Urteil vom 10. Oktober 2017, X R 33/16

Anwendung des Abzugsverbots nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG bei Bildung einer Ansparabschreibung

ECLI:DE:BFH:2017:U.101017.XR33.16.0

BFH X. Senat

EStG § 4 Abs 4, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 7, EStG § 7g Abs 3, EStG § 7g Abs 4, EStG § 7g Abs 5, EStG § 7g Abs 6, EStG § 7g Abs 7, EStG VZ 2006

vorgehend FG München, 29. Februar 2016, Az: 6 K 2162/14

Leitsätze

Die Bildung einer den Gewinn mindernden Rücklage nach § 7g Abs. 3 EStG a.F. ist ausgeschlossen, soweit die geplanten Aufwendungen (hier: Anschaffung mehrerer PKW aus dem höchsten Preissegment) als unangemessen i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG anzusehen sind.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts München, Außensenate Augsburg, vom 1. März 2016 6 K 2162/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind verheiratet und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Klägerin erzielte gewerbliche Einkünfte aus der Vermittlung von Finanzanlagen (§ 15 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Der Betrieb wurde am 1. Mai 2004 gegründet. Ihren Gewinn ermittelte sie nach § 4 Abs. 3 EStG. Für das Streitjahr 2006 legte sie folgende Einnahmen-Überschuss-Rechnung vor:

2 A. Betriebseinnahmen

1. Einnahmen	105.851,33
2. Sonstige Erlöse	0
3. Neutrale Erträge	27,61
4. Auflösung Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3, 6, 7 EStG	260.000,00
Σ	365.878,94

B. Betriebsausgaben

1. Sonstige Fahrzeugkosten	1.800,00
2. Bildung Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3, 6, 7 EStG	307.000,00

3.	Verschiedene Kosten	35,51
Σ		308.835,51
C.	steuerlicher Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG	57.043,43

alle Beträge in €

3 Die im Jahr 2004 für einen Maserati MC 12 gebildete Ansparrücklage in Höhe von 260.000 € wurde im Streitjahr 2006 wieder aufgelöst. Gleichzeitig begehrte die Klägerin eine neue Ansparabschreibung in Höhe von 307.000 € für die nachfolgend aufgelisteten Wirtschaftsgüter:

4

Wirtschaftsgut	voraussichtliche Anschaffungskosten	mögliche Ansparabschreibung	beanspruchte Ansparabschreibung
PKW Limousine	400.000	160.000	135.000
PKW Sportwagen	450.000	180.000	135.000
PKW SUV	120.000	48.000	37.000
Σ			307.000

alle Beträge in €

5 Die Klägerin beschäftigte keine Mitarbeiter.

6 Im Rahmen einer im Jahr 2012 durchgeführten Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die Ansparabschreibung für die Limousine und den Sportwagen nicht anerkannt werden könne. Die Bildung einer Ansparrücklage sei nur zulässig, soweit die Anschaffungskosten des betreffenden Wirtschaftsguts als angemessen angesehen werden könnten. Die Ansparabschreibung für den PKW SUV blieb hingegen unverändert.

7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) übernahm das Ergebnis der Außenprüfung und legte für das Streitjahr 2006 nunmehr Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb in Höhe von 327.043 € der Besteuerung zugrunde.

8 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 720 veröffentlichtem Urteil abgewiesen. § 7g Abs. 3, 6, 7 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG a.F.) erlaube für das Streitjahr 2006 --unter bestimmten Voraussetzungen-- im Vorgriff auf künftige Investitionen die Bildung einer eigenkapitalschonenden Ansparrücklage. Dadurch würden spätere Absetzungen für Abnutzung (AfA) in ihrer Aufwandswirkung vorgezogen. Eine zulässig gebildete Ansparrücklage sei damit grundsätzlich eine gewinnmindernde Betriebsausgabe.

9 Die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben werde jedoch u.a. durch § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG eingeschränkt. Da in den Jahren des Bestehens des Betriebs der Klägerin von 2004 bis 2012 tatsächlich keine Repräsentationsaufwendungen angefallen seien, seien für den erheblichen Geschäftserfolg derartige Aufwendungen nicht erforderlich gewesen. Einer möglichen Üblichkeit von höherwertigen Kraftfahrzeugen in vergleichbaren Betrieben habe das FA dadurch Rechnung getragen, dass es die Ansparabschreibung für einen PKW SUV mit voraussichtlichen Anschaffungskosten von 120.000 € berücksichtigt habe. Unter Würdigung der Tatsache, dass die Klägerin in ihrem Betrieb keine Mitarbeiter beschäftigt habe, sei davon auszugehen, dass die beabsichtigte Anschaffung der beiden streitgegenständlichen PKW aus Gründen der privaten Lebensführung geplant war.

10 Mit der Revision verfolgen die Kläger ihr Begehren weiter. § 7g EStG a.F. schließe die Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG aus. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe mit Urteil vom 31. August 2006 IV R 26/05 (BFHE 214, 557, BStBl II 2006, 910, unter II.2.b) ausgeführt, dass nach § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG a.F. der Betrag der Anschaffungs- oder

Herstellungskosten des Anlageguts Bemessungsgrundlage für die Rücklage sei. Eine weitere Einschränkung sehe das Gesetz nicht vor. Damit sei es nicht vereinbar, wenn das FG das in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG enthaltene Abzugsverbot auf § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG a.F. anwende.

11 Selbst wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts unangemessen wären, sei das Wirtschaftsgut nach allgemeinen Grundsätzen als Betriebsvermögen mit den Anschaffungskosten zu aktivieren; eine Aufteilung in einen angemessenen und einen unangemessenen Teil sei insoweit nicht zulässig (Hinweis auf das BFH-Urteil vom 8. Oktober 1987 IV R 5/85, BFHE 150, 558, BStBl II 1987, 853). Entgegen der Auffassung des FG bestätige der BFH in seinem Urteil vom 25. März 2015 X R 14/12 (BFH/NV 2015, 973) die Rechtsauffassung des FG Düsseldorf vom 7. Juni 2004 7 K 5808/02 (EFG 2004, 1671). Er stelle in dieser Entscheidung klar heraus, dass das Wirtschaftsgut zu 100 % dem Betriebsvermögen zuzuordnen sei, auch wenn nach erfolgter Anschaffung die Abschreibung teilweise nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG nicht abzugsfähig sein sollte.

12 Die Vorschrift des § 4 Abs. 5 EStG beziehe sich ausschließlich auf Betriebsausgaben. Die Bildung einer Ansparrücklage stelle keine Betriebsausgabe dar, sondern führe nur zu Aufwand. Die Anwendung der Vorschrift des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG setze einen Abfluss von Geldvermögen voraus.

13 Schließlich lägen auch keine unangemessenen Aufwendungen gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG vor. Die Beweislast für die Unangemessenheit von Anschaffungskosten liege beim FA. Das FG habe ohne weitere Prüfung einfach unterstellt, dass die Anschaffung eines teuren Sportwagens (Ferrari Enzo) zu einem unangemessenen Aufwand führe. Bei dem Investitionsgut sei mit keinerlei Wertverlust zu rechnen gewesen. Nach dem Urteil des BFH vom 29. April 2014 VIII R 20/12 (BFHE 245, 338, BStBl II 2014, 679) beurteile sich die Angemessenheit des Fahrzeugaufwands nach den Kosten pro Kilometer und nicht nach den Anschaffungskosten eines Fahrzeugs.

14 Die Auffassung der Finanzverwaltung, wonach die Anschaffung eines weiteren PKW zwangsläufig die Einstellung von weiteren Arbeitnehmern implizieren würde, sei realitätsfern. Wie viele und welche Fahrzeuge ein Unternehmer anschaffe, entscheide ausschließlich der Unternehmer und nicht die Finanzverwaltung. Die Investition wäre sogar sinnvoll gewesen, obwohl das von der Klägerin vertriebene Anlageprodukt (Anteile an offenen und geschlossenen Immobilienfonds) nicht mehr vermittelbar war und der Betrieb deshalb eingestellt worden sei.

15 Die Kläger beantragen sinngemäß,
das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 14. Juli 2014 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 10. Juli 2013 dahingehend zu ändern, dass die Ansparabschreibung in Höhe von 270.000 € für die Limousine und den Sportwagen gewinnmindernd berücksichtigt wird, und festzustellen, dass die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren notwendig war (§ 139 Abs. 3 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

16 Das FA beantragt,
die Revision der Kläger zurückzuweisen.

17 Das FG sei zu Recht davon ausgegangen, dass bereits im Rahmen von § 7g EStG a.F. die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 EStG zu prüfen seien, und habe diese ebenfalls zu Recht bejaht.

Entscheidungsgründe

II.

18 Die Revision der Kläger ist unbegründet und daher nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen.

19 Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Klägerin für die geplante Anschaffung der Limousine und des Sportwagens im Streitjahr 2006 wegen des Abzugsverbots gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG keine Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3 EStG a.F. bilden kann.

20 1. Gemäß § 7g Abs. 3 bis 7 EStG a.F. können Steuerpflichtige für die künftige Anschaffung oder Herstellung eines neuen beweglichen Wirtschaftsguts des Anlagevermögens eine den Gewinn mindernde Rücklage bilden. Die Rücklage darf 40 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des begünstigten Wirtschaftsguts nicht überschreiten, das der Steuerpflichtige voraussichtlich bis zum Ende des zweiten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahres anschaffen oder herstellen wird (§ 7g Abs. 3 Satz 2 EStG a.F.). Ermittelt der Steuerpflichtige --wie im Streitfall-- den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG, so sind gemäß § 7g Abs. 6 EStG a.F. die

Abs. 3 bis 5 mit Ausnahme von Abs. 3 Nr. 1 mit der Maßgabe entsprechend anzuwenden, dass die Bildung der Rücklage als Betriebsausgabe (Abzug) und ihre spätere Auflösung als Betriebseinnahme (Zuschlag) zu behandeln ist.

21 Eine Rücklage gemäß § 7 Abs. 3 EStG a.F. kann jedoch nicht gebildet werden, wenn hierdurch unangemessene Aufwendungen gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG steuermindernd berücksichtigt würden.

22 a) Betriebsausgaben bzw. Aufwendungen, die die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren, dürfen gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG den Gewinn nicht mindern, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind.

23 aa) Betriebsausgaben sind die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG). Der Begriff der "Aufwendungen" wird im EStG als Oberbegriff für "Ausgaben" und "Aufwand" verwendet und ist nach der auch vom erkennenden Senat geteilten Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 20. August 1986 I R 80/83, BStBl II 1986, 904, unter II.2., und vom 16. Juli 2015 III R 33/14, BFHE 250, 525, BStBl II 2016, 44, Rz 11) und der im Schrifttum überwiegenden Auffassung (Bode in Kirchhof, EStG, 16. Aufl., § 4 Rz 168; Holzhäuser in Bordewin/Brandt, § 4 EStG Rz 1707; Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz E 26 ff.; Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 4 EStG Rz 751, m.w.N.; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 552) im Sinne aller Wertabflüsse zu verstehen, die nicht Entnahmen sind. Aufwendungen können daher daraus entstehen, dass beim Steuerpflichtigen Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen, oder Werte (z.B. AfA) abfließen (BFH-Urteil in BFHE 250, 525, BStBl II 2016, 44, Rz 11). Unter den Begriff des Aufwands fallen ferner die Teilwertabschreibung (HHR/Stapperfend, § 4 EStG Rz 753) sowie Rechnungsabgrenzungsposten und Rückstellungen für bereits entstandene Verbindlichkeiten (Nacke in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 4 Rz 1619; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 552).

24 bb) Dass der Begriff der Aufwendungen nicht nur die tatsächlichen Ausgaben, sondern darüber hinaus auch den betrieblichen Aufwand umfasst, folgt bei systematischer Betrachtung aus dem Katalog der nichtabziehbaren Betriebsausgaben des § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG. Nach dem Wortlaut handelt es sich bei den aufgezählten Aufwendungen um Betriebsausgaben. Diese Aufwendungen betreffen jedoch nicht nur Ausgaben als tatsächliche Abflüsse in Geld oder Geldeswert, sondern auch betrieblichen Aufwand, beispielsweise in Form von AfA bei Gästehäusern, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 EStG (HHR/Stapperfend, § 4 EStG Rz 751). In Einklang damit hat der BFH bereits entschieden, dass eine Rückstellung in der Steuerbilanz nicht gebildet werden darf, wenn ein steuerliches Abzugsverbot (in diesem Fall gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG für Geldbußen) besteht (BFH-Urteil vom 9. Juni 1999 I R 64/97, BFHE 189, 75, BStBl II 1999, 656).

25 cc) Aufwendungen i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG umfassen dementsprechend auch die AfA gemäß § 7 Abs. 1 Satz 1 EStG (BFH-Urteil in BStBl II 1986, 904, unter II.2.; HHR/Stapperfend, § 4 EStG Rz 751). Dies gilt insbesondere auch für unangemessene Kraftfahrzeugaufwendungen (BFH-Urteil in BFHE 150, 558, BStBl II 1987, 853, unter I.3.b). Da aber § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG grundsätzlich den Abzug von AfA gemäß § 7 EStG einschränkt, muss das Abzugsverbot auch beim Ansatz der erhöhten Absetzungen bzw. Sonder-AfA beachtet werden (vgl. BFH-Urteil vom 23. November 1988 I R 149/84, BFH/NV 1989, 362, unter 2.a; Spilker, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz M 48).

26 b) Die durch die Bildung einer Rücklage nach § 7g Abs. 3 EStG a.F. eintretende Gewinnminderung fällt ebenfalls in den Anwendungsbereich des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG.

27 aa) Dass eine Ansparabschreibung eine Aufwendung i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG sein kann, zeigt bereits ihre Entstehungsgeschichte. In der Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt vom 5. März 1993 (BTDrucks 12/4487, 33) wird ausgeführt, § 7g Abs. 3 EStG a.F. ermögliche zur Finanzierung künftiger Investitionen die Bildung einer Rücklage im Vorgriff auf spätere Abschreibungsmöglichkeiten. Es habe sich gezeigt, dass bei kleinen und mittleren Unternehmen bereits in der Zeit vor Beendigung der Investition ein Bedürfnis für eine Steuerstundung bestehe. Mit Hilfe einer solchen Steuerstundung könnten eigene Mittel angespart werden, um dem Unternehmen die Finanzierung der Investition zu erleichtern. Die Wirkung der Investitionsrücklage, die vom Gesetzgeber im Gesetzeswortlaut durch Klammerzusatz untechnisch als Ansparabschreibung bezeichnet wird, liegt mithin in der Vorverlagerung des Abschreibungspotentials (BFH-Urteil vom 14. August 2001 XI R 18/01, BFHE 198, 415, BStBl II 2004, 181, unter II.1.; Schmidt/Kulosa, EStG, 36. Aufl., § 7g Rz 25). Der Ansatz einer Rücklage nach § 7g Abs. 3 EStG a.F. führt damit zu sofort steuerminderndem Aufwand und fällt folglich unter den Begriff der Betriebsausgaben i.S. des § 4 Abs. 4, 5 Satz 1 Nr. 7 EStG. Ermittelt der Steuerpflichtige wie im Streitfall den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG, so ist die Bildung der Rücklage bereits nach dem Wortlaut des § 7g Abs. 6 EStG a.F. eindeutig als Betriebsausgabe zu behandeln.

28 bb) Dass die Bildung einer Rücklage für die beabsichtigte Anschaffung eines Wirtschaftsguts nicht möglich ist, soweit sie zu unangemessenen Aufwendungen gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG führt, steht zudem im Einklang mit dem Sinn und Zweck beider streitentscheidenden Vorschriften.

29 (1) Bei § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG handelt es sich um eine Art Generalklausel, die als Auffangtatbestand alle die Privatsphäre berührenden Aufwendungen erfasst (Herlinghaus, EFG 2004, 1672). Diese Norm will letztlich verhindern, dass unangemessener betrieblicher Repräsentationsaufwand bei der Einkommensteuer berücksichtigt wird. Der Steuerpflichtige soll nicht in der Lage sein, einen Teil dieses Aufwands durch eine Ermäßigung seiner Steuer auf die Allgemeinheit abzuwälzen. Diesen Zweck gilt es auch bei der Begünstigung des § 7g Abs. 3 EStG a.F. zu beachten.

30 (2) § 7g Abs. 3 EStG a.F. soll der Gesetzesbegründung zufolge zwar kleinen und mittleren Unternehmen im Wege einer Steuerstundung die Finanzierung von Investitionen erleichtern. Die Norm bezweckt jedoch nicht die Förderung unangemessener Repräsentationsaufwendungen, die grundsätzlich nicht abzugsfähig sind. Es bedarf keiner Erleichterung für die Finanzierung derartiger Aufwendungen (so auch Schmidt/Kulosa, a.a.O., § 7g Rz 23). Der besondere Zweck der Ansparabschreibung kann nicht als Begründung dazu dienen, dass unangemessene, die private Sphäre des Steuerpflichtigen berührende Aufwendungen entgegen der Wertung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG steuerlich anzuerkennen wären.

31 cc) Die gegen dieses Ergebnis vorgebrachten Einwände überzeugen nicht.

32 (1) Soweit die Auffassung vertreten wird, für die Bildung der Ansparrücklage seien tatbestandsmäßig allein die voraussichtlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten maßgeblich, nicht jedoch die spätere (Sonder-)AfA im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des entsprechenden Wirtschaftsguts (Urteil des FG Düsseldorf in EFG 2004, 1671, Rz 20; Blümich/Brandis, § 7g a.F. EStG Rz 82; Pohl in Bordewin/Brandt, § 4 EStG Rz 2305), wird verkannt, dass § 7g Abs. 3 EStG a.F. eine noch über das Maß einer Sonderabschreibung hinausgehende Vorverlagerung fiktiver AfA-Beträge zur Finanzierungserleichterung einer späteren Investition bewirkt und sich bereits im Zeitpunkt der Rücklagenbildung gewinnmindernd auswirkt (Herlinghaus, EFG 2004, 1672). Das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG muss deshalb konsequenterweise auch beim Ansatz der Rücklage gemäß § 7g Abs. 3 EStG a.F. beachtet werden. Eine unterschiedliche Behandlung von AfA bzw. Sonder-AfA und gewinnmindernder vorweggenommener AfA ist insoweit nicht gerechtfertigt.

33 (2) Die Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3 EStG a.F. ist zudem keine Spezialregelung, die den allgemeinen Grundsatz des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG verdrängen würde (so aber Roland in Bordewin/Brandt, § 7g EStG a.F. Rz 72). Eine speziellere Norm zeichnet sich gegenüber der allgemeineren Norm dadurch aus, dass sie alle Tatbestandsmerkmale der allgemeinen Norm und dazu noch mindestens ein weiteres Merkmal enthält (Wernsmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 4 AO Rz 364). Dies trifft bei § 7g Abs. 3 EStG a.F. im Verhältnis zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG eindeutig nicht zu, da die Normen unterschiedliche Regelungsinhalte haben.

34 § 7g EStG a.F. zählt zudem --wie seine systematische Stellung in Abschn. II Nr. 3 EStG belegt-- zu den Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4 bis 7i EStG. Neben dem speziellen Förderzweck der Subventionsnorm des § 7g Abs. 3 EStG a.F. sind deshalb bei dessen Auslegung die allgemeinen der Besteuerung des Gewinns zugrunde liegenden Prinzipien und Wertungszusammenhänge zu beachten. Damit unterliegen auch die durch die Bildung einer Rücklage nach § 7g Abs. 3 EStG a.F. bewirkten Aufwendungen den in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG normierten Einschränkungen.

35 (3) Dass § 7g Abs. 5 EStG a.F. zur Vermeidung von Mitnahmeeffekten einen Gewinnzuschlag in Höhe von 6 % des aufgelösten Rücklagenbetrags vorsieht (Pohl in Bordewin/Brandt, § 4 EStG Rz 2305), vermag eine Anwendung von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG, der bereits bei der Bildung der Rücklage nach § 7g Abs. 3, 6 EStG a.F. zu beachten ist, nicht auszuschließen. Die Vorschrift des § 7g Abs. 5 EStG a.F. verhindert zudem nicht in allen Fällen eine zweckwidrige Inanspruchnahme einer Ansparabschreibung. Da bei fehlender Durchführung der Investition nach § 7g Abs. 4 Satz 2 EStG a.F. die Rücklage erst zum Ende der Investitionsfrist gewinnwirksam aufzulösen ist und auf diese Weise eine endgültige Gewinnverschiebung bewirkt wird, kann diese trotz des Gewinnzuschlags nach § 7g Abs. 5 EStG a.F. steuermodellierend genutzt werden (Senatsurteil vom 6. April 2016 X R 15/14, BFHE 254, 209, BStBl II 2017, 298, Rz 23). Darüber hinaus erfolgt bei Existenzgründern keine Verzinsung, § 7g Abs. 7 EStG a.F. Ferner könnte ein Gewinnzuschlag nur dann erhoben werden, wenn es nicht zu der geplanten Investition käme.

36 (4) Unerheblich ist schließlich, dass eine Rücklage nach § 7g Abs. 3 EStG a.F. ohne Rücksicht darauf gebildet werden kann, ob der Steuerpflichtige im Investitionsjahr die Voraussetzungen für eine Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 1

und 2 EStG a.F. erfüllt (a.A. Roland in Bordewin/Brandt, § 7g EStG a.F. Rz 72). Dieser Gesichtspunkt ändert nicht die maßgebliche Erwägung, dass für eine vorgelagerte AfA kein Raum bestehen kann, wenn dem Abzug der Regel-AfA § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG entgegensteht.

37 dd) Der Senat weicht dabei nicht von den Grundsätzen des BFH-Urteils in BFHE 214, 557, BStBl II 2006, 910 zum Umfang einer Ansparrücklage für Tiere des Anlagevermögens ab. Danach ist gemäß § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG a.F. ohne weitere Einschränkung der Betrag der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Anlageguts Bemessungsgrundlage für die Rücklage. Soweit der BFH dabei ausführt, dass für Tiere des Anlagevermögens die Ansparrücklage ohne Ansatz eines Schlachtwerts gebildet werden kann, bezieht sich dies auf Aufwendungen, von denen feststeht, dass sie sich irgendwann --in Bezug auf den Schlachtwert zwar noch nicht während des AfA-Zeitraums, spätestens aber beim Ausscheiden des Wirtschaftsguts aus dem Betriebsvermögen-- gewinnmindernd auswirken werden. Demgegenüber geht es im Streitfall um Aufwendungen, von denen --gerade umgekehrt-- feststeht, dass sie sich aufgrund des dauerhaft geltenden Abzugsverbots des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG niemals gewinnmindernd auswirken können.

38 2. Das FG hat zutreffend entschieden, dass hinsichtlich der voraussichtlichen Anschaffung eines Sportwagens und einer Limousine der jeweils höchsten Preisklasse die Bildung einer Rücklage nach § 7g Abs. 3 EStG a.F. aufgrund des Abzugsverbots des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG vollumfänglich ausgeschlossen ist.

39 a) Aufwendungen berühren nach der BFH-Rechtsprechung die Lebensführung i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG, 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. Denn auch insoweit kann das Ziel der Vorschrift betroffen sein, unangemessenen betrieblichen Repräsentationsaufwand nicht gewinnmindernd bei der Festsetzung der Einkommensteuer zu berücksichtigen (BFH-Urteil in BFHE 245, 338, BStBl II 2014, 679, Rz 26, m.w.N.).

40 b) Ob ein solcher unangemessener betrieblicher Repräsentationsaufwand im Sinne der Vorschrift 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 (vgl. BFH-Urteil in BFHE 245, 338, BStBl II 2014, 679, Rz 27). Danach sind bei der Angemessenheitsprüfung alle Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen. Neben der Größe des Unternehmens sowie 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. Schließlich ist auch zu beachten, wie weit die private Lebenssphäre des Steuerpflichtigen berührt wird. 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 (vgl. BFH-Urteil in BStBl II 1986, 904, unter II.5.).

41 Danach ist die Anschaffung eines teuren und schnellen PKW nicht stets unangemessen i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG, wenn die Benutzung eines repräsentativen Fahrzeugs 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 in BFHE 245, 338, BStBl II 2014, 679, Rz 30, m.w.N.).

42 c) Auf dieser Grundlage ist die Würdigung des FG, nach den Maßstäben des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG sei die Unangemessenheit bei der Anschaffung dreier Fahrzeuge, davon zwei aus dem höchsten Preissegment, teilweise zu bejahen, mit den dargestellten Grundsätzen der höchstrichterlichen Rechtsprechung vereinbar. Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die Klägerin in ihrem Betrieb keine Mitarbeiter beschäftigt hat, ist nicht ersichtlich, weshalb neben dem PKW SUV zwei weitere Fahrzeuge im Wert von 400.000 € bzw. 450.000 € für den Betrieb angemessen sein sollten. In den Jahren des Bestehens des Betriebs der Klägerin von 2004 bis 2012 sind tatsächlich keine Repräsentationsaufwendungen angefallen. Es kann folglich nicht davon ausgegangen werden, dass Repräsentationsaufwendungen für den Geschäftserfolg besonders bedeutsam waren. Darüber hinaus hätte ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer bei Einnahmen im Streitjahr von 105.851,33 € (neben der Auflösung einer früheren Ansparabschreibung) nicht die Anschaffung dreier PKW zum Preis von fast einer Million € geplant. Anders als die Kläger meinen, können die Anschaffungskosten nicht ausgeblendet werden, da sie unabhängig von der Art der Finanzierung aus dem Geschäftsergebnis aufgebracht werden müssen.

43 3. Da das Urteil des FG bereits aus diesem Grunde nicht zu beanstanden ist, kann es dahingestellt bleiben, ob

ansonsten die Voraussetzungen für die Bildung einer Rücklage nach § 7g Abs. 3 EStG a.F. vorgelegen haben. Insbesondere kann der Senat unerörtert lassen, ob die Klägerin --unter Berücksichtigung der Tatsache, dass sie zum wiederholten Male eine Ansparabschreibung für dasselbe, bisher nach Ablauf der Investitionsfrist aber nicht angeschaffte Wirtschaftsgut vornehmen will-- ihre Investitionsabsicht hinreichend plausibel dargelegt hat (vgl. Senatsurteil vom 11. Oktober 2007 X R 1/06, BFHE 219, 151, BStBl II 2008, 119, Rz 19 ff.).

44 4. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO).

45 5. Der Antrag, die Zuziehung des Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären (§ 139 Abs. 3 Satz 3 FGO), ist im Revisionsverfahren unzulässig. Die Entscheidung nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO gehört sachlich zum Kostenfestsetzungsverfahren; zuständig ist deshalb das Gericht des ersten Rechtszuges, im Streitfall das FG (BFH-Urteil vom 15. Februar 2017 VI R 30/16, BFHE 257, 96, BStBl II 2017, 644, Rz 28).

46 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de