

**HESSISCHES MINISTERIUM DER JUSTIZ,
FÜR INTEGRATION UND EUROPA
- JUSTIZPRÜFUNGSAMT -**



Zweite juristische Staatsprüfung

**AKTENVORTRAG
STEUERN UND FINANZEN**

**Die Aufgabe besteht (ohne Deckblatt) aus 6 Seiten
und ist vollständig durchnummeriert.**

Der Aufgabentext ist zu Beginn auf Vollständigkeit zu überprüfen.

**Wolfgang Schneider
Rechtanwalt
Treppenstraße 10
34117 Kassel**

Kassel, den 01.02.2010

Vfg.

1. Neuen Mandanten eintragen: Dr. Herbert Lindner, Lindenweg 1, 34560 Fritzlar

Vermerk

Der Mandant schildert folgenden Sachverhalt:

„Ich betreibe an meinem Wohnort Fritzlar eine HNO-Facharztpraxis und erziele hieraus Einkünfte aus selbständiger Arbeit i.S.v. § 18 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG).

Anlässlich einer bei mir für die Jahre 2004 - 2006 durchgeführten steuerlichen Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass Lohnzahlungen an meine in Meiningen wohnhafte, im Jahr 1932 geborene Mutter, Frau Dr. med. Gudrun Lindner, als Betriebsausgaben abgezogen wurden. Hierüber existiert ein unter dem Datum vom 14.08.2001 abgeschlossener Arbeitsvertrag, den ich in Kopie überreiche.

Der Prüfer gelangte zu dem Ergebnis, dass das Arbeitsverhältnis steuerrechtlich nicht anzuerkennen sei. Ich habe nicht nachweisen können, ob und ggf. in welchem Umfang meine Mutter die vertraglich vereinbarten Arbeiten erbracht habe, da Berechnungsgrundlagen (Stundenzettel usw.) für die Lohnzahlungen nicht vorgelegt worden seien.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers und erließ am 14.10.2009 geänderte Einkommensteuerbescheide, in denen u. a. die Betriebsausgaben um die Lohnzahlungen an meine Mutter zuzüglich der Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung gekürzt wurden. Die hiergegen eingelegten Einsprüche blieben erfolglos. In der Einspruchsentscheidung vom 24.01.2010 wird ausgeführt, dass ich weder während der Prüfung noch im Einspruchsverfahren die tatsächliche Durchführung des Arbeitsverhältnisses habe nachweisen können. Ich übergebe eine Kopie der Einspruchsentscheidung.

Ich meine, dass das zugrunde liegende Arbeitsverhältnis steuerrechtlich anzuerkennen ist, weil die notwendigen Voraussetzungen vorliegen und der Nachweis über Tätigkeitsberichte nicht erforderlich ist. Das Gehalt wird auf ein Konto meiner Mutter überwiesen, auf dem auch ihre sonstigen Einnahmen (Rentenzahlungen und Honorare aus sonstigen freiberuflichen Tätigkeiten als Ärztin) eingehen. Eine feste wöchentliche Arbeitszeit ist nicht vereinbart worden. Meine Mutter schuldet stattdessen den vereinbarten Erfolg ihrer Tätigkeit innerhalb eines angemessenen Zeitrahmens. Zu Beginn des Arbeitsverhältnisses in 2001 hat sie noch Stundenaufzeichnungen über die geleisteten Tätigkeiten geführt. In den Zeiträumen 2004 bis 2006 ist dies aber nicht mehr praktiziert worden. Für sie ist von einem Steuerberater ein Lohnkonto eingerichtet sowie monatliche Lohnbuchhaltungen durchgeführt worden. Dabei sind die gesetzlichen Sozialversicherungsbeiträge einbehalten und abgeführt worden. Allein das Kriterium der räumlichen Entfernung zwischen Wohnsitz und Arbeitsstätte ist nicht geeignet, die tatsächliche Durchführung eines Arbeitsverhältnisses abzulehnen.

In der freien Wirtschaft sind heute Flexibilität und Mobilität die wichtigsten Voraussetzungen für den Erhalt eines Arbeitsplatzes. Deshalb ist ein Vergleich mit dem, was unter Fremden üblich ist, nicht angebracht. Immer mehr Arbeitnehmer handeln von den Standards abweichende

Arbeitszeitmodelle aus und arbeitet vom heimischen Arbeitszimmer aus. Dies erspart mir die teure Einrichtung eines Arbeitsplatzes.

Außerdem ist nicht darauf abzustellen, wie viele Stunden der Arbeitnehmer für seinen Arbeitgeber erbringt, sondern welchen Arbeitserfolg er erbringt. Insofern geht die Argumentation des Finanzamts ins Leere, es wären keine nachprüfbaren Kontrollen über die vom Arbeitnehmer erbrachten Arbeitsleistungen möglich, da ich sehr wohl die Qualität der erbrachten Arbeiten beurteilen kann. Es geht zu Lasten der Arbeitnehmerin, wenn sie für bestimmte Tätigkeiten mehr Zeit benötigt, als dies vom Arbeitgeber vorausgesetzt und auch honoriert wird.

Die tatsächliche Inanspruchnahme meiner Mutter habe ich glaubhaft gemacht, da meine Mutter zeitlich, örtlich und auch von ihrer Qualifikation her in der Lage gewesen ist, die Arbeiten zu erledigen. Die Argumentation des Finanzamts hinsichtlich der Kontrolle der erbrachten Stunden ist schon deshalb falsch, weil eine pauschale Abrechnung vorgenommen wird.

Es liegt dann an meiner Mutter, sich die Zeit entsprechend der vereinbarten monatlichen Zahlung einzuteilen. Bei dieser Ausgestaltung des Arbeitsverhältnisses kann ich sicher sein, dass die zu erbringenden Stunden nicht "ausgesessen" werden, sondern dass die geforderte Leistung erbracht wird. Bedenkt man dann, welche Arbeiten meine Mutter dafür erledigen muss, kommt man dazu, dass die Zeit sehr knapp bemessen ist. Die Vorbereitungsarbeiten für die Gutachtenerstellung betrafen mehrheitlich kürzere Gutachten (Arbeitsaufwand ca. eine Stunde) im Auftrag von Versorgungsämtern, Versicherungen oder Sozialgerichten. Meine Mutter hat sich die Akten mitgenommen, den Befund angeschaut und die Antwort auf die Fragestellung vorbereitet. Dies war möglich, da auch sie der ärztlichen Schweigepflicht unterliegt. Im Schnitt der Jahre sind ca. 110 Gutachten pro Jahr angefallen, wobei ich eigentlich immer meine Mutter damit beauftragt habe. Ich habe ihr die Akten mitgegeben, sie hat sie mir dann nach ihrer Rückkehr wieder ausgehändigt. Auch wurden einige größere Gutachten erstellt. Für die Erstellung eines großen Gutachtens benötigt man fast eine gesamte Wochenarbeitszeit.

Bezüglich der Literatursichtung und -auswertung habe ich ihr die Fachzeitschriften mitgegeben (elf Stück monatlich), die sie gelesen hat. Für mich interessante Artikel hat sie mir dann gegeben. Den Zeitaufwand hierfür beziffere ich mit ca. zwei Stunden je Woche.

Außerdem hat meine Mutter unregelmäßig Patienten untersucht, die von mir extra für diesen Zweck einbestellt wurden. Den zeitlichen Aufwand hierfür schätze ich auf ca. 10 %.

Die räumliche Trennung zwischen Wohnort und Arbeitsplatz ist auch kein Argument, da meine Mutter in ihren sonstigen selbständigen Tätigkeiten Praxisvertretungen für Kollegen vornimmt, die weitaus weiter entfernt vom Ort ihres Wohnsitzes liegen, so z. B. im Jahre 2004 und 2005 in Höxter, wo die Fahrtstrecke rund 100 km länger ist als nach Fritzlar.

Ich bitte sie, die Rechtslage zu prüfen und die erforderlichen Schritte einzuleiten, wenn sie Aussicht auf Erfolg haben.“

2. Akte anlegen, Anlagen zu den Akten nehmen

. Wv. sodann

Schneider

(Rechtsanwalt)

Anlage

Arbeitsvertrag

zwischen Herrn Dr. med. Herbert Lindner, Lindenweg 1, 34560 Fritzlar
und Frau Dr. med. Gudrun Lindner, Mittlere Dorfstraße 20, 98617 Meiningen.

§ 1

Die Parteien sind sich darüber einig, dass die Tätigkeit der Mutter die Einstellung einer fremden Hilfe erspart. Frau Dr. med. Lindner wird ab September 2001 in der Praxis von Herrn Dr. med. Lindner tätig und verpflichtet sich insbesondere folgende Tätigkeiten zu verrichten: Teilzeitkraft für Abrechnungstätigkeiten, Vorbereitungsarbeiten für die Gutachtenerstellung, Literatursichtung bzw. Literaturlauswertung und vergleichbare Arbeiten.

§ 2

Die wöchentliche Arbeitszeit wird nach Menge der anfallenden Arbeiten in gegenseitigem Einvernehmen vereinbart.

§ 3

Herr Dr. med. Lindner verpflichtet sich, eine Vergütung von 900 € monatlich zu bezahlen. Die entsprechenden Beträge werden am Monatsanfang jeweils für den zurückliegenden Monat auf das Konto Nr. ... (Anmerkung des Justizprüfungsamtes: Auf die Angabe der Kontenbezeichnung wird verzichtet.) überwiesen. Dieses Gehalt entspricht dem Gehalt, das für eine fremde Arbeitskraft, die die in § 1 aufgeführten Arbeiten verrichten würde, aufgewendet würde.

§ 4

Herr Dr. med. Lindner verpflichtet sich, ein Weihnachtsgeld in Höhe von 200 € jeweils mit dem Gehalt für November zu überweisen. Darüber hinaus erhält Frau Dr. med. Lindner ein Urlaubsgeld in Höhe von 150 € jeweils mit dem Gehalt für Juni.

§ 5

Herr Dr. med. Lindner verpflichtet sich für den Fall, dass durch Krankheit, Betriebsunfall oder durch ärztlich verordnete Heilverfahren oder Kur der Arbeitspflicht nicht nachgekommen werden kann, ein Gehalt von 300 € für die Dauer von sechs Wochen weiterzuzahlen.

§ 6

Das Arbeitsverhältnis kann beiderseitig mit einer Frist von sechs Wochen zum Quartalsende gekündigt werden.

§ 7

Änderungen des Vertrages bedürfen der Schriftform.

Fritzlar, den 14.08.2001

Dr. Herbert Lindner

Dr. Gudrun Lindner

Anlage

**Finanzamt Schwalm-Eder
Verwaltungsstelle Fritzlar
Georgengasse 5
34560 Fritzlar**

Fritzlar, den 24.01.2010

An Herrn Dr. Herbert Lindner
Lindenweg 1
34560 Fritzlar

Einspruchsentscheidung

In der Einspruchssache Dr. Herbert Lindner, Lindenweg 1, 34560 Fritzlar,
wegen Einkommensteuer 2004, 2005 und 2006
hat das Finanzamt am 24.01.2010 entschieden:

Die Einsprüche werden als unbegründet zurückgewiesen.

Rechtsbehelfsbelehrung: Klage ... (ordnungsgemäß, vom Abdruck wird abgesehen.)

Gründe:

Der Einspruchsführer (Ef.) ist Facharzt (HNO) und betreibt eine Praxis in 34560 Fritzlar. Er erzielt Einkünfte aus selbständiger Arbeit i.S.v. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz (EStG). In 2009 wurde bei dem Ef. eine steuerliche Außenprüfung durchgeführt. Der Prüfungszeitraum umfasste die Jahre 2004 bis 2006. Nach den Feststellungen des Außenprüfers konnten Lohnzahlungen an die Mutter nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden (vgl. Tz. 14 des Berichts vom 13.03.2009).

Der Ef. hatte mit seiner in 1932 geborenen Mutter, ebenfalls Ärztin, einen schriftlichen Arbeitsvertrag geschlossen. Danach sollte die im etwa 150 km von Fritzlar entfernt liegenden Meinungen lebende Mutter nach einem Arbeitsvertrag eine Reihe von Tätigkeiten für den Sohn verrichten.

Der Prüfer fand keine Unterlagen vor, die eine Mitarbeit der Mutter in den Streitjahren belegten. Der Ef. konnte auch nicht nachweisen, ob und ggf. in welchem Umfang die Mutter die vertraglich vereinbarten Arbeiten erbracht hatte. Berechnungsgrundlagen (Stundenzettel usw.) für die Lohnzahlungen konnten nicht vorgelegt werden. Als Beweismittel dienende Arbeitsergebnisse der Mutter konnten dem Prüfer ebenfalls nicht zur Verfügung gestellt werden.

Nach Einlassungen des Ef. wurden die vereinbarten Arbeiten zum Teil an Wochenenden in Fritzlar und teilweise am Wohnort der Mutter in Meinungen durchgeführt. Die Unterlagen wurden dann durch den Ef. nach Meinungen gebracht und als fertige Arbeitsergebnisse auch wieder abgeholt.

Die Betriebsausgaben wurden um die Lohnzahlungen zuzüglich der Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung gekürzt. Die Steuerbescheide 2004 bis 2006 wurden entsprechend den Prüfungsfeststellungen geändert. Diese Änderungsbescheide wurden am 14.10.2009 zur Post gegeben. Hiergegen richten sich die Einsprüche vom 20.10.2009.

Die Einsprüche werden im Wesentlichen wie folgt begründet:

Der Arbeitslohn der Mutter unterliege nicht der Pauschalversteuerung. Aufzeichnungen (Stundenzettel oder ähnliches) seien deshalb nicht erforderlich. Die Ernsthaftigkeit des Arbeitsverhältnisses sei an der tatsächlichen Durchführung zu messen. Der Lohn fließe auf ein betriebsfremdes Konto auf das der Arbeitgeber keinen Zugriff habe. Die Auszahlung erfolge regelmäßig (wie bei den übrigen Arbeitnehmern auch). Die unregelmäßigen Arbeitszeiten seien für sich allein kein Kriterium für die Versagung des Betriebsausgabenabzugs. Die Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge seien regelmäßig ermittelt und abgeführt worden. Die Arbeitsleistungen seien plausibel und überforderten die Arbeitnehmerin nicht. Sie könnten von der Arbeitnehmerin auch tatsächlich erbracht werden. Eine vergleichbare Arbeitskraft stehe im Betrieb des Arbeitgebers nicht zur Verfügung.

Die Einsprüche sind zulässig aber unbegründet.

Die streitigen Löhne sind nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Betriebsausgaben liegen nach § 4 Abs. 4 EStG nur bei Aufwendungen vor, die betrieblich veranlasst sind. Leistungen an nahe Angehörige werden als Betriebsausgaben nur anerkannt, wenn die den Leistungen zugrundeliegende Vereinbarung zivilrechtlich wirksam ist, die Durchführung der Vereinbarung vertragsgemäß erfolgt und die Bedingungen angemessen und üblich sind, also einem Fremdvergleich standhalten. Dass Verträge unter nahen Angehörigen kritischer überprüft werden als Verträge, die mit Dritten abgeschlossen worden sind, ist notwendig, da bei Angehörigen der zwischen fremden Dritten bestehende Interessensgegensatz typischerweise fehlt. Es muss deshalb bei Vereinbarungen unter nahen Angehörigen im Einzelfall festgestellt werden, ob die geleisteten Aufwendungen auf einem Leistungsaustauschverhältnis beruhen, oder ob die Aufwendungen ihren Grund in der familiären Beziehung haben.

Zwar steht es Angehörigen frei, ihre Rechtsverhältnisse untereinander so zu gestalten, dass sie steuerlich möglichst günstig sind. Allerdings sind an den Nachweis, dass es sich um ein ernsthaftes Vertragsverhältnis handelt, um so strengere Anforderungen zu stellen, je mehr die Umstände auf eine private Veranlassung hindeuten.

Die Grundsätze zur objektiven Beweislast (Feststellungslast) sind zu beachten. Verbleibende Zweifel in tatsächlicher Hinsicht am Vorliegen betrieblich veranlasster Aufwendungen gehen zu Lasten des Steuerpflichtigen (Stpfl.), der diese Beweislast (Feststellungslast) trägt.

Da der Ef. im Streitfall die objektive Beweislast (Feststellungslast) dafür trägt, dass die Mutter nicht auf einer familiären Grundlage, sondern aufgrund einer steuerlich anzuerkennenden Leistungsaustauschbeziehung tätig geworden ist und er dieser Beweislast (Feststellungslast) nicht nachgekommen ist, können die geltend gemachten Betriebsausgaben steuerlich nicht anerkannt werden.

Hierfür ist von Bedeutung, dass der Ef. weder während der Prüfung noch im Einspruchsverfahren die tatsächliche Durchführung des Arbeitsverhältnisses nachweisen konnte. Bei der atypischen Ausgestaltung des Arbeitsverhältnisses hätte sich dem Ef. aufdrängen müssen, dass die steuerliche Anerkennung nur mit entsprechenden Arbeitsnachweisen und der Aufzeichnung abgeleiteter Arbeitsstunden möglich ist. Solche Arbeitszeitnachweise sind entgegen der Auffassung des Ef. jedenfalls im Rahmen von solchen Arbeitsverhältnissen üblich, bei denen die Arbeitszeit geringer ist, als die von einem Vollbeschäftigten jeweils abzuleistende regelmäßige Arbeitszeit. Dies deshalb, weil es wegen des nur zeitlich beschränkten Arbeitseinsatzes des je-

weiligen Arbeitnehmers dem Interesse des Arbeitgebers entspricht, sicherzustellen, dass der Arbeitnehmer die vereinbarte Arbeitsleistung in zeitlicher Hinsicht auch tatsächlich erbringt.

Über die bloße Behauptung der tatsächlichen Durchführung hinaus, hat der Ef. nichts beigebracht, was seinen Vortrag stützen könnte.

Die geforderten Nachweise sind aber für die sachgerechte Beurteilung von Angehörigenverträgen im Hinblick auf das Spannungsverhältnis zwischen den Vorschriften § 4 Abs. 4 EStG (Betriebsausgabenabzug) einerseits und § 12 EStG (Lebenshaltungskosten) andererseits unerlässlich. Denn es muss Vorsorge getroffen werden, dass privat veranlasste Leistungen die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer des Gebers nur deshalb uneingeschränkt mindern, weil eine gewisse Nähe zur betrieblichen/beruflichen Sphäre hergestellt werden kann, statt sie im Rahmen des § 33a EStG als Unterstützungsleistungen ausnahmsweise und in begrenztem Umfang herabzusetzen.

Deswegen hätte der Ef. darlegen und nachweisen müssen, dass der streitige Lohnaufwand für die Mutter ausschließlich oder ganz überwiegend im Interesse des Betriebes/Berufes und nicht auf familienrechtlicher Basis geleistet wurde.

Dies ist dem Ef. nicht gelungen; die Lohnaufwendungen können nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden.

Die mit den Vorbescheiden verbundenen Nebenbestimmungen (§ 165 Abs. 1 Satz 2 AO) bleiben unverändert bestehen.

Im Auftrag
Schmidt
(Amtsrat)

Vermerk für die Bearbeitung

Die Angelegenheit ist aus anwaltlicher Sicht zu begutachten. Das Gutachten hat mit einem konkreten Vorschlag zu enden. Der Tag der Bearbeitung ist der Tag der Vorsprache des Mandanten beim Rechtsanwalt. Es ist davon auszugehen, dass die Rechtslage zum Zeitpunkt der Begutachtung der Rechtslage zum Zeitpunkt der Bearbeitung entspricht. Es ist auf alle im Fall aufgeworfenen Rechtsfragen, ggf. hilfsgutachterlich, einzugehen.

Vollmachten, Unterschriften, Zustellungen etc. sind in Ordnung. Die behördlichen Zuständigkeiten sind gewahrt. Rechtsanwalt Schneider nimmt das Mandat an.

Überleitungsvorschriften sind nicht anzuwenden.

Sofern weitere Informationen für erforderlich gehalten werden, ist dies zu erörtern, alsdann jedoch zu unterstellen, dass der Mandant keine weiteren Angaben machen kann. Soweit der Prüfbericht erwähnt wird, ist davon auszugehen, dass dessen Inhalt richtig dargestellt wird. Es ist davon auszugehen, dass die Steuerbescheide für die Jahre 2004 bis 2006 noch abänderbar sind, zu dieser Frage ist nichts auszuführen.