

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Grazer Treuhand Steuerberatung GmbH & Partner KG, Petersgasse 128a, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 3.8.2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 19.7.2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 19.4.2022 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf) beantragte in der am 6.3.2011 elektronisch an das Finanzamt übermittelten Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2010 unter anderem Aus-/Fortbildungskosten in Höhe von € 11.014,31 als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Mit Vorhalt vom 6.5.2011 ersuchte das Finanzamt bezüglich der beantragten Aufwendungen zur Fortbildung/Ausbildung/Umschulung um Nachreichung der Unterlagen (Kursbesuchsbestätigung, Zahlungsnachweise, usw.) mit entsprechender Kostenaufstellung und stellte einige sachverhaltsbezogene Fragen.

In Beantwortung des Vorhaltes reichte der Vater des Beschwerdeführers als sein bevollmächtigter steuerlicher Vertreter Zahlungsbelege mit Umsatzlisten bzw. Kostenaufstellungen betreffend Ausbildungskosten nach. Weiters wurde bekannt gegeben:

Belege: Rückerstattung Ausbildungskosten in Höhe von EUR 7.000 und EUR 3.200 und Kosten für das Binden der Master-Thesis EUR 159,41.

Kostenaufstellung:

KM-Geld: 4 Fahrten ***1***-***2***-***1*** EUR 638,40 (Defensio in ***2*** +
Besprechungstermine mit Betreuern der Master-Thesis bzw. Literaturrecherche

Binden der Masterarbeit: EUR 159,41

ÖH-Beitrag: EUR 16,50

Rückzahlung von Ausbildungskosten:

EUR 7.500,00 Kursgebühr für Master of Laws in South East European Law and European
Integration + EUR 1.570,00 Mediationskurs + EUR 1.130,00 Sprachkurs = EUR 10.200,00.

Für Rückfragen stehe sein Sohn unter der dort angeführten Telefonnummer zur Verfügung.

Mit dem angefochtenen Bescheid berücksichtigte das Finanzamt Werbungskosten in Höhe von lediglich € 919,61 und wies das weitere Begehren mit der Begründung ab, dass Werbungskosten Aufwendungen zum Erwerb, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen seien. Werbungskosten seien grundsätzlich nur in dem Kalenderjahr absetzbar, in dem sie geleistet werden würden. Würden sie aus Fremdmitteln getätigt, so führe bereits die Verausgabung der Fremdmittel und nicht erst die Rückzahlung zu Werbungskosten (vgl. LStR RZ 233). Die Rückerstattung der Ausbildungskosten in Höhe von insgesamt € 10.200,- (Kursgebühr für Master-Studium, Mediations- und Sprachkurs) an den Vater hätte daher im Jahr 2010 als Werbungskosten keine Anerkennung finden können.

In der dagegen vom Vater des Bf als sein bevollmächtigter steuerlicher Vertreter fristgerecht erhobene Beschwerde wurde begründend auf die Rz 319 LStR verwiesen, wonach es sich im Zeitpunkt der Rückzahlung von Aus- und Fortbildungskosten beim Arbeitnehmer, auf Grund dienstvertraglicher Regelungen, um Werbungskosten handelt. Im Zuge der Betriebsprüfung beim gefertigten Steuerberater/Dienstgeber habe das Prüfungsorgan mit dem mündlichen Hinweis festgestellt, dass die besagten Ausgaben Werbungskosten beim Dienstnehmer im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung im Sinne der RZ 319 (...Rückzahlung von Einnahmen gem. § 16 Abs. 2 EStG ...) seien (Treu und Glauben). Der Abschluss der Betriebsprüfung sei im Februar 2010 gewesen (siehe Beilage/Kopie BP-Bericht Pkt. B1, leider fehlt eine ausführliche Bescheidbegründung zu diesem Pkt.), aus welchem Grunde der ehemalige Dienstnehmer/Steuerpflichtige im Jahr 2010 mit einem Bausparguthaben bzw. Ersparnissen den Betrag von EUR 10.200,- zurückgezahlt habe.

Das Finanzamt legte die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung an die damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor und führte in der Beilage zum Vorlagebericht aus, dass die Berufung jedenfalls abzuweisen wäre, weil

1.) Ausgangspunkt für die rechtlichen Betrachtungen im Anlassfall das aus §§ 1 und 2 EStG hervorleuchtende Subjektprinzip der Einkommensteuer sei (VwGH 6.11.1991, 91/13/0074),

aus welchem sich unter anderem ergeben würde, dass nicht zwingend für jede objektiv zur Einkünfteerzielung getätigte Aufwendung auch ein Steuersubjekt gefunden werden müsse, dem dieser Aufwand steuerlich zuzurechnen sei.

2.) Da der Berufungswerber gleichzeitig auch Sohn des die Kurskosten tragenden Arbeitgebers sei, zum Zeitpunkt der Kostentragung im väterlichen Betrieb nur teilzeitbeschäftigt und mit Rücksicht auf die nur sehr geringen Einkünfte möglicher Weise auch nicht in vollem Ausmaße selbsterhaltungsfähig gewesen sei, werde eine Feststellung darüber zu treffen sein, ob die Kostentragung 2006/2007 betrieblich oder privat veranlasst gewesen sei. LStR RZ 319 könne nur im ersteren Fall zur Anwendung kommen. Hätte ein fremder Arbeitgeber die Kosten nicht übernommen und sei das Motiv für die Geldleistung im Bemühen zu sehen, dem Sohn zu einer geeigneten Zusatzausbildung zu verhelfen, liege auch die Rückzahlung der Aufwendungen in der steuerlich unbeachtlichen Privatsphäre.

3.) Handle es sich, wie es der Berufungswerber selbst angeben würde, nicht um Aus- oder Fortbildungsförderung im betrieblichen Interesse, sondern um ein Darlehen nach allgemeinen Grundsätzen, so sei die Rückzahlung, ebenso wie die Darlehenshingabe, ungeachtet der Zurechenbarkeit zu einer (betrieblichen oder außerbetrieblichen) Einkunftsart steuerneutral.

4.) Aber selbst außerhalb der Einnahmenrückzahlungsthematik käme ein steuerlicher Abzug von Masterstudien, Mediations- und Sprachkursen auf Grund der einschränkenden Vorschriften des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG nicht in Betracht. Denn es handle sich dabei weder um Fortbildung im bereits ausgeübten Beruf noch um Ausbildung in einem verwandten Beruf noch um Umschulungen, sondern um berufsspezifische Ausbildung (Masterstudium) bzw. um Fortbildung, die als typischer Mischaufwand von der Privatsphäre zu trennen sei (vgl. VwGH 31.3.2011, 2009/15/0198).

Im Zuge eines von der nunmehr vom Bf gewechselten bevollmächtigten steuerlichen Vertretung beantragten Erörterungsgesprächs bzw. einer Akteneinsicht am 22.2.2012 wurde die steuerliche Vertreterin ersucht, einen Dienstvertrag bezüglich des Dienstverhältnisses mit dem Vater vorzulegen. Die steuerliche Vertreterin legte ein Schreiben des damaligen Dienstgebers (**3**) vor, in dem bestätigt wurde, dass die in Rede stehenden Ausbildungen für die Bewerbung im Frühjahr 2008 positiv gewesen seien.

Im Zuge einer weiteren von der bevollmächtigten steuerlichen Vertretung beantragten Akteneinsicht am 2.5.2012 wurden Kopien des vom Finanzamt vorgelegten Beschwerdeaktes erstellt und weiters vereinbart, dass zum Vorlagebericht eine Stellungnahme abgegeben und der Dienstvertrag bezüglich des Arbeitsverhältnisses mit dem Vater übermittelt werde.

Nach der Stellungnahme vom 19.6.2012 zum Vorlagebericht stützt sich die Beschwerde im Wesentlichen darauf, dass es sich bei den beantragten Werbungskosten um Ausbildungskosten

handeln würde, die aufgrund vertraglicher Regelung beim Arbeitnehmer im Zeitpunkt der Rückzahlung als Werbungskosten absetzbar seien.

Im Jahr 2005 hätte der Bf die Ausbildung zum Mediator beim BFI ***4*** begonnen. Im Jahr 2006 sei der Kursbeitrag von EUR 1.570,00 vom ehemaligen Dienstgeber des Beschwerdeführers übernommen worden, da die Ausbildung auch im Interesse des Dienstgebers gelegen gewesen sei.

Im Herbst 2006 habe der Beschwerdeführer das Masterprogramm „*South East European Law und European Integration LL.M.*“ an der rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität ***2*** begonnen.

In diesem Zusammenhang seien auch die vom Beschwerdeführer besuchten Unterrichtseinheiten in der kroatischen Sprache bei der Sprachschule ***5*** im Jahr 2007 mit dem Gegenstand Einführung in die kroatische Sprache mit den Schwerpunkten Rechts- und Wirtschaftskroatisch zu sehen. Insgesamt seien 30 Einzelunterrichtseinheiten zu Kurskosten von EUR 1.130,- besucht worden.

Die Kosten des postgradualen Fortbildungslehrganges an der Universität ***2***, die vom Dienstgeber übernommen worden seien, hätten im Jahr 2006 Euro 2.500,- und im Jahr 2007 Euro 5.000,- betragen.

Das Dienstverhältnis des Beschwerdeführers mit seinem Vater sei mit Ende Februar 2008 aufgelöst worden. In einer Vereinbarung vom 25.2.2008 seien der Beschwerdeführer und sein Vater übereingekommen, dass die vom Dienstgeber getragenen Ausbildungskosten zurück zu erstatten seien. Mangels Liquidität des Beschwerdeführers sei darüber hinaus vereinbart worden, dass die Kosten für den Mediationslehrgang, den kroatischen Sprachkurs und den Universitätslehrgang bis 2010 gestundet werden würden, da zu diesem Zeitpunkt dem Beschwerdeführer Geldmittel aus einem Bausparvertrag zur Verfügung stehen würden. Im Jahr 2010 habe er insgesamt einen Betrag von EUR 10.200 an den Vater zurückgezahlt., und zwar am 2.4.2010 einen Betrag in Höhe von EUR 7.000,00 und am 25.10.2010 einen Betrag in Höhe von EUR 3.200,00, gesamt EUR 10.200,00.

Aus dem Grunde der familiären Nahebeziehung zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Vater seien sämtliche Vereinbarungen unter dem Aspekt der Fremdüblichkeit getroffen und schriftlich verfasst worden, damit diese gegenüber Dritten ausreichend zur Kenntnis gelangen würden.

Aber nicht nur die einzelvertragliche Vereinbarung mit seinem Vater hätten ihn zur Rückzahlung verpflichtet, sondern auch nach dem Kollektivvertrag, jedenfalls in der Fassung 2006 bis 2008, für Angestellte der Wirtschaftstreuhänder sei er zur Rückzahlung verpflichtet. Unter Punkt XXI sei eine Sonderbestimmung zur Rückerstattung von Ausbildungs- und

Fortbildungskosten normiert. Im Falle des Ausscheidens des Dienstnehmers durch Selbstkündigung (wie im vorliegenden Fall) hätten Dienstnehmer die vom Dienstgeber zur Aus- und Fortbildung aufgewendeten Kosten rückzuerstatten. Neben der vertraglichen Vereinbarung liege somit auch eine rechtliche Grundlage vor, die den Dienstnehmer dazu verpflichten würde, eine vom Dienstgeber getragene Ausbildung rückzuerstatten.

Unter dem Punkt „Rechtliche Beurteilung“ wurde neben den Ausführungen im Zusammenhang mit Werbungskosten für Berufsausbildung und Berufsfortbildung darauf hingewiesen, dass die Rechtslage eindeutig sei, wenn der Arbeitgeber einen Teil der Kosten für die Teilnahme an einem Seminar/Lehrgang tragen würde, da damit auch ein Hinweis auf die berufliche Notwendigkeit anzusehen sei, welche es dem Dienstgeber ermöglichen würde, am freien Markt besser bestehen zu können. Die Übernahme der Ausbildungskosten durch den väterlichen Dienstgeber sei durchaus fremdüblich ausgestaltet gewesen. Liege eine wirtschaftliche Verwertbarkeit der Kenntnisse des Dienstnehmers durch den Dienstgeber nicht mehr vor, sei es üblich, dass Ausbildungskosten rückerstattet werden würden.

Zu den ergänzenden Ausführungen des Finanzamtes im Vorlagebericht wird zum Punkt 1. entgegnet, dass der steuerliche Zusammenhang zwischen einem Fruchtgenussrecht laut zitiertem VwGH-Erkenntnis vom 6.11.1991 und der Absetzbarkeit von rückerstatteten Ausbildungskosten an den Dienstgeber nicht erkennbar sei. Dass bei Wirtschaftsgütern mangels Einkunftsquelle Absetzungen für Abnutzungen nicht geltend gemacht werden könnten, bedeute nicht, dass Ausbildungskosten, die zunächst vom Dienstgeber getragen werden würden, nach Rückerstattung beim Beschwerdeführer nicht abzugsfähig seien.

Zum Punkt 2. wird ausgeführt, dass das verwandtschaftliche Naheverhältnis zwischen dem Dienstgeber und dem damaligen Dienstnehmer bekannt sei. Das Dienstverhältnis sei vom Finanzamt steuerlich anerkannt worden. Der Hinweis auf die mangelnde Selbsterhaltungsfähigkeit gehe ins Leere. Der Beschwerdeführer sei zu fünfzig Prozent im Vergleich zu einer Vollbeschäftigung im väterlichen Betrieb beschäftigt gewesen und sei nach den kollektivvertraglichen Bestimmungen entlohnt worden. Dies hätte zum damaligen Zeitpunkt einen Bruttomonatslohn von Euro 790,- entsprochen. Die Selbsterhaltungsfähigkeit eines Kindes, das eigenes Einkommen beziehen würde, orientiere sich am Ausgleichszulagenrichtsatz. Selbsterhaltungsfähig sei ein Kind dann, wenn es die zur Deckung seines Unterhaltes erforderlichen Mittel selbst erwerben würde. Der Ausgleichsrichtsatz 2006 habe Euro 690,- und im Jahr 2007 Euro 726,- betragen. Die Einkünfte des Beschwerdeführers hätten 2006 netto Euro 761,- (Monatsbezug plus Sonderzahlungen) und im Jahr 2007 durchschnittlich Euro 959,- (Monatsbezug plus Sonderzahlungen zweier Dienstverhältnisse), also deutlich über dem Ausgleichszulagenrichtsatz betragen.

Die getätigten Bildungsmaßnahmen im Jahr 2006 und 2007 seien sowohl im Interesse des Arbeitgebers als auch des Arbeitnehmers gestanden. Die Übernahme der Ausbildungskosten

durch den Arbeitnehmer (wohl gemeint Arbeitgeber) seien solange gerechtfertigt, als eine wirtschaftliche Verwertbarkeit dieser zusätzlichen Fähigkeiten durch den Dienstgeber vorliegen würden. Auch ein fremder Dienstgeber hätte die Kosten übernommen, da einerseits dieser die Befähigung des Dienstnehmers wirtschaftlich verwerten hätte können und andererseits eine Rückerstattung der Ausbildungskosten aufgrund der kollektivvertraglichen Regelung und einer schriftlichen Vereinbarung gegeben gewesen sei. Aufgrund des aktenkundigen Sachverhaltes sei objektiv nicht erkennbar, worauf eine private Veranlassung gestützt hätte werden können. Subjektiv betrachtet würden die notwendigen Voraussetzungen vorliegen, um den Sachverhalt als fremdüblich einstufen zu können.

Zu Punkt 3. der Beilage des Finanzamtes zum Vorlagebericht wird eingeräumt, dass das in der Beschwerde verwendete Wort „Darlehen“ juristisch unpräzise sein mag, gemeint sei jedoch gewesen, dass die rückzuerstattenden Kosten bis zur Auszahlung des Bausparguthabens gestundet worden seien. Dieser Umstand gehe eindeutig aus dem Punkt 2 in der Beschwerde hervor. Es entspreche auch der Aktenlage, dass zu keinem Zeitpunkt ein Darlehen zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Vater vereinbart gewesen sei.

Zum Punkt 4. der Beilage des Finanzamtes zum Vorlagebericht zum Hinweis, dass es sich bei dem Masterstudium um eine berufsunspezifische Ausbildung handeln würde, verweist der Beschwerdeführer zusammengefasst auf die Einkommen- und Lohnsteuerrichtlinien.

Als Beilagen wurden übermittelt:

- der Angestellten-Dienstvertrag des Bf mit seinem Vater vom 7.3.2005
- Die Verständigung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder von der Eintragung des Bf in das Verzeichnis der Berufsanwärter vom 24.3.2005
- eine Dienstgeberbestätigung über die vom Bf durchgeführten Tätigkeiten vom 7.3.2005
- Unterlagen des bfi über die Ausbildung zum/zur MediatorIn
- Schreiben des Vaters des Bf vom 25.2.2008 über die Auflösung des Dienstverhältnisses und die in diesem Zusammenhang getroffenen Vereinbarungen.

Mit Vorhalt vom 5.11.2012 wurde der Bf darauf hingewiesen, dass der Berücksichtigung der geltend gemachten Aufwendungen als Werbungskosten die Entscheidung des VwGH vom 24.5.2012, 2009/15/0130 und arbeitsrechtlich die Entscheidung des OGH vom 21.12.2011, 9ObA 125/11i, entgegenstehen würde, und, dass die Ausbildungskosten beim väterlichen Dienstgeber des Bf im Zuge einer Betriebsprüfung nicht als Betriebsausgaben anerkannt wurden, woraus abzuleiten sei, dass die (somit privat bedingten) Aufwendungen des Vaters als Unterhaltsleistungen zu verstehen seien.

Hiezu entgegnete der bevollmächtigte steuerliche Vertreter des Bf, dass § 2d AVRAG nicht anzuwenden sei, da aufgrund der Übergangsbestimmungen des im Jahr 2006 eingeführten § 2d AVRAG eine Anwendung nicht zulassen würde, da § 19 Abs. 1 Z 18 AVRAG vorsehen würde, dass bei Inkrafttreten des § 2d AVRAG bestehende Normen der kollektiven Rechtsgestaltung

betreffend der Ausbildungskostenrückerstattung durch diese Regelung nicht berührt werden würden.

Weiters wird darauf verwiesen, dass Grundlage für Vereinbarungen, die auch der Maßstab einer fremdüblichen Vereinbarung sei, die im Kollektivvertrag für Wirtschaftstrehänder enthaltene Sonderbestimmung sei. In Abschnitt XXI. des Kollektivvertrages „Beendigung des Dienstverhältnisses“ seien die Voraussetzungen für eine Ausbildungskostenrückerstattung enthalten. Darin sei festgehalten, dass

- a) die Kosten zwischen Dienstgeber und Angestellten im Vorhinein schriftlich festzulegen seien. Dabei sei eine Übereinstimmung über den Veranstalter zu erzielen.
- b) Die Aus- bzw.- Fortbildung müsse vom Angestellten freiwillig erfolgen.
- c) Die vermittelten Kenntnisse dürfen nicht nur betriebsbezogen Verwendung finden können.
- d) Die Rückverrechnung könne für höchstens 5 Jahre erfolgen und vermindere sich pro Jahr um mindestens 20 Prozent.

All diese Voraussetzungen würden vorliegen. Zwischen dem Dienstgeber und Dienstnehmer sei sowohl über die Höhe der Ausbildungskosten als auch über den Veranstalter vor Beginn der Kurse Übereinkunft erzielt worden. Dazu werde ein vom Dienstgeber genehmigter Unterrichtsplan des LLM-Studiums 2006 samt Teilzahlungsbestätigung sowie eine Schlussgenehmigung des Dienstgebers für den Mediationslehrgang vorgelegt. Sowohl der Dienstgeber als auch der Beschwerdeführer seien sich über Kurskosten und Kursveranstalter einig gewesen und hätten diese Einigung auch durch die Paraphierung vor Kursantritt festgehalten.

Die Punkte b und c müssten nicht weiter ausgeführt werden, sondern sie würden sich aus dem Sachverhalt ergeben. Liege hinsichtlich des Punktes d keine schriftliche Vereinbarung vor, so sei Grundlage für die Rückverrechnung die kollektivvertragliche Sonderbestimmung.

Zum Grundsatz des Verwaltungsgerichtshofs, wonach Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur Anerkennung finden, wenn die im Erkenntnis des VwGH vom 24.05.2012, 2009/15/0113, angeführten Kriterien erfüllt seien, führte der bevollmächtigte steuerliche Vertreter des Bf aus, dass dieser Grundsatz aber um die Auffassung des Verfassungsgerichtshofes zu ergänzen sei. Erst dadurch könne die steuerliche Beurteilung von Angehörigenvereinbarungen richtig beurteilt werden. Der Verfassungsgerichtshof habe in einer Reihe von Erkenntnissen die Auffassung vertreten, dass allein auf die Angehörigenbeziehung abstellende Differenzierung mit dem Gleichheitssatz in Widerspruch geraten und für sich eine Differenzierung nicht zu rechtfertigen vermögen würden (VfSlg 5750/1968, 13.028/1992 u.a.). Dieser Gedanke verbiete es auch den Verwaltungsbehörden, bei Angehörigenvereinbarungen allein wegen der Nahebeziehung erhöhte Beweisanforderungen zu stellen (VfSlg 9417/1982).

Im vorliegenden Fall sei Basis der fremdüblichen Prüfung die Sonderbestimmung, der im Kollektivvertrag der Wirtschaftstreuhandler enthaltenen Regelung betreffend Ausbildungskostenrückerstattung. Eine Übereinstimmung zwischen dem Dienstgeber und dem Dienstnehmer vor Beginn der Ausbildungskosten müsse nur hinsichtlich der Höhe der Kosten und des Veranstalters getroffen werden. Diese schriftliche Übereinkunft sei gegeben. Der Rest ergebe sich aus der kollektivvertraglichen Norm.

Wiederholend dürfe angeführt werden, dass im vorliegenden Fall ein arbeitsrechtliches Dienstverhältnis vorgelegen habe, auf Basis einer in der Wirtschaftstreuhandler-Branche üblichen Art und Weise. Der Beschwerdeführer sei im Beschäftigungszeitraum beim Vater aufgrund der Höhe des Einkommens selbsterhaltungsfähig gewesen. Diese Feststellung lässt eine Argumentation der bezahlten Kurskosten durch den Dienstgeber als Unterhaltsleistungen nicht zu.

Die Frage, ob auch ein fremder Arbeitgeber die Kurskosten von seinem ehemaligen Dienstnehmer zurückgefordert und bekommen habe, sei eindeutig mit JA zu beantworten. Jeder Arbeitgeber überwälze die Ausbildungskosten an den Dienstnehmer, wenn dieser vorzeitig aus dem Unternehmen ausscheiden würde und somit eine wirtschaftliche Verwertbarkeit im Unternehmen nicht mehr gegeben sei. Anders herum versuche jeder Dienstnehmer sich der Ausbildungskostenrückerstattung zu entziehen. Aufgrund der bestehenden OGH-Judikatur (bspw. OGH vom 28.02.2011, 9 ObA 20/11y) hätte der Beschwerdeführer aber auch bei jedem anderen Arbeitgeber die Ausbildungskosten rückzuerstatten gehabt.

Einzugehen sei auch auf den letzten Absatz der Note des UFS vom 05.11.2012 und dem Hinweis, dass die Ausbildungskosten beim Dienstgeber nicht anerkannt worden seien, woraus abzuleiten sei, dass die (somit privat bedingten) Aufwendungen des Vaters als Unterhaltsleistungen zu verstehen seien. Die Schlussfolgerung des (damaligen) Betriebsprüfers im Betriebsprüfungsverfahren des Dienstgebers (Vater) sei unschlüssig gewesen und die darauf aufbauende Ergebnisübernahme durch den UFS unvollständig.

Unschlüssig deshalb, da das Dienstverhältnis anerkannt worden sei, jedoch die sich daraus ergebenden Ausbildungskosten nicht. Wer A sagt müsse auch B sagen. Wer ein Dienstverhältnis anerkenne, müsse auch die daraus folgernden Kurskosten anerkennen. Aus der vorliegenden Kopie des Aktenbestandes zum gegenständlichen Beschwerdeakt lasse sich jedoch nicht entnehmen, warum es zu diesem Ergebnis gekommen war. Sie würden davon ausgehen, dass die Ursache in einer falschen Rechtsanwendung durch den damaligen Betriebsprüfer gelegen sei. Auch dem Vater des Beschwerdeführers sei der heutige Wissensstand nicht zur Verfügung gestanden, um ein erfolgreiches Rechtsmittel zu erheben. Mit dem heutigen Wissensstand hätte der Vater die Entscheidung des Betriebsprüfers sicherlich durch ein Rechtsmittel erfolgreich bekämpft. Die Schlussfolgerung des UFS sei deshalb

unvollständig, da aufgrund des vorliegenden Aktenbestandes eine Begründung für die Nicht-Anerkennung der Kurskosten als Betriebsausgaben nicht festgestellt werden könne, um sie als Vorfrage beantworten zu können. Die Übernahme eines Ergebnisses aufgrund einer falschen Rechtsanwendung aus einem anderen Verfahren könne keine ausreichende Grundlage für eine Entscheidung in diesem Verfahren sein. In eventu werde beantragt, sollte dem Beschwerdebegehren iSd kollektivvertraglichen Sonderbestimmung nicht gefolgt werden, den damaligen Betriebsprüfer als Zeugen zu laden. Gegenstand der Zeugenbefragung werde sein, ob im damaligen BP-Verfahren des Vaters die Sonderbestimmung des WT-Kollektivvertrages vom Betriebsprüfer berücksichtigt worden sei. Abschließend werde angeregt, eine mündliche Verhandlung nach § 284 Abs. 1 Z 2 BAO durchzuführen.

Auf Wunsch des bevollmächtigten steuerlichen Vertreters fand am 26.2.2014 ein weiteres Erörterungsgespräch statt, bei dem auch der Bf selbst anwesend war. Von Seiten des bevollmächtigten steuerlichen Vertreters des Bf wird auf das bisherige Vorbringen verwiesen. In der Zeugeneinvernahme des Prüfers werde eine wesentliche Vorfrage darin gesehen, ob die Ausbildungskosten betrieblich oder privat veranlasst gewesen seien. Der Amtsbeauftragte tritt der Einvernahme des Prüfers als Zeuge entgegen, weil es als Beweisthema unerheblich sei. Weiters wird vereinbart, dass der Bf schriftlich konkret ausführen werde, inwieweit es zu einer Minderung der beantragten Werbungskosten im Hinblick auf eine aliquote Rückzahlung der Aus- bzw. Fortbildungskosten kommen würde.

In der am 19.4.2022 abgehaltenen mündlichen Verhandlung legte der bevollmächtigte steuerliche Vertreter des Bf eine mathematische Darstellung zum Punkt der Aliquotierung der Ausbildungskostenrückerstattung vor und schränkte die anzuerkennenden Werbungskosten auf einen Betrag von 3.266,00 € anstelle des ursprünglich beantragten Betrages in Höhe von € 10.200,00 ein.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Der Bf hat das Studium der Rechtswissenschaften im Jahr 2004 abgeschlossen und wurde laut Dienstvertrag ab 7.3.2005 von seinem Vater in dessen Steuerberatungskanzlei in ***6***, wo der Bf zum damaligen Zeitpunkt auch wohnhaft war, beschäftigt. Das Dienstverhältnis wurde nach einer Probezeit von einem Monat für unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es wurde eine regelmäßige wöchentliche Arbeitszeit von 20 Stunden bei einem Monatsbruttogehalt laut Kollektivvertrag für Angestellte der Wirtschaftstreuhand in der Verwendungsgruppe IV lit. b in Höhe von EUR 790,- vereinbart. Mit Bescheid der Kammer der Wirtschaftstreuhand vom 9.3.2005 wurde dem Beschwerdeführer der Berufsanzwärtlerstatus zuerkannt.

Laut Punkt 2. des Dienstvertrages (Dienstverwendung und Einreihung) wurde der Bf vornehmlich zur Verrichtung für die Bearbeitung von Schriftstücken, laufende Buchhaltung und Lohnverrechnung, Lösung von Rechtsfragen und –problemen, Beratungsgespräche mit Klienten, Banken und Versicherungen, Vertretung vor der Finanzbehörde und GKK, Vorbereitungsarbeiten betreffend Steuererklärungen und Bilanzen, etc. aufgenommen.

Nach den vorgelegten Unterlagen begann der Bf am 3.3.2005, noch vor Beginn seines Dienstverhältnisses bei seinem Vater am 7.3.2005, eine Ausbildung zum Mediator beim Berufsförderungsinstitut ***4***. Den Kursbeitrag in Höhe von Euro 1.570,- bezahlte sein Vater und damaliger Arbeitgeber im Jahr 2006.

Im Herbst 2006 begann der Beschwerdeführer eine Masterausbildung zum Thema „*South East European Law and European Integration LL.M*“ an der rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität ***2***. Die Kosten dieses Lehrganges bezahlte ebenfalls der Vater und damaliger Arbeitgeber des Beschwerdeführers im Jahr 2006 in Höhe von Euro 2.500,- und im Jahr 2007 in Höhe von Euro 5.000,-.

Im Jahr 2007 besuchte der Beschwerdeführer weiters bei der Sprachschule ***5*** 30 Einzelunterrichtseinheiten in der Kroatischen Sprache im Gegenstand „*Einführung in die Kroatische Sprache mit dem Schwerpunkt Rechts- und Wirtschaftskroatisch*“. Die Kosten in Höhe von Euro 1.130,- wurden ebenfalls vom Vater des Beschwerdeführers beglichen.

Das mit 7.3.2005 begonnene Dienstverhältnis beendete der Bf auf eigenen Wunsch mit Ende Februar 2008 und begann (laut Lohnzettel) am 16.3.2008 eine Tätigkeit bei der ***7***.

Dem mit 25.2.2008 datierten Schreiben des Vaters des Bf über die Auflösung des Dienstverhältnisses ist bezüglich der gegenständlich strittigen angefallenen Ausbildungskosten (insbesondere für die Mediationsausbildung, den Sprachkurs und den LL.M-Lehrgang) zu entnehmen, dass diese zur Gänze vom Bf übernommen und bis 31.12.2010 gestundet werden (Ablauf des Bausparvertrages des Bf). Die Zurückzahlung dieser Aufwendungen durch den Beschwerdeführer an seinen Vater in einer Gesamthöhe von Euro 10.200,- erfolgte nach den im Zuge der Stellungnahme vom 19.6.2012 vorgelegten Einzahlungsbelegen im Jahr 2010 (Euro 7.000,- am 2.4.2010 und Euro 3.200,- am 25.10.2010). Damit wurden die Kosten für die Bildungsmaßnahmen des Bf in den Jahren 2005 bis 2008 in voller Höhe an den Vater zurückgezahlt.

In der Steuerberatungskanzlei des ehemaligen Dienstgebers und Vaters des Bf hat im Jahr 2010 eine Betriebsprüfung stattgefunden. Der Abschluss der Betriebsprüfung war im Februar 2010, unter anderem mit der Feststellung, dass die Schulungskosten für die im Betrieb beschäftigten Kinder gemäß § 20 nicht abzugsfähig sind (Kürzung der Ausgaben 2006: € 7.589,05; 2007: € 10.865,08).

Für die an seinen Vater im Jahr 2010 zurückgezählten gesamten Ausbildungskosten in Höhe von insgesamt € 10.200,- begehrte der Bf die Berücksichtigung als Werbungskosten. In der mündlichen Beschwerdeverhandlung stellte der Bf den Antrag, aliquotiert einen Betrag in Höhe von € 3.266,00 anstatt in Höhe von € 10.200,- als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Unterlagen und dem Vorbringen des Bf. Zu den vorgelegten Beweismitteln ist Folgendes auszuführen:

Der Umstand, dass zwischen dem Bf als Sohn und Dienstnehmer und seinem Vater als Dienstgeber ein steuerlich zu beachtendes Verhältnis zwischen nahen Angehörigen bestanden hat, erfordert die Berücksichtigung der in diesem Zusammenhang ergangenen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen können für den Bereich des Steuerrechts nur Anerkennung finden (vgl. beispielsweise VwGH 24.5.2012, 2009/15/0130), wenn sie

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

Der Bf legte als Beweismittel Unterrichtspläne 2006/08 der UNI ***2*** in Kopie vor, auf deren oberen Bereich (Rand) handschriftlich „Schulung genehmigt“ vermerkt ist und mit „***8***.“ unterschrieben wurde. Ebenso wurde ein Ausbildungsplan des bfi ***4*** über die Ausbildung zum Mediator 2005/2006, in dem die einzelnen Module angeführt sind, vorgelegt, in dessen oberen Bereich wiederum handschriftlich „Schulung genehmigt“ mit der Unterschrift „***8***“ angebracht wurde.

Damit soll offensichtlich bewiesen werden, dass eine schriftliche Vereinbarung über die Bildungsmaßnahmen im Vorhinein getroffen wurde, dass die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen vorliegen und wohl auch als Nachweis darüber, dass der Vater des Bf die Kosten für die Bildungsmaßnahmen im Rahmen des Dienstverhältnisses und nicht aus privaten unterhaltsbedingten Gründen übernommen hat.

Der vom bevollmächtigten steuerlichen Vertreter des Bf vertretenen Ansicht, dass es sich dabei um eine schriftliche Festlegung zwischen einem Arbeitnehmer und Arbeitgeber handelt, ist insofern entgegenzutreten, als aus dem handschriftlichen Vermerk „*Schulung genehmigt*“ nicht hervorgeht, ob der Vater des Bf diese Kosten im Rahmen des Dienstverhältnisses oder im Rahmen der weiterführenden Universitätsausbildung seines Sohnes und somit aus privaten Gründen übernommen hat. Unter Berücksichtigung des engen zeitlichen Zusammenhanges

zwischen dem Abschluss des Dienstvertrages und dem gleichzeitigen Beginn der Tätigkeit am 7.3.2005 und dem Beginn der Mediatorenausbildung am 3.3.2005 bereits vor Beginn des Dienstverhältnisses kann davon ausgegangen werden, dass unter Fremden schon im Dienstvertrag bezüglich der Bezahlung von derartigen Kosten durch den Dienstgeber bzw. über die Ausbildungskostenrückerstattung durch den Arbeitnehmer klare und unmissverständliche Vereinbarungen getroffen worden wären. Die oben beschriebenen Vermerke lassen nicht erkennen, wann sie angebracht wurden und kommen nach außen nicht ausreichend zum Ausdruck. Die handschriftlichen Vermerke müssen mangels eines von der Rechtsprechung für Verhältnisse zwischen nahen Angehörigen geforderten eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalts dahingehend interpretiert werden, dass der Vater diese Kosten im Rahmen der Fortführung der Berufsausbildung, wie für das vorangegangene Studium, im Rahmen seiner Unterhaltsleistungen aus privaten Gründen für seinen Sohn bezahlt hat.

Für im Steuerrecht gültige Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen ist weiters Voraussetzung, dass die Vereinbarung auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Die oben beschriebene Vorgangsweise entspricht keiner Vereinbarung wie unter Familienfremden, da kein fremder Arbeitgeber die Finanzierung derartiger Bildungsmaßnahmen noch vor Beginn der Tätigkeit übernehmen würde, wenn es sich nicht um Einschulungskosten handelt, die einen Arbeitnehmer bloß mit den speziellen Gegebenheiten eines Betriebes bekannt machen sollen und keine Ausbildungskosten darstellen. Bei den gegenständlichen Bildungsmaßnahmen handelt es sich jedoch nicht um Einschulungsmaßnahmen, da der Bf nicht vorrangig als Mediator, nicht zum Thema seiner Masterausbildung „South East European Law and European Integration LL.M“ und auch nicht für Bereiche die kroatische Sprache betreffend eingesetzt wurde, sondern laut Punkt 2. des Dienstvertrages (Dienstverwendung und Einreihung) zur Verrichtung für die Bearbeitung von Schriftstücken, laufende Buchhaltung und Lohnverrechnung, Lösung von Rechtsfragen und –problemen, Beratungsgespräche mit Klienten, Banken und Versicherungen, Vertretung vor der Finanzbehörde und GKK, Vorbereitungsarbeiten betreffend Steuererklärungen und Bilanzen, etc. Bezüglich dieser Tätigkeitsbereiche wurden keine konkreten Bildungsmaßnahmen durch den Bf ergriffen.

Ein fremder Dienstgeber hätte nach den Erfahrungen des täglichen Lebens dem vereinbarten Rückzahlungsmodus, wonach erst ca. zwei Jahre nach Beendigung des Dienstverhältnisses die Kosten für die Bildungsmaßnahmen vom Bf an seinen Vater zurückzuzahlen waren, nicht zugestimmt, sondern den Rückzahlungsbetrag sofort bei Kündigung durch den Arbeitnehmer eingefordert. Eine derartige Vorgangsweise ist nur im engen familiären Bereich denkbar und zeugt gleichzeitig davon, dass der Bf aufgrund seiner damaligen wirtschaftlichen Situation auch unter Berücksichtigung seines Monatsbruttolohns in Höhe von € 790 ohne Unterstützung durch seinen Vater nicht in der Lage gewesen wäre, die Bildungsmaßnahmen selbständig zu finanzieren. Im Schreiben vom 19.6.2012 führt der Bf selbst aus, dass „*mangels Liquidität*“ die Stundung der Rückzahlung der Kosten für die Bildungsmaßnahmen vereinbart wurde.

Es würde aber auch kein gegenüber seinem Arbeitgeber fremder Dienstnehmer den gesamten Betrag für die Bildungsmaßnahmen zurückzahlen, wenn er sich nicht ausdrücklich dazu verpflichtet hat und nach dem Kollektivvertrag nur ein anteiliger Betrag zurückzuzahlen gewesen wäre.

Dem weiteren Beweismittel, dem Dienstvertrag vom 7.3.2005, kann eine Vereinbarung über die vom Bf im Zusammenhang mit seinem väterlichen Dienstverhältnis absolvierten Bildungsmaßnahmen und deren Bezahlung durch den Vater sowie deren Rückerstattung infolge des vorzeitigen Austritts des Bf nicht entnommen werden. Erst aus dem Schreiben des Vaters vom 25.2.2008, wonach der Bf am 22.2.2008 sein Dienstverhältnis zu seinem Vater gekündigt hat und das Dienstverhältnis am 29.2.2008 beendet wurde, geht aus Punkt 5. hervor, dass die angefallenen Ausbildungskosten (insbesondere für Mediationsausbildung, den Sprachkurs und den LLM-Lehrgang) zur Gänze vom Bf übernommen und bis längstens 31.12.2010 gestundet werden (Ablauf des Bausparvertrages des Bf).

Der Bf konnte somit bei Eintritt in das Dienstverhältnis bzw. mit dem Beginn der Bildungsmaßnahmen nicht wissen, dass er die dafür angefallenen Kosten bei seinem Austritt zurückzahlen musste, wie lange er bei seinem Vater beschäftigt sein musste, um die Ausbildungskosten nicht zurückzahlen zu müssen und in welcher Höhe die Ausbildungskosten zurückzuzahlen sein werden, wenn er vorzeitig aus dem Beschäftigungsverhältnis zu seinem Vater austritt. Bei der sich im gegenständlichen Fall nach einer ca. drei-jährigen Dienstzeit ergebenden Verpflichtung der Rückzahlung der gesamten Kosten für die Bildungsmaßnahmen besteht aus arbeitsrechtlicher Sicht eine unzumutbare Beschränkung der wirtschaftlichen Freiheit des Bf bei der Ausübung seines Kündigungsrechtes, da durch die fehlende Aliquotierung des Rückzahlungsbetrages und der zeitlich nicht beschränkten Bindungsdauer im Zusammenhang mit dem Beschäftigungsausmaß des Bf mit 20 Wochenstunden eine unzumutbare für den Bf nachteilige Relation zum erwartenden Entgelt entstanden ist (vgl. die Erläuterungen im Initiativantrag Nr. 605 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates, XXII.GP).

Jedenfalls widerspricht die nachträgliche Verpflichtung des Bf, nach einer ca. dreijährigen Dienstzeit noch immer die gesamten Bildungskosten an seinen Dienstgeber und Vater zurückzahlen zu müssen, eindeutig dem Vorbringen des Bf in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 3.12.2012. Danach ist die Grundlage für Vereinbarungen, die auch der Maßstab einer fremdüblichen Vereinbarung sei, die im Kollektivvertrag für Wirtschaftstreuhänder enthaltene Sonderbestimmung. In Abschnitt XXI. des Kollektivvertrages „Beendigung des Dienstverhältnisses“ sind die Voraussetzungen für eine Ausbildungskostenrückerstattung enthalten. Darin ist festgehalten, dass

a) die Kosten zwischen Dienstgeber und Angestellten im Vorhinein schriftlich festzulegen sind. Dabei ist eine Übereinstimmung über den Veranstalter zu erzielen.

- b) Die Aus- bzw.- Fortbildung müssen vom Angestellten freiwillig erfolgen.
- c) Die vermittelten Kenntnisse dürfen nicht nur betriebsbezogen Verwendung finden können.
- d) Die Rückverrechnung kann für höchstens 5 Jahre erfolgen und vermindert sich pro Jahr um mindestens 20 Prozent.

Neben dem Fehlen der Voraussetzungen des Punktes a), da die Kosten zwischen dem Vater und dem Bf nicht im Vorhinein in einer fremdüblichen Form schriftlich festgelegt wurden, entspricht die Verpflichtung des Bf für die Rückzahlung der gesamten Bildungskosten in Höhe von € 10.200,- an den Vater nicht den Vorgaben des Kollektivvertrages laut Punkt d), da in keiner Weise der vorgegebenen Verminderung (Aliquotierung) der rückgezahlten Kosten Rechnung getragen wurde. Davon, dass, wie der Bf ausführt, alle diese Voraussetzungen vorliegen würden, kann keine Rede sein.

Der in der mündlichen Verhandlung eingebrachte Antrag, anstatt des rückgezahlten Gesamtbetrages in Höhe von € 10.200,- lediglich einen aliquot berechneten Betrag in Höhe von € 3.266,- als Werbungskosten zu berücksichtigen, ändert nichts daran, dass der Bf, wohl auf Grund des Naheverhältnisses zu seinem Vater, ungeachtet des doch rund drei Jahre andauernden Beschäftigungsverhältnisses zu seinem Vater, entgegen eines fremdüblichen Beschäftigungsverhältnisses die gesamten Kosten für die von seinem Vater übernommenen Bildungsmaßnahmen zurückzahlen musste.

Zum Beweisantrag des Bf auf Zeugeneinvernahme des damaligen Betriebsprüfers ist darauf hinzuweisen, dass in der Steuerberatungskanzlei des ehemaligen Dienstgebers und Vaters des Bf im Jahr 2010 eine Betriebsprüfung stattgefunden hat. Der Abschluss der Betriebsprüfung war im Februar 2010, unter anderem mit der Feststellung, dass die Schulungskosten für die im Betrieb beschäftigten Kinder gemäß § 20 nicht abzugsfähig sind (Kürzung der Ausgaben 2006: € 7.589,05; 2007: € 10.865,08). Die in diesem Zusammenhang ergangenen Bescheide wurden nicht beeinsprucht.

Im Zusammenhang damit wurde in der Beschwerde vom 3.8.2011 unter dem Punkt 2. ausgeführt, dass im Zuge der Betriebsprüfung beim gefertigten Steuerberater/Dienstgeber das Prüfungsorgan mit dem mündlichen Hinweis festgestellt habe, dass die besagten Ausgaben Werbungskosten beim Dienstnehmer im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung im Sinne der RZ 319 (...Rückzahlung von Einnahmen gem. § 16 Abs. 2 EStG ...) seien (Treu und Glauben). Der Abschluss der Betriebsprüfung sei im Februar 2010 gewesen (siehe Beilage/Kopie BP-Bericht Pkt. B1, leider fehle eine ausführliche Bescheidbegründung zu diesem Pkt.), aus welchem Grunde der ehemalige Dienstnehmer/Steuerpflichtige im Jahr 2010 mit einem Bausparguthaben bzw. Ersparnissen den Betrag von EUR 10.200 zurückgezahlt habe.

In der ergänzenden Stellungnahme vom 3.12.2012 bringt der Bf in diesem Zusammenhang vor, dass die Schlussfolgerung des damaligen Betriebsprüfers im Betriebsprüfungsverfahren des Dienstgebers (Vater) unschlüssig sei und die darauf aufbauende Ergebnisübernahme durch die

damals zuständige Abgabenbehörde zweiter Instanz unvollständig gewesen sei. Unschlüssig deshalb, da das Dienstverhältnis anerkannt worden sei, jedoch die sich daraus ergebenden Ausbildungskosten nicht. Wer A sagt müsse auch B sagen. Wer ein Dienstverhältnis anerkenne, müsse auch die daraus folgernden Kurskosten anerkennen. Aus der vorliegenden Kopie des Aktenbestandes zur gegenständlichen Beschwerde lasse sich jedoch nicht entnehmen, warum es zu diesem Ergebnis gekommen war. Der Beschwerdeführer würde davon ausgehen, dass die Ursache in einer falschen Rechtsanwendung durch den damaligen Betriebsprüfer gelegen sei. Auch dem Vater des Beschwerdeführers sei der heutige Wissensstand nicht zur Verfügung gestanden, um ein erfolgreiches Rechtsmittel zu erheben. Mit dem heutigen Wissensstand hätte der Vater die Entscheidung des Betriebsprüfers sicherlich durch ein Rechtsmittel erfolgreich bekämpft. Die Schlussfolgerung des UFS sei deshalb unvollständig, da aufgrund des vorliegenden Aktenbestandes eine Begründung für die Nicht-Anerkennung der Kurskosten als Betriebsausgaben nicht festgestellt werden könne, um sie als Vorfrage beantworten zu können. Die Übernahme eines Ergebnisses aufgrund einer falschen Rechtsanwendung aus einem anderen Verfahren könne keine ausreichende Grundlage für eine Entscheidung in diesem Verfahren sein. Es werde beantragt, sollte dem Beschwerdebegehren iSd kollektivvertraglichen Sonderbestimmung nicht gefolgt werden, den damaligen Betriebsprüfer als Zeugen zu laden. Gegenstand der Zeugenbefragung werde sein, ob im damaligen Betriebsprüfungsverfahren des Vaters die Sonderbestimmung des WT-Kollektivvertrages vom Betriebsprüfer berücksichtigt worden sei.

Dieser Argumentation kann nicht gefolgt werden. Unter Zugrundelegung des Umstandes, dass der Vater und ehemalige Arbeitgeber des Beschwerdeführers im strittigen Jahr als Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater tätig war und gegen die Feststellung des Prüfers betreffend die Schulungskosten anlässlich der Betriebsprüfung in seiner Steuerberatungskanzlei und die in der Folge ergangenen Bescheide keine Beschwerde erhoben hat, ist nicht davon auszugehen, dass, so wie vom Bf behauptet, der Vater eine falsche Rechtsanwendung durch den Prüfer nicht erkannt hat. Vielmehr kommt damit zum Ausdruck, dass der Vater die steuerliche Nichtabzugsfähigkeit der für seinen Sohn wie auch für die anderen Kinder bezahlten Ausbildungskosten in seinem Betrieb akzeptiert hat. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass der Prüfer mit dem Hinweis auf § 20 EStG 1988, wonach die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen, eine klare Begründung seiner Feststellung genannt hat, wohingegen der Beschwerdeführer eine konkrete Erklärung, aus welchen Gründen eine falsche Rechtsanwendung vorgelegen haben soll, schuldig geblieben ist.

Dem weiteren Vorbringen des Beschwerdeführers, dass die Schlussfolgerung des damaligen Betriebsprüfers im Betriebsprüfungsverfahren des Dienstgebers (Vater) unschlüssig sei, da das Dienstverhältnis anerkannt worden sei, jedoch die sich daraus ergebenden Ausbildungskosten nicht, wer A sage müsse auch B sagen, wer ein Dienstverhältnis anerkenne, müsse auch die

daraus folgernden Kurskosten anerkennen, ist entgegenzuhalten, dass unter Fremden ein sich aus gesetzlichen Bestimmungen oder Kollektivverträgen ableitender Automatismus bzw. eine Verpflichtung zur Übernahme der Kosten der von Dienstnehmern beabsichtigten Bildungsmaßnahmen durch den Arbeitgeber nicht bekannt ist.

Dem vom bevollmächtigten steuerlichen Vertreter des Bf gestellten Antrag auf Ladung des damaligen Betriebsprüfers als Zeugen mit dem Gegenstand der Zeugenbefragung, ob im damaligen Betriebsprüfungs-Verfahren die Sonderbestimmung des WT-Kollektivvertrages vom Betriebsprüfer berücksichtigt wurde, musste nicht nachgekommen werden, da die Berücksichtigung des WT-Kollektivvertrages in der damaligen Betriebsprüfung und das Ergebnis dieser Betriebsprüfung auf den Ausgang des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens in keiner Weise (weder vollständig noch unvollständig und auch nicht als Vorfrage) einen Einfluss hat.

Rechtliche Grundlagen und rechtliche Beurteilung

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, auch Werbungskosten.

Gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 zählt zu den Werbungskosten auch die Erstattung (Rückzahlung) von Einnahmen, sofern weder der Zeitpunkt des Zufließens der Einnahmen noch der Zeitpunkt der Erstattung willkürlich festgesetzt wurde. Steht ein Arbeitnehmer in einem aufrechten Dienstverhältnis zu jenem Arbeitgeber, dem er Arbeitslohn zu erstatten (rückzuzahlen) hat, so hat der Arbeitgeber die Erstattung (Rückzahlung) beim laufenden Arbeitslohn als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Voraussetzung für einen Abzug als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 2 EStG 1988 ist unter anderem, dass die allgemeinen Rechtsvoraussetzungen für den Werbungskostenabzug erfüllt sind, dass also etwa die Rückzahlung von Einnahmen nicht aus privaten Motiven erfolgt ist (vgl. VwGH 23.5.1996, 94/15/0069). Ebenso wird unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalles zu fordern sein, dass die Übernahme der Ausbildungskosten durch den Arbeitgeber nicht aus privaten Überlegungen bestimmt war.

Ob etwa im gegenständlichen Fall die Übernahme der Ausbildungskosten durch den väterlichen Arbeitgeber nicht aus privaten Überlegungen bzw. die Rückerstattung der Ausbildungskosten durch den Bf an seinen Vater nicht aus privaten Motiven erfolgte, muss

nach der Rechtsprechung betreffend die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen geprüft werden.

Dazu führte der Bf aus, dass die Problematik der familiären Nahebeziehung der Vertragsparteien ihm und seinem Vater durchaus bekannt gewesen sei. Aus diesem Grunde seien sämtliche Vereinbarungen unter dem Aspekt der Fremdüblichkeit getroffen und schriftlich verfasst worden, damit diese gegenüber Dritten ausreichend zur Kenntnis gelangen würden.

Wie den Ausführungen im Punkt Beweismwürdigung zu entnehmen ist, konnten die vorgelegten Beweise bezüglich der Übernahme der Kosten für die Bildungsmaßnahme, nämlich die handschriftlichen Vermerke auf den vorgelegten Unterlagen, nicht als fremdüblich beurteilt werden. Eine schriftliche Verpflichtung zur Rückzahlung der vom Vater übernommenen Kosten für die Bildungsmaßnahmen ist der Bf erst in dem anlässlich der Auflösung des Dienstverhältnisses vom Vater verfassten Schreiben vom 25.2.2008 eingegangen. Darauf hätte sich ein fremder Dienstnehmer wegen der Ungewissheit des rückzuzahlenden Betrages nicht eingelassen.

Weiters führte der Bf aus, dass nicht nur die einzelvertragliche Vereinbarung mit seinem Vater ihn zur Rückzahlung verpflichtet hätten, sondern auch nach dem Kollektivvertrag, jedenfalls in der Fassung 2006 bis 2008, für Angestellte der Wirtschaftstreuhänder er zur Rückzahlung verpflichtet gewesen sei. Unter Punkt XXI sei eine Sonderbestimmung zur Rückerstattung von Ausbildungs- und Fortbildungskosten normiert. Im Falle des Ausscheidens des Dienstnehmers durch Selbstkündigung (wie im vorliegenden Fall) hätten Dienstnehmer die vom Dienstgeber zur Aus- und Fortbildung aufgewendeten Kosten rückzuerstatten. Neben der vertraglichen Vereinbarung liege somit auch eine rechtliche Grundlage vor, die den Dienstnehmer dazu verpflichten würde, eine vom Dienstgeber getragene Ausbildung rückzuerstatten.

Wie bereits aufgezeigt, geht dieser Einwand ebenfalls ins Leere, da die Rückzahlung der gesamten Kosten der Bildungsmaßnahmen weder einer fremdüblichen Vorgangsweise noch dem vom Bf genannten Kollektivvertrag für Angestellte von Wirtschaftstreuhändern entspricht. Die im Kollektivvertrag festgeschriebene Vereinbarungen hinsichtlich der Rückzahlung lediglich aliquoter Kosten der Bildungsmaßnahmen wurden in keiner Weise eingehalten.

Die Ansicht des Bf, die Anerkennung des Dienstverhältnisses des Bf bei seinem Vater durch das Finanzamt bedeute gleichzeitig, dass die vom Vater bezahlten Bildungsmaßnahmen jedenfalls als im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis zu sehen sind, ist durch nichts belegt. Auch dann, wenn der Bf die erworbenen Kenntnisse im Betrieb des Vaters im Rahmen seiner ausgeübten Tätigkeit hätte verwenden können, ist daraus nicht automatisch die Verpflichtung für den Arbeitgeber zu erkennen, derartige Bildungsmaßnahmen zu finanzieren.

Zu dem in der Beschwerde gestellten Antrag, die Werbungskosten von Euro 10.200,- im Jahre 2010 als solche anzuerkennen und der Veranlagung zu Grunde zu legen, zumal mit der Nichtanerkennung als Betriebsausgaben beim ehemaligen Dienstgeber, im Zuge der Betriebsprüfung 2010, der Betrag von Euro 10.200,- zu diesem Zeitpunkt als Darlehen zu qualifizieren sei, und die Rückzahlung durch den Dienstnehmer im Jahr 2010 erfolgt sei, hat bereits das Finanzamt im Vorlagebericht zutreffend ausgeführt, dass die Rückzahlung, ebenso wie die Darlehenshingabe, ungeachtet der Zurechnung zu einer betrieblichen oder außerbetrieblichen Einkunftsart steuerneutral ist. Würde man die Bezahlung der Aufwendungen für die Ausbildung des Beschwerdeführers in den Jahren 2006 und 2007 durch den Vater als Darlehen werten, würde dies demnach nicht zu Werbungskosten beim Beschwerdeführer im strittigen Jahr 2010 führen.

Zum Grundsatz des Verwaltungsgerichtshofs, wonach Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur Anerkennung finden, wenn die im Erkenntnis des VwGH vom 24.05.2012, 2009/15/0113, angeführten Kriterien erfüllt sind, führte der Bf aus, dass dieser Grundsatz aber um die Auffassung des Verfassungsgerichtshofes, dass allein auf die Angehörigenbeziehung abstellende Differenzierung mit dem Gleichheitssatz in Widerspruch geraten und für sich eine Differenzierung nicht zu rechtfertigen vermögen würden (VfSlg 5750/1968, 13.028/1992 u.a.) und dieser Gedanke es den Verwaltungsbehörden verbieten würde, bei Angehörigenvereinbarungen allein wegen der Nahebeziehung erhöhte Beweisanforderungen zu stellen (VfSlg 9417/1982), ist anzumerken, dass die Beurteilung, dass der handschriftliche Vermerk „Schulung genehmigt“ auf dem Unterrichts- bzw. Ausbildungsplan als nicht fremdüblich zu werten ist, keine erhöhte Beweisanforderung an den Bf darstellt, zumal auch die Vorgaben des vom Bf selbst ins Treffen geführten Kollektivvertrages hinsichtlich der Höhe (Aliquotierung) der Rückzahlung der Kosten für die Bildungsmaßnahmen nicht eingehalten wurden.

Den Einwänden des Bf dahingehend, dass § 2d AVRAG, wonach eine Rückerstattung von Ausbildungskosten nur nach einer schriftlichen Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer zulässig ist und die Höhe der Rückerstattungsverpflichtung aliquot berechnet werden muss, (noch) nicht anwendbar sei, ist entgegenzuhalten, dass nach den Materialien zu § 2d AVRAG aus Gründen der Rechtssicherheit und Transparenz im Wesentlichen nur die von der Rechtsprechung und Lehre entwickelten Grundsätze in § 2d AVRAG festgeschrieben werden sollten. (siehe in ZAS 4/2006, 152; infas 2006, 87; ErläutIA 605 BlgNR XXII. GP). Schon vor Inkrafttreten des § 2d AVRAG hat die Rechtsprechung Ausbildungsstellenrückersatzvereinbarungen einer Inhaltskontrolle unterworfen und nur unter der Voraussetzung als wirksam anerkannt, dass dadurch weder in zeitlicher noch in betragsmäßiger Hinsicht das dem Arbeitnehmer zustehende Kündigungsrecht unzumutbar beschränkt wird und kein Verstoß gegen die guten Sitten vorliegt. Unter Bedachtnahme auf die aus der Absolvierung der Bildungsmaßnahme resultierenden beiderseitigen Vorteile wurde mittels einer Interessenabwägung untersucht, ob die Erfüllung der Vereinbarung dem AN

zugemutet werden kann bzw. für ihn keine unverhältnismäßigen Belastungen mit sich bringt und ob nicht aus sonstigen Gründen eine grobe Verletzung rechtlich geschützter Interessen vorliegt (vgl. etwa OGH 9 ObA 151/93 und OGH 8 ObA 144/00k).

Damit widerspricht die Vorgehensweise des Bf gemeinsam mit seinem väterlichen Arbeitgeber, insbesondere im Vorhinein keine eindeutige Regelung zu treffen und die Rückzahlungsmodalitäten nicht zu regeln sowie die gesamten Bildungskosten zurückzufordern, eindeutig arbeitsrechtlichen Grundsätzen. Das wiederum ist ein klares Indiz dafür, dass der Vater des Bf die Kosten für die Bildungsmaßnahmen aus rein privaten unterhaltsbedingten Gründen übernommen hat.

Das Bundesfinanzgericht kommt unter Berücksichtigung aller genannten Umstände des gegenständlichen Einzelfalles zu dem Ergebnis, dass die Übernahme der Ausbildungskosten durch den Arbeitgeber und Vater des Bf wie auch die Rückzahlung der vom Vater in den Jahren 2005 und 2006 übernommenen Aus- bzw. Fortbildungskosten im Jahr 2010 durch den Bf durch das Naheverhältnis des Bf zu seinem väterlichen Arbeitgeber geprägt war und somit aus privaten Überlegungen erfolgt ist. Es konnten daher aus den dargestellten Gründen keine Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 2 EStG berücksichtigt werden.

Die Beschwerde war aus den vorgenannten Gründen abzuweisen.

Unzulässigkeit der ordentlichen Revision:

Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere, weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Nachdem die Beschwerde insoweit keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme, war unter Hinweis auf die in den begründenden Ausführungen zitierte eindeutige und einheitliche Rechtsprechung die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszusprechen.

Graz, am 26. April 2022