

# Beschluss vom 10. August 2011, X B 228/10

## Darlegungsanforderungen bei grundsätzlicher Bedeutung einer Rechtssache - Arbeitsverträge zwischen Angehörigen

BFH X. Senat

FGO § 116 Abs 3 S 3, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, EStG § 4 Abs 1, EStG § 12 Nr 1, EStG § 12 Nr 2

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 21. Oktober 2010, Az: 15 K 236/10

## Leitsätze

1. NV: Hat der BFH bereits früher über eine Rechtsfrage entschieden, muss der Beschwerdeführer substantiiert begründen, weshalb er gleichwohl eine erneute Entscheidung zu dieser Frage für erforderlich hält .
2. NV: Es muss sichergestellt sein, dass die Vertragsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen dem betrieblichen Bereich zugerechnet werden können. Indiz hierfür ist, ob der Vertrag sowohl nach seinem Inhalt als auch nach seiner tatsächlichen Durchführung dem Fremdüblichen entspricht .

## Gründe

- 1 Die Beschwerde hat keinen Erfolg.
- 2 Die Voraussetzungen für die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) sowie zur Fortbildung des Rechts gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO sind nicht den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entsprechend dargelegt worden. Die Voraussetzungen für eine Zulassung der Revision wegen des Erfordernisses einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO liegen nicht vor.
- 3 1. Macht der Beschwerdeführer die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache geltend, so muss er u.a. substantiiert darauf eingehen, weshalb die von ihm aufgeworfene Rechtsfrage aus Gründen der Rechtssicherheit, der Rechtseinheitlichkeit und/oder der Rechtsentwicklung im allgemeinen Interesse liegt. Zur schlüssigen Darlegung der Klärungsbedürftigkeit muss er außerdem begründen, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Beantwortung der Rechtsfrage zweifelhaft und streitig ist. Dazu gehört auch, dass sich der Beschwerdeführer mit der zu dieser Rechtsfrage bereits vorhandenen Rechtsprechung auseinandersetzt und substantiiert darlegt, weshalb nach seiner Ansicht diese Rechtsprechung keine Klärung herbeigeführt habe.
- 4 Hat der BFH bereits früher über die Rechtsfrage entschieden, muss der Beschwerdeführer begründen, weshalb er gleichwohl eine erneute Entscheidung zu dieser Frage für erforderlich hält. Hierzu muss er substantiiert vortragen, inwiefern und aus welchen Gründen die höchstrichterlich beantwortete Frage weiterhin umstritten ist, insbesondere welche neuen und gewichtigen, vom BFH noch nicht geprüften Argumente in der Rechtsprechung der Finanzgerichte (FG) und/oder in der Literatur gegen die Rechtsprechung des BFH vorgebracht worden sind (ständige BFH-Rechtsprechung, siehe z.B. Beschluss vom 20. April 2009 I B 213/08, nicht veröffentlicht --n.v.--, juris; vgl. auch Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 116 Rz 33, m.w.N.).
- 5 a) Die höchstrichterliche Rechtsprechung erkennt 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 (vgl. zu den vorstehenden Grundsätzen z.B. BFH-Urteile vom 18. Oktober 2007 VI R 59/06, BFHE 219, 208, BStBl II 2009, 200, und vom 21. Januar 1999 IV R 15/98, BFH/NV 1999, 919; jeweils m.w.N.). Die gebotene Würdigung aller Umstände des Einzelfalls obliegt dabei grundsätzlich dem FG als Tatsacheninstanz (Senatsurteil vom 26. Juni 1996 X R 155/94, BFH/NV 1997, 182, m.w.N.).

- 6 b) Dem Vorbringen der Kläger ist eine Auseinandersetzung mit dieser Rechtsprechung nicht zu entnehmen. Vielmehr wenden sie sich gegen die Wertung des FG, das aus der --auf besonderer familiärer Verbundenheit beruhenden-- jahrelangen Stundung der Arbeitslöhne geschlossen hat, die Arbeitsverträge des Klägers mit seinem Bruder und seinem Sohn hielten einem Fremdvergleich nicht stand und könnten dementsprechend steuerrechtlich nicht anerkannt werden.
- 7 Die Rüge der falschen Rechtsanwendung und tatsächlichen Würdigung des Einzelfalls durch das FG ist im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren grundsätzlich jedoch unbeachtlich (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 1. April 2011 XI B 75/10, BFH/NV 2011, 1372, m.w.N.).
- 8 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 und gebietet eine Zulassung, wenn über bisher ungeklärte abstrakte Rechtsfragen zu entscheiden ist (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 der Kläger fehlt.
- 9 3. Auch ist eine Entscheidung des BFH zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung wegen Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) nicht erforderlich. Eine Divergenz liegt nur vor, wenn das FG bei einem gleich oder ähnlich gelagerten Sachverhalt in einer bestimmten entscheidungserheblichen Rechtsfrage von der --dieselbe Rechtsfrage betreffenden-- Rechtsauffassung eines anderen Gerichts abweicht (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 1. April 2008 X B 154/04, BFH/NV 2008, 1116, m.w.N.). Dabei reichen weder eine Divergenz in der Würdigung von Tatsachen noch die (angeblich) fehlerhafte Anwendung von Rechtsprechungsgrundsätzen auf die Besonderheiten des Einzelfalls noch schlichte Subsumtionsfehler des FG aus; erforderlich ist vielmehr eine Nichtübereinstimmung im Grundsätzlichen (BFH-Beschluss vom 19. September 2008 IX B 23/08, BFH/NV 2010, 43, m.w.N.).
- 10 a) Die Kläger sehen eine Divergenz des FG-Urteils zum Urteil eines anderen Senats des FG vom 19. Mai 2003 1 K 202/98 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2003, 1457), in dem erhebliche Zweifel daran angemeldet wurden, ob volljährige Geschwister nahe Angehörige im Sinne der Angehörigenrechtsprechung des BFH sind. Der BFH hat jedoch bereits mit Beschluss vom 28. November 2007 XI B 174/06 (n.v., juris) dargelegt, dass in dem Urteil in EFG 2003, 1457 die Rechtsfrage, ob Geschwister zu den "nahen Angehörigen" zählen, nicht entscheidungserheblich war. Vielmehr war entscheidend, dass die zu beurteilende Darlehensvereinbarung in dem damaligen Streitfall mangels Zinszahlung nicht zu einer Steuerminderung geführt hatte.
- 11 b) Zudem ist dem Vorbringen der Kläger die notwendige Darlegung der "Nichtübereinstimmung im Grundsätzlichen" nicht zu entnehmen.
- 12 c) 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 nicht gegeben.