Beschluss vom 21. Januar 2014, X B 181/13

Anerkennung von Ehegatten-Arbeitsverhältnisses bei Einräumung einer Pkw-Nutzung - Revisionszulassungsgründe

BFH X. Senat

EStG § 4 Abs 4, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 116 Abs 3 S 3, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, EStG VZ 2009

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 20. August 2013, Az: 3 K 475/11

Leitsätze

NV: Die Überlassung eines Pkw im Rahmen eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses kann nur unter der Voraussetzung anerkannt werden, dass die Konditionen der eingeräumten Pkw-Nutzung im konkreten Arbeitsverhältnis auch fremdüblich sind.

Tatbestand

1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger), Inhaber einer Handelsvertretung, hatte seine Ehefrau (E) von Januar bis April des Streitjahres 2009 als geringfügig Beschäftigte mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von 12 Stunden angestellt. Die Tätigkeiten von E umfassten u.a. allgemeine Bürotätigkeiten, vorbereitende Buchhaltung, Prüfungen von Provisionsabrechnungen sowie die Reinigung der Büroräume. Als Arbeitsentgelt erhielt E 100 € pro Monat sowie die Möglichkeit, ein Kfz ohne Einschränkung und Selbstbeteiligung zu nutzen. Ab Mai des Streitjahres vereinbarten der Kläger und E eine durchschnittliche regelmäßige Arbeitszeit von 17 Wochenstunden, die nunmehr mit monatlich 150 € und der uneingeschränkten Nutzung eines VW Tiguan vergütet wurde. Unter Berücksichtigung des nach der 1 %-Regelung ermittelten geldwerten Vorteils für die Nutzung des PKW bezog E für ihre Tätigkeit ein Gesamtbruttogehalt in Höhe von 587 €.

2 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt) lehnte die steuerliche Anerkennung des Ehegatten-Arbeitsverhältnisses ab. Vorverfahren und Klageverfahren waren erfolglos. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit der Begründung ab, die Art und Weise der Vergütung der Arbeitsleistung der Ehefrau halte einem Fremdvergleich nicht stand.

3 Der Kläger begründet seine Nichtzulassungsbeschwerde mit der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache, der Notwendigkeit einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Fortbildung des Rechts und zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung sowie mit einem Verfahrensmangel.

Entscheidungsgründe

4 II. Die Beschwerde des Klägers hat keinen Erfolg.

5 Die Revision ist --zum Teil auch wegen nicht ausreichender Darlegung der Zulassungsgründe-- weder wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) noch zur Fortbildung des Rechts gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO noch zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO bzw. wegen eines Verfahrensfehlers gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO zuzulassen.

6 1. Nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO ist die Revision zuzulassen, wenn die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat.

7 a) Die grundsätzliche Bedeutung muss im Hinblick auf eine bestimmte --abstrakte und im Streitfall entscheidungserhebliche-- Rechtsfrage gegeben sein. Die Rechtsfrage muss ferner klärungsbedürftig sein. An der Klärungsbedürftigkeit fehlt es u.a. dann, wenn die in Rede stehende Rechtsfrage bereits durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) hinreichend geklärt ist und keine neuen Gesichtspunkte erkennbar sind, welche eine

erneute Prüfung und Entscheidung dieser Frage durch den BFH erfordern (Beschlüsse vom 13. Juni 2007 X B 34/06, BFH/NV 2007, 1703, und vom 14. Juli 2008 VIII B 179/07, BFH/NV 2008, 1874, m.w.N.). Gleichermaßen fehlt es an der Klärungsbedürftigkeit, wenn die Rechtsfrage anhand der gesetzlichen Grundlagen und der bereits vorliegenden Rechtsprechung beantwortet werden kann und keine neuen Gesichtspunkte erkennbar sind, die eine erneute Prüfung und Entscheidung der Rechtsfrage durch den BFH geboten erscheinen lassen (Beschluss vom 30. August 2007 XI B 1/07, BFH/NV 2007, 2280, 2281).

8 b) Der Kläger sieht die Rechtsfrage als ungeklärt an, ob Ehegattenarbeitsverhältnisse, bei denen ein Vergütungsbestandteil die Nutzungsüberlassung eines betrieblichen PKW's ist, grundsätzlich steuerlich nicht anzuerkennen seien, jedenfalls dann, wenn keine Nutzungsbeschränkung oder keine Kostenbeteiligung vereinbart worden sei.

9 Diese Frage kann jedoch mit den Grundsätzen der höchstrichterlichen Rechtsprechung beantwortet werden.

10 Die Rechtsprechung des BFH erkennt --worauf die Vorinstanz zu Recht hingewiesen hat-- Lohnzahlungen an einen im Betrieb des Steuerpflichtigen mitarbeitenden Angehörigen grundsätzlich als Betriebsausgaben an. Angesichts des bei Angehörigen vielfach fehlenden Interessengegensatzes und der daraus resultierenden Gefahr des steuerlichen Missbrauchs zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten muss jedoch sichergestellt sein, dass die Vertragsbeziehung und die auf ihr beruhenden Leistungen tatsächlich dem betrieblichen und nicht --z.B. als Unterhaltsleistungen-- dem privaten Bereich (§ 12 Nrn. 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes) zuzurechnen sind. Dazu bedarf es einer Gesamtwürdigung aller maßgeblichen Umstände. Indiz für die Zuordnung der Vertragsbeziehung zum betrieblichen Bereich ist insbesondere, ob der Vertrag sowohl nach seinem Inhalt als auch nach seiner tatsächlichen Durchführung dem entspricht, was zwischen Fremden üblich ist. Dabei ist allerdings auch zu beachten, dass geringfügige Abweichungen einzelner Sachverhaltsmerkmale vom Üblichen sowohl bezüglich des Vertragsinhalts als auch bezüglich der Vertragsdurchführung für sich allein nicht stets zur steuerlichen Nichtanerkennung des Arbeitsverhältnisses führen müssen. Die gebotene Würdigung aller Umstände des Einzelfalls obliegt dabei grundsätzlich dem FG als Tatsacheninstanz (vgl. dazu auch Senatsurteil vom 17. Juli 2013 X R 31/12, BFHE 242, 209, BStBl II 2013, 1015, Rz 24 ff., m.w.N.).

11 Damit erkennt die BFH-Rechtsprechung auch die Überlassung eines PKW's im Rahmen eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses grundsätzlich an, allerdings nur unter der Voraussetzung, dass die konkreten Konditionen der Kfz-Gestellung im Einzelfall auch fremdüblich sind.

12 Im Streitfall hat das zur Würdigung der Gesamtumstände berufene FG die Fremdüblichkeit indes im Hinblick auf den zwischen dem Kläger und E vereinbarten Inhalt des Arbeitsverhältnisses (einfache Büro- und Reinigungsarbeiten), die geringe Höhe der Vergütung und die im Gegensatz dazu stehende uneingeschränkte Nutzungsmöglichkeit eines hochwertigen PKW's --mit im Übrigen nachvollziehbarer Begründung-- verneint.

13 2. Eine Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO setzt voraus, dass über bisher ungeklärte Rechtsfragen "zur Fortbildung des Rechts" zu entscheiden ist. Dieser Zulassungsgrund konkretisiert den der Nr. 1 (BFH-Beschluss vom 10. November 2010 VIII B 159/09, BFH/NV 2011, 300). Es gelten insoweit die zur Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO höchstrichterlich entwickelten strengen Darlegungsanforderungen (Senatsbeschluss vom 22. März 2011 X B 165/10, BFH/NV 2011, 985). Ein diesen Vorgaben genügendes Vorbringen des Klägers fehlt.

14 3. Auch ist eine Entscheidung des BFH zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung wegen Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) nicht erforderlich.

15 a) Eine Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO setzt voraus, dass das FG bei gleichem oder vergleichbarem Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Auffassung vertritt als der BFH, das Bundesverfassungsgericht, der Gemeinsame Senat der obersten Gerichtshöfe des Bundes, ein anderes oberstes Bundesgericht oder ein anderes FG. Das FG muss seiner Entscheidung einen tragenden abstrakten Rechtssatz zugrunde gelegt haben, der mit den ebenfalls tragenden Rechtsausführungen in der Divergenzentscheidung des anderen Gerichts nicht übereinstimmt. Zur schlüssigen Darlegung einer Divergenzrüge nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO gehört u.a. eine hinreichend genaue Bezeichnung der vermeintlichen Divergenzentscheidung sowie die Gegenüberstellung tragender, abstrakter Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG einerseits und aus den behaupteten Divergenzentscheidungen andererseits, um eine Abweichung deutlich erkennbar zu machen (vgl. Senatsbeschluss vom 10. Mai 2012 X B 57/11, BFH/NV 2012, 1307, m.w.N.).

16 Der Kläger benennt jedoch keine konkrete Divergenzentscheidung, sondern behauptet lediglich, die finanzgerichtliche Entscheidung finde keine Grundlage in der bisherigen Rechtsprechung. Dieses Vorbringen reicht nicht aus.

17 b) Eine Entscheidung des BFH ist auch nicht aus einem anderen Grund zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung i.S. von § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO geboten. Zwar ist die Revision auch zuzulassen, wenn ein Rechtsfehler des FG zu einer "greifbar gesetzwidrigen" Entscheidung geführt hat. Eine greifbare Gesetzwidrigkeit liegt vor, wenn die angefochtene Entscheidung objektiv willkürlich erscheint, auf sachfremden Erwägungen beruht und unter keinem Gesichtspunkt rechtlich vertretbar ist (vgl. BFH-Beschluss vom 1. September 2008 IV B 4/08, BFH/NV 2009, 35). Unterhalb dieser Grenze liegende erhebliche Rechtsfehler reichen nicht aus, um die Revision zuzulassen (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. Beschluss vom 2. März 2011 IX B 144/10, BFH/NV 2011, 1367, m.w.N.). Anhaltspunkte für eine derart gesetzeswidrige Entscheidung sind im Streitfall jedoch nicht gegeben.

18 4. Die Revision ist auch nicht gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO wegen des Vorliegens eines Verfahrensmangels, auf dem die Entscheidung beruhen kann, zuzulassen.

19 a) Wird gerügt, das FG habe gegen die Sachaufklärungspflicht verstoßen, weil es auch ohne entsprechenden Beweisantritt von Amts wegen den Sachverhalt weiter hätte aufklären müssen, ist anzugeben, welche Tatsachen das FG mit welchen Beweismitteln noch hätte aufklären sollen und weshalb sich dem FG eine Aufklärung unter Berücksichtigung seines --insoweit maßgeblichen-- Rechtsstandpunkts hätte aufdrängen müssen, obwohl kein entsprechender Beweisantrag gestellt wurde; schließlich, welches Ergebnis die Beweiserhebung hätte erwarten lassen und inwiefern dieses zu einer für den Kläger günstigeren Entscheidung hätte führen können (z.B. BFH-Beschluss vom 19. Januar 2005 VII B 61/04, BFH/NV 2005, 921, m.w.N.).

20 b) Der Kläger trägt dazu vor, in die Gesamtwürdigung aller Umstände hätte auch die vom FG noch zu ermittelnde Tatsache einfließen müssen, dass E "zu jeder Zeit auf Abruf zur Verfügung" gestanden habe. Das FG hat jedoch --den angerufenen Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend-- festgestellt, dass der Kläger mit E im Streitjahr zunächst eine wöchentliche Arbeitszeit von 12 Stunden und ab Mai von 17 Stunden vereinbart hatte. Die genaue Aufteilung der Arbeitszeit ist von E in der Sitzung vom 21. August 2013 zudem näher erläutert worden. Für den angerufenen Senat ist es daher nicht nachvollziehbar, warum dem FG in diesem Fall sich die Notwendigkeit, den Sachverhalt weiter aufzuklären, hätte aufdrängen müssen.

21 c) Da es sich bei dem Gebot der Sachaufklärungspflicht um eine Verfahrensvorschrift handelt, auf deren Beachtung der Betroffene verzichten kann, setzt die schlüssige Rüge eines Verfahrensmangels zudem den Vortrag voraus, dass der im finanzgerichtlichen Verfahren fachkundig vertretene Kläger den behaupteten Verstoß in der Vorinstanz gerügt hat oder aus welchen entschuldbaren Gründen er an einer derartigen Rüge gehindert gewesen sein soll (z.B. BFH-Beschluss vom 21. Mai 2013 III B 150/12, BFH/NV 2013, 1431). Ein entsprechendes Vorbringen fehlt.

22 5. Im Kern wendet sich der Kläger gegen die --seiner Meinung nach fehlerhafte-- Beweis- und Sachverhaltswürdigung des FG. Dies wäre indes ein materiell-rechtlicher Fehler (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. Beschlüsse vom 30. Januar 2007 VII B 338/05, BFH/NV 2007, 1372; vom 15. Februar 2012 IV B 126/10, BFH/NV 2012, 774, jeweils m.w.N.). Eine Rüge der Verletzung materiellen Rechts vermag die Revisionszulassung grundsätzlich nicht zu rechtfertigen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 27. April 2007 VIII B 250/05, BFH/NV 2007, 1675, und vom 29. April 2008 IX B 15/08, BFH/NV 2008, 1350).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de