

Titel:

Ermittlung des tatsächlichen Kilometersatzes für ein von einem Arbeitnehmer angeschafftes, auch beruflich für Außendiensttätigkeit genutztes, durch Leasingsonderzahlung und laufende Leasingraten finanziertes Leasingfahrzeug anhand R 9.5 Abs. 1 LStR

Normenketten:

EStG § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a S. 1

LStR R 9.5 Abs. 1

LStR R 9.5 Abs. 1 S. 1

LStR R 9.5 Abs. 1 S. 3

LStR R 9.5 Abs. 1 S. 4

LStR R 9.5 Abs. 1 S. 5

Leitsätze:

1. Eine vom Arbeitnehmer geleistete Leasingsonderzahlung gehört in Höhe des auf berufliche Auswärtstätigkeiten entfallenden Nutzungsanteils grundsätzlich zu den sofort abziehbaren Werbungskosten. Dies scheidet jedoch aus, soweit der Arbeitnehmer während der Laufzeit des Leasingvertrags die Kraftfahrzeugkosten für Dienstreisen nach pauschalen Kilometersätzen als Werbungskosten geltend macht. (redaktioneller Leitsatz)
2. Durch die Pauschalbetragsrechnung (R 9.5 Abs. 1 LStR), die der BFH in ständiger Rechtsprechung als vertretbare Schätzung der Finanzverwaltung anerkannt hat, sind regelmäßig sämtliche mit dem Betrieb des Fahrzeugs verbundenen Aufwendungen abgegolten. Diese Abgeltungswirkung erfasst auch eine Leasingsonderzahlung. Der Werbungskostencharakter der Aufwendungen und damit die Möglichkeit ihrer Abziehbarkeit ergeben sich aus der beabsichtigten zukünftigen beruflichen Nutzung (vgl. BFH, Urteil v. 15.4.2010, VI R 20/08, BStBl 2010 II S. 805). (redaktioneller Leitsatz)
3. Hat der Steuerpflichtige das Leasingfahrzeug im Dezember der Vorjahres beschafft, im Dezember unter anderem auch noch eine Leasingsonderzahlung geleistet sowie Fahrzeugzubehör erworben und für das Vorjahr für einen 12-Monatszeitraum unter Einbeziehung der Leasingsonderzahlung, der Zubehörkosten sowie der erst im Folgejahr zu zahlenden Leasinggebühren, Tankfüllungen, Kosten des Reifenwechsels, Kfz-Steuer, Versicherung Gesamtkosten sowie basierend auf diesen Gesamtkosten die voraussichtlich durchschnittlichen Kosten pro tatsächlich gefahrenen Kilometer ermittelt, so darf er den so für das Vorjahr ermittelten Kilometersatz auch dem Werbungskostenabzug für die Außendiensttätigkeit im laufenden Jahr zugrunde legen. Das Prinzip der Abschnittsbesteuerung steht dem nicht entgegen. (redaktioneller Leitsatz)
4. Der vom Steuerpflichtigen für einen 12-Monatszeitraum ermittelte Kilometerwert ab dem Dezember des Vorjahres gilt auch im Folgejahr für Dienstreisen, wenn sich die Verhältnisse nicht wesentlich geändert haben. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Leasingsonderzahlung, Abschnittsbesteuerung, Werbungskosten

Rechtsmittelinstanz:

BFH München, Urteil vom 21.11.2024 – VI R 9/22

Fundstellen:

StEd 2022, 310

EFG 2022, 928

LSK 2021, 52063

Tatbestand

I.

Streitig ist, ob der im Vorjahr ermittelte tatsächliche Kilometersatz in Höhe von 0,93 EUR auf die im Streitjahr angefallenen Dienstreisefahrten des Klägers anzuwenden ist oder neu zu berechnen ist.

2

Der verheiratete Kläger wird mit seiner Ehefrau beim Beklagten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte als Diplomingenieur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

3

Im Hinblick auf sein zum 01.01.2019 neu aufgenommenes Beschäftigungsverhältnis und die künftig auszuübende Außendiensttätigkeit schaffte der Kläger sich im Dezember 2018 einen PKW ... der Marke BMW als Leasingfahrzeug (mit einem Anschaffungspreis von 66.221,98 EUR, vgl. Rb-Akte, Bl. 10) an. Die Leasingsonderzahlung sowie die Fahrzeugzubehörkosten, Zusatzleistungen und Reifen zahlte er im Jahr 2018.

4

Die Gesamtkosten für PKW-Fahrten ... der Marke BMW stellte der Kläger für das Veranlagungsjahr 2018 mit dem Ansatz von teilweise erst 2019 geleisteten Zahlungen und anhand künftiger PKW-Fahrten -wie folgt- dar:

Leasingsonderzahlung lt. Rechnung vom12.2018 (....., Rb-Akte, Bl. 2), Leistungszeitraum: 20.12.2018 bis 19.12.2021;	15.000 EUR
Fahrleistung 40.000 km pro Jahr	
Zubehör lt. Rechnung vom12.2018 (Kfz)	2.504,89 EUR
Zusatzleistung (Kfz)	719,00 EUR
Reifen (Kfz)	1.357,31 EUR
Steuer (Kfz)	449,00 EUR
ADAC	109,00 EUR
Versicherung	1.252,97 EUR
Leasingraten (12 × 457,67 EUR; ...)	5.492,04 EUR
Reifenwechseln (2 × 59 EUR,)	118,00 EUR
Verbrauch (6,96 Liter/km; ...)	3.416,00 EUR
= Gesamtkosten	30.418,21 EUR

5

Die Gesamtkosten in Höhe von 30.418,21 EUR geteilt durch die Jahresfahrleistung von 32.717 km ergibt einen Kilometersatz von 0,93 EUR/km.

6

Dieser errechnete Kilometersatz wurde im Veranlagungsjahr 2018 vom Beklagten auf die anteilige Jahresfahrleistung von 1.025 km für Dienstfahrten mit dem ... der Marke BMW im Zeitraum 20.12.2018 bis 31.12.2018 laut Fahrtenbuch angewendet und im bestandskräftigen Einkommensteuerbescheid für 2018 so angesetzt.

7

Im Streitjahr 2019 machte der Kläger Fahrtkosten für seine Außendiensttätigkeit in Höhe von 15.763 EUR als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend. Seine Fahrleistung für Dienstreisen habe im Streitjahr 25.018 km betragen. Bei dem von ihm ermittelten Kilometersatz von 0,93 EUR ergäben sich Aufwendungen in Höhe von 23.674,74 EUR. Davon seien 0,30 EUR/km × 25.018 km, also insgesamt 7.505 EUR vom Arbeitgeber erstattet worden. 23.674,74 EUR abzüglich 7.505 EUR ergäben 15.763 EUR.

8

Im Einkommensteuerbescheid für 2019 vom 10.11.2020 erkannte der Beklagte diese Fahrtkosten nicht an und setzte die Einkommensteuer in Höhe von 105.039 EUR fest. Zur Begründung erläuterte er, dass der in 2018 angewandte Kilometersatz im Streitjahr nicht anwendbar sei. Die tatsächlichen Kosten seien jedes Jahr neu zu ermitteln. Da eine Berechnung für 2019 nicht vorgelegt worden sei, sei der Kilometersatz mit

0,30 EUR pro gefahrenen Kilometer angewandt worden, d.h. der erstattete Betrag von 7.505,40 EUR sei gegengerechnet worden.

9

Unter Bezugnahme auf die R 9.5 der Lohnsteuerrichtlinien -LStR- Fahrtkosten als Reisekosten legte der Kläger Einspruch ein.

10

Hierauf nahm der Beklagte gegenüber dem Kläger Stellung. Zwar sei der 2018 festgestellte Kilometersatz für 2019 anwendbar. Dies setze aber voraus, dass keine wesentlichen Veränderungen der Verhältnisse eingetreten seien. In Bezug auf folgende Kosten hätten sich aber die Verhältnisse wesentlich geändert:

2018 beinhalteten die Kfz-Kosten u.a.

- Leasing-Sonderzahlung 15.000 EUR
- Zubehör 2.504,89 EUR
- Zusatzleistung 719 EUR
- Reifen 1.357,31 EUR

11

Diese Kosten seien nicht 2019 angefallen. Bei einer Minderung in Höhe von ca. 19.500 EUR sei in jedem Fall eine wesentliche Änderung der Kosten und damit der Verhältnisse gegeben.

12

Zwar seien nach R 9.5 LStR die Gesamtkosten eines Kfz auf der Grundlage eines 12-Monatszeitraums zu ermitteln, der nicht mit dem Kalenderjahr identisch sein muss. Jedoch werde dadurch die Abschnittsbesteuerung nicht außer Kraft gesetzt. Eine Geltungsdauer für 12 Monate lasse sich daraus nicht herleiten. Der aus den Gesamtkosten ermittelte individuelle Kilometersatz bleibe nach R 9.5 LStR so lange maßgebend, bis sich die Verhältnisse wesentlich ändern. Eine Neuberechnung sei insbesondere erforderlich, wenn die Abschreibung des PKW ende, dieser verkauft oder ein neuer angeschafft werde, sich die Jahresfahrleistung erheblich ändere oder eine Leasingsonderzahlung nicht mehr anfalle, die im ersten Jahr in die Berechnung eingehe, was im Streitfall der Fall sei.

13

Die im Jahr 2018 geleistete Leasingsonderzahlung für den Zeitraum von drei Jahren führe unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 05.05.1994 (VI R 100/93, BStBl II 1994, 643) zu sofort abziehbaren Werbungskosten im Veranlagungszeitraum seiner Verausgabung, § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG. An dieser Stelle werde nochmals deutlich, dass der für die Ermittlung der Kfz-Kosten maßgebliche 12-Monatszeitraum nicht die Abschnittsbesteuerung außer Kraft setze.

14

Im Streitfall sei die Leasingsonderzahlung als sofort abziehbare Werbungskosten in die Berechnung der Gesamtkosten aufgenommen und diese anteilig, soweit auf dienstliche Fahrten entfallen, steuermindernd berücksichtigt worden. Ein nochmaliger Ansatz in 2019 sei unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 15.04.2010 (VI R 20/08, BStBl II 2010, 805) nicht zulässig.

15

Dem widersprach der Kläger. Die Leasingsonderzahlung habe sich wegen der vom Beklagten angenommenen voraussichtlichen Jahresfahrleistung von 40.000 km nicht auswirken können. Aufgrund dieser Grundlage sei der 12 Monatszeitraum unabhängig vom Kalenderjahr zu gewähren, da die Jahresfahrleistung von 40.000 km ebenfalls für den Zeitraum vom 20.12.2018 bis 20.12.2019 zur Berechnung herangezogen würde. Eine wesentliche Veränderung der Verhältnisse liege nicht vor.

16

Mit Einspruchsentscheidung vom 05.03.2021 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück.

17

Die Klage begründet der Kläger im Wesentlichen mit seinen im Rechtsbehelfsverfahren vorgetragenen Argumenten. Zudem führt er aus, dass, wenn er den Leasingvertrag erst am 01.01.2019 abgeschlossen

hätte und die Leasingzahlung erst 2019 erbracht hätte, der erhöhte Kilometersatz für 365 Tage anwendbar gewesen sei. Bei einer Anschaffung am 20.12.2018 sei der erhöhte Kilometersatz nur für 11 Tage anwendbar. Eine solche Ungleichbehandlung sei rechtswidrig.

18

Aus den Lohnsteuerrichtlinien sei nicht abzuleiten, dass der Kilometersatz nur bis zum Ende eines Kalender- bzw. Veranlagungsjahres anwendbar sei. Vielmehr werde die Berechnung ausdrücklich nur auf einen Zeitraum von 12 Monaten bezogen. Wenn sich die Berechnungsgrundlage auf einen Zeitraum von 12 Monaten erstrecke, weshalb sollte der daraus errechnete Kilometersatz dann nur für einen verbleibenden Rest -hier: von elf Tagen- zur Anwendung kommen.

19

Wäre die Berechnung auf den jeweiligen Veranlagungszeitraum begrenzt, hätte sich aber bereits für den Veranlagungszeitraum ein völlig anderer Kilometersatz errechnet, d.h. die 2018 tatsächlichen Gesamtkosten im Verhältnis zu den 2018 gefahrenen Gesamtkilometern. Sein Fahrtenbuch weise Gesamtkilometer vom 20.12.2018 bis 31.12.2018 in Höhe von 1.025 km auf. Kosten, die in 2018 angefallen seien, dürften sich geschätzt auf 20.000 EUR belaufen haben, so dass sich ein Kilometersatz von 19,50 EUR errechne. Nur auf diese Weise hätte sich die Leasingsonderzahlung nebst Einmalkosten steuerlich für ihn ausgewirkt. Der Richtliniengeber sehe einen 12-Monatszeitraum vor, für den der Kilometersatz zu errechnen sei, dann könne aber nicht der Zeitraum für den Ansatz dieses Kilometersatzes willkürlich gekürzt werden.

20

Der Beklagte unterstelle, dass sich genau zum 01.01.2019 die Verhältnisse wesentlich geändert hätten, obwohl die Leasingsonderzahlung unbestritten für einen mehrjährigen Zeitraum entrichtet worden sei.

21

Der von ihm auf einen Zeitraum von 12 Monaten ermittelte und errechnete Kilometersatz sei daher im Streitjahr auf die beruflich gefahrenen Kilometer anzuwenden.

22

Der Kläger beantragt sinngemäß,

den Einkommensteuerbescheid für 2019 vom 10.11.2020 und die Einspruchsentscheidung vom 05.03.2021 unter Berücksichtigung weiterer Werbungskosten in Höhe von 15.763 EUR zu ändern und die Einkommensteuer für 2019 entsprechend niedriger festzusetzen.

23

Der Beklagte beantragt,

Klageabweisung.

24

Die Beteiligten haben ihr Einverständnis erklärt, auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu verzichten.

25

Zur Ergänzung des Sachverhalts wird auf den gerichtlichen Hinweis vom 12.07.2021 Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

II.

26

Die Klage ist begründet.

27

Der vom Kläger für einen 12-Monatszeitraum ermittelte Kilometerwert ab dem 20.12.2018 in Höhe von 0,93 EUR gilt auch für das Streitjahr für die Dienstfahrten des Klägers, weil sich entgegen der Auffassung des Beklagten die Verhältnisse nicht wesentlich geändert haben.

28

1. Werbungskosten sind gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 a EStG in der Fassung des Streitjahres Aufwendungen des Arbeitnehmers für beruflich veranlasste Fahrten, die nicht Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte im Sinne des Absatzes 4 sowie keine Familienheimfahrten sind. Anstelle der tatsächlichen Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer durch die persönliche Benutzung eines Beförderungsmittels entstehen, können die Fahrtkosten mit den pauschalen Kilometersätzen angesetzt werden, die für das jeweils benutzte Beförderungsmittel (Fahrzeug) als höchste Wegstreckenentschädigung nach dem Bundesreisekostengesetz festgesetzt sind.

29

Gemäß R 9.5 Abs. 1 Sätze 1, 3, 4 und 5 LStR sowie dem dazugehörigen Hinweis 9.5 unter dem Stichwort „Einzelnachweis“ sind Fahrtkosten die tatsächlichen Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer durch die persönliche Benutzung eines Beförderungsmittels entstehen. Benutzt der Arbeitnehmer sein Fahrzeug, ist der Teilbetrag der jährlichen Gesamtkosten dieses Fahrzeugs anzusetzen, der dem Anteil der zu berücksichtigenden Fahrten an der Jahresfahrleistung entspricht. Der Arbeitnehmer kann auf Grund der für einen Zeitraum von zwölf Monaten ermittelten Gesamtkosten für das von ihm gestellte Fahrzeug einen Kilometersatz errechnen, der so lange angesetzt werden darf, bis sich die Verhältnisse wesentlich ändern, z. B. bis zum Ablauf des Abschreibungszeitraums oder bis zum Eintritt veränderter Leasingbelastungen. Abweichend von Satz 3 können die Fahrtkosten auch mit den pauschalen Kilometersätzen gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 2 EStG angesetzt werden. Bei einem geleaseten Fahrzeug gehört eine Leasingsonderzahlung zu den Gesamtkosten (vgl. BFH-Urteile vom 05.05.1994 VI R 100/93, BStBl II 1994, 643 und vom 15.04.2010 VI R 20/08, BStBl II 2010, 805).

30

Die Leasingsonderzahlung gehört in Höhe des auf Auswärtstätigkeiten entfallenden Nutzungsanteils grundsätzlich zu den sofort abziehbaren Werbungskosten (vgl. BFH-Urteil vom 05.05.1994 VI R 100/93, BStBl II 1994, 643). Dies scheidet jedoch aus, soweit der Arbeitnehmer während der Laufzeit des Leasingvertrags die Kraftfahrzeugkosten nach pauschalen Kilometersätzen als Werbungskosten geltend macht. Durch die Pauschalbetragsrechnung, die der BFH in ständiger Rechtsprechung als vertretbare Schätzung der Finanzverwaltung anerkannt hat, sind regelmäßig sämtliche mit dem Betrieb des Fahrzeugs verbundenen Aufwendungen abgegolten. Diese Abgeltungswirkung erfasst auch eine Leasingsonderzahlung. Der Werbungskostencharakter der Aufwendungen und damit die Möglichkeit ihrer Abziehbarkeit ergeben sich aus der beabsichtigten zukünftigen beruflichen Nutzung (vgl. BFH-Urteil vom 15.04.2010 VI R 20/08, BStBl II 2010, 805, m.w.N.).

31

2. Hiervon ausgehend hat der Kläger am Ende des Veranlagungsjahrs 2018 für einen 12-Monatszeitraum eine Kilometerpauschale anhand der Gesamtkosten für das Fahrzeug ... der Marke BMW ermittelt und die die in diesem Jahr bereits abgeflossene Leasingsonderzahlung für einen Leistungszeitraum 20.12.2018 bis 19.12.2021 sowie Zubehörkosten etc. zu 100 % gezahlt. Er hat aber dabei auch die künftigen erst 2019 zu zahlenden Leasinggebühren, Tankfüllungen, Kosten des Reifenwechsels, Kfz-Steuer, Versicherung bei den Gesamtkosten für die Ermittlung der tatsächlichen Kosten pro Kilometer angesetzt. Denn der Werbungskostencharakter der Aufwendungen und damit die Möglichkeit ihrer Abziehbarkeit ergeben sich aus der beabsichtigten zukünftigen beruflichen Nutzung des streitgegenständlichen PKW der Marke BMW. Ohne diesen Bezug hätte die berufliche Veranlassung nicht bejaht werden können. 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 (vgl. BFH-Urteil vom 15.04.2010 VI R 20/08, BStBl II 2010, 805, m.w.N.).

32

Im Streitjahr 2019 beansprucht der Kläger daher gemäß R 9.5 LStR zu recht weiterhin den Kilometersatz von 0,93 EUR unverändert für die von ihm beruflich zurückgelegten Kilometer, da sich die Verhältnisse gerade in Anbetracht der bereits entstandenen Aufwendungen unter Einbeziehung der künftigen Nutzung des BMW für Dienstfahrten nicht (wesentlich) geändert haben.

33

Die Leasingsonderzahlung deckt einen mehrjährigen Zeitraum ab und ist mit der Reisekostenpauschale abgegolten. Deshalb wird die Leasingsonderzahlung nur anteilig berücksichtigt, wenn und soweit Arbeitnehmer während der Laufzeit des Leasingvertrags in den Folgejahren für das Fahrzeug pauschale

Kilometersätze als Werbungskosten geltend machen (vgl. BFH-Urteil vom 15.04.2010 VI R 20/08, BStBl II 2010, 805).

34

3. Die Entscheidung ohne Betragsfestsetzung beruht auf § 100 Abs. 2 Sätze 2 und 3 FGO. Danach soll der Beklagte die festzusetzende Einkommensteuer für 2019 neu berechnen und dann das Ergebnis der Neuberechnung dem Kläger und dem Gericht mitteilen.

35

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

36

5. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und über den Vollstreckungsschutz folgt aus § 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung.