|  |
| --- |
| **Kriterien für die Abzugsfähigkeit und Angemessenheitsprüfung**  **von Betriebsausgaben für Kfz („Luxusfahrzeuge“)** |

Speziell im Zusammenhang mit „teureren“ E-Autos kann sich die Frage der Abziehbarkeit der Kosten und steuerlichen Behandlung (neu) stellen. Ein Blick in die Literatur und Rechtsprechung zeigt dazu ein differenziertes Bild und nicht alles was „teuer“ erscheint ist gleich Luxus. Die nachfolgende Checkliste soll bei der Einschätzung helfen. Vergleiche dazu auch den Literaturbeitrag von Zwirner/Krauß zur Frage „Luxusautos“ und „Supersportwagen“ im Steuerrecht: Anmerkungen zur Angemessenheitsprüfung nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EstG, in DStR 2021, S. 268 ff.

Werden Aufwendungen für betriebliche Kfz als unangemessener Repräsentationsaufwand oder als Aufwendungen, die die Lebensführung der Betroffenen berühren, eingestuft, dann folgt

* kein Abzug als Betriebsausgabe (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 bzw. 7 EStG; § 12 Abs. 1 EStG)
* kein Vorsteuerabzug (§ 15 Abs. 1a UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 bzw. 7 EStG; § 12 Abs. 1 EStG).
* weitere Rechtsprechung zu Luxus-Kfz im Betriebsvermögen: Ohne ordnungsmäßiges Fahrtenbuch ist für die Privatnutzung die volle 1%-Regel anzuwenden, auch wenn das Finanzamt die Kosten schon wegen Unangemessenheit gekürzt hat. FG München, Urt. v. 09.03.2021 – 6-K-2915/17; Rev. eingelegt: BFH – VIII R 12/21.

Es ist also zu prüfen:

1. Liegt Repräsentationsaufwand i.S.v. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG vor. Das heißt: Erfüllt das Kfz ähnliche Zwecke wie Aufwand „für Jagd oder Fischerei, für Segeljachten und Motorjachten“ und „die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen“?

Wenn ja: Dann sind die Kosten ohne weiteres vom Betriebsausgabenabzug und Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Oder:

1. Berühren die Aufwendungen die „Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen“?

Wenn ja: Dann sind die Kosten nicht abziehbar „**soweit** sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als **unangemessen** anzusehen sind“ (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG).

Bzw.:

1. Werden die Beträge „für den Haushalt des Steuerpflichtigen oder den Unterhalt seiner Familienangehörigen“ aufgewendet?

Wenn ja: Dann sind die Kosten von vorneherein nicht abziehbar, „auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen“ (§ 12 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

Die Umsatzsteuer folgt jeweils der Einordnung bei der Einkommensteuer.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **Kriterium** | **Beurteilung** | **Quelle** | **Eher positiv/ negativ/ egal (+)/(-)/(0)** | **liegt vor** | **liegt nicht vor** |
| Grundsatzurteil:  Beurteilungskriterien für die Angemessenheit  (im Urteilsfall ging es um Orientteppiche im Büro) | Bei der Prüfung der Angemessenheit von Aufwendungen i.S.d. § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG sind neben der   1. **Größe des Unternehmens** und der 2. **Höhe von Umsatz und Gewinn** vor allem die 3. **Bedeutung des Repräsentationsaufwandes für den Geschäftserfolg**   als Beurteilungskriterien heranzuziehen. | BFH, Urteil v. 20.08.1986 – I R 80/83, BStBl II 1986, 904 |  |  |  |
| Weitere „objektive“ Gründe für Rechtfertigung Mehraufwand möglich | z.B. günstiges **Gegengeschäft,** das ohne die Koppelung nicht zustande gekommen wäre. | Vgl. BFH, Urt. v. 29.04.2014 – VIII R 20/12, BStBl II 2014, 679; für allgemein anwendbar erklärt durch BMF am 15.09.2014, m.w.N. (Urteilsquellen) in Rz. 28 |  |  |  |
| Grundsatzurteil:  Maßstab für die Angemessenheitsprüfung und Folgen bei Unangemessenheit  (hier: für Sportwagen Ferrari Spider eines Tierarztes; Leasing: Sonderzahlung 15.000 €, Raten 36 Monate um 2.000 € mtl. zzgl. USt) | Maßstab für die Angemessenheit: Abwägung von Vorteilen und Kosten durch einen ordentlichen und gewissenhaften Unternehmer ungeachtet seiner Freiheit, den Umfang der Erwerbsaufwendungen selbst bestimmen zu können.  Im vorliegenden Fall verneint für den Tierarzt, der den Sportwagen in drei Jahren zwar überwiegend betrieblich, aber insgesamt nur ganz geringfügig an insgesamt 20 Tagen nutzte. Die betrieblichen Fahrten betrafen dabei Fahrten zu Fortbildungen und Gerichtsterminen, d.h., es fehlte am Einsatz für berufstypische tierärztliche Fahrten.  Folgen bei Unangemessenheit: Feststellung des angemessenen (abziehbaren) Anteils aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Unternehmers in derselben Situation wie der Steuerpflichtige.  Die vom Finanzgericht vorgenommene Ermittlung eines angemessenen Kostenansatzes von 2 €/km für betriebliche Fahrten ermittelt auf Basis von Vergleichswerten für Oberklassewagen von BMW und Mercedes SL 600 war nach Auffassung des BFH im vorliegenden Fall nicht zu beanstanden. (Ist-Kosten je km im Urteilsfall gut 14 €/km). | BFH v. 29.4.2014, VIII R 20/12, BStBl. 2014 II, S. 679; für allgemein anwendbar erklärt durch BMF am 15.9.2014  Vorinstanz:  FG Nürnberg, Urt. v. 27.01.2012 – 7 K 966/2009; EFG 2012, 1238 |  |  |  |
| serienmäßige Herstellung | Unerheblich bei einem Lamborghini Aventador (Brutto-KP 298.475 €): „Der Unterhalt eines derartigen Fahrzeugs dient ähnlichen Zwecken wie Aufwendungen für Jagden, Segel- oder Motorjachten, weil er seiner Art nach geeignet ist, unangemessenen Repräsentationsaufwand auszulösen.“ Es handele sich nach Auffassung des Gerichts um den „Prototyp eines Sportwagens, der trotz serienmäßiger Herstellung im Straßenbild Aufsehen erregt“ und geeignet ist, ein Affektionsinteresse des Halters auszulösen“, der sich im konkreten Fall auch tatsächlich in Motorsportkreisen bewegt. Ein konkreter betrieblicher Bezug war nicht zu erkennen. 1%-Lohnversteuerung war nicht gegenzurechnen, Gewinn um 100.000 € p.a., Reinigungsunternehmen. | FG Hamburg, Urt. v. 11.10.2018 – 2 K 116/18; Rev. nicht zugelassen | 0 |  |  |
| Repräsentationsaufwand dient konkreten betrieblichen Erfordernissen | Die Prüfung der Angemessenheit von Aufwendungen i.S.d. § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG hat anhand der betrieblichen Verhältnisse des Einzelfalles zu erfolgen. Neben der Größe des Unternehmens und der Höhe von Umsatz und Gewinn ist vor allem die Bedeutung des Repräsentationsaufwandes für den Geschäftserfolg als Beurteilungskriterium heranzuziehen (Anschluss an BFH-Urteil vom 20.08.1986 – I R 80/83, BStBl II 1986, 904).  Unter Berücksichtigung der vorgenannten Umstände kann die auf den Pkw einer GmbH (hier: Marketing-Agentur) entfallende AfA im Einzelfall auch dann angemessen sein, wenn die Anschaffungskosten dieses Pkw (hier: Lamborghini Countach) 165.506 DM zzgl. USt betragen. | FG Hamburg, Urt. v. 15.06.1987 – II 90/85; rkr. durch Rücknahme der Revision. EFG 1987, 543; Lexinform Dok.-Nr.: 0079868 | +++ |  |  |
| Beurteilungskriterien für die Angemessenheit | Bei der Prüfung der Angemessenheit von Aufwendungen i.S.d. § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG sind neben der   1. **Größe des Unternehmens** und der 2. **Höhe von Umsatz und Gewinn** vor allem die 3. **Bedeutung des Repräsentations-aufwandes für den Geschäftserfolg**   als Beurteilungskriterien heranzuziehen (hier: Orientteppiche). | BFH, Urt. v. 20.08.1986 – I R 80/83, BStBl II 1986, 904. |  |  |  |
| nachweisliche Eröffnung konkreter Geschäftschancen | Maßgebend für den Umfang der unternehmerischen Nutzung eines Gegenstands nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG ist die ernsthafte Nutzungsabsicht des Unternehmers im Erwerbszeitpunkt. Die spätere tatsächliche Nutzung ist ein Beweisanzeichen für die Absicht bei Erwerb.  Trotz des mit dem Erwerb eines Luxussportwagens (Ferrari California bzw. Spider nach zwei Jahren, KP gebraucht brutto rd. 185.000 € bzw. 135.000 €) grundsätzlich verbundenen privaten Affektionswertes für den Nutzer und der im Verhältnis zum Umsatz (im Sinkflug) und Gewinn (zuletzt drei Verlustjahre) des Unternehmers hohen Anschaffungskosten ist der Vorsteuerabzug nicht gemäß § 15 Abs. 1a Satz 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG ausgeschlossen, wenn die Anschaffung entsprechend der Erwartung des Unternehmers nachweislich zur Eröffnung substantieller Geschäftschancen geführt hat. | FG Hamburg, Urt. v. 27.9.2018 – 3 K 96/17, EFG 2019, 135, rkr (Lexinform 5021664)  Im vorliegenden Fall:  Vertrieb Windenergieanlagen  Verlust wegen Honorarausfall 900.000 €  Konkret zwei erfolgreiche Kundenkontakte auf Ferrari-Netzwerktreffen geknüpft. |  |  |  |
| „ähnlicher Zweck“ gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG (mit absolutem Abzugsverbot) | „bisher nur“   1. Oldtimer (BFH Urt. v. 10.08.2011 – I B 42/11, BFH/NV 2011, 2097) 2. Rennwagen (BFH, Urt. v. 22.12.2008 – III 154/07, BFH/NV 2009, 579) | So festgestellt von FG Hamburg, Urt. v. 27.9.2018 – 3 K 96/17, EFG 2019, 135, rkr (Lexinform 5021664); (s. vorstehend zum Ferrari) |  |  |  |
| ausschließlich betriebliche Nutzung | Reicht für sich alleine nicht, wenn private Lebensführung berührt (z.B. Hubschrauber eines Unternehmers mit Pilotenschein, BFH, Urt. v. 27.02.1985 – I R 20/82, BStBl II 1985, 458) und/oder bei Vorliegen eines hohen „Repräsentations- sowie privaten Affektionswerts eines Luxussportwagens für seinen Nutzer“ (BFH, Urt. v. 29.04.2014 – VIII R 20/12, BStBl II 2014, 679). | Vgl BFH, Urt. v. 29.04.2014 – VIII R 20/12, BStBl II 2014, 679; für allgemein anwendbar erklärt durch BMF am 15.09.2014, m.w.N. (Urteilsquellen) in Rz. 26. |  |  |  |
| hoher Preis | Die Anschaffung eines teuren und schnellen Wagens ist nicht stets "unangemessen" i.S.d. § 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. | Vgl BFH, Urt. v. 29.04.2014 – VIII R 20/12, BStBl II 2014, 679; für allgemein anwendbar erklärt durch BMF am 15.09.2014, m.w.N. (Urteilsquellen) in Rz. 30 |  |  |  |
| Liebhaberfahrzeuge | 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.d. § 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 Liebhaberfahrzeug nicht als betrieblich veranlasst anzusehen sein sollte, 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). | Vgl BFH, Urt. v. 29.04.2014 – VIII R 20/12, BStBl II 2014, 679; für allgemein anwendbar erklärt durch BMF am 15.09.2014, m.w.N. (Urteilsquellen) in Rz. 22 |  |  |  |