

Urteil vom 15. April 2010, VI R 20/08

Abgeltung einer Leasingsonderzahlung durch Entfernungspauschale

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 6

vorgehend FG Köln, 30. März 2008, Az: 14 K 2865/07

Leitsätze

1. Bei der Benutzung eines Fahrzeugs als Arbeitsmittel zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte geht die Nr. 4 des § 9 Abs. 1 Satz 3 EStG der Nr. 6 dieser Vorschrift vor .
2. Durch die Entfernungspauschale wird auch eine Leasingsonderzahlung abgegolten .

Tatbestand

- 1 I. Streitig ist die steuerliche Behandlung einer Leasingsonderzahlung als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.
- 2 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) bezog im Streitjahr (2004) als Systemberater Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Seine Aufgabe bestand in der Beratung und Unterstützung von Kunden des Arbeitgebers vor Ort. Für die Auswärtstätigkeiten und die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte setzte der Kläger sein eigenes Kraftfahrzeug ein.
- 3 Im November des Streitjahres schloss der Kläger mit der BMW Financial Services einen Leasingvertrag über ein Fahrzeug vom Typ 525D ab. Neben monatlichen Leasingraten von 99,16 € wurde dabei eine Leasingsonderzahlung von 23.000 € vereinbart und am 27. Dezember 2004 bezahlt. Das Fahrzeug wurde am 2. Januar 2005 an den Kläger ausgeliefert.
- 4 Der Kläger machte in der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr die Leasingsonderzahlung in Höhe von 21.418 € als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend. Dieser Betrag errechnet sich wie folgt:
$$23.000 \text{ €} - 483 \text{ € (Gutschrift)} = 22.517 \text{ €}, \text{ davon } 95,12 \% \text{ (beruflicher Anteil)} = 21.418 \text{ €}.$$
- 5 Der Kläger ermittelte den beruflichen Anteil auf der Grundlage der Fahrleistungen des im Streitjahr eingesetzten Kraftfahrzeugs wie folgt:

privat	1 195 km	4,88 %
Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte	19 614 km	80,17 %
Auswärtstätigkeiten	3 659 km	14,95 %
- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ließ im Einkommensteuerbescheid die Leasingsonderzahlung gänzlich unberücksichtigt. In der Einspruchsentscheidung behandelte das FA die Zahlung anteilig in Höhe von 14,95 % als Werbungskosten.
- 7 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab (Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1192).
- 8 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

- 9 Der Kläger beantragt, die Leasingsonderzahlung als Werbungskosten zu berücksichtigen, soweit diese auf Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und Auswärtstätigkeiten entfällt.
- 10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil wird aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Recht hat das FG entschieden, dass in Höhe der auf die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entfallenden anteiligen Nutzung des PKW ein Abzug der Leasingsonderzahlung ausscheidet. Die tatsächlichen Feststellungen des FG ermöglichen allerdings noch keine abschließende Beurteilung, ob ein Werbungskostenabzug auch in Höhe der anteiligen sonstigen beruflichen Nutzung außer Betracht bleiben muss.
- 12 1. Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sind Werbungskosten auch die Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Zur Abgeltung dieser Aufwendungen ist eine Entfernungspauschale anzusetzen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 Halbsatz 1 EStG). Nach § 9 Abs. 2 Satz 1 EStG sind durch die Entfernungspauschale sämtliche Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte veranlasst sind.
- 13 a) Danach ist auch die Leasingsonderzahlung durch die Entfernungspauschale abgegolten. Die Tatsache, dass im Streitfall der Kläger mit dem erst im Jahr 2005 ausgelieferten Fahrzeug im Streitjahr noch keine Fahrten i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG durchgeführt hat, steht dem nicht entgegen. Der Werbungskostencharakter der Aufwendungen und damit die Möglichkeit ihrer Abziehbarkeit schon im Streitjahr ergeben sich aus der beabsichtigten zukünftigen beruflichen Nutzung (Senatsentscheidungen vom 9. November 2005 VI R 19/04, BFHE 211, 505, BStBl II 2006, 328; vom 23. Mai 2006 VI R 21/03, BFHE 214, 158, BStBl II 2006, 600). Ohne diesen Bezug kann die berufliche Veranlassung nicht bejaht werden. Wenn aber für die Qualifizierung von Aufwendungen die zukünftige Nutzung maßgeblich ist, sind auch die entsprechenden steuerlichen Vorgaben bzw. Einschränkungen zu berücksichtigen. Das Prinzip der Abschnittsbesteuerung steht dem nicht entgegen (BFH-Urteil in BFHE 214, 158, BStBl II 2006, 600).
- 14 b) Unter den in der Senatsentscheidung vom 5. Mai 1994 VI R 100/93 (BFHE 174, 359, BStBl II 1994, 643) genannten Voraussetzungen gehört die Leasingsonderzahlung in Höhe des auf Auswärtstätigkeiten entfallenden Nutzungsanteils grundsätzlich zu den sofort abziehbaren Werbungskosten. Dies scheidet jedoch aus, soweit der Arbeitnehmer während der Laufzeit des Leasingvertrags die Kraftfahrzeugkosten nach pauschalen Kilometersätzen als Werbungskosten geltend macht. Durch die Pauschalbetragsrechnung (s. etwa H 38 des Lohnsteuer-Handbuchs 2004), die der Senat in ständiger Rechtsprechung als vertretbare Schätzung der Finanzverwaltung anerkannt hat, sind regelmäßig sämtliche mit dem Betrieb des Fahrzeugs verbundenen Aufwendungen abgegolten (Senatsurteil vom 26. Juli 1991 VI R 114/88, BFHE 165, 374, BStBl II 1992, 105, m.w.N.; Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach, § 9 EStG Rz 297, m.w.N.). Diese Abgeltungswirkung erfasst auch, wie die Vorinstanz zu Recht entschieden hat, eine Leasingsonderzahlung.
- 15 2. Mangels Spruchreife geht die Sache an das FG zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurück.
- 16 a) Nach den genannten Grundsätzen hat das FG den Abzug der Leasingsonderzahlung in Höhe des auf die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entfallenden Nutzungsanteils zu Recht versagt. Hinsichtlich des die Auswärtstätigkeiten betreffenden Anteils hat das FG allerdings nicht festgestellt, ob der Kläger während der gesamten Laufzeit des Leasingvertrags (2005 bis 2007) die Kraftfahrzeugkosten nach pauschalen Kilometersätzen als Werbungskosten geltend zu machen beabsichtigte (s. II. 1. b der Entscheidungsgründe). Das FG hat insoweit zu Unrecht auf die Verhältnisse in 2004 abgestellt. Aus den genannten Gründen ist hier jedoch für die Qualifizierung der Aufwendungen dem Grunde und der Höhe nach die beabsichtigte zukünftige Nutzung im Vertragszeitraum maßgeblich. Die insoweit erforderlichen Feststellungen wird das FG im zweiten Rechtsgang zu treffen haben. Welche Absicht der Kläger im fraglichen Zeitpunkt verfolgte, belegt die Behandlung der Kraftfahrzeugkosten in den Einkommensteuererklärungen 2005 bis 2007. Stellt demnach das FG fest, dass der Kläger --wie im Jahr 2005-- auch in den beiden Folgejahren die Kosten nach pauschalen Kilometersätzen bemessen hat, scheidet ein Abzug der Leasingsonderzahlung auch in Höhe des auf die Auswärtstätigkeiten entfallenden Anteils und damit insgesamt aus.
- 17 b) Kommt das FG zu dem Ergebnis, dass der Kläger in 2006 oder/und 2007 die Kraftfahrzeugkosten abweichend von

den Vorjahren in tatsächlicher Höhe geltend gemacht hat, kann --bezogen auf diesen Zeitraum-- ein anteiliger sofortiger Abzug der Leasingsonderzahlung schon im Streitjahr in Betracht kommen. Dazu bedarf es allerdings noch der ergänzenden Feststellung des auf die Auswärtstätigkeiten entfallenden Nutzungsanteils im fraglichen Zeitraum (2006 und/oder 2007).

- 18** c) Zu beachten ist aber, dass ein solcher Werbungskostenabzug im Streitjahr ausscheidet, wenn die Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 Abs. 1 EStG vorliegen. Das ist der Fall, wenn es sich bei der Leasingsonderzahlung um Anschaffungskosten für den Eigentumserwerb bzw. um Anschaffungskosten eines Nutzungsrechts handelt, die nur in Form von Absetzungen für Abnutzung (AfA) berücksichtigt werden können. Nach der Rechtsprechung des Senats gehört die Leasingsonderzahlung in Höhe der anteiligen beruflichen Nutzung nur dann zu den abziehbaren Werbungskosten, wenn es sich nicht um Anschaffungskosten handelt (Senatsentscheidung in BFHE 174, 359, BStBl II 1994, 643; s. auch Blümich/Brandis, § 7 EStG Rz 149 ff.). Das FG hat zu dieser Frage, aus seiner Sicht zu Recht, keine Feststellungen getroffen. Diese sind nunmehr gegebenenfalls nachzuholen. Kommt das FG dabei zu dem Ergebnis, dass die Leasingsonderzahlung zu Anschaffungskosten führt, ist der Abzug einer AfA im Streitjahr ausgeschlossen, weil das Wirtschaftsgut erst in dem auf das Streitjahr folgenden Jahr genutzt wird (§ 7 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de