

Urteil vom 18. November 2020, VI R 28/18

Zu den Anforderungen an die steuerliche Anerkennung eines geringfügigen Ehegattenarbeitsverhältnisses

ECLI:DE:BFH:2020:U.181120.VIR28.18.0

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 12 Nr 1, EStG § 12 Nr 2, EStG VZ 2014 , FGO § 81, FGO § 96 Abs 1 S 1

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 20. September 2017, Az: 4 K 1702/16

Leitsätze

1. Lohnzahlungen an einen im Beruf des Steuerpflichtigen mitarbeitenden Angehörigen sind als Werbungskosten abziehbar, wenn der Angehörige aufgrund eines wirksamen, inhaltlich dem zwischen Fremden Üblichen entsprechenden Arbeitsvertrags beschäftigt wird, die vertraglich geschuldete Arbeitsleistung erbringt und der Steuerpflichtige seinerseits die Arbeitgeberpflichten, insbesondere die der Lohnzahlung, erfüllt (Bestätigung der ständigen Rechtsprechung).
2. Bei der nicht vollzeitigen Beschäftigung Angehöriger sind Unklarheiten bei der Wochenarbeitszeit für die steuerliche Anerkennung des Arbeitsverhältnisses unschädlich, wenn die konkrete Arbeitszeit des Angehörigen von den beruflichen Erfordernissen des Steuerpflichtigen abhängt und Unklarheiten deshalb auf die Eigenart des Arbeitsverhältnisses und nicht auf eine unübliche Gestaltung zurückzuführen sind.
3. Aufzeichnungen betreffend die Arbeitszeit, z.B. Stundenzettel, dienen lediglich Beweis Zwecken. Sie sind für die steuerliche Anerkennung eines Arbeitsverhältnisses zwischen nahen Angehörigen daher nicht zwingend erforderlich.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 21.09.2017 - 4 K 1702/16 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden für das Streitjahr (2014) zur Einkommensteuer zusammen veranlagt. Der Kläger bezog als Obergerichtsvollzieher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er beschäftigte in seinem Geschäftsbetrieb auf eigene Kosten drei Büroangestellte, nämlich die Klägerin, seine Tochter und eine Fremdkraft.
- 2 Mit der Klägerin hatte der Kläger seit November 1985 mehrere Arbeitsverträge abgeschlossen, aufgrund derer die Klägerin verschiedene Bürotätigkeiten für den Kläger erledigen sollte. Nach dem Arbeitsvertrag vom 31.12.2000 sollte die Klägerin ab dem 01.01.2001 nur noch geringfügig beschäftigt sein und Registrartätigkeiten, Postausgang, Telefondienst sowie Abwicklung des Publikumsverkehrs während der Abwesenheit des Klägers übernehmen. Die regelmäßig monatlich zu erbringende Arbeitszeit war mit 40 Stunden vereinbart. Eine feste Dienstzeit war nach § 5 des Arbeitsvertrags nicht festgelegt.
- 3 Unter dem 04.04.2014 konkretisierten die Kläger die von der Klägerin zu erbringenden Arbeiten wie folgt:
"Die Registrartätigkeit beinhaltet: Registermäßiges Austragen und Weglegen der erledigten Verfahren; Fristenüberwachung und entsprechende Vorlage der Akten; Vorbereitung der Terminalsakten; Beifügen der

eingehenden Post, insbesondere Beifügen der zurückgelangten Postzustellungsurkunden (hier auch tägliche Prüfung der bereits abgesandten Postzustellungsaufträge, ob die Postzustellungsurkunden zeitnah von der Post zurückgelangen - ansonsten Vorlage der Akten) zu den jeweiligen Verfahren; Aktenaussonderung; Einfaches Schreibwerk; Postausgang d.h. Einkuvertieren und Frankieren der ausgehenden Briefsendung; Abwicklung des Publikumsverkehrs während der Abwesenheit des Arbeitgebers."

- 4 Nach § 5 der Änderungsvereinbarung hatte die Klägerin ihre Arbeitszeit nach Weisung des Klägers zu erbringen. Die geleisteten Arbeitsstunden waren zu dokumentieren.
- 5 Der Kläger machte die ihm für die Beschäftigung der Klägerin, seiner Tochter und der Fremdkraft im Streitjahr entstandenen Personalkosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Werbungskosten geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte im Einspruchsverfahren lediglich die vom Kläger aufgewandten Lohnkosten der Tochter und der Fremdkraft an.
- 6 Die Klage, mit der die Kläger weiterhin den Abzug des Personalaufwands für die Klägerin als Werbungskosten begehrten, hatte aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 1442 veröffentlichten Gründen keinen Erfolg.
- 7 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 8 Sie beantragen sinngemäß, das Urteil des Finanzgerichts (FG) sowie die Einspruchsentscheidung vom 10.05.2016 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2014 vom 27.04.2016 dahin zu ändern, dass weitere Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 6.130,44 € berücksichtigt werden.
- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 11 Die Auffassung des FG, dem streitgegenständlichen Arbeitsverhältnis zwischen den Klägern sei die ertragsteuerrechtliche Anerkennung zu versagen, weil dessen tatsächliche Durchführung nicht zur Überzeugung des FG nachgewiesen sei, hält einer rechtlichen Nachprüfung nicht stand. Das FG hat es rechtsfehlerhaft unterlassen, die tatsächliche Durchführung des Ehegattenarbeitsverhältnisses im Rahmen der gebotenen Gesamtwürdigung unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Umstände des Streitfalls zu untersuchen. Mit der vom FG gegebenen Begründung kann der Werbungskostenabzug für die Lohnaufwendungen des Klägers nicht versagt werden. Der Senat kann auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen allerdings keine eigene abschließende Beurteilung vornehmen. Die Sache muss daher an die Vorinstanz zurückverwiesen werden.
- 12 1. Grundsätzlich sind bei gegenseitigen Verträgen die zivilrechtlichen Vereinbarungen auch für Zwecke der Besteuerung maßgebend. Fehlt es allerdings an einem natürlichen Interessengegensatz der Vertragsparteien, was insbesondere innerhalb des Familienverbundes in Betracht kommt, bedarf es einer --am Maßstab des Fremdvergleichs ausgerichteten-- Überprüfung, inwieweit Zahlungen wirtschaftlich durch die Einkunftserzielung veranlasst sind oder ob sie aus sonstigen Rechtsgründen erbracht werden (Senatsurteil vom 12.07.2017 - VI R 59/15, BFHE 258, 444, BStBl II 2018, 461, Rz 17).
- 13 a) Eine derartige Überprüfung hat zu berücksichtigen, ob die Vereinbarungen zivilrechtlich wirksam, klar und eindeutig sind, ihrem Inhalt nach dem zwischen fremden Dritten Üblichen entsprechen und auch tatsächlich durchgeführt werden (ständige Rechtsprechung, z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 07.05.1996 - IX R 69/94, BFHE 180, 377, BStBl II 1997, 196; vom 18.10.2007 - VI R 59/06, BFHE 219, 208, BStBl II 2009, 200, und vom 17.07.2013 - X R 31/12, BFHE 242, 209, BStBl II 2013, 1015, Rz 24). Diese Anforderungen beruhen auf der Überlegung, dass es innerhalb eines Familienverbundes typischerweise an einem Interessengegensatz fehlt und zivilrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten steuerlich missbraucht werden können (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 07.11.1995 - 2 BvR 802/90, BStBl II 1996, 34; BFH-Urteil vom 19.08.2008 -

IX R 78/07, BFHE 222, 489, BStBl II 2009, 299; Kulosa, Der Betrieb 2014, 972; Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz 850, m.w.N.).

- 14** Jedoch schließt nicht jede Abweichung einzelner Sachverhaltsmerkmale vom Üblichen die steuerrechtliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses aus (BFH-Urteile vom 10.10.2018 - X R 44-45/17, BFHE 263, 11, BStBl II 2019, 203, Rz 18, und vom 25.07.2000 - IX R 6/97, BFH/NV 2001, 305, m.w.N.). 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 (BFH-Urteile vom 16.12.1998 - X R 139/95, BFH/NV 1999, 780, und vom 13.07.1999 - VIII R 29/97, BFHE 191, 250, BStBl II 2000, 386). Bei der Prüfung der Fremdüblichkeit der Vertragsbedingungen ist auch der Anlass des Vertragsschlusses mit zu berücksichtigen (BFH-Urteil in BFHE 242, 209, BStBl II 2013, 1015, Rz 27). Bedeutung kommt außerdem der Frage zu, ob es sich um ein Rechtsgeschäft unter volljährigen, voneinander insbesondere wirtschaftlich unabhängigen Verwandten oder um eine Vereinbarung mit minderjährigen Kindern des Steuerpflichtigen handelt (BFH-Urteil vom 04.06.1991 - IX R 150/85, BFHE 165, 53, BStBl II 1991, 838).
- 15** b) Maßgebend für die Beurteilung, ob Verträge zwischen nahen Angehörigen durch die Einkunftserzielung veranlasst oder aber durch private Zuwendungs- oder Unterhaltsüberlegungen (§ 12 Nrn. 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) motiviert sind, ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten (Senatsurteil in BFHE 258, 444, BStBl II 2018, 461, Rz 19). Die gebotene Gewichtung und Würdigung obliegt grundsätzlich dem FG als Tatsacheninstanz. Verstößt die Gesamtabwägung weder gegen Erfahrungssätze noch gegen die Denkgesetze, ist der BFH daran gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO; z.B. BFH-Urteil vom 21.10.2014 - VIII R 21/12, BFHE 247, 538, BStBl II 2015, 638, Rz 30). Erst das Ergebnis dieser der Tatsachenfeststellung zuzuordnenden Indizienwürdigung ermöglicht die nachfolgende rechtliche Subsumtion, ob es sich bei den Aufwendungen des Steuerpflichtigen um nicht abziehbare Privatausgaben oder aber um Betriebsausgaben oder Werbungskosten handelt (BFH-Urteile vom 15.10.2002 - IX R 46/01, BFHE 200, 372, BStBl II 2003, 243, und in BFHE 258, 444, BStBl II 2018, 461, Rz 19).
- 16** 2. In Bezug auf Arbeitsverhältnisse geht die ständige höchstrichterliche Rechtsprechung davon aus, dass Lohnzahlungen an einen im Betrieb oder Beruf des Steuerpflichtigen mitarbeitenden Angehörigen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG) 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 26.08.2004 - IV R 68/02, BFH/NV 2005, 553; in BFHE 219, 208, BStBl II 2009, 200, und in BFHE 242, 209, BStBl II 2013, 1015, Rz 26, jeweils m.w.N.).
- 17** Dabei ist die Intensität der Prüfung der Fremdüblichkeit der Vertragsbedingungen auch vom Anlass des Vertragsschlusses abhängig (BFH-Urteil in BFHE 242, 209, BStBl II 2013, 1015, Rz 27). 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 17.03.1988 - IV R 188/85, BFHE 153, 117, BStBl II 1988, 632).
- 18** 3. Nach diesen Maßstäben erweist sich die angefochtene Entscheidung des FG insoweit als rechtsfehlerhaft, als die Vorinstanz in erster Linie aufgrund der angeblich unzureichenden Aufzeichnungen über die von der Klägerin geleisteten Arbeiten zu der Überzeugung gelangt ist, das zwischen der Klägerin und dem Kläger im Streitjahr bestehende Arbeitsverhältnis sei nicht vertragsgemäß durchgeführt worden.
- 19** a) Zwischen der Klägerin und dem Kläger bestanden im Streitjahr zivilrechtlich wirksame Arbeitsverträge (s. dazu auch BFH-Urteil vom 21.01.1999 - IV R 15/98, BFH/NV 1999, 919). Dies hat das FG zu Recht nicht in Zweifel gezogen und steht zwischen den Beteiligten auch nicht in Streit. Der Senat sieht daher insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 20** b) Das Arbeitsverhältnis entsprach auch inhaltlich dem zwischen Fremden Üblichen.
- 21** Nach § 3 des im Streitjahr zunächst geltenden Arbeitsvertrags vom 31.12.2000 war die Klägerin bei einer monatlich zu erbringenden Arbeitszeit von 40 Stunden mit Registrartätigkeit, Postausgang, Telefondienst und Abwicklung des Publikumsverkehrs während der Abwesenheit des Klägers beauftragt. Mit Änderungsvertrag vom 04.04.2014 konkretisierten die Kläger die von der Klägerin zu erbringenden Arbeitsleistungen weiter. Damit waren die von der Klägerin arbeitsvertraglich geschuldeten Hauptleistungen hinreichend und fremdüblich bestimmt. Dass auch die vom Kläger geschuldeten Arbeitsentgelte für die geringfügige Beschäftigung der Klägerin fremdüblich waren (s.

dazu BFH-Urteil in BFHE 263, 11, BStBl II 2019, 203), steht zwischen den Beteiligten zu Recht ebenfalls nicht in Streit.

- 22** aa) Der Fremdüblichkeit des vorliegenden Ehegattenarbeitsverhältnisses steht des Weiteren nicht entgegen, dass der Kläger als Obergerichtsvollzieher selbst Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezog. Denn auch ein Arbeitnehmer kann sich zur Erledigung übertragbarer Aufgaben Dritter bedienen und mit diesen ein Arbeitsverhältnis abschließen. Insbesondere Gerichtsvollzieher beschäftigen nicht nur in Ausnahmefällen angestellte Arbeitskräfte mit der Erledigung delegierbarer Aufgaben. Nach § 33 Abs. 1 der Gerichtsvollzieherordnung des Landes Rheinland-Pfalz hat der Gerichtsvollzieher vielmehr Büroangestellte auf eigene Kosten zu beschäftigen, soweit dies sein Geschäftsbetrieb erfordert. Dementsprechend hatte auch der Kläger neben der Klägerin seine Tochter und eine weitere Person angestellt, um Arbeiten zu erledigen, die er nicht persönlich übernehmen musste.
- 23** bb) Die von der Klägerin nach den Arbeitsverträgen zu erbringenden Arbeitsleistungen gingen auch über solche Aufgaben hinaus, die üblicherweise im Rahmen ehelicher Lebensgemeinschaften miterledigt werden und die sich deshalb grundsätzlich nicht als Inhalt eines mit einem Dritten zu begründenden Arbeitsverhältnisses eignen (s. dazu BFH-Urteil in BFHE 153, 117, BStBl II 1988, 632).
- 24** cc) Soweit das FG gemeint hat, das zwischen der Klägerin und dem Kläger abgeschlossene Arbeitsverhältnis sei nicht fremdüblich, weil in den Arbeitsverträgen nicht vereinbart worden sei, zu welchen festgelegten Zeiten die Klägerin ihre Arbeitsleistungen zu erbringen hatte, spricht dieser Umstand --entgegen der Ansicht des FG-- bei der gebotenen Gesamtwürdigung im Streitfall nicht gegen die ertragsteuerrechtliche Anerkennung des Arbeitsverhältnisses. Denn auch bei einem Vergleich von Arbeitsverträgen führen 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 (Senatsurteil in BFHE 219, 208, BStBl II 2009, 200, unter II.2.a, m.w.N.).
- 25** Gerade bei der nicht vollzeitigen Beschäftigung Angehöriger sind Unklarheiten bei der Wochenarbeitszeit für die steuerliche Anerkennung des Arbeitsverhältnisses nicht schädlich, wenn die (Verteilung der vereinbarten) Arbeitszeit von den betrieblichen oder beruflichen Erfordernissen des Steuerpflichtigen abhängt und deshalb letztlich unbestimmt und nur in Schätzwerten anzugeben ist. In einem solchen Fall ist die Unklarheit auf die Eigenart des Arbeitsverhältnisses zurückzuführen und nicht auf eine unübliche Gestaltung (BFH-Urteile in BFHE 219, 208, BStBl II 2009, 200, und in BFH/NV 1999, 919, m.w.N.). Bei einem Arbeitsverhältnis, das --wie im Streitfall-- Hilfstätigkeiten von untergeordneter Bedeutung zum Gegenstand hat, werden das Aufgabengebiet und insbesondere der zeitliche Einsatz des Arbeitnehmers zudem auch in Arbeitsverträgen unter fremden Dritten nicht stets in allen Einzelheiten festgelegt, sondern der Weisungsbefugnis des Arbeitgebers überlassen (BFH-Urteil in BFH/NV 1999, 919).
- 26** c) Das FG hätte auch die vertragsgemäße Durchführung des Ehegattenarbeitsverhältnisses nicht mit der gegebenen Begründung verneinen dürfen.
- 27** aa) Die Kläger haben erstinstanzlich vorgetragen, dass die Klägerin die von ihr geschuldeten Arbeitsleistungen entsprechend den arbeitsvertraglichen Vereinbarungen erbracht habe. Sie haben dargelegt, an welchen Wochentagen und zu welchen Zeiten die Klägerin im Wesentlichen tätig geworden sei. Die Kläger haben hierfür jeweils Zeugenbeweis angetreten. Darüber hinaus haben die Kläger für die Zeit ab April schon im Einspruchsverfahren Stundenzettel vorgelegt, in denen aufgezeichnet ist, an welchem Tag und innerhalb welcher Uhrzeiten die Klägerin welche Stundenzahl beruflich für den Kläger tätig geworden sei.
- 28** Sie haben ferner dargelegt, dass zusätzlich zu den vom Kläger persönlich auszuführenden Arbeiten genügend Aufgaben für die Klägerin vorhanden gewesen seien, die ihre Beschäftigung auf arbeitsvertraglicher Grundlage neben den --vom FA anerkannten-- Arbeitsverhältnissen der Zeuginnen X und Y gerechtfertigt hätten.
- 29** Ebenfalls unter Beweisantritt haben sie vorgetragen, welche der vom Kläger als Gerichtsvollzieher zu erledigenden Aufgaben der Kläger delegiert habe und welchen konkreten sachlichen und zeitlichen Umfang die auf seine Angestellten übertragenen Aufgaben gehabt hätten.
- 30** bb) Das FG hat sich mit dem substantiierten Vortrag der Kläger zur tatsächlichen Durchführung des Ehegattenarbeitsverhältnisses jedoch nicht hinreichend auseinandergesetzt. Es hat damit materiell rechtsfehlerhaft

keine nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung erforderliche Gesamtwürdigung der fremdüblichen Durchführung des Arbeitsverhältnisses unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls vorgenommen.

- 31** Das FG hat seine Entscheidung vielmehr im Wesentlichen darauf gestützt, dass in den Stundenzetteln eine Bandbreite von 0,75 bis 5 Stunden täglich aufgezeichnet worden sei, ohne dass der unterschiedliche Zeitaufwand plausibilisiert und leicht für jedermann nachprüfbar sei.
- 32** Bei dieser Argumentation übersieht das FG, dass die Stundenzettel (nur) einen Beleg für die von der Klägerin tatsächlich geleisteten Arbeitszeiten darstellen und die Rechtsprechung des BFH Stundenzettel zum Nachweis der vom Arbeitnehmer erbrachten Arbeitsleistung ausdrücklich anerkannt hat (z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 1999, 919). Arbeitszeitdokumentationen, z.B. durch Stundenzettel, haben die Funktion, dem Steuerpflichtigen den Nachweis zu ermöglichen, dass der Arbeitnehmer seine Hauptleistungspflicht erfüllt hat (BFH-Urteil in BFHE 242, 209, BStBl II 2013, 1015, Rz 42). Daraus kann im Umkehrschluss allerdings nicht gefolgert werden, die Führung solcher Arbeitszeitznachweise sei für die Anerkennung des Arbeitsverhältnisses zwingend erforderlich. Damit würde das Vorhandensein von Arbeitszeitaufzeichnungen zu Unrecht in den Rang eines Tatbestandsmerkmals erhoben (BFH-Urteil in BFHE 242, 209, BStBl II 2013, 1015, Rz 40). Die Nichtanerkennung eines Ehegattenarbeitsverhältnisses kann dementsprechend nicht (allein) auf eine fehlende Arbeitszeitdokumentation gestützt werden und damit erst Recht nicht darauf, dass vorhandene Arbeitszeitznachweise (angeblich) unzureichend seien.
- 33** Darüber hinaus muss --anders als das FG meint-- für die Anerkennung eines Arbeitsverhältnisses zwischen nahen Angehörigen auf den Stundenzetteln auch grundsätzlich nicht vermerkt werden, welche Arbeitsleistungen der Arbeitnehmer während der Arbeitszeiten konkret geleistet hat. Denn derart detaillierte Arbeitszeitaufzeichnungen sind auch bei Arbeitsverhältnissen zwischen fremden Dritten in der Regel nicht üblich. Dies gilt insbesondere für (geringfügige) Beschäftigungsverhältnisse, die --wie im Streitfall-- einfache Büroarbeiten zum Gegenstand haben.
- 34** Der Umstand, dass die aufgezeichneten Arbeitszeiten der Klägerin von Tag zu Tag teilweise stark variierten, spricht ebenfalls nicht gegen die Durchführung des Arbeitsverhältnisses oder den Beweiswert der vorgelegten Stundenzettel. Denn dies kann --wie oben ausgeführt-- ohne weiteres auch darin begründet sein, dass die Arbeitszeiten von den beruflichen Erfordernissen des Steuerpflichtigen abhängen und auf die Eigenart des Arbeitsverhältnisses zurückzuführen sind.
- 35** Soweit das FG Zweifel hatte, ob die Klägerin die in den Stundenzetteln ausgewiesenen Arbeitsstunden tatsächlich geleistet hat, hätte es die Klägerin im Rahmen seiner Pflicht zur Sachverhaltsermittlung informatorisch befragen oder ggf. als Beteiligte vernehmen können. Darüber hinaus hätte das FG auch die von den Klägern angebotenen Zeugenbeweise erheben können. Welcher Beweiswert den Aussagen der Zeuginnen, die nach dem Klägervortrag regelmäßig zu anderen Zeiten als die Klägerin im Büro des Klägers gearbeitet haben, letztlich zuzumessen ist, kann das FG naturgemäß erst nach der Beweiserhebung beurteilen. Den Beweisangeboten deshalb im Vorhinein jegliche Geeignetheit zum Beweis der behaupteten Tatsachen abzusprechen, wie es das FG getan hat, stellt eine unzulässige vorweggenommene Beweiswürdigung dar. Bei den entsprechenden Beweisanträgen handelte es sich auch nicht lediglich um Beweisermittlungs- oder Ausforschungsanträge, wie das FG gemeint hat (s. dazu Senatsurteil vom 18.06.2015 - VI R 10/14, BFHE 250, 145, BStBl II 2015, 940). Vielmehr lagen ihnen konkrete Tatsachenbehauptungen zugrunde. Mangels entsprechender Verfahrensrügen der Kläger kann dies hier aber letztlich auf sich beruhen.
- 36** Im Übrigen überspannt das FG die Darlegungsanforderungen, wenn es meint, der Steuerpflichtige müsse für die Anerkennung eines Arbeitsverhältnisses zwischen nahen Angehörigen konkret darlegen, "wann genau welche Tätigkeiten ... ausgeübt worden" seien. Eine solche Darlegungsanforderung ließe sich nur erfüllen, wenn der Steuerpflichtige durchgehend aufzeichnen würde, welche konkrete Arbeitsleistung der mitarbeitende Angehörige zu jeder einzelnen Arbeitsstunde tatsächlich erbracht hat. Dies kann vom Steuerpflichtigen indessen nicht verlangt werden. Die Anerkennung eines Angehörigenarbeitsverhältnisses erfordert nach den vorstehend dargelegten Maßstäben der höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht die Vorlage eines einem Fahrtenbuch vergleichbaren Arbeitsnachweises, wie er dem FG offenbar vorschwebt. Sie setzt entgegen der Auffassung der Vorinstanz keine "auf die jeweiligen Tage bezogene substantiierte Auflistung" der geleisteten Arbeiten voraus.
- 37** Zwar muss das Angehörigenarbeitsverhältnis in fremdüblicher Weise tatsächlich durchgeführt worden sein. Aber auch bei Arbeitsverhältnissen zwischen fremden Dritten ist es keineswegs üblich, die jeweiligen Arbeitsleistungen stundengenau aufzuzeichnen. Dies mag ausnahmsweise anders sein, wenn die Arbeitsleistung des Arbeitnehmers gegenüber Kunden, Mandanten oder Patienten etc. des Arbeitgebers weiterberechnet werden soll. Bei dem im Streitfall zu beurteilenden geringfügigen Beschäftigungsverhältnis über einfache Bürotätigkeiten ist dies jedenfalls

nicht fremdüblich und kann folglich auch von den Klägern (für ertragsteuerrechtliche Zwecke) nicht verlangt werden.

- 38** 4. Durch die Zurückverweisung der nicht entscheidungsreifen Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung erhält das FG Gelegenheit, unter Beachtung der Rechtsauffassung des Senats im Rahmen einer Gesamtwürdigung erneut zu prüfen, ob das Arbeitsverhältnis zwischen dem Kläger und der Klägerin hinsichtlich der geschuldeten Arbeitsleistung tatsächlich im Wesentlichen fremdüblich durchgeführt worden ist. Hierzu bietet sich --wie bereits dargelegt-- auch eine Anhörung bzw. Beteiligtenvernehmung der Klägerin und ggf. eine Vernehmung der im ersten Rechtsgang von den Klägern benannten Zeuginnen an.
- 39** Eine Entscheidung aufgrund der die Kläger insoweit treffenden objektiven Feststellungslast kommt dabei erst in Betracht, wenn sich das FG auch nach umfassender Aufklärung des Sachverhalts keine Überzeugung bilden kann, ob das Arbeitsverhältnis zwischen den Klägern im Wesentlichen fremdüblich durchgeführt wurde.
- 40** 5. Da die Revision der Kläger bereits mit der Sachrüge Erfolg hat, kommt es auf die gerügten Verfahrensmängel nicht mehr an.
- 41** 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de