

**Titel:**

**Anwendung des Abzugsverbots**

**Normenketten:**

ESTG § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 7, § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2, § 12 Nr. 1 S. 2

FGO § 46 Abs. 1 S. 1, § 96 Abs. 1 S. 1, § 151

ZPO § 711

**Leitsätze:**

1. Sind berufliche und private Veranlassungsbeiträge einer Reise jeweils nicht von untergeordneter Bedeutung, kommt ein Abzug der auf den beruflich veranlassten Anteil entfallenden Aufwendungen in Betracht "so auch" (BFH-Urteil vom 19. Januar 2012 VI R 3/11, BStBl. II 2012, 416). (Rn. 48) (redaktioneller Leitsatz)

2. Die Anschaffung eines teuren und schnellen Wagens ist 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 (Rn. 90) (redaktioneller Leitsatz)

**Schlagwort:**

Gewinnermittlung

**Rechtsmittelinstanzen:**

BFH München vom -- – VIII R 12/21

BFH München, Urteil vom 22.10.2024 – VIII R 12/21

**Weiterführende Hinweise:**

Revision zugelassen

**Fundstellen:**

EFG 2021, 1092

LSK 2021, 8555

BeckRS 2021, 8555

DStRE 2022, 130

**Tenor**

1. Dem Beklagten wird aufgegeben, den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 25. Januar 2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12. Januar 2018 dergestalt abzuändern, dass bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit weitere Betriebsausgaben in Höhe von 10.400 € berücksichtigt werden. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

2. Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger zu 93%, der Beklagte zu 7%.

3. Das Urteil ist im Kostenpunkt für den Kläger vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten des Klägers die Vollstreckung abwenden, wenn nicht der Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.

4. Die Revision wird zugelassen.

**Entscheidungsgründe**

I.

1

Der Kläger erzielte in den Streitjahren 2011 bis 2013 als Sachverständiger für ... Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

2

Er wurde 2006 von der ... zum Prüfsachverständigen für ... ernannt. Zudem darf er diese Tätigkeit in sieben weiteren Bundesländern ausüben. Prüfsachverständige für ... werden von den jeweiligen ... Behörden der Bundesländer nach fachlicher Prüfung ernannt. Der Kläger ist ferner von der Industrie- und Handelskammer ... öffentlich bestellter und vereidigter Sachverständiger für ... .

3

Der Kläger erklärte im Rahmen seiner Tätigkeit in den Streitjahren nachfolgende Umsätze bzw. Gewinne:

	2011	2012	2013
Umsatz	... €	... €	... €
Betriebsausgaben	... €	... €	... €
Gewinn	... €	... €	... €

4

Der Beklagte (das Finanzamt - FA -) führte für den Zeitraum 2011 bis 2013 eine Betriebsprüfung beim Kläger durch. Im Rahmen der Betriebsprüfung wurden folgende Sachverhalte diskutiert:

1. Reisekosten Dubai/Abu Dhabi

5

Der Kläger nahm vom ... 2011 an einer Reise nach Dubai/Abu Dhabi teil. Nach dem vom Kläger vorgelegten Programm ... war ein Vormittag für einen Fachvortrag vorgesehen. Die übrige Zeit war für die Besichtigung touristischer Ziele vorgesehen (u.a. Stadtrundfahrt Dubai und Besichtigung Burj Khalifa). Belege über die tatsächliche Durchführung der Reise bzw. der Teilnahme am Fachvortrag legte der Kläger nicht vor.

6

Die Betriebsprüferin vertrat die Auffassung, dass die Reisekosten nicht als Betriebsausgaben abziehbar seien, da der überwiegend berufliche Charakter der Reise nicht nachgewiesen worden sei.

2. Bewirtung Büro

7

Der Kläger machte in den Streitjahren folgende Aufwendungen auf dem Konto „Bewirtung Büro“ geltend:

2012: 2.870,19 €

2013: 1.238,21 €

Auf dem Konto „Bewirtung Büro“ buchte der Kläger in den Streitjahren zum Teil auch Kosten für hochwertige Alkoholika: 2012: Rechnungen „...“ in Höhe von insgesamt 2.714,40 €

2013: Rechnung „...“ in Höhe von 830 €

8

Nach Ansicht der Betriebsprüferin waren die geltend gemachten Aufwendungen für Alkohol nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als nicht angemessen anzusehen und daher nicht als Betriebsausgaben absetzbar. Für das Streitjahr 2013 seien 100% des Bruttorechnungsbetrags in Höhe von 830 € nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen. Die Kosten aus den Rechnungen „...“ kürzte sie um 50% (1.357,20 €).

3. Betriebsfeier

9

Anlässlich der Neueröffnung seines Büros in ... und zum „... Firmenjubiläum“ veranstaltete der Kläger im Streitjahr 2012 eine Betriebsfeier. Nach der Rechnung der vom Kläger beauftragten Firma A, auf die verwiesen wird, betrugen die Kosten für Buffet, Ausstattung, Personal Service, Bühnenbau, Dekoration und Show/Ensemble insgesamt 21.480 € netto ohne Umsatzsteuer. Davon entfielen auf die Bühne 3.400 €, Licht und Tontechnik 3.000 € und Show und Ensemble 3.400 € (9.800 €). Für die Planung/Durchführung fielen 1.200 € an. Der Kläger buchte die Kosten für die Betriebsfeier auf dem Konto „Werbekosten“. Auf demselben Konto wurden u.a. auch Zahlungen an den „Kreisboten“ gebucht.

10

Die Betriebsprüferin kürzte die Kosten um 50%, da nicht glaubhaft gemacht worden sei, dass alle Gäste aus geschäftlichen Gründen eingeladen wurden. Zudem sah sie die Kosten pro Person als unangemessen an.

#### 4. Leasingkosten

##### 11

Mit Vertrag vom ... 2012 mit der Firma B leaste der Kläger für 36 Monate einen neuen Pkw Lamborghini Aventador. Die 1. Leasingrate war dem Leasingvertrag zufolge am ... 2012 fällig. Nach einem Schreiben der B an den Kläger vom ... fand die Abnahme des Lamborghini am ... 2012 statt. Nach dem Leasingvertrag betrug die Leasingberechnungsgrundlage für den Lamborghini netto 279.831,93 €; die monatliche Leasingrate brutto 6.514,09 €.

##### 12

Laut einer Rechnung des Autohauses C vom ... 2012 wurde das Fahrzeug mit einer Werbefolie zum Preis von 6.770,64 € netto versehen.

##### 13

Auf den Leasingvertrag wird verwiesen.

##### 14

Laut dem dem FA vorgelegten Fahrtenbuch betrug die Anzahl der mit dem Lamborghini gefahrenen Kilometer: 2012: 358 km 2013: 8.882 km Der Kläger machte die Leasingkosten für das Streitjahr 2012 ab dem ... 2012 und im gesamten Streitjahr 2013 in vollem Umfang als Betriebsausgaben geltend.

##### 15

Am ... 2010 schloss der Kläger einen Leasingvertrag über einen BMW 740d x Drive ab. Die monatliche Leasingrate brutto betrug 984,28 €. Auf den Leasingvertrag wird verwiesen.

##### 16

Die Anzahl der mit dem BMW 7er gefahrenen Kilometer betrugen laut dem dem FA vorgelegten Fahrtenbuch in den Streitjahren: 2011: 28.483 km 2012: 34.437 km 2013: 29.062 km Der Kläger besaß in den Streitjahren 2011 bis 2013 zudem einen Ferrari 360 Modena Spider und einen Jeep Commander mit einem 8-Zylinder-Motor und einem Hubraum von 5,7 Liter im Privatvermögen.

##### 17

Die Betriebsprüferin vertrat die Auffassung, die Leasingkosten für den Lamborghini seien gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 Einkommensteuergesetz (EStG) um 2/3 auf einen angemessenen Betrag zu kürzen. Für diesen Betrag wären auch die aufwendigeren Serienmodelle gängiger Marken (BMW, Mercedes) zu erwerben gewesen, die nach Ausstattung, Komfort und Renommee allen erkennbaren beruflichen Bedürfnissen des Klägers ebenfalls genügt hätten.

##### 18

Das FA folgte der Auffassung der Betriebsprüfung im Bericht vom ... und erließ am ... geänderte Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2013. Gegen die Änderungsbescheide legte der Kläger mit Schreiben vom ... Einspruch ein. Mit Schreiben vom ... nahm das FA nach Rücksprache mit der Betriebsprüferin zum Einspruch Stellung. Nachdem keine Einigung erzielt werden konnte, teilte das FA der Bevollmächtigten des Klägers mit Schreiben vom ... mit, dass die Einsprüche an die Rechtsbehelfsstelle abgegeben wurden. Die Rechtsbehelfsstelle gelangte zu der Auffassung, dass die vorhandenen Kopien der Fahrtenbücher für den BMW 7er und den Lamborghini nicht lesbar seien. Die Bevollmächtigte des Klägers wurde daraufhin mit Schreiben vom ... gebeten, die Original-Fahrtenbücher vorzulegen. Mit Schreiben vom ... und ... teilte die Bevollmächtigte des Klägers mit, die Original-Fahrtenbücher seien der Betriebsprüferin am ... ausgehändigt und nicht wieder zurückgegeben worden. Sowohl anhand der Kopien als auch anhand der dem FA vorliegenden Original-Fahrtenbücher sei eine Überprüfung der Fahrtenbücher möglich.

##### 19

Mit Schriftsatz vom ... erhob der Kläger Untätigkeitsklage. Mit Schreiben vom ... teilte das FA dem Kläger mit, dass im Rahmen der Einspruchsentscheidung beabsichtigt sei, die vorgelegten Fahrtenbücher für die Fahrzeuge BMW 7er und Lamborghini wegen Unleserlichkeit nicht anzuerkennen sowie die bisher zu 50% anerkannten Kosten der Betriebsfeier 2012 mangels gesonderter Aufzeichnung gemäß § 4 Abs. 7 EStG ertragsteuerlich nicht zum Abzug zuzulassen. Dem Kläger wurde Gelegenheit gegeben, bis spätestens ...

durch Einspruchsrücknahme eine Änderung der Einkommensteuer 2011 bis 2013 zu seinem Nachteil (verbösernde Entscheidung) zu vermeiden.

## 20

Am ... erließ das FA die Einspruchsentscheidung. Dabei wurden die Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2013 vom ... geändert und entsprechend der Ankündigung des FA die Einkommensteuer 2011 bis 2013 aufgrund der Nichtanerkennung der Fahrtenbücher sowie der Kosten für die Betriebsfeier als Betriebsausgaben jeweils erhöht. Die Bewirtungsaufwendungen wurden im Rahmen der Einspruchsentscheidung wie folgt anerkannt: 2012: 1.019,05 € (Bruttobetrag 1.357,20 € abzüglich 30% vom Nettobetrag 1.140,50 € = 342,15 €) 2013: 620,76 € (Bruttobetrag 830,00 € abzüglich 30% vom Nettobetrag 697,48 € = 209,24 €)

## 21

Gegen die Einspruchsentscheidung wendet sich der Kläger mit seiner Klage. Der Kläger sei Prüfsachverständiger für ... und erstelle in diesem Zusammenhang u.a. Gutachten. Zu den Tätigkeiten gehörten weiter die Prüfung von ... Die Tätigkeit des Klägers erstreckte sich zu 95% auf die Privatwirtschaft bzw. Privatpersonen. Zu seinen Kunden zählten namhafte Unternehmen wie ... bzw. Personen des öffentlichen Lebens wie ... Der Kläger sei darüber hinaus für öffentliche Träger tätig.

### 1. Reisekosten

## 22

Die Reisekosten nach Abu Dhabi und Dubai habe das FA zu Unrecht gekürzt. Die tatsächliche Gestaltung der Reise sei abweichend vom Ablaufprogramm wie folgt vorgenommen worden: Die Reise vom ... 2011 habe zwei An- und Abreisetage umfasst. Von diesen fünf Reisetagen seien der ... 2011 zur freien Verfügung gestanden. Am ... 2011 habe der Kläger an dem organisierten Fachvortrag des Herrn Prof. D teilgenommen.

## 23

Nach dem Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 21. April 2010 VI R 5/07, BStBl. II 2010, 687 sei davon auszugehen, dass § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG kein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot normiert. Sind berufliche und private Veranlassungsbeiträge einer Reise jeweils nicht von untergeordneter Bedeutung, komme ein Abzug der auf den beruflich veranlassten Anteil entfallenden Aufwendungen in Betracht. Im Streitfall seien die Gesamtkosten der Reise nur zu 2/5 privat veranlasst. Nicht abzugsfähig seien daher 620 €, so dass 930 € als Betriebsausgaben anzusetzen seien.

### 2. Bewirtung Büro

## 24

Im Jahr 2012 seien weitere Bewirtungsaufwendungen in Höhe von 161 € als Betriebsausgaben abzugsfähig.

## 25

Für das Jahr 2013 seien weitere Bewirtungsaufwendungen in Höhe von 209 € als Betriebsausgaben abzugsfähig. Da es sich bei diesen Bewirtungskosten für den Bürobetrieb um Aufmerksamkeiten, wie Kaffee oder Kaltgetränke handelte, sei eine Kürzung um 30% nicht vorzunehmen.

### 3. Betriebsfeier

## 26

Der vom FA angesetzte Gewinn sei jedenfalls um einen Teilbetrag in Höhe von 17.780 € der streitgegenständlichen Rechnung zu kürzen. Der Teilbetrag ergebe sich aus einer Kürzung der bisher streitigen Kosten in Höhe von 21.480 € abzüglich der darin enthaltenen tatsächlichen Bewirtungsaufwendungen in Höhe von 3.700 €. Für letztere sei dem FA zuzustimmen, dass es an einer gesonderten Aufzeichnung fehle und dies den Betriebsausgabenabzug ausschließe.

## 27

Der verbleibende Teilbetrag unterfiele nicht dem Abzugsverbot aus § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 7 EStG. Es handle sich schon nicht um Bewirtungskosten im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG. Auf das Buffet entfielen ausweislich der Auftragsbestätigung vom 10. Mai 2012 lediglich ein Betrag in Höhe von 3.700 € netto. Insofern sei denkbar, dass die eigentlichen Bewirtungsaufwendungen bereits wegen ihrer

untergeordneten Rolle hinter den übrigen Aufwendungen zurücktreten und insgesamt von voll abzugsfähigen Betriebsausgaben auszugehen sei. Auch soweit die Kosten, die zwangsläufig mit der Bewirtung einhergehen, als Bewirtungskosten angesehen werden können (sog. Bewirtungsnebenkosten), lägen solche hier nicht vor. Hierunter könne allenfalls der Anteil für das Mobiliar, die Küchenausstattung, das Personal und die Dekoration fallen. Derartige Nebenkosten stünden aber nur dann im Zusammenhang mit der Bewirtung, wenn sie von untergeordneter Bedeutung sind (vgl. R 4.10 Abs. 5 Satz 4 EStH 2018). Dies sei vorliegend jedoch nicht der Fall. Ausweislich der Auftragsbestätigung entfielen auf das Buffet ein Betrag von 3.700 € netto. Auf die soeben genannten Positionen entfielen hingegen ein Betrag von 5.300 € netto, auf sämtliche übrigen Aufwendungen sogar ein Betrag von 16.300 € netto. Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus dem vom FA zitierten Urteil des BFH vom 7. September 2011, I R 12/11 (BStBl II 2012, 194). Soweit darin die Kürzung von Kosten für Service, Dekoration und Musik durch die Vorinstanz gebilligt wurde, sei zu berücksichtigen, dass dies dort nur deshalb erfolgte, weil die Bewirtung der Gäste im Vordergrund stand und mehr als die Hälfte der Gesamtkosten ausmachte.

## **28**

Jedenfalls seien aber die übrigen Kosten zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen. Hierbei handele es sich namentlich um die Kosten für den Bühnen- und Podestbau, Licht- und Tontechnik, die Show und die Planung. Diese beliefen sich nach der Auftragsbestätigung auf insgesamt 11.000 € netto. Diese Kosten seien getrennt von den Bewirtungsaufwendungen zu betrachten und voll abzugsfähig (vgl. R 4.10 Abs. 6 Satz 5 Nr. 5 EStH 2018). Insbesondere seien sie nicht gesondert aufzuzeichnen.

## **4. Leasingkosten**

## **29**

Die Kosten für den auf drei Jahre gemieteten Lamborghini Aventador seien zu 100% als Betriebsausgaben abzugsfähig. Der Lamborghini sei ausschließlich als Firmenwagen genutzt worden. Das Fahrzeug sei für Werbezwecke und für die Repräsentation des Unternehmens angemietet und mit einer Werbefolie ausgeliefert worden. Der Lamborghini werde für Fahrten zu Kunden verwendet.

## **30**

Die gewinnmindernde Auswirkung der Betriebsausgaben sei auch nicht nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG ausgeschlossen. Die Aufwendungen berührten schon nicht die Lebensführung des Klägers. Vielmehr seien ausschließlich betriebliche Gründe für die Anschaffung maßgebend gewesen. Der Kläger habe im Streitzeitraum im Privatvermögen weitere hochpreisige Fahrzeuge gehalten und sei daher nicht darauf angewiesen, derartige Fahrzeuge über das Betriebsvermögen zu finanzieren.

## **31**

Ungeachtet dessen seien die Aufwendungen für das Leasing jedenfalls nicht unangemessen im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG. Bereits der Vergleich zu den erzielten Einnahmen und Gewinnen zeige, dass es sich nicht um unangemessene Aufwendungen handelt. Die Leasingkosten für den Lamborghini hätten sich in den streitgegenständlichen Jahren auf 8.251,20 € brutto (2012) bzw. 78.169,15 € brutto (2013) belaufen. Im Verhältnis zu den erwirtschafteten Umsätzen seien dies ... % im Jahr 2012 und ... % im Jahr 2013; im Verhältnis zu den Gewinnen ... % für 2012 und ... % im Jahr 2013.

## **32**

Der mit Werbeaufklebern versehene Lamborghini habe dazu gedient, dass sich der Kläger von der Konkurrenz abhebt und auf diese Weise lukrativere Aufträge akquirieren kann. Der Lamborghini sei erforderlich gewesen, um bei den wirtschaftlich nicht unbedeutenden Privatkunden des Klägers wahrgenommen zu werden. Im Streitfall habe der Kläger den Umsatz seines Sachverständigenbüros im Jahr 2012 von ... € auf einen Umsatz in Höhe von ... € im Jahr 2013 erhöht. Damit sei eine Gewinnsteigerung von rund... % von ... € auf ... € einhergegangen.

## **33**

Das Fahrzeug sei nicht nur in einem absolut geringen Umfang betrieblich genutzt worden. So habe der Kläger das Fahrzeug allein im Jahr 2013 für 29 Fahrten mit einem Umfang von insgesamt 8.882 km genutzt.

## **34**

Nicht zuletzt werde das vorstehende Ergebnis auch durch die bisher hierzu ergangene Rechtsprechung gestützt. Es liege zudem kein offensichtlicher Auswuchs bei der Betriebsausgabengestaltung vor, der von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG zu bekämpfen wäre.

### 35

5. Anwendung der 1%-Regelung für den Lamborghini und den BMW Die 1%-Regelung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG komme im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung. Dies gelte sowohl hinsichtlich des geleasteten Lamborghini als auch hinsichtlich des geleasteten BMW. Der Kläger habe beide Fahrzeuge ausschließlich betrieblich genutzt. Das habe auch der Betriebsprüfungsbericht vom ... so festgestellt. Zwar spreche nach der Rechtsprechung des BFH der Beweis des ersten Anscheins dafür, dass betriebliche Kfz auch privat genutzt werden. Dieser Anscheinsbeweis greife vorliegend jedoch nicht, da der Kläger ihn erschüttert habe. Der Anscheinsbeweis sei jedenfalls dann erschüttert, wenn für private Fahrten nachweislich andere private Kfz zur Verfügung stehen, die in Ausstattung, Fahrleistung und Prestige mindestens gleichwertig zu dem betrieblichen Kfz sind (vgl. BFH-Urteile vom 4. Dezember 2012, VIII R 42/09, BStBl II 2013, 365; vom 19. Mai 2009, VIII R 60/06, BFH/NV 2009, 1974).

### 36

Unstreitig habe sich in den Streitjahren ein Ferrari F 360 Modena Spider und ein Jeep Commander mit einem 8-Zylinder-Motor und einem Hubraum von 5,7 Liter im Privatvermögen des Klägers befunden. Diese Fahrzeuge seien mindestens gleichwertig im Vergleich zu dem geleasteten BMW 740d xDrive. Der Ferrari besitze einen Motor mit einem Hubraum von rund 3.600 cm<sup>3</sup> und einer Leistung von rd. 400 PS, während der BMW „lediglich“ rd. 3.000 cm<sup>3</sup> Hubraum und rd. 300 PS besitze. Das Fahrzeug im Privatvermögen übertreffe insbesondere im Hinblick auf das Prestige das betriebliche Fahrzeug. Der Jeep Commander sei dem BMW ebenfalls gleichwertig. Sein Motor verfüge über 330 PS und er sei wie der BMW mit Allradantrieb ausgerüstet.

### 37

Der Ferrari sei mindestens gleichwertig im Vergleich zu dem ebenfalls geleasteten Lamborghini. Zwar habe der Lamborghini etwa 6.500 cm<sup>3</sup> Hubraum und leiste rd. 700 PS, allerdings sei zu beachten, dass sich diese Werte mit steigender Höhe relativierten, sodass es kaum Unterschiede zwischen dem Ferrari und dem Lamborghini geben dürfte. Ggf. sei sogar der Ferrari als prestigeträchtiger einzuschätzen, was u.a. aus der prominenten Vertretung im Motorsport, durch in Deutschland hoch angesehene Sportler wie z.B. Michael Schumacher resultiere. Zu berücksichtigen sei schließlich auch, dass der Lamborghini mit Werbefolien im Wert von 6.770,64 € netto beklebt sei und der Ferrari bereits daher prestigeträchtiger sein dürfte.

### 38

Aus den vorgelegten Fahrtenbüchern ergebe sich, dass der Kläger den Lamborghini und den BMW ausschließlich zu betrieblichen Zwecken nutze. Die Fahrtenbücher seien ordnungsgemäß und enthielten alle erforderlichen Bestandteile. Der Kläger habe Transkripte der Fahrtenbücher erstellt, unter deren Zuhilfenahme die Lesbarkeit der Fahrtenbücher hergestellt werde, sofern eine solche nicht bereits vorher bestanden habe. Die Transkripte ermöglichten es, die Fahrtenbücher mit vertretbarem Aufwand auf ihre Richtigkeit zu prüfen.

### 39

Selbst wenn man der Auffassung sein sollte, dass die Fahrtenbücher auch unter Zuhilfenahme des Transkripts nicht ordnungsgemäß sein sollten, sei dies für die zu entscheidende Frage nach der Erschütterung des Anscheinsbeweises unerheblich. Denn für die Erschütterung könnten nicht die strengen Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG gestellt werden. Nach der Rechtsprechung des BFH sei ein Fahrtenbuch nicht erforderlich, um den Anscheinsbeweis der privaten Nutzung zu erschüttern (vgl. BFH-Urteile vom 10. April 2008, VI R 38/06, BStBl II 2008, 768, Rn. 7; und vom 4. Dezember 2012, VIII R 42/09, BStBl II 2013, 365, Rn. 15 ff.).

### 40

Im Zusammenhang mit den Fahrtenbüchern sei zu berücksichtigen, dass eine etwaige Unleserlichkeit, soweit sie darauf beruht, dass lediglich Kopien der Fahrtenbücher vorgelegt werden könnten, nicht zum Nachteil des Klägers gereichen dürfen. Dem FA lägen die originalen Fahrtenbücher vor. Die Originale der Fahrtenbücher seien vom FA nach der Betriebsprüfung nicht wieder ausgehändigt worden. Die durch die geminderte Qualität der Kopien hervorgerufene Unleserlichkeit habe das FA gegen sich gelten zu lassen. Soweit die Fahrtenbücher ggf. infolge der Handschrift des Klägers nicht lesbar sein sollten, sei dies ausschließlich dem Umstand geschuldet, dass der Kläger an Arthritis leide.

### 41

Der angesetzte Bruttolistenpreis des BMW 7er werde vorsorglich bestritten.

II.

**42**

1. Die Klage ist zulässig.

**43**

a) Nach § 44 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ist in Fällen, in denen ein außergerichtlicher Rechtsbehelf gegeben ist, eine Klage beim Finanzgericht regelmäßig nur nach erfolgloser Durchführung des Vorverfahrens über jenen Rechtsbehelf zulässig. Ist aber über einen außergerichtlichen Rechtsbehelf ohne Mitteilung eines zureichenden Grundes in angemessener Frist sachlich nicht entschieden worden, so ist die Klage ohne vorherigen Abschluss des Vorverfahrens zulässig (§ 46 Abs. 1 Satz 1 FGO). Eine solche „Untätigkeitsklage“ hat der Kläger im Streitfall zunächst erhoben.

**44**

b) Nach der Rechtsprechung des BFH ist, wenn eine Untätigkeitsklage erhoben wurde und in der Folge - wie vorliegend - über einen Einspruch gegen den dort angefochtenen Verwaltungsakt entschieden wird, das die Untätigkeitsklage betreffende Verfahren fortzusetzen; in einem solchen Fall wird die Einspruchsentscheidung zum Gegenstand des Klageverfahrens (BFH-Urteile vom 19. August 2003 VIII R 44/01, BFH/NV 2004, 925 und vom 20. Oktober 2010 I R 54/09, BFH/NV 2011, 641).

**45**

2. Das FA hat Betriebsausgaben für die Betriebsfeier in Höhe von 10.400 € zu Unrecht nicht anerkannt (unter c). Im Übrigen ist die Klage unbegründet.

**46**

a) Das FA hat die Aufwendungen für die Reise nach Dubai/Abu Dhabi im Jahr 2011 zu Recht nicht als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit berücksichtigt.

**47**

Betriebsausgaben sind nach § 4 Abs. 4 EStG die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.

**48**

aa) Nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 12. September 2009 GrS 1/06, BStBl II 2010, 672 ist nunmehr davon auszugehen, dass § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG kein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot normiert, so dass die Vorschrift einer Aufteilung von gemischt veranlassten, aber anhand ihrer beruflichen und privaten Anteile trennbaren Reisekosten nicht entgegensteht. Sind berufliche und private Veranlassungsbeiträge einer Reise jeweils nicht von untergeordneter Bedeutung, kommt ein Abzug der auf den beruflich veranlassten Anteil entfallenden Aufwendungen in Betracht (BFH-Urteil vom 19. Januar 2012 VI R 3/11, BStBl. II 2012, 416). Entsprechend dem unterschiedlichen Gewicht der Veranlassungsbeiträge sind die Reisekosten im Verhältnis der beruflich und privat veranlassten Reiseanteile aufzuteilen. Im Einzelfall kann es auch erforderlich sein, einen anderen Aufteilungsmaßstab heranzuziehen oder von einer Aufteilung abzusehen (BFH-Urteil vom 21. April 2010 VI R 5/07, BStBl II 2010, 687).

**49**

Zur Klärung der beruflichen Veranlassung bei Teilnahme an einer Auslandsgruppenreise sind auch nach der Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 21. September 2009 GrS 1/06, BStBl II 2010, 672 die früher entwickelten Abgrenzungsmerkmale (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 27. November 1978 GrS 8/77, BFHE 126, 533, BStBl II 1979, 213) weiter anzuwenden (BFH-Urteil vom 19. Januar 2012 VI R 3/11, BStBl. II 2012, 416). Für eine beruflich veranlasste Auslandsgruppenreise zu Informationszwecken ist nicht nur zu fordern, dass das Reiseprogramm straff organisiert ist, sondern auch, dass die Teilnahme des Steuerpflichtigen an diesem Programm feststeht. Sonst wäre es einem Steuerpflichtigen ohne weiteres möglich, die Aufwendungen für eine an sich straff organisierte Informationsreise als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzusetzen, obwohl er sich tatsächlich an dieser Reise nur in ihrem äußeren Ablauf oder an dem Programm nur zeitweise beteiligt hat (BFH-Beschluss vom 27. November 1978, GrS 8/77, BStBl. II 1979, 213, C. II 1. g.; Schmidt/Loschelder, EStG, § 4 Rn. 520 Stichwort Informationsreisen).

**50**

Aus welchen Gründen der Steuerpflichtige eine bestimmte Reise unternommen hat, hat das Finanzgericht als Tatsacheninstanz anhand der gesamten Umstände des Einzelfalls zu ermitteln. Kann die berufliche Veranlassung einer Reise nicht festgestellt werden, so gehen Zweifel zu Lasten des Steuerpflichtigen (BFH-Beschluss vom 12. September 2009 GrS 1/06, BStBl II 2010, 672).

#### 51

bb) Nach Maßgabe dieser Grundsätze sind die Aufwendungen für die Reise nach Dubai/Abu Dhabi nicht als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Der Kläger hat keine Nachweise (z.B. Teilnahmebestätigung) dafür vorgelegt, dass er an dem fachlichen Programmpunkt der Reise tatsächlich teilgenommen hat. Darüber hinaus sind die beruflichen Veranlassungsbeiträge der Reise von untergeordneter Bedeutung gewesen. Aus dem vorgelegten Reiseprogramm geht hervor, dass lediglich ein Vormittag für ein Fachprogramm vorgesehen war. Der Besuch der Dubai Mall und des Burj Kahlifa wurden in dem vorgelegten Reiseprogramm entgegen dem Vortrag des Klägers als touristische Inhalte, nicht als Fachprogramm, beschrieben. Auch wenn das Fachprogramm laut dem Bevollmächtigten des Klägers auf einen anderen Wochentag verschoben wurde, ändert dies nichts an dem überwiegend touristischen Charakter der Reise.

#### 52

b) Das FA hat die Bewirtungskosten für das Büro des Klägers nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG zu Recht um 30% gekürzt.

#### 53

aa) Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG dürfen Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass den Gewinn nicht mindern, soweit sie 70% der Aufwendungen übersteigen, die nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen und deren Höhe und betriebliche Veranlassung nachgewiesen sind.

„Bewirtung“ im Sinne dieser Regelung ist jede Darreichung von Speisen, Getränken oder sonstigen Genussmitteln zum sofortigen Verzehr (vgl. BFH-Urteil vom 17. Juli 2013 X R 37/10, BFH/NV 2014, 347). Es kommt nicht darauf an, ob die Beköstigung der bewirteten Person im Vordergrund steht oder die Bewirtung (aus der Sicht des Bewirtenden) auch bzw. in erster Linie der Werbung oder der Repräsentation dient (BFH-Urteile vom 7. September 2011 I R 12/11, BStBl II 2012, 194, Rz 9, und vom 26. April 2018 X R 24/17, BStBl II 2018, 750).

#### 54

bb) Beim Ausschank von Alkohol im Rahmen von Besprechungen oder Vertragsabschlüssen - wie im Streitfall - handelt es sich entgegen dem Vortrag des Klägers nicht um geringfügige Aufmerksamkeiten, sondern um Bewirtungskosten i.S.v. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG (vgl. Schmidt/Loschelder, § 4 Rn. 544).

#### 55

Im Streitjahr 2012 hat das FA die Kürzung um 30% versehentlich um 342 € zu niedrig berechnet. Damit ist dem Antrag (161 €) bereits hinreichend Rechnung getragen.

#### 56

Im Streitjahr 2013 hat das FA vom Bruttorechnungsbetrag der Rechnung „...“ (830 €) 30% gekürzt. Nachweise dafür, dass es sich um Aufmerksamkeiten in geringem Umfang handelt, liegen nicht vor.

#### 57

c) Das FA hat die Bewirtungskosten für die Betriebsfeier des Klägers dem Grunde nach zu Recht nicht als Betriebsausgaben anerkannt. Bei den Kosten für Bühne, Licht und Tontechnik, Show/Ensemble sowie 50% der Kosten für die Planung/Durchführung (insgesamt 10.400 €) handelt es sich hingegen nicht um Bewirtungskosten.

#### 58

aa) Bei den Kosten für die „Firmenfeier ...“ handelt es sich teilweise um Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass i.S.v. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG.

(1) „Bewirtung“ im Sinne dieser Regelung ist jede Darreichung von Speisen, Getränken oder sonstigen Genussmitteln zum sofortigen Verzehr (vgl. Senatsurteil vom 17. Juli 2013 X R 37/10, BFH/NV 2014, 347). Es kommt nicht darauf an, ob die Beköstigung der bewirteten Person im Vordergrund steht oder die Bewirtung (aus der Sicht des Bewirtenden) auch bzw. in erster Linie der Werbung oder der Repräsentation



dient (BFH-Urteile vom 7. September 2011 I R 12/11, BStBl II 2012, 194, Rz 9, und vom 26. April 2018 X R 24/17, BStBl II 2018, 750).

#### 59

Der Abzugsbeschränkung unterfallen alle Aufwendungen, bei denen ein sachlicher Zusammenhang mit der Bewirtung (Darreichung von Speisen und Getränken) besteht. Dies kann sachlich mit der Bewirtung im Zusammenhang stehende Aufwendungen für Service, Dekoration, Musik etc. einschließen (BFH-Urteil vom 7. September 2011 I R 12/11, BStBl. II 2012, 194; Schmidt/Loschelder, EStG, § 4 Rn. 545; a.A. wohl EStR 4.10 Abs. 6 Satz 5 Nr. 5 EStH 2018, HHR/Stapperfend, EStG, § 4 Rn. 1185).

#### 60

(2) Nach diesen Grundsätzen stellen die Aufwendungen für das Buffet, Mobiliar, Küchenausstattung sowie Dekoration der Tische im Rahmen der Firmenfeier (vgl. Rechnung der Firma A) Bewirtungskosten i.S.v. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG dar. Die Bewirtung der Personen erfolgte unstreitig aus geschäftlichem Anlass. Dass die Betriebsfeier nach dem Vortrag des Klägers in erster Linie der Werbung und Repräsentation diene, ändert nach der Rechtsprechung des BFH nichts daran, dass es sich um Bewirtungskosten i.S.v. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG handelt.

#### 61

Die Kosten für den Bühnenbau, Licht und Tontechnik und das Musikensemble fallen dagegen nicht hierunter, da kein sachlicher Zusammenhang mit der Bewirtung besteht. Nach Angaben des Klägers in der mündlichen Verhandlung spielte das engagierte Musikensemble erst ab etwa 20 Uhr nach Abschluss des Essens. Die Gäste trafen bereits am Nachmittag ein. Bei den Kosten für die Bühne, Licht und Tontechnik und Show/Ensemble handelt es sich folglich nicht um Bewirtungskosten. Es erscheint sachgerecht, die Kosten für die Planung/ Durchführung in Höhe von 1.200 € hälftig den Bewirtungskosten und den übrigen Kosten zuzuordnen. Folglich handelt es sich bei Aufwendungen in Höhe von 10.400 € nicht um Bewirtungskosten, sondern um abzugsfähige Betriebsausgaben.

#### 62

bb) Ein Abzug der verbleibenden Bewirtungsaufwendungen in Höhe von 11.080 € als Betriebsausgaben ist gemäß § 4 Abs. 7 EStG ausgeschlossen.

#### 63

(1) Aufwendungen i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 6b und 7 EStG sind einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben aufzuzeichnen (§ 4 Abs. 7 Satz 1 EStG). Soweit diese Aufwendungen nicht bereits nach Abs. 5 vom Abzug ausgeschlossen sind, dürfen sie bei der Gewinnermittlung nur berücksichtigt werden, wenn sie nach § 4 Abs. 7 Satz 1 EStG besonders aufgezeichnet sind.

#### 64

Nach der Rechtsprechung des BFH liegt, sofern eine Buchführung eingerichtet ist, eine getrennte Aufzeichnung nur vor, wenn die Aufwendungen i.S.d. § 4 Abs. 5 EStG auf besonderen Konten verbucht werden (BFH-Urteil vom 19. August 1980 VIII R 208/78, BStBl. II 1980, 745; Schmidt/Loschelder, EStG, § 4 Rn. 621). Getrennte Aufzeichnungen i.S.d. § 4 Abs. 7 EStG sind Buchungen, die nacheinander die Aufwendungen des Abs. 5 ohne jede Vermischung mit anderen Betriebsausgaben darstellen (BFH-Urteil vom 19. August 1980 VIII R 208/78, BStBl. II 1980, 745).

#### 65

(2) Im Streitfall wurden die Aufwendungen für die Betriebsfeier auf dem Konto „Werbekosten“ zusammen mit Aufwendungen u.a. für den „Kreisboten“ erfasst. Damit liegt keine getrennte Aufzeichnung der Bewirtungskosten, sondern eine Vermischung mit anderen Betriebsausgaben vor. Folglich ist ein Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen.

#### 66

cc) Das FA war befugt, hinsichtlich der geltend gemachten Betriebsausgaben für die Firmenfeier eine verbösernde Entscheidung zu treffen, da es den Kläger auf die Möglichkeit einer verbösernden Entscheidung hingewiesen hat und ihm Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt wurde, § 367 Abs. 2 Satz 2 Abgabenordnung (AO).

#### 67

d) Das FA hat die Nutzungsentnahmen für die Fahrzeuge Lamborghini und den BMW 7er zu Recht entsprechend der 1%-Regelung angesetzt.

## 68

aa) Die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs, das zu mehr als 50% betrieblich genutzt wird, ist für jeden Kalendermonat mit 1% des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG).

## 69

Diese Bewertungsregel kommt nicht zum Tragen, wenn eine private Nutzung nicht stattgefunden hat (BFH-Urteil vom 19. Mai 2009 VIII R 60/06, BFH/NV 2009, 1974). Das Finanzgericht muss sich deshalb grundsätzlich die volle Überzeugung (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) davon bilden, dass eine private Nutzung tatsächlich stattgefunden hat, wenn es § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG anwenden will (vgl. BFH-Beschluss vom 21. Dezember 2006 VI B 20/06, BFH/NV 2007, 716).

## 70

Nach allgemeiner Lebenserfahrung werden dienstliche oder betriebliche Fahrzeuge, die zu privaten Zwecken zur Verfügung stehen, auch tatsächlich privat genutzt. Dafür spricht der Beweis des ersten Anscheins (vgl. BFH-Beschluss vom 14. Mai 1999 VI B 258/98, BFH/NV 1999, 1330). Etwas anderes gilt, wenn es sich um ein Fahrzeug handelt, das typischerweise zum privaten Gebrauch nicht geeignet ist (vgl. BFH-Urteil vom 18. Dezember 2008 VI R 34/07, BStBl II 2009, 381). Soweit keine besonderen Umstände hinzutreten, kann das Finanzgericht aufgrund der Anscheinsbeweisregel regelmäßig davon ausgehen, dass eine private Nutzung stattgefunden hat (BFH-Urteil vom 4. Dezember 2012 VIII R 42/09, BStBl II 2013, 365).

## 71

Der Beweis des ersten Anscheins kann durch den sog. Gegenbeweis entkräftet oder erschüttert werden. Hierzu ist der Vollbeweis des Gegenteils nicht erforderlich. Erforderlich, aber auch ausreichend ist, dass ein Sachverhalt dargelegt (und im Zweifelsfall nachgewiesen) wird, der die ernsthafte Möglichkeit eines anderen als des der allgemeinen Erfahrung entsprechenden Geschehens ergibt (vgl. BFH-Urteil vom 7. November 2006 VI R 19/05, BStBl II 2007, 116, m.w.N.). Der Anscheinsbeweis wird im Regelfall noch nicht erschüttert, wenn lediglich behauptet wird, für privat veranlasste Fahrten hätten private Fahrzeuge zur Verfügung gestanden (vgl. BFH-Beschluss vom 13. Dezember 2011 VIII B 82/11, BFH/NV 2012, 573, m.w.N.).

## 72

Über die Frage, ob der für eine Privatnutzung sprechende Beweis des ersten Anscheins erschüttert ist, entscheidet das Finanzgericht unter Berücksichtigung sämtlicher Umstände des Einzelfalls nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung. Dabei hat es nicht nur den vom Kläger vorgebrachten Sachverhalt von Amts wegen aufzuklären. Unter Umständen muss das Finanzgericht auch zusätzliche, für die Privatnutzung sprechende Umstände aufklären und berücksichtigen (BFH-Urteil vom 4. Dezember 2012 VIII R 42/09, BStBl II 2013, 365).

## 73

bb) Ausgehend von diesen Grundsätzen wurde der Beweis des ersten Anscheins, der für eine private Nutzung des Lamborghinis und des BMW 7er spricht, im Streitfall nicht entkräftet.

## 74

(1) Der Kläger hat den Anscheinsbeweis nicht durch ordnungsgemäße Fahrtenbücher entkräftet.

## 75

i) Die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs kann abweichend von § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG mit den auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen angesetzt werden, wenn die für das Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG). Weist ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nur berufliche Fahrten aus, kann es den Anscheinsbeweis für die private Nutzung entkräften.

## 76

Der Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs ist gesetzlich nicht näher bestimmt. Aus dem Wortlaut und aus dem Sinn und Zweck der Regelung folgt allerdings, dass die dem Nachweis des zu versteuernden Privatanteils an der Gesamtfahrleistung dienenden Aufzeichnungen eine hinreichende Gewähr für ihre Vollständigkeit und Richtigkeit bieten und mit vertretbarem Aufwand auf ihre materielle Richtigkeit hin überprüfbar sein müssen (BFH-Urteil vom 16. März 2006 VI R 87/04, BStBl. II 2006, 625). Die Aufzeichnungen müssen daher zu den geschäftlichen Reisen Angaben enthalten, anhand derer sich die berufliche Veranlassung der Fahrten plausibel nachvollziehen und gegebenenfalls auch nachprüfen lässt. Hierfür hat das Fahrtenbuch neben dem Datum und den Fahrtzielen grundsätzlich auch den jeweils aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartner bzw. -wenn ein solcher nicht vorhanden ist - den konkreten Gegenstand der dienstlichen Verrichtung (wie etwa den Besuch einer bestimmten behördlichen Einrichtung, einer Filiale oder einer Baustelle) aufzuführen (BFH-Urteil vom 16. März 2006 VI R 87/04, BStBl. II 2006, 625).

#### 77

Handschriftliche Aufzeichnungen müssen lesbar sein, da sie andernfalls ihren Zweck nicht erfüllen können (BFH-Beschluss vom 14. März 2012 VIII B 120/11, BFH/NV 2012, 949; Schmidt/Kulosa, EStG, § 6 Rn. 562). Dazu genügt es nicht, dass der Steuerpflichtige vorgibt, seine Aufzeichnungen selbst lesen zu können, denn sie dienen nicht dem Steuerpflichtigen als Erinnerungsstütze, sondern zum Nachweis gegenüber dem Finanzamt (BFH-Beschluss vom 14. März 2012 VIII B 120/11, BFH/NV 2012, 949).

#### 78

ii) Die vorgelegten Kopien der Fahrtenbücher genügen den dargestellten Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nicht, da viele der Angaben nicht lesbar sind. Teilweise fehlen zudem Angaben zu den besuchten Personen/Firmen/Behörden und zu den km-Ständen. Dass die Original-Fahrtenbücher nicht mehr auffindbar sind, ist nicht entscheidungserheblich, da Fotokopien vorhanden sind. Es ist nicht ersichtlich, dass die Originale besser lesbar sein könnten. Die ehemalige Prozessbevollmächtigte des Klägers hat in der mündlichen Verhandlung des Verfahrens 3 K 168/18 geäußert, dass die vorgelegten Kopien der Fahrtenbücher hinsichtlich der Lesbarkeit nicht wesentlich schlechter seien als die der Originalfahrtenbücher. Die nachträglich angefertigten Transkripte erfüllen nicht die Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch.

#### 79

iii) Eine Beweiserhebung über die Fahrtenbücher durch das Gutachten eines Graphologen kommt im Streitfall nicht in Betracht. Sollte der Beweisantrag des Klägers auf die Feststellung abzielen, dass die Fahrtenbücher vom Kläger selbst verfasst wurden, bedarf es keines Beweises. Das FA hat nicht bestritten, dass die Fahrtenbücher vom Kläger stammen und auch der Senat zieht dies nicht in Zweifel. Soweit der Beweisantrag dahingehend zu verstehen sein sollte, dass der Graphologe für den Senat lesbare Fassungen herstellen soll, genügt dem Senat die eigene Sachkunde im Punkt Lesen. Dabei geht der Senat davon aus, dass für ein ordentliches Fahrtenbuch die allgemeine Lesbarkeit Voraussetzung ist.

#### 80

(2) Der Kläger hat den Anscheinsbeweis für eine Privatnutzung auch nicht durch andere Tatsachen als die Fahrtenbücher entkräftet. Der Umstand, dass der Kläger andere Luxusfahrzeuge im Privatbereich besitzt, widerlegt den Anscheinsbeweis nicht. Es handelt sich um andere Fahrzeugtypen mit unterschiedlichem Prestige und Nutzungsmöglichkeiten. Sonstige wesentliche Umstände für eine ausschließliche Privatnutzung sind nicht ersichtlich und im Übrigen nicht objektiv belegt.

#### 81

cc) Die private Nutzung des BMW und des Lamborghini ist daher nach der 1%-Regel gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG zu bewerten. Auch - wie im Streitfall - geleaste Fahrzeuge fallen in den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG (Kirchhof/Schindler, EStG, § 6 Rn. 166). Berechnungsgrundlage für die private Kfz-Nutzung ist der Listenpreis einschließlich der Umsatzsteuer (BFH-Beschluss vom 27. Januar 2004 X R 43/02, BFH/NV 2004, 639).

#### 82

Das FA hat als Berechnungsgrundlage den Fahrzeug-Grundpreis des Leasing-Vertrages über den BMW 740d vom 6. Dezember 2010 zugrunde gelegt. Dies begegnet keinen Bedenken. Der Kläger hat den Bruttolistenpreis lediglich pauschal bestritten, ohne substantiiert vorzutragen, weshalb der vom FA angesetzte Bruttolistenpreis fehlerhaft sein soll.

**83**

Trotz Kürzung der Aufwendungen gemäß § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG (unter e) beim Lamborghini bleibt der Bruttolistenpreis des Lamborghini maßgebend (vgl. BFH-Beschluss vom 31. Juli 2009 VIII B 28/09, BFH/NV 2009, 1967).

**84**

dd) Die Voraussetzungen für eine verbösernde Entscheidung waren gegeben, § 367 Abs. 2 Satz 2 AO.

**85**

e) Zu Recht hat das FA den Betriebsausgabenabzug für den Lamborghini gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG begrenzt. Danach sind als Betriebsausgabe nicht abziehbar andere als die in den Nr. 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“.

**86**

aa) Aufwendungen berühren nach der BFH-Rechtsprechung die Lebensführung i.S.d. 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). 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 29. April 2014 VIII R 20/12, BStBl II 2014, 679 und vom 10. Oktober 2017 X R 33/16, BStBl II 2018, 185).

**87**

Ob ein solcher unangemessener betrieblicher Repräsentationsaufwand im Sinne der Vorschrift - wie hier bei Beschaffung und Unterhaltung eines Lamborghini durch einen selbständigen Sachverständigen - 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, BStBl II 1985, 458 und vom 29. April 2014 VIII R 20/12, BStBl II 2014, 679). Die Unangemessenheit der die Lebensführung berührenden Aufwendungen ist nicht nur nach der Verkehrsauffassung der beteiligten Wirtschaftskreise, sondern nach der Anschauung breiter Bevölkerungskreise zu beurteilen (BFH-Urteil vom 8. Oktober 1987 IV R 5/85, BStBl II 1987, 853).

**88**

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 (BFH-Urteil vom 29. April 2014 VIII R 20/12, BStBl II 2014, 679). 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, BStBl II 1987, 108).

**89**

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 und BFH-Urteil vom 29. April 2014 VIII R 20/12, BStBl II 2014, 679). Aufwendungen können umso weniger als unangemessen i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG qualifiziert werden, je stärker die Berührung mit der Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen hinter der betrieblichen Veranlassung zurücktritt (BFH-Urteil vom 10. Oktober 2017 X R 33/16, BStBl II 2018, 185).

**90**

Danach ist die Anschaffung eines teuren 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-Urteil vom 10. Oktober 2017 X R 33/16, BStBl II 2018, 185).

**91**

bb) Nach Maßgabe dieser Grundsätze hat das FA die Betriebsausgaben für den Lamborghini zu Recht gekürzt.

**92**

(1) Zwar können aus den betrieblichen Verhältnissen des vom Kläger geführten Unternehmens keine Einwände gegen die Angemessenheit dieser Anschaffungen hergeleitet werden. Der Kläger erzielte in allen Streitjahren Gewinne in Höhe von deutlich über ... €, wobei die Umsätze und Gewinne von 2011 bis 2013 kontinuierlich gesteigert wurden. Daher ist eine krasse Unausgewogenheit zwischen Umsatz und Gewinn einerseits und der Höhe der Anschaffungskosten des Lamborghinis zu verneinen.

**93**

Daneben kann jedoch auch eine im Vordergrund stehende private Motivation die Unangemessenheit der Anschaffungskosten begründen. Hiernach ist im Streitfall u.a. zu berücksichtigen, dass der Kläger in den Streitjahren 2012 und 2013 neben dem Lamborghini bereits über einen BMW 7er (Fahrzeug-Grundpreis 89.563, 01 €) als betriebliches Fahrzeug verfügte. Entgegen der Auffassung des Klägers ist es darüber hinaus naheliegend, dass das Leasing des Lamborghinis privat mitveranlasst war. Der Kläger verfügte unstreitig über weitere Luxusfahrzeuge im Privatvermögen, so dass von einem allgemeinen, auch privaten Interesse des Klägers an hochpreisigen Luxus-Kfz auszugehen ist.

**94**

Der Kläger hat vorgetragen, dass der Lamborghini für Werbezwecke und für die Repräsentation gemietet worden sei. Dadurch habe er den Umsatz seines Sachverständigenbüros im Jahr 2011 in Höhe von ... € auf einen Umsatz im Jahr 2013 in Höhe von ... € steigern können. Gegen diese nicht belegte Behauptung spricht jedoch, dass der Kläger mit dem BMW wesentlich mehr Kilometer (29.062 km im Jahr 2013) gefahren ist als mit dem Lamborghini (8.882 km im Jahr 2013). Darüber hinaus hat der Kläger im Einspruchsschreiben vom ... selbst vorgetragen, dass das wesentliche Alleinstellungsmerkmal des Klägers und die Grundlage seines herausragenden Erfolgs darin liege, dass er seit 2006 von der ... Behörde zum Sachverständigen für ... ernannt worden sei. Zudem dürfe er diese Tätigkeit in sieben weiteren Bundesländern ausüben. Sachverständige für ... würden von den ... Behörden der Bundesländer nach fachlicher Prüfung ernannt. Diese Qualifikation hätten in Deutschland ca. 200 Personen und in Bayern ca. 34 Personen erlangt. Ferner sei er von der Industrie- und Handelskammer ... als öffentlich bestellter und vereidigter Sachverständiger für ... in einer aus lediglich zwei Sachverständigen bestehenden Liste aufgenommen worden. Danach ist davon auszugehen, dass der herausragende Geschäftserfolg des Klägers in erster Linie auf seiner Qualifikation und den behördlichen Ernennungen beruht, wodurch er eine Art Monopolstellung erlangt hat. Die Haltung eines Lamborghinis ist für den Geschäftserfolg des Klägers nach der Art der ausgeübten Tätigkeit dagegen nicht erkennbar von entscheidender Bedeutung. Ob der Kläger einen Luxusportwagen fährt, dürfte aus Sicht der Kunden zweitrangig sein. Es ist ferner nicht davon auszugehen, dass es in der Branche der ... Sachverständigen üblich wäre, als Betriebsfahrzeug einen Lamborghini zu besitzen. Soweit der Kläger meint, der Lamborghini sei erforderlich gewesen, um bei prominenten Privatpersonen Aufträge zu erlangen, so ist darauf zu verweisen, dass in dem vorgelegten Transkript des Fahrtenbuchs des Lamborghinis keine Prominenten wie beispielsweise Profifußballer als Kunden des Klägers aufgeführt sind. Im Übrigen können Gewerbetreibende in vielen Bereichen wegen des Neideffekts bei Kunden nicht mit teuren Kfz vorfahren.

**95**

Unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls ist deshalb anzunehmen, dass hinsichtlich der Anschaffung des Lamborghinis die private Lebenssphäre des Klägers in erheblichem Maße berührt wird, so dass die Aufwendungen nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind. Die Kosten für das Leasing des Lamborghinis können deshalb gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG nur insoweit als Betriebsausgaben abgezogen werden, als sie einen angemessenen Betrag nicht übersteigen.

**96**

(2) Rechtliche Bedenken gegen die Bemessung des „angemessenen Teils“ der Aufwendungen (Kürzung der Kosten um 2/3) bestehen nicht. Nicht entscheidungserheblich ist die Frage der Angemessenheit für

Kaufpreise unter rd. 150.000 €. Denn als Folge der Anwendung der 1%-Listenpreismethode entstehen erst dann zusätzliche Betriebsausgaben, wenn mehr als 39.960 € Betriebsausgaben anzuerkennen wären. Denn nur bei höheren Betriebsausgaben entfällt die Anhebung der sogenannten „Kostendeckelung“ (Listenpreis netto 279.832 €; brutto rd. 333.000 €; 1%=3.330 €. Bis zu 39.960 € jährliche Betriebsausgaben werden durch die private Nutzung ausgeglichen). Diesen Betrag überschreitende Betriebsausgaben setzen voraus, dass ein PkW-Wert von mehr als ca. 150.000 € als angemessen angesehen wird (nicht anerkannte Kosten: 87.623 € =100%; 39.960 € = rund 45%; 45% von 333.000 € =149.850 €).

#### **97**

Das FA hat zur Ermittlung noch angemessener Betriebskosten eines Pkw die Kosten für ein Serienmodell der Oberklasse (BMW, Mercedes) zum Vergleich herangezogen. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die Kosten für den BMW 7er als Betriebsfahrzeug darüber hinaus uneingeschränkt anerkannt wurden.

#### **98**

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus § 151 FGO i.V.m. § 708 Nr. 10 Zivilprozessordnung (ZPO) und § 711 ZPO.

#### **99**

4. Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zugelassen.