Urteil vom 17. Juli 2013, X R 31/12

Arbeitsverträge zwischen nahen Angehörigen - Unschädliche Erwähnung überholter Bescheide im Revisionsantrag - Erweiterung des Klageantrags im zweiten Rechtsgang

BFH X. Senat

EStG § 4 Abs 4, EStG § 12 Nr 1, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , FGO § 120 Abs 3 Nr 1, FGO § 126 Abs 3 Nr 2, FGO § 123 Abs 1, FGO § 67

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 28. März 2012, Az: 5 K 1815/10

Leitsätze

1. Bei Arbeitsverträgen zwischen nahen Angehörigen ist die Intensität der erforderlichen Prüfung der Fremdüblichkeit der Vertragsbedingungen auch vom Anlass des Vertragsschlusses abhängig .

2. Leistet der als Arbeitnehmer beschäftigte Angehörige unbezahlte Mehrarbeit über seine vertragliche Stundenzahl hinaus, steht dies der Annahme, das Arbeitsverhältnis sei tatsächlich durchgeführt worden, grundsätzlich nicht entgegen. Etwas anderes gilt nur, wenn die vereinbarte Vergütung schlechterdings nicht mehr als Gegenleistung für die Tätigkeit des Angehörigen angesehen werden kann und deshalb auf das Fehlen eines Rechtsbindungswillens zu schließen ist .

3. Die unterbliebene Führung von Arbeitszeitnachweisen betrifft --sofern nicht aus einem betriebsinternen Fremdvergleich Gegenteiliges folgt-- in der Regel nicht die Frage der Fremdüblichkeit der Arbeitsbedingungen, sondern hat vorrangig Bedeutung für den dem Steuerpflichtigen obliegenden Nachweis, dass der Angehörige tatsächlich Arbeitsleistungen jedenfalls in dem vertraglich vereinbarten Umfang erbracht hat (Abgrenzung zum BFH-Urteil vom 21. Januar 1999 IV R 15/98, BFH/NV 1999, 919) .

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) betrieb in den Streitjahren 2005 bis 2007 als Einzelunternehmer eine Werbe- und Medienagentur. Er ermittelte seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Zum 1. Januar 2005 schloss er mit seinem Vater (V) einen Arbeitsvertrag. Danach wurde V als Bürohilfskraft mit einer Arbeitszeit von zehn Stunden wöchentlich zu einem Monatslohn von 400 € eingestellt. V war im Jahr 2004 wegen Berufsunfähigkeit aus dem Forstdienst ausgeschieden und bezog seither eine Rente.

2 Zum 1. Februar 2005 schloss der Kläger auch mit seiner Mutter (M) einen Arbeitsvertrag. M sollte ebenfalls als Bürohilfskraft mit zehn Wochenstunden tätig werden, allerdings nur einen Monatslohn von 200 € erhalten. Mit Wirkung vom 1. August 2005 wurde die Wochenarbeitszeit der M auf 20 Stunden und der Monatslohn auf 800 € erhöht, womit dieses Beschäftigungsverhältnis regulär sozialversicherungspflichtig wurde. Neben ihrer Tätigkeit für den Kläger erzielte M aus einem Gartenpflegebetrieb in den Streitjahren Einnahmen zwischen 2.612 € und 5.725 € jährlich.

3 Die sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften wurden --einschließlich der für geringfügig Beschäftigte geltenden Beitragspflichten-- vom Kläger beachtet. Eine im Jahr 2007 durchgeführte Prüfung des Rentenversicherungsträgers, die sich u.a. auf die Streitjahre 2005 und 2006 bezog, blieb ohne Beanstandungen.

4 Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) wurde der Kläger "gelegentlich" von einer weiteren Bürokraft unterstützt, deren Jahreslohn 665 € (2005) bzw. 660 € (2006) betragen habe.

5 Im Anschluss an eine Außenprüfung versagte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt -FA-) den Betriebsausgabenabzug für die an V und M gezahlten Arbeitslöhne mit der Begründung, es seien keine

Aufzeichnungen über die tatsächlich geleisteten Arbeitszeiten geführt worden. Das FA erhöhte den Gewinn des Klägers in den angefochtenen Bescheiden über die gesonderte Feststellung des Gewinns und die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für 2005 bis 2007 entsprechend. Das FG hat hierzu im Tatbestand seines Urteils die folgenden Beträge mitgeteilt:

- 2005: 8.335,20 €,
- 2006: 9.234,00 €,
- 2007: 14.919,93 €.

6 Im Verwaltungsverfahren erklärte der Kläger, zum Aufgabengebiet des V habe der Finanzbereich, das Controlling, der Zahlungsverkehr, die Ablage der Kontoauszüge und das Vorbereiten der Kostenbelege für das Steuerbüro gehört. M habe den Telefondienst, die Reinigung der Betriebsräume, die Pflege der Betriebsfahrzeuge, umfangreiche Kurierfahrten sowie die Auftragsterminüberwachung übernommen.

7 Zeitlich nach der genannten, auf die Veranlagungssteuern bezogenen Außenprüfung führte das FA beim Kläger noch eine Lohnsteuer-Außenprüfung u.a. für die Streitjahre durch, die ohne Beanstandungen blieb.

8 Das FA wies die Einsprüche zurück und vertrat in den Einspruchsentscheidungen die Auffassung, der tatsächlich von V und M geleistete Arbeitsumfang dürfte gering gewesen sein. Es erscheine zweifelhaft, ob M neben ihrer eigenen gewerblichen Tätigkeit noch 20 Stunden pro Woche für den Kläger habe arbeiten können. Dass auch die familienfremde Teilzeitbeschäftigte keinen Arbeitszeitnachweis geführt habe, sei im Hinblick auf den Fremdvergleich unbeachtlich, weil wegen des insoweit bestehenden Interessengegensatzes beide Seiten auf die Einhaltung der Vertragspflichten achten würden.

9 Im Klageverfahren führte der Kläger aus, die vom FA zitierte Rechtsprechung betreffe Arbeitsverhältnisse mit Ehegatten oder minderjährigen Kindern, nicht aber mit berufserfahrenen Elternteilen. Die im Betrieb erwirtschafteten Umsatzerlöse wären ohne die Hilfe von Arbeitnehmern nicht erzielbar gewesen.

10 Das FG hörte V in der mündlichen Verhandlung "informatorisch" an. V erklärte, er habe seit Gründung der Werbeagentur (im Jahr 2002) dort mitgearbeitet, dafür zunächst aber keinen Lohn erhalten. Anfang 2005 hätten der Kläger und er sich für den Abschluss eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses entschieden, damit er über die Berufsgenossenschaft abgesichert sei. Er habe etwa eine Stunde täglich für Botengänge benötigt. Darüber hinaus habe er Fahrten unternommen, darunter auch Auslandsreisen, zum Teil gemeinsam mit dem Kläger. Aufgrund dieser Reisen habe seine tatsächliche Arbeitszeit die vereinbarten zehn Wochenstunden stets überschritten. Da sich der Betrieb noch in der Aufbauphase befunden habe, habe er nicht über ein höheres Gehalt nachgedacht. Teilweise habe auch M Arbeiten übernommen, "weil es einfach notwendig war".

11 Das FG wies die Klage in diesem Punkt ab (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2013, 15). Es führte aus, bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen müsse sichergestellt sein, dass die Vertragsbeziehungen dem betrieblichen Bereich zuzurechnen seien und es sich nicht um private Unterhaltsleistungen handele. Hier seien zwar die Inhalte der schriftlichen Arbeitsverträge fremdüblich. Insbesondere sei das Fehlen von Regelungen zur Art der Arbeitsleistungen und zur konkreten Verteilung der Arbeitszeit unschädlich, weil die geschuldeten Leistungen bestimmbar seien und derartige Vereinbarungen bei geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen auch im Verhältnis zwischen fremden Dritten nicht immer ausdrücklich getroffen würden. Ferner überschreite der Umfang der von M und V ausgeübten Tätigkeiten den Rahmen dessen, was üblicherweise als Hilfeleistung auf lediglich familienrechtlicher Grundlage erbracht werde.

12 Allerdings seien die Arbeitsverhältnisse tatsächlich nicht wie vereinbart durchgeführt worden. Denn V habe "immer mehr als die vereinbarten 10 Wochenstunden gearbeitet". Auch M habe "teilweise zusätzliche Arbeiten übernommen". Damit hätten beide Elternteile "ein weitaus höheres Arbeitspensum als vertraglich geschuldet geleistet"; die vertragliche Vereinbarung einer Arbeitszeit von zehn bzw. 20 Wochenstunden sei nicht durchgeführt worden. Es entspreche regelmäßig dem Interesse eines Arbeitnehmers, nur die vereinbarte Arbeitszeit zu erbringen. Zudem seien bei Arbeitsverhältnissen unterhalb der Schwelle einer Vollzeitbeschäftigung "Arbeitszeitnachweise unter Fremden durchaus üblich". Weil die vereinbarten Wochenarbeitszeiten zur Erledigung der von den Eltern "auf dem Papier" angegebenen Arbeiten eher großzügig bemessen gewesen seien und M einen eigenen Kleinbetrieb geführt habe, sei eine Kontrolle der tatsächlichen Arbeitsleistung angezeigt gewesen.

13 Für das Streitjahr 2005 gab das FG der Klage hinsichtlich eines im Revisionsverfahren nicht mehr streitigen Punktes teilweise statt. Im Hinblick darauf hat das FA am 25. Mai 2012 Änderungsbescheide für alle Streitjahre und am 16. Juli 2013 erneut Änderungsbescheide für das Streitjahr 2005 erlassen.

14 Mit seiner Revision verfolgt der Kläger sein Begehren hinsichtlich der Lohnaufwendungen weiter. Selbst wenn die zusätzlich geleisteten Arbeitsstunden auf familiärer Gefälligkeit beruhen sollten, dürfe dies nicht dazu führen, dass der Lohnaufwand, der für den vertragsgemäß erbrachten Teil der Arbeitsleistung angefallen sei, nicht als Betriebsausgabe anerkannt werde.

15 Der Kläger beantragt,
das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidungen vom 1. Juni 2010 teilweise aufzuheben und die Bescheide über die gesonderte Feststellung des Gewinns für 2005 bis 2007 vom 10. März 2010 (Streitjahre 2005 und 2006) bzw. 7. April 2010 (Streitjahr 2007) sowie die Gewerbesteuermessbescheide für 2005 bis 2007 vom 10. März 2010 (Streitjahre 2005 und 2006) bzw. 7. April 2010 (Streitjahr 2007) dahingehend zu ändern, dass für die Arbeitsverhältnisse mit V und M Lohnaufwendungen in Höhe von 8.335,20 € (2005), 9.234,00 € (2006) bzw. 14.919,93 € (2007) als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

16 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

17 Es vertritt die Auffassung, soweit das FG die Behauptung als glaubhaft angesehen habe, V und M hätten tatsächlich mehr Arbeitsstunden geleistet als vertraglich vereinbart war, sei der Fremdvergleich nicht erfüllt, da ein familienfremder Arbeitnehmer Mehrarbeit nur gegen Freizeitausgleich oder zusätzliche Vergütung geleistet hätte. In solchen Fällen sei auch eine Anerkennung des Arbeitsverhältnisses mit der vertraglich vereinbarten Arbeitszeit nicht möglich, da ansonsten der Dokumentationsmangel durch die Behauptung geleisteter Mehrarbeit jederzeit geheilt werden könnte.

Entscheidungsgründe

II.

18 Die Revision ist zulässig.

19 Dem steht nicht entgegen, dass der Kläger in seinem Revisionsantrag noch die Bescheide vom 10. März 2010 bzw. 7. April 2010 bezeichnet, obwohl diese durch die zwischenzeitlich ergangenen Änderungsbescheide vom 25. Mai 2012 bzw. vom 16. Juli 2013 gegenstandslos geworden sind.

20 Nach § 120 Abs. 3 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) muss die Revisionsbegründung die Erklärung enthalten, inwieweit das Urteil angefochten und dessen Aufhebung beantragt wird (Revisionsanträge). Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung kann auf einen förmlichen Revisionsantrag sogar ganz verzichtet werden, wenn sich aus der Revisionsbegründung das Prozessbegehren des Revisionsklägers unzweifelhaft ergibt (Senatsurteil vom 7. Juli 2004 X R 24/03, BFHE 206, 292, BStBl II 2004, 975, unter II.A.). Dann ist aber die Erwähnung überholter Bescheide im Revisionsantrag erst recht unschädlich, zumal aus der Formulierung des Antrags im vorliegenden Fall deutlich hervorgeht, welche Änderung der Kläger erstrebt.

21 III. Die Revision ist auch begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

22 Die Auffassung des FG, den streitgegenständlichen Arbeitsverträgen sei die ertragsteuerrechtliche Anerkennung allein deshalb zu versagen, weil die als Arbeitnehmer beschäftigten Angehörigen mehr Arbeitsstunden geleistet hätten als vertraglich vereinbart und keine Stundenaufzeichnungen geführt worden seien, erweist sich als rechtsfehlerhaft (dazu unten 1.). Der Senat kann auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen nur in Bezug auf den mit V geschlossenen Arbeitsvertrag eine eigene abschließende Beurteilung vornehmen (unten 2.), nicht aber in Bezug auf den mit M geschlossenen Arbeitsvertrag, weil die Feststellungen des FG insoweit widersprüchlich sind (unten 3.). Die Sache geht daher zur Nachholung tragfähiger Feststellungen an das FG zurück.

23 1. Mit der vom FG gegebenen Begründung kann der Betriebsausgabenabzug für die Lohnaufwendungen des Klägers nicht versagt werden.

24 a) Maßgebend für die Beurteilung, ob Verträge zwischen nahen Angehörigen durch die Einkunftserzielung (§ 4 Abs. 4, § 9 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) veranlasst oder aber durch private Zuwendungs- oder Unterhaltsüberlegungen (§ 12 Nr. 1 und 2 EStG) motiviert sind, ist seit der Neuausrichtung der höchstrichterlichen Rechtsprechung im Anschluss an den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 7. November 1995 2 BvR 802/90 (BStBl II 1996, 34, unter B.I.2.) die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten. Zwar ist weiterhin Voraussetzung, dass die vertraglichen Hauptpflichten klar und eindeutig vereinbart sowie entsprechend dem Vereinbarten durchgeführt werden. Jedoch schließt nicht mehr jede geringfügige Abweichung einzelner Sachverhaltsmerkmale vom Üblichen die steuerrechtliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses aus. Vielmehr sind einzelne Kriterien des Fremdvergleichs im Rahmen der gebotenen Gesamtbetrachtung unter dem Gesichtspunkt zu würdigen, ob sie den Rückschluss auf eine privat veranlasste Vereinbarung zulassen (zum Ganzen Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. Dezember 1998 X R 139/95, BFH/NV 1999, 780, unter II.1., und vom 13. Juli 1999 VIII R 29/97, BFHE 191, 250, BStBl II 2000, 386, unter 2.a, m.w.N.).

25 Diese Grundsätze gelten gemäß § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes auch für die Gewerbesteuer.

26 b) In Bezug auf Arbeitsverhältnisse geht die ständige höchstrichterliche Rechtsprechung davon aus, dass Lohnzahlungen an einen im Betrieb des Steuerpflichtigen mitarbeitenden Angehörigen als Betriebsausgaben abziehbar sind, wenn der Angehörige aufgrund eines wirksamen, inhaltlich dem zwischen Fremden Üblichen entsprechenden Arbeitsvertrags beschäftigt wird, die vertraglich geschuldete Arbeitsleistung erbringt und der Steuerpflichtige seinerseits alle Arbeitgeberpflichten, insbesondere die der Lohnzahlung, erfüllt (BFH-Urteile vom 25. Januar 1989 X R 168/87, BFHE 156, 134, BStBl II 1989, 453, unter 1., und vom 26. August 2004 IV R 68/02, BFH/NV 2005, 553, unter II.1.a., m.w.N.).

27 Dabei ist --ebenso wie bei Darlehensverträgen zwischen nahen Angehörigen (vgl. dazu BFH-Urteil vom 4. Juni 1991 IX R 150/85, BFHE 165, 53, BStBl II 1991, 838)-- die Intensität der erforderlichen Prüfung der Fremdüblichkeit der Vertragsbedingungen auch vom Anlass des Vertragsschlusses abhängig. Hätte der Steuerpflichtige im Falle der Nichtbeschäftigung seines Angehörigen einen fremden Dritten einstellen müssen, ist der Fremdvergleich weniger strikt durchzuführen als wenn der Angehörige für solche Tätigkeiten eingestellt wird, die üblicherweise vom Steuerpflichtigen selbst oder unentgeltlich von Familienangehörigen erledigt werden (vgl. zu derartigen Fallgestaltungen BFH-Urteil vom 17. März 1988 IV R 188/85, BFHE 153, 117, BStBl II 1988, 632).

28 c) Vor diesem Hintergrund bestehen revisionsrechtlich keine Bedenken gegen die Würdigung des FG, dass die Inhalte der Arbeitsverträge einem Fremdvergleich standhalten und der Umfang der geschuldeten Tätigkeiten den Rahmen der familienrechtlichen Hilfeleistungspflicht überstiegen hat. Weil dies im Revisionsverfahren auch zwischen den Beteiligten nicht mehr umstritten ist, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.

29 Als rechtsfehlerhaft erweist sich die angefochtene Entscheidung jedoch insoweit, als das FG allein den Umstand, dass V und M Mehrarbeit geleistet (unten aa) und die tatsächliche Zahl ihrer Arbeitsstunden nicht aufgezeichnet haben (unten bb), als ausreichend angesehen hat, um den Betriebsausgabenabzug zu versagen. Eine solche Rechtsfolge darf nur gezogen werden, wenn einer Abweichung der tatsächlichen Durchführung von dem vereinbarten Inhalt des Vertrags ein derartiges Gewicht zukommt, dass dies unter Berücksichtigung des Gesamtbildes der Verhältnisse eine Nichtanerkennung des Arbeitsverhältnisses rechtfertigt (BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 553, unter II.2.). Dies ist hier nicht der Fall.

30 aa) In der Leistung von Mehrarbeit hat das FG eine Abweichung der tatsächlichen Durchführung der Arbeitsverhältnisse von dem vertraglich Vereinbarten in Bezug auf eine Hauptleistungspflicht gesehen. Dies trifft zwar bei abstrakter Betrachtung zu. Die daraus vom FG gezogenen Schlüsse vermag der Senat aber nicht zu teilen.

31 (1) Hauptleistungspflicht des Arbeitnehmers ist gemäß § 611 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs die Leistung der versprochenen Dienste. Leistet ein Angehörigen-Arbeitnehmer die von ihm arbeitsvertraglich geschuldeten Dienste nicht, stellt dies ein gewichtiges Indiz gegen die ertragsteuerrechtliche Anerkennung des Arbeitsverhältnisses dar (vgl. oben b).

32 Im Streitfall haben V und M --jedenfalls nach den Feststellungen des FG (zu deren Bindungswirkung siehe aber unten 2. und 3.)-- die genannte Hauptleistungspflicht indes erfüllt, da sie zumindest im Umfang der vertraglich vereinbarten zehn bzw. 20 Wochenstunden für den Kläger tätig geworden sein sollen.

33 Die Bedenken des FG beruhen vielmehr allein darauf, dass V und M ihre arbeitsvertraglichen Pflichten nicht nur erfüllt, sondern übererfüllt haben. Ein solches Verhalten --und das damit möglicherweise eintretende Missverhältnis

zwischen der Arbeitsleistung und der dafür bezogenen Vergütung-- steht der ertragsteuerrechtlichen Anerkennung jedoch selbst dann nicht entgegen, wenn die Mehrarbeit durch das Näheverhältnis zwischen dem Kläger und seinen Angehörigen veranlasst gewesen sein sollte (dazu unten (2)). Im Übrigen hat das FG nicht berücksichtigt, dass die Übererfüllung arbeitsvertraglicher Pflichten --anders als die Nichterfüllung von Hauptleistungspflichten-- auch zwischen fremden Dritten nicht völlig unüblich ist (unten (3)).

34 (2) Leistet ein Angehörigen-Arbeitnehmer unbezahlte Mehrarbeit, lässt dies die --darin notwendigerweise liegende-- vollständige Erfüllung seiner vertraglichen Hauptleistungspflicht unberührt. Die freiwillige Mehrarbeit kann aus dem Arbeitsverhältnis abgespalten und der familiären Nähebeziehung zugeordnet werden, ohne dass sich daraus in Bezug auf die ertragsteuerrechtliche Anerkennung des Arbeitsverhältnisses Konsequenzen ergeben, die für den Steuerpflichtigen nachteilig sind.

35 Dies folgt bereits aus der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung zu Fallgestaltungen, in denen der Steuerpflichtige mit seinem als Arbeitnehmer beschäftigten nahen Angehörigen nur eine deutlich unterhalb des Fremdvergleichslohns liegende Vergütung vereinbart. Der BFH zieht die Ernsthaftigkeit eines solchen Angehörigen-Arbeitsvertrags nicht in Zweifel (Urteil vom 28. Juli 1983 IV R 103/82, BFHE 139, 376, BStBl II 1984, 60, unter 1.a, m.w.N.: Vergütung in Höhe von 25 % des Fremdvergleichslohns; Urteil vom 22. März 1990 IV R 115/89, BFHE 160, 463, BStBl II 1990, 776, unter 2.: Vergütung in Höhe von 1/3 des Tariflohns; Urteil in BFH/NV 2005, 553, unter II.2.). Danach können Angehörige nicht nur entscheiden, ob, sondern auch in welchem Umfang eine Mitarbeit auf arbeitsvertraglicher oder aber familienrechtlicher Grundlage geschehen soll; eine Aufteilung des Vorgangs im Sinne einer "Teilentgeltlichkeit" ist möglich (so ausdrücklich BFH-Urteil in BFHE 139, 376, BStBl II 1984, 60, unter 1.a). Gleiches gilt, wenn der Steuerpflichtige von einem nahen Angehörigen ein Darlehen zu einem unterhalb der Marktzinsen liegenden Zinssatz erhält (BFH-Urteil in BFHE 165, 53, BStBl II 1991, 838).

36 Die Vereinbarung eines unüblich niedrigen Arbeitslohns betrifft zwar --anders als der vorliegend zu beurteilende Fall der Erbringung von Mehrarbeit ohne Mehrvergütung-- nicht die tatsächliche Durchführung, sondern den fremdüblichen Inhalt des Arbeitsvertrags. Wertungsmäßig sind beide Fallgruppen aber vergleichbar, da das Äquivalenzverhältnis zwischen dem Umfang der Arbeitsleistung und der dafür bezogenen Vergütung im Vergleich zu dem zwischen fremden Dritten Üblichen jeweils zugunsten des Steuerpflichtigen --und damit zu Lasten des von ihm beschäftigten Angehörigen-- verschoben ist. Für die ertragsteuerrechtliche Anerkennung des Arbeitsverhältnisses, bei der es entscheidend um die Abgrenzung zwischen Betriebsausgaben und Unterhaltsleistungen geht (vgl. oben a), ist eine solche Verschiebung des Äquivalenzverhältnisses zu Lasten des beschäftigten Angehörigen aber deshalb nicht von wesentlicher Indizwirkung, weil jedenfalls die vergleichsweise niedrige, tatsächlich gezahlte --und damit allein als Betriebsausgabe in Betracht kommende-- Vergütung in vollem Umfang eine Gegenleistung für eine erbrachte Arbeitsleistung des Angehörigen darstellt. Der Schluss, dass es sich bei den Zahlungen des Steuerpflichtigen um Unterhaltsleistungen --also Zuwendungen-- an seinen Angehörigen handeln könnte, liegt angesichts der vom Angehörigen tatsächlich erbrachten werthaltigen Gegenleistung fern.

37 Etwas anderes gilt nach den Grundsätzen der höchstrichterlichen Rechtsprechung nur, wenn die vereinbarte Vergütung im Verhältnis zur Arbeitsleistung so niedrig ist, dass sie schlechterdings nicht mehr eine Gegenleistung für die Tätigkeit des Angehörigen sein kann und deshalb angenommen werden muss, dass die Beteiligten sich nicht rechtsgeschäftlich haben binden wollen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 139, 376, BStBl II 1984, 60, unter 1.a). Davon kann im Streitfall aber keine Rede sein.

38 (3) Darüber hinaus hat das FG sich nicht mit der Frage auseinandergesetzt, ob die Erbringung unbezahlter Mehrarbeit überhaupt als unüblich angesehen werden kann. In der Praxis mag ein solches Arbeitnehmerverhalten zwar nicht die Regel sein, kommt aber auch zwischen Arbeitsvertragsparteien, die zueinander nicht in einem familiären Näheverhältnis stehen, nicht nur in ganz ungewöhnlich gelagerten Ausnahmefällen vor. Die Gründe hierfür sind vielfältig: Von Bedeutung mögen Sorgen des Arbeitnehmers um den Erhalt seines Arbeitsplatzes, aber auch die Gepflogenheiten der jeweiligen Branche sein.

39 bb) Die unterbliebene Führung von Arbeitszeitnachweisen betrifft im Streitfall nicht die Frage der Fremdüblichkeit des Arbeitsverhältnisses, sondern hat allein Bedeutung für den --dem Steuerpflichtigen obliegenden-- Nachweis, dass der Angehörige Arbeitsleistungen jedenfalls in dem vertraglich vereinbarten Umfang tatsächlich erbracht hat.

40 (1) Das FG missversteht die von ihm angeführten BFH-Entscheidungen, wenn es ihnen entnimmt, in einem Fall wie dem vorliegenden sei die Führung von Arbeitszeitnachweisen fremdüblich, so dass ihr Fehlen die Anerkennung des Arbeitsverhältnisses ausschließe. Damit würde das Vorhandensein von Arbeitszeitaufzeichnungen (z.B.

Stundenzettel) in den Rang eines Tatbestandsmerkmals erhoben, was weder der Rechtsprechung des BVerfG (vgl. den Beschluss in BStBl II 1996, 34) noch den vom FG zitierten BFH-Entscheidungen entnommen werden kann.

41 Der IV. Senat des BFH hat in seinem Urteil vom 21. Januar 1999 IV R 15/98 (BFH/NV 1999, 919, unter 1.b) --zur Frage des notwendigen Inhalts eines Arbeitsvertrags zwischen nahen Angehörigen-- ausgeführt: "Gerade bei einem Arbeitsverhältnis, das Hilfstätigkeiten von untergeordneter Bedeutung zum Gegenstand hat, werden das Aufgabengebiet und der zeitliche Einsatz des Arbeitnehmers auch in Arbeitsverträgen unter fremden Dritten nicht stets in allen Einzelheiten festgelegt, sondern der Weisungsbefugnis des Arbeitgebers überlassen (...). Zum Nachweis der vom Arbeitnehmer erbrachten Arbeitsleistung können dann aber Belege (z.B. Stundenzettel) üblich sein".

42 Für diese Aussage zitiert der IV. Senat zwei instanzgerichtliche Entscheidungen (FG Baden-Württemberg, Urteil vom 16. März 1995 14 K 323/91, EFG 1995, 705, rkr.; FG Düsseldorf, Urteil vom 18. April 1996 15 K 1449/93 E, EFG 1996, 1152, rkr.), in denen jedoch das Fehlen von Arbeitszeitnachweisen nicht von entscheidender Bedeutung für die Klageabweisung war, sondern vielmehr jeweils nur einen Randaspekt darstellte, der die schon aus anderen Gründen gebotene Würdigung, ein Arbeitsverhältnis sei nicht anzuerkennen, abrundete. Im Urteil des IV. Senats, der ohnehin eher vorsichtig formuliert (Belege "können ... üblich sein"), ging es nicht etwa um die Erbringung von Mehrarbeit; vielmehr gab der BFH dem FG die Klärung der Frage auf, ob es überhaupt genügend Aufgaben für den formal als Arbeitnehmer geführten Angehörigen gab (BFH-Urteil in BFH/NV 1999, 919, unter 2.). Dieser Hinweis bezieht sich auf die Funktion von Stundenzetteln, dem Steuerpflichtigen den Nachweis zu ermöglichen, dass der Arbeitnehmer seine Hauptleistungspflichten erfüllt hat. Dass auch der IV. Senat die Arbeitszeitnachweise letztlich nicht als entscheidend angesehen hat, folgt zudem daraus, dass er das klageabweisende Urteil des FG aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen hat. Eine solche Zurückverweisung wäre aber nicht erforderlich gewesen, wenn die --im dortigen Fall unstreitig fehlenden-- Arbeitszeitnachweise von entscheidender Bedeutung für den IV. Senat gewesen wären.

43 In seinem Beschluss vom 17. Mai 2001 IV B 71/00 (BFH/NV 2001, 1390, unter 2.c) hat der IV. Senat dann auf die Grundsätze seiner Entscheidung in BFH/NV 1999, 919 Bezug genommen. Dem lag --ausweislich des Tatbestands des vorinstanzlichen Urteils-- ein Arbeitsvertrag mit dem im Zeitpunkt des Vertragsschlusses erst 17 Jahre alten, noch die Schule besuchenden und unterhaltsberechtigten Sohn des dortigen Klägers zugrunde, den das FG nicht anerkannt hatte, weil es nicht hatte feststellen können, in welchem Umfang der Sohn überhaupt Arbeitsleistungen erbracht hatte. Damit ist der vorliegende Fall, in dem der Kläger Arbeitsverträge mit volljährigen, von ihm finanziell unabhängigen und nicht konkret unterhaltsbedürftigen Angehörigen abgeschlossen hat, die ihre Hauptleistungspflichten erfüllt haben, nicht vergleichbar. Dies gilt auch für den weiteren von der Vorinstanz und dem FA angeführten BFH-Beschluss vom 11. Mai 2005 IV B 140/03 (juris, unter 2.b), in dem die Tatsacheninstanz die tatsächliche Erbringung der vereinbarten Arbeitsleistung durch die Angehörigen-Arbeitnehmer ebenfalls nicht hatte feststellen können.

44 Soweit das FG Nürnberg im Urteil vom 3. April 2008 VI 140/2006 (EFG 2008, 1013, rkr.) zunächst --auf eher zweifelhafter Tatsachengrundlage-- die Fremdüblichkeit des Arbeitsvertrags, die Lohnzahlung und die tatsächliche Erbringung der vereinbarten Arbeitsleistungen unterstellt, aber gleichwohl das Führen von Arbeitszeitnachweisen für erforderlich hält, selbst wenn in dem Betrieb für fremde Arbeitskräfte mit vergleichbaren Aufgaben keine Aufzeichnungen geführt worden sind, könnte der erkennende Senat dem nicht folgen.

45 In Übereinstimmung damit hat auch der VI. Senat des BFH eine finanzgerichtliche Entscheidung, die maßgebend auf das Fehlen von Stundenzetteln gestützt worden war, beanstandet (Urteil vom 18. Oktober 2007 VI R 59/06, BFHE 219, 208, BStBl II 2009, 200, unter II.2.b bb).

46 (2) Da vorliegend das FG ausdrücklich festgestellt hat, dass sowohl V als auch M nicht allein die vertraglich vereinbarten Arbeitsstunden, sondern sogar noch darüber hinausgehende Arbeitsleistungen erbracht haben, bedurfte es keines weiteren Nachweises durch eine Aufzeichnung der konkret geleisteten Arbeitsstunden.

47 2. Nach den vorstehend dargestellten Grundsätzen erfüllen die Aufwendungen des Klägers für den mit V geschlossenen Arbeitsvertrag die Voraussetzungen des Betriebsausgabenabzugs.

48 Zwischen V und dem Kläger bestand ein Arbeitsvertrag, dessen Inhalt das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise als fremdüblich gewürdigt hat. Die vertraglichen Vereinbarungen sind auch tatsächlich durchgeführt worden. Umstände, die gegen die vollständige und pünktliche Lohnzahlung durch den Kläger sprechen würden, sind weder vom FA vorgetragen noch vom FG festgestellt worden. Auch die --im Streitfall durch

den Rentenversicherungsträger und das FA geprüfte und für korrekt befundene-- sozialversicherungs- und lohnsteuerrechtliche Behandlung lässt Schlüsse auf die Ernsthaftigkeit und damit die steuerrechtliche Beachtlichkeit arbeitsvertraglicher Abreden zu (vgl. BFH-Urteil in BFHE 139, 376, BStBl II 1984, 60, unter 1.b).

49 Der Umstand, dass V unbezahlte Mehrarbeit geleistet hat, steht der Würdigung, er habe seine arbeitsvertragliche Hauptleistungspflicht erfüllt, nicht entgegen (vgl. oben 1.c aa). Das Äquivalenzverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung ist im Streitfall erkennbar nicht in einem solchen Maße gestört, dass ein Rechtsbindungswillen der Arbeitsvertragsparteien zu verneinen wäre. Dass V keinen Arbeitszeitnachweis geführt hat, ist für den Kläger im Streitfall nicht nachteilig, weil das FG sich aus anderen Umständen --insoweit revisionsrechtlich bedenkenfrei-- die Überzeugung hat verschaffen können, dass V jedenfalls die arbeitsvertraglich vereinbarte Stundenzahl geleistet hat.

50 3. Hinsichtlich des mit M geschlossenen Arbeitsvertrags ist dem Senat eine eigene Entscheidung nicht möglich, da die von der Vorinstanz hierzu getroffenen Feststellungen teilweise widersprüchlich sind und teilweise nicht durch die vom FG herangezogenen Entscheidungsgrundlagen getragen werden.

51 Das FG hat seine Feststellung, auch M habe ein "weitaus höheres Arbeitspensum als vertraglich geschuldet geleistet", allein auf die "informatorische" Vernehmung des V gestützt. Dieser hatte ausweislich des Vernehmungsprotokolls in Bezug auf M allerdings lediglich ausgeführt: "Teilweise hat auch meine Frau Arbeiten übernommen, weil es einfach notwendig war." Damit hat der Zeuge aber nur bekundet, dass M tatsächlich im Betrieb des Klägers gearbeitet habe, nicht aber, dass sie die vertraglich vereinbarte Zahl von 20 Wochenstunden "weitaus" überschritten habe. Andere Erkenntnisquellen als die Aussage des V hat das FG für seine Feststellung nicht herangezogen; die Entscheidung wird daher insoweit nicht durch hinreichende tatsächliche Grundlagen getragen.

52 Widersprüchlich ist die Vorentscheidung insoweit, als das FG einerseits ausgeführt hat, auch M habe "ein weitaus höheres Arbeitspensum als vertraglich geschuldet geleistet", andererseits aber die Auffassung vertreten hat, die vereinbarten Wochenarbeitszeiten dürften zur Erledigung der angegebenen Arbeiten eher großzügig bemessen gewesen sein. Die letztgenannte Formulierung könnte darauf schließen lassen, dass das FG Zweifel hatte, ob M tatsächlich Arbeitsleistungen in dem vertraglich vereinbarten Umfang von 20 Wochenstunden erbracht hat. Auch das FA hat in sämtlichen Verfahrensabschnitten --bis hinein ins Revisionsverfahren-- entsprechende Zweifel geäußert.

53 Hinzuweisen ist allerdings darauf, dass diese Zweifel --anders als FA und FG offenbar meinen-- jedenfalls ohne nähere Ermittlungen, an denen es bisher fehlt, nicht darauf gestützt werden können, dass M zusätzlich zu ihrer beim Kläger ausgeübten Halbtagsbeschäftigung noch Einnahmen aus Gartenpflegearbeiten erzielt hat. Denn die insoweit vom FG festgestellten Einnahmen (in den Streitjahren zwischen 2.612 € und 5.725 € jährlich) sind derart gering, dass sie ohne das Vorliegen besonderer Umstände nicht geeignet erscheinen, eine Arbeitnehmerin ernsthaft an der Ausfüllung einer Halbtagsstelle zu hindern.

54 Zur Aufklärung des Umfangs der tatsächlich von M erbrachten Arbeitsleistungen geht die Sache daher an das FG zurück. Sollte sich ergeben, dass die Tätigkeit der M für den Kläger einen größeren Umfang als die vereinbarten 20 Wochenstunden hatte, würde dies nach den unter 2. dargestellten Grundsätzen dem Betriebsausgabenabzug nicht entgegenstehen. Sollte das FG hingegen feststellen, dass M tatsächlich weniger Arbeitsstunden geleistet hat als es ihrer arbeitsvertraglichen Verpflichtung entsprach, wäre eine Hauptleistungspflicht des Arbeitsvertrags nicht entsprechend der Vereinbarung durchgeführt worden. Das FG hätte daraus --je nach dem Schweregrad des Mangels der Vertragsdurchführung-- die entsprechenden Schlüsse für die ertragsteuerrechtliche Würdigung zu ziehen. Sollte der Umfang der von M erbrachten Arbeitsleistungen nicht aufklärbar sein, hätte der Kläger, der die Feststellungslast für den Betriebsausgabenabzug trägt (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1999, 919, unter 3.), mit seinen Arbeitnehmern aber nicht die Führung von Arbeitszeitnachweisen vereinbart hat, die Folgen der Unaufklärbarkeit zu tragen.

55 4. Für das weitere Verfahren weist der Senat --insoweit ohne die rechtliche Bindungswirkung des § 126 Abs. 5 FGO-- auf die folgenden Gesichtspunkte hin:

56 a) Das FG hat die Höhe der durch das FA vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossenen Beträge für die Streitjahre 2005 und 2006 im Tatbestand seines Urteils unzutreffend wiedergegeben. Ausweislich der Mehr-Weniger-Rechnung des Betriebsprüfers (Anlage 6 zum Betriebsprüfungsbericht), die Grundlage für die angefochtenen Bescheide war, wurde Lohnaufwand in Höhe von 12.110 € (2005) bzw. 14.919,93 € (2006) nicht als Betriebsausgabe anerkannt. Demgegenüber beziehen sich die vom FG genannten Beträge von 8.335,20 € (2005) bzw. 9.234,00 €

(2006) lediglich auf die Nettolöhne (vgl. Tz. 1.5 des Betriebsprüfungsberichts); das FA hat aber auch für die vom Kläger für V und M geleisteten Sozialversicherungsbeiträge und Abzugssteuern den Betriebsausgabenabzug versagt.

57 Im zweiten Rechtsgang wird das ursprüngliche Klageverfahren, das noch nicht abgeschlossen war, fortgesetzt (BFH-Urteile vom 18. Februar 1997 IX R 63/95, BFHE 182, 287, BStBl II 1997, 409, unter 2., und vom 16. Mai 2007 II R 36/05, BFH/NV 2007, 1827, unter II.5.). Daher kann ein Klageantrag im zweiten Rechtsgang unter denselben Voraussetzungen erweitert werden, die für eine Erweiterung des Klageantrags im ersten Rechtsgang gelten.

58 b) Für 2007 hat das FG --auf der Grundlage der von ihm vorgenommenen rechtlichen Beurteilung folgerichtig-- keine Feststellungen zur tatsächlichen Höhe der auf V und M entfallenden Lohnaufwendungen des Klägers getroffen. Der vom FA für 2007 hinzugerechnete Betrag von 14.919,93 € beruht auf einer Schätzung des FA nach den Verhältnissen des Vorjahres 2006, da die Prozessbevollmächtigte des Klägers auf Nachfrage des FA nicht bereit war, die tatsächlichen Lohnaufwendungen des Jahres 2007 zu nennen. Das FG wird den Kläger daher erneut zur Mitwirkung auffordern und aus einer weiteren Verweigerung der Mitwirkung ggf. Schlüsse zum Nachteil des Klägers ziehen können (vgl. Senatsurteil vom 15. Februar 1989 X R 16/86, BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462).

59 c) Nicht durch den Akteninhalt getragen wird auch die Feststellung des FG, der Kläger sei lediglich von einer einzigen weiteren --familienfremden-- Bürokraft "gelegentlich" unterstützt worden. Ausweislich der in den Akten befindlichen Lohnjournale wurden vielmehr mehrere familienfremde Mitarbeiterinnen beschäftigt. So bestanden im Jahr 2005 geringfügige Beschäftigungsverhältnisse mit Frau N und Frau E, im Jahr 2006 mit Frau S. Zudem stellte der Kläger zum 1. August 2006 Frau T als Auszubildende ein; dieses Ausbildungsverhältnis unterlag der regulären Sozialversicherungspflicht.

60 Für das Jahr 2007 beliefen sich die betrieblichen Lohnkosten ausweislich der Gewinn- und Verlustrechnung auf 43.882,79 € (Summe der Positionen "Löhne und Gehälter", "Aushilfslöhne und Pauschalsteuer" sowie "gesetzliche Sozialversicherung"). Wenn man die nach der Schätzung des FA auf M und V entfallenden Beträge (Arbeitgeberaufwand brutto insgesamt 14.919,93 €) abzieht, entfällt der verbleibende Betrag von 28.962,86 € auf Arbeitsverhältnisse mit fremden Dritten. Da dieser Betrag nicht allein mit den geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen und dem Ausbildungsverhältnis erklärt werden kann, muss der Kläger zumindest ein weiteres sozialversicherungspflichtiges Arbeitsverhältnis begründet haben.

61 Im Hinblick auf das damit aufgezeigte Bestehen weiterer Arbeitsverhältnisse kann das FG erneut prüfen, ob in Bezug auf die unterbliebene Aufzeichnung der Arbeitsstunden ein betriebsinterner Fremdvergleich möglich ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de