Beschluss vom 31. Mai 2023, X B 111/22

Anwendung der 1 %-Regelung bei "Handwerker-Kfz"; Schätzung aufgrund lückenhaft nummerierter Ausgangsrechnungen

ECLI:DE:BFH:2023:B.310523.XB111.22.0

BFH X. Senat

EStG § 6 Abs 1 Nr 4 S 2, AO § 162 Abs 2, FGO § 115 Abs 2, EStG VZ 2012 , EStG VZ 2013

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern , 02. September 2022, Az: 3 K 154/18

Leitsätze

1. NV: Es bedarf der Feststellung im Einzelnen, ob bei einem zweisitzigen "Handwerkerfahrzeug" (hier: Mercedes Benz Vito) von einer Privatnutzung durch den Steuerpflichtigen ausgegangen und deren Höhe unter Anwendung der 1 %-Regelung angesetzt werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.2008 - VI R 34/07, BFHE 224, 108, BStBl II 2009, 381).

2. NV: Ob Lücken in der Abfolge der Nummern der Ausgangsrechnungen eine Schätzungsbefugnis begründen, ist von den Umständen des Einzelfalls abhängig und damit nicht grundsätzlich bedeutsam (vgl. bereits Senatsbeschluss vom 07.02.2017 - X B 79/16, BFH/NV 2017, 774).

3. NV: In Schätzungsfällen kann ein --zur Revisionszulassung führender-- qualifizierter Rechtsanwendungsfehler gegeben sein, wenn das vom FG gefundene Schätzungsergebnis schlechterdings unvertretbar (wirtschaftlich unmöglich) ist oder krass von den tatsächlichen Gegebenheiten abweicht und in keiner Weise erkennbar ist, dass überhaupt und welche Schätzungserwägungen angestellt worden sind (Anschluss an BFH-Beschluss vom 08.11.2016 - I B 137/15, BFH/NV 2017, 433). An der Darlegung eines solchen Zulassungsgrundes fehlt es, wenn der Kläger lediglich eine andere Würdigung der Umstände des Einzelfalls begehrt als sie das FG vorgenommen hat.

Tenor

Die Beschwerde des Klägers wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 02.09.2022 - 3 K 154/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) betrieb in den Streitjahren 2012 bis 2014 einen Hausmeisterservice. Seinen Gewinn ermittelte er durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung. Von seiner Ehefrau lebte er seit 2011 dauernd getrennt; die Eheleute haben eine gemeinsame Tochter. Zum Betriebsvermögen des Klägers gehörten in den Streitjahren ein Kfz Mercedes Benz Vito Baureihe 639 (nachfolgend: "Vito") und ein Multicar M26 Profiline (nachfolgend: "Multicar"). Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) und dem eigenen Vorbringen des Klägers im Klageverfahren hatte der Kläger im Privatvermögen kein weiteres Kfz. Eine Entnahme wegen einer möglichen Privatnutzung der Kfz erklärte der Kläger nicht.

2 Der Beklagte und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) ging davon aus, dass der Vito auch privat genutzt worden sei und wandte insoweit die 1 %-Regelung an.

3 Die Klage hatte keinen Erfolg. Das FG konnte zur konkreten Ausstattung des --kraftfahrzeugsteuerrechtlich als LKW eingeordneten-- Vito keine Feststellungen treffen, weil der Kläger keine Lichtbilder dieses Fahrzeugs vorgelegt hat.

Es ist aber aufgrund von Ermittlungen zum Fahrzeugtyp davon ausgegangen, dass es sich um ein lediglich zweisitziges Fahrzeug gehandelt haben "dürfte", das keine Einrichtungen zu betrieblichen Zwecken (z.B. fest eingebaute Fächer für Werkzeuge) aufgewiesen habe. Auf dieser Grundlage hat es den Sachverhalt dahingehend gewürdigt, dass auch ein solches Fahrzeug für private Fahrten genutzt werde könne, zumal der Kläger --neben dem Multicar, für den aber auch das FA nicht von einer Privatnutzung ausgehe-- nicht über ein weiteres Kfz verfügt habe. Dass der nicht in einer Stadt lebende Kläger gar keine Privatfahrten unternehme, werde von ihm selbst nicht vorgetragen und wäre auch nicht plausibel.

Entscheidungsgründe

II.

4 Der Senat geht davon aus, dass Streitgegenstand des Beschwerdeverfahrens die vom Kläger in der Rechtsmitteleinlegungs- und -begründungsschrift genannten Verwaltungsakte sind (Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Nachzahlungszinsen zur Einkommensteuer 2012 und 2013, Gewerbesteuermessbetrag 2013 und 2014, Umsatzsteuer und Nachzahlungszinsen zur Umsatzsteuer 2012 und 2013), auch wenn der Kläger damit möglicherweise das fehlerhafte Rubrum des vorinstanzlichen Urteils übernommen hat.

5 In seiner Klageschrift hatte der Kläger die folgenden Bescheide angefochten:

- Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Nachzahlungszinsen zur Einkommensteuer 2012 bis 2014;
- Gewerbesteuermessbetrag 2013 und 2014;
- Umsatzsteuer und Nachzahlungszinsen zur Umsatzsteuer 2012 bis 2014.

6 Während des ersten Termins zur mündlichen Verhandlung hat das FG das Verfahren wegen der Nachzahlungszinsen zur Einkommensteuer 2014 und der Nachzahlungszinsen zur Umsatzsteuer 2014 abgetrennt. Davon abweichend sind im Rubrum des finanzgerichtlichen Urteils aber auch die Bescheide wegen Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag und Umsatzsteuer 2014 nicht mehr genannt. Der Antrag des Klägers ist im FG-Urteil demgegenüber dahingehend wiedergegeben, dass auch die Bescheide wegen Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2014 angefochten werden, die --im Rubrum des FG-Urteils genannten-- Bescheide wegen Solidaritätszuschlag 2012 und 2013 sowie der Nachzahlungszinsen zur Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2012 und 2013 aber nicht.

7 In seinen im Beschwerdeverfahren eingereichten Schriftsätzen hat der Kläger den Streitgegenstand so bezeichnet wie im Rubrum des angefochtenen Urteils. Daher ist davon auszugehen, dass er sein Rechtsmittel insoweit beschränkt hat, zumal der Fehler des FG offensichtlich ist.

III.

8 Die Beschwerde ist unbegründet.

9 Keiner der vom Kläger geltend gemachten Zulassungsgründe ist tatsächlich gegeben.

10 1. Dies gilt zunächst, soweit der Kläger sich auf eine Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) hinsichtlich der Anwendung der 1 %-Regelung (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) beruft.

11 Der Kläger ist der Auffassung, die vorinstanzliche Entscheidung weiche von den Urteilen des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 18.12.2008 - VI R 34/07 (BFHE 224, 108, BStBl II 2009, 381) und vom 17.02.2016 - X R 32/11 (BFHE 253, 148, BStBl II 2016, 708) ab.

12 a) Die Darlegung des Zulassungsgrundes der Divergenz setzt die Gegenüberstellung einander widersprechender abstrakter Rechtssätze aus dem angefochtenen Urteil des FG einerseits und der herangezogenen Divergenzentscheidung andererseits voraus (Senatsbeschluss vom 16.04.2019 - X B 16/19, BFH/NV 2019, 925, Rz 11, m.w.N.). Außerdem muss sich aus der Beschwerdebegründung ergeben, dass dem Streitfall ein vergleichbarer Sachverhalt zugrunde liegt wie der vermeintlichen Divergenzentscheidung (BFH-Beschluss vom 20.04.2021 - XI B 39/20, BFH/NV 2021, 1209, Rz 16, m.w.N.).

13 b) Im Fall des BFH-Urteils in BFHE 224, 108, BStBl II 2009, 381 hatte die klagende GmbH ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer sowohl einen Opel Astra als auch einen Opel Combo zur Verfügung gestellt. Das letztgenannte Kfz war ein zweisitziger Kastenwagen, dessen fensterloser Aufbau mit Materialschränken und -fächern sowie Werkzeug ausgestattet und mit einer auffälligen Beschriftung versehen war. Das dortige FA wandte für beide Kfz die 1 %-Regelung an. Demgegenüber gab der BFH der Klage teilweise statt und beschränkte die Anwendung der 1 %-Regelung auf den Opel Astra. Zur Begründung führte er aus, der Opel Combo sei als Werkstattwagen aufgrund seiner objektiven Beschaffenheit und Einrichtung typischerweise so gut wie ausschließlich nur zur Beförderung von Gütern bestimmt. Anhaltspunkte dafür, dass dieses Kfz tatsächlich privat genutzt worden sei, lägen nicht vor.

14 Damit handelt es sich bereits nicht um einen mit dem Streitfall vergleichbaren Sachverhalt. Im Fall des vom Kläger herangezogenen BFH-Urteils gab es keine Anhaltspunkte für eine private Nutzung des Opel Combo, zumal der dortige Kläger über einen zur Privatnutzung geeigneten PKW verfügte. Dies ist im Streitfall gerade anders: Da der Kläger --abgesehen von dem nicht privat genutzten Multicar-- kein weiteres Kfz besaß, ist das FG von einer Privatnutzung des --hierfür grundsätzlich geeigneten-- Vito ausgegangen. Auch handelte es sich gerade nicht um einen Werkstattwagen, da das FG aufgrund der Angaben des Klägers zum Fahrzeugtyp davon ausgegangen ist, dass keine Einrichtungen zu betrieblichen Zwecken vorhanden waren.

15 c) Im Fall des Senatsurteils in BFHE 253, 148, BStBl II 2016, 708 gehörte zum Betriebsvermögen des dortigen Klägers ein zweisitziger VW-Transporter T4, auf dessen fensterloser Ladefläche Werkzeuge untergebracht waren. Im Privatvermögen des dortigen Klägers befand sich ein PKW, der zur Beförderung der vierköpfigen Familie geeignet war. Auch hier hat der Senat die Anwendung der 1 %-Regelung auf den VW Transporter abgelehnt. Allerdings ist dieser Sachverhalt mit dem Streitfall ebenfalls nicht vergleichbar, weil der dortige Kläger über einen weiteren PKW im Privatvermögen verfügte und das dortige FG ausdrücklich festgestellt hatte, dass die Ladefläche des Transporters dauerhaft mit den Werkzeugen belegt sei. Eine solche Feststellung ist im Streitfall nicht getroffen worden.

16 d) Danach kann offenbleiben, ob der Kläger überhaupt abstrakte Rechtssätze gebildet und einander gegenübergestellt hat.

17 e) Soweit der Kläger darüber hinaus --erstmals im Beschwerdeverfahren-- behauptet, für Privatfahrten stehe ihm als weiteres Kfz ein Moped zur Verfügung, steht dies sowohl zu den --nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und den Senat daher gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden-- Feststellungen des FG als auch zu seinem eigenen ausdrücklichen Vorbringen im Klageverfahren in Widerspruch.

18 f) Die Anführung des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen vom 18.11.2009 (BStBl I 2009, 1326) kann der Beschwerde ebenfalls nicht zum Erfolg verhelfen, da eine --etwaige-- Divergenz zu einer Verwaltungsanweisung nicht zu den in § 115 Abs. 2 FGO abschließend aufgeführten Gründen für die Zulassung der Revision gehört.

19 2. Die Revision ist auch nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zuzulassen.

20 a) Das FA hat Hinzuschätzungen zum Gewinn des Klägers vorgenommen und die Schätzungsbefugnis dem Grunde nach auf Fehlbeträge in einer Geldverkehrsrechnung sowie die nicht fortlaufende Nummerierung der Ausgangsrechnungen des Klägers gestützt. Die Höhe der Hinzuschätzungen entspricht den jährlichen Fehlbeträgen der Geldverkehrsrechnung.

21 Das FG hat ebenfalls eine Schätzungsbefugnis dem Grunde nach (§ 162 Abs. 2 der Abgabenordnung) angenommen. Zur Begründung hat es sowohl im abstrakten Teil der Entscheidungsgründe als auch im Subsumtionsteil auf die lückenhafte Rechnungsnummerierung, die Fehlbeträge der Geldverkehrsrechnung sowie ungeklärte Einlagen in erheblicher Höhe verwiesen. Aufgrund von Belegen, die der Kläger während des Klageverfahrens nachgereicht hat, hat das FG die Geldverkehrsrechnung jedoch modifiziert und die Hinzuschätzungen entsprechend herabgesetzt.

22 b) Der Kläger hält die folgenden Fragen für grundsätzlich bedeutsam:

- Besteht bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG eine Pflicht zur Vergabe numerisch fortlaufender und lückenloser Rechnungsnummern?

- Kann allein ein solcher Mangel eine Hinzuschätzung rechtfertigen?

23 aa) Hinsichtlich der ersten Rechtsfrage verweist der Senat --ebenso wie bereits das FG im angefochtenen Urteil-- auf seinen Beschluss vom 07.02.2017 - X B 79/16 (BFH/NV 2017, 774, Rz 14). Danach ist es von der tatsächlichen Situation und damit von den Umständen des Einzelfalls abhängig, ob Lücken in der Abfolge der Rechnungsnummern zur Schätzung verpflichten. Eine Frage, deren Beantwortung von den Umständen des Einzelfalls abhängig ist, ist aber nicht grundsätzlich bedeutsam (vgl. Senatsbeschluss vom 24.06.2014 - X B 216/13, BFH/NV 2014, 1888, Rz 12, m.w.N.).

24 bb) Die zweite Frage wäre im Streitfall nicht entscheidungserheblich, da das FG die Schätzungsbefugnis gerade nicht allein auf die Nummerierung der Rechnungen gestützt hat, sondern ebenso auf das Ergebnis der Geldverkehrsrechnung und die ungeklärten hohen Einlagen aus dem Privatvermögen abgestellt hat.

25 Wenn eine vom Kläger im Beschwerdeverfahren aufgeworfene Rechtsfrage in einem künftigen Revisionsverfahren im Streitfall nicht entscheidungserheblich wäre, fehlt es an der --für die Annahme einer grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache erforderlichen-- Klärungsfähigkeit der Rechtsfrage (Senatsbeschluss vom 09.05.2018 - X B 143/17, BFH/NV 2018, 973, Rz 47, m.w.N.).

26 3. Auch der vom Kläger gerügte besonders schwere, qualifizierte Rechtsanwendungsfehler ist nicht gegeben.

27 a) Insoweit macht der Kläger --nur in Bezug auf die Streitjahre 2012 und 2013-- die Nichtigkeit der angegriffenen Änderungsbescheide geltend und beruft sich auf die ständige BFH-Rechtsprechung, wonach ein qualifizierter Rechtsanwendungsfehler gegeben sein kann, wenn das vom FG gefundene Schätzungsergebnis schlechterdings unvertretbar (wirtschaftlich unmöglich) ist oder krass von den tatsächlichen Gegebenheiten abweicht und in keiner Weise erkennbar ist, dass überhaupt und welche Schätzungserwägungen angestellt worden sind (vgl. den vom Kläger angeführten BFH-Beschluss vom 08.11.2016 - I B 137/15, BFH/NV 2017, 433, Rz 17, m.w.N.).

28 b) Zur wirtschaftlichen Unmöglichkeit des Schätzungsergebnisses äußert sich der Kläger nicht. Wie die nachfolgenden Zahlen zeigen, besteht auch kein Anlass, an der Möglichkeit zu zweifeln, den vom FG geschätzten Gewinn aus Gewerbebetrieb durch einen Hausmeisterservice zu erzielen:

	2012	2013	2014
erklärter Gewinn	7.816 €	7.277 €	./. 4.151 €
Hinzuschätzung FG	7.700 €	6.400 €	24.200 €
Gewinn lt. FG	15.516 €	13.677 €	20.049 €

29 c) Der Kläger hat auch nicht darzulegen vermocht, dass das Schätzungsergebnis krass von den tatsächlichen Gegebenheiten abweicht und Schätzungserwägungen nicht erkennbar sind. Bereits das FG hat sich im angefochtenen Urteil ausführlich und zutreffend mit dem entsprechenden Einwand des Klägers auseinandergesetzt. Die vom Kläger im Beschwerdeverfahren in diesem Zusammenhang angeführten Punkte erschöpfen sich darin, dass er eine andere Würdigung der Umstände des Einzelfalls begehrt, als sie das FG --mit in der Regel ausführlicher Begründung-- vorgenommen hat. Damit werden die Voraussetzungen eines qualifizierten Rechtsanwendungsfehlers --in Gestalt eines krass von den tatsächlichen Gegebenheiten abweichenden Schätzungsergebnisses ohne erkennbare Schätzungserwägungen-- indes nicht dargelegt.

30 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

31 5. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts sowie einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de