

Urteil vom 29. April 2014, VIII R 20/12

Unangemessener Fahrzeugaufwand eines Freiberuflers

BFH VIII. Senat

EStG § 4 Abs 4, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 7, EStG § 12 Nr 1, EStG § 4 Abs 1, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007

vorgehend FG Nürnberg, 26. Januar 2012, Az: 7 K 966/2009

Leitsätze

1. Ob ein unangemessener betrieblicher Repräsentationsaufwand i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 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 (Anschluss an BFH-Urteil vom 27. Februar 1985 I R 20/82, BFHE 143, 440, BStBl II 1985, 458).
2. Ist der Aufwand i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 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.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob Aufwendungen für einen Sportwagen (Ferrari Spider) als Betriebsausgaben eines selbständig tätigen Tierarztes einkommensteuerrechtlich abziehbar sind.
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (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 rd. 800.000 €) von rd. 350.000 € (2005), 209.000 € (2006) und 318.000 € (2007).
- 3 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.
- 4 Ab Oktober 2005 leaste der Kläger als Ersatz für den Porsche einen Ferrari Spider, einen 400 PS-Sportwagen. Die Mietsonderzahlung für das Fahrzeug betrug im Oktober 2005 15.000 € zzgl. Umsatzsteuer. Vereinbart wurden weitere 36 monatliche Leasingraten ab Dezember 2005 von jeweils 1.961,66 € zzgl. Umsatzsteuer. Für das Fahrzeug führte der Kläger seit Nutzungsbeginn ein Fahrtenbuch. Danach betrug die Gesamtfahrleistung im Jahr 2005 550 km; eine Strecke von 104 km diente dem Besuch einer Kollegin wegen eines Narkosegeräts, die übrigen Fahrten dienten der Unterhaltung des Fahrzeugs (Überführung, Tanken und Reifenwechsel).
- 5 2006 fuhr der Kläger mit dem Ferrari Spider insgesamt 3 794 km, wobei 3 456 km auf neun Fahrten zu weiter entfernten Fortbildungsveranstaltungen entfielen. Weitere betriebliche Fahrten unternahm der Kläger nicht. 2007 betrug die Gesamtfahrleistung 2 387 km; davon waren Fahrten im Umfang von 2 113 km betrieblich veranlasst (fünfmal zu Fortbildungsveranstaltungen und zu einem Gerichtstermin).
- 6 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.

- 7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) zog hingegen unter Berufung auf § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für die betrieblichen Fahrten nur pauschal 1 € 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 €).
- 8 Gegen die auf dieser Grundlage ergangenen Einkommensteuerbescheide legte der Kläger Einspruch ein, den das FA --nach zwischenzeitlich aus anderen Gründen ergangenen Änderungsbescheiden-- als unbegründet zurückwies.
- 9 Der daraufhin erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 1238 veröffentlichten Urteil nur insoweit statt, als es den angemessenen Teil der Fahrzeugkosten von 1 € auf 2 € pro Kilometer erhöhte.
- 10 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.
- 11 Als Betriebsausgaben könnten die Kosten für die betrieblichen Fahrten mit dem Ferrari Spider gemäß § 4 Abs. 5 Satz 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 2 € je gefahrenem Kilometer im Streitfall angemessen.
- 12 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 13 Zu Unrecht habe das FG eine Zuordnung des Ferrari Spider zum notwendigen Betriebsvermögen der tierärztlichen Praxis des Klägers sowie die --nach ständiger Rechtsprechung bei Gewinneinkünften nicht zu prüfende-- Angemessenheit der Fahrzeugaufwendungen verneint.
- 14 Dem begehrten Betriebsausgabenabzug stehe § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG nicht entgegen, da die streitbefangenen Fahrtaufwendungen ausschließlich durch die betriebliche --auf Gewinnerzielung ausgerichtete-- Tätigkeit des Klägers und damit nicht im Zusammenhang mit dessen Freizeitvergnügen veranlasst gewesen seien (§ 4 Abs. 5 Satz 2 EStG). Ebenso stehe § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG dem Betriebsausgabenabzug nicht entgegen, weil nach ständiger Rechtsprechung die Nutzung eines serienmäßig hergestellten Fahrzeugs durch einen Unternehmer mit hohen Umsätzen und Gewinnen selbst dann nicht i.S. der Vorschrift als unangemessen anzusehen sei, wenn es --wie im Streitfall-- der oberen Preisklasse zuzuordnen sei.
- 15 Abgesehen davon habe das FG die bei Anwendbarkeit des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG vorzunehmende umfassende Angemessenheitsprüfung nach den Vorgaben der Rechtsprechung bislang nicht vorgenommen. Deshalb sei die Sache an das FG zur Nachholung entsprechender tatsächlicher Feststellungen und Würdigung zurückzuweisen, falls der erkennende Senat die Anwendbarkeit des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG bejahe.
- 16 Die Kläger beantragen, das angefochtene Urteil aufzuheben sowie die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre 2005 bis 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29. Mai 2009 unter Festsetzung der Einkommensteuer für 2005 auf 122.793 €, für 2006 auf 62.855 € und für 2007 auf 113.455 € zu ändern.
- 17 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 18 Die Revision ist unbegründet und deshalb nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 19 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 Abs. 4 FGO als rechtmäßig (nachfolgend unter II.2.).
- 20 1. Zu Unrecht hat das FG den Ferrari Spider nicht dem (notwendigen oder gewillkürten) Betriebsvermögen zugeordnet.
- 21 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. Urteil des

Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 2. März 2006 IV R 36/04, BFH/NV 2006, 1277, unter Bezugnahme auf BFH-Urteile vom 26. Januar 1970 IV R 144/66, BFHE 97, 466, BStBl II 1970, 264; vom 24. November 1994 IV R 25/94, BFHE 176, 379, BStBl II 1995, 318; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 19. April 1971 IV B/2 -S 2170- 31/71, BStBl I 1971, 264, zu III.1.b und 2.b --sog. Leasingerlass--).

- 22** Sind Kfz-Kosten durch betriebliche Anlässe --wie im Streitfall anhand des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs nachgewiesen-- entstanden, so kann die ggf. nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG festzustellende Unangemessenheit der Aufwendungen nicht die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen i.S. des § 4 Abs. 4 EStG in Frage stellen. Vielmehr ist die Abziehbarkeit unangemessener (betrieblicher) Aufwendungen allein durch die in § 4 Abs. 5 EStG geregelten Abzugsverbote oder -beschränkungen begrenzt. Denn selbst dann, wenn die Zuführung eines PKW zum Betriebsvermögen eines Unternehmers wegen seiner Eigenschaft als reines Liebhaberverkehrsmittel nicht als betrieblich veranlasst anzusehen sein sollte (vgl. Söhn, in: Kirchhof/Söhn/ Mellin, EStG, § 4 Rz E 1200 "Kraftfahrzeugkosten"), schließt dies nach der BFH-Rechtsprechung nicht aus, dass einzelne Fahrten mit diesem Fahrzeug als betrieblich veranlasst anzusehen sind (BFH-Beschluss vom 5. Februar 2007 IV B 73/05, BFH/NV 2007, 1106).
- 23** 2. Die angefochtene Entscheidung stellt sich indessen aus anderen Gründen als richtig dar (§ 126 Abs. 4 FGO).
- 24** a) Im Ergebnis zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass unabhängig von der Zugehörigkeit des Fahrzeugs zum Betriebsvermögen der betrieblich veranlasste Teil der PKW-Kosten als Betriebsausgabe abziehbar ist (vgl. BFH-Urteil vom 29. April 2008 VIII R 67/06, BFH/NV 2008, 1662; Urteil des FG Münster vom 29. April 2011 4 K 4855/08 E, EFG 2011, 2083).
- 25** b) Zu Recht hat das FG den Betriebsausgabenabzug gemäß § 4 Abs. 5 Satz 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".
- 26** 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-Urteil vom 13. November 1987 III R 227/83, BFH/NV 1988, 356, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 4. Juni 2009 IV B 53/08, juris; vgl. auch zu Luxusfahrzeugen BFH-Beschluss vom 19. März 2002 IV B 50/00, BFH/NV 2002, 1145; kritisch dazu Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 4 EStG Rz 1621; Blümich/ Wied, § 4 EStG Rz 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-Urteile vom 2. Februar 1979 III R 50-51/78, BFHE 127, 297, BStBl II 1979, 387, und III R 89/78, BFHE 130, 100, BStBl II 1980, 340).
- 27** 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-Urteil vom 27. Februar 1985 I R 20/82, BFHE 143, 440, BStBl II 1985, 458).
- 28** (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-Urteil vom 20. August 1986 I R 29/85, BFHE 147, 525, BStBl II 1987, 108).
- 29** Schließlich ist auch zu beachten, wie weit die private Lebenssphäre des Steuerpflichtigen berührt wird (vgl. BFH-Beschluss vom 4. Juni 2009 IV B 53/08, juris; im Anschluss an die BFH-Urteile vom 8. Oktober 1987 IV R 5/85, BFHE 150, 558, BStBl II 1987, 853; vom 13. November 1987 III R 227/83, BFH/NV 1988, 356; vom 23. November 1988 I R 149/84, BFH/NV 1989, 362).

- 30** (2) Danach ist die Anschaffung eines teureren und schnellen Wagens nicht stets "unangemessen" i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 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-Urteile vom 26. Januar 1988 VIII R 139/86, BFHE 153, 4, BStBl II 1988, 629; vom 10. November 1988 IV R 70/88, BFH/NV 1989, 573, und vom 2. März 1989 IV R 105/86, BFH/NV 1989, 693; BFH-Beschluss vom 19. Oktober 1995 XI B 155/94, BFH/NV 1996, 308).
- 31** cc) Auf dieser Grundlage ist die Würdigung des FG, nach den Maßstäben des § 4 Abs. 5 Satz 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 Luxus sportwagens für seine Nutzer andererseits zu bejahen, ersichtlich mit den dargestellten Grundsätzen der höchstrichterlichen Rechtsprechung vereinbar.
- 32** 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.
- 33** (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 (HHR/Stapperfend, § 4 EStG Rz 1645).
- 34** (2) Auf dieser Grundlage ist der Ansatz des FG, den angemessenen Teil der Betriebsausgaben unter Rückgriff auf durchschnittliche Fahrtkostenberechnungen in Internetforen zu schätzen (vgl. § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO), frei von Rechtsfehlern.
- 35** Gegen den vom FG 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 FG nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist.
- 36** Denn das FG 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 2 € je Fahrtkilometer zugrunde gelegt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de