
Datum: 15.01.2016
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 2091/13 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2016:0115.4K2091.13E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 2007, zuletzt in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31.5.2013, wird dahingehend abgeändert, dass bei den Einkünften des Klägers aus selbständiger Tätigkeit weitere Betriebsausgaben in Höhe von 1.510 € in Abzug gebracht werden. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand	1
Streitig ist, ob die Übernahme der Kosten für ein Studium der im Unternehmen des Vaters angestellten Kinder Betriebsausgaben sind.	2
Die Kläger sind Eheleute und wurden für die Streitjahre 2006 bis 2009 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt. Der Kläger führt als Einzelunternehmer eine Unternehmensberatung in M-Stadt. Für die Streitjahre erfolgten zunächst (im Wesentlichen) erklärungsgemäße Veranlagungen zur Einkommensteuer.	3
Im Rahmen einer Außenprüfung für die Streitjahre traf die Prüferin u.a. folgende Feststellungen:	4
Die Kinder der Kläger, S KI (- S KL - geb. 1.10.1985) und T KI (- T KL - geb. 8.5.1988), waren seit dem 1.2.2004 (S KL) bzw. seit dem 1.6.2006 (T KL) im Unternehmen des Klägers zur Unterstützung in der Unternehmensberatung und im Ideenmanagement mit einer projektabhängigen Wochenarbeitszeit von fünf bis zehn Stunden geringfügig beschäftigt. Die	5

monatliche Vergütung belief sich auf 350 €. Anspruch auf bezahlten Urlaub bestand nicht. Wegen der Einzelheiten wird Bezug genommen auf die während der Außenprüfung vorgelegten, jeweils undatierten Arbeitsverträge.

Nach seinem Abitur im Sommer 2006 nahm S KL zum Wintersemester 2006/2007 an der BiTS Business and Information Technology School GmbH (BiTS) in N-Stadt ein sechssemestriges Bachelor-Studium „Business and Management Studies“ auf. Der Kläger und S KL trafen am 1.10.2006 eine schriftliche Vereinbarung, wonach sich das Unternehmen des Klägers verpflichtete, die Ausbildungskosten für das Bachelor-Studium zu übernehmen. S KL verpflichtete sich im Gegenzug, drei Jahre nach bestandener Abschlussprüfung zum „Bachelor of Science“ sein Arbeitsverhältnis im Unternehmen des Klägers fortzusetzen. Im Falle vorzeitiger Kündigung sollte S KL die Ausbildungskosten in Höhe von 38.000 € anteilig an das Unternehmen des Klägers zurückzahlen. Im Sommer 2009 bestand S KL die Bachelor-Prüfung. Im Anschluss hieran absolvierte er ein viersemestriges Masterstudium im Studiengang „Corporate Management“ an der BiTS, das er im Sommer 2012 beendete. Seit dem 1.8.2012 war S KL im Unternehmen des Klägers zur „Unterstützung im internen Controlling“ sowie in den Bereichen „Marketing, Strategie und Projektmanagement“ beschäftigt. Die wöchentliche Arbeitszeit betrug 24 Stunden, die monatliche Vergütung 2.000 €. In § 1 Ziff. 5 des Arbeitsvertrags vom 30.7.2012 heißt es, S KL habe sich infolge der Übernahme der Studienkosten verpflichtet, für die nächsten drei Jahre (ab 1.8.2012) für das Unternehmen des Klägers zu arbeiten und müsse andernfalls - auch bei Kündigung durch den Kläger - die Studienkosten (anteilig) zurückzahlen.

6

T KL studierte nach ihrem Abitur (Sommer 2007) ab dem Wintersemester 2007/2008 Betriebswirtschaftslehre (Bachelor) an der Universität O-Stadt. Der Kläger und T KL schlossen am 1.9.2008 eine schriftliche Vereinbarung, nach der sich das Unternehmen des Klägers verpflichtete, die Ausbildungskosten für den Abschluss „Bachelor of Science“ an der Universität O-Stadt zu übernehmen. Auch T KL verpflichtete sich im Gegenzug, drei Jahre nach bestandener Abschlussprüfung dem Unternehmen des Klägers zur Verfügung zu stehen. Im Falle vorzeitiger Kündigung sollten die Kosten in Höhe von 2.396 € durch T KL zurückgezahlt werden. Nach Abschluss ihres Bachelor-Studiums im Sommer 2011 wechselte T KL im Wintersemester 2011/2012 an die Universität P-Stadt für ein Masterstudium, ebenfalls im Fach Betriebswirtschaftslehre.

7

Die Arbeitsverträge mit S KL und T KL blieben während des Studiums jeweils aufrechterhalten.

8

Auch mit einer familienfremden Mitarbeiterin, Frau F. L., die seit dem September 2005 als Mitarbeiterin im Sekretariat in Vollzeit beschäftigt war, vereinbarte der Kläger im August 2007 die Übernahme der Kosten für deren im September 2006 an der Technischen Akademie Q-Stadt aufgenommenes Bachelor-Studium. Auch Frau L. verpflichtete sich, nach bestandener Prüfung für drei Jahre ihre Tätigkeit im Unternehmen des Klägers fortzusetzen und im Falle vorzeitiger Kündigung die Ausbildungskosten in Höhe von 10.570 € zurückzuzahlen. Nachdem Frau L. ihr Arbeitsverhältnis im Jahr 2008 - noch während des Studiums - gekündigt hatte, zahlte sie im August 2008 auf Anforderung des Klägers von ihm getragene Studiengebühren für vier Semester á 1.510 € (insgesamt 6.040 €) zurück.

9

Der Kläger zog in den Streitjahren folgende Studien- und Ausbildungskosten als Betriebsausgaben ab (Konto 4945 - Fortbildungskosten):

10

2006

11

12

Studiengebühren S KL BiTS 3.975,30 €		
2007		13
Studiengebühren S KL BiTS 7.490,00 €		14
Kosten Englisch-Kurs und Unterlagen Toefl-Test S KL €	352,50	15
Studiengebühr Auslandssemester S KL in xxx 5.389,99 €		16
Studiengebühren T KL Universität O-Stadt 1.198,00 €		17
Prüfungsgebühr xxx T KL 170,00 €		18
Studiengebühren Technische Akademie Q-Stadt €	<u>1.510,00</u>	19
		20
16.110,49 €		
2008		21
Studiengebühren S KL BiTS 4.300,00 €		22
Studiengebühren T KL Universität O-Stadt <u>1.198,00 €</u>		23
		24
5.498,00 €		
2009		25
Studiengebühren S KL BiTS 9.233,00 €		26
Die Prüferin erkannte die insoweit in Abzug gebrachten Betriebsausgaben nicht an, da es sich um typische Unterhaltsleistungen der Eltern an die Kinder gehandelt habe, was auch dann gelte, wenn durch die Berufsausbildung der Kinder eine spätere Unternehmensnachfolge vorbereitet werden solle (Hinweis auf BFH-Urteil vom 29.10.1997X R 129/94, BStBl II 1998, 149). Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf Tz. 5 des Betriebsprüfungs-Berichts vom 18.7.2011 Bezug genommen.		27
Der Beklagte folgte den Feststellungen der Prüferin und erließ jeweils am 10.8.2011 nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung - AO - (2006) bzw. § 164 Abs. 2 AO (2007 bis 2009) geänderte Einkommensteuerbescheide.		28
		29

Der Einspruch, mit dem sich die Kläger auf eine ausschließlich betriebliche Veranlassung der Übernahme der Studienkosten beriefen, blieb ohne Erfolg. In der Einspruchsentscheidung vom 31.5.2013 hielt der Beklagte an der Auffassung fest, dass es sich bei den Ausbildungskosten um nach § 12 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht abziehbare Lebenshaltungskosten handele. S KL und T KL hätten nicht in einem Ausbildungsdienstverhältnis zum Kläger gestanden. Die Studienverträge seien von S KL und T KL selbst mit den Hochschulen geschlossen worden; sie selbst seien auch Schuldner der Studiengebühren. Die Übernahme der Studienkosten sei nicht ausschließlich betrieblich veranlasst. Insbesondere könne durch die vertraglichen Vereinbarungen die vom Kläger angeführte Bindung an sein Unternehmen gar nicht erreicht werden. Soweit sich S KL aufgrund der Vereinbarung vom 1.10.2006 verpflichtet habe, drei Jahre nach bestandener Abschlussprüfung zum „Bachelor of Science“ sein Arbeitsverhältnis im Unternehmen des Klägers fortzusetzen, sei diese Verpflichtung bereits im Juni 2012 erfüllt worden; die Klausel im Arbeitsvertrag vom 30.7.2012 widerspreche der vorherigen Vereinbarung vom 1.10.2006. T KL, die zum 1.10.2011 das Masterstudium „Betriebswirtschaft“ an der Universität P-Stadt begonnen habe, habe in mindestens zwei der drei Jahre, für die die Verpflichtung bestanden habe, die Arbeitskraft dem Unternehmen des Klägers zur Verfügung zu stellen, in Vollzeit in P-Stadt studiert. Der von den Klägern angeführte Fremdvergleich zur Arbeitnehmerin L. greife nicht. Frau L. sei nicht - wie S KL und T KL - geringfügig beschäftigt, sondern fest angestellt gewesen.

Mit ihrer Klage bringen die Kläger vor, dass die Übernahme der Studienkosten ausschließlich betrieblich veranlasst gewesen sei. Durch die vertraglichen Vereinbarungen sei eine frühzeitige Anbindung an das Unternehmen bezweckt gewesen. Hierdurch sollte auch die Not, auf dem Arbeitsmarkt qualifiziertes Personal zu finden, vermieden werden. Es sei das Ziel jedes Unternehmensberaters, sein Unternehmen derart aufzubauen, um sich mit hohem Kenntnisstand im Bereich der Betriebswirtschaft von der Konkurrenz abzugrenzen. Die Rückzahlungsklausel habe ihn - den Kläger - finanziell absichern sollen. Er sei durch die Anbindung seiner Kinder an das Unternehmen in der Lage gewesen, bei den Schwerpunkten der Ausbildung mitzuwirken. Der Umstand, dass nicht nur die Studienkosten von S KL und T KL, sondern auch diejenigen der nicht familienangehörigen Frau F. L. übernommen worden seien, belege die Fremdüblichkeit der Vereinbarungen. Er, der Kläger, habe das Kostenübernahmekonzept für alle qualifizierten (und interessierten) Mitarbeiter/innen entwickelt. 30

Die Fortsetzung der geringfügigen Beschäftigungstätigkeit von S KL in der Zeit zwischen Bachelor- und Masterabschluss (2009 bis 2012) sei einvernehmlich nicht als Berufstätigkeit im Sinne der Vereinbarung vom 1.10.2006 ausgelegt worden. Erst im Laufe der Zeit sei deutlich geworden, dass allein der Bachelor-Abschluss bei der immer komplexer werdenden Unternehmensberatung nicht als vollwertiger Berufsabschluss genüge. Hieraus erkläre sich, dass S KL im Sommer 2009 noch nicht mit einem vollumfänglichen Arbeitsvertrag ausgestattet worden sei. Die Tatsache, dass S KL zum 1.8.2012 mit zunächst nur 24 Wochenarbeitsstunden als Arbeitnehmer eingestellt wurde, beruhe darauf, dass dieser ggf. noch promovieren werde. 31

Unerheblich sei, dass S KL und T KL in Vollzeit studiert hätten. Das Studium und die Arbeiten im Rahmen eines Beschäftigungsverhältnisses seien gut miteinander verknüpft. Theorie und Praxis griffen dergestalt ineinander, als die gestellten Aufgaben im Beschäftigungsverhältnis mit der im Studium gelernten Theorien einhergingen. Der Aufenthalt von S KL im Ausland habe keine zusätzlichen Vereinbarungen erforderlich gemacht, da eine Kommunikation über das Internet möglich gewesen sei und S KL seiner Arbeitsverpflichtung auf diese Weise habe 32

nachkommen können.

Die Kläger beantragen,	33
die Einkommensteuerfestsetzungen der Jahre 2006 bis 2009, zuletzt in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31.5.2013, dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte des Klägers aus selbständiger Tätigkeit um 3.976 € (2006), 16.111 € (2007), 5.498 € (2008) sowie 9.143 € (2009) herabgesetzt werden.	34
Ferner beantragen die Kläger,	35
die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.	36
Der Beklagte beantragt,	37
die Klage abzuweisen.	38
Der Beklagte vertritt die Ansicht, die Übernahme der Studienkosten durch die Kläger ergebe sich vordergründig aus der gesetzlichen Unterhaltspflicht der Eltern gegenüber ihren Kindern. Die vertraglichen Vereinbarungen zwischen dem Kläger und S KL sowie T KL genügten nicht, um zu rechtfertigen, dass die Kostentragung ausschließlich bzw. jedenfalls ganz überwiegend betrieblich veranlasst gewesen sei. Das Vollzeitstudium der Kinder dürfte kaum Zeit gelassen haben, die vertraglich vereinbarte wöchentliche Arbeitszeit von fünf bis zehn Stunden zu erfüllen. Zudem sei die Vertragslage zum Teil unklar geblieben. Die seinerzeitigen Vereinbarungen hätten sich nur auf das Bachelor-Studium und eben nicht auch auf den Masterabschluss bezogen.	39
Wegen der weiteren Einzelheiten wird verwiesen auf die Schriftsätze der Beteiligten sowie die den Streitfall betreffenden Verwaltungsvorgänge.	40
Der Senat hat in dieser Sache am 15.1.2016 mündlich verhandelt. Auf das Sitzungsprotokoll vom selben Tag wird Bezug genommen.	41
Entscheidungsgründe	42
Die Klage hat nur in geringem Umfang Erfolg.	43
1. Soweit der Beklagte die Übernahme von Kosten des Studiums der Angestellten L. für das Jahr 2007 nicht als Betriebsausgabe anerkannte, ist die Klage gegen die Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 2007 begründet. Denn in den streitigen Studien- und Ausbildungskosten des Jahres 2007 in Höhe von 16.110,49 € sind Gebühren für ein Studium an der Technischen Akademie Q-Stadt von 1.510 € enthalten. Die betriebliche Veranlassung dieser Aufwendungen hat der Beklagte in der mündlichen Verhandlung zu Recht nicht mehr streitig gestellt, zumal der Kläger die Kosten im Jahr 2008 aufgrund der Kündigung von Frau L. zurückforderte und dieser Rückfluss - wie der Prozessbevollmächtigte in der mündlichen Verhandlung ausführte - als Betriebseinnahme des Jahres 2008 erfasst wurde.	44
2. Soweit der Beklagte dagegen die auf das Studium von S KL und T KL entfallenden Gebühren und weiteren Kosten nicht als Betriebsausgaben berücksichtigte, hat die Klage keinen Erfolg. Insoweit sind die angefochtenen Einkommensteuerfestsetzungen der Streitjahre 2006 bis 2009 rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -).	45

a. Aufwendungen, die der Steuerpflichtige für die Ausbildung oder die berufliche Fortbildung seiner Kinder tätigt, gehören grundsätzlich zu den nach § 12 Nr. 1 EStG nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten und dürfen allenfalls unter bestimmten spezialgesetzlich geregelten Voraussetzungen (z.B. als außergewöhnliche Belastungen) steuermindernd in Abzug gebracht werden. Dieses generelle Abzugsverbot gilt regelmäßig auch dann, wenn die Aufwendungen (auch) der „Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen“ dienen (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 29.10.1997 X R 129/94, BStBl II 1998, 149; vom 6.11.2012 VIII R 49/10, BStBl II 2013, 309). Wesentlicher Grund dafür ist, dass Eltern ihren Kindern gegenüber - losgelöst von betrieblichen Erwägungen unterhaltsrechtlich nach Maßgabe von §§ 1601, 1610 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) zur Übernahme von Kosten einer „angemessenen Vorbildung zu einem Beruf“ verpflichtet sind (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 11.12.1997 IV R 42/97, BFH/NV 1998, 952 m.w.N.). An dieser grundsätzlichen Zuordnung von Ausbildungsaufwendungen zu den Kosten der privaten Lebensführung hat sich auch nichts durch die neuere Rechtsprechung des BFH zur Aufteilung von gemischt veranlassten Aufwendungen geändert (vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 21.9.2009 GrS 1/06, BStBl II 2010, 672 sowie Loschelder in Schmidt, EStG, 33. Aufl., § 12 Rdnr. 2 ff.). Denn die steuerliche Aufteilung von „doppelmotivierten“ Kosten setzt einen objektiven und zugleich scharfen Trennungsmaßstab voraus. Greifen daher jeweils nicht unbedeutende berufliche und private Veranlassungsbeiträge so ineinander, dass eine Trennung nicht möglich ist, scheidet ein Abzug der Kosten - wie vor der BFH-Entscheidung im Jahr 2009 auch - insgesamt aus (vgl. statt vieler Loschelder in Schmidt, EStG, 33. Aufl., § 12 Rdnr. 12 m.w.N.).

Hieraus folgt, dass die Übernahme von Ausbildungskosten der Kinder ausnahmsweise nur dann Betriebsausgaben im Sinne von § 4 Abs. 4 EStG darstellen, wenn sie nachweisbar vollständig oder jedenfalls ganz überwiegend betrieblich veranlasst sind, d.h. entweder gar keine oder nur eine zu vernachlässigende private (Mit-)Veranlassung für den Kostenaufwand besteht. Nach der Rechtsprechung des BFH, der sich der erkennende Senat anschließt, sind an das Vorliegen und den Nachweis eines solchen Ausnahmefalls mit Rücksicht auf den Gleichbehandlungsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes - GG -) strenge Maßstäbe anzulegen. Das gilt auch in den Fällen, in denen die Ausbildung von Kindern zugleich eine spätere Unternehmensnachfolge vorbereiten soll; denn auch ein solcher Vorgang ist prinzipiell der Privatsphäre zuzuordnen. Die Zuordnung von Ausbildungskosten zum betrieblichen Bereich setzt für einen solchen Ausnahmefall 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, d.h. sie müssen klar und eindeutig getroffen sein, vereinbarungsgemäß durchgeführt werden und dem sog. Fremdvergleich standhalten (vgl. BFH-Urteil vom 29.10.1997 X R 129/94, BStBl II 1998, 149).

b. Nach Maßgabe dieser Grundsätze ist der Senat nicht davon überzeugt, dass die Übernahme der Studienkosten seiner Kinder ausschließlich bzw. ganz überwiegend durch den vom Kläger geführten Betrieb einer Unternehmensberatung veranlasst war.

aa. Hiergegen spricht bereits, dass die Kläger als Eltern von S KL und T KL zivilrechtlich dazu verpflichtet waren, die Kosten des Studiums zu tragen. Zu den Kosten einer „angemessenen Vorbildung zu einem Beruf“ i.S. von §§ 1601, 1610 Abs. 2 BGB gehören nicht nur solche, die im Rahmen einer Berufsausbildung nach dem Berufsausbildungsgesetz (BBiG) anfallen, sondern - bei entsprechender Qualifikation und Befähigung des Kindes - auch solche eines Studiums (vgl. Born in Münchener Kommentar zum BGB, 6. Aufl., § 1610 Rdnr. 236). Hierzu zählten im Streitfall sowohl das Bachelor- und Masterstudium von S KL an der privaten Hochschule BiTS in N-Stadt als auch das von T KL aufgenommene Bachelor-Studium an der

Universität O-Stadt mit anschließendem Masterstudium an der Universität P-Stadt (vgl. zum Anspruch auf Ausbildungsunterhalt für die Absolvierung eines Masterstudiengangs nach vorherigem Bachelor-Abschluss u.a. OLG Brandenburg, Beschluss vom 18.1.2011 10 UF 161/10, NJW-RR 2011, 725). Im Hinblick auf die insbesondere durch die Höhe der Einkünfte des Klägers aus selbständiger Arbeit zum Ausdruck kommende finanzielle Leistungsfähigkeit der Kläger bestehen für den Senat auch keine Anhaltspunkte, die Kosten des Studiums von S KL an der privaten - durch Gebühren finanzierten - Hochschule BiTS als nicht angemessen i.S. von §§ 1601, 1610 Abs. 2 BGB anzusehen.

Die gesetzliche Kostenübernahmepflicht der Eltern berührt derart intensiv die private Sphäre der Kläger, dass eine lediglich unbedeutende private Mitveranlassung für den Senat ausgeschlossen erscheint. Insoweit unterscheidet sich der vorliegende Streitfall- zu Lasten der Kläger - von den bislang vom BFH hierzu entschiedenen Konstellationen. Dort war (soweit ersichtlich) stets nur die Frage einer betrieblichen Veranlassung von übernommenen Fortbildungskosten, für die grundsätzlich keine gesetzliche Einstandspflicht besteht, streitig (u.a. Kosten für die Facharztausbildung eines bereits als Zahnarzt ausgebildeten Kindes [BFH-Urteil vom 6.11.2012 VIII R 49/10, BStBl II 2013, 309]; Kosten für einen Fleischermeisterlehrgang eines bereits als Gesellen tätigen Kindes [BFH-Urteil vom 29.10.1997 X R 129/94, BStBl II 1998, 149]). Unerheblich ist, dass die Kläger - wie in der mündlichen Verhandlung vorgetragen - während des Studiums der Kinder auch für deren laufenden Unterhalt aufgekommen sind und jene Aufwendungen nicht dem betrieblichen Bereich des Klägers zugeordnet haben. Denn von der gesetzlichen Unterhaltspflicht während einer Berufsausbildung nach §§ 1601, 1610 Abs. 2 BGB sind neben den Lebenshaltungskosten auch die für die Berufsausbildung unmittelbar anfallenden Aufwendungen erfasst. 50

bb. Auch rechtlich unabhängig von der gesetzlichen Einstandspflicht der Kläger ist für den Senat nicht erkennbar, dass es ganz überwiegend betriebliche Erwägungen gewesen sein sollen, die die Kostenübernahme durch den Kläger veranlasst hätten. Sein wesentliches Vorbringen, es werde aus Gründen der Bewahrung vor unternehmerischer Konkurrenz zunehmend wichtiger, geeignetes Personal frühzeitig fachlich zu fördern und möglichst langfristig an das eigene Unternehmen zu binden, bleibt zu pauschal, um einen Ausnahmefall der betrieblichen Veranlassung hinsichtlich der Übernahme von Ausbildungskosten von Kindern annehmen zu können. Insoweit gilt zudem zu berücksichtigen, dass sowohl S KL als auch T KL bereits zum Ende ihrer jeweiligen Schulzeit im Unternehmen des Klägers als geringfügig Beschäftigte angestellt wurden und nach Maßgabe der Vereinbarungen dort betriebliche Unterstützungsarbeiten zu übernehmen hatten. Insoweit erschließt es sich dem Senat nicht, weshalb die bloße Unterstützungstätigkeit seiner Kinder sichere Erkenntnisse für deren frühzeitige berufliche Förderung und betriebliche Anbindung gegeben haben soll. Ebenso wenig ist ersichtlich, dass der Kläger zum Zeitpunkt des Studienabschlusses seiner Kinder überhaupt konkreten Personalbedarf für zwei Vollzeitstellen im Bereich der betriebswirtschaftlichen Unternehmensberatung hatte. S KL wurde nach seinem Masterstudium lediglich als „Mitarbeiter zur Unterstützung im internen Controlling“ mit einer Wochenarbeitszeit von 24 Stunden eingestellt. T KL scheint - so die Ausführungen des Klägers in der mündlichen Verhandlung - nach Abschluss ihres Studiums gar nicht für das Unternehmen des Klägers zu arbeiten. 51

cc. Die (ausschließliche bzw. ganz überwiegende) betriebliche Veranlassung der Kostenübernahme ergibt sich auch nicht aus dem von den Klägern gezogenen Vergleich, dass insbesondere bei staatlichen Ausbildungen duale Studiengänge üblich seien und sich die Absolventen verpflichteten, im Falle einer zeitnahen beruflichen Umorientierung die 52

Ausbildungskosten ganz oder zumindest teilweise zurückzuzahlen (z.B. die Ausbildungen im gehobenen Dienst der Finanzverwaltung).

Der Vergleich greift bereits deshalb nicht, da der Kläger mit seinen Kindern kein Berufsausbildungsverhältnis begründete. Die Anstellungsverträge beinhalteten keine berufsausbildenden Elemente. S KL und T KL verpflichteten sich lediglich zur Unterstützung in der Unternehmensberatung sowie im Ideenmanagement. Anhaltspunkte dafür, dass die Beschäftigung im Unternehmen mit den Studieninhalten abgestimmt war, sind nicht ersichtlich. Es bestanden - jedenfalls schriftlich - auch keine klaren und deutlichen Vereinbarungen, wann und in welchem Umfang S KL und T KL während ihrer Studienzeit für das Unternehmen des Klägers tätig werden sollten. Im Hinblick auf die auswärtigen Studienorte (N-Stadt, O-Stadt, P-Stadt) dürften insoweit - wenn überhaupt - zeitlich sehr flexible Arbeitszeiten vereinbart worden sein; dies gilt erst Recht für die Zeit des Auslandsstudiums von S KL in xxx.

53

dd. Dass der Kläger mit beiden Kindern Rückzahlungsvereinbarungen hinsichtlich der Ausbildungskosten im Falle einer anderweitigen beruflichen Tätigkeit nach Abschluss des Studiums getroffen hat, rechtfertigt ebenfalls nicht die Annahme einer ausschließlichen bzw. ganz überwiegend betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen. Zumeinen wäre der vertraglich verfasste Rückzahlungsanspruch zivilrechtlich im Bestreitensfall gar nicht durchsetzbar, da die Kläger nach § 1610 Abs. 2 BGB gesetzlich zur Finanzierung einer Berufsausbildung ihrer Kinder im angemessenen Rahmen verpflichtet waren. Zum anderen wurden die diesbezüglichen Vereinbarungen auch nicht tatsächlich umgesetzt. S KL verpflichtete sich am 1.10.2006, drei Jahre nach bestandener Abschlussprüfung zum *Bachelor of Science* an der BiTS sein Arbeitsverhältnis im Unternehmen des Klägers fortzusetzen. Diesen Abschluss bestand S KL bereits im Sommer 2009, so dass die dreijährige Bindungsfrist im Sommer 2012 auslief. Dennoch verpflichtete sich S KL im Arbeitsvertrag vom 30.07.2012 unter § 1 Ziff. 5 (erneut), beginnend ab 1.8.2012 für mindestens drei Jahre im Unternehmen des Klägers tätig zu sein, andernfalls anteilig die Studienkosten zurückzuzahlen. Unabhängig von einer fehlenden gesetzlichen Pflicht hierzu hätte ein fremder Arbeitnehmer dieser Vertragsklausel im Hinblick auf die bereits erfüllte Verpflichtung nicht zugestimmt. Dass der Kläger und S KL - wie vom Kläger vorgetragen - erst den Masterabschluss im Sommer 2012 als Abschluss der Berufsausbildung und somit die Zeit zwischen Bachelor- und Masterabschluss (2009 bis 2012) nicht als Berufstätigkeit im Sinne der Vereinbarung vom 1.10.2006 angesehen haben, ändert hinsichtlich der fehlenden Fremdüblichkeit nichts. Zudem war insoweit auch die im (undatierten) Arbeitsvertrag unter § 11 Abs. 1 vereinbarte Schriftform bei Vertragsänderungen nicht eingehalten.

54

Noch unklarer ist die Umsetzung der zwischen dem Kläger und seiner Tochter T KL getroffenen Vereinbarung über die Rückzahlung der Ausbildungskosten für den „Abschluss Bachelor of Science an der Universität O-Stadt“ vom 1.9.2008. T KL schloss ihr Bachelor-Studium im Sommer 2011 ab. Im Anschluss hieran nahm sie an der Universität P-Stadt ein Masterstudium auf. Jedenfalls nach der Vertragslage wäre T KL verpflichtet gewesen, dem Unternehmen des Klägers nach Abschluss ihres Bachelor-Studiums für die Dauer von mindestens drei Jahren als Arbeitnehmerin zur Verfügung zu stehen. Aufgrund des Studiums an der Universität P-Stadt zu dieser Zeit bestehen erhebliche Zweifel, dass die Vereinbarung zwischen dem Kläger und T KL vertragsgemäß umgesetzt wurde. Die Kläger haben hierzu auch nichts vorgetragen.

55

ee. Eine betriebliche Veranlassung der Ausbildungskostenübernahme kann schließlich nicht daraus hergeleitet werden, dass der Kläger im Jahr 2007 mit einer familienfremden

56

Angestellten, Frau F. L., eine entsprechende Übernahmeverpflichtung für deren Bachelor-Studium an der Technischen Akademie Q-Stadt abgeschlossen hat. Es fehlt die Vergleichbarkeit. Frau L. war als „Mitarbeiterin im Sekretariat und in der Projektentwicklung Consulting“ in Vollzeit für das Unternehmen des Klägers tätig. Sie verfügte bereits offensichtlich über eine erste Berufsausbildung. Das Bachelor-Studium stellte für sie eine berufliche Fortbildung dar und erfolgte berufsbegleitend. Dagegen waren die Studiengänge von S KL und T KL als Vollzeitstudiengänge im Zuge einer Erstausbildung ausgestaltet; die Mitarbeit im Unternehmen erfolgte - anders als bei Frau L. - lediglich auf geringfügiger Basis.

c. Soweit der Kläger für S KL im Jahr 2007 auch die Studiengebühren für ein Auslandssemester in xxx i.H.v. 5.389,99 € (inklusive Flugkosten) übernommen hat, scheidet der Betriebsausgabenabzug darüber hinaus auch daran, dass insoweit keine eindeutige vertragliche Kostenübernahmepflicht vereinbart wurde. Der Kläger verpflichtete sich vertraglich lediglich zur Übernahme der „Ausbildungskosten für den Abschluss Bachelor of Science an der BiTS in N-Stadt“. Kosten für ein (freiwilliges) Auslandssemester dürften hiervon nicht erfasst gewesen sein, zumal in der Vereinbarung vom 1.10.2006 die Ausbildungskosten mit insgesamt 38.000 € veranschlagt wurden; insoweit dürfte es sich lediglich um die Studiengebühren an der BiTS gehandelt haben. 57

3. Revisionszulassungsgründe im Sinne von § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor. Die Entscheidung beruht auf höchstrichterlichen und zudem allgemein anerkannten Rechtsprechungsgrundsätzen, die vom Senat auf den vorliegenden Einzelfall angewandt wurden. 58

4. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. Die Obsiegensquote der Kläger im Streitjahr 2007 ist lediglich geringfügig. Im Hinblick auf die vollständige Kostentragungspflicht der Kläger brauchte über deren Antrag, die Notwendigkeit der Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren festzustellen (§ 139 Abs. 3 Satz 3 FGO), nicht mehr entschieden werden. 59

Haferkamp Dr. Reddig Dipl.-Kfm. Dr. Böwing-Schmalenbrock 60