



Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht

## Newsletter IV/2020 - I/2021

Der Newsletter des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts informiert in kompakter und prägnanter Form über aktuelle Entscheidungen des Gerichts, über organisatorische Neuerungen und sonstige Veränderungen im Finanzgericht. Er erscheint vierteljährlich zum Quartalsende als RSS-Feed. Der Bezug ist kostenlos. Anmeldung und Abonnement des Newsletters können über die Homepage des Finanzgerichts ([http://www.schleswig-holstein.de/DE/Justiz/FG/fg\\_node.html](http://www.schleswig-holstein.de/DE/Justiz/FG/fg_node.html)) vorgenommen werden.

### I. Entscheidungen

#### Gewerbsteuerliche Behandlung von Mehrwegsteigen in Mehrwegsystemen

Der 1. Senat des Finanzgerichts hatte in dem Verfahren 1 K 55/16 darüber zu entscheiden, ob das von einem Großhandelsunternehmen für Obst und Gemüse, das die Produkte seiner Erzeugerorganisation vertreibt, für die Gebrauchsüberlassung sogenannter Mehrwegsteigen (Mehrwegbehältnisse für den Transport und Präsentation von Waren) gezahlte Entgelt der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG unterliegt. Die Klägerin belieferte unter anderem den Einzelhandel mit ihren Waren. Dabei wurden sogenannte Mehrwegsteigen genutzt, die im Rahmen eines umfassenden Mehrwegsystems der Klägerin gegen Entgelt zur Verfügung gestellt wurden. Die Mehrwegsteigen nutzte die Klägerin für die Verpackung der Waren und den Transport von den Erzeugern zu den jeweiligen Kunden des Einzelhandels. Dort wurden die Waren in den Mehrwegsteigen präsentiert. Im Streitjahr 2011 nutzte die Klägerin die Mehrwegsteigen von zwei unterschiedlichen Anbietern. Das Unternehmen H stellte dabei ein umfassendes Mehrweg- und (Rück-)Logistiksystem zur Verfügung. Die Steigen wurden

grundsätzlich direkt an die Erzeuger geliefert. Von dort wurden sie nach Befüllung mit den Waren durch die Klägerin selbst oder in deren Auftrag an den Einzelhandel verbracht. Das Unternehmen H betrieb sodann die gesamte Rücklogistik der Steigen (Abholung beim Einzelhandel und Verbringung - ggfls. über Zwischenlagerungen - in ihr Depot einschließlich Müllentsorgung, Reparatur, Sortierung und Reinigung der Steigen). Diese Leistungen wurden als sogenannte Systemleistungen bezeichnet. Das Unternehmen L stellte die Steigen dagegen für die Klägerin zur Abholung ab ihrem Depot bereit. Nach Befüllung durch die Erzeuger wurden sie dorthin von der Klägerin zurückgebracht. Die Auslieferung an die Einzelhandelsfilialen des Unternehmens L und die Rücklogistik der Steigen erfolgte von L in eigener Organisation.

Bei Art und Menge der Bestellung der jeweiligen Mehrwegsteigen orientierte sich die Klägerin eng an den jeweiligen Warenbestellungen des Einzelhandels und an deren strengen Vorgaben für die Art der - je nach Ware oder Warengruppe - zu nutzenden Mehrwegsteigen. Die Mehrwegsteigen waren in der Regel ein bis drei Tage bei der Klägerin im Umlauf. Einen längerfristigen Bestand an Mehrwegsteigen hielt die Klägerin nicht vor. Zwischen den Beteiligten war im Rahmen der Frage einer gewerbsteuerlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG vor allem umstritten, ob es sich - wie das Finanzamt angenommen hatte - im Falle (fiktiven) Eigentums an den Mehrwegsteigen um Anlagevermögen der Klägerin handelte und ob es sich bei den zwischen der Klägerin und ihren jeweiligen Vertragspartnern geschlossenen Verträgen um Mietverträge handelte oder ob die Verträge wesentliche mietvertragsfremde Elemente aufwiesen und diese im Vordergrund standen bzw. ein Vertrag eigener Art anzunehmen war.

Der 1. Senat des Finanzgerichts hat der Klage mit Urteil vom 30. Juni 2020 stattgegeben. Ausgehend von den Vorgaben der Rechtsprechung des BFH hat das Finanzgericht angenommen, dass sich die von der Klägerin genutzten Mehrwegsteigen unter Berücksichtigung des Geschäftsgegenstands des Unternehmens und der betrieblichen Verhältnisse bei unterstelltem (fiktiven) Eigentum nicht als Anlagevermögen, sondern als Umlaufvermögen darstellen. Bereits aus diesem Grunde schied eine gewerbsteuerliche Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG aus.

Die schwierige Abgrenzungsproblematik in diesem Fall bestand darin, dass die Mehrwegsteigen einerseits eine Transportfunktion aufwiesen, indem sie von der Klägerin für den Transport von den jeweiligen Erzeugern zum Einzelhandel genutzt wurden, andererseits aber die Nutzung Teil eines umfassenden Mehrwegsystems war, bei denen die Mehrwegsteigen auch der Verpackung der Waren und der Präsentation beim Einzelhandel dienten und die Klägerin sich bei der Bestellung der Mehrwegsteigen eng an den

strikten Vorgaben des Einzelhandels hinsichtlich der Art der zu nutzenden Mehrwegsteigen ausrichtete und hinsichtlich der Menge jeweils an dem aktuellen Warenbedarf des Einzelhandels orientierte. Entscheidend war schließlich für das Finanzgericht, dass die Mehrwegsteigen nach den betrieblichen Verhältnissen nicht vorrangig als „Produktionsmittel“ für den Handel mit Obst und Gemüse bestimmt waren, sondern sie vielmehr eng mit der gehandelten Ware der Klägerin, die unstreitig Umlaufvermögen darstellt, verknüpft waren und sich mit deren Ablieferung beim Einzelhandel verbrauchten. Maßgebend war hier, dass die Klägerin sich sowohl hinsichtlich der Menge als auch der Art der jeweils genutzten Mehrwegsteigen eng an dem Bedarf und den Vorgaben des Einzelhandels orientierte. Durch die strikten Vorgaben des Einzelhandels hinsichtlich der Art der zu benutzenden Steigen könne man das von der Klägerin gehandelte Produkt auch als „Lieferung von Obst und Gemüse in der vom Einzelhandel vorgegebenen Verpackungsform (Mehrwegsteigen)“ ansehen. Darüber hinaus müsse berücksichtigt werden, dass die Mehrwegsteigen Teil eines umfassenden Mehrwegsystems seien und die Klägerin - würde sie dauerhaft Eigentum an den Mehrwegsteigen erwerben - auch ein umfassendes logistisches Konzept zur Rückführung, Lagerung und Reinigung der Mehrwegsteigen entwickeln müsste, was jedoch auch angesichts der räumlich weit verzweigten Belieferungsgebiete wirtschaftlich nicht sinnvoll wäre. Insofern sei die hier streitige Konstellation eher mit der im BFH-Urteil vom 25. Juli 2019 III R 22/16 zur Anmietung von Hotelzimmern und -einrichtungen für Pauschalreisen eines Reiseveranstalters sowie mit der Entscheidung des BFH vom 25. Oktober 2016 I R 57/15, zu einer Messe-Durchführungsgesellschaft zu vergleichen.

Darüber hinaus handele es sich nach Auffassung des Senats bei den an die Firma H gezahlten Nutzungsentgelten auch nicht um Mietzinsen im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG, da in diesem Fall ein Vertrag eigener Art vorliege. Zwar überlasse die Firma H der Klägerin Mehrwegsteigen zum Gebrauch und diese zahle unter anderem hierfür ein Entgelt. Darin erschöpfe sich jedoch nicht die Hauptpflicht dieses Vertrages. Vielmehr stelle der Vertragspartner der Klägerin ein umfassendes Mehrweg- und Logistiksystem zur Verfügung, so dass zu den vom Vertragspartner geschuldeten Leistungen im Regelfall auch der Transport der Leersteigen zum Erzeuger und insbesondere die gesamte Rücklogistik gehörten. Der Vertrag enthalte daher auch Elemente von Transport-, Werk- und Dienstvertrag. Dies stellten wesentliche miet- bzw. pachtfremde Elemente dar. Die Leistung seien so eng miteinander verbunden und verschmolzen, dass ein Vertrag eigener Art entstehe, jeweils trennbare Hauptleistungspflichten seien nicht vorhanden. Das

Mietvertragsselement gebe im Rahmen des Bündels verschiedener vertraglicher Leistungen insoweit dem Vertrag nicht das Gepräge.

Der Senat hat die Revision zugelassen. Das Revisionsverfahren ist unter dem Aktenzeichen III R 56/20 beim BFH anhängig.

### **Höhe der vGA bei Nichtverzinsung eines Gesellschafterverrechnungskontos**

In seinem Urteil vom 28. Mai 2020 (Aktenzeichen 1 K 67/17) hat der 1. Senat des Finanzgerichts entschieden, dass in den Fällen, in denen eine Gesellschaft, die selbst keine Kredite aufgenommen hat, ihrem Gesellschafter ein nicht angemessen verzinstes Darlehen - im Streitfall über ein Gesellschafterverrechnungskonto gebuchte, an den Gesellschafter ausgereichte oder für diesen verauslagte Beträge - gewährt, der im Einzelfall als angemessen anzusehende Zinssatz (im Sinne einer verhinderten Vermögensmehrung) innerhalb einer Marge zu schätzen ist, deren Untergrenze die banküblichen Habenzinsen und deren Obergrenze die banküblichen Sollzinsen bilden.

Damit vermochte das Finanzgericht der Argumentation der klagenden Gesellschaft nicht zu folgen, die geltend gemacht hatte, dass es ihr angesichts des allgemein niedrigen Zinsniveaus nicht möglich gewesen wäre, das Kapital anderweitig ertragbringend anzulegen, so dass auch angesichts der zinslosen Überlassung der Mittel an den Gesellschafter nicht von entgangenen Einnahmen ausgegangen werden könne.

Das Finanzgericht stellt in seinem Urteil zunächst klar, dass die Nichtverzinsung von Forderungen einer Kapitalgesellschaft gegenüber ihrem (beherrschenden) Gesellschafter dem Grunde nach eine vGA in Gestalt einer verhinderten Vermögensmehrung auf der Ebene der Gesellschaft darstelle (was die Klägerin, bezogen auf den konkreten Fall, ebenfalls bestritten hatte). Da die Klägerin im Entscheidungsfall die Mittel, die sie an/für ihren Gesellschafter ausgereicht hatte, nicht refinanziert habe, bestimme sich die vGA der Höhe nach danach, welche Zinsen die Klägerin hätte erzielen können, wenn sie die Mittel auf der Grundlage eines hypothetischen Kreditverhältnisses an/für einen fremden Dritten ausgereicht hätte. Der hypothetische Zinssatz sei regelmäßig anhand einer Schätzung zu ermitteln, weil es - wie auch im vorliegenden Fall - an geeigneten vergleichbaren Geschäften fehle, die eine Bestimmung des (Fremd-)Vergleichszinssatzes ermöglichen. Ausgangspunkt dieser Schätzung seien die - ggf. jeweils im Wege einer Bandbreitenbetrachtung zu ermittelnden - banküblichen Habenzinsen als Untergrenze

und die banküblichen Sollzinsen als Obergrenze der verhinderten Vermögensmehrung. Fehle es auch insoweit an geeigneten Vergleichsdaten, dann könne auf die statistischen Werte der Bundesbank zurückgegriffen werden. Seien Unter- und Obergrenze des zu findenden Zinssatzes bestimmt, so sei der im konkreten Einzelfall anzusetzende Zinssatz im Rahmen der sich ergebenden Marge zu finden. Der Ansatz der Sollzinsen als maßgeblicher (Fremdvergleichs-)Zinssatz sei in der Regel allerdings jedenfalls dann nicht gerechtfertigt, wenn die Gesellschaft keine Bankgeschäfte betreibe und deshalb auch nicht den damit verbundenen Aufwand habe. Allein darauf abzustellen, in welcher Höhe die Gesellschaft auf die Erzielung möglicher Guthabenzinsen verzichtet habe, komme nicht in Betracht. Vielmehr sei im Rahmen der gefundenen Marge wiederum eine Schätzung erforderlich, bei der dem - ebenfalls für den konkreten Einzelfall zu bestimmenden - Risiko, dass das Darlehen nicht zurückgezahlt werden könne, besondere Bedeutung zukomme. Seien keine anderen Anhaltspunkte für diese Schätzung erkennbar, dann sei es nicht zu beanstanden, wenn von dem Erfahrungssatz ausgegangen werde, dass sich private Darlehensgeber und -nehmer die bankübliche Marge zwischen Soll- und Habenzinsen teilten.

Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt. Das Verfahren wird beim BFH unter dem Aktenzeichen I R 27/20 geführt.

### **Berücksichtigung eines Übernahmeverlustes nach § 4 Abs. 6 Satz 6, 2. Alt. UmwStG**

In einem weiteren Urteil vom 28. Mai 2020 (Aktenzeichen 1 K 148/18) hatte der 1. Senat des Finanzgerichts sich mit diversen Fragen im Zusammenhang mit der (Nicht-)Berücksichtigung von Übernahmeverlusten i.S.d. § 4 Abs. 6 Satz 6, 2. Alt. UmwStG zu befassen, die bei der Verschmelzung einer GmbH auf das Einzelunternehmen des Klägers entstanden waren.

In seiner Entscheidung stellt der 1. Senat zunächst klar, dass § 4 Abs. 6 Satz 6, 2. Alt. UmwStG sich auf sämtliche Anteile beziehe, die an der Übernahmeergebnisermittlung teilnähmen. Die Norm sei daher unabhängig davon anwendbar, ob die Anteile an der Kapitalgesellschaft im Privat- oder im Betriebsvermögen gehalten würden. Anschließend legt der Senat dar, dass ein Anteilserwerb vor dem steuerlichen Übertragungstichtag

auch dann vorliege, wenn der maßgebliche Abtretungsvertrag kalendarisch erst im Zeitraum zwischen dem steuerlichen Übertragungstichtag und dem Abschluss des Verschmelzungsvertrages geschlossen werde. Denn insofern sei § 5 Abs. 1 UmwStG zu beachten, dem zufolge der Gewinn des übernehmenden Rechtsträgers auch dann so zu ermitteln sei, als hätte er die Anteile an der übertragenden KapG am steuerlichen Übertragungstichtag angeschafft, wenn die Anschaffung tatsächlich erst nach diesem Stichtag erfolgt sei. Da für die Berechnung der Fünfjahresfrist die §§ 187 Abs. 1 und 188 Abs. 2 BGB entsprechend gälten, rechne der Übertragungstichtag als Endtermin für die Frist mit.

Schließlich werde eine - von den Klägern im Streitfall für erforderlich gehaltene - einschränkende Auslegung des § 4 Abs. 6 Satz 6, 2. Alt. UmwStG weder dem Sinn und Zweck der Vorschrift gerecht, noch sei sie im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG verfassungsrechtlich geboten. Selbst wenn § 4 Abs. 6 Satz 6, 2. Alt. UmwStG in verschiedenen Bereichen (vgl. die sog. „Erwerberfälle“) überschießende Tendenzen aufweise, so sei zu berücksichtigen, dass solche angesichts der vielgestaltigen denkbaren Gestaltungen der Lebenssachverhalte, die zur Entstehung eines Übernahmeergebnisses gem. § 4 UmwStG führen könnten, wenn überhaupt, dann nur durch sehr komplizierte und kaum handhabbare gesetzliche Regelungen vermieden werden könnten. Die überschießenden Tendenzen seien daher im Vereinfachungsinteresse hinzunehmen, zumal der Steuerpflichtige regelmäßig die Möglichkeit habe, durch Gestaltung des verwirklichten Lebenssachverhalts eine Wahl zwischen verschiedenen Belastungsalternativen zu treffen. Der Gesetzgeber habe daher die Grenzen der ihm eröffneten Typisierungsbefugnis nicht überschritten.

Nachdem die vom 1. Senat zugelassene Revision eingelegt worden ist, ist das Verfahren unter dem Aktenzeichen III R 37/20 beim BFH anhängig.

### **"Rentenbeginn" i.S.d. § 22 EStG ist das Jahr der tatsächlichen Bewilligung**

Mit Urteil vom 2. September 2020 (2 K 159/19) hat der 2. Senat des Finanzgerichts entschieden, dass "Rentenbeginn" i.S.d. § 22 EStG auch dann das Jahr der tatsächlichen Bewilligung ist, wenn der bereits früher bestehende Rentenanspruch satzungsgemäß auf Antrag des Rentenberechtigten hinausgeschoben wird.

Der Kläger im Entscheidungsfall ist selbständiger Rechtsanwalt, der aufgrund seiner Beiträge zum Versorgungswerk der Rechtsanwälte einen Rentenanspruch erworben hatte. Nach der Satzung des Versorgungswerks bestand dieser Anspruch mit Vollendung des 65. Lebensjahres. Allerdings konnte die Rentenzahlung auf Antrag des Berechtigten bis zu drei Jahre hinausgeschoben werden, mit der Folge einer Erhöhung der Rente. Hier von hatte der Kläger jeweils dreimal für die Dauer eines Jahres Gebrauch gemacht. Das Finanzamt legte bei der Besteuerung der Rente als „Jahr des Rentenbeginns“ im Sinne der Tabelle des § 22 EStG das Alter des Klägers bei tatsächlicher erstmaliger Zahlung zugrunde. Dem Begehren des Klägers, als „Jahr des Rentenbeginns“ das in der Satzung grundsätzlich als Rentenbeginn festgelegte Jahr der Vollendung des 65. Lebensjahres anzusetzen, folgte der Senat nicht.

Die zugelassene Revision ist beim BFH unter dem Aktenzeichen X R 29/20 anhängig.

**Persönlich haftende Gesellschafter (Komplementäre) einer KGaA sind wie Mitunternehmer zu behandeln; ihre Einkünfte werden - einschließlich anteiliger steuerfreier oder steuerbegünstigter Betriebseinnahmen sowie nicht abziehbarer Betriebsausgaben - transparent an der Wurzel abgespalten.**

Mit Urteil vom 26. August 2020 hat der 5. Senat des Finanzgerichts entschieden, dass die Komplementäre einer KGaA wie Mitunternehmer zu behandeln sind.

Die Kläger waren zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Eheleute. Der Kläger war im Streitjahr persönlich haftender Gesellschafter (phG) einer KGaA. Neben dem Kläger gab es zwei weitere phG. Die KGaA berechnete im Veranlagungszeitraum 2003 ihren Gewinn unter Einbeziehung steuerfreier Einnahmen aus einer Investitionszulage sowie anrechenbarer Steuern gemäß einer Steuerbescheinigung.

Das für die KGaA zuständige Finanzamt lehnte die Durchführung einer gesonderten und einheitlichen Feststellung gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a AO für die Einkünfte der KGaA und der Komplementäre für das Jahr 2003 ab. Der Bescheid erwuchs in Bestandskraft.

Im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 erklärten die Kläger u.a. Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer der KGaA. Bei der Berechnung dieser Einkünfte berücksichtigten die Kläger den auf ihn entfallenden Anteil der

im Gewinn der KGaA enthaltenen steuerfreien Investitionszulage und anteiligen anrechenbaren Steuern. Das Finanzamt folgte der Erklärung nicht und erhöhte den erklärten Gewinn des Klägers aus der Beteiligung als Komplementär der KGaA um die (bei der Ermittlung des Gewinns) abgezogene anteilige Investitionszulage und der anrechenbaren Steuern, weil die nicht steuerbaren Erträge aus der Investitionszulage und die anrechenbaren Steuern bereits bei der KGaA berücksichtigt worden seien. Der negative Feststellungsbescheid entfalte als Grundlagenbescheid eine entsprechende Bindungswirkung für den in Streit stehenden Einkommensteuerbescheid. Das für den Erlass des Folgebescheids zuständige Finanzamt habe nunmehr die entsprechenden Folgerungen zu ziehen. Eine Änderung des Einkommensteuerbescheids komme nicht in Betracht. Für die Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter und deren Sondervergütungen gelte § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG. Dabei sei umstritten, welche Einkünfte des Komplementärs § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG unterlägen. Die Diskussion bestimmten das sogenannte „intransparente“ sowie das „transparente“ Konzept. Das Finanzamt legte der Besteuerung die intransparente Sichtweise zugrunde, wonach der ermittelte Gewinnanteil des Komplementärs ungemildert als gewerbliche Einkünfte zu versteuern ist und Steuerbefreiungen nicht auf den persönlich haftenden Gesellschafter durchschlagen.

Das Finanzgericht folgte mit seiner Entscheidung hingegen der Rechtsprechung des BFH und ging von einer transparenten Besteuerung der pHG einer KGaA aus. Steuerrechtlich werde die Einkommensbesteuerung des pHG transparent „an der Wurzel“ von der Körperschaftbesteuerung der KGaA abgespalten und uneingeschränkt gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG dem gewerblichen Betrieb zugewiesen. Eine Umqualifikation von Dividendeneinkünften in solche aus Gewerbebetrieb finde nicht statt. Damit würden die Unterschiedsbeträge nach § 60 Abs. 2 EStDV, die nicht abziehbaren Betriebsausgaben und die steuerfreien Einnahmen anteilig auf die Gesellschaft und die Komplementäre entfallen. Folglich seien die anteilig auf den Kläger gemäß seiner Beteiligung als pHG der KGaA entfallende steuerfreie Investitionszulage sowie die anteilig anrechenbaren Steuern diesem unmittelbar im Rahmen seiner Einkommensbesteuerung bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb über § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG zuzuweisen und steuerrechtlich zu berücksichtigen.

Nach Auffassung des Senates werde eine intransparente Sichtweise der besonderen Gesellschaftsform der KGaA nicht gerecht. Bei intransparenter Betrachtung würde der pHG mit den Kommanditaktionären faktisch gleichgestellt. Hinsichtlich dieser beiden Gruppen bestünden jedoch wesentliche Unterschiede in Bezug auf ihr Rechtsverhältnis



zur KGaA. Die Kommanditaktionäre fungierten letztlich nur als Kapitalgeber. Für ihre Einlage erhielten sie eine reine Kapitalverzinsung und nahmen weder unmittelbar an den Verlusten der Gesellschaft teil, noch hafteten sie für deren Verbindlichkeiten. Die pHG hingegen seien „geborene“ Geschäftsführungsorgane und hätten eine starke, im wesentlichen unabhängige Stellung. Als Geschäftsführungs- und Vertretungsorgan der KGaA nach § 278 Abs. 2 AktG i.V.m. §§ 161 Abs. 2, 114 ff., 125 ff. HGB übten sie wesentlichen Einfluss auf die Tätigkeit der Gesellschaft aus und entfalteten hierdurch eine besondere Unternehmerinitiative. Die Einordnung des pHG einer KGaA als Mitunternehmer er-scheine auch deshalb gerechtfertigt, weil bereits der atypisch stille Gesellschafter, der regelmäßig eine deutlich geringere Mitunternehmerinitiative entfalte, bei entsprechendem Mitunternehmerrisiko als Mitunternehmer angesehen werde.

Das Urteil ist rechtskräftig.

**Keine uneingeschränkte Anwendung des Zu- und Abflussprinzips des § 11 EStG bei der sog. Kostendeckelung i.S.d. BMF-Schreibens vom 18. November 2009 (BStBI I 2009, 1326)**

Mit Urteil vom 26. August 2020 hat der 5. Senat des Finanzgerichts 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.

Der Kläger betrieb in den Streitjahren eine Arztpraxis. Seinen Gewinn aus freiberuflicher Tätigkeit ermittelte er durch Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 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 diene 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. Der Beklagte stellte die Ein-

künfte aus selbständiger Arbeit zunächst erklärungsgemäß fest. Bei einer anschließenden Betriebsprüfung führte er 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.

Das Finanzgericht entschied, dass der Kläger keinen Anspruch auf eine abweichende Steuerfestsetzung aus Billigkeitsgründen gemäß § 163 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.

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 Totalgewinnlichkeit. 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-Überschussrechtern 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 Totalgewinnlichkeit, welcher es verbiete, dass die Gewinnermittlungsarten zu unterschiedlichen Steuerbelastungen führten.

Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt. Das Verfahren ist beim BFH unter dem Aktenzeichen VIII R 26/20 anhängig.

## **II. Finanzgericht intern**

Das Präsidium des Finanzgerichts hat im Dezember 2020 die Geschäftsverteilung für das Jahr 2021 beschlossen. Um auch in Zukunft eine gleichmäßige Belastung aller Senate zu gewährleisten, sind ab dem 1. Januar 2021 die Zuständigkeiten im allgemeinen Arbeitsgebiet, betreffend die Finanzämter Flensburg und Eckernförde-Schleswig, geändert worden.

## **Hinweise im Zusammenhang mit der Ausbreitung des neuen Coronavirus SARS-CoV-2**

Beim Schleswig-Holsteinischen Finanzgericht finden grundsätzlich auch weiterhin Gerichtstermine statt. Die Entscheidung, ob in einem konkreten Verfahren ein Termin anberaumt, aufgehoben oder verlegt wird, treffen die Richterinnen und Richter im Rahmen ihrer richterlichen Unabhängigkeit. Sowohl Richterinnen und Richter als auch Geschäftsstellen sind bemüht, mit einer abgestimmten Terminierung das Personenaufkommen in den Sitzungsräumen und dem Wartebereich so weit wie möglich zu entzerren. Bei weiteren Fragen nehmen Sie bitte mit der zuständigen Geschäftsstelle Kontakt auf.

Der Zugang zum Finanzgericht unterliegt auch weiterhin Beschränkungen, um eine Ausbreitung des Coronavirus SARS-CoV-2 möglichst zu verhindern. Weitere Einzelheiten

entnehmen Sie bitte Ihrer Ladung bzw. der Internetseite des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts.

**Wir wünschen Ihnen insbesondere ein gesundes Jahr 2021 und hoffen, dass Sie uns auch weiterhin als Leserinnen und Leser gewogen bleiben.**

**Impressum**

Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht  
Pressesprecher RiFG Karsten Göllner  
Telefon: 0431 988-3835  
Fax: 0431 988-3846  
Postanschrift: Beserallee 39-41, 24105 Kiel  
[Karsten.Goellner@fg-kiel.landsh.de](mailto:Karsten.Goellner@fg-kiel.landsh.de)