

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***3*** in der Beschwerdesache RA ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch topconsult Steuerberatungs GmbH, Alser Straße 23, Tür 15, 1080 Wien, über die Beschwerde vom 19. Februar 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 19. Jänner 2018 betreffend Einkommensteuer 2011 bis 2014 sowie Festsetzung der Anspruchszinsen 2011 bis 2014, St.Nr. ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß [§ 279 BAO](#) als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach [Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz](#) (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) erzielt als Rechtsanwalt Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 22 EStG und beantragte in den Jahren 2011 bis 2014 den Abzug von Lohnaufwendungen iZm Arbeitsleistungen seiner teilzeitbeschäftigten Ex-Gattin, ***1***, in Höhe von jährlich jeweils EUR 13.187,30 (Bruttobezüge), welche auf Basis einer bloß mündlichen Vereinbarung erbracht worden sei.

Insbesondere sei die Ex-Gattin des Bf. mit administrativen Aufgaben wie Aktenablage, Archivbearbeitung, Botengänge und Besorgungen und insbesondere mit der Sichtung von 7.000 übernommenen Akten aus der Kanzlei eines Freundes seines Vaters befasst gewesen, wofür keine

Zeitaufzeichnungen erforderlich gewesen seien, da es sich dabei lediglich um eine ordnende Tätigkeit gehandelt habe.

1. abgabenbehördliche Prüfung für die Jahre 2011 bis 2014:

Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2011 bis 2014 wurden in Tz. 2 des BP-Berichts geltend gemachte Aufwendungen für die als Teilzeitkraft in seiner Kanzlei beschäftigten Ex-Gattin im Nettobetrag von EUR 800,00 pro Monat nicht zum Abzug zugelassen und ein behauptetes Dienstverhältnis seiner Ehegattin steuerlich nicht anerkannt.

Sachverhaltsfeststellungen der BP:

Nach den Feststellungen der BP habe der Bf. seine nunmehrige Ex-Gattin, hinsichtlich der er bereits im Jahre 2011 geschieden wurde, im Zeitraum 2011 bis 30.04.2015 in seiner Kanzlei als Teilzeitkraft angestellt, wobei weder ein schriftlicher Dienstvertrag noch Urlaubs- und Dienstzeitvereinbarungen existieren. Niederschriftlich sei vom Bf. in diesem Zusammenhang bekannt gegeben worden, dass es keine Stundenaufzeichnungen gebe, wie sie für eine Teilzeitkraft vorgesehen seien. Die Höhe des Gehalts seiner Ex-Gattin habe der Bf. aufgrund der von ihm von seinem steuerlichen Vertreter erteilten Auskunft festgesetzt.

Das angegebene Tätigkeitsprofil habe *Aktenablage, Archivbearbeitung, Botengänge, Besorgungen*, fallweises Schreiben von *Diktaten*, hier vor allem *Aktenvermerke* und *Gedächtnisprotokolle* beinhaltet. In diesem Zusammenhang sei niederschriftlich bekannt gegeben worden, dass es sich bei den Aktenvermerken und Gesprächsprotokollen um Diktate handle, die von seiner Ex-Gattin niedergeschrieben worden seien. Darauf befinde sich weder ihr Name, noch ihre Unterschrift. Es sei somit kein einziges Schriftstück vorgelegt worden, das die behauptete Tätigkeit der Ex-Gattin belegen könnte.

Im Zuge der erfolgten Scheidung sei im Jahre 2011 in der Vergleichsausfertigung eine monatliche Unterhaltszahlung des Bf. iHv EUR 800,00/Monat für die Dauer von 48 Monaten beginnend ab 01.02.2011 vereinbart worden. Diese Beträge seien jeweils am Monatsersten unter Gewährung eines 3-tägigen Respiros zur Zahlung fällig. Diese Unterhaltszahlung ruhe jedoch, solange die Ex-Gattin aus einer Erwerbstätigkeit einen Betrag von mindestens netto EUR 800,00/Monat lukriere. Die mit der Ex-Gattin vereinbarte monatliche Unterhaltszahlung entspreche nach den Feststellungen der BP genau dem Nettolohn von EUR 800,00 der nunmehrigen Ex-Gattin.

Das behauptete Dienstverhältnis seiner Ehegattin auf Basis eines bloß mündlich geschlossenen Dienstvertrages mit einer monatlichen Netto-Entlohnung von EUR 800,00 pro Monat sei mit 30. April 2015 einvernehmlich und mündlich aufgelöst worden. Schriftlichkeiten dazu gebe es keine, dies sei nach der Auskunft des Bf. „auf das gute Verhältnis des Bf. zu seiner Ex-Gattin“ zurückzuführen.

Nach den Feststellungen der BP seien *im Nachhinein Excel-Listen* über behauptete Stundenaufzeichnungen über die behauptete Tätigkeit der Ex-Gattin vorgelegt worden. Aufgrund des äußeren Erscheinungsbildes und im Rahmen der freien Beweiswürdigung könne nicht ausgeschlossen werden, dass diese Listen erst im Nachhinein erstellt worden seien.

rechtliche Würdigung durch die BP:

Steuerlich anzuerkennende Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen, wie etwa Werk- oder Dienstverträge, müssen – unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – wegen des zwischen nahen Angehörigen iSd [§ 25 BAO](#) fehlenden Interessensgegensatzes bestimmten Anforderungen genügen, um der Gefahr der Verlagerung von privat motivierten Geldflüssen in einen steuerlich relevanten Bereich entgegen zu wirken (vgl. VwGH 22.2.2000, Zl. [99/14/0082](#)). Dies um zu verhindern, dass zu Lasten der gleichmäßigen Besteuerung aller willkürlich steuerrechtliche Wirkungen herbeigeführt werden (vgl. Doralt, EStG, § 2, Tz. 158). Dieser Gefahr müsse im Interesse der durch [§ 114 BAO](#) gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden. Weiters sei es erforderlich, eine saubere Trennung der Sphären Einkommenserzielung und Einkommensverwendung herbeizuführen.

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden – selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit – für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

- a) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- c) zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich)

Diese Voraussetzungen müssen **kumulativ** erfüllt sein. Die einzelnen Kriterien haben lediglich für die Beweiswürdigung Bedeutung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. Doralt, EStG, § 2, Tz 160 zu §2; VwGH vom 11.5.2005, [2001/13/0209](#)).

Ausreichende *Publizität* sei an sich keine Besonderheit für Familienverträge, sondern ganz allgemein für die steuerliche Anerkennung von Verträgen erforderlich. Schriftlichkeit des Vertrages sei zwar nicht unbedingt erforderlich, es komme ihr aber im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Insbesondere könne das Fehlen schriftlicher Verträge als Indiz einer fremdunüblichen Leistungsbeziehung gewertet werden (vgl. Doralt, EStG, § 2, Rz. 161).

Zu Punkt b) sei hinsichtlich des *eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalts* darauf zu verweisen, dieses Kriterium bedeute nicht, dass bei zweifelhaftem Vertragsinhalt der behaupteten Vereinbarung die Anerkennung generell zu versagen sei, doch gelte die allgemeine Beweisregel, dass bei unklaren Rechtsgestaltungen der sich auf sie Berufende zu ihrer Aufklärung besonders beizutragen habe (vgl. Doralt, EStG, § 2, Tz 163).

Zu c): Hinsichtlich des Kriteriums des *Fremdvergleiches* sei die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich. Es sei zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liege; im letzten Fall sei die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Es sei ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüberstehenden Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen, wobei eine zweifache Prüfung dahingehend vorzunehmen sei, ob zunächst der Vertrag im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form abgeschlossen worden wäre; sodann habe sich die Prüfung am Vertragsinhalt zu orientieren (vgl. Doralt, EStG, § 2, Tz. 165).

Aufgrund des ermittelten Sachverhaltes seien jedenfalls die vorausgeführten Kriterien a) bis c) in diesem Abgabenverfahren nicht erfüllt.

Das vom Bf. vorgebrachte Argument, die Anstellung der Gattin sei aufgrund der positiven Umsatzentwicklung seit 2009 notwendig gewesen, sei entgegenzuhalten, dass sich die Umsätze von 2009 auf 2010 mehr als halbiert hatten, und dann etwa gleichbleibend gewesen seien. Es liege vielmehr die Annahme nahe, dass der Bf. seine *Unterhaltszahlungen* in die betriebliche Sphäre einfließen lassen wollte, um seine Abgabenlast zu verringern.

Es sei schließlich nach der zu Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Rechtsprechung für die steuerliche Anerkennung erforderlich, dass die Leistungen über eine rechtlich und sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht hinausgehen. Helfen Familienmitglieder im Betrieb eines Familienangehörigen mit, dann tun sie dies in der Regel in ihrer Freizeit und nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließe sich dann der von seiner Familie unterstützte Abgabepflichtige dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringe eine solche Zuwendung nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit, Anstand, Anerkennung und dergleichen. Im Zweifel sei deshalb davon auszugehen, dass die Familiendienste der Erfüllung familiärer Beistands- und Mitwirkungspflichten gelten, und es werde familienhafte Mitarbeit oder Mitarbeit aus Gefälligkeit angenommen. Ein solches bloß familienhaftes Tätigwerden führe beim Leistenden zu keinen Betriebsausgaben oder Werbungskosten (Akt der Einkommensverwendung, der bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben müsse) und beim Leistungsempfänger nicht zu steuerlich relevanten Einnahmen (vgl. VwGH 11.5.2005, Zl. [2001/13/0209](#)).

Das vom Bf. behauptete Dienstverhältnis mit der Ex-Gattin sei daher steuerlich nicht anzuerkennen. Die Nichtanerkennung des behaupteten Dienstverhältnisses seiner Ex-Gattin führe demnach zu folgenden steuerlichen Hinzurechnungen für die Jahre 2011 bis 2014:

Bezeichnung:	2011	2012	2013	2014
Bruttogehalt lt. Erkl.:	13.187,30	13.187,30	13.187,30	13.187,30
Bruttogehalt lt. BP:	0,00	0,00	0,00	0,00
Hinzurechnung:	13.187,30	13.187,30	13.187,30	13.187,30

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit für die Jahre 2011 bis 2014 wurden nebst anderen in diesem Verfahren nicht strittigen Feststellungen daher wie folgt ermittelt:

Bezeichnung:	2011	2012	2013	2014
vor BP:	29.182,81	21.008,31	- 3.791,28	58.302,79
Einnahmen:	23.385,56	11.775,00	6.000,00	9.145,84
Dienstverh. Ehegattin:	13.187,30	13.187,30	13.187,30	13.187,30
<i>andere Feststellungen:</i>	<i>16.131,76</i>	<i>5.585,32</i>	<i>4.272,54</i>	<i>3.924,38</i>
nach BP:	81.887,43	51.555,93	19.668,56	84.560,31

2. Bescheide betreffend Est 2011-2014 sowie Anspruchszinsen 2011-2014:

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der BP und setzte in den gemäß [§ 303 Abs. 1 BAO](#) wieder aufgenommenen Verfahren die Einkommensteuer für die Jahre 2011 bis 2014 wie folgt fest:

Bezeichnung:	2011	2012	2013	2014
Einkünfte selbst. Arbeit:	77.987,43	47.655,93	17.111,65	84.560,31
Sonderausgaben:		- 347,89	- 393,57	
Sonderausgaben-Pauschale:	- 60,00			- 60,00
Einkommen:	77.927,43	47.308,04	16.718,08	84.500,31
festgesetzte Einkommensteuer:	29.199,00	14.750,00	2.087,00	32.485,00

Mit Bescheiden über die Festsetzung der Anspruchszinsen 2011 bis 2014 wurden diese wie folgt ermittelt:

Zeitraum - AZ 2011:	Differenz:	Anzahlung:	BMGRDL:	Anzahl Tage:	Tageszinssatz:	Zinsen:
01.10.2012-07.05.2013	25.167,00	0,00	25.167,00	219	0,0065	358,25
08.05.2013-15.03.2016	25.167,00	0,00	25.167,00	1.043	0,0052	1.364,96
16.03.2016-30.09.2016	25.167,00	0,00	25.167,00	199	0,0038	190,31
Abgabenschuld:						1.913,52

Zeitraum - AZ 2012:	Differenz:	Anzahlung:	BMGRDL:	Anzahl Tage:	Tageszinssatz:	Zinsen:
01.10.2013-15.03.2016	12.958,00	0,00	12.958,00	897	0,0052	604,41
16.03.2016-30.09.2017	12.958,00	0,00	12.958,00	564	0,0038	277,72
Abgabenschuld:						882,13

Zeitraum - AZ 2013:	Differenz:	Anzahlung:	BMGRDL:	Anzahl Tage:	Tageszinssatz:	Zinsen:
01.10.2014-15.03.2016	2.087,00	-	2.087,00	532	0,0052	57,73
16.03.2016-21.01.2018	2.087,00	-	2.087,00	677	0,0038	53,69
Abgabenschuld:						111,42

Zeitraum - AZ 2014:	Differenz:	Anzahlung:	BMGRDL:	Anzahl Tage:	Tageszinssatz:	Zinsen:
01.10.2015-15.03.2016	13.178,00	-	13.178,00	167	0,0052	114,44
16.03.2016-21.01.2018	13.178,00	-	13.178,00	677	0,0038	339,02
Abgabenschuld:						453,46

3. Beschwerde vom 19. Februar 2018:

Mit Eingabe vom 19. Februar 2018 erhob der Bf. das Rechtsmittel der Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2011 bis 2014 sowie Festsetzung der Anspruchszinsen 2011 bis 2014 vom 19. Jänner 2018 und beantragte eine ersatzlose Aufhebung der angefochtenen Bescheide. Die weiteren Beschwerdeausführungen beziehen sich dabei ausschließlich auf die materielle Unrichtigkeit der Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2014.

Mit dieser Beschwerde wurde insbesondere eine Anerkennung der Aufwendungen für seine Ex-Gattin beantragt, die bis zum 30. April 2015 in seiner Kanzlei als Teilzeitkraft beschäftigt und aufgrund der Empfehlung des damaligen steuerlichen Vertreters für ihre Tätigkeit eine monatliche Entlohnung von EUR 800,00 erhalten habe.

Voranzustellen sei, dass das Verhältnis des Bf. zu seiner Ex-Gattin bis zum heutigen Tage ein ausgezeichnetes sei, was sich u.a. auch darin widerspiegle, dass der Bf. in den seit der Scheidung vergangenen Jahren mehrere Urlaube gemeinsam mit seiner Tochter verbracht habe und auch alle Festtage gemeinsam gefeiert werden.

Geflissentlich unerwähnt in den steuerlichen Feststellungen der BP bleibe, dass die Beschäftigung der nunmehrigen Ex-Gattin, *****1*****, bereits zu einem deutlichen früheren Zeitpunkt begonnen hatte, also zum einem Zeitpunkt, zu dem das Thema Trennung oder gar Scheidung nicht einmal im Ansatz vorhanden gewesen sei!

ad Notwendigkeit der Beschäftigung:

Infolge der Übernahme der Kanzlei eines verstorbenen Kollegen, zu dessen einstw. Stellvertreter der Bf. mit Beschluss durch die RAK Wien bestellt und welcher ein Freund seines Vaters gewesen sei, samt – in weiterer Folge – einiger seiner Mandanten, haben sämtliche Akten, welche von seiner in seine Kanzlei übersiedelt worden waren, Akt für Akt erfasst werden müssen.

Zum Umfang der übernommenen und in seine Kanzlei überführten Akte könne angegeben werden, dass es rund 7.000 Akte gewesen sei!

Dies sei deswegen äußerst umfangreich gewesen, als der der Kollege in den letzten Jahren seiner Tätigkeit nicht mehr in computergestützte Archivierungsprogramme oder Datenerfassung investiert hatte, sodass es zum größten Teil nur handschriftliche Erfassungen gegeben habe, welche auch nicht – wie mehrfach durchgeführte Stichproben ergaben – aktuell und vollständig gewesen seien.

Bei jedem einzelnen Akt sei der gesamte Akteninhalt durchsehen, Titel (Urteile) und bereits in der Vergangenheit erfolgte Exekutions-Verfahren zu erfassen, die Akte inhaltlich zu ordnen und in weiterer Folge in einer geordneten Archivierung zu erfassen.

Unter diesen Akten seien auch sehr viele Akte gewesen, die bereits seit Jahren erledigt gewesen und auch die Aufbewahrungspflicht bereits abgelaufen gewesen sei, sodass diese nach Aussortierung der Titel der Vernichtung zugeführt haben werden können und dies auch erfolgt sei.

Die oben angeführte Tätigkeit habe, abgesehen von laufenden Verfahren, keine übergroße Dringlichkeit besessen, jedoch sei diese Arbeit ordnungsgemäß zu erledigen und sie habe, wie sich zeigte, deutlich mehr Zeit in Anspruch genommen, als zu Beginn gedacht.

Die von ***1*** zu erledigende Tätigkeit habe schlichtweg nicht danach verlangt, schriftliche Aufzeichnungen zu führen. Auch sei es in seiner Kanzlei bis zum heutigen Tage, abgesehen davon, dass er keine Aktenvermerke o.d.gl. mehr auf Band diktiere, sondern entweder ein Diktierprogramm verwende oder diese selbst schreibe, nicht üblich, die ausführende Schreibkraft auf Aktenvermerken oder Gesprächsprotokollen zu vermerken, da ihm jedes Schriftstück zur Kontrolle vorzulegen sei.

Es mute eigenartig an, wenn die Behörde einerseits moniere, dass kein einziges Schriftstück vorgelegt worden sei, aus welchem sich die Tätigkeit ergebe, andererseits aber wenige Absätze später von „*Dankbarkeit, Anstand, Anerkennung und dgl.*“ spreche und damit versuche, eine Entlohnung unter Angehörigen zu untergraben.

ad Entlohnung versus Unterhalt:

Richtig sei, dass im Scheidungsvergleich ein, auf 48 Monate befristeter Unterhalt iHv EUR 800,00 vereinbart, wie auch korrekt sei, dass dieser solange ruhend gestellt worden sei, als ***1*** ein monatliches Nettoeinkommen iHv zumindest EUR 800,00 verdienen bringen würde.

Wie schon zuvor beim Anstellungsbeginn, so bleibe auch unerwähnt, dass der Bf. – neben dieser ruhenden Unterzahlung – auch verpflichtet gewesen sei, ***1*** eine erhebliche Abschlagszahlung zu leisten.

rechtliche Würdigung:

In den dargestellten Ausführungen sei, entgegen der Rechtsansicht der belangten Behörde, bereits dargelegt worden, dass die in den lit. a bis c genannten und kumulativ vorliegenden Voraussetzungen für eine Anerkennung der in Rede stehenden Aufwendungen bestanden haben.

a) Publizität:

Vor allen Dingen die Publizitätswirkung betreffend müsse, während aufrechter Ehe darauf hinzuweisen sein, dass diese Forderung auch lebensnah sein zu habe. Im Falle der aufrechten Ehe

oder der Kinder erscheine das Fehlen eines schriftlichen Nachweises lebensfremd, wenn dieses Fehlen Begründung dafür herangezogen werde, dass diese Forderung nicht bestanden habe.

Insbesondere werde im familiären Umkreis auf die Schriftform gerne verzichtet, weil das wechselseitige Vertrauen der Person zueinander im Mittelpunkt stehe.

b) Leistungsinhalt:

Der Leistungsumfang sei zu allererst allen Beteiligten vollkommen klar gewesen und auch eingehalten worden. Dieser sei auch dem Prüfer gegenüber schriftlich und mündlich offengelegt worden, sodass nach allen Möglichkeiten hin zur Aufklärung einer allenfalls unklaren Rechtsgestaltung beigetragen worden sei.

c) Höhe der Entlohnung:

Es sei nochmals zu wiederholen, dass die Höhe der Entlohnung nicht zwischen Bf. und ***1*** besprochen und vereinbart, sondern erst nach Feststellung der Art der Tätigkeit und Abschätzung der wöchentlich von ***1*** zur Verfügung stehenden Zeit sowie nach Einholung der, dem Fremdvergleich entsprechenden Empfehlung durch ***2*** vereinbart worden sei.

Die von ***1*** für die Kanzlei des Bf. erbrachten Leistungen seien bei weitem über eine Gefälligkeits- und Solidaritätsleistung hinausgegangen.

Anders als zB bei einem Einspringen für erkrankte Mitarbeiter/innen oder kurzfristiger Hilfestellung in einem Betrieb, welcher u.U. der familiären Solidarität entspringen könne, sei die zuvor dargestellte Tätigkeit der Ex-Gattin weit über den darunter zu subsumierenden Umfang hinausgegangen, sodass eine entsprechende, noch dazu dem Fremdvergleich entsprechende, Entlohnung angemessen und rechtszulässig gewesen sei.

Dies schließe aber weder begrifflich noch tatsächlich aus, dass auch Dankbarkeit, Anstand und Anerkennung und dgl. im Spiel gewesen seien, **aber** auch all seinen anderen Angestellten gegenüber empfinde der Bf. Dankbarkeit, behandle sie mit Anstand und zeige ihnen Anerkennung für ihre Leistungen.

Sollten daher diese Kriterien darüber entscheiden, ob ein Dienstverhältnis steuerlich anzuerkennen sei oder nicht, dann wären sämtliche Dienstverhältnisse zu seinen Mitarbeitern steuerlich nicht anzuerkennen. Damit solle verdeutlicht werden, dass – nur der Umstand, dass der Bf. mit ***1*** verheiratet gewesen sei – keinerlei Einfluss auf die steuerliche Anerkennung ihrer erbrachten Tätigkeit gehabt habe und auch nicht haben könne.

4. Beschwerdeentscheidung vom 31. Jänner 2019:

Die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer 2011 bis 2014 sowie Festsetzung der Anspruchsinsen 2011 bis 2014 wurde als unbegründet abgewiesen und dies wie folgt begründet:

4.1 Einkommensteuer 2011 bis 2014:

Der Bf. habe bis zum 30. April 2015 seine Ex-Gattin in seiner Kanzlei als Teilzeitkraft angestellt gehabt, obgleich bereits eine Vollzeitkraft zur Verfügung gestanden sei.

Das angegebene Tätigkeitsprofil habe Aktenablage, Archivbearbeitung, Botengänge, Besorgungen, fallweises Schreiben von Diktaten, hier vor allem Aktenvermerke und Gesprächsprotokolle beinhaltet.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung sei festgestellt worden, dass weder ein schriftlicher Dienstvertrag, noch Urlaubs- oder Dienstzeitvereinbarungen existieren.

Niederschriftlich sei darüber hinaus bekannt gegeben worden, dass es keine Stundenaufzeichnungen, wie sie für Teilzeitkräfte vorgesehen seien, gebe. Weiters sei niederschriftlich bekannt gegeben worden, dass es sich bei den angegebenen Aktenvermerken und Gedächtnisprotokollen um Diktate handle, die von seiner Ex-Gattin niedergeschrieben worden seien. Darauf befinde sich weder ihr Name, noch ihre Unterschrift. Es habe somit kein einziges Schriftstück vorgelegt werden können, das eine behauptete Tätigkeit hätte belegen können.

Zusätzlich sei festgestellt worden, dass die Ex-Gattin auf musikalischem Gebiet tätig gewesen sei und dies auch weiterhin sei und eine kaufmännische Ausbildung, die sie für die behauptete Kanzleitätigkeit qualifizieren würde, nicht vorgelegt habe werden können.

Die Höhe des Gehaltes der Ex-Gattin sei angeblich bei der seinerzeitigen steuerlichen Vertretung erfragt und dies mündlich mit EUR 800,00 festgelegt worden.

Im Jahre 2011 sei es zur Scheidung der Eheleute gekommen und der Bf. sei als Unternehmer lt. Vergleichsausfertigung zu einer monatlichen Unterhaltszahlung von EUR 800,00 auf die Dauer von 48 Monaten beginnend mit 01.02.2011 verpflichtet worden. Diese Unterhaltszahlung ruhe jedoch, solange die Ehegattin aus einer Erwerbstätigkeit einen Betrag von mindestens netto EUR 800,00 lukriere.

Das behauptete Dienstverhältnis sei einvernehmlich mit 30.04.2015 mündlich aufgelöst worden, Schriftlichkeiten dazu gebe es keine. Dies sei auf das gute Verhältnis zurückzuführen.

Erst im Rahmen der Niederschrift seien Excel-Listen über Stundenaufzeichnungen über die behauptete Tätigkeit vorgelegt worden. Aufgrund des äußeren Erscheinungsbildes und im Rahmen der freien Beweiswürdigung könne nicht ausgeschlossen werden, dass diese Listen erst im Nachhinein erstellt worden seien. Dies sei auch aufgrund des Gesamtverhaltens des Abgabepflichtigen im Prüfungsverfahren begründet.

Wenn in der Beschwerde weitere angebliche Tätigkeiten der Ex-Gattin behauptet werden, so seien diese wie auch im Prüfungsverfahren sehr allgemein gehalten. Ein tatsächlicher Nachweis der behaupteten Leistungen sei auch im Rahmen der Beschwerde nicht vorgelegt worden.

Wenn in der Beschwerde behauptet werde, für die zu erledigenden Tätigkeiten seien keine Aufzeichnungen erforderlich, so werde auf das Arbeitszeitgesetz hingewiesen, wonach der Dienstgeber Aufzeichnungen über die geleisteten Arbeitsstunden zu führen habe. Auch wenn angeblich im familiären Umkreis gerne auf die Schriftform verzichtet werde, so widerspreche dies den Ausführungen des Einkommensteuergesetzes.

Ein Dienstverhältnis könne nur dann angenommen werden, wenn diesbezüglich ein ausdrücklich oder konkludent vereinbarter Entgeltanspruch und persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit vorliegen, die nach außen eindeutig zum Ausdruck kommen. Dieses „*eindeutige zum Ausdruck kommen*“ könne durch *Dienstvertrag*, *Führung von Lohnkonten*, und laufend geführte *Arbeitsaufzeichnungen* bzw. *anderer nachvollziehbarer Nachweisen* die schlüssig und glaubhaft über Art und Umfang der von der Exgattin erbrachten Leistungen Auskunft geben, vorliegen.

Weder im Prüfungsverfahren noch im Rahmen der eingebrachten Beschwerde seien Unterlagen beigebracht worden, die diese Anforderungen erfüllen. Im Gegenteil: Es werden in der Beschwerde diverse Punkte angeführt, die darstellen sollen, dass diese Aufzeichnungen nicht zu führen gewesen seien. Eine Argumentation, der die Finanzverwaltung angesichts der Erfahrungen des täglichen (Arbeits-)Lebens nicht folgen könne. Dies insbesondere, da angesichts des beschriebenen Sachverhaltes – letztlich die Vertrags- und Arbeitsgestaltung zwischen nahen Angehörigen betreffend – bei der Frage, ob die damit verbundenen Zahlungen betrieblich veranlasst seien von je her in besonderen Maße die Frage der Fremdüblichkeit zu beachten bzw. belegmäßig nachzuweisen sei.

Um Wiederholungen zu vermeiden sei hier nochmals ausdrücklich auf die im vorliegenden Fall anzuwendende Judikatur verwiesen, die die Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen regelt und in der Tz 2 (rechtliche Würdigung) des Berichtes ausführlich dargestellt werde.

Zur Klarstellung werde mitgeteilt, dass eine erhebliche Abschlagszahlung im Zuge eines Scheidungsverfahrens eine steuerlich unbeachtliche Mittelverwendung darstelle. Aufgrund der vorstehenden Ausführungen sei die Beschwerde daher abzuweisen.

4.2 Festsetzung der Anspruchszinsen 2011 bis 2014:

Gemäß [§ 205 Abs. 1 BAO](#) seien Differenzbeträge an Einkommensteuer, die sich aus den Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen.

Den angefochtenen Anspruchszinsenbescheiden liegen die in den Einkommensteuerbescheiden vom 19.1.2018 ausgewiesenen Abgabeforderungen für die Jahre 2011 – 2014 zu Grunde. Die Zinsenbescheide werden lediglich mit der Unrichtigkeit der Einkommensteuerbescheide bekämpft, weshalb auch die daraus resultierenden Anspruchszinsenbescheide für 2011 - 2014 unrichtig seien.

Anspruchszinsenbescheide seien an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden. Zinsenbescheide seien daher nicht mit Aussicht auf Erfolg mit der Begründung anfechtbar, der zu Grunde liegende Stammabgabenbescheid sei rechtswidrig (vgl. VwGH 27.8.2008, Zl. [2006/15/0150](#)).

Erweise sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und werde er entsprechend abgeändert oder aufgehoben, so werde diesem Umstand mit einem an den Abgabenänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (zB Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalls einer rechtswidrigen Nachforderung).

Es ergehe ein weiterer Zinsenbescheid, es folge daher keine Änderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (vgl. Ritz, BAO, § 205 Tz 35).

Aus den vorstehend bezeichneten Gründen sei daher die Beschwerde gegen die Bescheide betreffend Festsetzung der Anspruchszinsen 2011 bis 2014 als unbegründet abzuweisen.

5. Vorlageantrag vom 6. März 2019:

Mit Eingabe vom 6. März 2019 beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht.

Hinsichtlich der Begründung seines Begehrens und der beantragten Änderungen verweise der Bf. auf seine Beschwerde vom 19. Februar 2018 bzw. möchte diese wie folgt ergänzen:

Der Behörde gelinge es wiederum nicht eine schlüssige und rechtlich haltbare Begründung für den bekämpften Bescheid zu liefern. Vielmehr verliere sich die Behörde in der Wiederholung ihrer eigenen, unrichtigen Ansicht, ohne auch nur ansatzweise auf den vom Bf. in der Beschwerde vom 19. Februar 2018 vorgebrachten und nachvollziehbaren tatsächlichen Sachverhalt einzugehen. Wenn die Behörde immer wieder wiederhole, dass es keinerlei schriftliche Nachweise für die Tätigkeit von ***1*** gebe, so müsse der Bf. neuerlich auf den deutlich überwiegenden Arbeitsbereich bzw. Tätigkeitsbereich von ***1*** hinweisen.

Wie bereits in der Beschwerde vom 19. Februar 2018 ausführlich dargelegt, so sei ***1*** überwiegend mit der Aufarbeitung der rund 7.000 (!) Akten befasst gewesen. Die Ab- bzw. Aufarbeitung der Akten sei eine Tätigkeit gewesen, die schlichtweg nicht nach Führung von Aufzeichnungen verlangt habe, sondern eine, wenn man so wolle, eine *ordnende Funktion* gehabt habe.

Um es bildlicher darzustellen, sei anzuführen, dass tausende Akte, welche in der Kanzlei des weiland Kollegen in einem eigens angemieteten Büro (oftmals über Jahre hinweg) gelagert und nicht sortiert "abgelegt" gewesen seien, Stück für Stück in die Hand zu nehmen und komplett durcharbeiten gewesen seien. Dabei seien Titel und relevante Urkunden aussortiert und dann ca. einmal wöchentlich vom Bf. durchgesehen worden. Der habe dann die Entscheidung getroffen, wie mit den abgearbeiteten Akten zu verfahren sei, wobei diese Tätigkeit dann nicht mehr von ***1***, sondern vom Bf. oder einer anderen Kanzleimitarbeiter/in erledigt worden sei.

Wenn die belangte Behörde dazu in völliger Verkennung des Tätigkeitsbereichs nunmehr versuche dahingehend zu argumentieren, dass ein Nachweis für eine kaufmännische Ausbildung, welche für die behauptete Tätigkeit qualifizieren würde, nicht vorgelegt habe werden können, so sei dem die Frage entgegenzuhalten, welche kaufmännische Ausbildung notwendig sein sollte, um tausende Akte nach Titeln und Erfassung einzuordnen? Schlichtweg keine!

Jede sinnerfassend denkende Person könne, nach vorangehender Einschulung, diese Tätigkeit durchführen und - im Bedarfsfall bei Unklarheit – nachfragen. Und genau so sei vorgegangen worden. Auch wenn es für die Behörde schwer nachvollziehbar sei, dass zwischen dem Bf. und seiner Ex-Frau nach wie vor ein wirklich ausgezeichnetes und harmonisches Verhältnis herrsche, so verpflichtete dieser Umstand, selbst in der Zeit der Scheidung ***1*** nicht dazu, ihre Arbeitskraft gratis zur Verfügung zu stellen. Das gewünschte und gewollte Ergebnis, nämlich die übernommenen Akten zu sichten und in der ganz großen Mehrzahl danach der Vernichtung zuzuführen, sei für den Kanzleibetrieb des Beschwerdeführers unerlässlich gewesen – egal wer diese Aufgabe erfüllt habe.

Aus eben diesem Grunde und um gerade nicht in den Verdacht der Begünstigung zu kommen habe der Bf. vor Anstellung seiner Ex-Gattin, ***1***, seine steuerliche Vertretung nach einem, dem Fremdvergleich standhaltenden Gehalt für die zuvor dargestellte Tätigkeit befragt und der Bf. sei dieser Empfehlung gefolgt.

Das Gesetz gebe in immer mehr Bereichen des Alltags- und Berufslebens eine Richtung vor, an welcher man sich zu orientieren habe. Das Gesetz könne und wolle aber nicht jede einzelne individuelle Situation regeln, sondern eben nur eine grundsätzliche Richtung vorgeben. Es sei die Aufgabe der Rechtsanwender und insbesondere der Gerichte, den Einzelfall an der Grundsatzrichtung zu prüfen. Und ebenda scheitere die belangte Behörde, wenn sie nur am Buchstaben des Gesetzes hänge ohne – als Rechtsanwender – die Besonderheiten des Einzelfalls mit einzubeziehen:

Das beweise die Behörde als sie in der Bescheidbegründung ausführt, dass sie *"... angesichts der Erfahrungen des täglichen (Arbeits-)Lebens nicht folgen könne, da angesichts des beschriebenen Sachverhalts letztlich die Vertrags- und Arbeitsgestaltung zwischen nahen Angehörigen*

und ob die damit verbundenen Zahlungen betrieblich veranlasst sind - von je her in besonderen Maße die Frage der Fremdüblichkeit zu beachten bzw. belegmäßig nachzuweisen sei".

Die Frage, welche darin beinhalte sei, hätte sich der Bf. anders verhalten, wenn nicht eine nahe Angehörige, sondern ein/e Fremde/r diese Aufgabe erfüllt hätte? Diese Frage sei mit „Nein“ zu beantworten!

Auch, wenn ein/e Fremde/r diese Arbeiten erfüllt hätte, wären keine Aufzeichnungen darüber geführt worden, hätten keine Berichte über Botengänge verfasst werden müssen und wären auch keine Schreibarbeiten mit der Signatur des/der Ausführenden gekennzeichnet worden. Auch hätte der Bf. für diese Art der Tätigkeit keine Person mit einer kaufmännischen Ausbildung angestellt oder benötigt. Um Wiederholungen zu vermeiden, werde bezüglich der rechtlichen Würdigung auf die Ausführungen in der Beschwerde vom 19. Februar 2018 verwiesen.

6. Vorlagebericht vom 18. November 2020:

Nach den Ausführungen der belangten Behörde im Vorlagebericht vom 18. November 2020 werde auf die ausführliche Sachverhaltsdarstellung in der Beschwerdeentscheidung vom 1. Februar 2019 verwiesen.

7. Abfrage beim Hauptverband der SV-Träger vom 25. November 2020:

Die mit 25. November 2020 beim Hauptverband der Sozialversicherungsträger durchgeführte Online-Abfrage ergab, dass die Ex-Gattin des Bf., ***1***, im Zeitraum 01.01.2010 bis 30.04.2015 beim Bf. als deren Dienstnehmerin angemeldet gewesen sei.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt:

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob in den Jahren 2011 bis 2014 Aufwendungen iHv EUR 800,00 pro Monat für Entgeltzahlungen an die Ex-Gattin des Bf., ***1***, aus einem steuerlich anzuerkennenden Dienstverhältnis resultieren, sodass diese Aufwendungen als Lohnaufwand steuerlich in Abzug gebracht werden können.

Dies insbesondere, wenn weder ein schriftlicher Dienstvertrag, noch Urlaubs- und Dienstzeitvereinbarungen für eine als Teilzeitkraft tätige Ex-Gattin existieren, deren Tätigkeit nicht durch von ihr niedergeschriebene Aktenvermerke und Gesprächsprotokolle dokumentiert werden kann, da darüber keine Aufzeichnungen geführt und sie mit der Aktensichtung von 7.000 Akten lediglich (ein)ordnend tätig, aber zur Sozialversicherung angemeldet und als Dienstnehmerin auf den Lohnkonten geführt wurde.

Die nunmehrige Ex-Gattin des Bf., ***1***, war lt. einer Anfrage beim Hauptverband der Sozialversicherungsträger im Zeitraum 01.01.2010 bis 30.04.2015 beim Bf. als dessen Dienstnehmerin zur Sozialversicherung gemeldet, für den beschwerdegegenständlichen Zeitraum 2011 bis 2015 wurde eine Netto-Entlohnung von EUR 800,00/Monat vereinbart, sodass das Jahresbruttogehalt in den Jahren 2011 bis 2014 nach den Feststellungen der BP jeweils EUR 13.187,30 betrug.

Infolge der im Jahre 2011 erfolgten Scheidung wurden aufgrund eines Scheidungsvergleiches nebst einer Abschlagszahlung monatliche Unterhaltsleistungen iHv EUR 800,00 pro Monat ab 01.02.2011 für die Dauer von 48 Monaten durch den Bf. vereinbart. Sollte die Ex-Gattin in dieser Zeit Erwerbseinkünfte iHv mindestens EUR 800,00 pro Monat lukrieren, so ruhen für den Zeitraum des Erzielens von Erwerbseinkünften iHv mindestens EUR 800,00 pro Monat die Unterhaltszahlungen durch den Bf.. Die Ex-Gattin des Bf. verfügt über eine Ausbildung in Ballett, Jazz-Dance und Choreographie und somit über keine kaufmännische Ausbildung.

Nach den Beschwerdeausführungen sei die Ex-Gattin auf Basis eines bloß mündlich abgeschlossenen Dienstvertrages beim Bf. teilzeitbeschäftigt, wobei nach den Feststellungen der BP auch keine schriftlichen Urlaubs- und Dienstzeitvereinbarungen existieren. Die mit 30. April 2015 erfolgte einvernehmliche Kündigung ihres Dienstverhältnisses sei ebenfalls nicht schriftlich erfolgt.

Das vom Bf. angegebene Tätigkeitsprofil habe Aktenablage, Archivbearbeitung, Botengänge, Besorgungen, fallweises Schreiben von Diktaten, hier vor allem Aktenvermerke und Gedächtnisprotokolle beinhaltet. Nach dem weiteren Beschwerdevorbringen ist die Ex-Gattin mit der Sichtung von 7.000 Akten (als ordnende Tätigkeit) befasst, die von der Kanzlei des Freundes seines Vaters übernommen wurden. Diese 7.000 Akten müssen gesichtet und EDV-mäßig erfasst werden, so nicht bereits deren Skartierung zu erfolgen hat. Die EDV-mäßige Erfassung dieser übernommenen Akten nimmt dann eine weitere vollzeitbeschäftigte Kanzleikraft vor. Auch hinsichtlich der Tätigkeit der Sichtung von übernommenen (Alt)Akten durch die Ex-Gattin werden keine Aufzeichnungen geführt.

2. Beweiswürdigung:

Der dieser Entscheidung zu Grunde gelegte Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen der BP, dem Parteivorbringen sowie aus den weiteren vom Bundesfinanzgericht getätigten Ermittlungen.

3. Rechtliche Beurteilung:

3.1 Einkommensteuer 2011 bis 2014:

Gemäß [§ 22 Z 1 lit. b EStG 1988](#) sind Einkünfte aus selbständiger Arbeit Einkünfte aus der Berufstätigkeit der Rechtsanwälte, Patentanwälte, Notare und Wirtschaftstreuhänder.

Gemäß [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) sind Betriebsausgaben Aufwendungen und Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach [§ 21 Abs. 1 BAO](#) der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Gemäß [§ 167 Abs. 2 BAO](#) hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach [§ 19d Abs. 1 Arbeitszeitgesetz](#) 1969 liegt Teilzeitarbeit vor, wenn die vereinbarte Wochenarbeitszeit die gesetzliche Normalarbeitszeit oder eine durch Normen der kollektiven Rechtsgestaltung festgelegte kürzere Normalarbeitszeit im Durchschnitt unterschreitet. Einer Norm der kollektiven Rechtsgestaltung ist gleichzuhalten, wenn eine durch Betriebsvereinbarung festgesetzte kürzere Normalarbeitszeit mit anderen Arbeitnehmern, für die kein Betriebsrat errichtet ist, einzelvertraglich vereinbart wird.

Bei nahen Angehörigen werden aufgrund des fehlenden Interessensgegensatzes besondere Anforderungen an die steuerliche Beachtlichkeit von zivilrechtlichen Vereinbarungen gestellt (vgl. Stoll, BAO, S. 318).

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist in besonderem Maße die Frage zu prüfen, ob die Zahlungen gemäß [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) betrieblich veranlasst sind oder ob sie sich (dem Grunde und der Höhe nach) nur aus dem Naheverhältnis oder allenfalls aufgrund von Unterhaltsleistungen ergeben. Insbesondere ist zu untersuchen, ob die Steuerpflichtigen durch eine Art „Splitting“ ihre Steuerbemessungsgrundlage dadurch zu vermindern suchen, dass sie nahen Angehörigen Teile ihres Einkommens zukommen lassen, wobei diese mit dem Zufluss entweder gar keiner oder einer niedrigeren Progression unterliegen (vgl. Doralt/Kirchmayr/Zorn, EStG, § 2, Tz. 158).

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Diese

Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen und haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung iSd [§ 167 Abs. 2 BAO](#) und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Die Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist daher Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise des [§ 21 BAO](#) (vgl. VwGH 10.5.1988, Zl. [87/14/0084](#)).

Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss daher diesen Anforderungen genügen (vgl. VwGH 11.11.2008, Zl. [2006/13/0046](#)).

Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessensgegensatz der Vorteilsmaximierung bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (vgl. VwGH 26.7.2007, Zl. [2005/15/0013](#)).

Der fehlende Interessensgegensatz bei nahen Angehörigen führt dazu, dass steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (vgl. VwGH 18.10.1995, Zl. [95/13/0176](#)), nur um einen sog. „Steuer-Splitting-Effekt“ herbeizuführen.

Es ist in einem derartigen Fall erforderlich, die Sphären von Einkommenserzielung und Einkommensverwendung sauber zu trennen, wenn insbesondere ein Interessensgegensatz, wie er unter Fremden besteht, bei Personen, die in einem besonderen persönlichen Naheverhältnis stehen, fehlen kann (vgl. Lenneis in Jakom, EStG, § 4, Rz. 331, S. 385).

Dabei wird auch ein früheres Naheverhältnis bei Unterhaltsleistungen in Form von Gehaltszahlungen an die geschiedene Ehegattin zu berücksichtigen sein (vgl. VwGH 24.3.1981, Zl. 2857, 2858, 2992, 2993/80). Für den ehemaligen Lebensgefährten oder Ehepartner insbesondere auch dann, wenn noch eine faktische Nahebeziehung besteht (vgl. VwGH 28.6.2012, Zl. [2010/15/0016](#)).

Eine Überprüfung derartiger Vereinbarungen ist in allen Fällen erforderlich, in denen Aufwendungen an Nahestehende als Betriebsausgaben oder Werbungskosten steuerlich geltend gemacht werden sollen (vgl. Lenneis in Jakom, EStG, § 4, Rz. 331, S. 385).

Verträge zwischen nahen Angehörigen sind steuerlich dann nicht anzuerkennen, wenn sie einem Fremdvergleich nicht standhalten. Die Frage, ob eine Rechtsbeziehung auch unter Fremden in gleicher Weise zu Stande gekommen und abgewickelt worden wäre, ist eine Tatfrage, die auf Grund entsprechender Erhebungen von der Behörde in freier Beweiswürdigung zu lösen ist (vgl. VwGH 29.3.2001, Zl. [97/14/0076](#)).

Die Beurteilung, ob eine – vor Gericht vereinbarte oder allenfalls durch Zivilurteil zugesprochene Leistung als Betriebsausgabe zu berücksichtigen ist, obliegt alleine den Abgabenbehörden (vgl. VwGH 1.6.2017, Zl. [Ro 2016/15/0021](#) mwN).

Grundsätzlich ist zu fordern, dass vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen die gleichen Formvoraussetzungen erfüllen, die unter Fremden üblich sind. Liegen bei Verträgen zwischen Ehepartnern oder Nahestehenden keine schriftlichen Vereinbarungen vor, so müssen die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit festgelegt sein (vgl. VwGH 1.7.2003, Zl. [97/13/0215](#); 17.12.2008, Zl. [2004/13/0056](#)).

Auch wenn außer Streit steht, dass die Ehegattin des Steuerpflichtigen in dessen Tierarztpraxis Arbeitsleistungen „in einem gewissen Umfang“ erbracht hat, rechtfertigt dies die Annahme eines mündlich abgeschlossenen Dienstvertrages allein ebenso wenig wie der Umstand, dass sie „hiefür auch regelmäßige Zahlungen („Gehalt“) erhalten hat (vgl. VwGH 22.3.2010, Zl. [2008/15/0099](#)).

Insbesondere haben nach der Rechtsprechung des VwGH mündlich vereinbarte Modalitäten als Vertragsbestandteile keinen klaren und eindeutigen Inhalt (vgl. VwGH 18.12.2008, Zl. [2006/15/0208](#)).

Im vorliegenden Fall wird vom Bf. die steuerliche Absetzbarkeit von Lohnaufwendungen für seine Ex-Gattin damit begründet, dass diese mit administrativen Tätigkeiten wie das Sichten von 7.000 Akten aus der Kanzlei des verstorbenen Freundes seines Vaters übernommenen Akten befasst war. Für diese von ihr zu erbringenden administrativen Tätigkeiten, wie auch für den Abschluss eines Dienstvertrages wurden keine schriftlichen Aufzeichnungen geführt, da dies für diese Art von Tätigkeiten und aufgrund des persönlichen Naheverhältnisses vom Bf. nicht für erforderlich erachtet wurde. So beruhen weder die von der Ex-Gattin zu erbringenden Leistungen wie auch das dafür zu entrichtende Entgelt auf keinen schriftlichen Vereinbarungen.

Darüber hinaus hat der Bf. mit seiner Ex-Gattin keine schriftlichen Vereinbarungen betreffend Urlaube und Dienstzeiten, wie sie bei einander teilzeitbeschäftigten Fremden üblich wären, getroffen. Ebenso wenig bedurfte selbst die mit 30. April 2015 erfolgte Kündigung bzw. Beendigung der Tätigkeit seiner Ex-Gattin einer schriftlichen Kündigung.

Hinsichtlich der Höhe der vom Bf. für die Jahre 2011 bis 2014 an seine Ex-Gattin monatlich zu entrichtenden Zahlungen iHv EUR 800,00 pro Monat ist weiters zu beachten, dass der Bf. alleine bereits aufgrund von Punkt 7 des außergerichtlichen Scheidungsvergleiches vom 11. März 2011 – nebst einer Abschlagszahlung – zu monatlichen Zahlungen iHv EUR 800,00 für die Dauer von 48 Monaten bzw. 4 Jahren verpflichtet war, die der Bf. insbesondere auch dann zu leisten hätte, würden keine Arbeitsleistungen von seiner Ex-Gattin erbracht.

Das Erzielen von Erwerbseinkünften durch seine Ehegattin in Höhe von mindestens EUR 800,00 pro Monat hat nämlich auch zur Folge, dass die vom Bf. (ansonsten) zu leistenden Unterhaltszahlungen ruhen, solange die Ex-Gattin aus einer Erwerbstätigkeit resultierenden Zahlungen den Betrag von mindestens EUR 800,00/Monat erreichen.

Selbst wenn daher die Erbringung von Arbeitsleistungen in einem gewissen Umfang durch die Ex-Gattin durchaus als glaubwürdig erachtet werden kann, rechtfertigt dies in freier Beweiswürdigung der zur Gänze fehlenden Schriftlichkeit nicht die Annahme eines Dienstvertrages betreffend seine Ex-Gattin (vgl. VwGH 22.3.2010, Zl. [2008/15/0099](#)).

Monatliche, aufgrund des außergerichtlichen Scheidungsvergleiches an die Ex-Gattin zu entrichtende Unterhaltszahlungen iHv EUR 800,00/Monat wurden somit in die Form von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit seiner Ehegattin zu dem Zweck gekleidet, um für den Bf. eine Steuerersparnis durch Betriebsausgaben und für dessen Ehegattin die Möglichkeit einer gesetzlichen Sozialversicherung zu bewirken.

Insbesondere wird der Umstand der sozialversicherungsrechtlichen Anmeldung der Ex-Gattin bei der Sozialversicherung als Dienstnehmerin, das Entrichten monatlicher Sozialversicherungsbeiträge und der Lohnabgaben nicht als ausreichend angesehen, um ein steuerlich anzuerkennendes Dienstverhältnis zu begründen. Dies insbesondere, wenn dabei den sich aus der Angehörigenjudikatur ergebenden Anforderungen an die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen in keiner Weise entsprochen und durch diese Vorgangsweise ein sog. „Steuer-Splitting-Effekt“ erreicht wird.

Dem Vorbringen in der Beschwerde ist weiters entgegen zu halten, dass insbesondere im familiären Umkreis aufgrund des fehlenden Interessensgegensatzes bei nahen Angehörigen nicht auf die Schriftform verzichtet werden kann, auch wenn ein gutes persönliches Verhältnis des Bf. zu seiner Ex-Gattin nach wie vor besteht. Darüber hinaus würde man bei einander zeitweise beschäftigten fremden Dritten erst recht nicht auf Arbeitsaufzeichnungen, Urlaubs- und Dienstzeitvereinbarungen verzichten.

So im vorliegenden Fall Excel-Listen über Stundenaufzeichnungen vorgelegt wurden, ist zu beachten, dass dies in Widerspruch zu der niederschriftlichen Aussage des Bf. vom 31. Oktober 2017 steht, derzufolge es *keine Stundenaufzeichnungen* für die Tätigkeit der Ex-Gattin gebe. Somit kann in freier Beweiswürdigung davon ausgegangen werden, dass diese Excel-Tabellen mit Stundenaufzeichnungen der Ex-Gattin im Nachhinein erstellt wurden, um die an die Ex-Gattin getätigten Zahlungen als Lohnaufwand dem Grund und der Höhe nach zu rechtfertigen.

Darüber hinaus kommt den vorgelegten Excel-Tabellen über die stundenweise Beschäftigung der Ex-Gattin nur eingeschränkte Beweiskraft insoweit zu, als nicht sichergestellt ist, zu welchem Zeitpunkt diese Tabellen erstellt, welche Änderungen allenfalls gegenüber ursprünglichen Eintragungen und zu welchem Zeitpunkt diese Änderungen vorgenommen wurden.

3.2 Festsetzung der Anspruchszinsen 2011 bis 2014:

Gemäß [§ 205 Abs. 1 BAO](#) sind Differenzbeträge an Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Die Anspruchszinsen betragen gemäß [§ 205 Abs. 2 BAO](#) pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monaten festzusetzen.

Die Anspruchszinsen sollen (mögliche) Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile ausgleichen, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben (vgl. 311 BlgNR 21. GP, 196; VwGH 24.9.2008, Zl. [2007/15/0175](#)).

Entscheidend ist die objektive Möglichkeit der Erzielung von Zinsvorteilen bzw. Zinsnachteilen. Für die Anwendung des § 205 ist daher bedeutungslos, aus welchen Gründen die Abgabenfestsetzung früher oder später erfolgte (vgl. Ritz, SWK 2001, S. 27; UFS 26.1.2004, [RV/0344-S/03](#)).

Bescheide über die Festsetzung der Anspruchszinsen sind an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden. Zinsenbescheide sind daher nicht (mit Aussicht auf Erfolg) mit der Begründung anfechtbar, der zu Grunde liegende Abgabenbescheid sei rechtswidrig (vgl. Ritz, SWK 2011, S. 27ff).

Bei der Verzinsung, die sich aus Abänderungen von Bescheiden ergibt, ist daher bedeutungslos, aus welchen Gründen die ursprüngliche Abgabenfestsetzung unrichtig war. Auf ein Verschulden des Abgabepflichtigen kommt es nicht an (vgl. VwGH 24.9.2008, Zl. [2007/15/0175](#)).

Erweist sich nachträglich die Rechtswidrigkeit der maßgebenden (Nachforderungszinsen bedingenden) Abgabenfestsetzung, so egalisiert ein zu erlassender Gutschriftzinsenbescheid die (vorangegangene) Belastung mit Nachforderungszinsen.

Erweist sich der genannte Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert (oder aufgehoben), so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen (zB Gutschriftszinsen als Folge des Wegfalles einer rechtswidrigen Nachforderung). Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid; es erfolgt daher keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides (vgl. VwGH 28.5.2009, Zlen. 2006/15/0316, 2006/15/0332).

So im vorliegenden Fall die Bescheide über die Festsetzung der Anspruchszinsen 2011 bis 2014 lediglich mit dem Argument bekämpft werden, die Einkommensteuerbescheide 2011 bis 2014

seien materiell unrichtig, sind die Bescheide über die Festsetzung der Anspruchszinsen 2011 bis 2014 sohin zu Recht ergangen, weshalb die Beschwerde gegen die Bescheide über die Festsetzung der Anspruchszinsen 2011 bis 2014 als unbegründet abzuweisen war.

4. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine Revision ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, als die steuerliche Anerkennung der von der Ex-Gattin zu erbringenden Leistungen nicht auf einer Rechtsfrage, sondern auf einer Würdigung des Sachverhaltes aufgrund der Angehörigenjudikatur beruht.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 30. November 2020