leasingraten während des Vertragszeitraums zu mindern.

Sachverhalt



In welchem Umfang ist die Leasingsonderzahlung als Betriebsausgabe (Nutzungseinlage) und als Werbungskosten abzugsfähig?

Streitig ist, in welchem Umfang eine im Dezember des Streitjahrs geleistete Leasingsonderzahlung für ein gemischt genutztes Fahrzeug bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit als Betriebsausgabe (Nutzungseinlage) und bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten abzugsfähig ist.

Der Kläger K, ein nicht bilanzierungspflichtiger Steuerpflichtiger, erzielte Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG) und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG). Ab Dezember des Streitjahres nutzte K ein Leasingfahrzeug für seine beruflichen und privaten Fahrten. Der Leasingvertrag hatte eine Laufzeit von 36 Monaten und sah keine Kaufoption oder Möglichkeit der Vertragsverlängerung für K oder Beteiligung an möglichen Veräußerungserlösen vor. Des Weiteren war er zur Zahlung monatlicher Leasingraten verpflichtet. Die im Dezember des Streitjahrs geleistete Leasingsonderzahlung wirkte sich auf die Höhe der monatlichen Leasingraten mindernd aus.

Im Dezember 2013 nutzte K das Fahrzeug zu rund 71 % für seine selbständige Tätigkeit, zu rund 13 % im Rahmen seiner Vermietungstätigkeit und im Übrigen privat. Im gesamten Leasingzeitraum Dezember 2013 bis Dezember 2016 nutzte der Kläger das Fahrzeug (hingegen lediglich) zu 12,16 % für seine selbständige Tätigkeit und zu 6,24 % für seine Vermietungstätigkeit.

K machte für das Streitjahr ca. 84 % der Leasingsonderzahlung als Betriebsausgabe bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit geltend. Das Finanzamt kürzte den Betriebsausgabenabzug auf 1/36 von 84 % des Nettobetrags.

Entscheidung

Der BFH kommt zu dem Ergebnis, dass die Leasingsonderzahlung den einzelnen Veranlagungszeiträumen während der Laufzeit des Leasingvertrags unabhängig von ihrem tatsächlichen Abfluss zuzuordnen ist. Bei Ermittlung der jährlichen Gesamtaufwendungen für betriebliche Fahrten ist neben der streckenbezogenen Aufteilung (nach den gefahrenen Kilometern für betriebliche bzw. private Fahrten) auch ein zeitbezogener Aufteilungsmaßstab zu berücksichtigen.

Leasingsonderzahlung stellt keine Anschaffungskosten dar

Nach dem BFH scheidet die Abzugsfähigkeit der Leasingsonderzahlung als Betriebsausgabe nicht daran, dass es sich um Anschaffungskosten handelt und die Aufwendungen nur in Form einer Absetzung für Abnutzung (AfA) Berücksichtigung finden können (vgl. BFH-Urteil vom 05.05.1994, VI R 100/93). Der Kläger K sei weder rechtlicher noch wirtschaftlicher Eigentümer des Fahrzeugs geworden. Folglich komme auch keine Zuordnung des Leasingfahrzeugs als Wirtschaftsgut des notwendigen oder gewillkürten Betriebsvermögens in Betracht, sodass die Leasingsonderzahlung nicht zu den Anschaffungskosten für ein solches Wirtschaftsgut gehört.

Darüber hinaus handelt es sich bei der Leasingsonderzahlung auch nicht um Anschaffungskosten für ein obligatorisches Nutzungsrecht im Betriebsvermögen des K, so der BFH. Zu diesen gehören zwar einmalige Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Vertragsabschluss anfallen oder als Entgelt für das Zustandekommen des Vertrags geleistet werden; hierzu zählen jedoch nicht vorausgezahlte Nutzungsentgelte wie die Leasingsonderzahlung (vgl. BFH-Urteil vom 05.05.1994, VI R 100/93).

Auch ist das Leasingfahrzeug nicht nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG "wie" ein Fahrzeug des notwendigen Betriebsvermögens zu behandeln. Die Voraussetzungen für eine solche Gleichbehandlung des Fahrzeugs des K mit Fahrzeugen des notwendigen Betriebsvermögens sind nach dem BFH nicht erfüllt, da K das Fahrzeug nur vorübergehend und nicht dauerhaft in einem Umfang von über 50 % betrieblich genutzt hat. Ob ein betrieblicher Nutzungsanteil von mehr als 50 % erreicht wird, sei für Leasingfahrzeuge nach der dauerhaft beabsichtigten eigenbetrieblichen Nutzung und nicht nur nach den Nutzungsverhältnissen im Anschaffungsjahr zu bestimmen (vgl. BFH-Beschluss vom 13.05.2014, III B 152/13).

Leasingsonderzahlung (grundsätzlich) als Betriebsausgaben/Werbungskosten abzugsfähig

Der BFH führt weiter aus, dass die Leasingsonderzahlung für das Fahrzeug grundsätzlich bei den Betriebsausgaben und Werbungskosten des Klägers K im Streitjahr berücksichtigt werden kann. Dem Abzug bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit und bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung steht auch nicht entgegen, dass es sich bei der Leasingsonderzahlung um ein vorausgezahltes Nutzungsentgelt handelt. § 11 Abs. 2 S. 3 EStG sehe keine den Abzug im Abflussjahr begrenzende Aufwandsverteilung für Nutzungsentgelte vor, die wie hier für einen Zeitraum von nicht mehr als fünf Jahren vorausgezahlt werden.

Ermittlung des betrieblichen Nutzungsanteils: streckenbezogene und zeitbezogene Aufteilung

Zu den Betriebsausgaben i.S.d. § 4 Abs. 4 EStG zählen nach dem BFH auch Aufwendungen, die durch die betrieblich veranlasste Nutzung von eigenen betriebsfremden Wirtschaftsgütern durch eine Nutzungseinlage entstehen (vgl. BFH-Urteil vom 17.10.2013, III R 27/12). Die Höhe der für eine Nutzungseinlage anzusetzenden Betriebsausgaben bestimmt sich nach den auf die betriebliche Nutzung entfallenden tatsächlichen Aufwendungen (vgl. BFH-Beschluss vom 26.10.1987, GrS 2/86). Die jährlichen Gesamtaufwendungen für das Wirtschaftsgut sind einschließlich sämtlicher fixer Kosten und AfA in einen betrieblichen und einen privaten Anteil aufzuteilen und zuzuordnen. Aufteilungsmaßstab bei Kfz-Aufwendungen ist das Verhältnis der betrieblichen oder beruflichen und privaten Nutzungsanteile nach den jeweils gefahrenen Kilometern im Verhältnis zur Gesamtstrecke (vgl. BFH-Urteil vom 09.11.1962, IV 224/59).

Der BFH hebt hervor, dass neben dieser streckenbezogenen Aufteilung der Gesamtaufwendungen für Leasingsonderzahlungen ein zeitbezogener Aufteilungsmaßstab zur Anwendung kommt. Nach dem BFH handelt es sich bei der Leasingsonderzahlung um ein vorausgezahltes Nutzungsentgelt, das dem Zweck dient, die Leasingraten während der Gesamtlaufzeit des Leasingvertrags zu mindern und die Zahlung damit die Nutzung des Fahrzeugs für sämtliche Fahrten während der Gesamtlaufzeit finanziert. Folglich sei die Leasingsonderzahlung bei der Ermittlung der jährlichen Gesamtaufwendungen für die betrieblichen Fahrten unabhängig vom Abflusszeitpunkt linear auf den Vertragszeitraum zu verteilen.

Betroffene Normen

§ 4 Abs. 4 EStG, § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG, § 11 Abs. 2 S. 3 EStG

Streitjahr 2013

Vorinstanz

Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, Urteil vom 23.11.2020, 3 K 1/20

Fundstelle

BFH, Urteil vom 12.03.2024, [VIII R 1/21](#)

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 05.05.1994, VI R 100/93, BStBl. II 1994, S. 643

BFH, Beschluss vom 13.05.2014, III B 152/13

BFH, Beschluss des Großen Senats vom 26.10.1987, GrS 2/86, BStBl. II 1988, S. 348

BFH, Urteil vom 17.10.2013, III R 27/12, BStBl. II 2014, S. 372, siehe [Deloitte Tax News](#)

BFH, Urteil vom 09.11.1962, IV 224/59

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.