



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Austria Treuhand STB AG Rottenmann, 8786 Rottenmann, Fürstgasse 51, vom 12. Dezember 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 27. November 2006 betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für 2004 sowie Einkommensteuer für 2004 und 2005 entschieden:

Die Berufung betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für 2004 sowie betreffend Einkommensteuer für 2004 wird als unbegründet abgewiesen. Die Bescheide bleiben unverändert.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer für 2005 wird teilweise Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Zunächst wird festgestellt, dass nach dem **Erörterungsgespräch vom 5. Februar 2009**, in welchem zwischen dem steuerlichen Vertreter des Berufungswerbers (Bw.) und den Vertretern des Finanzamtes Einigung im Berufungspunkt: Außergewöhnliche Belastung (vgl. Tz 4 des Außenprüfungsberichts vom 27. November 2006) erzielt wurde (der Unabhängige Finanzsenat schließt sich dem diesbezüglichen Besprechungsergebnis an, daher: Berücksichtigung einer außergewöhnlichen Belastung lediglich im Jahr 2005, und zwar in

Höhe von 12.517 Euro abzüglich des gesetzlichen Selbstbehalts), nur mehr folgende Berufungspunkte strittig sind:

- Ausbildungskosten Dienstnehmer (2004 und 2005) (Tz 2),
- Bildungsfreibetrag (2004 und 2005) (Tz 3) und
- Wiederaufnahme des Verfahrens (2004) (Prüfungsabschluss).

I.

Dem **Außenprüfungsbericht vom 27. November 2006** ist diesbezüglich (ua.) Folgendes zu entnehmen:

- Tz 2 Ausbildungskosten Dienstnehmer:

Der Bw., Arzt für Allgemeinmedizin, habe ab Oktober 2004 seinen bis dato in Ausbildung (BWL-Studium) stehenden Sohn M als medizinische Hilfskraft geringfügig mit einer Stundenverpflichtung von 10 Wochenstunden angestellt. Der Sohn habe ab diesem Zeitpunkt auch eine private (dreijährige) Physiotherapieausbildung beim X absolviert. Als Dienstgeber habe der Bw. (ua.) die Ausbildungskosten des Sohnes in Höhe von monatlich 1.250 Euro (im Jahr 2004 daher 3.750 Euro und im Jahr 2005 15.000 Euro) sowie diesbezügliche Bildungsfreibeträge (2004: 750 Euro; 2005: 3.000 Euro) als Betriebsausgaben geltend gemacht. Dieses Anstellungsverhältnis werde von der Betriebsprüfung als freiwilliges Praktikum im Zusammenhang mit der Ausbildung des Sohnes zum Physiotherapeuten anerkannt. Ein Dienstverhältnis im herkömmlichen Sinne liege aber nicht vor, weil keine Aufzeichnungen über die tatsächlichen Arbeitszeiten geführt worden seien, sondern der Sohn nur in seiner unterrichtsfreien Zeit in der Praxis mitgeholfen habe. Der Bw. beziehe für seinen Sohn Familienbeihilfe. Der Sohn sei für den Bw. daher in erster Linie Kind im Sinne des Einkommensteuergesetzes und nicht Dienstnehmer. Außerdem bestünde eine gleichwertige kostenlose öffentliche Ausbildungsmöglichkeit, welche an 18 österreichischen Stellen angeboten werde. Warum diese im vorliegenden Fall nicht gewählt worden sei, sei nicht schlüssig erklärt worden. Private Ausbildungskosten eines Kindes würden auch keine außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 darstellen. Aus- und Fortbildungskosten für einen Dienstnehmer würden nach § 26 Z 3 EStG 1988 nur dann keinen Arbeitslohn darstellen, wenn sie der Arbeitgeber trägt, unter der Voraussetzung, dass ein überwiegend betriebliches Interesse nachgewiesen wird. Grundsätzlich sei die Beschäftigung eines Physiotherapeuten bei einem Allgemeinmediziner in Form eines Dienstverhältnisses aber nicht üblich. Der vom Bw. gebrachte Vergleich mit ähnlichen Modellen bei anderen Ärzten sei nicht zielführend, weil es sich dabei um Zielgebiete (EU-Förderung) handle. Der Bw. führe seinen Betrieb aber nicht einem derartigen Fördergebiet. Nach Meinung des Finanzamts

erfolge daher die Bezahlung der o.a. Ausbildungskosten des Sohnes im privaten Interesse des Bw. in seiner Eigenschaft als Unterhaltspflichtiger und sei das betriebliche Interesse eher untergeordnet. Die Ausbildungskosten in Höhe von monatlich 1.250 Euro ab Oktober 2004 würden daher keine Betriebsausgaben darstellen.

- Tz 3 Bildungsfreibetrag:

Da die Übernahme der Ausbildungskosten für den Sohn nicht aus überwiegend betrieblichen Gründen erfolgt sei (keine Betriebsausgaben), könne diesbezüglich auch kein Bildungsfreibetrag in Anspruch genommen werden (bisher beantragt 2004: 750 Euro; 2005: 3.000 Euro).

- Prüfungsabschluss:

Hinsichtlich der Einkommensteuer für 2004 und 2005 seien in den Tz 1-3 Feststellungen getroffen worden, welche eine Wiederaufnahme des Verfahrens erforderlich machen würden. Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolge unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung sei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

II.

Dagegen wurde in der **Berufung vom 12. Dezember 2006** im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

- Wiederaufnahme des Verfahrens:

Die Ermessensübung zu Gunsten der Wiederaufnahme des Verfahrens sei nicht ausreichend begründet worden.

- Ausbildungskosten Dienstnehmer:

Es liege hier sehr wohl ein steuerlich anzuerkennendes Dienstverhältnis vor. Den Dienstvertrag habe man seinerzeit der Prüferin übergeben. Demnach werde der Sohn des Bw. in einem Ausmaß von 10 Wochenstunden beschäftigt, bekomme für diese Tätigkeit eine Vergütung in Höhe von brutto 376,50 Euro plus 23,50 Euro Gefahrenzulage und liege somit über der gültigen Geringfügigkeitsgrenze. Der Bezug der Familienbeihilfe für den Sohn stünde keineswegs im Widerspruch zum Dienstverhältnis. Bereits anlässlich der Schlussbesprechung habe man der Prüferin eine Arbeitszeitliste gezeigt, woraus ersichtlich sei, dass im vorliegenden Fall eine ordnungsgemäße Aufzeichnung der Dienstzeiten gegeben sei. Darüber

hinaus gäbe es auch Aufzeichnungen auf dem jeweiligen Kalender des Bw., weil dieser die Stundeneinteilungen des Dienstnehmers und Sohnes durchführe (der Bw. kenne die ausbildungsfreien Zeiten des Sohnes). Anlässlich der Schlussbesprechung sei ausdrücklich Einvernehmen darüber erzielt worden, dass das Dienstverhältnis steuerlich sehr wohl anerkannt werde. Das Finanzamt habe damals lediglich die mit diesem Dienstverhältnis in Verbindung stehenden Ausbildungskosten nicht als Betriebsausgaben anerkannt. Unrichtig sei die Ansicht des Finanzamtes, dass die Physiotherapieausbildung beim X nur in Verbindung mit einer Anstellung als Dienstnehmer möglich sei. Ein Dienstverhältnis sei nur im Falle der Inanspruchnahme von Förderungen Voraussetzung. Die Aufgaben des Sohnes als Dienstnehmer würden sich wie folgt darstellen: Schichten von Medikamenten, Assistenz des Bw., Masseurleistungen unter Aufsicht des Bw., Elektrotherapie, Mikrowellentherapie, Reizstromtherapie, Inhalation, Rotlichttherapie, administrative Tätigkeiten am Computer, Verbandwechsel, etc. Hierzu stünde dem Sohn als Dienstnehmer ein eigens eingerichteter Raum im Keller der Praxis zur Verfügung, wo er diese Tätigkeiten durchführen könne. Man habe sich insbesondere deshalb für eine kostenpflichtige Ausbildung des Sohnes des Bw. entschieden, weil die Ausbildung an einer öffentlichen österreichischen Ausbildungsstelle mit einer Wartezeit von zwei Jahren verbunden gewesen wäre. Private Ausbildungskosten eines Kindes lägen hier also nicht vor. Die Prüferin begründe auch gar nicht, weshalb die verfahrensgegenständlichen Ausbildungskosten nicht Betriebsausgaben seien. Das Argument, dass der Sohn nur in seiner unterrichtsfreien Zeit gearbeitet habe, sei in diesem Zusammenhang sicherlich unzureichend. Was den erwähnten Familienbeihilfenbezug anlangt, so stünde dieser bis zu einer Einkommenshöhe von 8.725,00 Euro zu. Die Begründung der Prüferin, der Sohn sei in erster Linie „Kind im Sinne des Einkommensteuergesetzes“ und nicht Dienstnehmer, sei eine unrichtige Würdigung. In erster Linie sei nämlich der Dienstnehmer maßgeblich, zumal der Bw. auch bereits schon vor der Beschäftigung des Sohnes einen „Masseur“ für die erforderlichen Dienstleistungen und Nebenleistungen beschäftigt gehabt habe. Zwischen März 2004 und März 2005 sei beim Bw. nämlich Herr K in einem Ausmaß von 15 Stunden beschäftigt gewesen. Aus dem Leistungstarif der GKK ergäbe sich die Möglichkeit, die Leistungen des Sohnes wie schon die des Vorgängers ordnungsgemäß zu verrechnen und entsprechende Betriebseinnahmen aus diesen Tätigkeiten zu erzielen. Dazu komme, dass der Bw. als Dienstgeber mit seinem Sohn als Dienstnehmer eine Vereinbarung hinsichtlich der Ausbildungskosten geschlossen habe, welche den einschlägigen arbeitsrechtlichen Bestimmungen entspreche. Demnach sei ua. vereinbart worden, dass der Dienstnehmer verpflichtet sei, dem Dienstgeber die Ausbildungskosten rückzuerstatten, wenn der Dienstnehmer nach Beendigung des Dienstverhältnisses (!) nicht ausdrücklich fünf weitere Jahre beim Dienstgeber verbleibe. Im vorliegenden Fall sei das überwiegende betriebliche

Interesse des Bw. also nachgewiesen worden. Es seien sowohl das Vorliegen der räumlichen Voraussetzungen (Vorbeschäftigung eines anderen Masseurs) als auch die Verpflichtung auf Grund der gegebenen Marktsituation dargelegt worden. Im Rahmen des Wettbewerbs sei es nämlich unbedingt erforderlich, derartige Nebenleistungen anzubieten, weil ansonsten eine Abwanderung zur ärztlichen Konkurrenz erfolge. Der Hinweis des Bw., dass es vergleichbare Ärzte in unmittelbarer Umgebung gäbe, die ebenfalls einen entsprechenden Therapeuten bzw. Masseur beschäftigt haben, diene nur dazu, die Fremdüblichkeit darzustellen. Diese würden Förderungen von öffentlichen Stellen beziehen bzw. hätten solche bezogen, was wiederum zu deren Entlastung führe, während der Bw. die Kosten in voller Höhe zu tragen gehabt habe. Die Möglichkeit der Erzielung von Förderungen sei im vorliegenden Fall aber keinesfalls entscheidungsrelevant. Man könne die steuerliche Absetzbarkeit von Ausbildungskosten nicht deshalb verwehren, weil der Bw. keine diesbezüglich Förderung erhalte bzw. nicht in einem entsprechend geförderten Zielgebiet niedergelassen sei. Dies wäre gleichheitswidrig. Die von der Prüferin aufgezeigten Sachverhalte seien daher nicht zielführend, um das überwiegende betriebliche Interesse des Bw. zu verneinen. Tatsächlich sei kein privates Interesse des Bw. am gegenständlichen Dienstverhältnis und in der gegenständlichen Beantragung der Ausbildungskosten für den Dienstnehmer gegeben. Demnach wären die Ausbildungskosten also sehr wohl als Betriebsausgaben anzuerkennen.

- Bildungsfreibetrag:

Entsprechend dem oben Gesagten stünde dem Bw. auch der Bildungsfreibetrag zu.

III.

In der **Berufungsvorentscheidung vom 9. Jänner 2007** betreffend Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für 2004 wurde die Ermessensübung des Finanzamts zu Gunsten der Verfahrenswiederaufnahme ergänzend begründet: Man habe dabei insbesondere berücksichtigt, dass dem Bw. für das Jahr 2004 zu Unrecht Ausbildungskosten für einen Dienstnehmer als Betriebsausgaben gewährt worden seien und der Bw. diese ihm nicht zustehenden Betriebsausgaben auch in der Einkommensteuererklärung für 2005 wieder als Betriebsausgaben abgesetzt habe. Da anzunehmen sei, dass sich bei der plangemäß bis zum Jahr 2007 dauernden Ausbildung an dieser Erklärungspraxis ohne das korrigierende Eingreifen des Finanzamts auch für die Jahre 2006 und 2007 nichts ändern würde, sei es dem Finanzamt zur Vermeidung eines für den Abgabengläubiger sich über mehrere Jahre erstreckenden Schadens erforderlich erschienen, bereits im ersten Jahr der Ausbildung im Wege der Wiederaufnahme des Verfahrens einen der Rechtslage entsprechenden Zustand herzustellen.

IV.

Dagegen wurde im **Vorlageantrag vom 8. Februar 2007** im Wesentlichen vorgebracht, dass die verfahrensgegenständlichen Ausbildungskosten sehr wohl Betriebsausgaben seien. Der Wiederaufnahmsbescheid wäre daher ersatzlos aufzuheben.

V.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 7. Mai 2007** wurde im Wesentlichen betont, dass vor dem Sohn im Keller ein Masseur (rd. 15 Wochenstunden) beschäftigt gewesen sei. Die diesbezüglichen Räumlichkeiten seien somit vorhanden gewesen, es seien nur mehr Adaptierungen notwendig gewesen, um den Arbeitsraum an die Bedürfnisse des Sohnes anzupassen. Die geringe Stundenanzahl des Sohnes (10 Wochenstunden) ergäbe sich daraus, dass er auf Grund seiner Ausbildung, verbunden mit den erforderlichen Zeiten für das Lernen, nicht mehr Zeit zur Verfügung gehabt habe. Sobald jedoch die Ausbildung abgeschlossen sei, werde sich das Stundenausmaß seiner Tätigkeit einer Vollzeitbeschäftigung annähern und der Bw. werde ab diesem Zeitpunkt auch beginnen, die ausgelegten Ausbildungskosten zu amortisieren. Der Bw. habe der Prüferin sämtliche geforderten Unterlagen (Stundenaufzeichnungen, Stundenplan des X) vorgelegt und auch den genauen Umfang der Tätigkeiten des Sohnes bekannt gegeben. Dass die angeführten Tätigkeiten üblicherweise von Ordinationsgehilfen ausgeführt werden, sei irrelevant; dies vor allem vor dem Hintergrund, dass jemand, der die Physiotherapeutenausbildung absolviert, zu Beginn nur unter Aufsicht massieren dürfe. Da jedoch der Bw. eine Ordination zu führen habe, sei eine Beaufsichtigung nicht immer möglich gewesen, und so habe sich der Sohn eben anderwärtig nützlich gemacht. Deshalb sei auch keine Verrechnung mit der GKK erfolgt. Recherchen hätten ergeben, dass viele Arztpraxen auf der Suche nach einer Zusammenarbeit mit einem Physiotherapeuten seien. Auch eine Übernahme der Ausbildungskosten durch den Arzt sei durchaus fremdüblich. Was die Frage der Ausbildung des Sohnes an einer öffentlichen Ausbildungseinrichtung anlangt, so wäre diesfalls eine Bewerbung an mehreren Ausbildungsstätten unausweichlich gewesen; dies auch vor dem Hintergrund, dass viele Bewerber über einen medizinischen Hintergrund (beispielsweise als Krankenpfleger oder Hebammen) verfügen und auf Grund ihrer Vorbildung auch bevorzugt aufgenommen würden. Eine Ausbildung des Sohnes an einer öffentlichen Ausbildungseinrichtung wäre daher mit enormen Kosten (Bewerbung, Anreise, Vorbereitung für die Eignungstests, zT Schulgeld für Auswärtige in anderen Bundesländern) sowie einem Zeitverlust von zumindest einem Jahr verbunden gewesen; aber auch das nur unter der Voraussetzung, dass die Aufnahmeprüfung sofort bestanden wird, was jedoch auf 90% der Bewerber nicht zutreffe. Eine private Ausbildung sei darob nur die logische Konsequenz, seien doch Ausbildungskosten an öffentlichen Ausbildungsstätten, rechne man

die Reisekosten sowie die Kosten für eine Wohnung hinzu, vergleichbar hoch. Dass diese Kosten vom Dienstgeber bezahlt werden, sei keinesfalls unüblich.

VI.

In der **Stellungnahme der Prüferin vom 26. November 2007** zum Berufungsvorbringen wurde im Wesentlichen klargestellt, dass seitens des Finanzamts die gleichzeitig mit der Ausbildung des Sohnes erfolgte, unter der Geringfügigkeitsgrenze für den Bezug der Familienbeihilfe liegende Anmeldung des Sohnes in der Praxis des Bw. nur als freiwilliges Praktikum im Zusammenhang mit der Berufsausbildung als Betriebsausgabe anerkannt worden sei (10 Wochenstunden – Stundenaufzeichnungen seien ursprünglich nicht geführt worden – zwar sei im Zuge des Betriebsprüfungsverfahrens versprochen worden, die diversen Tätigkeiten und Zeiten des Sohnes für ca. 1 Monat zu rekonstruieren, bei der Schlussbesprechung habe man der Prüferin jedoch nur mitgeteilt, dass sich die Beschäftigung anhand der Freizeiten aus dem Stundenplan ergäbe). Kalenderaufzeichnungen habe der Bw. tatsächlich nie vorgelegt, auch keine Honorarnoten oder Abrechnungen mit den Krankenkassen über vom Sohn durchgeführte Massagen (angeblich Gratismassagen mangels abgeschlossener Masseurausbildung). Der Bw. sei in seiner Eigenschaft als Vater eines noch nicht selbsterhaltungsfähigen Kindes verpflichtet, diesem eine seinem Stand entsprechende Ausbildung zu gewähren (der Sohn habe zum damaligen Zeitpunkt noch keine abgeschlossene Berufsausbildung gehabt - im 2. Semester abgebrochenes BWL-Studium). Nach Ansicht der Prüferin sei daher der Passus in der Ausbildungsvereinbarung vom 13. Oktober 2004 betreffend Rückzahlung der Ausbildungskosten bei vorzeitiger Beendigung des Dienstverhältnisses schon aus diesem Grund nichtig. Außerdem seien dort auch keine näheren Ausführungen über den Umfang der zukünftigen Tätigkeiten als Dienstnehmer des Vaters nach beendeter Ausbildung (10 Wochenstunden?) enthalten. Der Bw. sei zum Zeitpunkt der Beendigung der Ausbildung des Sohnes bereits 67 Jahre alt gewesen und habe laut eigener Aussage vor, die Praxis seinen beiden anderen Söhnen (derzeit Turnus) zu übergeben. Zu dem vom Bw. vorgebrachten Argument der langen Wartezeit im Falle einer gleichwertigen öffentlichen Ausbildung werde bemerkt, dass diese alle Steuerpflichtigen mit in Berufsausbildung stehenden Kindern gleichermaßen betreffen würde. Der vom Bw. erwähnte Masseur K habe über Befragen erklärt, dass sein Dienstverhältnis beim Bw. 15 Wochenstunden umfasst habe, in welchen er ausschließlich Massagen für den Bw. durchgeführt habe (jeweils fünf Stunden am Montag und Mittwoch vormittags bzw. am Dienstag nachmittags). K habe mit dem Bw. vereinbart gehabt, für ihn ca. ein Jahr tätig zu sein, weil er in dieser Zeit seine Meisterprüfung machen wollte (seit 2005 sei K selbständig als Heilmasseur tätig). Der Fremdvergleich mit dem Masseur K führe zu folgendem Ergebnis: Der Sohn des Bw. habe keine Arbeitskraft ersetzt, weil er für ca. ein halbes Jahr gleichzeitig mit

dem Masseur angestellt gewesen sei (auch keine gleichwertige Tätigkeit). Es sei keine Masseurtätigkeit durch den Sohn möglich gewesen, weil dieser keine abgeschlossene Masseurausbildung besessen habe (er „durfte“ nur Patienten massieren, die sich freiwillig zur Verfügung gestellt hätten, jedoch sei keine Abrechnung gegen Entgelt durch den Bw. möglich gewesen). Es habe keine fixen Arbeitszeiten gegeben (ganztätige Ausbildung des Sohnes, auch Praxis bei X). Es gäbe keinen Nachweis einer Tätigkeit, weil keine Abrechnung erfolgt sei und auch die Ordinationszeiten mit den freien Arbeitszeiten laut Stundenplan nicht korrespondiert hätten (es seien keine Stundenaufzeichnungen für die Tätigkeiten des Sohnes vorgelegt worden). Zwischendurch seien nur Aushilfstätigkeiten (wie das Sortieren von Medikamenten etc.) erfolgt, für welche grundsätzlich keine eigene Arbeitskraft eingestellt werde. Es habe gar keine Notwendigkeit einer Pflichtpraxis gegeben, weil die Praxis im Rahmen des X erfolgt sei. Somit stelle sich für die Prüferin aber auch die Frage der Anerkennung der bisher nicht beanstandeten Kosten für das „Dienstverhältnis“ des Bw. mit dem Sohn.

## VII.

Dagegen wurde in der **Vorhaltsbeantwortung vom 24. Juli 2008** im Wesentlichen vorgebracht, dass man der Prüferin die Stundenaufzeichnungen des Stundenplans im Rahmen der Ausbildung des Dienstnehmers und Sohnes des Bw. sehr wohl vorgelegt habe. Der Bw. habe immer ausgeführt, dass außerhalb der Ausbildungsstunden des Sohnes dessen Anwesenheit in der Praxis gegeben gewesen und diesbezüglich auch ein Kalender geführt worden sei. Zum Vorhalt, dass keine Abrechnung im Rahmen von Honorarnoten mit den Krankenkassen erfolgt sei, werde nochmals darauf hingewiesen, dass für Massagen während der Ausbildungszeit kein Entgelt zustünde. Wenn die Prüferin rüge, dass es ein Missverhältnis zwischen den Ausbildungskosten und der Entlohnung gäbe, so werde darauf hingewiesen, dass eine Ausbildungsvereinbarung zwischen dem Dienstgeber und Dienstnehmer vom 13. Oktober 2004 existiere, wonach sich der Dienstnehmer nach Abschluss des Ausbildungskurses verpflichte, eine entsprechende Abarbeitung dieser Ausbildungskosten durch eine entsprechende Anwesenheit und Leistungserbringung durchzuführen. Der Dienstnehmer habe in der Zwischenzeit seine Ausbildung abgeschlossen und sei natürlich weiterhin beim Bw. tätig. Nunmehr könnten auf Grund des Abschlusses der Ausbildung auch entsprechende Verrechnungen mit der GKK durchgeführt werden. Wenn die Prüferin rüge, dass die in der o.a. Ausbildungsvereinbarung enthaltene Rückzahlungsvereinbarung (für den Fall einer vorzeitigen Beendigung des Dienstverhältnisses) nichtig sei, weil der Vater verpflichtet sei, eine solche Ausbildung zu finanzieren, so sei dies doch für die Frage der Abzugsfähigkeit der verfahrensgegenständlichen Kosten unmaßgeblich. Ergänzend dazu sei aber auch noch vermerkt, dass der Vater nicht die Finanzierung einer standesgemäßen



Ausbildung schulde – wie von der Prüferin behauptet – sondern nur einen entsprechend angemessenen Unterhalt bis zur Selbsterhaltungsfähigkeit. In der Zwischenzeit sei die Ausbildung des Sohnes bereits beendet, und dieser sei weiterhin mit 10 Wochenstunden als Masseur tätig. Die Prüferin rüge, dass der Sohn des Bw. nicht als Ersatz des Masseurs K tätig geworden sei, weil beide rund ein halbes Jahr gleichzeitig angestellt gewesen seien. Dazu werde ausgeführt, dass der Sohn des Bw. in diesem Halbjahr von K eingeschult worden sei. Den Patienten habe man natürlich zur Kenntnis gebracht, dass der Sohn des Bw. keine abgeschlossene Masseur Ausbildung habe. Die Patienten seien aber äußerst zufrieden gewesen, und es hätten die vom Bw. verordneten Massagen immer die angestrebte Heilwirkung erzielt. Richtig sei, dass keine Abrechnung mangels entsprechender abgeschlossener Ausbildung erfolgt sei. Unrichtig sei die Feststellung, dass keine fixen Arbeitszeiten gegeben gewesen seien. Richtig sei vielmehr, dass sich die Arbeitszeiten jeweils durch eine entsprechende Terminvereinbarung mit dem Patienten (dies werde üblicherweise bei Masseuren so durchgeführt) ergeben hätten. Es werde bestritten, dass kein Nachweis der Tätigkeit des Sohnes des Bw. vorhanden sei, da sogar während der Anwesenheit der Prüferin Massagen stattgefunden hätten.

#### VIII.

In der **Vorhaltsbeantwortung vom 27. November 2008** brachte der Bw. dazu im Wesentlichen ergänzend vor, dass wunschgemäß nunmehr eine Kopie des Kalenders für November 2004 und eine Kopie des Kalenders für 2005 übermittelt würden (die Patientennamen habe man durchgestrichen). Hieraus sei ersichtlich, dass der Sohn des Bw. jeweils rund 10 Wochenstunden gearbeitet habe. Hinsichtlich des genannten Wunsches eines Fremdvergleichs werde mitgeteilt, dass im betroffenen Zeitraum bei einem praktischen Arzt in G, nämlich S, eine Physiotherapeutin in Ausbildung beschäftigt gewesen sei, welche sogar mit öffentlichen Mitteln gefördert worden sei. Der Bw. (= außerhalb des Förderungsgebietes) habe diese Mittel nicht erhalten. Der Sohn des Bw. sei derzeit entsprechend den Vereinbarungen beschäftigt, dh. er arbeite im Ausmaß von 10 Wochenstunden. Hinsichtlich der nunmehrigen Verrechnung von Erlösen sei festzustellen, dass die Massageleistungen natürlich an die jeweilige Kasse verrechnet würden, die Physiotherapieleistungen aber nicht den Kassen verrechnet werden könnten, sondern diese von den jeweiligen Patienten direkt bezahlt werden müssten. Hierbei sei aber festzuhalten, dass nur die GKK den Kostenersatz nicht durchführe, andere Kassen natürlich schon. Zum Nachweis für die privaten Einnahmen würden beispielhaft Rechnungen aus dem Jahr 2008 vorgelegt.

#### IX.

**Der Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgesprächs vom 5. Februar 2009**

ist zu den noch strittigen Berufungspunkten im Wesentlichen Folgendes zu entnehmen: Laut steuerlichem Vertreter habe man vor der Übernahme der verfahrensgegenständlichen Ausbildungskosten durch den Bw. in Höhe von insgesamt 45.000 Euro keine Amortisationsberechnung angestellt, es sei aber aus Gründen des wirtschaftlichen Wettbewerbs erforderlich, diese Dienstleistung (des Sohnes) als Nebenleistung anzubieten. Der Bw. habe deshalb bereits vor dem Dienstverhältnis mit dem Sohn ein Dienstverhältnis mit einem anderen Masseur (Herrn K) gehabt, welcher rund ein halbes Jahr parallel mit dem Sohn zu dessen Anlernung beschäftigt gewesen sei. In den Folgejahren habe der Bw. aus dem Dienstverhältnis mit dem Sohn, welches bis zum heutigen Tage aufrecht sei, Einnahmen erzielt. Bei Abschluss der Ausbildungsvereinbarung sei auch eine Rückzahlungsvereinbarung für den Fall der Beendigung des Dienstverhältnisses abgeschlossen worden. Die Mehreinnahmen des Bw. aus der Beschäftigung des Sohnes seien in direkten Einnahmen aus der Weiterverrechnung der Tätigkeiten des Sohnes und in indirekten Einnahmen aus der Behandlung durch den praktischen Arzt zu sehen. Von einer Geringfügigkeit könne in diesem Zusammenhang nicht gesprochen werden. Insgesamt seien diese (Mehr-)Einnahmen aber nicht feststellbar. Bezüglich des Fremdvergleiches werde nochmals auf das bereits namhaft gemachte Beispiel eines anderen praktischen Arztes verwiesen. Dieser habe eine zu ihm fremde Dienstnehmerin, welche die Ausbildung zusammen mit dem Sohn des Bw. gemacht habe, beschäftigt. Die Ausbildungskosten seien somit beim Bw. und beim vergleichbaren anderen praktischen Arzt gleich gewesen. Der vergleichbare andere praktische Arzt habe hierzu aber eine Beihilfe erhalten, welche dem Bw. mangels Förderungsgebiet nach den Förderungsbestimmungen versagt worden sei.

Laut Vertreter des Finanzamtes sei fraglich, ob dieser andere Arzt die Dienstnehmerin auch dann beschäftigt hätte, wenn es keine Förderung gegeben hätte. Auch sei völlig unklar, in welchem Ausmaß diese Dienstnehmerin beschäftigt (gewesen) sei.

Laut steuerlichem Vertreter sei ihm dieses Ausmaß nicht bekannt.

Laut Vertreterin des Finanzamtes könnten die o.a. indirekten Einnahmen eigentlich nicht festgestellt werden, doch glaube sie, dass ein Allgemeinmediziner seit jeher den erforderlichen Zuspruch habe und ein Patient nicht den Hausarzt verlasse, weil dieser keine Massagen bzw. physiotherapeutischen Therapien anbiete.

Laut steuerlichem Vertreter habe der Bw. bis dato aufrechte Kassenverträge (auch GKK). Es sei dem Bw. bis zum Jahre 2010 nicht möglich, die Ordination an seine beiden anderen Söhne zu übergeben (diese hätten derzeit noch nicht die erforderliche Ausbildungszeit hinter sich – der Turnus sei zwar abgeschlossen, die Fachpraxis fehle aber). Der Pensionsantritt des Bw.

sei derzeit nicht absehbar. Wie bereits erwähnt, sei der Sohn des Bw. derzeit in einem Ausmaß von 10 Wochenstunden beschäftigt. Die Wochenpläne 2004/2005 habe man dem Unabhängigen Finanzsenat aufgrund einer Vorbesprechung vorgelegt. Daraus sei ersichtlich, welche Patienten (Patientennamen unkenntlich gemacht) an den jeweiligen Arbeitstagen behandelt worden seien. Eine andere Darstellung sei denkunmöglich. Bei den unkenntlich gemachten Patienten handle es sich um Massagepatienten. Es gäbe diesbezüglich keine zeitlichen Überschneidungen mit dem Stundenplan aus der Ausbildung, welcher dem Finanzamt ebenfalls bereits vorgelegt worden sei.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 4 Abs. 4 Z 8 EStG 1988 zählt zu den Betriebsausgaben auch der Bildungsfreibetrag von höchstens 20% der Aufwendungen, die dem Arbeitgeber von einer von ihm verschiedenen Aus- und Fortbildungseinrichtung (lit. a oder b) in Rechnung gestellt werden. Der Freibetrag steht insoweit zu, als die Aufwendungen unmittelbar Aus- oder Fortbildungsmaßnahmen betreffen, die im betrieblichen Interesse für Arbeitnehmer (§ 47) getätigt werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a (Erschleichungstatbestand) und lit. c (Vorfragentatbestand) und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind (Neuerungstatbestand), und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 20 BAO müssen sich Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – nur Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich) (vgl. zB Jakom/Lenneis EStG § 4 Rz 332ff).

Vor diesem Hintergrund ist der Unabhängige Finanzsenat im vorliegenden Fall zu folgendem Ergebnis gelangt:

## **A. Einkommensteuer für 2004 und 2005:**

### **A.1. Ausbildungskosten Dienstnehmer:**

Hinsichtlich der mit der Teilzeitbeschäftigung (10 Wochenstunden) des Sohnes des Bw. als medizinische Hilfskraft bzw. Praktikant zusammenhängenden - relativ geringfügigen - Kosten laut Dienstvertrag vom 1. Oktober 2004 bestehen auf Grund der Aktenlage keine Bedenken, diese wie schon bisher (vgl. Tz 2 des Außenprüfungsberichts vom 27. November 2006) als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Was allerdings die Übernahme der Kosten der Ausbildung des Sohnes an der Akademie für Physiotherapie des X durch den Bw. anlangt, so hält diese nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates dem hier gebotenen Fremdvergleich nicht stand, und zwar aus folgenden Gründen:

Laut Zahlungsvereinbarung vom 12. Oktober 2004 verpflichtete sich der Bw. gegenüber dem X zur Bezahlung der Ausbildungskosten betreffend seinen Sohn in Höhe von insgesamt 45.000 Euro (monatlich 1.250 Euro ab Oktober 2004).

Laut „Ausbildungsvereinbarung“ vom 13. Oktober 2004 wurde zwischen dem Bw. und seinem Sohn Folgendes vereinbart:

*„(...) Im Zusammenhang mit dem Besuch der Akademie für Physiotherapie fallen Kosten in Form einer Seminargebühr an. Diese Kosten werden 45.000 Euro betragen. Herr (...) (Anm.: Sohn des Bw.) (...) verpflichtet sich, die effektiv angefallenen, vom Arbeitgeber getragenen notwendigen Kosten dieser Ausbildung, die für ihn einen auch bei anderen Dienstgebern wirtschaftlich verwertbaren, hiermit ausdrücklich anerkannten Vorteil begründet, dem Arbeitgeber zu vergüten bzw. zurückzuzahlen, wenn das Dienstverhältnis innerhalb von fünf Jahren nach dem Ende der Ausbildung infolge Kündigung seitens des Dienstnehmers, vorzeitigen Austritts ohne wichtigen Grund, gerechtfertigter Entlassung aus Verschulden des Dienstnehmers oder Arbeitgeberkündigung aus schuldbarem Verhalten des Arbeitnehmers endet. Die Rückzahlungsverpflichtung verringert sich für jeden begonnenen Monat der Bindungsfrist der nach Ende der Ausbildung im Dienstverhältnis zurückgelegten Dienstzeit um jeweils 1/60 des Gesamtbetrages. (...)“*

Beim Fremdvergleich ist nun zu untersuchen, ob der Bw. derartige Ausbildungskosten auch für einen ihm nicht nahestehenden Arbeitnehmer übernommen hätte, ob also eine derartige Kostenübernahme bzw. Ausbildungsvereinbarung auch zwischen Familienfremden vereinbart bzw. getroffen worden wäre.

Dies ist nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates jedoch aus folgenden Gründen auszuschließen:

- Der Bw. war zum Zeitpunkt des Beginns der Ausbildung des Sohnes bzw. des Abschlusses der o.a. Vereinbarungen bereits *über 64 Jahre alt*, dh. in einem Alter, wo der kommende Pensionseintritt in der Regel auch bei einem Allgemeinmediziner zumindest schon ins Blickfeld gerät.
- Der Bw. wusste bereits zu diesem Zeitpunkt, dass er bei frühestmöglichem Abschluss der (grundsätzlich dreijährigen) Ausbildung des Sohnes *über 67 Jahre alt* sein würde.
- Der Bw. wusste bereits zu diesem Zeitpunkt weiters, dass der in der Ausbildungsvereinbarung genannte Fünfjahreszeitraum frühestens zu einem Zeitpunkt enden würde, in welchem der Bw. *über 72 Jahre alt* sein würde.
- Es war daher bereits *von vornherein unsicher, ob* von Seiten des Bw. *während des gesamten Fünfjahreszeitraumes*, in welchem der Sohn gemäß Ausbildungsvereinbarung die Ausbildungskosten „abzuarbeiten“ bzw. die Ausbildungskosten unter Umständen (teilweise) rückzuerstatten hat, *die Arztpraxis überhaupt noch betrieben* wird.
- Laut Dienstvertrag wird der vom Bw. als medizinische Hilfskraft teilzeitbeschäftigte (10 Wochenstunden) Sohn mit – unbestrittenermaßen angemessenen – 400 Euro pro Monat entlohnt. - Die zusätzliche Übernahme der *Ausbildungskosten* in Höhe von insgesamt 45.000 Euro (bzw. 1.250 Euro monatlich) durch den Bw. steht jedoch *im Verhältnis dazu völlig außer jeder Relation*.
- Eine *Amortisationsberechnung* im Zusammenhang mit den o.a. Vereinbarungen wurde seitens des Bw. *nie angestellt*. Offenbar sind die (Mehr-)Einnahmen auf Grund der Beschäftigung des Sohnes insgesamt aber auch gar nicht feststellbar (vgl. Niederschrift über das Erörterungsgespräch vom 5. Februar 2009, Seite 2).
- Der Sohn arbeitet für den Bw. auch nach Beendigung der Ausbildung – laut Bw. „entsprechend den Vereinbarungen“ (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 27. November 2008) – nur im *Ausmaß* von 10 Wochenstunden. In diesem

Zusammenhang wird aber festgestellt, dass *in der Ausbildungsvereinbarung* diesbezüglich *gar keine (!) Festlegung* erfolgt ist. Abgesehen davon ist aber noch in der Vorhaltsbeantwortung vom 7. Mai 2007 davon die Rede gewesen, dass sich das Stundenausmaß der Beschäftigung des Sohnes, sobald die Ausbildung abgeschlossen sei, einer „Vollzeitbeschäftigung“ annähern und der Bw. ab diesem Zeitpunkt auch beginnen werde, „die ausgelegten Ausbildungskosten zu amortisieren“. – Von einer derartigen Annäherung bzw. Amortisation kann aber nun offenbar keine Rede mehr sein (vgl. Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgesprächs vom 5. Februar 2009, Seite 3 unten).

Die seitens des Bw. wiederholt relevierte Frage, ob eventuell *andere* Ärzte für ihre Angestellten vergleichbare Ausbildungskosten übernehmen, ist hier also gar nicht entscheidungsrelevant.

Abgesehen davon unterscheidet sich aber der Fall des vom Bw. konkret benannten „Vergleichsarztes“: S vom vorliegenden Fall wesentlich:

- Die Arztpraxis des S befindet sich nicht in unmittelbarer Umgebung des Bw. (vgl. Berufung vom 12. Dezember 2006), sondern in einem anderen Teil des Bundeslandes, nämlich in der Südsteiermark, noch dazu in einem Förderungsgebiet in Bezug auf derartige Ausbildungskosten.
- Der genannte S hat auf Grund der Übernahme der Ausbildungskosten von öffentlicher Seite auch tatsächlich Förderungen erhalten.
- Der genannte S ist mit dem Bw. altersmäßig nicht vergleichbar (er ist wesentlich jünger als der Bw.).
- Die erwähnte Physiotherapeutin ist nach Beendigung der Ausbildung beim genannten S vollzeitbeschäftigt (laut Auskunft des Arztes).

Zusammenfassend wird daher festgestellt, dass dem Finanzamt also nicht entgegengetreten werden kann, wenn es die verfahrensgegenständlichen Kostenübernahmen als nicht abzugsfähig iSd § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 beurteilt hat.

#### A.2. Bildungsfreibetrag:

Wie bereits erwähnt, sind die vom Bw. übernommenen Ausbildungskosten aus Gründen des Fremdvergleichs als nicht abzugsfähig iSd § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 anzusehen und liegen diesbezüglich daher keine Betriebsausgaben vor, standen doch bei der Kostenübernahme durch den Bw. offenbar die Unterstützung und die Förderung des *Sohnes* im Vordergrund.

Mangels betrieblichen Interesses iSd § 4 Abs. 4 Z 8 EStG 1988 stehen dem Bw. somit aber auch die mit diesen Ausbildungskosten zusammenhängenden und von diesen Ausbildungskosten abzuleitenden Bildungsfreibeträge (welche vom Gesetzgeber grundsätzlich als fiktive Betriebsausgabe konzipiert sind) nicht zu.

## **B. Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer für 2004:**

### **B.1. Wiederaufnahmsgründe:**

Ausreichende Wiederaufnahmsgründe liegen hier zweifellos vor:

Die im angefochtenen Bescheid als Wiederaufnahmsgründe herangezogenen neuen Tatsachen - nämlich die o.a. näheren Umstände der verfahrensgegenständlichen Kostenübernahme - sind tatsächlich im Zuge der Betriebsprüfung neu hervorgekommen.

Wie aus dem oben bereits Gesagten hervorgeht, sind diese neu hervorgekommenen Sachverhaltselemente auch sehr wohl entscheidungswesentlich, dh. geeignet, den Spruch des Sachbescheides zu beeinflussen.

### **B.2. Ermessen:**

Die - ausführlich - begründete Ermessensübung des Finanzamtes zu Gunsten der Verfahrenswiederaufnahme (vgl. Außenprüfungsbericht vom 27. November 2006; Berufungsvorentscheidung vom 9. Jänner 2007) ist nicht zu beanstanden. Zweck des § 303 BAO ist es ja, eine neuerliche Bescheiderlassung dann zu ermöglichen, wenn Umstände gewichtiger Art neu hervorkommen. Ziel der Wiederaufnahme ist das insgesamt rechtmäßige Ergebnis. Daher ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben.

Abgesehen davon sind im vorliegenden Fall auch die steuerlichen Auswirkungen nicht bloß geringfügig (vgl. Ritz, BAO<sup>3</sup>, § 303 Tz 38 und 40).

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 4. Mai 2009