

Urteil vom 06. November 2012, VIII R 49/10

Aufwendungen für die Facharztausbildung des als Nachfolger vorgesehenen Sohnes

BFH VIII. Senat

EStG § 4 Abs 4, EStG § 12 Nr 1, EStG § 12 Nr 5, EStG § 18 Abs 1 Nr 1, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst b, EStG § 4 Abs 4, EStG § 12 Nr 1, EStG § 18 Abs 1 Nr 1, EStG § 9 Abs 1, EStG § 9 Abs 1

vorgehend FG Münster, 19. April 2010, Az: 15 K 2184/07 F

Leitsätze

1. Aufwendungen eines Facharztes für die Facharztausbildung seines Sohnes, der als sein Nachfolger unentgeltlich in eine GbR eintreten soll, sind keine Sonderbetriebsausgaben, wenn eine solche Ausbildung einem fremden Dritten nicht gewährt worden wäre .
2. Die Aufwendungen kommen auch nicht als Sonderbetriebsausgaben des Sohnes in Betracht, wenn dieser während der Ausbildung noch nicht Gesellschafter war .

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GbR, die in den Streitjahren 2001 und 2002 eine kieferorthopädische Gemeinschaftspraxis betrieb.
- 2 Sie machte mit ihren Erklärungen zur einheitlichen und gesonderten Feststellung ihrer Einkünfte in den Streitjahren als Sonderbetriebsausgaben eines ihrer --beigeladenen-- Gesellschafter Kosten für die Ausbildung dessen bereits als Zahnarzt ausgebildeten und promovierten Sohnes zum Facharzt für Kieferorthopädie geltend. Der Sohn ist seit 1. Juli 2004 (Mit-)Gesellschafter der GbR. Sein Vater, der Beigeladene zu 1., musste seine kassenärztliche Zulassung als Facharzt für Kieferorthopädie mit Ablauf des 30. September 2004 aufgrund Vollendung des 68. Lebensjahres zurückgeben.
- 3 Die betriebliche Veranlassung der geltend gemachten Aufwendungen des Beigeladenen zu 1. ergibt sich nach dem Vortrag der Klägerin aus folgendem Sachverhalt:
- 4 Der Sohn des Beigeladenen zu 1. war für die Klägerin ab dem 1. Oktober 2000 unbefristet als Ausbildungsassistent tätig gewesen. Am 1. März 2001 schloss die Klägerin mit ihm einen Ausbildungsvertrag, der ihm die Ausbildung zum Facharzt für Kieferorthopädie an einer bestimmten Universitätsklinik ermöglichen sollte. Zu diesem Zweck verpflichtete sie sich, die Universität mit der Durchführung einer Studie zu einem bestimmten kieferorthopädischen Thema zu beauftragen sowie die für die Durchführung der Studie erforderlichen und im Vertrag näher bezeichneten und bezifferten Sach- und Personalmittel zur Verfügung zu stellen.
- 5 Aufgrund dieses Vertrages sollte der Sohn des Beigeladenen zu 1. vom 1. April 2001 bis 31. März 2002 als wissenschaftlicher Assistent an der Universität tätig werden und dort eine Ausbildung zum Facharzt für Kieferorthopädie absolvieren. Zugleich verpflichtete sich die Klägerin, den Sohn des Beigeladenen zu 1. nach Ende der Facharztausbildung als Gesellschafter aufzunehmen.
- 6 Außerdem war der Sohn vertraglich verpflichtet, nach Beendigung seiner Tätigkeit in der Universitätsklinik und nach einer anschließenden zweijährigen Ausbildung in einer (anderen) zahnärztlichen Praxis in die Praxis der Klägerin einzutreten und der Klägerin die entstandenen Aufwendungen anteilig zu erstatten, wenn das Gesellschaftsverhältnis zwischen ihm und den anderen Gesellschaftern der Klägerin in einem Zeitraum von bis zu drei Jahren nach dessen Beginn gekündigt werden sollte.

- 7 Ebenfalls am 1. März 2001 schloss die Klägerin als Treugeberin mit einer GmbH als Treuhänderin einen Treuhandvertrag ab.
- 8 Die Treuhänderin schloss sodann mit der Universität einen sog. Drittmittelvertrag für die Zeit vom 1. April 2001 bis zum 31. März 2002 über die Erstellung der vorbezeichneten Studie ab, stellte ihr das dafür benötigte und vom Beigeladenen zu 1. beschaffte Gerät für ein Jahr unentgeltlich zur Verfügung und wandte es ihr nach Fristablauf unentgeltlich zu.
- 9 Der Treuhandvertrag wurde in der Gesellschafterversammlung der Klägerin vom 1. März 2001 mit der einvernehmlich vereinbarten Maßgabe genehmigt, dass nur der Beigeladene zu 1. die sich aus dem Treuhandvertrag ergebenden finanziellen Pflichten tragen und die beigeladene weitere Gesellschafterin von jeder finanziellen Pflicht aus diesen Verträgen freistellen sollte.
- 10 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte die Ausbildungsaufwendungen in den Bescheiden für die Streitjahre über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der Klägerin zunächst erklärungsgemäß unter Vorbehalt der Nachprüfung, lehnte deren Berücksichtigung aber aufgrund einer Außenprüfung mit Änderungsbescheiden vom 10. Januar 2006 ab. Zur Begründung machte das FA geltend, die Aufwendungen unterlägen dem Abzugsverbot nach § 12 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der in den Streitjahren geltenden Fassung.
- 11 Die dagegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 863 veröffentlichten Urteil ab.
- 12 Mit der Revision rügt die Klägerin Verletzung materiellen Rechts.
- 13 Entgegen der Ansicht des FG seien die streitigen Aufwendungen von Unternehmern für die Aus- oder Fortbildung eigener Kinder zur Vorbereitung der Unternehmensnachfolge keine (nicht abziehbaren) Kosten der privaten Lebensführung, sondern betrieblich veranlasste und damit als (Sonder-)Betriebsausgaben abziehbare Aufwendungen.
- 14 Der Aufwand des Beigeladenen zu 1. habe die Ausbildung seines Sohnes --nach Abschluss seines zahnärztlichen Studiums und seiner Promotion-- zum Facharzt für Kieferorthopädie betroffen. Diese Weiterbildung mit dem Ziel der Facharztzulassung sei Voraussetzung für die angestrebte Weiterführung der kieferorthopädischen Praxis des Beigeladenen zu 1. gewesen und deshalb durch berufliche Gründe veranlasst. Denn das Interesse des Unternehmers, einen geeigneten Nachfolger aufzubauen, sei Ausfluss der beruflichen Tätigkeit.
- 15 Selbst wenn man die Aufwendungen nicht als beruflich veranlasst ansehen wollte, seien sie als vorweggenommene Sonderbetriebsausgaben des am 1. Juli 2004 in die Gemeinschaftspraxis als Gesellschafter eingetretenen Sohnes zu erfassen. Die fehlende Gesellschafterstellung des Sohnes in den Streitjahren 2001 und 2002 stehe der Berücksichtigung dieser vorweggenommenen Sonderbetriebsausgaben in der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der Klägerin nicht entgegen. Vielmehr seien auf den hier gegebenen Gesellschafterbeitritt die Grundsätze über die Erfassung von Aufwendungen von Vorgründungsgesellschaften im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung anwendbar.
- 16 Der Sohn des Beigeladenen zu 1. könne diese von seinem Vater getragenen Aufwendungen nach den Grundsätzen des abgekürzten Vertragswegs als eigenen (vorweggenommenen) Sonderbetriebsaufwand geltend machen. Die Nichtberücksichtigung dieses Aufwands verstoße gegen das Korrespondenzprinzip, weil die aufgrund des Aufwands erzielten Einnahmen uneingeschränkt besteuert würden.

17

Die Klägerin beantragt,

das angefochtene Urteil aufzuheben und die angefochtenen Bescheide für 2001 und 2002 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 10. Juni 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung

- unter Ansatz von weiteren Sonderbetriebsausgaben des Beigeladenen zu 1. in Höhe von 54.812,02 € im Jahre 2001 sowie in Höhe von 16.676,00 € im Jahre 2002,

- hilfsweise unter Ansatz dieser Beträge als vorweggenommene Sonderbetriebsausgaben des Sohnes des Beigeladenen zu 1. zu ändern.

- 18 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 19 Die Beigeladenen haben sich dem Vortrag der Klägerin angeschlossen.

Entscheidungsgründe

II.

- 20 Die Revision ist unbegründet.
- 21 Zu Recht hat das FG entschieden, dass die Kosten für die Facharztausbildung des Sohnes des Beigeladenen zu 1. weder Sonderbetriebsausgaben dieses Gesellschafters noch (vorweggenommene) Sonderbetriebsausgaben des Sohnes in seiner Eigenschaft als später der GbR beigetretener Gesellschafter sind.
- 22 1. Ein Abzug als Sonderbetriebsausgaben des Beigeladenen zu 1. scheidet aus.
- 23 a) Sonderbetriebsausgaben sind die Aufwendungen des Gesellschafters, die durch die Beteiligung an der Personengesellschaft veranlasst sind (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23. September 2009 IV R 21/08, BFHE 227, 31, BStBl II 2010, 337, m.w.N.) und die der Gesellschafter persönlich getragen hat (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 23. August 1999 GrS 2/97, BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782; BFH-Urteile vom 24. Februar 2000 IV R 75/98, BFHE 191, 301, BStBl II 2000, 314, und in BFHE 227, 31, BStBl II 2010, 337).
- 24 aa) Dazu gehören nicht die Aufwendungen, die jemand für die Ausbildung oder die berufliche Fortbildung seiner Kinder tätigt.
- 25 Sie gehören vielmehr --unabhängig davon, ob sie in der Person des Kindes zu abziehbaren Ausbildungs- oder Fortbildungskosten gehören (BFH-Urteil vom 10. Mai 1966 I 290/63, BFHE 86, 297, BStBl III 1966, 490)-- grundsätzlich zu den nach § 12 Nr. 1 EStG nicht abziehbaren Lebenshaltungskosten (BFH-Urteil vom 23. November 2000 VI R 38/97, BFHE 193, 553, BStBl II 2001, 132, m.w.N; BFH-Beschluss vom 6. Juni 2007 X B 142/06, juris).
- 26 Sie dürfen mithin allenfalls unter bestimmten spezialgesetzlich geregelten Voraussetzungen (z.B. als außergewöhnliche Belastungen) die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer mindern (s. dazu BFH-Urteil in BFHE 193, 553, BStBl II 2001, 132).
- 27 Das generelle Abzugsverbot gilt regelmäßig selbst dann, wenn die Aufwendungen (auch) der "Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen" dienen (§ 12 Nr. 1 EStG; BFH-Urteil vom 14. Dezember 1990 III R 92/88, BFHE 163, 190, BStBl II 1991, 305).
- 28 bb) Diese Grundsätze sind gleichermaßen anzuwenden, wenn Personengesellschaften Kosten der Ausbildung für Kinder ihrer Gesellschafter als Betriebsausgaben geltend machen (BFH-Beschluss vom 21. April 1999 VIII B 70/98, BFH/NV 1999, 1460).
- 29 cc) Nach dieser Rechtsprechung kommen als Betriebsausgaben i.S. von § 4 Abs. 4 EStG solche Ausbildungskosten ausnahmsweise nur dann in Betracht, wenn sie nachweisbar vollständig oder ganz überwiegend betrieblich veranlasst sind (BFH-Urteil in BFHE 163, 190, BStBl II 1991, 305; vgl. auch Söhn in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 4 Rz E 1200 "Ausbildungskosten").
- 30 (1) Zu den typischen Interessenlagen für die Annahme eines betrieblichen Interesses gehört u.a. die Übernahme der Ausbildung eines Angestellten zum Meister eines Handwerks (gegen die Verpflichtung auf anschließende berufliche Tätigkeit im Betrieb unter Vereinbarung einer Rückzahlungsklausel bei Nichterfüllung), um nach erfolgreichem Abschluss der Ausbildung den Handwerksbetrieb mit dem Angestellten als hinreichend qualifiziertem Leiter in der handwerksrechtlich gebotenen Form fortsetzen zu können (vgl. BFH-Urteil vom 14. Dezember 1994 X R 215/93, BFH/NV 1995, 671).
- 31 Entsprechendes gilt für ein betriebliches Interesse an der Fortbildung von Arbeitnehmern, wenn die daraus

gewonnenen Erkenntnisse für den Betrieb nutzbar gemacht werden sollen und dies durch eine Vereinbarung gesichert wird, nach der der Betriebsinhaber die Kosten der Weiterbildung übernimmt und sich der Arbeitnehmer im Gegenzug verpflichtet, für eine gewisse Zeit nach seiner Rückkehr von den Fortbildungsveranstaltungen im Betrieb zu bleiben und bei Nichterfüllung dieser Pflicht die Fortbildungskosten vollständig oder teilweise zurückzuzahlen (BFH-Urteil in BFHE 163, 190, BStBl II 1991, 305).

- 32** (2) An das Vorliegen und den Nachweis eines solchen Ausnahmefalls sind mit Rücksicht auf das Gebot der Abgrenzung der Betriebs- von der Privatsphäre (§ 12 Nr. 1 EStG) strenge Maßstäbe selbst dann anzulegen, wenn --wie hier-- die Ausbildung von Kindern zugleich eine spätere Unternehmensnachfolge vorbereiten soll.
- 33** Denn auch ein solcher Vorgang ist prinzipiell der Privatsphäre zuzuordnen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 30. November 1967 IV 1/65, BFHE 91, 81, BStBl II 1968, 263, und vom 19. November 1985 VIII R 4/83, BFHE 145, 375, BStBl II 1986, 289, unter 2.d; auch unter dem Gesichtspunkt vorweggenommener Erbfolge: Beschluss des Großen Senats des BFH vom 5. Juli 1990 GrS 4-6/89, BFHE 161, 317, BStBl II 1990, 847, unter C.I.1.; u.U. insoweit abweichend, aber nicht entscheidungserheblich: BFH-Urteil in BFHE 163, 190, BStBl II 1991, 305, unter 2.; zur entsprechenden Zuordnung von Schuldzinsen zur Privatsphäre bei Schenkungen und Darlehen an Angehörige im Zusammenhang mit der Unternehmensnachfolge: BFH-Urteil vom 31. Juli 2002 X R 103/96, BFH/NV 2003, 26).
- 34** (3) Die Zuordnung solcher Ausbildungskosten zum betrieblichen (bzw. beruflichen) Bereich setzt daher voraus, dass der Leistungsbeziehung zwischen Eltern und Kindern Vereinbarungen zugrunde liegen, die den für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Anforderungen genügen. Sie müssen demnach klar und eindeutig getroffen sein und nach Inhalt wie Durchführung dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen, also dem sog. Fremdvergleich standhalten (insoweit ebenso BFH-Urteile in BFHE 163, 190, BStBl II 1991, 305; vom 29. Oktober 1997 X R 129/94, BFHE 184, 369, BStBl II 1998, 149).
- 35** Danach ist ein Betriebsausgabenabzug nur gerechtfertigt, wenn zur Überzeugung des Gerichts feststeht, dass der streitige Aufwand --im nach außen hin erkennbaren Unterschied zu den im Rahmen der Unterhaltsverpflichtung üblichen Ausbildungsleistungen-- ausschließlich oder ganz überwiegend im Interesse des Betriebs (Berufs) geleistet wurde (BFH-Urteil in BFHE 184, 369, BStBl II 198, 149, m.w.N.).
- 36** Ein entsprechender betrieblicher Anlass kann nach dem BFH-Urteil in BFHE 163, 190, BStBl II 1991, 305 vorliegen, wenn Kosten aufgewendet werden, um einen betrieblichen Nachfolger auszubilden (einschränkend H 4.8 der Einkommensteuerhinweise 2010: nur bei im Betrieb mitarbeitenden Kindern).

37

Daran bestehen nach dem BFH-Urteil in BFHE 184, 369, BStBl II 1998, 149 dann Zweifel, wenn keine Umstände erkennbar sind,

- die den Ausgebildeten, vom Streitjahr aus gesehen, angesichts seines Alters und seines beruflichen Werdegangs nach objektiven Maßstäben als möglichen künftigen Leiter des Betriebs ausweisen, oder
- nach denen ein fremder Dritter im vergleichbaren Alter sowie demselben Ausbildungsstand als künftiger Unternehmensnachfolger ausgesucht und in solcher Weise gefördert worden wäre und sich die Unterstützung des Angehörigen bei seiner Aus- oder Fortbildung damit wesentlich und eindeutig von einer typischen Unterhaltsleistung unterscheidet.

- 38** b) Nach diesen Maßstäben ist die Würdigung des FG, im Streitfall fehle es an den Voraussetzungen für die ausnahmsweise Zurechnung von Ausbildungs- und Weiterbildungskosten zur betrieblichen Sphäre der Klägerin, nicht zu beanstanden.
- 39** aa) Nach Auffassung des FG fehlt im Streitfall für die Annahme einer betrieblichen Veranlassung der Ausbildungsaufwendungen der Nachweis, dass sie auch für fremde Dritte im Betrieb der Klägerin oder üblicherweise in anderen --nach Größe und Branche-- vergleichbaren Betrieben getätigt worden wären.
- 40** Für den im Wesentlichen privaten Charakter der von dem Beigeladenen zu 1. getragenen Aufwendungen spreche, dass die Übernahme der Bildungsaufwendungen im Wesentlichen auf dessen Interesse an einer Praxisfortführung durch dessen Sohn beruht habe. Dieses Interesse ergebe sich aus den abgeschlossenen Verträgen sowie dem

Umstand, dass der Beigeladene zu 1. altersbedingt seine kassenärztliche Zulassung mit Ablauf des 30. September 2004 verlor.

- 41 Des Weiteren habe sich der Beigeladene zu 1. ersichtlich nicht ernsthaft um einen fremden, bereits ausgebildeten Kieferorthopäden als Nachfolger bemüht. Dass die Übernahme der Bildungsaufwendungen nicht im Interesse der Klägerin gelegen habe, zeige auch der Umstand, dass sich die Beigeladene zu 2. nicht an den Kosten habe beteiligen wollen und müssen.
- 42 Diese gegen eine Fremdüblichkeit sprechenden Indizien habe die Klägerin weder durch einen sog. internen Betriebsvergleich, d.h. durch Benennung von Vergleichsfällen im eigenen Betrieb, noch durch einen sog. externen Betriebsvergleich, d.h. durch Angabe ihr bekannter oder von Berufs- oder Interessenverbänden benannter Vergleichsfälle außerhalb ihres Betriebs entkräftet. Insgesamt gesehen unterscheide sich die Unterstützung, die der Beigeladene zu 1. seinem Sohn zugewandt habe, nicht von einer typischen Unterhaltsleistung.
- 43 bb) Diese Würdigung des FG ist auf der Grundlage seiner tatsächlichen Feststellungen möglich und damit für das Revisionsgericht bindend (§ 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 44 Die Auffassung des FG, die Übernahme der Fortbildungskosten durch die Klägerin habe nicht ihrem betrieblichen Interesse, sondern allein dem Interesse des Beigeladenen zu 1. gedient, ausschließlich seinem Sohn den Eintritt in den Gesellschafterkreis der Klägerin zu ermöglichen, wird durch die Vereinbarungen vom 1. März 2001 sowie die Übereinkunft der Gesellschafter unterstrichen, dass nur der Beigeladene zu 1. die Ausbildungskosten zu tragen hatte. Überdies war nach dem vom FG in Bezug genommenen Gesellschaftsvertrag vom 27. Mai 2004 ein Entgelt für die Übernahme des Gesellschafteranteils durch den Sohn des Beigeladenen zu 1. nicht vorgesehen und damit ersichtlich ein unentgeltlicher Übergang des Anteils auf den Begünstigten der Ausbildung angestrebt, so dass eine betriebliche Veranlassung der Ausbildungskosten auch nicht aus einer beabsichtigten Unternehmensnachfolge (vgl. BFH-Urteile in BFHE 163, 190, BStBl II 1991, 305; in BFHE 184, 369, BStBl II 1998, 149) oder der Altersversorgung des weichenden Gesellschafter hergeleitet werden kann.
- 45 2. Schließlich können die Aufwendungen auch nicht --wie mit dem Hilfsantrag der Klägerin geltend gemacht-- als vorweggenommene Sonderbetriebsausgaben des Sohnes des Beigeladenen zu 1. (wegen seiner Gesellschafterstellung in den Folgejahren) in der Gewinnermittlung der GbR für das Streitjahr berücksichtigt werden. Denn der Sohn des Beigeladenen zu 1. war im Streitzeitraum noch nicht an der GbR beteiligt.
- 46 a) Nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung sind einkommensteuerpflichtige Einkünfte dann festzustellen, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen steuerrechtlich zuzurechnen sind.
- 47 Danach können grundsätzlich Aufwendungen von Personen, die im Feststellungszeitraum nicht an einer bereits werbend tätigen Gesellschaft beteiligt sind, nicht Gegenstand der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte dieser Gesellschaft sein (so zu vor dem Feststellungszeitraum ausgeschiedenen Gesellschaftern BFH-Urteile vom 1. Oktober 1992 IV R 130/90, BFHE 170, 36, BStBl II 1993, 574; vom 14. Mai 2002 VIII R 8/01, BFHE 199, 198, BStBl II 2002, 532; zu dem hier nicht gegebenen Ausnahmefall einer vollbeendeten Gesellschaft und nachträglicher Einkünfte ihrer Gesellschafter i.S. von § 24 Nr. 2 EStG s. BFH-Urteil vom 13. Februar 1996 VIII R 18/92, BFHE 180, 79, BStBl II 1996, 291).
- 48 Dementsprechend können weder nachträgliche gewerbliche Einkünfte eines früheren Gesellschafter Gegenstand des einheitlichen und gesonderten Feststellungsverfahrens sein noch sind eintretenden Gesellschaftern --wie hier-- Ergebnisse früherer Feststellungszeiträume zuzurechnen (BFH-Urteil vom 10. Dezember 1992 XI R 45/88, BFHE 170, 487, BStBl II 1993, 538).
- 49 b) Vielmehr sind die Aufwendungen allenfalls in der Einkommensteuerveranlagung des Sohnes für das Streitjahr zu erfassen, sofern die Ausbildungskosten nach der Rechtslage vor Inkrafttreten der Änderungen der §§ 4, 9 und 12 EStG durch das Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 7. Dezember 2011 (BGBl I 2011, 2592) aufgrund des BFH-Urteils vom 28. Juli 2011 VI R 38/10 (BFHE 234, 279, BStBl II 2012, 561, mit Anmerkung Ismer, Finanz-Rundschau 2011, 846) als Werbungskosten zu beurteilen sind und dem Sohn des Beigeladenen zu 1. die Aufwendungen seines Vaters unter dem Gesichtspunkt des abgekürzten Vertragsweges zugerechnet werden könnten (vgl. dazu BFH-Urteil vom 28. September 2010 IX R 42/09, BFHE 230, 567, BStBl II 2011, 271).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de