Unangemessener Repräsentationsaufwand eines Freiberuflers – Ferrari Spider

1. **Ob ein unangemessener betrieblicher Repräsentationsaufwand i. S. des § 4 V 1 Nr. 7 EStG bei Beschaffung und Unterhaltung eines Sportwagens durch einen Freiberufler vorliegt, ist danach zu beurteilen, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer – ungeachtet seiner Freiheit, den Umfang seiner Erwerbsaufwendungen selbst bestimmen zu dürfen – angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten die Aufwendungen ebenfalls auf sich genommen haben würde (im Anschluss an BFH, Urt. v. 27.02.1985 – I R 20/82, BFHE 143, 440, BStBl. II 1985, 458).**

2. **Ist der Aufwand i. S. von § 4 V 1 Nr. 7 EStG unangemessen, ist Maßstab für die dem Gericht obliegende Feststellung des angemessenen Teils der Betriebsausgaben die Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Unternehmers in derselben Situation des Steuerpflichtigen.**

BFH, Urteil vom 29.04.2014 – VIII R 20/12

Sachverhalt: Die Beteiligten streiten darüber, ob Aufwendungen für einen Sportwagen (Ferrari Spider) als Betriebsausgaben eines selbstständig tätigen Tierarztes einkommensteuerrechtlich abziehbar sind.

Die Kläger sind Eheleute und wurden in den Streitjahren zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger betreibt eine Tierarztpraxis für Kleintiere und erzielte hieraus in den Streitjahren Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit (bei Umsätzen von rund 800.000 €) von rund 350.000 € (2005), 209.000 € (2006) und 318.000 € (2007).

Als betriebliches Fahrzeug hielt der Kläger in allen Streitjahren einen VW Multivan, dessen privater Nutzungsanteil nach der 1 %-Regelung angesetzt wurde. Bis Oktober 2005 fuhr er zusätzlich einen Porsche Boxter S, den er ebenfalls als Betriebsvermögen behandelte.

Ab Oktober 2005 leaste der Kläger als Ersatz für den Porsche einen Ferrari Spider. Die Mietsonderzahlung für das Fahrzeug betrug im Oktober 2005 15.000 € zzgl. USt. Vereinbart wurden weitere 36 monatliche Leasingraten ab Dezember 2005 von jeweils 1.961,66 € zzgl. USt. Für das Fahrzeug führte der Kläger seit Nutzungsbeginn ein Fahrtenbuch. Danach betrug die Gesamtfahrleistung im Jahr 2005 550 Kilometer; eine Strecke von 104 Kilometern diente dem Besuch einer Kollegin wegen eines Narkosegeräts, die übrigen Fahrten dienten der Unterhaltung des Fahrzeugs (Überführung, Tanken und Reifenwechsel). 2006 fuhr der Kläger mit dem Ferrari Spider insgesamt 3.794 Kilometer, wobei 3.456 Kilometer auf neun Fahrten zu weiter entfernten Fortbildungsveranstaltungen entfielen. Weitere betriebliche Fahrten unternahm der Kläger nicht. 2007 betrug die Gesamtfahrleistung 2.387 Kilometer; davon waren Fahrten im Umfang von 2.113 Kilometern betrieblich veranlasst (fünfmal zu Fortbildungsveranstaltungen und zu einem Gerichtstermin).

Der Kläger ermittelte für das Fahrzeug Gesamtkosten im Jahr 2005 in Höhe von 28.290,32 €, im Jahr 2006 in Höhe von 35.977,15 € sowie im Jahr 2007 in Höhe von 33.714,41 €. Den Privatanteil ermittelte er durch Fahrtenbuch und machte den betrieblichen Anteil in den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre als Betriebsausgabe geltend.

Der Beklagte – das Finanzamt – zog hingegen unter Berufung auf § 4 V 1 Nr. 7 EStG für die betrieblichen Fahrten nur pauschal einen Euro je Kilometer ab (für 2005 insgesamt 104 €, für 2006 und 2007 aufgrund der geschätzten betrieblich gefahrenen Kilometer – ohne Vorlage des vollständigen Fahrtenbuchs im Original – je 2.000 €).

Gegen die auf dieser Grundlage ergangenen Einkommensteuerbescheide legte der Kläger Einspruch ein, den das Finanzamt als unbegründet zurückwies. Der daraufhin erhobenen Klage gab das Finanzgericht nur insoweit statt, als es den angemessenen Teil der Fahrzeugkosten von einem Euro auf zwei Euro pro Kilometer erhöhte. Im Übrigen wies es die Klage mit der Begründung ab, der Ferrari Spider gehöre weder zum notwendigen noch zum gewillkürten Betriebsvermögen des Klägers, sondern zu dessen notwendigem Privatvermögen. Als Betriebsausgaben könnten die Kosten für die betrieblichen Fahrten mit dem Ferrari Spider gemäß § 4 V 1 Nr. 7 EStG nur im angemessenen Umfang berücksichtigt werden. Dabei seien die Kosten für aufwändigere Modelle gängiger Marken der Oberklasse (BMW und Mercedes-Benz) zum Vergleich heranzuziehen. Auf dieser Grundlage sei ein Betrag von zwei Euro je gefahrenem Kilometer im Streitfall angemessen.

Die Revision der Kläger hatte keinen Erfolg.

Aus den Gründen: II. Die Revision ist unbegründet und deshalb nach § 126 II FGO zurückzuweisen.

Das angefochtene Urteil verletzt zwar Bundesrecht, soweit es den Ferrari Spider nicht dem Betriebsvermögen, sondern dem notwendigen Privatvermögen des Klägers zugerechnet hat (nachfolgend unter II 1), erweist sich aber aus anderen Gründen i. S. des § 126 IV FGO als rechtmäßig (nachfolgend unter II 2).

1. Zu Unrecht hat das Finanzgericht den Ferrari Spider nicht dem (notwendigen oder gewillkürten) Betriebsvermögen zugeordnet.

Ein geleastes Fahrzeug kann zum Betriebsvermögen des Leasingnehmers gehören, wenn die vereinbarte Grundmietzeit wie hier 36 Monate beträgt oder wenn es zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird (vgl. BFH, Urt. v. 02.03.2006 – IV R 36/04, BFH/NV 2006, 1277, unter Bezugnahme auf BFH, Urt. v. 26.01.1970 – IV R 144/66, BFHE 97, 466 = BStBl. II 1970, 264; Urt. v. 24.11.1994 – IV R 25/94, BFHE 176, 379 = BStBl. II 1995, 318; Schreiben des BMF v. 19.04.1971 – IV B/2 -S 2170- 31/71, BStBl. I 1971, 264 [zu III 1b und 2b] – „Leasingerlass“).

Sind Kfz-Kosten durch betriebliche Anlässe – wie im Streitfall anhand des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs nachgewiesen – entstanden, so kann die gegebenenfalls nach § 4 V 1 Nr. 7 EStG festzustellende Unangemessenheit der Aufwendungen nicht die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen i. S. des § 4 IV EStG infrage stellen. Vielmehr ist die Abziehbarkeit unangemessener (betrieblicher) Aufwendungen allein durch die in § 4 V EStG geregelten Abzugsverbote oder -beschränkungen begrenzt. Denn selbst dann, wenn die Zuführung eines Pkw zum Betriebsvermögen eines Unternehmers wegen seiner Eigenschaft als reines Liebhaberfahrzeug nicht als betrieblich veranlasst anzusehen sein sollte (vgl. *Söhn,* in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rn. E 1200 „Kraftfahrzeugkosten“), schließt dies nach der BFH-Rechtsprechung nicht aus, dass einzelne Fahrten mit diesem Fahrzeug als betrieblich veranlasst anzusehen sind (BFH, Beschl. v. 05.02.2007 – IV B 73/05, BFH/NV 2007, 1106).

2. Die angefochtene Entscheidung stellt sich indessen aus anderen Gründen als richtig dar (§ 126 IV FGO).

a) Im Ergebnis zutreffend ist das Finanzgericht davon ausgegangen, dass unabhängig von der Zugehörigkeit des Fahrzeugs zum Betriebsvermögen der betrieblich veranlasste Teil der Pkw-Kosten als Betriebsausgabe abziehbar ist (vgl. BFH, Urt. v. 29.04.2008 – VIII R 67/06, BFH/NV 2008, 1662; FG Münster, Urt. v. 29.04.2011 – 4 K 4855/08 E, EFG 2011, 2083).

b) Zu Recht hat das Finanzgericht den Betriebsausgabenabzug gemäß § 4 V 1 Nr. 7 EStG begrenzt. Danach sind als Betriebsausgabe nicht abziehbar andere als die in den (im Streitfall nicht betroffenen) Nummern 1 bis 6 und 6b bezeichneten Aufwendungen, die „die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind“.

aa) Aufwendungen berühren nach der BFH-Rechtsprechung die Lebensführung im Sinne der Vorschrift, wenn sie durch die persönlichen Motive des Steuerpflichtigen mitveranlasst sind, ohne dass deshalb die betriebliche Veranlassung zu verneinen ist und ohne dass es einer teilweisen privaten Nutzung des betreffenden Wirtschaftsguts bedarf. Dies gilt auch für die Beschaffung ausschließlich betrieblich genutzter Pkw (BFH, Urt. v. 13.11.1987 – III R 227/83, BFH/NV 1988, 356 m. w. Nachw.; Beschl. v. 04.06.2009 – IV B 53/08, juris; vgl. auch zu Luxusfahrzeugen BFH, Beschl. v. 19.03.2002 – IV B 50/00, BFH/NV 2002, 1145; kritisch dazu *Stapperfend,* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG – KStG, § 4 EStG Rn. 1621; Blümich/*Wied,* EStG – KStG – GewStG, § 4 EStG Rn. 870). Denn auch insoweit kann das Ziel der Vorschrift betroffen sein, unangemessenen betrieblichen Repräsentationsaufwand nicht gewinnmindernd bei der Festsetzung der Einkommensteuer zu berücksichtigen (vgl. BFH, Urt. v. 02.02.1979 – III R 50-51/78, BFHE 127, 297 = BStBl. II 1979, 387; Urt. v. 02.02.1979 – III R 89/78, BFHE 130, 100 = BStBl. II 1980, 340).

bb) Ob ein solcher unangemessener betrieblicher Repräsentationsaufwand im Sinne der Vorschrift – wie hier bei Beschaffung und Unterhaltung eines Ferrari Spider durch einen selbständigen Tierarzt – vorliegt, ist nach der Rechtsprechung des BFH danach zu beurteilen, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer – ungeachtet seiner Freiheit, den Umfang seiner Erwerbsaufwendungen selbst bestimmen zu dürfen – angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten die Aufwendungen ebenfalls auf sich genommen haben würde (BFH, Urt. v. 27.02.1985 – I R 20/82, BFHE 143, 440 = BStBl. II 1985, 458).

(1) Danach sind bei der Angemessenheitsprüfung alle Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen. Neben der Größe des Unternehmens, der Höhe des längerfristigen Umsatzes und des Gewinns sind vor allem die Bedeutung des Repräsentationsaufwands für den Geschäftserfolg nach der Art der ausgeübten Tätigkeit und seine Üblichkeit in vergleichbaren Betrieben als Beurteilungskriterien heranzuziehen. Es kann auch entscheidungserheblich sein, ob es einen objektiven Grund für den angeblichen Mehraufwand gibt. Unter diesem Gesichtspunkt kann von Bedeutung sein, ob der Aufwand durch ein günstiges „Gegengeschäft ausgelöst wurde, das ohne entsprechende Koppelung nicht zustande gekommen wäre“ (BFH, Urt. v. 20.08.1986 – I R 29/85, BFHE 147, 525 = BStBl. II 1987, 108).

Schließlich ist auch zu beachten, wie weit die private Lebenssphäre des Steuerpflichtigen berührt wird (vgl. BFH, Beschl. v. 04.06.2009 – IV B 53/08, juris; im Anschluss an BFH, Urt. v. 08.10.1987 – IV R 5/85, BFHE 150, 558 = BStBl. II 1987, 853; Urt. v. 13.11.1987 – III R 227/83, BFH/NV 1988, 356; Urt. v. 23.11.1988 – I R 149/84, BFH/NV 1989, 362).

(2) Danach ist die Anschaffung eines teueren und schnellen Wagens nicht stets „unangemessen“ i. S. des § 4 V 1 Nr. 7 EStG, wenn die Benutzung eines repräsentativen Wagens für den Geschäftserfolg keine Bedeutung hat. Vielmehr ist die Bedeutung des Repräsentationsaufwands nur eine von mehreren Tatsachen, die im Einzelfall zu würdigen und gegeneinander abzuwägen sind (BFH, Urt. v. 26.01.1988 VIII R 139/86, BFHE 153, 4 = BStBl. II 1988, 629; Urt. v. 10.11.1988 – IV R 70/88, BFH/NV 1989, 573; Urt. v. 02.03.1989 – IV R 105/86, BFH/NV 1989, 693; Beschl. v. 19.10.1995 – XI B 155/94, BFH/NV 1996, 308).

cc) Auf dieser Grundlage ist die Würdigung des Finanzgerichts, nach den Maßstäben des § 4 V 1 Nr. 7 EStG sei eine solche Unangemessenheit wegen des absolut geringen betrieblichen Nutzungsumfangs des Ferrari Spider (in drei Jahren nur 20 Tage) sowie wegen der Beschränkung der wenigen Fahrten auf Reisen zu Fortbildungsveranstaltungen oder Gerichtsterminen und damit wegen fehlenden Einsatzes in der berufstypischen tierärztlichen Tätigkeit einerseits und des hohen Repräsentations- sowie privaten Affektionswerts eines Luxussportwagens für seine Nutzer andererseits zu bejahen, ersichtlich mit den dargestellten Grundsätzen der höchstrichterlichen Rechtsprechung vereinbar.

dd) Schließlich sind rechtliche Bedenken gegen die Bemessung des „angemessenen Teils“ der Fahrtkosten im Zusammenhang mit der betrieblichen Nutzung des Ferrari Spider weder vorgetragen noch ersichtlich.

(1) Maßstab für die dem Gericht obliegende Feststellung des angemessenen Teils der Betriebsausgaben ist die Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Unternehmers „in derselben Situation“ des Steuerpflichtigen (*Stapperfend,* in Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O., § 4 EStG Rn. 1645).

(2) Auf dieser Grundlage ist der Ansatz des Finanzgerichts, den angemessenen Teil der Betriebsausgaben unter Rückgriff auf durchschnittliche Fahrtkostenberechnungen in Internetforen zu schätzen (vgl. § 96 I 1 FGO), frei von Rechtsfehlern.

Gegen den vom Finanzgericht entsprechend ermittelten und dem Streitverfahren als angemessen zugrunde gelegten Wert haben die Kläger keine Einwendungen erhoben. Solche sind auch im Übrigen nicht ersichtlich, sodass der Senat an die nach Maßgabe dieser Ermittlungen getroffene Würdigung des Finanzgericht nach § 118 II FGO gebunden ist.

Denn das Finanzgericht hat für seine Würdigung zur Ermittlung noch angemessener Betriebskosten eines Pkw die Kosten für aufwändigere Modelle gängiger Marken der Oberklasse (BMW und Mercedes-Benz) zum Vergleich herangezogen und zugunsten des Klägers den sich für das teuerste Vergleichsfahrzeug, einen Mercedes SL 600, ergebenden Durchschnittswert von zwei Euro je Fahrtkilometer zugrunde gelegt.

Probleme beim Autokauf?

Als spezialisierter Rechtsanwalt helfe ich Ihnen gerne weiter – ganz gleich, ob Sie Käufer oder Verkäufer sind. Interessiert? Nutzen Sie das Kontaktformular auf https://autokaufrecht.info/sofortberatung/ oder rufen Sie mich unverbindlich an

(0 23 27) 8 32 59-99.