
Datum: 25.05.2023
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 3577/20 E,AO
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2023:0525.5K3577.20E.AO.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand	1
Streitig ist, ob die von der Klägerin übernommenen Studienkosten ihrer beiden Kinder sowie des Herrn B als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.	2
Die Kläger sind Eheleute und haben zwei Kinder, eine Tochter (K, geb. 00.12.1991) und einen Sohn (T, geb. 00.10.1995), für die in den Streitjahren ein Anspruch auf Zahlung von Kindergeld bestand. Die Klägerin erzielt selbständige Einkünfte aus dem Betrieb einer chirurgischen Praxis. Die Kläger werden zur Einkommensteuer zusammen veranlagt.	3
Das Kind K war nach dem Abitur in den Jahren 2012 und 2013 zunächst an einer Universität in G als Studentin eingeschrieben. Ab 2014 nahm sie in N (Spanien) ein Studium der Zahnmedizin auf. Das Kind T absolvierte in 2014 das Abitur. Im Anschluss nahm er im gleichen Jahr ein Medizinstudium in M (Slowakei) auf, das er später in O (Polen) fortsetzte. Beiden Kindern war die Aufnahme eines Medizinstudiums an einer deutschen Universität wegen des für den Bereich Medizin geltenden Numerus clausus nicht möglich. Das Kind T bewarb sich zudem vergeblich um einen Studienplatz für Medizin in Österreich.	4
Herr B war seit der 6. Schulklasse mit dem Sohn der Kläger befreundet und absolvierte gleichzeitig mit diesem in 2014 das Abitur. Wegen des geltenden Numerus clausus war für ihn ebenfalls die Aufnahme eines Medizinstudiums in Deutschland unmittelbar nach dem Abitur nicht möglich. Er bewarb sich zudem wie das Kind T vergeblich um einen Studienplatz	5

für Medizin in Österreich. Vor diesem Hintergrund begann er nach dem Abitur ab dem 15.09.2014 eine Ausbildung zum medizinischen Fachangestellten (MFA) in der Praxis der Klägerin, die er am 16.09.2016 erfolgreich abschloss. Danach begann er zum Wintersemester 2016/2017 ein Medizinstudium in P.

Die Klägerin schloss sowohl mit ihren beiden Kindern als auch mit Herrn B im Sommer 2014 einen mündlichen Vertrag über die Finanzierung von Studienkosten. Die inhaltsgleichen mündlichen Vereinbarungen wurden später jeweils schriftlich niedergelegt; sie enden mit „... So mündlich vereinbart im Sommer 2014 ...“. Die Präambel des verschriftlichten mündlichen Vertrages betrifft zunächst Ausführungen zu den Vorteilen der Implementierung sog. medizinischer Versorgungszentren (MVZ). Im Weiteren wird ausgeführt, dass wegen der Entwicklungen im Bereich der Gesundheitsversorgung in der Stadt D Zweifel bestünden, ob zukünftig noch für eine Fortführung der Praxis der Klägerin geeignete Personen zur Verfügung stünden. So vergeblich z.B. der Kreis ... mittlerweile Stipendien an Medizinstudenten ab einem bestimmten Ausbildungsgrad, welche sich im Gegenzug verpflichteten, für mindestens vier Jahre ihre ärztliche Tätigkeit im Gebiet des Kreis ... auszuüben. Daher sei die Klägerin bereits jetzt darum bemüht, geeignete Personen zu finden und zu fördern, welche später ihre Praxis erwerben und fortführen könnten bzw. ihre Tätigkeit in einer von niedergelassenen Fachärzten getragenen Gemeinschaft ausüben könnten. Daher suche und fördere die Praxis (der Klägerin) geeignete Personen, die sich nach bestandenen Examen und vorliegender Approbation verpflichten wollen, ihre ärztliche Tätigkeit in D aufzunehmen. Förderungswürdige Personen seien solche, die in der bestehenden chirurgischen Praxis (der Klägerin) durch mehrjährige Zuarbeit oder Ausbildung zum Arzthelfer ihre „handwerklichen“ und sprachlichen Fähigkeiten im Umgang mit Patienten nachgewiesen hätten. Vor diesem Hintergrund werde vereinbart, dass die Klägerin die Kosten für den Zugang zu einer Universität in der Europäischen Union einschließlich damit verbundener Beratungs- und Anwaltskosten übernehme. Gefördert würden darüber hinaus Studiengebühren und Kosten für die Unterkunft. Die Rückzahlungsmodalitäten und Verzinsungsansprüche orientierten sich an der Richtlinie (des Kreis ...) für die Gewährung einer Studienbeihilfe für Medizinstudenten vom 14.10.2011 in der jeweils aktualisierten und gültigen Fassung. Die Kinder der Kläger sowie Herr B verpflichteten sich im Gegenzug dazu, für wenigstens fünf Jahre als Praxispartner der Klägerin zu arbeiten. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die jeweilige schriftliche Niederlegung der getroffenen Vereinbarungen Bezug genommen.

Die Klägerin berücksichtigte in ihrer jeweiligen Gewinnermittlung für die Streitjahre Aufwendungen für das Studium und die Unterkunft ihrer beiden Kinder sowie für die Unterkunft des Herrn B in folgender Höhe als Betriebsausgaben (vgl. die – insoweit unstreitige – Aufstellung des Beklagten in der Einspruchsentscheidung vom 01.12.2020):

2015	Kind K	Kind T	
	31.612,00 €	35.751,93 €	67.363,93 €

2016	Kind K	Kind T	Herr B	
------	-----------	-----------	-----------	--

	24.701,00 €	18.406,80 €	1.960,00 €	45.067,80 €
--	-------------	-------------	------------	-------------

2017	Kind K	Kind T	Herr B	
	23.723,00 €	21.550,41 €	11.760,00 €	57.033,41 €

10

In einer mit der Gewinnermittlung für das Jahr 2015 eingereichten „steuerlichen Einschätzung“ zu den als Betriebsausgaben geltend gemachten übernommenen Kosten für Studium und Unterkunft führten die Kläger aus, dass es sich um eine offene Förderung für geeignete Personen handele. So sei Herr B kein Familienmitglied, sondern ein fremder Dritter. Die Förderung beschränke sich nicht auf die drei bisher geförderten Personen, sondern auch in der Zukunft sollen weitere geeignete Abiturienten gefördert werden. Die geltend gemachten Kosten seien nach Maßgabe des Urteils des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 14.12.1994 (X R 215/93) betrieblich veranlasst. Hinsichtlich der angestrebten Praxisfortführung bestünden Risiken für ihre Umsetzbarkeit, sodass sie, die Klägerin, als Betriebsinhaberin frühzeitig Maßnahmen zur Sicherung der Praxisfortführung ergriffen habe. Damit verfolge sie das Ziel, die Praxis später zu einem guten Preis verkaufen zu können. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die „steuerliche Einschätzung“ der Kläger Bezug genommen.

11

Der Beklagte versagte jeweils den Abzug der Studienkosten als Betriebsausgaben und erhöhte entsprechend den erklärten Gewinn. Er setzte die Einkommensteuer der Kläger für die Streitjahre erstmalig wie folgt fest:

12

Jahr	Bescheiddatum	Gewinn aus selbstständiger Tätigkeit	festgesetzte Einkommensteuer
2015	15.04.2016	446.645 €	129.081 €
2016	21.11.2017	451.233 €	127.401 €
2017	23.08.2018	406.534 €	120.498 €

13

Die Bescheide ergingen jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 Abgabenordnung – AO). Der Einkommensteuerbescheid 2015 vom 14.04.2016 wurde mit Bescheiden vom 07.02.2018 und vom 15.03.2019 nach § 164 Abs. 2 AO – aus im vorliegenden Verfahren nicht weiter streitigen Gründen – geändert. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb jeweils bestehen. Die Einkommensteuer 2015 wurde am 15.03.2019 auf 109.923 € festgesetzt.

14

Die Kläger legten gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 15.03.2019 am 21.03.2019, gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 21.11.2017 am 11.12.2017 und gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 vom 23.08.2018 am 10.09.2018 Einspruch ein. Mit ihren Einsprüchen begehrt die Kläger jeweils den Abzug der geltend gemachten Studienkosten als Betriebsausgaben bei den Einkünften der Klägerin aus selbstständiger Tätigkeit. Sie begründeten ihre Einsprüche dahingehend, dass die Übernahme der Kosten für

15

das Medizinstudium ihrer Kinder sowie für Herrn B betrieblich veranlasst sei. Es handele sich um eine offene Förderung für geeignete Personen und betreffe anfallende Aufwendungen der geförderten Personen für duale Studiengänge. Das vom Beklagten zitierte Urteil des BFH vom 06.11.2012 (VIII R 49/10) sei nicht anwendbar, da es einen abweichenden Sachverhalt betreffe. Die für den Betriebsausgabenabzug von Ausbildungskosten maßgeblichen Kriterien seien erfüllt. Es sei eine klare und eindeutige fremdübliche Vereinbarung im ausschließlich oder ganz überwiegenden Interesse des Betriebs getroffen worden. Die einzelnen Vereinbarungen seien nach dem Inhalt und ihrer Durchführung auch fremdüblich (Hinweis auf BFH, Urteil vom 14.12.1990 III R 92/88). So hätten sie sowohl mit ihren Kindern als auch mit Herrn B, zu dem keine verwandtschaftliche Beziehung bestünde, identische Verträge abgeschlossen. Die vereinbarten Bindungsfristen und Rückzahlungsklauseln orientierten sich an entsprechenden Stipendien des Kreis Die Verträge hätten sie dem Beklagten auch vorgelegt. Die Fortführung der Praxis in der derzeitigen Form sei mit einem einzigen Nachfolger nur bedingt sinnvoll und werde deswegen auch nicht angestrebt. Eine generelle chirurgische Zulassung, wie sie die Klägerin inne habe, werde zunehmend durch fachspezifische und eingegrenzte Zulassungen ersetzt. Ihre Kinder sowie Herr B strebten jeweils unterschiedliche chirurgische bzw. operative fachärztliche Zulassungen an. Zudem könnten sich mehrere Berufsträger eine einzelne kassenärztliche Zulassung teilen. Durch den Einsatz mehrerer Berufsträger werde es im Fall ihrer Praxis, der der Klägerin, möglich sein, Operationen durchzuführen, die bisher wegen fehlender ärztlicher Kapazitäten nicht durchgeführt werden könnten.

Die abgeschlossenen Verträge über die Stipendien seien auch tatsächlich durchgeführt worden. Ihre Kinder sowie Herr B hätten zwischenzeitlich das Physikum ihres jeweiligen Medizinstudiums bestanden und es sei von einem erfolgreichen Studienabschluss in absehbarer Zeit auszugehen. Es sei nicht erforderlich, dass die Klägerin ihre Kinder schlechter stelle als fremde Dritte. Die Praxisfortführung werde weder ihren Kindern noch Herrn B unentgeltlich eingeräumt. Es werde eine Übergabe wie unter fremden Dritten angestrebt. Die Entscheidung über die Ausgestaltung der Fortführung der Praxis obliege allein ihr, der Klägerin. Ein duales Studium sei zum Erwerb beruflicher Qualifikationen anerkannt und wie sie, die Klägerin, fördere z.B. auch der Kreis ... geeigneten Ärztenachwuchs durch die Vergabe von Stipendien. Sowohl ihre Kinder als auch Herr B seien zur Fortführung der Praxis geeignet. 16

Der Beklagte forderte die Kläger mit Schreiben vom 17.08.2020 auf, folgende Punkte zu erläutern bzw. Fragen zu beantworten: 17

? „Bitte erläutern Sie detailliert, inwieweit die geförderten Personen jeweils bei Abschluss der mündlichen Vereinbarung im Sommer 2014 die geforderten Voraussetzungen erfüllt haben.“ 18

? „Ich bitte um Angaben, in welcher Form die Partnerschaft begründet werden soll (z.B. Anstellungsverhältnis, Gründung einer Ärztegemeinschaft, o.ä.).“ 19

? „Welche Leistungen wurden für das künftige Arbeitsverhältnis vereinbart? (z.B. hinsichtlich der Vergütung, Umfang der Arbeitsleistung, u.s.w.)“ 20

? „Obwohl mit allen geförderten Personen identische Verträge geschlossen worden sind, wurden für die einzelnen Personen sehr unterschiedlich hohe Aufwendungen in den jeweiligen Jahren geltend gemacht. Ich bitte Sie, dies näher zu begründen.“ 21

?	„Zusätzlich bitte ich um die Angaben, an welchen Orten die jeweiligen Studienkosten entstanden sind.“	
?	„Hat Herr B bereits eine Ausbildung in Ihrer Praxis abgeschlossen? Sollte dies der Fall sein, bitte ich um Vorlage einer Kopie des Ausbildungsvertrages.“	23
?	„Bitte belegen Sie die geltend gemachten Kosten für Herrn B anhand von geeigneten Unterlagen (Mietvertrag, Kontoauszüge, o.ä.).“	24
?	„Zusätzlich möchte ich Ihnen gerne hiermit die Möglichkeit zu einer (weiteren) Stellungnahme und/oder für Sachverhaltsergänzungen geben.“	25
	Auf die Aufforderung des Beklagten vom 17.08.2020 führten die Kläger mit Schreiben vom 17.08.2020 wie folgt aus:	26
	Die Eignung ihrer Kinder sei ihnen schon über einen längeren Zeitraum vor Abschluss der Stipendienvereinbarungen in 2014 bekannt gewesen. Das gelte auch für Herrn B , welcher mit ihrem Sohn bereits seit dem 6. Lebensjahr bekannt sei. Allen drei sei es aufgrund ihrer Abiturnote und des geltenden Numerus clausus nicht möglich gewesen, unmittelbar nach dem Abitur in Deutschland ein Medizinstudium aufzunehmen. Auch eine Bewerbung ihres Sohnes und des Herrn B in Österreich um einen Studienplatz für das Fach Medizin sei erfolglos geblieben. Daher habe ihr Sohn in der Slowakei und danach in Polen jeweils einen englischsprachigen Medizinstudiengang aufgenommen. Herr B habe auf einen Studienplatz in Deutschland gewartet und während der erforderlichen Wartezeit in ihrer Praxis, der der Klägerin, eine wegen seines Abiturs auf zwei Jahre verkürzte Ausbildung zum MFA absolviert. Er habe dann zum Wintersemester 2016/2017 ein Medizinstudium an der Universität Q in P aufgenommen. Sowohl ihre Kinder als auch Herr B könnten in den nächsten eineinhalb bis zwei Jahren in Deutschland eine ärztliche Tätigkeit aufnehmen.	27
	Die Verpflichtung zur mindestens fünfjährigen Mitarbeit als Praxispartner in ihrer Praxis sei in den Verträgen aufgenommen worden, damit die Verträge fremdüblich ausgestalten seien. Es bestünden jedoch keine Anhaltspunkte dafür, dass sich die Mitarbeit auf fünf Jahre beschränken werde. Bei gleichbleibenden Rahmenbedingungen für das ärztliche Zulassungs- und Abrechnungsverfahren gingen sie davon aus, dass ihre Kinder sowie Herr B als gleichberechtigte Partner der Praxis beitreten werden. Die genaue Ausgestaltung sei von den dann geltenden rechtlichen Rahmenbedingungen abhängig. Gleiches gelte für die noch zu vereinbarenden Abrechnungsmodalitäten. Es werde jedoch eine Regelung angestrebt, wonach ihren Kindern und Herrn B ein partnerschaftlicher Vergütungsanspruch zustehe. Es sei auch beabsichtigt, mithilfe ihrer Kinder und Herrn B die Behandlung von Patienten auszuweiten. Die vorhandenen Kapazitäten seien derzeit vor allem in personeller Hinsicht begrenzt, da sie, die Klägerin, die Praxis allein betreibe.	28
	Die unterschiedliche Höhe der übernommenen Kosten für die Kinder und Herrn B lägen darin begründet, dass die Universitätsgebühren in N (Spanien), M (Slowakei) und O (Polen), wo ihre Kinder studierten, höher seien als in P (Deutschland), wo Herr B studiere. Die übernommenen Mietaufwendungen des Herrn B seien an die Vermittlungsgesellschaft E überwiesen worden.	29
	Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Schreiben der Kläger vom 17.08.2020 sowie den hierzu eingereichten Anlagen Bezug genommen.	30

Der Beklagte wies den Einspruch der Kläger mit Einspruchsentscheidung vom 01.12.2020 als unbegründet zurück. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb jeweils bestehen. Der Beklagte begründete seine Entscheidung dahingehend, dass die Studienkosten für die Kinder der Kläger sowie für Herrn B nicht als Betriebsausgaben i.S. des § 4 Abs. 4 Einkommensteuergesetz (EStG) gewinnmindernd zu berücksichtigen seien. Die Studienkosten stünden in keinem objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb der chirurgischen Praxis. Bei Abschluss der Verträge über die Finanzierung von Studienkosten sei anhand der äußeren Umstände nicht ersichtlich gewesen, welcher betriebliche Anlass für die Verträge maßgebend gewesen sei. Im Sommer 2014 hätten sowohl die Kinder als auch Herr B keine medizinischen Fähigkeiten vorweisen können. Allein aus der Verpflichtung zur Finanzierung der Studienkosten könne keine betriebliche Veranlassung abgeleitet werden, daher seien die von der Klägerin geleisteten Studienkosten der privaten Lebensführung i.S. des § 12 Satz 1 Nr. 2 EStG zuzuordnen. Wesentliche und für eine steuerliche Anerkennung der Aufwendungen als Betriebsausgaben erforderliche Regelungen seien in den im Sommer 2014 abgeschlossenen Verträgen nicht getroffen worden. So sei offen, in welcher (maximalen) Höhe und für welchen Zeitraum monatliche Unterstützungszahlungen geleistet werden sollen. Ferner sei nicht geregelt worden, in welchem Vertrags- bzw. Gesellschaftsverhältnis die wenigstens fünfjährige Mitarbeit in der Praxis, zu der sich die Kinder der Kläger sowie Herr B verpflichtet hätten, habe erfolgen sollen. Die Vergütung und der Arbeitsumfang (Vollzeit oder Teilzeit) sei ebenfalls nicht geregelt worden. Damit fehle es an einer fremdüblich klaren und eindeutigen Vereinbarung. Hinzu komme, dass die Kläger wegen ihrer gesetzlichen Unterhaltspflicht gegenüber ihren Kindern zur Zahlung von Studienkosten als Aufwendungen für eine Berufsausbildung verpflichtet gewesen seien. Solche Zahlungen seien grundsätzlich der Privatsphäre zuzuordnen. Gleiches gelte, wie z.B. das FG Münster am 15.01.2016 (4 K 2091/13) geurteilt habe, auch für Regelungen zur späteren Unternehmensnachfolge. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung vom 01.12.2020 Bezug genommen.

Mit ihrer am 22.12.2020 erhobenen Klage verfolgen die Kläger ihr Begehren weiter.

32

Die Kläger tragen im vorliegenden Verfahren weiter vor, dass der Beklagte die Studienkosten für die Jahre 2014 und 2015 zunächst als Betriebsausgaben anerkannt habe. Der Beklagte sei daher ursprünglich davon überzeugt gewesen, dass Herr B als fremder Dritter zu behandeln sei und ihre Intention, die der Klägerin, die chirurgische Praxis in ein von mehreren Ärzten betriebenes Operations- (OP) Zentrum zu überführen, eine nachvollziehbare und unternehmerische Entscheidung darstelle, über die nicht der Beklagte zu befinden habe. Erst im Nachhinein sei der Betriebsausgabenabzug für das Jahr 2015 sowie dann auch für die Jahre 2016 und 2017 versagt worden. Diese Entscheidung sei im Veranlagungsverfahren nicht ordnungsgemäß begründet worden. Die Begründung in der Einspruchsentscheidung vermöge auch nicht zu überzeugen. Es werde verkannt, dass es sich bei Herrn B um einen fremden Dritten handle. Die Zahlungen seien aus Sicht des Zahlenden und nicht aus Sicht des Leistungsempfängers zu beurteilen. Der Beklagte habe nicht hinreichend berücksichtigt, dass sie, die Klägerin, seit Jahren das Ziel verfolge, die bisherige einzelchirurgische Praxis in ein OP-Zentrum überzuleiten, um so die Werthaltigkeit und den Bestand der Arztpraxis als Einkommensquelle zu erhalten. Der Beklagte übersehe, dass wegen der veränderten Facharztbezeichnungen die bisherige Praxis nur mit wenigstens zwei Chirurgen fortgesetzt werden könnte. Für die betriebliche Veranlassung spreche auch, dass mit der Aufnahme weiterer Ärzte in die Praxis mehr Umsatz generiert werden könnte. Ohne die getroffenen vertraglichen Regelungen wären die Kinder bzw. Herr B nicht an ihre Praxis, die der Klägerin, gebunden. Es sei zu befürchten, dass ihre Praxis nicht fortgeführt und damit auch nicht verkauft werden könnte, wenn die Überführung in ein OP-Zentrum nicht

33

gelingen.

Soweit der Beklagte bemängelt, es sei nicht nachgewiesen worden, dass ihre Kinder und Herr B bei Abschluss der Verträge im Sommer 2014 für eine Förderung geeignet gewesen seien, werde übersehen, dass ihr, der Klägerin, die handwerkliche Geschicklichkeit ihrer Kinder und des Herrn B bekannt gewesen seien. Diese Einschätzung sei später dadurch bestätigt worden, dass alle drei das medizinische Physikum bestanden hätten. Einen einzelauslösenden Moment für die Entscheidung zur Förderung habe es nicht gegeben, es sei vielmehr ein Prozess gewesen. So hätten sie natürlich ihre Kinder aber auch Herrn B über einen langen Zeitraum gekannt und daher im Hinblick auf deren jeweilige Eignung prüfen können.

Die Ziele, welche ursprünglich mit der Übernahme der Studienkosten verfolgt worden seien, seien auch weiterhin erreichbar. So seien ihr Sohn T seit dem 04.07.2022 sowie Herr B seit dem 09.01.2023 approbierte Ärzte. Ihr Sohn T sei in U als Assistenzarzt tätig, während Herr B als Assistenzarzt in S tätig sei. Ihre Tochter K sei seit dem 04.04.2023 approbierte Zahnärztin und in einer Zahnarztpraxis in R tätig. Die entsprechenden Approbationsbescheinigungen lägen vor.

Der Kläger beantragt,

den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 15.03.2019, den Einkommensteuerbescheid 2016 vom 21.11.2017 und den Einkommensteuerbescheid 2017 vom 23.08.2018, alle Bescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.12.2020, dahingehend zu ändern, dass in folgender Höhe Studienkosten als weitere Betriebsausgaben bei den Einkünften der Klägerin aus selbständige Arbeit berücksichtigt werden:

Einkommensteuer 2015:	67.363,93 €	38
-----------------------	-------------	----

Einkommensteuer 2016:	45.067,80 €	39
-----------------------	-------------	----

Einkommensteuer 2017:	57.033,41 €	40
-----------------------	-------------	----

Die nicht zur mündlichen Verhandlung erschienene Klägerin hat bereits vor der mündlichen Verhandlung schriftsätzlich einen sinngemäß gleichlautenden Antrag gestellt.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er nimmt Bezug auf seine Einspruchsentscheidung und trägt weiter vor, dass auch bei der Erstveranlagung zur Einkommensteuer 2015 die als Betriebsausgaben geltend gemachten Studienkosten nicht berücksichtigt worden seien. Die Gründe für die Versagung des Betriebsausgabenabzugs seien den Klägern auch mitgeteilt worden. Die Zahlungen an Herrn B seien der privaten Lebenssphäre der Klägerin zuzuordnen, da eine betriebliche Veranlassung nicht glaubhaft gemacht worden sei. Die vorgelegten Verträge erfüllten zudem nicht die Anforderungen für eine Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen. Die Kläger hätten auch eine Eignung ihrer Kinder bzw. des Herrn B für eine Fortführung der Praxis der Klägerin nicht nachgewiesen. Es sei nicht erkennbar, ob und inwieweit sich die geförderten Kinder und Herr B besonders hervorgehoben hätten.

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten, die Gerichtsakte und die von dem Beklagten übersandten Verwaltungsvorgänge verwiesen. Es

sind die Gerichtsakten 5 V 832/21 und 5 V 3578/20 beigezogen worden.

Die Sache ist am 25.05.2023 vor dem Senat mündlich verhandelt worden. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen. 46

Entscheidungsgründe 47

Der Senat konnte in Abwesenheit der Klägerin verhandeln und entscheiden. Die Ladung ist am 08.03.2023 zugestellt worden. Mit der Ladung ist die Klägerin darauf hingewiesen worden, dass beim Ausbleiben eines Beteiligten auch ohne ihn verhandelt und entschieden werden kann (§ 91 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung – FGO). 48

Die Klage hat keinen Erfolg. 49

Der Einkommensteuerbescheid 2015 vom 15.03.2019, der Einkommensteuerbescheid 2016 vom 21.11.2017 und der Einkommensteuerbescheid 2017 vom 23.08.2018, alle Bescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 01.12.2020, sind rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 50

1. Der Beklagte hat den Betriebsausgabenabzug für die in den Streitjahren 2016 und 2017 übernommenen Mietkosten des Herrn B zu Recht versagt. 51

a) Bei der Ermittlung der Einkünfte sind Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind, als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) abzuziehen. Eine betriebliche Veranlassung liegt vor, wenn objektiv ein Zusammenhang mit dem Betrieb besteht und die Aufwendungen dem Betrieb subjektiv zu dienen bestimmt sind, d.h. sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer der Einkunftsarten des EStG stehen (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 07.05.2013 VIII R 51/10, BStBl II 2013, 808). Ob und inwieweit Aufwendungen durch den Betrieb veranlasst sind, hängt zum einen von den Gründen ab, aus denen der Steuerpflichtige die Aufwendungen tätigt. Die Gründe bilden das "auslösende Moment", das den Steuerpflichtigen bewogen hat, die Kosten zu tragen (z.B. BFH, Beschluss vom 21.09.2009 GrS 1/06, BStBl II 2010, 672; Urteil vom 14.07.2020 VIII R 28/17, BStBl II 2021, 14). Zum anderen muss das „auslösende Moment“ der einkommensteuerrechtlich relevanten Sphäre zuzurechnen sein. Denn prägend für das deutsche EStG ist die Unterscheidung zwischen der durch die einzelnen Einkunftsarten definierten Erwerbssphäre und der der Besteuerung entzogenen Privatsphäre (Einkommensverwendung). Demgemäß bedarf es der Trennung zwischen den den jeweiligen Einkünften zuzuordnenden Erwerbsaufwendungen (Betriebsausgaben, Werbungskosten) einerseits und den – grundsätzlich nicht abziehbaren – Kosten der Lebensführung andererseits (vgl. BFH-Beschluss vom 04.07.1990 GrS 2-3/88, BStBl II 1990, 817). 52

Hinsichtlich einer betrieblichen Veranlassung verbleibt dem Steuerpflichtigen ein subjektiver Entscheidungsspielraum. Er hat es in der Hand, den Betriebsumfang und damit den Umfang der betrieblichen Veranlassung von Aufwendungen zu bestimmen (BFH-Beschluss vom 4. Juli 1990 GrS 2-3/88, BStBl II 1990, 817). Dass er eine derartige Entscheidung getroffen hat, muss der Steuerpflichtige jedoch in Zweifelsfällen anhand objektiver Tatsachen darlegen; es muss feststehen, dass Aufwendungen in tatsächlichem oder wirtschaftlichem Zusammenhang mit konkreter Gewinnerzielungsabsicht angefallen sind (BFH-Urteil vom 26.11.1997 X R 146/94, BFH/NV 1998, 961). 53

Bei der Beurteilung, ob Aufwendungen durch berufliche oder private Gründe veranlasst sind, dürfen sich die Finanzgerichte in der Regel nicht allein auf die Darstellung des 54

Steuerpflichtigen stützen, wenn es an entsprechenden Nachweisen für dessen Sachvortrag fehlt. Vielmehr hat der Steuerpflichtige die berufliche Veranlassung der Aufwendungen im Einzelnen umfassend darzulegen und nachzuweisen (BFH, Beschluss vom 21.09.2009 GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672).

Die Gesichtspunkte der Höhe der Aufwendungen, ihrer Notwendigkeit, ihrer Üblichkeit und ihrer Zweckmäßigkeit sind für die Anerkennung als Betriebsausgaben zwar grundsätzlich ohne Bedeutung. Allerdings kann nach der Rechtsprechung des BFH auch im Fehlen der Üblichkeit, der Erforderlichkeit und der Zweckmäßigkeit einer Aufwendung ein Indiz dafür zu sehen sein, dass die Aufwendungen aus außerbetrieblichen Erwägungen vorgenommen wurden (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 19.08.2015 X R 30/12, BFH/NV 2016, 203; BFH-Urteil vom 04.03.1986 VIII R 188/84, BStBl II 1986, 373).

55

Über das Vorliegen der Voraussetzungen zum Betriebsausgabenabzug entscheidet das Gericht gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung; es sind die Umstände

56

des Einzelfalls zu berücksichtigen. Die objektive Beweislast (Feststellungslast) für die Tatsachen, die eine betriebliche Veranlassung und damit die Annahme einer Betriebsausgabe dem Grunde und der Höhe nach rechtfertigen, trifft den Steuerpflichtigen.

57

Beruhend unter Berücksichtigung des Veranlassungsprinzips die Aufwendungen nicht oder in nur unbedeutendem Maße auf privaten, der Lebensführung des Steuerpflichtigen zuzurechnenden Umständen, so sind sie – vorbehaltlich einer entgegenstehenden gesetzlichen Regelung – als Betriebsausgaben abziehbar (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 12.07.2017 VI R 59/15, BStBl II 2018, 461). Sind Aufwendungen jeweils nicht nur unbedeutend (Loschelder in Schmidt, 42. Aufl. 2023, EStG § 4 Rn. 489: geringfügig) sowohl durch den Betrieb als auch durch die private Lebensführung des Steuerpflichtigen veranlasst, ist der Betriebsausgabenabzug auf den betrieblich veranlassten Teil beschränkt (BFH, Beschluss vom 21.09.2009 GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672). Eine solche Aufteilung – ggf. auch im Wege der Schätzung (ständige Rechtsprechung, vgl. hier nur m.w.N. BFH, Beschluss vom 03.07.2018 VI R 55/16, BFH/NV 2018, 1145) – ist jedoch nur zulässig, wenn objektivierbare Kriterien für eine Aufteilung vorliegen (BFH, Beschluss vom 21.09.2009 GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672). Danach besteht ein Abzugsverbot, wenn private und betriebliche Gründe so zusammenwirken, dass eine Trennung nicht möglich ist, weil sie willkürlich wäre (Loschelder in Schmidt, 42. Aufl. 2023, EStG § 4 Rn. 489). Hingegen liegen nicht bei der Ermittlung von Einkünften als Betriebsausgaben abzugsfähige Aufwendungen vor, wenn diese nicht oder nur in einem unbedeutenden Umfang durch den Betrieb veranlasst sind (Drüen in Brandis/Heuermann, EStG § 4 Rn. 567).

58

Zu der Übernahme von Aus- oder Fortbildungskosten hat der BFH ausgeführt, dass es zu den typischen Interessenlagen für die Annahme eines betrieblichen Interesses gehöre, wenn die Ausbildung eines Angestellten zum Meister eines Handwerks (gegen die Verpflichtung auf anschließende berufliche Tätigkeit im Betrieb unter Vereinbarung einer Rückzahlungsklausel bei Nichterfüllung) vom Arbeitgeber gezahlt werde, 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 14.12.1994 X R 215/93, BFH/NV 1995, 671). Entsprechendes gelte 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 werde, nach der der Betriebsinhaber die Kosten der Weiterbildung übernehme und sich der Arbeitnehmer im Gegenzug verpflichte, für eine gewisse Zeit nach seiner Rückkehr von den

59

Fortbildungsveranstaltungen im Betrieb zu bleiben und bei Nichterfüllung dieser Pflicht die Fortbildungskosten vollständig oder teilweise zurückzuzahlen (BFH, Urteil vom 14.12.1990 III R 92/88, BStBl II 1991, 305; vgl. hierzu auch Urteil vom 06.11.2012 VIII R 49/10, BStBl II 2013, 309).

b) Nach Maßgabe dieser Grundsätze und unter Würdigung der Gesamtumstände des Einzelfalls liegen die Voraussetzungen für den Abzug der übernommenen Mietaufwendungen des Herrn B als Betriebsausgaben der Klägerin nicht vor. Der Senat kann nicht zu seiner Überzeugung feststellen, dass die Aufwendungen für B mehr als nur geringfügig beruflich veranlasst waren. Die zwischen der Klägerin und Herrn B getroffene Vereinbarung entfaltet eine indizielle Wirkung dahingehend, dass der Übernahme der Mietkosten durch die Klägerin außerbetriebliche Erwägungen zugrunde lagen. Der Senat sieht die Vereinbarung als unüblich an, da die von der Klägerin eingegangenen Pflichten in einem krassen Missverhältnis zu den sich daraus ergebenden betrieblichen Vorteilen stehen. 60

aa) Auf der einen Seite ging die Klägerin ein sehr hohes finanzielles Risiko ein. Sie verpflichtete sich gegenüber Herrn B, die Kosten für den Zugang zu einer Universität in der Europäischen Union einschließlich damit verbundene Beratungs- und Anwaltskosten sowie die Studiengebühren und die Kosten für die Unterkunft zu übernehmen. Die Übernahme der Kosten war der Höhe nach nicht begrenzt. Aufgrund dieser Zusage kam es für die Höhe der Kosten allein darauf an, welchen Studienort, welche Universität und welche Unterkunft Herr B wählte. Anstatt der letztlich angefallenen Mietkosten von jährlich 11.760,00 € hätten die Kosten durch die Wahl eines ausländischen Studienortes, wie zum Beispiel bei den Kindern der Klägerin, das Zwei- oder Dreifache betragen können. 61

Hinzu kommt, dass die Klägerin ihre Zusage für mehrere Jahre gab und damit für diese Zeit vollständig in Vorleistung ging. So beendete Herr B sein in 2016 aufgenommenes Studium mit der Approbation in 2022. Diese hohe finanzielle Investition war zudem nur unzureichend abgesichert. Zwar verpflichtete sich Herr B zur Rückzahlung der Kosten, aber die Regelungen zu den Rückzahlungsmodalitäten sind vage und unbestimmt. Es ist lediglich ausgeführt, dass sie sich an der Richtlinie des Kreis ... „orientieren“. Welche konkrete Regelung zugrunde gelegt werden soll, ist nicht erkennbar. Weiter dürfte in § 5 der Richtlinie auch geregelt sein, dass eine Rückzahlung nicht erforderlich ist, wenn Herr B trotz abgebrochener Facharztweiterbildung eine andere ärztliche Tätigkeit im Kreis ... aufnimmt. Es fehlt mithin an einer klaren Abrede zu den Rückzahlungsmodalitäten, die insbesondere aufgrund der unbegrenzten Übernahme der Kosten durch die Klägerin aber von besonderer Bedeutung wären. 62

Schließlich sind die Zusage und die finanziellen Vorleistungen der Klägerin vor dem Hintergrund zu beurteilen, dass zum Zeitpunkt der Erteilung der Zusage durch die Klägerin Herr B noch nicht einmal einen Studienplatz für Medizin hatte. Ebenso wenig verfügte er über einschlägige medizinische Kenntnisse oder Vorerfahrungen, auf deren Grundlage die Klägerin eine Einschätzung über eine mögliche Verwendung des Herrn B in ihrer Praxis hätte treffen können (vgl. auch FG Münster, Urteil vom 15.09.1989 XVI 5728/89, Rn. 17, juris). Er besaß zu dem Zeitpunkt (vergleichsweise) nur die allgemeine Hochschulreife (Abitur) mit einer nicht für eine sofortige Aufnahme eines Medizinstudiums ausreichenden Abschlussnote. Auch die erfolgreiche Teilnahme des Herrn B an dem von der Klägerin für ihre Kinder und deren Schulfreunde angebotenen und durchgeführten „Haxenworkshop“, bei dem chirurgisches Arbeiten praktisch geübt wurde, genügt nach Ansicht des Senats nicht, um danach von einer hinreichenden Qualifikation des Herrn B ausgehen zu können. Die vom BFH entschiedenen Fälle, auf welche auch die Kläger hinweisen, betreffen zudem alle Fälle, 63

in denen bereits eine berufliche Qualifikation vorlag und es um eine „Weiterqualifizierung“ ging.

bb) Auf der anderen Seite begründet die im Sommer 2014 mit Herrn B geschlossene Vereinbarung bereits keinen objektiven Zusammenhang mit den Zielen, die nach dem Vortrag der Kläger mit der Übernahme der Studienkosten verfolgt werden sollten. 64

Dies gilt zum einen hinsichtlich des Ziels, die Auslastung der Praxis und damit auch den Gewinn der Klägerin zu steigern. Zwar hat sich Herr B verpflichtet, „für wenigstens 5 Jahre als Praxispartner der Praxisinhaberin [die Klägerin] zu arbeiten.“ Eine genaue Ausgestaltung der Zusammenarbeit und der Verteilung des durch Herrn B als Praxispartner erzielten Umsatzes bzw. Gewinns ist hingegen nicht geregelt. Der Umstand, dass die Vereinbarung eine Tätigkeit als Praxispartner vorsieht, spricht dafür, dass Herrn B ausschließlich selbst die Erträge seiner Tätigkeit zustehen sollen. Eine Mitarbeit des Herrn B im Rahmen eines Anstellungsverhältnisses, wonach zumindest der erwirtschaftete Umsatz zunächst der Klägerin zustünde, sieht die Vereinbarung gerade nicht vor. Die Steigerung des Gewinns der Klägerin war damit aufgrund der getroffenen Vereinbarung bei ihrer Umsetzung nicht zu erwarten. Im besten Fall wäre allenfalls zu erwarten gewesen, dass Herr B ausschließlich Patienten behandelt, die zuvor von der Klägerin wegen der Auslastung der derzeitigen personellen Kapazitätsgrenzen selbst nicht behandelt werden konnten. In allen anderen Fällen würde die Tätigkeit des Herrn B als Praxispartner mit der Übernahme von Patienten der Klägerin zu einer Minderung des Umsatzes und des Gewinns der Klägerin führen. Ein Vorteil der Klägerin könnte sich allein aus möglichen Synergieeffekten ergeben, indem Herr B sich an den laufenden Kosten der Praxis beteiligt. Aber auch insoweit finden sich in der Vereinbarung zumindest keine Regelungen, welche die Feststellung zulässt, dass die Übernahme der Mietaufwendungen des Herrn B durch das Ziel, zukünftig die eigenen Kosten der Klägerin für den Praxisbetrieb durch die Aufteilung auf mehrere Praxisinhaber zu mindern, veranlasst waren. 65

Zum anderen begründet die im Sommer 2014 mit Herrn B geschlossene Vereinbarung keinen objektiven Zusammenhang mit dem von den Klägern ausgegebenen Ziel, einen Gewinn aus der Veräußerung der Praxis zu erzielen. Die Vereinbarung trifft bereits keine Regelung zur Übernahme der Praxis. Es ist allein eine fünfjährige Mitarbeit des Herrn B vorgesehen. Zwar ist es, worauf die Kläger zutreffend hinweisen, nicht ausgeschlossen, dass Herr B über den fünfjährigen Zeitraum hinaus als Praxispartner der Klägerin tätig sein wird und die Praxis der Klägerin käuflich erwirbt. Dieses Ziel lässt sich jedoch weder anhand der getroffenen Vereinbarung aus dem Sommer 2014 feststellen noch daraus ableiten, dass die Übernahme der Mietaufwendungen ausschließlich oder ganz überwiegend durch die Absicht der Veräußerung der Praxis veranlasst war. 66

c) Ein (anteiliger) Betriebsausgabenabzug wäre darüber hinaus auch dann zu versagen, wenn die betrieblichen Gründe für die Zahlung der Mietkosten des Herrn B– entgegen der vorgenannten Ausführungen – nicht nur von einer untergeordneten Bedeutung wären. Denn ein auf den (geschätzten) betrieblichen Anteil beschränkter Betriebsausgabenabzug wäre unzulässig, da keine objektivierbaren Kriterien für eine Aufteilung der Aufwendungen in einen betrieblich veranlassten und einen privat veranlassten Teil erkennbar sind. Die Schätzung eines betrieblich veranlassten Anteils der geltend gemachten Aufwendungen wäre danach willkürlich. 67

2. Der Beklagte hat den Betriebsausgabenabzug für die übernommenen Studienkosten der Kinder K und T ebenfalls zu Recht versagt. 68

a) Neben den unter 1. a) genannten Grundsätzen gelten im Hinblick auf die Behandlung von Studienkosten der eigenen Kinder als Betriebsausgaben die folgenden weiteren Grundsätze:

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 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). 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 (FG Münster vom 15.01.2016 4 K 2091/13 E, EFG 2015, 551 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 darüber hinaus auch 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; FG Münster, Urteil vom 15.01.2016 4 K 2091/13, EFG 2015, 551).

b) Nach Maßgabe dieser Grundsätze ist der Senat nicht davon überzeugt, dass die Übernahme der Studienkosten der Kinder ausschließlich bzw. ganz überwiegend durch den von der Klägerin geführten Betrieb der chirurgischen Praxis veranlasst war.

aa) Hiergegen spricht bereits, dass die Kläger – wie im Fall des FG Münster vom 15.01.2016 (4 K 2091/13 E, EFG 2015, 551) – als Eltern zivilrechtlich dazu verpflichtet waren, die Kosten des Studiums für ihre Kinder K und T zu tragen. Zu den Kosten einer „angemessenen Vorbildung zu einem Beruf“ i.S. von §§ 1601, 1610 Abs. 2 BGB gehören – bei

entsprechender Qualifikation und Befähigung des Kindes – auch solche eines Studiums (vgl. Langeheine in Münchener Kommentar zum BGB, 8. Aufl., § 1610 Rz. 182). Hierzu zählen im Streitfall die Kosten für das Studium des Kindes K in N (Spanien) sowie des Kindes T in M (Slowakei) und O (Polen). Im Hinblick auf die insbesondere durch die Höhe der Einkünfte der Klägerin aus selbständiger Arbeit zum Ausdruck kommende finanzielle Leistungsfähigkeit der Kläger bestehen für den Senat auch keine Anhaltspunkte, die Kosten des Studiums 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 (so auch FG Münster vom 15.01.2016 4 K 2091/13 E, EFG 2015, 551). Insoweit unterscheidet sich der vorliegende Streitfall – zu Lasten der Kläger – von den bislang vom BFH entschiedenen Konstellationen, in denen die Studienkosten für Kinder als Betriebsausgaben bei der Ermittlung der Einkünfte zu berücksichtigen waren. Dort war jeweils 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]).

bb) Auch wenn eine gesetzliche Einstandspflicht der Kläger für die Studienkosten ihrer Kinder nicht bestanden hätte, wäre der Senat im Streitfall nicht davon überzeugt, dass die Übernahme der Kosten ausschließlich bzw. ganz überwiegend durch den von der Klägerin geführten Betrieb der chirurgischen Praxis veranlasst war. Denn zum Zeitpunkt der getroffenen Vereinbarungen, die der Übernahme der Studienkosten zugrunde lagen, hatten die Kinder der Kläger ihr Studium der Medizin noch nicht einmal aufgenommen. Die Kinder besaßen keine einschlägigen medizinischen Kenntnisse oder Vorerfahrungen, auf deren Grundlage der Klägerin eine Einschätzung über eine mögliche Verwendung der Kinder in ihrer Praxis hätte treffen können. Der Senat bezweifelt, dass bereits das von der Klägerin ihren Kindern attestierte handwerkliche Geschick eine hinreichende Gewissheit über das Gelingen eines Medizinstudium bietet, zumal die Kinder den für die Aufnahme des Studiums erforderlichen Numerus clausus nicht erfüllten, auch wenn die Nichterfüllung dieser Voraussetzung gleichsam natürlich keine Gewissheit über den ausbleibenden Erfolg eines Medizinstudiums bedeutet wie sich an den letztlich erfolgreichen Studienabschlüssen der Kinder der Kläger erkennen lässt. Das betriebliche Ziel der Klägerin, die Unternehmensfortführung durch einen oder mehrere Nachfolger zu sichern, findet sich in der mit ihren Kindern getroffenen Vereinbarung aus dem Sommer 2014 nicht wieder. Ihre Kinder verpflichteten sich ausschließlich zu einer wenigstens fünfjährigen Mitarbeit. Zur Frage einer entgeltlichen Übernahme der Praxis durch die Kinder finden sich hingegen keine Regelungen in den Vereinbarungen. Auch wenn der Senat nicht ausschließt, dass die Klägerin den Wunsch hegte, dass ihre Praxis in Zukunft unter anderem von ihren Kindern fortgeführt wird, so bleiben nach den objektiven Umständen weiterhin Zweifel daran, dass dieser Wunsch oder auch Absicht für die Übernahme der Studienkosten ein tragender Grund war, ohne den z.B. die Kosten für ein Medizinstudium im Ausland für die eigenen Kinder nicht übernommen worden wären.

Im Übrigen erfüllen die Vereinbarungen zwischen der Klägerin und ihren Kindern nicht die besonderen Anforderungen, die an Verträge zwischen nahen Angehörigen zu stellen sind. Es fehlt in den Vereinbarungen insbesondere schon an klaren und eindeutigen Regelungen z.B. zu der Laufzeit der Vereinbarungen, den konkreten Rückzahlungsmodalitäten, zu der Art der

„Mitarbeit“ als Praxispartner, zu der sich die Kinder verpflichtet hatten, und zu dem Zeitpunkt, zu dem die Kinder ihre Verpflichtung zur „Mitarbeit“ als Praxispartner zu erfüllen hatten. Der Senat verweist insoweit auf die Ausführungen unter 1. zu der gleichlautenden Vereinbarung mit Herrn B .

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

77

... ..

78