

FREMDVERGLEICH

Angehörigenarbeitsverhältnisse in Arztpraxen

von Dr. Stephan Peters, Warendorf

| Arbeitsverhältnisse zwischen Ehegatten werden von der Finanzverwaltung besonders kritisch geprüft. Ein Werbungskosten- oder Betriebsausgabenabzug scheitert in der Praxis oftmals an Zweifeln bzgl. der tatsächlichen Durchführung des Arbeitsverhältnisses oder wenn es an der Fremdüblichkeit fehlt. Insoweit ist die Entscheidung des BFH (18.11.20, VI R 28/18) bemerkenswert. |

1. Nachweis der tatsächlichen Durchführung

Für die Anerkennung von Ehegattenarbeitsverhältnissen ist das Führen von Aufzeichnungen über die geleistete Arbeitszeit nicht zwingend. Diese dienen lediglich Beweis Zwecken. Entscheidend ist, dass der Angehörige aufgrund eines wirksamen Arbeitsvertrages beschäftigt wird, die vertraglich geschuldete Leistung erbringt und der Steuerpflichtige Arbeitgeberpflichten, wie insbesondere die Lohnzahlung, erfüllt (BFH 18.11.20, VI R 28/18).

■ Sachverhalt (BFH 18.11.20, VI R 28/18)

Der Kläger ist Obergerichtsvollzieher und beschäftigte in seinem Geschäftsbetrieb seine Ehefrau, seine Tochter und eine Fremdkraft.

Ausweislich der Arbeitsverträge sollte die Ehefrau diverse Bürotätigkeiten ausüben. Zu ihren Aufgaben zählten unter anderem Registrartätigkeiten, die Vorbereitung von Terminakten, die Bearbeitung des Postausgangs und die Übernahme von Telefondiensten. Es war eine monatliche Arbeitszeit von 40 Stunden vereinbart, wobei feste Dienstzeiten nicht festgelegt waren. Die Personalkosten machte der Kläger als Werbungskosten geltend. Während das FA die geltend gemachten Personalkosten für die Tochter und die Fremdkraft anerkannte, lehnte es die geltend gemachten Personalkosten für die Ehefrau ab.

Nachdem das FG die Anerkennung des Arbeitsverhältnisses mangels Nachweises der tatsächlichen Durchführung des Arbeitsverhältnisses versagte, legte der Kläger Revision beim BFH ein.

Die Revision des Steuerpflichtigen hatte Erfolg. Nach Ansicht des BFH durfte das FG die Anerkennung des Arbeitsverhältnisses nicht versagen, weil dessen tatsächliche Durchführung zur Überzeugung des FG nicht nachgewiesen worden sei.

Grundsätzlich sind zivilrechtliche Vereinbarungen auch für Zwecke der Besteuerung maßgeblich. Tragend ist dabei der Gedanke, dass zivilrechtliche Vereinbarungen auf einem natürlichen Interessengegensatz der Vertragsparteien beruhen. Anders sei dies aber innerhalb von Familien, weshalb die Überprüfung solcher Gestaltungen am Maßstab des Fremdvergleichs auszu-

Gerichtsvollzieher mit drei Hilfskräften, darunter Frau und Kind

Dem FG fehlte der Nachweis der Durchführung

Der BFH sah das anders

richten ist. Es ist zu prüfen, ob die Zahlung wirtschaftlich durch die Einkünfteerzielung veranlasst oder aus sonstigen Rechtsgründen erfolgt ist (BFH 12.7.17, VI R 59/15).

Unter Berücksichtigung dieser Vorgaben halten die Feststellungen des FG der revisionsrechtlichen Überprüfung nicht stand. Die Wirksamkeit der zivilrechtlichen Vereinbarung war unstrittig. Die von der Klägerin zu erbringenden Hauptleistungen waren auch hinreichend vertraglich definiert. Dass der Kläger selbst Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bezieht, stehe der Anerkennung des Arbeitsverhältnisses ebenfalls nicht entgegen, da sich grundsätzlich auch Arbeitnehmer zur Erledigung der übertragenen Aufgaben Dritter bedienen dürfen. Die übertragenen Aufgaben gingen zudem über die Aufgaben hinaus, die üblicherweise im Rahmen ehelicher Lebensgemeinschaften miterledigt werden.

2. Mitarbeit von Familienangehörigen in der Arztpraxis

Nach Ansicht des BFH entspricht es der Lebenswirklichkeit, dass die Angehörigen einer Familie am Beruf oder der Ausbildung des anderen Anteil nehmen und ihm bei der Erfüllung seiner Aufgaben zur Seite stehen. Diese dem Wesen der Familie entsprechenden und von den jeweiligen Bedürfnissen abhängigen Hilfeleistungen lassen sich nicht in einem Netz von schuldrechtlichen Verträgen regeln, so der BFH. Das gilt auch für Kinder, die dem elterlichen Hausstand angehören, auch wenn sie auswärts wohnen, sofern der elterliche Hausstand den Lebensmittelpunkt darstellt.

■ Sachverhalt (BFH 17.3.88, IV R 188/85, BStBl II 88, 632)

In einem durch den BFH entschiedenen Fall hatte ein als Kinderarzt freiberuflich tätiger Arzt mit seiner Tochter und seinem Sohn Arbeitsverträge geschlossen. Die Tochter studierte zu diesem Zeitpunkt und hatte eine eigene Wohnung. Der Sohn besuchte noch die Schule und lebte im elterlichen Haushalt. Nach den Arbeitsverträgen sollten die Kinder in der Praxis für

- Botendienste,
- Telefondienste,
- Mithilfe bei der Abrechnung

tätig werden. Die Arbeitszeit richtete sich nach den betrieblichen Erfordernissen. Es war ein festes Monatsgehalt vereinbart.

Für diese Konstellation, in denen die Aufgaben nach den „Arbeitsverträgen“ nicht über gelegentliche Hilfeleistungen durch Angehörige hinausgingen, versagte der BFH die steuerliche Anerkennung des Arbeitsverhältnisses. Denn Arbeitsverträge über gelegentliche Hilfeleistungen durch Angehörige können steuerlich nicht anerkannt werden, weil sie zwischen Dritten nicht vereinbart worden wären (BFH 17.3.88, IV R 188/85, BStBl II 88, 632).

Wann die Grenze zur regelmäßigen Hilfeleistung durch Angehörige überschritten wird, bedarf der Würdigung des Einzelfalls.

Hinreichend vertraglich definierte Leistungspflichten

Mitwirkung von Angehörigen ist nicht lebensfremd

Die Vereinbarung einer nur „gelegentliche Hilfeleistung“ schon

3. Unübliche Ausgestaltungen

Insbesondere die in der Vergangenheit anzutreffende Ausgestaltung von geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen unter Überlassung eines Dienstwagens zur uneingeschränkten privaten Nutzung hat die Rechtsprechung bereits abschließend als fremdunüblich eingestuft (BFH 10.10.18, X R 44-45/17). Insoweit hat der BFH auf eine lebensnahe und die unternehmerische Gewinnerwartung einzubeziehende Betrachtungsweise abgestellt.

Der Arbeitgeber würde seinem Arbeitnehmer ein Firmenfahrzeug zur Privatnutzung nur dann zur Verfügung stellen, wenn „nach einer überschlägigen, allerdings vorsichtigen Kalkulation der sich für ihn hieraus ergebende tatsächliche Kostenaufwand zuzüglich des vertraglich vereinbarten Barlohns als wertangemessene Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft anzusehen ist“ (BFH 10.10.18, X R 44-45/17).

Vereinfacht lässt sich daraus ableiten, desto geringer der Gesamtvergütungsanspruch des Arbeitnehmers, desto eher wird diese für die Bestimmung der Fremdüblichkeit aus Sicht der Rechtsprechung maßgebliche Grenze einer für den Unternehmer nicht mehr als wirtschaftlich anzusehenden Schwelle überschritten.

Wie der BFH nunmehr erneut klarstellt, ist zu überprüfen, ob die zivilrechtliche Vereinbarung

- wirksam, klar und eindeutig ist und
- ihrem Inhalt nach dem zwischen fremden Dritten Üblichen entspricht und
- auch tatsächlich durchgeführt wurde (BFH 7.5.96, IX R 69/94).

FAZIT | Die Anerkennung von Arbeitsverhältnissen zwischen Angehörigen wird bei Prüfungen der Finanzverwaltung auch weiter im Fokus stehen. Sofern die Finanzverwaltung beispielsweise im Rahmen von Lohnsteueraußenprüfungen Fragen bzgl. der Anerkennung eines Ehegattenarbeitsverhältnisses aufwirft, kommt es maßgeblich auch auf die Gewichtung der von der Finanzverwaltung geäußerten Bedenken an. Denn der BFH hat auch in der nunmehr veröffentlichten Entscheidung erneut ausdrücklich darauf hingewiesen, dass nicht jede Abweichung einzelner Sachverhaltsmerkmale vom Üblichen die steuerrechtliche Anerkennung ausschließt. Vielmehr ist eine Gesamtbetrachtung vorzunehmen. Erst wenn sich im Rahmen dieser Gesamtabwägung ein Rückschluss auf eine privat veranlasste Vereinbarung ergibt, kann die Anerkennung versagt werden. Einzubeziehen ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten (BFH, 12.7.17, VI R 59/15, BStBl II 18, 461).

ZUM AUTOR | Dieser Beitrag wurde vom Autor nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst, sondern gibt ausschließlich die persönliche Auffassung des Autors wieder.

In der Vergangenheit haben es einige übertrieben

Zivilrechtliche Wirksamkeit

Angehörigenarbeitsverhältnisse in Außenprüfungen