

Entscheidend für die Annahme von Arbeitslohn ist, ob sich der vom Dritten im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis gewährte Vorteil aus Sicht des Arbeitnehmers als Frucht seiner Dienstleistung für den Arbeitgeber (und mittelbar für den Dritten) darstellt (BFH 13.3.1974 – VI R 212/70, BStBl. II 1974, 411; aA HHR/*Pflüger* EStG § 19 Rn. 171: Sicht des Dritten entscheidend). Es muss sich den Umständen ergeben, dass die von Dritten eingeräumten Vorteile nicht auf deren eigenwirtschaftlichen Interessen gründen, sondern die für den Arbeitgeber erbrachte Arbeitsleistung entgelten sollen (BFH 10.4.2014 – VI R 62/11, BStBl. II 2015, 191). Dies ist anhand der Gesamtumstände aus Sicht des Arbeitnehmers zu beurteilen.

Nicht als Frucht seiner Arbeit stellen sich dem Arbeitnehmer etwa Streikgelder dar, die gerade auf der Arbeitsniederlegung beruhen (und im Übrigen auch auf der Gewerkschafts-Mitgliedschaft als Sonderrechtsbeziehung beruhen). Es handelt sich dabei auch nicht um Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen nach § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG (BFH 24.10.1990 – X R 161/88, BStBl. II 1991, 337).

Hingegen stellen sich Zuwendungen anderer Konzerngesellschaften regelmäßig als Arbeitslohn dar (vgl. § 38 Abs. 1 S. 3 Hs. 2 EStG), und zwar auch dann, wenn die Tochtergesellschaft aus dem Konzernverbund ausscheidet und die Zahlung sich insoweit als Entgelt „für“ die Arbeitsleistung des Arbeitnehmers im früheren Konzernverbund darstellt (BFH 28.2.2013 – VI R 58/11, BStBl. II 2013, 642).

Einstweilen frei

44–49

b) Unterbrechungen des Veranlassungszusammenhangs

Auch (oder erst recht) in den Fällen von Drittarbeitslohn sind Unterbrechungen des Veranlassungszusammenhangs zu prüfen (zu den Fallgruppen → Rn. 33). Besonderheiten, die bei Fällen mit Drittarbeitslohn auftreten, sind nachfolgend dargestellt.

Andere, **vorrangige Rechtsbeziehungen** zwischen Drittem und Arbeitnehmer bestehen vor allem bei Mitarbeiterbeteiligungen im Konzern (vgl. etwa BFH 1.9.2016 – VI R 67/14, BStBl. II 2017, 69). Hier besteht häufig eine Beteiligung nicht an der Konzerngesellschaft, die Partei des Arbeitsvertrags ist, sondern mit der Konzernmuttergesellschaft. Insofern bestehen keine Besonderheiten zu Mitarbeiterbeteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers (dazu → Rn. 630 ff., → Rn. 850 ff.).

Im Fall von Drittlohn wird manchmal der Begriff eines überwiegenden eigenbetrieblichen Interesses durch den Begriff eines eigenwirtschaftlichen Interesses ersetzt. Auch beim Drittlohn ist grundsätzlich anhand einer Gesamtschau zu beurteilen, ob sich Vorteile als Arbeitslohn oder als Vorteilsgewährung aus eigenwirtschaftlichen Gründen des Dritten darstellen (BFH 20.5.2010 – VI R 41/09, BStBl. II 2010, 1022; BFH 18.10.2012 – VI R 64/11, BStBl. II 2015, 184; BFH 10.4.2014 – VI R 62/11, BStBl. II 2015, 191 mwN). Das FG Düsseldorf hat aus dem Unterschied zwischen „überwiegend eigenbetrieblichen“ und dem (einfachen) „eigenwirtschaftlichen“ Interesse abgeleitet, dass bei Bejahung eines eigenwirtschaftlichen Interesses auch gewichtige Interessen des Arbeitnehmers (hier Rabatt von 80 % auf eine Kreuzfahrt) nicht zur Annahme von Arbeitslohn führen (FG Düsseldorf 21.12.2016 – 5 K 2504/14 E, DStRE 2018, 400). Der BFH hat aber (bei Anerkennung von Unterschieden in tatsächlicher Hinsicht) entschieden, dass für die Einstufung einer Zuwendung als Arbeitslohn keine unterschiedlichen Maßstäbe für Zuwendungen des Arbeitgebers oder eines Dritten bestehen (BFH 16.2.2022 – VI R 53/18, BFH/NV 2022, 587).

Allgemein lässt sich sagen: Je größer der Kreis der Rabattberechtigten und je geringer oder unbedeutender die Einbindung des Arbeitgebers, desto eher handelt es sich um eine Vorteilsgewährung aus eigenwirtschaftlichen Gründen des Dritten (etwa zur Erschließung neuer Absatzmärkte).

Handelt es sich also bei dem Rabatt um einen üblichen Rabatt (etwa in Form eines Mengenrabatts), scheidet bereits die Annahme eines Vorteils aus (BFH 16.2.2022 – VI R

53/18, BeckRS 2022, 7921; aA offenbar FG Rheinland-Pfalz 9.9.2020 – 2 K 1690/18, EFG 2021, 100: nur Indiz gegen Veranlassung). Beruht der Rabatt (auch) auf Leistungen des Arbeitgebers, spricht dies für Arbeitslohn. Dies kann etwa der Fall sein, wenn der Dritte die Leistung günstiger anbieten kann, weil sich der Arbeitgeber um das Inkasso kümmert (BMF 20.1.2015, BStBl. I 2015, 143; aA HHR/*Pflüger* EStG § 19 Rn. 172: zu „formale Betrachtung“). Ist nur der Personal- oder Betriebsrat eingebunden, ersetzt das die Einbindung des Arbeitgebers nicht (BMF 20.1.2015, BStBl. I 2015, 143).

- 53 Ebenfalls zur Fallgruppe der überwiegenden Eigeninteressen des Zuwendenden gehören Preisgelder und sonstige Belohnungen. Ein Preisgeld führt zu Arbeitslohn, wenn es wirtschaftlich den Charakter eines leistungsbezogenen Entgelts hat. Das ist nicht der Fall, wenn die Preisverleihung vor allem eine Ehrung der Persönlichkeit des Preisträgers und dessen „Lebenswerks“ darstellt (BFH 23.4.2009 – VI R 39/08, BStBl. II 2009, 668).

Gleiches gilt für Belohnungsgelder, die an Leistungen geknüpft sind, die ein Arbeitnehmer nicht aufgrund, sondern nur anlässlich einer Dienstleistung an den Arbeitgeber erbracht hat, wenn mit den Belohnungsgeldern auch ähnliche Leistungen von Nicht-Arbeitnehmern prämiert werden (vgl. BFH 22.2.1963 – VI 165/61 U, BFHE 76, 843 zu Belohnungen einer Berufsgenossenschaft für besondere Verdienste zur Verhütung eines Unfalls oder zur Rettung Verunglückter).

- 54 Ein eigenmächtiges Handeln des Arbeitnehmers kann die Verknüpfung zu der dem Arbeitgeber geschuldeten Dienstleistung unterbrechen. Erlangt der Arbeitnehmer etwa unter Verstoß gegen seine Dienstpflichten Bestechungsgelder („Schmiergelder“), liegt eine Einnahme nach § 22 Nr. 3 EStG und kein Arbeitslohn vor (BFH 16.6.2015 – IX R 26/14, BStBl. II 2015, 1019 mwN; HHR/*Pflüger* EStG § 19 Rn. 172).

55–59 *Einstweilen frei*

c) Besonderheiten im Lohnsteuerverfahren

- 60 Lohnsteuerlich ist der Arbeitnehmer in den Fällen des Drittarbeitslohns zu Angaben gegenüber dem Arbeitgeber verpflichtet; kommt der Arbeitnehmer dieser Verpflichtung nicht nach, hat der Arbeitgeber dies dem Finanzamt anzuzeigen (nach Verwaltungsauffassung „unverzüglich“, LStR 38.4 Abs. 2 S. 5). Das Finanzamt darf die zu wenig erhobene Lohnsteuer dann nur vom Arbeitnehmer nachfordern (§ 38 Abs. 3 S. 3 und 4 EStG).

- 61 Ausnahmsweise ist für tarifvertragliche Arbeitslohnansprüche gegen einen Dritten mit Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland, die durch Zahlung von Geld erfüllt werden, eine Lohnsteuerabzugspflicht des Dritten vorgeschrieben (§ 38 Abs. 3a S. 1 EStG). § 38 Abs. 3a S. 2 ff. EStG regeln die Übernahme der Verpflichtung des Arbeitgebers zu Einbehalt und Abführung der Lohnsteuer durch einen Dritten auf dessen Antrag. Zu Einzelheiten → H. Rn. 19 ff.

62–69 *Einstweilen frei*

3. Vorrangige Sonder(rechts)beziehungen

a) Allgemeines

- 70 Es ist denkbar, dass ein Arbeitgeber neben Zahlungen, die auf dem Dienstverhältnis beruhen, weitere Zahlungen an seinen Arbeitnehmer leistet, die auch einem anderen Rechtsverhältnis oder auch auf privater Veranlassung beruhen. In diesen Fällen und auch bei Zuwendungen von Dritten stellt sich die Frage, ob die Zuwendungen dem Arbeitsverhältnis oder einer anderen Rechtsbeziehung zuzurechnen sind (BFH 28.2.2013 – VI R 58/11, BStBl. II 2013, 642). Einen Sonderfall stellen sog. Angehörigenverträge dar: Hier geht es regelmäßig nicht um die Veranlassung einzelner Leistungen durch das Dienstverhältnis, sondern darum, ob das Vertragsverhältnis insgesamt als Dienstverhältnis oder als privates Verhältnis einzustufen ist (ausführlich → Rn. 130 ff.).

Die sonstigen Beziehungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer nennt man Sonderrechtsbeziehungen. In dieser Bezeichnung kommt schon zum Ausdruck, dass die den Sonderrechtsbeziehungen zugrundeliegende „Ausgangsrechtsbeziehung“ das Arbeitsverhältnis ist. In der Tat ist es häufig so, dass das Arbeitsverhältnis kausal für die weitere Rechtsbeziehung ist; daraus lässt sich allerdings nicht die tatsächliche Vermutung ableiten, dass Zuwendungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer im Zweifel Arbeitslohn darstellen (anders offenbar FG Münster 14.2.2020 – 14 K 2450/18 L, DStRE 2020, 970 im Anschluss an HHR/Pflüger EStG § 19 Rn. 155). Denn da es für die Frage, ob eine Vorteilszuwendung Arbeitslohn darstellt, auf den finalen Zusammenhang (den Entlohnungscharakter) ankommt, qualifiziert der kausale Zusammenhang eine Arbeitgeberleistung nicht schon für sich genommen als Arbeitslohn (BFH 14.6.2016 – IX R 2/16, BStBl. II 2016, 901 mwN; BFH 17.7.2014 – VI R 69/13, BStBl. II 2015, 41). Auch wenn – gleichsam umgekehrt – der Fortbestand der Sonderrechtsbeziehung an den Fortbestand des Arbeitsverhältnisses geknüpft ist, begründet diese Bindung – entgegen mancher finanzgerichtlicher Entscheidungen (etwa FG Rheinland-Pfalz 23.11.2016 – 2 K 1180/16, EFG 2017, 1102; FG Münster 3.12.2019 – 1 K 3320/18 L, BeckRS 2019, 37336; FG Münster 14.2.2020 – 14 K 2450/18 L, DStRE 2020, 970) – nicht schon für sich genommen die Qualifikation der Vertragsleistung als Arbeitslohn (BFH 7.6.2002 – VI R 145/99, BStBl. II 2002, 829 zum Fall der Vermietung von Arbeitnehmer-Garagen zur Unterstellung von Firmenwagen).

Für die Zuordnung der Leistung entweder zum Arbeitsverhältnis oder zum Sonderrechtsverhältnis sind alle Umstände des Einzelfalls heranzuziehen (Gesamtschau). Diese Einzelfallbezogenheit steht einer „generellen und abstrakten Festlegung von allgemeinen, für alle einschlägigen Fälle gleichermaßen geltenden Kriterien“ entgegen (BFH 20.2.2008 – VIII B 53/07, BFH/NV 2008, 971). Gleichwohl lassen sich der Rechtsprechung bestimmte Grundsätze und innerhalb von Fallgruppen auch bestimmte Kriterienbündel entnehmen.

- Allgemein kommt es auf den wirtschaftlichen Gehalt des Lebenssachverhalts an. Maßgeblich ist nicht das formal Erklärte oder Vereinbarte, sondern das wirtschaftlich Gewollte und tatsächlich Bewirkte (BFH 30.6.2011 – VI R 80/10, BStBl. II 2011, 948).
- Vor diesem Hintergrund ist auch die Aussage des BFH zu verstehen, auf die subjektive Einschätzung der Beteiligten komme es nicht an (BFH 28.2.2013 – VI R 58/11, BStBl. II 2013, 642 zu „Schenkungen“ an die gesamte Belegschaft; BFH 6.12.2013 – VI B 89/13, BFH/NV 2014, 511). Damit ist (allein) gemeint, dass eine Leistung auch dann Arbeitslohn sein kann, wenn die Vertragsparteien die Leistung einer anderen Rechtsbeziehung zuordnen. Hingegen sind für die Ermittlung des wirtschaftlich Gewollten auch (als Teil der Gesamtumstände des Einzelfalls) die subjektiven Vorstellungen in den Blick zu nehmen (BFH 30.6.2011 – VI R 80/10, BStBl. II 2011, 948).
- Sonderrechtsbeziehungen sind nach der Rechtsprechung des BFH vom Arbeitsverhältnis klar trennbar und zeigen ihre Unabhängigkeit und Eigenständigkeit dadurch, dass sie unabhängig vom Arbeitsverhältnis bestehen können (BFH 21.5.2014 – I R 42/12, BStBl. II 2015, 4). Diese Trennbarkeit ist jedoch ebenfalls nach wirtschaftlichen Maßstäben zu beurteilen, sodass es nicht darauf ankommt, ob eine Leistung im Arbeitsvertrag vereinbart wird (BFH 30.6.2011 – VI R 80/10, BStBl. II 2011, 948) oder ob die Abrechnung im Zusammenhang mit der Lohnabrechnung erfolgt (aA FG Münster 14.2.2020 – 14 K 2450/18 L, DStRE 2020, 970).

Im Allgemeinen sind Sonderrechtsbeziehungen dann anzuerkennen, wenn sie fremdüblich sind. Gegen eine Fremdüblichkeit kann etwa sprechen, dass allen Arbeitnehmern für Leistungen von unterschiedlichem Umfang das gleiche Entgelt gezahlt wird, dass die Leistungspflicht des Arbeitnehmers und die wirtschaftliche Bedeutung für den Arbeitgeber nicht hinreichend klar sind oder dass der Arbeitgeber seine Vertragspartner nur in der Arbeitnehmerschaft gesucht hat (FG Münster 14.2.2020 – 14 K 2450/18 L, DStRE 2020, 970 zur Vermietung von Werbeflächen auf Arbeitnehmerautos; vgl. dazu auch FG Münster 3.12.2019 – 1 K 3320/18 L, EFG 2020, 356; Rev. VI R 20/20).

Einstweilen frei

74–79

b) Mietverhältnisse

80 Hauptanwendungsfall eines Mietverhältnisses zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer ist die Überlassung von Büroräumen im Wohnhaus/der Wohnung des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber als Mieter. Für diese Fallgruppe ist prägend, dass eine Überlassung von einzelnen Räumen im Wohnhaus des Vermieters grundsätzlich nicht fremdüblich ist. Zu Mietverhältnissen zwischen dem Arbeitnehmer als Mieter und dem Arbeitgeber als Vermieter → Rn. 840; zur (wenig bedeutsamen) steuerfreien Wohnraumüberlassung → F.Rn. 630 f.

81 Die Rechtsprechung und ihr im Grundsatz folgend die Verwaltung (BMF 18.4.2019, BStBl. I 2019, 461) erkennen solche Mietverhältnisse dennoch im Einzelfall an. Erforderlich für die Anerkennung ist aber ein überwiegendes betriebliches Interesse des Arbeitgebers (BFH 13.12.2016 – X R 18/12, BStBl. II 2017, 450; BFH 17.4.2018 – IX R 9/17, BStBl. II 2019, 219, jeweils mwN). Indizien für ein solches überwiegendes Interesse können sein:

- Dem Arbeitnehmer steht in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers kein Arbeitsplatz zur Verfügung.
- Der Arbeitgeber unterhält Rechtsbeziehungen zu gleichen Bedingungen auch mit fremden Dritten (Nicht-Arbeitnehmern) oder hat vergeblich versucht, entsprechende Räume bei Dritten anzumieten.
- Die Nutzung ist ausdrücklich und schriftlich geregelt.

Der vermietete Raum muss sich „der Sache nach als Büro des Arbeitgebers“ darstellen (BFH 13.12.2016 – X R 18/12, BStBl. II 2017, 450).

82 Ist der Mietvertrag steuerlich anzuerkennen, erzielt der Arbeitnehmer insoweit Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Dem Arbeitnehmer entstehende Aufwendungen (AfA, laufende Betriebskosten) sind ohne Berücksichtigung der für häusliche Arbeitszimmer geltenden Beschränkung des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG abziehbar. Nach neuerer Rechtsprechung ist jedoch die Einkünfteerzielungsabsicht durch eine objektbezogene Überschussprognose zu überprüfen; sie kann in diesen Fällen nicht typisierend unterstellt werden. Der VI. Senat des BFH hat seine frühere, anderslautende Rechtsprechung (BFH 16.9.2004 – VI R 25/02, BStBl. II 2006, 10) auf Nachfrage aufgegeben (BFH 17.4.2018 – IX R 9/17, BStBl. II 2019, 219).

83–89 *Einstweilen frei*

c) Darlehensverhältnisse

90 Mit Blick auf Darlehensverhältnisse stellt sich die Frage der Zuordnung der Leistungen zum Darlehensvertrag oder zum Arbeitsvertrag sowohl im Fall des Arbeitgebers als Darlehensgeber als auch im Fall des Arbeitnehmers als Darlehensgeber. Unerheblich ist in beiden Fällen, woher das Kapital stammt, das darlehensweise überlassen wird, insbesondere also, ob der Arbeitnehmer seinen Arbeitslohn verwendet (BFH 19.10.1982 – VIII R 97/79, BStBl. II 1983, 295; BFH 4.10.2016 – IX R 43/15, BStBl. II 2017, 790).

91 Gewährt der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber ein Darlehen, stellt sich die Frage der Anerkennung des Darlehensverhältnisses vor allem mit Blick auf die Höhe der Zinsen. Grundsätzlich führt die Kapitalüberlassung zu Einkünften aus Kapitalvermögen. Übersteigen die vom Arbeitgeber entrichteten Zinsen den fremdüblichen Zinssatz, liegt insoweit eine Veranlassung durch das Arbeitsverhältnis vor. In Ausnahmefällen können Werbungskosten bei den Einkünften aus unselbstständiger Arbeit durch den Verlust einer Darlehensforderung gegenüber dem Arbeitgeber entstehen (BFH 10.4.2014 – VI R 57/13, BStBl. II 2014, 850).

92 Gewährt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein Darlehen, ist zwischen der Überlassung der Darlehensvaluta und den zu entrichtenden Zinsen zu unterscheiden.

Die Auskehrung der Darlehensvaluta kann zu Arbeitslohn führen, wenn das Darlehensverhältnis nicht die konstitutiven Merkmale eines Gelddarlehens enthält. Diese fehlen etwa, wenn die Pflicht zur Rückzahlung ungewiss ist und der Darlehensnehmer die Entstehung der Rückzahlungspflicht maßgeblich beeinflussen kann (vgl. BFH 12.7.2016 – IX R 56/13, BStBl. II 2017, 253 zur Qualifizierung einer Darlehenshingabe als Mieteinnahme).

Im Rahmen der laufenden Zinszahlungen kann ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil entstehen, soweit der Zinssatz unter dem marktüblichen Zinssatz liegt (BFH 4.5.2006 – VI R 28/05, BStBl. II 2006, 781). Die Finanzverwaltung gestattet es, angesichts der geringen Vorteile bei Darlehen unter 2.600 EUR aus Vereinfachungsgründen von einer Besteuerung als Sachbezug abzusehen (BMF 19.5.2015, BStBl. I 2015, 484). Ansonsten gelten für die Zinsvorteile die üblichen Bewertungsregeln der § 8 Abs. 2 und 3 EStG (dazu → Rn. 650 ff.). Auch die 44-EUR-Freigrenze des § 8 Abs. 2 S. 11 EStG findet Anwendung.

Verzichtet der Arbeitgeber auf die Rückzahlung eines Darlehens, führt dies zu Arbeitslohn, selbst wenn damit Werbungskosten finanziert wurden (BFH 19.2.2004 – VI B 146/02, DStRE 2004, 560).

Einstweilen frei

93–99

d) Mitarbeiterbeteiligungen

Mitarbeiterbeteiligungen stehen insofern immer in Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis, als sie die Mitarbeiter an das Unternehmen binden. Daher sind viele Unternehmen dazu übergegangen, Boni in Gestalt von (verbilligten) Beteiligungsrechten oder -optionen zu gewähren. 100

Eine kapitalmäßige Beteiligung eines Arbeitnehmers am Unternehmen des Arbeitgebers kann eigenständige Erwerbsgrundlage sein und in keinem Veranlassungszusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis stehen. Entscheidend sind wiederum alle Umstände des Einzelfalls (BFH 4.10.2016 – IX R 43/15, BStBl. II 2017, 790).

Davon zu unterscheiden ist die Zuwendung einer Beteiligung, die, soweit sie vergünstigt erfolgt, zu Arbeitslohn führt (BFH 15.3.2018 – VI R 8/16, BStBl. II 2018, 550; zur Frage des Zuflusszeitpunkts → Rn. 630 ff.). Auch beim Rückerwerb einer Beteiligung durch den Arbeitgeber stellt sich die Frage, ob die Kapitalüberlassung oder aber die Belohnung für geleistete Dienste im Vordergrund steht. Zu Einzelheiten → P.Rn. 386 ff. 101

Bei Mitarbeiterbeteiligungen kann sich auch die Frage einer verdeckten Gewinnausschüttung stellen. Das FG Münster hat entschieden, dass eine dem Gesellschafter-Geschäftsführer weite Spielräume zubilligende Vereinbarung über die Ansammlung und Verwendung von Wertguthaben auf Zeitwertkonten durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein und zum Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen führen kann (FG Münster 5.9.2018 – 7 K 3531/16 L, DStRE 2019, 737; aA BeckOK EStG/Schmidt EStG § 20 Rn. 1457). 102

Einstweilen frei

103–109

e) Schadensersatz

Eine Sonderrechtsbeziehung kann auch durch eine Schadensersatzpflicht begründet sein. Schadensersatzleistungen stellen sich dem Arbeitnehmer regelmäßig nicht als Frucht seiner Arbeitsleistung, sondern als Ausgleich eines im Privatvermögen entstandenen Schadens dar (BFH 25.4.2018 – VI R 34/16, BStBl. II 2018, 600). Die kausale Veranlassung durch das Arbeitsverhältnis begründet nach allgemeinen Grundsätzen (→ Rn. 32) keine Zuordnung zum Arbeitsverhältnis (BFH 14.6.2016 – IX R 2/16, BStBl. II 2016, 901). Die schadensersatzbegründende Sonderrechtsbeziehung kann auf einer Verletzung arbeits- oder sonstiger zivilrechtlicher (Fürsorge-)Pflichten oder einer unerlaubten Handlung des Arbeitgebers beruhen (BFH 25.4.2018 – VI R 34/16, BStBl. II 2018, 600). 110

- 111 Da – wie stets bei der Prüfung des Veranlassungszusammenhangs – alle Umstände des Einzelfalls einzubeziehen sind, steht eine Schadensersatzpflicht nicht in jedem der Qualifikation als Arbeitslohn entgegen. So stellt etwa Schadensersatz, der wegen (unions)rechtswidrige Mehrarbeit zu leisten ist, Arbeitslohn dar (BFH 14.6.2016 – IX R 2/16, BStBl. II 2016, 901). Zur Möglichkeit einer Tarifiermäßigung → Rn. 860 ff.

112–114 *Einstweilen frei*

f) Insbesondere Ehegatten- und Angehörigenverträge

- 115 Einen Sonderfall, in dem keine neben das Arbeitsverhältnis tretende Sonderrechtsbeziehung, sondern eine **vorrangige private Veranlassung** zu prüfen ist, stellen Arbeitsverträge unter Ehegatten oder unter sonstigen nahen Verwandten dar (sog. Angehörigenverträge). Die private Veranlassung kann den Arbeitsvertrag im Ganzen betreffen, aber auch auf einzelne Gehaltsbestandteile innerhalb eines dem Grunde nach steuerlich anzuerkennenden Arbeitsverhältnisses beschränkt sein.

aa) Hintergrund und personelle Reichweite der Fallgruppe

- 116 Die Problematik der Angehörigenverträge stellt sich, weil Leistungen, die privat und betrieblich veranlasst sein können, in Arbeitslohnzahlungen nach § 19 EStG einerseits und Unterhaltsleistungen oder freiwillige Zuwendungen iSv § 12 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG andererseits eingeteilt werden müssen (*Kulosa*, DB 2014, 972). Diese Abgrenzung muss – wie insbesondere § 12 Abs. 1 Nr. 2 Var. 1 EStG („freiwillige Zuwendungen“) zeigt (vgl. BFH 5.2.1988 – III R 234/84, BFH/NV 1988, 628) – theoretisch nicht nur bei Leistungen an Angehörige (§ 15 AO), sondern auch bei Leistungen an Nicht-Angehörige erfolgen. Die Thematik wird aber zu Recht unter dem Lemma „Angehörigen“- oder auch „Ehegattenverträge“ eingeordnet; denn faktisch wird die betriebliche Veranlassung besonders häufig in diesen Fällen zweifelhaft sein. Dies liegt auch daran, dass Verwaltung und Rechtsprechung seit jeher von der tatsächlichen Vermutung ausgehen, dass Leistungen an Familienangehörige und Ehepartner einer strengeren Kontrolle unterliegen müssen, weil in diesen Fällen **typischerweise kein Interessengegensatz** bestehe. Diese Vermutung dürfte – nach wie vor – zutreffen und deshalb auch dem verfassungsrechtlichen Gebot des besonderen Schutzes von Ehe und Familie in Art. 6 Abs. 1 GG standhalten, obwohl sie sich tendenziell nachteilig auf die geschützte Personengruppe auswirkt.
- 117 Gleichwohl darf bei der Rechtsanwendung nicht übersehen werden, dass das **Schutzgebot des Art. 6 Abs. 1 GG** unterlaufen würde, wenn bei der Abgrenzung betrieblicher und privater Veranlassung außerhalb ehelicher oder verwandtschaftlicher Beziehungen zwischen Leistendem und Zuwendungsempfänger allzu niedrige Anforderungen gestellt würden; denn dann würde der besondere Schutz von Ehe und Familie steuerlich in sein Gegenteil verkehrt. Besonders im sozialen Nahbereich (nichteheliche Lebensgemeinschaften, geschiedene Eheleute, Verlobte, langjährige Freunde) kann es in vielen Fällen Zweifel an der Interessengegensätzlichkeit geben (BeckOK AO/*Brühl* § 41 Rn. 158; *Fischer jurisPR-SteuerR* 7/2016, Anm. 2). Die Rechtsprechung trägt dem Rechnung, indem sie bei der Eingrenzung dieser Fallgruppe nicht auf feste Verwandtschafts- oder Schwägerschaftsverhältnisse, sondern auf „ein den **Gleichklang wirtschaftlicher Interessen** indizierendes, den Einzelfall bestimmendes Näheverhältnis“ abstellt (BFH 19.11.2014 – VIII R 23/11, BeckRS 2015, 95302; BFH 25.5.2012 – IX B 20/12, BFH 2012, 1308; BFH 10.2.2010 – IX B 163/09, BFH/NV 2010, 887; BFH 10.1.2003 – IX B 94/02, BFH/NV 2003, 617; aA FG Niedersachsen 16.11.2016 – 9 K 316/15, EFG 2017, 482). In der Praxis werden Ehegatten (und gemäß § 2 Abs. 8 EStG gleichgeschlechtliche Lebenspartner vor der Änderung des § 1353 BGB) oder Eltern und Kindern als Vertragspartner mithin nur insoweit benachteiligt, als ein solches Näheverhältnis mit weniger Begründungsaufwand angenommen werden kann. Beispielsweise muss ein wirtschaftlicher Interessengleichklang

zwischen Verlobten gesondert begründet werden (undeutlich Zipfel/Pfeffer, BB 2010, 343; Verlobte nie nahe Angehörige), während er bei Ehegatten unterstellt wird. Die personelle Offenheit dieser Fallgruppe dürfte verfassungsrechtlich geboten sein (vgl. BVerfG 24.1.1962 – 1 BvL 32/57, BVerfGE 13, 290: Missbrauchsgefahr auch bei „Freunden“; Kirchhof/Seer/Bode EStG § 4 Rn. 257 „Angehörigenverträge“). Gleichzeitig ist die tendenziell strengere Handhabung gegenüber Ehegatten und Familienangehörigen iSd Art. 6 Abs. 1 GG verfassungsrechtlich unbedenklich (BVerfG 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34; BVerfG 16.7.1991 – 2 BvR 769/90, BeckRS 1991, 06949). Denkbar ist zuletzt, dass in Ausnahmefällen auch zwischen Ehegatten oder Eltern und Kindern (aufgrund familienrechtlicher oder erbrechtlicher Verträge oder sonstigen Aspekten wirtschaftlicher Gebundenheit oder Ungebundenheit im Einzelfall) kein wirtschaftlicher Interessengleichklang besteht.

Zu den Umständen, die einen wirtschaftlichen Interessengleichklang begründen können, 118 gehören etwa

- Unterhaltspflichten (auch mittelbare, etwa zwischen Schwiegereltern und Schwiegerkind, BFH 5.2.1988 – III R 234/84, BFH/NV 1988, 628);
- unübliche Vertragsgestaltungen im sozialen Nahbereich (zwischen Stiefmutter und Stiefsohn, BFH 20.1.2003 – IX B 94/02, BFH/NV 2003, 617);
- umfassende und gemeinsame Planung der beruflichen Grundlagen zweier (nicht verheirateten oder im Sinne des Lebenspartnerschaftsgesetzes verpartnerten) Lebenspartner und nachfolgendes unternehmerisches Zusammenwirken (FG Rheinland-Pfalz 12.6.2019 – 2 K 1277/18 –, DStRE 2020, 239; nachfolgend BFH 4.3.2020 – VIII B 140/19, BFH/NV 2020, 753);
- wechselseitige Arbeitsverhältnisse (Niedersächsisches FG 7.9.1994 – IX 269/92, EFG 1995, 62 zu wechselseitigen Arbeitsverhältnissen von Ehegatten);
- gemeinsames Bewohnen der Hauptwohnung mit gemeinsamen Kindern (bei nichtehelicher Lebensgemeinschaft, BFH 9.10.2013 – IX R 2/13, BStBl. II 2014, 527).

Denkbare weitere Umstände sind zum Beispiel multilaterale wechselseitige Vertragsverhältnisse im weiteren Familienverbund, Miteigentumsgemeinschaften oder Unterhaltspflichten gegenüber einem gemeinsamen Kind.

Ein Näheverhältnis kann auch angenommen werden, wenn eine **Personengesellschaft als Arbeitgeberin** von nahen Angehörigen des Arbeitnehmers beherrscht wird (BFH 18.12.1990 – VIII R 290/82, BStBl. II 1991, 391; *Gemeinhardt* BB 2012, 739 (741)). Bei Personengesellschaften ist allerdings auch zu prüfen, ob der Arbeitnehmer-Angehörige wirtschaftlich eine Stellung innehat, die der eines Gesellschafters gleichkommt, sodass von einer Mitunternehmerschaft auszugehen ist (vgl. FG Brandenburg 14.5.2003 – 2 K 2875/01, EFG 2003, 1301).

Bei **Arbeitsverhältnissen mit Kapitalgesellschaften**, die von einem nahen Angehörigen beherrscht werden, stellt sich das Problem hingegen nicht, weil Kapitalgesellschaften über keine private Sphäre verfügen; eine Korrektur nicht fremdüblicher Vergütungen erfolgt über die Rechtsfigur der verdeckten Gewinnausschüttung.

Einstweilen frei

120–121

bb) Grundsätze des Fremdvergleichs

Bei der Behandlung dieser Fallgruppe kommt es im Ergebnis darauf an, **Scheinverträgen und überhöhten Vergütungen** die Anerkennung zu versagen, wenn diese durch den Missbrauch steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten auf steuerliche oder auch sozialversicherungsrechtliche Vorteile (etwa die gesetzliche Krankenversicherung) abzielen. Steuerliche Vorteile können durch den Abzug von Lohn als Betriebsausgabe auf Arbeitgeberseite und die Ausnutzung von Freibeträgen, des Arbeitnehmer-Pauschetrags oder von Pauschalierungsmöglichkeiten auf Arbeitnehmerseite entstehen (Kirchhof/Seer/Bode EStG § 4 Rn. 257 „Angehörigenverträge“; *Gemeinhardt* BB 2012, 739 (741)) oder durch die Gel-

tendmachung von Aufwand für Sachbezüge als Betriebsausgabe, der sowieso (aber in der privaten Sphäre) getätigt würde. Dabei ist nicht jeder erzielte Vorteil missbräuchlich; auch Ehegatten und nahen Angehörigen steht es frei, ihre steuerlichen Verhältnisse im Rahmen der Gesetze günstig zu gestalten (BFH 7.5.1996 – IX R 69/94, BStBl. II 1997, 196; BFH 29.8.2007 – IX R 17/07, BStBl. II 2008, 502; FG Baden-Württemberg 9.5.2017 – 5 K 3825/14, DStRE 2018, 1092). Die Abgrenzung zwischen privater und betrieblicher Veranlassung erfolgt nach den Grundsätzen des Fremdvergleichs.

Dem **Fremdvergleich** liegt der Gedanke zugrunde, dass fremde Dritte bei ihren Vereinbarungen auf eine ausgewogene Verteilung der Vertragschancen und -risiken achten. Der Fremdvergleich erfordert eine Gesamtschau der Umstände des Einzelfalls, wobei Umständen, die sich unmittelbar auf die Risikoverteilung auswirken, besonderes Gewicht zukommt (BFH 25.1.2000 – VIII R 50/97, BStBl. II 2000, 393; BFH 10.10.2018 – X R 45–45/17, BStBl. II 2019, 203; *Kulosa* DB 2014, 972 (975)). Eine unausgewogene Risikoverteilung kann den Rückschluss auf eine privat veranlasste Vereinbarung zulassen (BFH 17.7.2013 – X R 31/12, BStBl. II 2013, 1015; BFH 17.7.2014 – IV R 52/11, BFHE 246, 349 mwN).

Nach ständiger Rechtsprechung soll ein Arbeitsverhältnis zwischen nahen Angehörigen anzuerkennen Angehörige sein, wenn ein Angehöriger 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 10.10.2018 – X R 45–45/17, BStBl. II 2019, 203 mwN). Dabei gibt es keine starren Voraussetzungen oder Ausschlussgründe für die steuerliche Anerkennung eines Arbeitsverhältnisses. Entscheidend ist in allen Fällen die **Gesamtwürdigung aller objektiven Einzelkriterien und Indizien** (BFH 17.7.2014 – IV R 52/11, BFHE 246, 349 mwN). Geringfügige Abweichungen vom Fremdüblichen sind unschädlich (BFH 7.5.1996 – IX R 69/94, BStBl. II 1997, 196; BFH 17.7.2014 – IV R 52/11, BFHE 246, 349 mwN). Dabei kann eine fehlerhafte Würdigung nur eines Beweisanzeichens bereits zu einer fehlerhaften Gesamtbeurteilung führen (BFH 12.5.2009 – IX R 46/08, BStBl. II 2011, 24).

- 123 Die maßgeblichen Indizien und Umstände lassen sich drei Überbegriffen zuordnen: **Vertragsschluss, Vertragsinhalt und Vertragsdurchführung**. Die diesen Begriffen zuzuordnenden Umstände greifen allerdings teils ineinander über. So lässt etwa die übermäßige Leistung von unbezahlten Überstunden (Vertragsdurchführung) den Schluss auf einen fehlenden Rechtsbindungswillen zu (BFH 17.7.2013 – X R 31/12, BStBl. II 2013, 1015) und wirkt somit auf das Kriterium eines wirksamen Vertragsschlusses zurück. Auch die Frage, ob beim Vertragsschluss das Arbeitsverhältnis klar und eindeutig vereinbart wurde, kann nur mit Blick auf die konkreten Vertragsinhalte vor dem Hintergrund betriebs- und branchenanhängiger Besonderheiten beurteilt werden (siehe etwa zur Frage der Arbeitszeitvereinbarung (BFH 21.8.1984 – VIII R 66/80, BeckRS 1984, 4980; BFH 25.11.1999 – IV R 44/99, BFH/NV 2000, 699). Zugunsten der Steuerpflichtigen kann eine ursprünglich unklare Vereinbarung anhand der späteren tatsächlichen Vertragsdurchführung hinreichend konkretisiert werden (BFH 28.6.2002 – IX R 68/99, BStBl. II 2002, 699 zu Mietverhältnissen).

Die **Intensität der erforderlichen Prüfung** insbesondere der Vertragsbedingungen ist auch vom Anlass des Vertragsschlusses abhängig, insbesondere von der Frage, ob der Angehörige einen fremden Arbeitnehmer ersetzt (BFH 17.7.2013 – X R 31/12, BStBl. II 2013, 1015). Auch können innerhalb der Gruppe der nahen Angehörigen unterschiedliche wirtschaftliche Interessenlagen zu unterschiedlichen Anforderungen an die Fremdüblichkeit führen (vgl. BFH 18.5.1983 – I R 20/77, BStBl. II 1983, 562 zu Pensionszusagen an Ehegatten einerseits und volljährige Kinder andererseits).

Der **Nachweis der Fremdüblichkeit** obliegt – soweit es, wie zumeist, um den Abzug des Arbeitslohns als Betriebsausgabe geht – dem Steuerpflichtigen. Der Nachweis muss durch Indizien geführt werden, die nach außen zutage getreten sind. Wenn sich ein