

6. Familienangehörige im Betrieb

6.1 Beschäftigungsverhältnis gegen Arbeitsentgelt zwischen Angehörigen

Vor allem in Handwerksbetrieben arbeiten oft enge Familienangehörige mit, beispielsweise die Kinder des Chefs. Dabei stellt sich die Frage, unter welchen Bedingungen das Familienmitglied im Betrieb tätig ist. Denn je nachdem, wie das Beschäftigungsverhältnis ausgestaltet wird, liegt eine Sozialversicherungspflicht vor oder nicht. Bei mitarbeitenden Familienangehörigen unterscheidet man zwischen einem abhängigen Beschäftigungsverhältnis, familienhafter Mitarbeit oder einer Mitunternehmerschaft.

Die Abgabenordnung (§ 15 Abs. 1 AO) versteht unter einem Angehörigen:

1. den oder die Verlobte/n,
2. den Ehegatten,
3. Verwandte und Verschwägte gerader Linie,
4. Neffen und Nichten,
5. Ehegatten der Geschwister und Geschwister der Ehegatten,
6. Geschwister der Eltern,
7. Pflegeeltern und Pflegekinder.

Eine nicht eheliche Lebensgemeinschaft fällt hingegen nicht unter § 15 AO.

Arbeitsverträge zwischen Partnern einer nicht ehelichen Lebensgemeinschaft, getrennt lebenden und geschiedenen Ehegatten sind grundsätzlich wie Arbeitsverträge zwischen untereinander fremden Personen zu beurteilen. Wenn jedoch Anhaltspunkte für das Fehlen gegenläufiger Interessen zwischen den getrennt lebenden bzw. geschiedenen Eheleuten vorliegen, können unter Umständen die Grundsätze zu Verträgen über Ehegattenarbeitsverhältnisse auch bei getrennt lebenden und geschiedenen Ehegatten anzuwenden sein. Die Verpflichtung, einen Familienangehörigen in der Meldung zur Sozialversicherung kenntlich zu machen, ergibt sich aus § 28a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Buchst. d SGB IV.

Praxistipp! Nach dem rechtskräftigen Urteil des Niedersächsischen FG vom 16.11.2016 (9 K 316/15, EFG 2017 S. 482) sind die Grundsätze für die steuerliche Anerkennung von Angehörigenverträgen, insbesondere der Fremdvergleich, auf Arbeitsverhältnisse zwischen (nahestehenden) fremden Dritten nicht anzuwenden. Dies gilt auch dann, wenn Arbeitgeber und Arbeitnehmer in nichtehelicher Lebensgemeinschaft zusammengelebt haben.

Um ein Vertragsverhältnis zwischen Partnern einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft oder zwischen freundschaftlich verbundene fremden Dritten grundsätzlich steuerlich in Frage zu stellen, müssen besondere und schwerwiegende Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass Arbeits- oder sonstige Leistungen tatsächlich nicht erbracht werden oder dass bewusst ein überhöhtes Entgelt gewährt wird. Dem Bedürfnis, für bestimmte Vertragsverhältnisse strengere Maßstäbe für die steuerliche Anerkennung auch bei (nur) nahestehenden Personen anzulegen, kann bei Anhaltspunkten für einen Gestaltungsmissbrauch oder ein Scheinvertragsverhältnis durch Anwendung der §§ 41 Abs. 2, 42 AO ausreichend Rechnung getragen werden (s.a. den BFH-Beschluss vom 21.1.2014, X B 181/13, BFH/NV 2014 S. 523 unter Kap. 6.3.2).

Ein entgeltliches Beschäftigungsverhältnis zwischen Angehörigen (Ehegatten, Verlobten, Lebenspartnern, Lebensgefährten, geschiedenen Ehegatten, Verwandten, Verschwägerten, sonstigen Familienangehörigen) kann nach den in der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen angenommen werden, wenn:

- der Angehörige in den Betrieb des Arbeitgebers wie eine fremde Arbeitskraft eingegliedert ist und die Beschäftigung tatsächlich ausübt,
- der Angehörige dem Weisungsrecht des Arbeitgebers – wenn auch in abgeschwächter Form – unterliegt,
- der Angehörige anstelle einer fremden Arbeitskraft beschäftigt wird,

- ein der Arbeitsleistung angemessenes (d.h. im Regelfall ein tarifliches oder ortsübliches) Arbeitsentgelt vereinbart ist und auch regelmäßig gezahlt wird,
- von dem Arbeitsentgelt regelmäßig Lohnsteuer entrichtet wird und
- das Arbeitsentgelt als Betriebsausgabe gebucht wird.

6.2 Ehegattenarbeitsverhältnisse

6.2.1 Allgemeines zur Anerkennung bzw. Nichtanerkennung des Ehegattenarbeitsverhältnisses

Arbeiten Familienmitglieder oder Angehörige im Betrieb mit, können die Beteiligten entscheiden, ob die Mitarbeit im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses oder aufgrund der familienrechtlichen Beziehungen (s. Kap. 6.2.6), also im Regelfall unentgeltlich, erfolgen soll.

Für den Abschluss eines Ehegattenarbeitsverhältnisses ist jedenfalls steuerrechtlich keine besondere Form vorgeschrieben: Ein Arbeitsvertrag ist zivilrechtlich auch wirksam, wenn er nur mündlich oder stillschweigend durch schlüssige Handlungen geschlossen worden ist. Allerdings sind die Finanzbehörden äußerst misstrauisch, da grundsätzlich der Verdacht besteht, dass es sich bei der Einbeziehung von Angehörigen auch um ein Steuersparmodell handeln könnte. Das zuständige Betriebsstätten-Finanzamt argumentiert gern, dass es sich um ein Scheingeschäft oder um den Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten handeln könnte. Aus Beweisgründen, dass der Vertrag zwischen den Ehegatten tatsächlich und ernstlich vereinbart ist, ist daher die Schriftform zu empfehlen. Die Finanzverwaltung prüft die Punkte Ernsthaftigkeit, Üblichkeit und Fremdvergleich sehr genau. Bei allen Gestaltungen ist zu bedenken, dass die Beweislast z.B. für die tatsächliche Auszahlung des vereinbarten Ehegattengehalts den Steuerpflichtigen trifft (R 4.8 Abs. 1 EStR). Rückwirkende Vereinbarungen sind steuerrechtlich nicht anzuerkennen (BFH Urteil vom 29.11.1988, VIII R 83/82, BStBl II 1989 S. 281).

Sonderzuwendungen wie z.B. Weihnachts- und Urlaubsgelder, Sonderzulagen, Tantiemen, können dann als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn sie vor Beginn des Leistungsaustauschs klar und eindeutig vereinbart worden sind und auch einem Fremdvergleich standhalten (BFH Urteil vom 26.02.1988, III R 103/85, BStBl II 1988 S. 606 und vom 10.03.1988, IV R 214/85, BStBl II 1988 S. 877).

Der steuerrechtlichen Anerkennung eines Arbeitsverhältnisses steht entgegen (H 4.8 [Arbeitsverhältnisse zwischen Ehegatten] EStH):

- Der Arbeitnehmer-Ehegatte hebt monatlich vom betrieblichen Bankkonto des Arbeitgeber-Ehegatten einen größeren Geldbetrag ab und teilt diesen selbst auf in das benötigte Haushaltsgeld und den ihm zustehenden monatlichen Arbeitslohn (BFH Urteil vom 20.04.1989, IV R 81/85, BStBl II 1989 S. 655).
- Fehlen einer Vereinbarung über die Höhe des Arbeitslohns (BFH Urteil vom 08.03.1962, IV 168/60 U, BStBl III 1962 S. 218).
- Langzeitige Nichtauszahlung des vereinbarten Arbeitslohns zum üblichen Zahlungszeitpunkt; statt dessen z.B. jährliche Einmalzahlung (BFH Urteil vom 14.10.1981, I R 34/80, BStBl II 1982 S. 119). Das gilt auch dann, wenn das Arbeitsverhältnis bereits seit mehreren Jahren ordnungsgemäß durchgeführt wurde und im Veranlagungsjahr Lohnsteuer und Sozialabgaben abgeführt wurden (BFH Urteil vom 25.07.1991, XI R 30, 31/89, BStBl II 1991 S. 842).
- Wechselseitige Verpflichtung zur Arbeitsleistung; ein Arbeitsvertrag ist nicht durchführbar, wenn sich Ehegatten, die beide einen Betrieb unterhalten, wechselseitig verpflichten, mit ihrer vollen Arbeitskraft jeweils im Betrieb des anderen tätig zu sein. Wechselseitige Teilzeitarbeitsverträge können jedoch anerkannt werden, wenn die Vertragsgestaltungen insgesamt einem Fremdvergleich standhalten (BFH Urteil vom 12.10.1988, X R 2/86, BStBl II 1989 S. 354).
- Arbeitslohnzahlung in Form von Schecks, die der Arbeitnehmer-Ehegatte regelmäßig auf das private Konto des Arbeitgeber-Ehegatten einzahlt (BFH Urteil vom 28.02.1990, I R 102/85, BStBl II 1990 S. 548).

- Überweisung des Arbeitsentgelts des Arbeitnehmer-Ehegatten auf ein Konto des Arbeitgeber-Ehegatten, über das dem Arbeitnehmer-Ehegatten nur ein Mitverfügungsrecht zusteht (BFH Urteil vom 24.03.1983, IV R 240/80, BStBl II 1983 S. 663), oder auf ein Bankkonto des Gesellschafterehegatten, über das dem Arbeitnehmer-Ehegatten nur ein Mitverfügungsrecht zusteht (BFH Urteil vom 20.10.1983, IV R 116/83, BStBl II 1984 S. 298).

Der steuerrechtlichen Anerkennung eines Arbeitsverhältnisses steht nicht entgegen (H 4.8 [Arbeitsverhältnisse zwischen Ehegatten] EStH):

- Darlehensgewährung des Arbeitnehmer-Ehegatten an den Arbeitgeber-Ehegatten in Höhe des Arbeitsentgelts ohne rechtliche Verpflichtung, nachdem dieses in die Verfügungsmacht des Arbeitnehmer-Ehegatten gelangt ist. Das gilt auch, wenn der Arbeitnehmer-Ehegatte jeweils im Fälligkeitszeitpunkt über den an ihn ausgezahlten Nettoarbeitslohn ausdrücklich dadurch verfügt, dass er den Auszahlungsanspruch in eine Darlehensforderung umwandelt (BFH Urteil vom 17.07.1984, VIII R 69/84, BStBl II 1986 S. 48). Werden dagegen Arbeits- und Darlehensvereinbarungen von Ehegatten in einer Weise miteinander verknüpft, dass das Arbeitsentgelt ganz oder teilweise bereits als Darlehen behandelt wird, bevor es in die Verfügungsmacht des Arbeitnehmer-Ehegatten gelangt ist, so ist zur Anerkennung des Arbeitsverhältnisses erforderlich, dass auch der Darlehensvertrag wie ein unter Fremden üblicher Vertrag mit eindeutigen Zins- und Rückzahlungsvereinbarungen abgeschlossen und durchgeführt wird (BFH Urteil vom 23.04.1975, I R 208/72, BStBl II 1975 S. 579).
- Schenkung – Laufende Überweisung des Arbeitsentgelts auf ein Sparbuch des Arbeitnehmer-Ehegatten, von dem dieser ohne zeitlichen Zusammenhang mit den Lohnzahlungen größere Beträge abhebt und dem Arbeitgeber-Ehegatten schenkt (BFH Urteil vom 04.11.1986, VIII R 82/85, BStBl II 1987 S. 336).
- Teilüberweisung des Arbeitsentgelts als vermögenswirksame Leistungen nach dem Vermögensbildungsgesetz auf Verlangen des Arbeitnehmer-Ehegatten auf ein Konto des Arbeitgeber-Ehegatten oder auf ein gemeinschaftliches Konto beider Ehegatten (BFH Urteil vom 19.09.1975, VI R 172/73, BStBl II 1976 S. 81).
- Überweisung des Arbeitsentgelts auf ein Bankkonto des Arbeitnehmer-Ehegatten, für das der Arbeitgeber-Ehegatte unbeschränkte Verfügungsvollmacht besitzt (BFH Urteil vom 16.01.1974, I R 176/72, BStBl II 1974 S. 294).
- Vereinbartes Arbeitsentgelt ist unüblich niedrig, es sei denn, das Arbeitsentgelt ist so niedrig bemessen, dass es nicht mehr als Gegenleistung für eine begrenzte Tätigkeit des Arbeitnehmer-Ehegatten angesehen werden kann, weil ein rechtsgeschäftlicher Bindungswille fehlt (BFH Urteil vom 22.03.1990, IV R 115/89, BStBl II 1990 S. 776).
Begnügt sich der Arbeitnehmer-Ehegatte mit unangemessen niedrigen Aktivbezügen, ist die Dienstleistung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil zu zerlegen. Betrieblich veranlasst ist nur der entgeltliche Teil. Verzichtet der Arbeitnehmer-Ehegatte ganz auf sein Arbeitsentgelt, ist von einer in vollem Umfang privat veranlassten familiären Mitarbeit auszugehen. Entsprechendes gilt, wenn ein Arbeitnehmer-Ehegatte ohne entsprechende Absicherung seines Anspruchs zugunsten eines erst viele Jahre später fällig werdenden Ruhegehalts auf seine Aktivbezüge verzichtet (BFH Urteil vom 25.07.1995, VIII R 38/93, BStBl II 1996 S. 153).
- Zahlung des Arbeitsentgelts auf ein »Oder-Konto« bei im Übrigen ernsthaft vereinbarten und tatsächlich durchgeführten Ehegatten-Arbeitsverhältnissen (BVerfG vom 07.11.1995, 2 BvR 802/90, BStBl II 1996 S. 34).

6.2.2 Ehelicher Güterstand

6.2.2.1 Zugewinnngemeinschaft und Gütertrennung

Der eheliche Güterstand hat unmittelbar keinen Einfluss auf die Beurteilung einer Tätigkeit beim Ehegatten. Nur wenn der Betrieb aufgrund der güterrechtlichen Regelungen und Vereinbarungen zum gemeinschaftlichen Eigentum bzw. Gesamtgut der Ehegatten gehört, kann dies Auswirkungen auf die Beurteilung der Versicherungspflicht haben.

Der gesetzliche Güterstand der Zugewinnngemeinschaft (§§ 1363 ff BGB) und der vertragliche Güterstand der Gütertrennung (§ 1414 BGB) schließen ein Beschäftigungsverhältnis gegen Entgelt zwischen Ehegatten nicht aus. Gleiches gilt, wenn die Ehegatten in Gütergemeinschaft (§§ 1415 ff BGB) leben und der Betrieb zum Sondergut (§ 1417 BGB) oder zum Vorbehaltsgut (§ 1418 BGB) gehört; auch wenn (beim Sondergut) die Erträge unmittelbar in das Gesamtgut fallen, wird damit weder eine Mitunternehmerschaft begründet noch die Entgeltlichkeit einer Beschäftigung ausgeschlossen.

6.2.2.2 Gütergemeinschaft

Ein Beschäftigungsverhältnis zwischen Ehegatten kann grundsätzlich aber dann nicht begründet werden, wenn die Ehegatten Gütergemeinschaft vereinbart haben und der Betrieb zum Gesamtgut der Gütergemeinschaft gehört.

Ehegatten sind insoweit nicht anders zu behandeln, als wenn der Betrieb im Rahmen von Gesellschafts- oder Gemeinschaftsverhältnissen zu gleichen Teilen fremden Personen zuzurechnen wäre. In diesen Fällen ist der mitarbeitende Ehegatte als Mitunternehmer anzusehen. Dies gilt selbst dann, wenn dem anderen Ehegatten die Verwaltung des Gesamtguts (§§ 1421 ff BGB) bzw. des gemeinschaftlichen Eigentums übertragen ist. Die Mitunternehmerschaft des nichtverwaltenden Ehegatten wird dadurch nicht ausgeschlossen. In diesem Sinne haben auch das Bundessozialgericht und der Bundesfinanzhof mit Urteilen vom 10.11.1982, 11 RK 1/82, BSGE 54, 173; SozR 5420 § 32 Nr. 5) bzw. 04.11.1997, VII R 18/95, BStBl II 1999 S. 384) entschieden, dass bei vereinbarter Gütergemeinschaft grundsätzlich eine Mitunternehmerschaft des Ehegatten anzunehmen ist, wenn ein Gewerbebetrieb zum Gesamtgut gehört, und zwar auch dann, wenn nur einer der Ehegatten nach außen hin auftritt. Für Betriebe im gemeinschaftlichen Eigentum der Ehegatten muss grundsätzlich gleiches gelten. Nach Art. 234 § 4a EGBGB stellt gemeinschaftliches Eigentum von Ehegatten im Regelfall Eigentum zu gleichen Bruchteilen dar. Für die genannten Betriebe wird auch das Unternehmerrisiko gemeinsam und zu gleichen Lasten von den Ehegatten getragen.

Die Mitunternehmerschaft kann nicht durch Verpachtung des im gemeinschaftlichen Eigentum befindlichen Betriebs an den anderen Ehegatten beseitigt werden, denn durch die Verpachtung bleibt der Betrieb im gemeinschaftlichen Eigentum der Ehegatten und die Mitunternehmerinitiative des Ehegatten wird durch die Verpachtung nicht völlig ausgeschlossen. Die Verpachtung eines Betriebs an den Ehegatten kann durchaus verglichen werden mit dem Treuhandverhältnis in einer Personen- oder Kapitalgesellschaft. Dort beseitigt der Treuhandvertrag nicht die Mitunternehmerschaft des Treugebers.

6.2.2.3 Ausschluss einer Mitunternehmerschaft

Ein Ehegatte kann abweichend von Kap. 6.2.2.2 dann nicht allein aufgrund des ehelichen Güterstandes als Mitunternehmer angesehen werden, wenn in dem zum Gesamtgut oder zum gemeinschaftlichen Eigentum und Vermögen gehörenden Betrieb seine persönliche Arbeitsleistung in den Vordergrund tritt, weil im Betrieb kein nennenswertes in das Gesamtgut fallendes bzw. zum gemeinschaftlichen Eigentum gehörendes Kapital eingesetzt wird. Dies ist regelmäßig anzunehmen, wenn und solange der Wert der in das Gesamtgut fallenden bzw. zum gemeinschaftlichen Eigentum gehörenden Betriebsgrundstücke, Betriebsgebäude, Betriebsanlagen und das betriebliche Anlage- und Umlaufvermögen das Sechsfache

des vereinbarten Jahresarbeitsentgelts (als Wert der persönlichen Arbeitsleistung) des mitarbeitenden Ehegatten nicht überschreitet.

In diesem Fall kann unter den sonstigen Voraussetzungen ein (versicherungspflichtiges) Beschäftigungsverhältnis begründet werden.

Gehören nur Betriebsgrundstücke, Betriebsgebäude und Betriebsanlagen – nicht aber der Betrieb – zum gemeinschaftlichen Eigentum bzw. zum Gesamtgut der Ehegatten, ist dadurch ein Beschäftigungsverhältnis zwischen den Ehegatten nicht ausgeschlossen. Eine kostenlose oder verbilligte Nutzungsüberlassung oder die Gewährung von Krediten oder die Übernahme von Bürgschaften zugunsten des Ehegatten können allerdings ein Indiz gegen ein abhängiges Beschäftigungsverhältnis sein, weil es in einem solchen Fall an dem für ein Beschäftigungsverhältnis typischen Interessengegensatz zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer mangeln kann. Hier kommt es auf eine Würdigung der Gesamtumstände an. So schließt beispielsweise die Übernahme von Bürgschaften in Zusammenhang mit Kreditverträgen allein das Vorliegen eines Beschäftigungsverhältnisses nicht aus, wenn nicht noch weitere Aspekte für eine Mitunternehmerschaft sprechen.

6.2.3 Ehegatte als Mitunternehmer bei Gesellschaften des bürgerlichen Rechts (GbR) zwischen Ehegatten

Eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) zwischen Ehegatten ist immer dann anzunehmen, wenn sich feststellen lässt, dass die Ehegatten Abrede gemäß durch beiderseitige Leistungen einen über den typischen Rahmen der ehelichen Lebensgemeinschaft hinausgehenden Zweck verfolgen, indem sie durch Einsatz von Vermögenswerten und Arbeitsleistung gemeinsam ein Vermögen aufbauen oder eine berufliche oder gewerbliche Tätigkeit gemeinsam ausüben. In einem solchen Fall kann in der Regel davon ausgegangen werden, dass die Ehegatten gleichrangig und selbständig in der Gesellschaft mitarbeiten und zueinander nicht in einem zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer typischen Über- und Unterordnungsverhältnis stehen.

Ein ein Beschäftigungsverhältnis ausschließendes Gesellschaftsverhältnis muss nach außen nicht in Erscheinung treten. Es kann sich um eine reine Innengesellschaft handeln. Eine solche Innengesellschaft liegt vor, wenn die Ehegatten gemeinsam unter beiderseitigem Arbeitseinsatz den Betrieb führen und aus den erwirtschafteten Erträgen den Familienunterhalt bestreiten, auch wenn nach außen hin nur ein Ehegatte als Unternehmer auftritt.

Ebenso in keinem Beschäftigungsverhältnis steht der am Unternehmen des Ehegatten als stiller Gesellschafter beteiligte andere Ehegatte, der nach dem Gesellschaftsvertrag zur Hälfte sowohl am Gewinn als auch am Verlust des Unternehmens teilnimmt, gleichberechtigt die Geschäfte führt und damit einen maßgeblichen Einfluss auf die Betriebsführung und die Leitung des Betriebes hat.

6.2.4 Anrufungsauskunft

Praxistipp – Grundsätze! Da die arbeitsrechtliche Würdigung nicht auch zwangsläufig im Steuerrecht akzeptiert wird, sollte der Betriebsinhaber als Arbeitgeber/in im Zweifel vom Betriebsstätten-Finanzamt über eine Anrufungsauskunft (§ 42e EStG) und ein schriftliches Statusanfrageverfahren bei den Sozialversicherungsträgern nach § 7a SGB IV über die Clearingstelle der Deutschen Rentenversicherung Bund (DRVB) den Arbeitnehmerstatus des Ehegatten oder den anderer Familienmitglieder anerkennen lassen.

Unterläuft dem Berater oder Buchhalter bei der Beurteilung der Sozialversicherungspflicht ein Fehler, drohen dem Betriebsinhaber Nachzahlungen, Bußgelder oder Säumniszuschläge. Die verbindliche Entscheidung der Sozialversicherung bindet die Krankenkassen, die Bundesagentur für Arbeit und die Unfallversicherungsträger.

Seit dem 10.06.2010 kann das Verfahren auch genutzt werden, um nachträglich Gewissheit in diesen Fragen zu schaffen. Somit können auch bereits beendete Beschäftigungsverhältnisse geprüft werden.

Die (steuerliche) Anrufungsauskunft ist im Gegensatz zur verbindlichen Auskunft kostenfrei (BMF-Schreiben vom 12.3.2007, BStBl I 2007 S. 227). Der BFH hat mit Urteil vom 30.4.2009 (VI R 54/07, BStBl II 2010 S. 996) zudem entschieden, dass eine Anrufungsauskunft nicht nur eine bloße Wissenserklärung der Finanzbehörde ist, sondern ein feststellender Verwaltungsakt, der inhaltlich im Einspruchs- und Klageverfahren überprüft werden kann. Mit Schreiben vom 18.2.2011 (BStBl I 2011 S. 213) nimmt das BMF zur Anwendung des BFH-Urteils vom 30.4.2009 Stellung.

6.2.5 Feststellung der Sozialversicherungspflicht

Hinweis! Die ikk informiert auf ihrer Homepage unter www.ikk-gesundplus.de und dort unter Arbeitgeber / Versicherungen / Familienangehörigen über die Sozialversicherungspflicht für Mitarbeitende Familienangehörige.

Soll ein Familienangehöriger im Betrieb arbeiten, meldet der Arbeitgeber das Beschäftigungsverhältnis wie üblich bei der zuständigen Krankenkasse an. Bei Beginn der Beschäftigung ist das Statuskennzeichen „1“ für Familienangehörige in die Anmeldung zur Sozialversicherung einzutragen. Daraufhin sendet die Krankenkasse dem Arbeitgeber einen Fragebogen zu, mit dem der individuelle Arbeitnehmerstatus geklärt wird. Dort ist anzukreuzen, ob es sich um einen Ehepartner oder das eigene Kind handelt. Unter anderem werden auch die Weisungsbefugnis oder etwaige Beteiligungen erörtert.

Liegt bei Ehepartnern keine Mitunternehmerschaft oder familienhafte Mitarbeit vor, stellt die Krankenkasse die Sozialversicherungspflicht fest und teilt dem Arbeitgeber und dem Versicherten dies mit. Ist die Sachlage nicht eindeutig, wird der Einzelfall zur endgültigen Entscheidung an die Deutsche Rentenversicherung Bund (DRV Bund) weitergeleitet. Dort wird geprüft, ob es sich um ein abhängiges Beschäftigungsverhältnis, eine Mitunternehmerschaft oder eine familienhafte Mitarbeit handelt. Das Ergebnis der Statusfeststellung wird Arbeitgeber und Versichertem mitgeteilt und ist für alle Bereiche der Sozialversicherung bindend.

6.2.6 Familienhafte Mitarbeit

Die familienhafte Mitarbeit erfolgt im Regelfall unentgeltlich und es besteht auch generell keine Sozialversicherungspflicht (s. Kap. 6.3.1).

Kennzeichnend für eine familienhafte Mitarbeit ist, dass keine angemessene Bezahlung für die Arbeitsleistung des Angehörigen gewährt wird. Die Übernahme von Kosten für Nahrung, Unterkunft oder Kleidung gehören nicht hierzu; diese werden vielmehr im Rahmen der gegenseitigen Unterhaltsverpflichtung gewährt. In diesem Fall dient die erbrachte Arbeitsleistung dem Erwerb des Familienunterhalts.

6.2.7 Vorteile des Ehegattenarbeitsverhältnisses

Die Steuervorteile der Einbeziehung von Ehegatten liegen auf der Hand. Der **Arbeitnehmer-Ehegatte** kann u.a. folgende Vergünstigungen nutzen:

- Arbeitnehmer-Pauschbetrag in Höhe von 1.000 €,
- Rabattpflichtbetrag,
- Sachbezüge bis zur Freigrenze von 44 € monatlich,
- kostenfreie Überlassung von betrieblichem Computer und Telekommunikationsanlagen,
- Kindergartenzuschüsse,
- Leistungen zur Zukunftssicherung,
- Steuerfreie Überstundenzuschläge für Sonntags- und Feiertagsarbeit sowie zur Nacharbeit,

- Fortbildungsleistungen.

Bei Minijobbern kann in Ausnahmefällen, d.h. wenn zum Beispiel unerwartet Mehrarbeit anfällt oder eine Kollegin vertreten werden muss, die 450 €-Grenze auch deutlich überschritten werden (s. Kap. 9.2). Der Bestandsschutz wirkt dann fort, wenn nicht mehr als zweimal unvorhersehbare Mehrarbeit geleistet wurde. Bei Zahlung eines überhöhten Gehalts wird das Arbeitsverhältnis als solches nicht in Frage gestellt. Der eine normale Bezahlung übersteigende Teil des Gehalts könnte unter Umständen als Zahlung aus privaten Gründen – wie Unterhalt – gewertet werden. Unschädlich ist es aber, wenn die Bezahlung unüblich niedrig ist. In diesem Fall wird die Dienstleistung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil zerlegt; beruflich veranlasst ist nur der entgeltliche Teil.

6.3 Sachbezüge im Rahmen eines Beschäftigungsverhältnisses mit dem Ehegatten

6.3.1 Allgemeines zur Überlassung von Sachbezügen im Rahmen des Ehegatten-Arbeitsverhältnisses

Als Arbeitsentgelt sind alle Einnahmen aus dem Beschäftigungsverhältnis, also auch die insoweit gewährten Sachbezüge anzusehen (§ 14 Abs.1 SGB IV). Im Rahmen eines Ehegatten-Beschäftigungsverhältnisses können Sachleistungen jedoch nur dann Arbeitsentgelt darstellen, wenn sie als Gegenleistung für die abhängige Arbeit und nicht wegen der Verpflichtung der Ehegatten zum Familienunterhalt (§§ 1360, 1360a BGB) erbracht werden.

Zum Familienunterhalt gehören die Kosten für den Haushalt (insbesondere die Aufwendungen für Nahrung, Heizung, Wohnung und Kleidung) und die persönlichen Bedürfnisse (z.B. eigene zusätzliche Räumlichkeiten, vermehrter Kleiderbedarf) der Ehegatten. Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass Ehegatten sich gegenseitig Verpflegung, Unterkunft und Kleidung nicht im Rahmen eines Ehegatten-Beschäftigungsverhältnisses, sondern als Ausfluss ihrer Unterhaltungspflicht gewähren, weshalb derartige Leistungen nicht als Gegenleistung für die abhängige Arbeit angesehen werden können. Dies gilt auch für Sachleistungen, die sich Ehegatten zur Befriedigung der persönlichen Bedürfnisse gegenseitig zur Verfügung stellen. Da der Unterhaltsanspruch der Ehegatten unverzichtbar ist (§ 1360a Abs. 3 i.V.m. § 1614 BGB), wäre während der bestehenden Ehe ein Verzicht auch nicht durch Arbeitsvertrag (mittelbarer Verzicht) oder durch Ehevertrag zulässig. Tatsächlich läge insoweit kein Austausch von abhängiger Arbeit gegen Arbeitsentgelt, sondern Mitarbeit im Betrieb gegen Unterhaltsgewährung (familienhafte Mithilfe) vor. Die in einem Ehegatten-Arbeitsverhältnis vereinbarten Sachbezüge stellen Arbeitsentgelt nur dar, soweit die gewährten Sachbezüge über den Unterhaltsanspruch des Ehegatten hinausgehen.

Aufgrund von § 1602 i.V.m. § 1614 BGB gilt Entsprechendes für die im Rahmen eines Arbeitsvertrags mit einem minderjährigen unverheirateten Kind gewährten Sachbezüge.

6.3.2 Pkw-Überlassung im Rahmen eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses

Mit Beschluss vom 21.1.2014 (X B 181/13, BFH/NV 2014 S. 523) hat der BFH entschieden, dass die Überlassung eines Pkw im Rahmen eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses nur unter der Voraussetzung anerkannt werden kann, dass die Konditionen der eingeräumten Pkw-Nutzung im konkreten Arbeitsverhältnis auch fremdüblich sind. **Zur Pkw-Überlassung an Arbeitnehmer s. Kap. 3.3.4.**

Entscheidungssachverhalt:

Der Kläger, hatte seine Ehefrau E von Januar bis April des Kj. 09 als geringfügig Beschäftigte mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von 12 Stunden angestellt. Die Tätigkeiten von E umfassten u.a. allgemeine Bürotätigkeiten, vorbereitende Buchhaltung, Prüfungen von Abrechnungen sowie die Reinigung der Büroräume. Als Arbeitsentgelt erhielt E 100 € pro Monat sowie die Möglichkeit, ein Kfz ohne Einschränkung und Selbstbeteiligung zu nutzen. Ab Mai des Kj. 09 vereinbarten der Kläger und E eine

durchschnittliche regelmäßige Arbeitszeit von 17 Wochenstunden, die nunmehr mit monatlich 150 € und der uneingeschränkten Nutzung eines VW Tiguan vergütet wurde. Unter Berücksichtigung des nach der 1 %-Regelung ermittelten geldwerten Vorteils für die Nutzung des Pkw bezog E für ihre Tätigkeit ein Gesamtbruttogehalt i.H.v. 587 €. Einem »Fremdvergleich« hält der zwischen dem Kläger und seiner Ehefrau geschlossene Arbeitsvertrag nicht stand. Zwar bestehen an der praktischen Durchführung des Arbeitsverhältnisses keine Zweifel. Das Arbeitsverhältnis ist, soweit es die Durchführung der vereinbarten Arbeiten und die Erbringung der Arbeitszeiten betrifft, unproblematisch und anzuerkennen. Doch hält die Art und Weise der Vergütung der Arbeitsleistung der Ehefrau einem Fremdvergleich nicht stand. Einem fremden Dritten wäre für eine geringe Arbeitsleistung von 12-17 Stunden im Monat neben einem Festgehalt 100 bzw. 150 € sicherlich nicht uneingeschränkt kostenlos die Nutzung eines hochwertigen Kfz als Entgelt bzw. sonstige betriebliche Leistung gewährt worden. In den Arbeitsverträgen findet sich keinerlei Einschränkung der der Ehefrau gestatteten Nutzung des Kraftfahrzeuges. Durch die freie und unbegrenzte Pkw-Nutzung, die die Ehefrau des Klägers ohne Kostenübernahme oder Kostenbeteiligung wahrnehmen durfte, erhielt diese einen variablen Arbeitslohn. Sie konnte durch den Umfang der Pkw-Nutzung die Höhe ihres Arbeitslohnes selbst bestimmen.

Beachte! Das Niedersächsische FG hat in seinem rechtskräftigen Urteil vom 16.11.2016 (9 K 316/15, EFG 2017 S. 482) entschieden, dass die Grundsätze für die steuerliche Anerkennung von Angehörigenverträgen, insbesondere der Fremdvergleich, auf Arbeitsverhältnisse zwischen fremden Dritten grds. nicht anzuwenden sind und eine Anwendung auch dann ausgeschlossen ist, wenn zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer ein gewisses Näheverhältnis besteht (im Streitfall: ehemalige nichteheliche Lebensgemeinschaft).

In dem zugrunde liegenden Sachverhalt bestand zwischen dem selbständig tätigen Kläger und seiner ehemaligen Lebenspartnerin, die auch nach der Trennung mit Rücksicht auf das gemeinsame Kind in räumlicher Nähe zueinander wohnten, ein steuerlich anerkanntes Arbeitsverhältnis (Minijob). Das FA ließ jedoch die Kosten des Arbeitsverhältnisses im Anschluss an eine Betriebsprüfung nicht mehr zum Abzug zu, weil der Kläger seiner einzigen Bürokraft anstatt des Lohnes von monatlich 400 € einen Pkw der unteren Mittelklasse zur betrieblichen (35 %) und privaten Nutzung überließ. Das FA vertrat die Auffassung, dass das Arbeitsverhältnis ab dem Zeitpunkt der Pkw-Überlassung einem Fremdvergleich, der auch bei Vertragsverhältnissen zwischen nur nahestehenden Personen anzuwenden sei, nicht standhalte.

Dem ist das FG entgegengetreten und hat der Klage stattgegeben. Damit stellt sich das FG grundsätzlich gegen aufkommende Tendenzen in der aktuellen Rechtsprechung einiger Senate des BFH, die die Angehörigengrundsätze auch auf (nur) nahe stehende Personen (etwa langjährige Freunde), die kein verwandtschaftliches Verhältnis verbindet, anwenden (insbesondere in Fällen wechselseitiger Arbeits- oder Mietverhältnisse). Nach Auffassung des FG besteht für eine solche Ausdehnung der strengeren Abzugsvoraussetzungen keine Notwendigkeit. Bestehen Anhaltspunkte für einen Gestaltungsmissbrauch oder ein Scheinvertragsverhältnis bei nahestehenden Personen, reicht danach das gegenwärtige Verfahrensrecht, insbesondere §§ 41 Abs. 2, 42 AO, aus, um entsprechenden Gestaltungen zu entgegnen. Unabhängig davon ist das FG zu der Überzeugung gelangt, dass die Überlassung eines Fahrzeugs der unteren Mittelklasse an eine (nahestehende) Minijobberin auch zur privaten Nutzung anstatt des zuvor vereinbarten Barlohns von 400 € zumindest dann einem Fremdvergleich standhält, wenn der Pkw wegen einer signifikanten betrieblichen Nutzung (im Streitfall: 35 %) Betriebsvermögen darstellt, die Arbeitnehmerin die einzige Büroangestellte ist und der geldwerte Vorteil für die Privatnutzung gem. § 8 Abs. 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG ebenfalls mit 400 € zu bewerten ist. Das FG grenzt sich dabei auch ab von den bisher im Niedersächsischen FG zu dieser Problematik ergangenen Urteilen,