
Datum: 24.10.2002
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 2985/00 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2002:1024.11K2985.00E.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Rechtstreites.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

1

Streitig ist, ob ein zwischen dem Kläger und der Klägerin vereinbartes Arbeitsverhältnis tatsächlich durchgeführt wurde.

2

Der Kläger ist selbständiger Architekt.

3

Auf Grund von Prüfungsanordnungen vom 25.04.1995, 16.08.1995 und 11.10.1995 wurde bei ihm eine Betriebsprüfung u. a. für die Einkommensteuer 1984 bis 1993 durchgeführt. Bei dieser Betriebsprüfung wurde u. a. festgestellt, dass in der Buchführung des Klägers für die Jahre 1990 bis 1992 folgende Beträge als Aushilfslohn für die Klägerin gebucht waren:

4

1990	5.650 DM
1991	5.280 DM
1992	6.000 DM.

5

6

Den monatlichen Aushilfslohnzahlungen entsprechende Geldabhebungen vom betrieblichen Girokonto konnte der Betriebsprüfer nicht feststellen. Festgestellt wurde, dass von der Klägerin monatlich größere Geldbeträge (4.000 - 6.000 DM) bar vom Girokonto des Architekturbüros abgehoben wurden. Diese Beträge wurden von ihr, je nach Verwendungszweck, als Kasseneingang, als laufende Privatentnahmen oder als ihre Arbeitsvergütung im Journal eingetragen. Unter Berufung auf das BFH-Urteil vom 20.04.1989 IV R 81/85, BStBl. II 1989, 655 vertrat der Betriebsprüfer die Auffassung, dass dem Arbeitsverhältnis die steuerliche Anerkennung zu versagen und der Gewinn entsprechend zu erhöhen sei. Wegen der weiteren Einzelheiten der Feststellung des Betriebsprüfers wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom 28.06.1999 Bezug genommen.

Auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung änderte der Beklagte den unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Einkommensteuerbescheid der Kläger für 1990 vom 08.05.1992 und setzte durch Änderungsbescheid vom 20.07.1999 die Einkommensteuer auf 16.200 DM fest. Bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens berücksichtigte der Beklagte u. a. Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Klägers, die um den geltend gemachten Aushilfslohn der Klägerin erhöht wurden. Auch bei der Änderung der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Einkommensteuerbescheide 1991 und 1992 durch Änderungsbescheide vom 09.01.1997 berücksichtigte der Beklagte Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Klägers, die um den geltend gemachten Aushilfslohn für die Klägerin erhöht wurden. 7

Gegen alle Steuerbescheide legte der Kläger fristgerecht Einspruch ein. Wegen der Einzelheiten der Einspruchsschreiben wird auf diese Bezug genommen. Am 27.12.1999 änderte der Beklagte die angefochtenen Bescheide für 1991 und 1992 aus Gründen, die mit dem Klageverfahren nichts zu tun haben. Mit Einspruchsentscheidung vom 11.04.2000 wurden Einsprüche beider Kläger als unbegründet zurückgewiesen. 8

Die Kläger haben am 12.05.2000 Klage erhoben. 9

Zur Begründung ihrer Klage berufen sich die Kläger darauf, dass die Klägerin ständig im Betrieb des Klägers mitgearbeitet habe. Grundlage für diese Mitarbeit sei ein am 06.11.1985 abgeschlossener und am 03.01.1986 geänderter Arbeitsvertrag gewesen. Aus diesem dem Senat in Kopie vorliegendem Arbeitsvertrag ergibt sich u. a., dass die Klägerin für das Architekturbüro des Klägers als Bürohilfe für Schreibarbeiten, Buchführung, Bauabrechnungen usw. tätig sein sollte. Für ein monatliches Gehalt von 400 DM sollte die Klägerin eine wöchentliche Arbeitszeit von 15 Stunden erbringen. Im Rahmen dieses Arbeitsvolumens sollten auch örtliche Aufmaße auf Baustellen, Lichtpausen-Besorgungen, Behördenwege usw. ausgeführt werden. Wegen der weiteren Einzelheiten des Arbeitsvertrages wird auf Blatt 40 und 72 der FG-Akte Bezug genommen. 10

Die Kläger behaupten, dass die Klägerin auf Grundlage des Arbeitsvertrages sämtlichen Schriftverkehr des Architekturbüros erledigt habe, Angebote und Auftragserteilungen zusammengestellt und geprüft, eigenverantwortlich alle Handwerkerrechnungen mit eigenständiger Maßaufnahme auf den Baustellen geprüft, Baugenehmigungsanträge zusammengestellt und geschrieben sowie die gesamte Buchführung, die Aktenablage, die Archivierung und die Post bearbeitet habe. 11

Ferner behaupten die Kläger, dass die Klägerin, um Bankgebühren zu vermeiden, im Namen und mit Vollmacht des Klägers zu jedem Monatsanfang einen Geldbetrag i. H. v. ca. 4.000 DM in bar vom Geschäftskonto des Architekturbüros abgehoben habe. Hiervon habe der Kläger selbst und teilweise auch die Klägerin Verbindlichkeiten gegenüber Dritten sowie den 12

Arbeitslohn der Klägerin bezahlt. Die monatlichen Lohnzahlungen seien von der Klägerin ordnungsgemäß quittiert worden. Zusätzlich sei die Auszahlung des Arbeitsentgeltes im Journal als Arbeitsvergütung eingetragen worden, so dass durch Quittung und Journaleintrag nachgewiesen worden sei, dass das Arbeitsentgelt die betriebliche Sphäre des Klägers verlassen und in die private Sphäre der Klägerin übergegangen sei.

Die Kläger sind der Ansicht, dass auch unter Berücksichtigung des BFH-Urteils vom 20.04.1989 a. a. O. das Arbeitsverhältnis anzuerkennen sei. Denn die maßgebenden Voraussetzungen, dass ein entsprechender Zahlungswille des Arbeitgeberehegatten vorhanden gewesen sei, dass dieser Zahlungswille erkennbar realisiert wurde und dass ein entsprechender Gehaltzahlungsvorgang identifizierbar sei, lägen im Streitfall vor. Im Übrigen müsse berücksichtigt werden, dass Rechtsprechung und Finanzverwaltung zumindest an die Grenzen der Artikel 3 und 6 Grundgesetz stoßen, wenn sie den Klägern Formvorschriften und Nachweise aufbürden, die unter fremden Dritten nicht üblich seien. 13

Die Kläger beantragen, 14

1.) den Einkommensteuerbescheid für 1990 vom 20.07.1999 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.04.2000 insoweit zu ändern, als die Einkünfte des Klägers aus selbständiger Arbeit um 5.650 DM vermindert werden, 15

2.) den Einkommensteuerbescheid für 1991 vom 27.12.1999 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.04.2000 insoweit zu ändern, als die Einkünfte des Klägers aus selbständiger Arbeit um 5.280 DM vermindert werden, 16

3.) den Einkommensteuerbescheid für 1992 vom 27.12.1999 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.04.2000 insoweit zu ändern, als die Einkünfte des Klägers aus selbständiger Arbeit um 6.000 DM verringert werden, 17

4.) die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären, 18

5.) hilfsweise die Revision zuzulassen. 19

Der Beklagte beantragt, 20

1.) die Klage als unbegründet abzuweisen. 21

2.) hilfsweise die Revision zuzulassen. 22

Zur Begründung seines Antrags beruft sich der Beklagte darauf, dass vom Bundesfinanzhof mit Urteil vom 20.04.1989 a. a. O. in einem vergleichbaren Fall entschieden worden sei, dass das Arbeitsverhältnis zwischen Ehegatten nicht anzuerkennen sei. Die Entscheidung des BFH behandle den Fall, dass wie im Streitfall Gehaltszahlungen nicht feststellbar seien und somit die Beträge nicht als Betriebsausgaben zu berücksichtigen seien, obwohl sie quittiert und im Journal als Lohnzahlungen gekennzeichnet worden seien. Diese BFH-Entscheidung sei durch die neuere Rechtsprechung des BFH zur Anerkennung von Verträgen zwischen Angehörigen nicht überholt, da ohne feststellbare Lohnzahlung kein Abzug von Betriebsausgaben möglich sei. 23

Entscheidungsgründe: 24
25

Die Klage ist unbegründet. 26

Die Klage der Klägerin ist schon deshalb unbegründet, weil sie gegen die streitigen Einkommensteuerbescheide keine Einsprüche eingelegt hat. Aus den Einspruchsschreiben des Klägers lässt sich nicht entnehmen, dass er auch im Namen der Klägerin Einspruch einlegen wollte. Nach ständiger Rechtsprechung des Senates ist ein Einspruch eines Ehegatten nur dann als Einspruch beider Eheleute auszulegen, wenn ein Einspruchsschreiben irgendwelche Anhaltspunkte dafür enthält, dass der Einspruch auch im Namen des anderen Ehegatten eingelegt werden sollte. Die Einspruchsschreiben des Klägers vom 24.01.1997 und 03.08.1999 enthalten derartige Anhaltspunkte jedoch nicht. Im Briefkopf ist nur der Kläger aufgeführt, er hat auch nur die Einspruchsschreiben unterzeichnet und auch aus dem Text der Einspruchsschreiben lässt sich nicht entnehmen, dass auch im Namen der Kläger Einspruch erhoben werden sollte.

27

Im Übrigen ist die Klage der Klägerin ebenso wie die Klage des Klägers auch deshalb unbegründet, weil die von den Klägern geltendgemachten Lohnzahlungen keine Betriebsausgaben bei den Einkünften des Klägers aus selbständiger Arbeit sind.

28

Betriebsausgaben sind nach § 4 Abs. 4 EStG die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Dies ist bei Lohnzahlungen an einen im Betrieb des Steuerpflichtigen mitarbeitenden Angehörigen der Fall, wenn dieser auf Grund eines Arbeitsvertrages beschäftigt wird, die vertraglich geschuldeten Arbeitsleistungen erbringt und der Steuerpflichtige seinerseits alle Arbeitgeberpflichten, insbesondere die der Lohnzahlung, erfüllt. Angesichts des bei Angehörigen vielfach fehlenden Interessengegensatzes und der daraus resultierenden Gefahr des steuerlichen Missbrauchs zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten muss sichergestellt sein, dass die Vertragsbeziehung und die auf ihr beruhenden Leistungen tatsächlich dem betrieblichen und nicht dem privaten Bereich zuzurechnen sind. Dazu bedarf es einer Gesamtwürdigung aller maßgeblichen Umstände. Indizmerkmal 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. Geringfügige Abweichungen einzelner Sachverhaltsmerkmale vom Üblichen sowohl bezüglich des Vertragsinhalts als auch bezüglich der Vertragsdurchführung müssen für sich allein nicht stets zur steuerlichen Nichtanerkennung des Arbeitsverhältnisses führen (vgl. BFH-Urteil vom 21.01.1999 IV R 15/98, BFH/NV 1999, 919 m. w. N. aus der Rspr. des BFH und des BVerfG).

29

Im Streitfall entspricht die tatsächliche Durchführung des Arbeitsvertrages nicht dem, was zwischen Fremden üblich ist. Denn es steht weder zur Überzeugung des Senates fest, dass der Kläger den Willen hatte, Arbeitslöhne an die Klägerin zu zahlen, noch dass der vereinbarte Arbeitslohn aus dem Vermögensbereich des Klägers abgeflossen und dem Vermögensbereich der Klägerin zugeflossen ist.

30

Nach der Rechtsprechung des BFH, der sich der Senat anschließt, setzt die Anerkennung eines Ehegattenarbeitsverhältnisses voraus, dass ein Lohnzahlungswille des Arbeitgeber-Ehegatten vorhanden war, dass dieser Zahlungswille erkennbar realisiert wurde und dass ein entsprechender Gehaltszahlungsvorgang identifizierbar ist. Die Gehaltszahlung muss in einer Form und in einer Weise erfolgen, dass kein Zweifel an ihrem Charakter und ihrer Bestimmung aufkommen kann. Für die Anerkennung einer Zahlung als Arbeitslohn ist es dem gemäß erforderlich, dass sie nach der tatsächlichen Durchführung in einer eindeutigen, vernünftige Zweifel ausschließenden Weise nach außen hin als Lohnzahlung von vornherein erkennbar ist (vgl. BFH-Urteil vom 20.04.1989 IV R 81/85, BFHE 157, 115, BStBl II 1989, 655).

31

Die monatlichen Barabhebungen durch die Klägerin, die nach ihrer Darstellung auf Mitabhebung des auf sie entfallenden Arbeitslohns gerichtet waren, genügen den Anforderungen an die notwendige Konkretisierung der Gehaltszahlungen an einen Arbeitnehmer- Ehegatten nicht. Aus der Abhebung eines Betrages zwischen 4.000 DM - 6.000 DM im Monat kann nicht geschlossen werden, dass die Klägerin von der ihr erteilten Vollmacht zur Auszahlung des Gehaltes an sich selbst auch Gebrauch gemacht hat. Der abgehobene Betrag diene nicht in erster Linie der Begleichung des Gehaltsanspruchs der Klägerin, sondern er wurde sowohl für betriebliche Zwecke als auch für Privatentnahmen verwandt. Ferner entspricht diese Handhabung auch nicht dem, was zwischen fremden Dritten üblich ist. Üblicherweise gestattet ein Arbeitgeber einem mit Bankvollmacht ausgestatteten Arbeitnehmer nicht, die Gehaltszahlungen an sich selbst mit anderen Zahlungsvorgängen, seien sie betrieblicher oder privater Art, zu vermengen (vgl. BFH-Urteil BFHE 157, 115, BStBl II 1989, 655).

Der Senat ist nicht davon überzeugt, dass der Arbeitslohn aus dem Vermögensbereich des Klägers abgeflossen und dem Vermögensbereich der Klägerin tatsächlich zugeflossen ist. Die Erfassung der Gehaltszahlungen im Journal und die von der Kläger unterzeichneten Quittungen weisen nach Auffassung des Senates nicht nach, dass die Klägerin den vereinbarten Arbeitslohn auch tatsächlich erhalten hat. Angesichts des bei Ehegatten vielfach fehlenden Interessengegensatzes und der daraus resultierenden Gefahr des steuerlichen Missbrauchs zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten muss sicher gestellt sein, dass vertragliche Vereinbarungen nicht nur der Minderung der gemeinsamen Steuerlast dienen, sondern auch tatsächlich durchgeführt werden. Dies ist jedoch nur möglich, wenn die Durchführung auch nach Außen hin erkennbar ist. Diese Erkennbarkeit fehlt jedoch, wenn der Arbeitnehmer sich sein Gehalt selbst aus einem größeren Geldbetrag, den er vom betrieblichen Bankkonto abgehoben hat, zuteilt, und dies dann wiederum selbst durch Eintragung ins Journal und eine Quittung bestätigt. 33

Entgegen der Ansicht der Kläger ist es verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, dass Arbeitsverhältnisse zwischen Ehegatten steuerrechtlich nur anerkannt werden, wenn sie eindeutig und ernstlich vereinbart sind und entsprechend dieser Vereinbarung auch tatsächlich durchgeführt werden. Nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) trägt diese Anforderung an Ehegatten- Arbeitsverhältnisse den innerhalb eines Familienverbundes typischer Weise fehlenden Interessengegensätzen und der daraus resultierenden Gefahr des steuerlichen Missbrauchs zivilrechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten durch Ehegatten Rechnung. Auch nach der Rechtsprechung des BVerfG ist es grundsätzlich unbedenklich, wenn für die Anerkennung eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses gefordert wird, dass der Arbeitnehmer- Ehegatte über seinen Lohn frei und uneingeschränkt verfügen kann (vgl. BVerfG-Beschluss vom 07.11.1995 2 BVR 802/90, BStBl II 1996, 34). 34

Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). 35

Die Revision ist gemäß § 115 Abs. 2 FGO zuzulassen, da die Rechtsfragen des Streitfalls grundsätzliche Bedeutung haben. 36