Downloaded from Blogs on 06.11.2026 15:52h

By PwC Deutschland | 17. Februar 2021

Keine uneingeschränkte Anwendung des Zu- und Abflussprinzips des § 11 EStG bei der sog. Kostendeckelung i.S.d. BMF-Schreibens vom 18. November 2009

Das Finanzgericht Schleswig-Holstein hat entschieden, dass im Rahmen der Anwendung der sog. Kostendeckelung bei einem zu mehr als 50 % betrieblich genutzten Pkw die für die Anschaffung des Fahrzeugs geleistete Leasingsonderzahlung auch bei einem Einnahme-Überschussrechner periodengerecht auf die Leasinglaufzeit zu verteilen ist.

Downloaded from Blogs on 06.11.2026 15:52h

Sachverhalt

Der Kläger betrieb in den Streitjahren eine Arztpraxis. Seinen Gewinn aus freiberuflicher Tätigkeit ermittelte er durch Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG).

Für seinen Betrieb hatte der Kläger ein Kfz geleast. Für diesen Pkw leistete er außerhalb des Streitzeitraums eine Leasingsonderzahlung in Höhe von 40 % des Kaufpreises. Das Fahrzeug diente in den Streitjahren unstreitig zu mehr als 50 v.H. betrieblichen Zwecken.

Da er ein Fahrtenbuch für die Streitjahre nicht führte, ermittelte er den privaten Nutzungsanteil nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG (1%-Regelung). Aufgrund der sogenannten „Kostendeckelung" begrenzte er die zu berücksichtigenden privaten Kraftfahrzeugnutzungen auf die tatsächlichen Gesamtkosten des Pkw. Die geleistete Leasingsonderzahlung fand dabei keinen Eingang in seine Ermittlung der Gesamtkosten.

Das Finanzamt stellte die Einkünfte aus selbständiger Arbeit zunächst erklärungsgemäß fest. Bei einer anschließenden Betriebsprüfung führte es sodann an, dass für die sogenannte Kostendeckelung auch die geleistete Leasingsonderzahlung anteilig über den Leasingzeitraum zu berücksichtigen sei und änderte entsprechend die Feststellungsbescheide der Streitjahre.

Den daraufhin vom Kläger gestellten Antrag auf abweichende Steuerfestsetzung gemäß § 163 AO lehnte das Finanzamt ab. Die Ansicht des Klägers, dass die fiktive Verteilung der Leasingsonderzahlung auf die Laufzeit des gesamten Leasingvertrages und die Nichtanwendung der Kostendeckelung auf die in den Streitjahren tatsächlich abgeflossenen Betriebsausgaben dem BMF-Schreiben vom 18. November 2009 (BStBl I 2009, 1326) widerspreche, teilte das Finanzamt nicht.

Richterliche Entscheidung

Das Finanzgericht Schleswig-Holstein entschied, dass der Kläger keinen Anspruch auf eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen gemäß § 163 Abgabenordnung (AO) habe.

Im Rahmen seiner Prüfung, ob sich das Finanzamt an die ermessenslenkende Verwaltungsvorschrift aus dem BMF-Schreiben vom 18. November 2009 (IV C 6-S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, 1326) gehalten habe und ob die Richtlinien selbst einer sachgerechten Ermessensausübung entsprächen, kam es zu dem Schluss, dass die Auslegung des Begriffs der Gesamtkosten durch die Finanzbehörde nicht zu beanstanden sei.

Aus dem offenen Wortlaut des BMF-Schreibens und dem fehlenden Gesetzesverweis lasse sich schließen, dass der Begriff der Gesamtkosten nicht als ein rein steuerrechtlicher Begriff zu verstehen sei, sondern darüber hinaus gehe und auch wirtschaftliche Aspekte berücksichtige. Es sei daher nicht zu beanstanden, wenn das Finanzamt eine Kostendeckelung nicht allein aufgrund eines schlichten Zahlenvergleichs vornehme, sondern nach dem Sinn und Zweck der Kostendeckelung auch außerhalb des Veranlagungszeitraums liegende Umstände, wie z.B. eine Leasingsonderzahlung zu Beginn oder Ende der Nutzungsdauer eines Kfz, für die Anwendbarkeit der Billigkeitsregelung als maßgeblich erachte.

Downloaded from Blogs on 06.11.2026 15:52h

Darüber hinaus würde die Kostendeckelung unter der vom Kläger begehrten Auslegung der Gesamtkosten den gesetzlich vorgesehenen Rahmen verlassen. Soweit sich die Billigkeitsmaßnahme unter der Prämisse, dass eine Entnahme eine Wertabgabe des Betriebes darstelle, die nicht höher sein könne als die für das jeweilige Kfz entstandenen Aufwendungen, auch unter der klaren gesetzlichen Methodik, den Entnahmewert der privaten KFZ-Nutzung entweder typisierend durch die 1%-Methode oder im Einzelfall konkret ermittelt durch Ansatz der tatsächlichen Kosten mit Nachweisen der privaten Nutzung durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch zu bestimmen, innerhalb des gesetzlich vorgesehenen Rahmens bewege, komme es bei der Auslegung des Gesamtkostenbegriffs im Sinne des Klägers zu einem Verstoß gegen den Grundsatz der Totalgewinngleichheit.

Im Hinblick auf die vom Kläger gewählte Gewinnermittlungsart ergäbe sich für ihn - anders als bei einem Steuerpflichtigen, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermittele - ein Steuersparmodell, welches allein den Einnahme-Überschussrechnern offenstünde. Die Bewertung eines Vorteils könne aber nicht von der Gewinnermittlungsart abhängig sein. Die Anwendung des Zu- und Abflussprinzips bei der Kostendeckelung hinsichtlich der Leasingsonderzahlung widersprächen dem Gleichheitsgrundsatz und dem Grundsatz der Gesamt- und Totalgewinngleichheit, welcher es verbiete, dass die Gewinnermittlungsarten zu unterschiedlichen Steuerbelastungen führten.

Fundstelle

Finanzgericht Schleswig-Holstein, Urteil vom 26. August 2020 (**5 K 194/18**), die Revision ist beim BFH unter dem Az. VIII R 26/20 anhängig; siehe den Newsletter **IV/2020-I/2021** des Finanzgerichts.

Schlagwörter

Einkommensteuerrecht, Einnahmen-Überschuss, Kostendeckelung, Zu- und Abflussprinzip