

Urteil vom 12. März 2024, VIII R 1/21

Zuordnung einer Leasingsonderzahlung zu den jährlichen Gesamtaufwendungen für betriebliche Fahrten im Rahmen einer Nutzungseinlage

ECLI:DE:BFH:2024:U.120324.VIIIR1.21.0

BFH VIII. Senat

EStG § 18 Abs 1 Nr 1, EStG § 4 Abs 3, EStG § 4 Abs 4, EStG § 6 Abs 1 Nr 4, EStG § 11 Abs 2 S 1, EStG VZ 2013

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 23. November 2020, Az: 3 K 1/20

Leitsätze

1. Zur Ermittlung der jährlichen Gesamtaufwendungen für betriebliche Fahrten im Rahmen einer Nutzungseinlage ist eine Leasingsonderzahlung, die für ein teilweise betrieblich genutztes Fahrzeug aufgewendet wird, den einzelnen Veranlagungszeiträumen während der Laufzeit des Leasingvertrags unabhängig vom Abfluss im Rahmen einer wertenden Betrachtung zuzuordnen.
2. Der Anteil der Leasingsonderzahlung an den jährlichen Gesamtaufwendungen für die betrieblichen Fahrten eines Jahres ist danach kumulativ aus dem Verhältnis der betrieblich gefahrenen Kilometer zu den Gesamtkilometern des jeweiligen 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.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 23.11.2020 - 3 K 1/20 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind verheiratet und werden für den Veranlagungszeitraum 2013 (Streitjahr) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. 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.
- 2 Der Kläger erzielte im Streitjahr unter anderem Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung (EStG). Seinen Gewinn ermittelte er durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG. Des Weiteren erzielte er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) und aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG).
- 3 Bis zur Beendigung seines Arbeitsverhältnisses zum 30.11.2013 nutzte der Kläger ein von der Arbeitgeberin gestelltes Fahrzeug für seine beruflichen und privaten Fahrten. Im Anschluss nutzte er ein Leasingfahrzeug. Der zwischen ihm und der Leasinggeberin geschlossene Vertrag hatte eine Laufzeit von 36 Monaten und begann nach den vertraglichen Vereinbarungen an dem zwischen den Vertragsparteien vereinbarten Tag der Fahrzeugübergabe. Er sah keine Kaufoption oder Möglichkeit der Vertragsverlängerung für den Kläger vor; eine Beteiligung des Klägers an möglichen Veräußerungserlösen war ebenfalls nicht vereinbart. Des Weiteren war der Kläger zur Zahlung

monatlicher Leasingraten verpflichtet. Die Leasingsonderzahlung war spätestens bei der Übernahme des Fahrzeugs zu leisten und wirkte sich auf die Höhe der monatlichen Leasingraten mindernd aus.

- 4 Der Kläger leistete am 08.12.2013 für das Fahrzeug eine Leasingsonderzahlung in Höhe von 36.490,88 € zuzüglich 6.933,27 € Umsatzsteuer, insgesamt 43.424,15 €. Das Fahrzeug wurde vereinbarungsgemäß an ihn am darauffolgenden Tag ausgeliefert.
- 5 Der Kläger nutzte das Fahrzeug während der Dauer des Leasingvertrags in folgendem --zwischen den Beteiligten unstreitigen und vom Finanzgericht (FG) festgestellten-- Umfang:

Nutzung des Kfz	Dez 13		2014		2015		2016		Summe	
	km	in %	km	in %	km	in %	km	in %	km	in %
§ 18 EStG	1.469	71,03	2.200	7,47	5.000	13,89	2.500	10,27	11.169	12,16
§ 21 EStG	268	12,96	1.300	4,42	2.080	5,78	2.080	8,55	5.728	6,24
Gesamtfahrleistung	2.068		29.434		36.000		24.336		91.838	

- 6 Nach Ablauf der Leasingdauer gab der Kläger das Fahrzeug an die Leasinggeberin zurück.
- 7 Er machte im Rahmen der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 83,99 % der Leasingsonderzahlung (30.648,69 € netto) als Betriebsausgabe bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit geltend. Nach einer Betriebsprüfung änderte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) die Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr mit Bescheid vom 02.04.2019 unter anderem dahingehend, dass es den Betriebsausgabenabzug für die Leasingsonderzahlung auf 1/36 von 83,99 % des Nettobetrags kürzte.
- 8 Im anschließenden Einspruchsverfahren vertrat das FA die Auffassung, dass das durch den Leasingvertrag begründete Nutzungsrecht aufgrund der mehr als 50 %igen betrieblichen Nutzung im Streitjahr als immaterielles Wirtschaftsgut dem notwendigen Betriebsvermögen zuzurechnen und die Nutzungsentnahme für private Fahrten nach der 1 %-Methode zu ermitteln sei. Es setzte die Einkommensteuer nach Anhörung zur Verböserung mit Einspruchsentscheidung vom 05.12.2019 unter Ansatz einer Nutzungsentnahme gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG und eines Betriebsausgabenabzugs für die Leasingsonderzahlung in Höhe von 3.848,27 € netto fest. Dies führte zu einer höheren Festsetzung der Einkommensteuer für das Streitjahr.
- 9 Das FG gab mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 740 veröffentlichtem Urteil vom 23.11.2020 der Klage teilweise statt. Es ging davon aus, dass der Ansatz der anteiligen Leasingsonderzahlung als Betriebsausgabe bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit und als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung mit dem über die gesamte Laufzeit des Leasingvertrags ermittelten Durchschnittsanteil der beruflichen Nutzung des Fahrzeugs zu erfolgen habe. Es gewährte den Betriebsausgabenabzug bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit in Höhe von 12,16 % des Betrags der Leasingsonderzahlung (4.437,29 € netto) und den Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 6,24 % dieses Betrags (2.277,03 € netto).
- 10 Mit der hiergegen erhobenen Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Bundesrechts. Sie machen geltend, für den Ansatz der anteiligen Leasingsonderzahlung als Betriebsausgabe bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit und als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sei ausschließlich auf den Anteil der beruflichen Nutzung im Streitjahr (dem Jahr des Abflusses der Zahlung) abzustellen, hier also in Höhe von 71,03 % des Gesamtbetrags der Leasingsonderzahlung bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit und in Höhe von 12,96 % des Gesamtbetrags bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.
- 11 Die Kläger beantragen,
das Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG vom 23.11.2020 - 3 K 1/20 und die Einspruchsentscheidung vom 05.12.2019 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2013 vom 05.12.2019 dahin zu ändern, dass die Leasingsonderzahlung in Höhe von 25.919,47 € netto (71,03 % x 36.490,88 €) zuzüglich Umsatzsteuer als Betriebsausgabe bei den Einkünften des Klägers aus selbständiger Arbeit und in Höhe von 4.729,22 € netto

(12,96 % x 36.490,88 €) zuzüglich Umsatzsteuer als Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt wird.

- 12** Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision ist im Ergebnis unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat hinsichtlich der Höhe des im Streitjahr im Rahmen einer Nutzungseinlage abzugsfähigen Teils der Leasingsonderzahlung bei den Einkünften des Klägers aus selbständiger Arbeit zugunsten der Kläger rechtsfehlerhaft einen zu weitgehenden Abzug berücksichtigt. Der begehrte höhere anteilige Abzug der Leasingsonderzahlung als Betriebsausgabe bei den Einkünften des Klägers aus selbständiger Arbeit kommt daher nicht in Betracht (s. unter II.1. bis 3.). Da das FG der Klage zu weitgehend stattgegeben und zu hohe Betriebsausgaben zugesprochen hat, wäre der überschießende Betrag zu Lasten der Kläger mit den begehrten höheren Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus Vermietung und Verpachtung zu saldieren. Da die zu Unrecht zugunsten der Kläger berücksichtigten Betriebsausgaben die mit der Revision geltend gemachten weiteren Werbungskosten des Klägers bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung übersteigen, kann die Revision auch insoweit keinen Erfolg haben (s. unter II.4.).
- 14** 1. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Abzugsfähigkeit der Leasingsonderzahlung als Betriebsausgabe nicht daran scheitert, dass es sich um Anschaffungskosten handelt und die Aufwendungen nur in Form einer Absetzung für Abnutzung (AfA) Berücksichtigung finden können (hierzu Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 05.05.1994 - VI R 100/93, BFHE 174, 359, BStBl II 1994, 643, unter 2. [Rz 11 ff.]). Weder ist das Leasingfahrzeug aufgrund des fehlenden rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentums des Klägers am Fahrzeug dem notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen noch hat der Kläger in seinem Betriebsvermögen ein obligatorisches Nutzungsrecht am Fahrzeug erworben. Auch ist das Leasingfahrzeug nicht "wie" ein Fahrzeug des notwendigen Betriebsvermögens zu behandeln.
- 15** a) Eine Zuordnung des Leasingfahrzeugs als Wirtschaftsgut des notwendigen oder gewillkürten Betriebsvermögens kommt nicht in Betracht, sodass die Leasingsonderzahlung nicht zu den Anschaffungskosten für ein solches Wirtschaftsgut gehört. Der Kläger ist nicht rechtlicher Eigentümer und aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen mit der Leasinggeberin (Laufzeit, keine Kauf- beziehungsweise Verlängerungsoption für den Kläger, keine Beteiligung am Veräußerungserlös) auch nicht wirtschaftlicher Eigentümer des Fahrzeugs (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 der Abgabenordnung; zum wirtschaftlichen Eigentum bei Leasingfahrzeugen BFH-Urteil vom 20.11.2012 - VIII R 31/09, BFH/NV 2013, 527, Rz 14, 25).
- 16** b) Bei der Leasingsonderzahlung handelt es sich auch nicht um Anschaffungskosten für ein obligatorisches Nutzungsrecht im Betriebsvermögen des Klägers. Zu den Anschaffungskosten eines obligatorischen Nutzungsrechts gehören zwar einmalige Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Vertragsabschluss anfallen oder die als Entgelt für das Zustandekommen des Vertrags geleistet werden; hierzu zählen jedoch nicht vorausgezahlte Nutzungsentgelte wie die Leasingsonderzahlung (BFH-Urteil vom 05.05.1994 - VI R 100/93, BFHE 174, 359, BStBl II 1994, 643, unter 2. [Rz 11, 12]).
- 17** c) § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist zwar auch auf zu mehr als 50 % betrieblich genutzte Fahrzeuge anzuwenden, die der Steuerpflichtige, ohne deren wirtschaftliches Eigentum erlangt zu haben, lediglich als Leasingnehmer nutzt (zur früheren Fassung der Vorschrift BFH-Urteile vom 13.02.2003 - X R 23/01, BFHE 201, 499, BStBl II 2003, 472; vom 20.11.2012 - VIII R 31/09, BFH/NV 2013, 527, Rz 12 ff.; zu der im Streitjahr geltenden Fassung vgl. BFH-Urteil vom 01.10.2019 - VIII R 29/16, BFH/NV 2020, 349, Rz 43). Diese Zuordnung würde im Streitfall zum Betriebsausgabenabzug der Leasingsonderzahlung und für die Privatnutzung zum Ansatz einer Nutzungsentnahme gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG im Streitjahr führen. Die Voraussetzungen für eine solche Gleichbehandlung des klägerischen Fahrzeugs mit Fahrzeugen des notwendigen Betriebsvermögens sind jedoch nicht erfüllt, da der Kläger 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, ist bei Anwendung der Vorschrift auf Leasingfahrzeuge wie bei Geltendmachung der Zuordnung eines im rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum des

Steuerpflichtigen stehenden Fahrzeugs zum notwendigen Betriebsvermögen 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, BFH/NV 2014, 1364, Rz 6, m.w.N.). Über die Gesamtnutzungsdauer von 36 Monaten betrug die betriebliche Nutzung des Fahrzeugs nur 12,16 % der gefahrenen Gesamtstrecke. Die betriebliche Nutzung von über 50 % nur im Dezember des Streitjahrs ist danach nicht geeignet, die Betriebsvermögenseigenschaft des Nutzungsrechts zu begründen. Der Kläger hat im Übrigen selbst vorgetragen, er habe eine dauerhafte betriebliche Nutzung zu mehr als 50 % zu keinem Zeitpunkt beabsichtigt.

- 18** 2. Die Leasingsonderzahlung für das Fahrzeug ist eine Aufwendung, die sowohl mit den betrieblichen Fahrten des Klägers, den Fahrten im Rahmen der Einkünfte des Klägers aus Vermietung und Verpachtung als auch mit den Privatfahrten des Klägers im wirtschaftlichen Zusammenhang steht. Sie ist im Streitjahr vollständig abgefließen und kann danach grundsätzlich bei den Betriebsausgaben und Werbungskosten des Klägers im Streitjahr berücksichtigt werden.
- 19** Soweit die Leasingsonderzahlung bei den Einkünften des Klägers aus selbständiger Arbeit im Rahmen einer Nutzungseinlage als Betriebsausgabe (dazu II.3.) und im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anteilig als Werbungskosten (dazu II.4.) abziehbar sein kann, steht dem Abzug nicht entgegen, dass es sich um ein vorausgezahltes Nutzungsentgelt handelt. § 11 Abs. 2 Satz 3 EStG sieht keine den Abzug im Abflussjahr begrenzende Aufwandsverteilung für Nutzungsentgelte vor, die wie hier für einen Zeitraum von nicht mehr als fünf Jahren vorausgezahlt werden.
- 20** Einem anteiligen Abzug der Leasingsonderzahlung als Betriebsausgabe und als Werbungskosten steht bei einer gemischten Veranlassung durch die Einkünfte aus selbständiger Arbeit, aus Vermietung und Verpachtung und durch reine Privatfahrten außerhalb der steuerlichen Erwerbssphäre auch § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG nicht entgegen, da es sich bei der Leasingsonderzahlung um eine anhand ihrer beruflichen und privaten Anteile trennbare Aufwendung handelt (vgl. BFH-Urteil vom 14.10.1954 - IV 352/53 U, BFHE 59, 383, BStBl III 1954, 358, [Rz 9 f.]). Der betrieblich veranlasste, der durch die Erzielung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung veranlasste und der privat veranlasste Nutzungsanteil lassen sich anhand der für die verschiedenen Nutzungen gefahrenen Kilometer im Verhältnis zu den insgesamt gefahrenen Kilometern nach objektiven Maßstäben bestimmen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21.09.2009 - GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672, unter C.I.1.e bb [Rz 47], zur Trennbarkeit von Reisekosten unter C.III.3. [Rz 100 ff.]).
- 21** 3. Für die betrieblichen Fahrten im Dezember des Streitjahrs ist die Leasingsonderzahlung bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG) im Rahmen einer Nutzungseinlage als Bestandteil der für die betriebliche Nutzung getragenen tatsächlichen Aufwendungen in Höhe von $\frac{1}{36} \times 71,03 \%$ (1,97 %, das heißt 719,99 € netto) als Betriebsausgabe abzugsfähig. Das FG hat danach in Höhe von 4.437,29 € netto rechtsfehlerhaft einen zu hohen Anteil der Leasingsonderzahlung bei den Betriebsausgaben berücksichtigt.
- 22** a) Zu den Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG gehören auch Aufwendungen, die durch die betrieblich veranlasste Nutzung von eigenen betriebsfremden Wirtschaftsgütern im Rahmen einer sogenannten Nutzungseinlage entstehen (vgl. BFH-Urteil vom 17.10.2013 - III R 27/12, BFHE 243, 327, BStBl II 2014, 372, Rz 9; 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 [Rz 76], m.w.N.). Nutzungseinlagen sind auch im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 17.05.2022 - VIII R 21/20, BFH/NV 2022, 1050, Rz 31). Hiervon ist der Senat auch schon für Leasingfahrzeuge ausgegangen (BFH-Urteil vom 01.10.2019 - VIII R 29/16, BFH/NV 2020, 349, Rz 43, 44).
- 23** b) Die Höhe der für eine Nutzungseinlage anzusetzenden Betriebsausgaben bestimmt sich nach den auf die betriebliche Nutzung entfallenden tatsächlichen Aufwendungen (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 [Rz 76]) und nicht nach dem Teilwert der Nutzung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG (s. Schmidt/Kulosa, EStG, 42. Aufl., § 6 Rz 595; s.a. BFH-Urteil vom 01.10.2019 - VIII R 29/16, BFH/NV 2020, 349, Rz 44, m.w.N.).
- 24** c) Zum Umfang der tatsächlichen Aufwendungen für die betriebliche Nutzung hat der Große Senat des BFH mit Beschluss vom 26.10.1987 - GrS 2/86 (BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348, unter C.I.1.b bb [Rz 76]) ausgeführt, dass die jährlichen Gesamtaufwendungen für das Wirtschaftsgut --einschließlich sämtlicher fixer Kosten und der AfA-- in einen betrieblichen und einen privaten Anteil aufzuteilen und zuzuordnen sind (vgl. BFH-Urteil vom 13.04.1961 - IV 54/60 U, BFHE 73, 106, BStBl III 1961, 308, [Rz 5]). Aufteilungsmaßstab bei Kraftfahrzeugaufwendungen ist grundsätzlich 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, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1963, 140, 2. Orientierungssatz).

- 25** d) Um den auf die betrieblichen Fahrten des Streitjahrs entfallenden Anteil der Leasingsonderzahlung an den jährlichen Gesamtaufwendungen zu bestimmen, bedarf es neben der streckenbezogenen Aufteilung eines weiteren zeitbezogenen Aufteilungsmaßstabs.
- 26** aa) Da es sich bei der Leasingsonderzahlung im Streitfall um ein vorausgezahltes Nutzungsentgelt handelt, das dem Zweck dient, die Leasingraten während der Gesamtlaufzeit des Leasingvertrags zu mindern, finanziert die Leasingsonderzahlung maßgeblich auch die Nutzung des Fahrzeugs für Privatfahrten, betriebliche Fahrten und Fahrten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in den Folgejahren. Den jährlichen Gesamtaufwendungen für die betrieblichen Fahrten des Streitjahrs ist aber nur der durch diese Fahrten veranlasste Anteil der Leasingsonderzahlung zuzuordnen. Mit dem Aufteilungsmaßstab des Klägers, der nur das Verhältnis der betrieblichen Fahrten zu den Gesamtkilometern im Streitjahr betrachtet und auf den Abfluss der Leasingsonderzahlung im Streitjahr abstellen will, würde sich ein unzutreffendes Besteuerungsergebnis einstellen. Denn bei einer solchen Zuordnung der Leasingsonderzahlung würden im Streitjahr auch vorab entstandene Betriebsausgaben für künftige Nutzungseinlagen zum Abzug gebracht, obwohl aufgrund der Nutzungseinlage nur die tatsächlichen Aufwendungen für die betrieblichen Fahrten des Streitjahrs abzugsfähig sind (s. II.3.b).
- 27** bb) Der auf das Streitjahr entfallende Anteil der Leasingsonderzahlung an den tatsächlichen Gesamtaufwendungen für die betrieblichen Fahrten ist wegen des wirtschaftlichen Zusammenhangs der Leasingsonderzahlung zu allen Fahrten während des vertraglich bestimmten Leasingzeitraums und des damit vorliegenden multikausalen Veranlassungszusammenhangs im Rahmen einer wertenden Betrachtung typisierend nach dem Verhältnis der auf das jeweilige Streitjahr entfallenden vollen Monate zum Gesamtleasingzeitraum zu bestimmen (vgl. zur wertenden Zuordnung von Aufwendungen aufgrund des auslösenden Moments bei Werbungskosten z.B. BFH-Urteil vom 18.10.2023 - X R 7/20, BFHE 282, 388, Rz 12). Die Leasingsonderzahlung mindert nach dem Leasingvertrag die Höhe der monatlichen Leasingraten gleichmäßig über die gesamte Vertragslaufzeit. Sie ist daher bei der Ermittlung der jährlichen Gesamtaufwendungen für die betrieblichen Fahrten unabhängig vom Abflusszeitpunkt linear auf den Vertragszeitraum zu verteilen.
- 28** cc) Soweit die Leasingsonderzahlung die Fahrten des Klägers in den folgenden Veranlagungszeiträumen nach dem Streitjahr finanziert, die in den Leasingzeitraum fallen, zählt sie dort ebenfalls zeitanteilig zu den jährlichen Gesamtaufwendungen für die betrieblichen Fahrten des jeweiligen Veranlagungszeitraums. Der Zuordnung zu den jährlichen Gesamtaufwendungen für die betrieblichen Fahrten in den Folgejahren steht nicht entgegen, dass jeweils kein Abfluss der Zahlung erfolgt ist, da auch insoweit eine wertende Zuordnung der Leasingsonderzahlung zu erfolgen hat.
- 29** e) Zu den tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzungseinlage gehört im Streitjahr mithin ein Anteil der Leasingsonderzahlung in Höhe von $\frac{1}{36} \times 71,03$ % der gesamten Leasingsonderzahlung, dies sind 1,97 % (719,99 € netto). Das FG ist von einem anderen rechtlichen Standpunkt ausgegangen und hat dem Kläger einen zu hohen Betriebsausgabenabzug gewährt. Zwar kommt keine Verböserung zu Lasten der Kläger in Betracht. Der über den vom FG anerkannten Betrag in Höhe von 4.437,29 € netto hinausgehende begehrte Betriebsausgabenabzug (in Höhe von insgesamt 25.919,47 € netto) ist jedoch ausgeschlossen.
- 30** 4. Da das FG den Betriebsausgabenabzug (s. II.3.) für die Leasingsonderzahlung um 3.717,31 € netto zu hoch vorgenommen hat, kann die Revision auch mit dem weiteren Begehren, die Leasingsonderzahlung in Höhe von 4.729,22 € netto (12,96 % der Leasingsonderzahlung) als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung statt wie bisher mit 6,24 % der Leasingsonderzahlung, das heißt 2.277,03 € netto (Differenz 2.452,19 €), zu berücksichtigen, keinen Erfolg haben.
- 31** a) Fahrzeugkosten, zu denen auch die Leasingsonderzahlung gehört, sind im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich als Werbungskosten abzugsfähig (vgl. BFH-Urteil vom 01.12.2015 - IX R 18/15, BFHE 253, 61, BStBl II 2016, 532, Rz 11 ff.). Zudem könnte die Leasingsonderzahlung --was der Senat hier dahinstehen lässt-- anders als im Rahmen der Nutzungseinlage als vorab entstandene Werbungskosten auf der Grundlage einer beabsichtigten künftigen Nutzung für die Einkünfteerzielung im Vertragszeitraum in voller Höhe zu den im Streitjahr abzugsfähigen Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehören (vgl. BFH-Urteil vom 15.04.2010 - VI R 20/08, BFHE 229, 203, BStBl II 2010, 805, Rz 16).
- 32** b) Es bedarf jedoch keiner Entscheidung des Senats, ob dem Grunde nach höhere Werbungskosten bei den

Einkünften des Klägers aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen sein könnten. Selbst wenn den Klägern darin zuzustimmen sein sollte, dass die Leasingsonderzahlung anteilig in Höhe von 12,96 % des Gesamtbetrags als (auf das Streitjahr entfallende und vorab entstandene) Werbungskosten abzugsfähig wäre, wären die im Streitfall dann abzugsfähigen weiteren Werbungskosten mit den zu Unrecht berücksichtigten Betriebsausgaben zu Lasten der Kläger zu saldieren. Da die zu Unrecht zugunsten der Kläger vom FG anerkannten Betriebsausgaben den begehrten weiteren Werbungskostenabzug übersteigen, kann die Revision der Kläger schon aus diesem Grund keinen Erfolg haben (zur Saldierung im Revisionsverfahren s. BFH-Urteil vom 19.05.2021 - X R 20/19, BFHE 273, 237, Rz 83 ff.).

33 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de