
Datum: 17.03.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 5315/01
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0317.14K5315.01.00

Tenor:

Unter Abänderung des Einkommensteuerbescheides vom 27.1.2003 wird die Einkommen-

steuer auf 16.381,- DM festgesetzt.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Rechtsstreits werden dem Kläger zu 86 % und dem Beklagten zu 14 % auferlegt.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung ohne Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Kürzung des Vorwegabzuges des Klägers sowie über die Berücksichtigung von Anwalts-, Gerichts- und Gutachterkosten als Scheidungskosten bei den außergewöhnlichen Belastungen.

2

Der Kläger war lange Jahre angestellter Geschäftsführer der I GmbH. Als Geschäftsführer dieser Gesellschaft erhielt er mit Datum vom 2.7.1975 eine Versorgungszusage.

3

Die I GmbH war ihrerseits Komplementär GmbH der I GmbH & Co.KG.

4

Die Rückstellung für Pensionen und pensionsähnliche Verpflichtungen belief sich in der Einbringungsbilanz zum 31.12.1992 auf 145.382,-- DM.	5
Im Jahre 1993 wollte sich der damalige Alleingesellschafter der Komplementär GmbH und der alleinige Kommanditist, die E GmbH & Co.KG von ihrer Beteiligung trennen und übertrug die Anteile an der Komplementär GmbH und den Kommanditanteilen auf den Kläger.	6
Am 22.6.1993 erhöhte der Kläger das Stammkapital der I GmbH, indem er den Kommanditanteil an der I GmbH & Co. KG in die I GmbH (im weiteren GmbH) einbrachte.	7
Die Ehe des Klägers wurde am 19.11.1998 geschieden. Die Ehegatten lebten vor der Scheidung im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft.	8
Im Rahmen eines Teilvergleichs vor dem Amtsgericht L (Az. ...) einigte sich der Kläger mit seiner damaligen Ehefrau, dass der Kläger das Eigentum an dem Wohnungseigentum im Mehrfamilienhaus B-Str. auf seine Ehefrau überträgt und Besitz, Nutzungen, Lasten und Gefahren sowie die Verkehrssicherungspflichten ab dem 31.10.1998 auf die Ehefrau übergehen. Der Teilvergleich befindet sich bei den Akten. Ebenso lag dem Beklagten das Scheidungsurteil vor, wie die Vertreterin des Beklagten in der mündlichen Verhandlung selbst bekundete.	9
Ausweislich der Rechnung der Gerichtskasse L belief sich die Verfahrensgebühr für die Familiensache auf 59.458,40 DM und die Gebühr für eine einstweilige Anordnung auf 23.200,00 DM.	10
Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung 1998 beantragte der Kläger die Berücksichtigung von Aufwendungen in Höhe von 57.270,- DM als Scheidungskosten bei den außergewöhnlichen Belastungen.	11
Von diesem Betrag entfallen 48.186,40 DM auf ein mit dem Rechtsanwalt Dr. L vereinbartes Pauschal-Honorar, 746,25 DM Gerichtskosten, Gutachterkosten für die Wertermittlung des Objektes N-Str. 4.277,66 DM, Gutachterkosten für die Wertermittlung des Objektes B-Str. 3.059,00 DM, gesamt 7.336,66 DM, Pauschale für zusätzliche Kosten i.H.v. 1.000,- DM. Auf die Rechnungen wird verwiesen.	12
Auf den Sachverständigen haben sich der Kläger und seine Ehefrau zur Vermeidung der Bestellung eines gerichtlichen Sachverständigen geeinigt.	13
Weiterhin machte der Kläger zwischen den Beteiligten unstreitige Aufwendungen für Arzneimittel in Höhe von 194,- DM als außergewöhnliche Belastungen geltend.	14
Mit Bescheid über Einkommensteuer für 1998 vom 19.5.2000 setzte der Beklagte die Einkommensteuer auf 27.732,- DM fest. Die berücksichtigten Aufwendungen im Sinne des § 33 EStG wirkten sich dabei nicht aus, da sie die zumutbare Belastung nicht überstiegen.	15
In den Erläuterungen zum Bescheid führte der Beklagte aus, dass die Kosten für die Scheidung lediglich in geschätzter Höhe von 6.000,- DM berücksichtigt worden seien. Gerichts- und Anwaltskosten im Zusammenhang mit der Vermögensauseinandersetzung seien nicht als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig. Nach der Reform des Ehe- und Familienrechts seien neben den reinen Scheidungskosten nur noch Kosten über das Verfahren des Sorgerechtes eines Kindes abzugsfähig.	16

Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gem. § 164 Abs. 1 Abgabenordnung 1977 (AO). Im übrigen wird auf den Bescheid verwiesen.

Mit Schreiben vom 25.1.2000 stellte der Kläger einen Änderungsantrag gem. § 164 Abs. 2 Satz 2 AO, mit dem er die Berücksichtigung der geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von 57.270,- DM als Scheidungskosten begehrte. Infolge der seit dem 1.7.1977 bestehenden Rechtslage entscheide das Familiengericht mit der Scheidung zugleich auch über die vermögens- und unterhaltsrechtliche Auseinandersetzung sowie über die elterliche Gewalt, §§ 606, 621, 623 Zivilprozessordnung (ZPO). Es bestehe ein Grundsatz der einheitlichen Entscheidung. Daher ergehe auch eine einheitliche Kostenentscheidung. Als durch das Scheidungsverfahren veranlasst seien daher auch die im Zusammenhang mit einer vorausgegangenen Ehescheidung angefallene Kosten anzusehen, da insoweit ohne die vorherige Einigung eine gerichtliche Entscheidung notwendig gewesen wäre (Hinweis auf Finanzgericht (FG)-Rheinland Pfalz-Urteil vom 14. April 1988 3 K 6/87, EFG 1988, 420). Eine Aufteilung der Verfahrens- und Folgekosten sei deshalb rechtlich nicht zulässig und im Übrigen auch nicht durchführbar. 18

Mit Bescheid vom 18.12.2000 änderte der Beklagte die Einkommensteuerfestsetzung für 1998 und setzte die Einkommensteuer auf 17.712,- DM fest, wobei er an der Behandlung der Scheidungskosten als außergewöhnliche Belastungen festhielt. Die Kosten stünden im wesentlichen mit Grundvermögen in Zusammenhang, diesbezüglich habe der Kläger einen Gegenwert erlangt, der eine Belastung ausschließe. Den Vorbehalt der Nachprüfung hob er auf. 19

Hiergegen legte der Kläger am 15.1.2001 Einspruch ein. Zu Begründung führte er aus, dass die geltend gemachten Kosten außergewöhnliche Belastungen seien, da sie unmittelbare und unvermeidbare Kosten des Scheidungsprozesses gewesen seien, weil sie nämlich Scheidungsfolgeregelungen enthielten und deshalb zwangsläufige im Sinne von § 33 Einkommensteuergesetz (EStG) seien. Diesbezüglich reichte der Kläger ein Anschreiben des Rechtsanwalts L ein, auf das verwiesen wird. 20

Am 25.1.2001 erließ der Beklagte einen Änderungsbescheid gem. § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO und setzte Einkommensteuer auf 18.122,- DM fest. 21

Mit Einspruchsentscheidung von 29.8.2001, die den Vermerk trägt "Der Vorbehalt der Nachprüfung bleibt bestehen.", gab der Beklagte dem Einspruch teilweise statt und setzte die Einkommensteuer auf 16.381,- DM fest, dabei berücksichtigte er Aufwendungen nach § 33 EStG in Höhe von 12.194,- DM, von denen 12.000,- DM auf die mit der Scheidung im Zusammenhang stehenden Aufwendungen entfallen. 22

Hierzu führte der Beklagte aus, dass zwar Gerichts- und Anwaltskosten eines Scheidungsprozesses in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs - BFH - als zwangsläufig und damit gem. § 33 Abs. 1 EStG berücksichtigungsfähige Aufwendungen anerkannt würden, Folgekosten eines Ehescheidungsprozesses nach der Rechtsprechung jedoch nur insoweit als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen seien, als sie unmittelbar und unvermeidbar durch die Ehescheidung entstünden. Der BFH habe in einem Streit um die Erfüllung einer freiwillig begründeten Zahlungsverpflichtung im Zusammenhang mit einer einvernehmlichen Scheidung trotz eines Zusammenhangs mit der Scheidung eine außergewöhnliche Belastung ebenso verneint, wie er die Kosten einer außergerichtlichen vermögensrechtlichen Auseinandersetzung nach der Scheidung nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt habe, weil die notwendige vermögensrechtliche Regelung auch ohne Zivilprozess getroffen werden könne. Daran habe sich bei Scheidungsfolgesachen, die nicht 23

nach § 623 Zivilprozessordnung (ZPO) n.F. zusammen mit der Scheidungssache zu verhandeln und zu entscheiden seien, auch durch das Erste Gesetz zur Reform des Ehe- und Familienrechts (BGBl I 1976, 1421) nichts geändert. Die Familiengerichte entscheiden mit der Scheidung zugleich über die vermögens- und unterhaltsrechtliche Auseinandersetzung sowie über die elterliche Gewalt, §§ 606, 621, 623 ZPO; Grundsatz der einheitlichen Entscheidung. Daher seien die Folgesache betreffende Anwalts- und Gerichtskosten zwangsläufig, wenn es um Aufwendungen für ein Verfahren um das Sorgerecht eines Kindes aus geschiedener Ehe gehe. Prozesskosten im Zusammenhang mit der Vermögensauseinandersetzung seien dagegen nicht als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig (Hinweis auf BFH-Urteil vom 21. Februar 1992 III R 2/91 und Beschluss vom 9. Mai 1996 III B 180/95; Schmidt, Einkommensteuergesetz (EStG), 20. Aufl., Tz. 35 zu § 33 EStG)	
Daher seien die Aufwendungen für die Gutachten bzgl. der Immobilienwerte i.H.v. 7.336,66 DM nicht als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, da sie nicht zwangsläufig seien.	24
Hinsichtlich der Aufwendungen für den Anwalt und die Gerichtskasse sei im Schätzungswege gem. § 162 AO der Betrag zu ermitteln, der die Scheidung und nicht die Vermögensauseinandersetzung betreffe. Es werde daher davon ausgegangen, dass rund 25 % der verbleibenden Aufwendungen mit 12.000,-- DM zwangsläufig i.S. von § 33 EStG entstanden seien.	25
Beim Kläger fand eine Betriebsprüfung statt, die unter anderem auch das Streitjahr zum Gegenstand hatte. Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung waren die Absetzung für Abnutzungs- (AfA) Beträge für die Vermietungsobjekte B-Str. und N-Str. zu korrigieren. Die AfA für das Objekt B-Str. sei deshalb zu korrigieren, weil die Eigentumswohnung zum 31.10.1998 der geschiedenen Ehefrau zuzurechnen sei, die AfA für das Objekt N-Str., weil nachträglich angefallene Herstellungskosten die AfA Bemessungsgrundlage gem. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG erhöhten. Der Kläger hatte für das Objekt B-Str. den vollen Jahresbetrag der AfA in Anspruch genommen und für den Ausbau eines Dachgeschosses eine AfA eigener Art in Höhe von 10 % geltend gemacht.	26
Mit Datum vom 27.1.2003 hat der Beklagte einen Änderungsbescheid erlassen, in dem er gem. § 164 Abs. 2 AO nach erfolgter Betriebsprüfung die Einkommensteuer auf 19.300,-- DM festsetzte.	27
Der Kläger hat fristgerecht Klage erhoben, mit der er sein Begehren mit Ausnahme der Berücksichtigung des geltend gemachten pauschalen Auslagenersatzes i.H.v. 1.000,- DM weiterverfolgt. Zur Begründung trägt er vor, dass die Anwalts- und Gerichtskosten in voller Höhe zu berücksichtigen seien. Die Familiengerichte entschieden seit dem 1.7.1977 aufgrund der Reform durch das Erste Gesetz zur Reform des Ehe- und Familienrechtes mit einer einheitlichen Entscheidung. Diese Entscheidung führe zwingend dazu, dass auch über die Kosten der Scheidungsfolgeregelungen nur einheitlich entschieden werden könne. Hiervon auszuscheiden seien lediglich besondere Verfahren, die dann der Vermögensauseinandersetzung dienten. Damit sei der Beklagte vom Grundsatz her nicht berechtigt, die Gesamtkosten dieses einheitlichen Scheidungsverfahrens aufzuteilen.	28
Die Schätzungsgrundlagen seien nicht nachvollziehbar, da der Beklagte die Schätzungskriterien nicht mitgeteilt habe. Er möge diese anhand der Bundesrechtsanwaltsgebührenordnung erläutern.	29
Die Honorarkosten des Rechtsanwalts L seien angemessen.	30

Die Gutachterkosten für die Vermögensbewertung seien als Kosten des Rechtsstreits anzusehen, auch wenn sie nicht durch einen Beweisbeschluss verursacht worden seien (Hinweis NWB Fach 3c, 4303). Diese Auffassung werde auch von der Finanzverwaltung bzgl. der Einbeziehung von Kosten eines Mediationsverfahrens vertreten (Hinweis auf Oberfinanzdirektion (OFD)-Kiel vom 3.4.2001, BB 2001, 1724). Nach einer bundeseinheitlichen Auffassung der Finanzverwaltung seien Kosten des Mediationsverfahrens außergewöhnliche Belastungen, wenn das Ergebnis in einem notariell beglaubigten Vertrag festgehalten werde und die Ehe entsprechend geschieden werde. Ein notarieller Vertrag liege zwar nicht vor, es sei aber ein Teilvergleich protokolliert worden, der einer notariellen Vereinbarung gleichstehe.	31
Des weiteren habe die GmbH ihm eine Altersrente zugesagt. Nach der Rechtsprechung des BFH im Urteil vom 16. Oktober 2002 XI R 25/01 sei der Vorwegabzug nicht nach § 10 c Abs. 3 Nr. 2 EStG zu kürzen.	32
Der Kläger beantragt,	33
den Einkommensteuerbescheid vom 27.1.2003 und die Einspruchsentscheidung vom 29.8.2001 insoweit abzuändern als	34
1. die bisher nicht berücksichtigten Scheidungskosten in Höhe von 44.270,- DM bei der Festsetzung der Einkommensteuer 1998 berücksichtigt werden,	35
2. der Vorwegabzug nicht gem. § 10 c Abs. 3 Nr. 2 EStG zu kürzen ist,	
3. in dem Bescheid die Besteuerungsgrundlagen zu seinen Lasten gem. § 164 Abs. 2 AO geändert worden sind;	
im Unterliegensfalle die Revision zuzulassen.	36
Der Beklagte beantragt,	37
die Klage abzuweisen;	38
im Unterliegensfalle die Revision zuzulassen.	39
Lediglich ein Teilbetrag der Aufwendungen, der unmittelbar und unvermeidbar durch die Ehescheidung entstanden sei, sei als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Die Aufwendungen für das Gutachten bzgl. des Immobilienbesitzes stünden lediglich in Zusammenhang mit der sich anschließenden Vermögensauseinandersetzung, so dass diese Aufwendungen i.H.v. 7.336,66 DM nicht gemäß § 33 EStG berücksichtigungsfähig seien.	40
Gem. § 162 AO habe er die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, wenn diese nicht ermittelt oder berechnet werden könnten. Die berücksichtigungsfähigen Aufwendungen seien daher mit den durchschnittlich üblichen Scheidungskosten zu schätzen.	41
Bzgl. der Kürzung des Vorwegabzuges sei eine Änderung zur Zeit nicht durchzuführen, da das Finanzministerium NRW gebeten worden sei zu klären, ob das vom Kläger erwähnte Urteil über den entschiedenen Einzelfall hinaus angewendet werde. Eine Entscheidung läge bislang nicht vor.	42
Die Vertreterin des Beklagten erklärt in der mündlichen Verhandlung, dass bzgl. der erfolgten Änderung gem. § 164 Abs. 2 AO ggf. mit anderen Beträgen zu kompensieren sei.	43

Im übrigen wird auf die Schriftsätze nebst Anlagen sowie das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 17.3.2004 verwiesen.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist überwiegend unbegründet.

Die Einspruchsentscheidung vom 29.8.2001 und der Einkommensteuerbescheid vom 27.1.2003 sind im tenorisiertem Umfang rechtswidrig und verletzen den Kläger insoweit in seinen Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). Soweit der Kläger eine darüber hinausgehende Herabsetzung der Einkommensteuerfestsetzung für den Veranlagungszeitraum 1998 begehrt, ist die Einspruchsentscheidung vom 29.8.2001 und der Einkommensteuerbescheid vom 27.1.2003 rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO im Umkehrschluss.

I. Der Beklagte war mangels Berichtigungsvorschrift nicht befugt, den Einkommensteuerbescheid vom 18.12.2000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.8.2001 durch Änderungsbescheid vom 27.1.2003 zu berichtigen, da es an einer Berichtigungsvorschrift fehlt.

1. Insbesondere ist die vom Beklagten im Bescheid zitierte Berichtigungsvorschrift des § 164 Abs. 2 Satz 2 AO nicht einschlägig.

Aufgrund der Regelung des § 164 Abs. 2 Satz 2 AO können Steuerfestsetzungen geändert werden, solange der Vorbehalt wirksam ist. Gem. § 164 Abs. 3 Satz 1 AO kann der Vorbehalt der Nachprüfung jederzeit aufgehoben werden. Dabei setzt die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung weder eine Begründung noch eine abschließende Prüfung des Steuerfalls voraus (vgl. BFH-Urteil vom 28. Mai 1998 V R 100/96, BFHE 186, 9, BStBl II 1998, 502). Im Einkommensteuerbescheid vom 18.12.2000 hat der Beklagte die Nebenbestimmung des Vorbehalts der Nachprüfung ausdrücklich aufgehoben. Dieser ist auch nicht etwa dadurch wieder erneut gesetzt worden, dass die Einspruchsentscheidung vom 29.8.2001 den Vermerk trägt, dass der Vorbehalt der Nachprüfung bestehen bleibe. Der Kläger hat sich im Rahmen seines Einspruchs nicht gegen die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung gewandt und die Bekundung des Beklagten ist ebenfalls nicht dahingehend zu verstehen, dass der Beklagte im Rahmen der Einspruchsentscheidung den Verwaltungsakt wieder mit der Nebenbestimmung des Vorbehalts der Nachprüfung im Sinne des § 164 Abs. 1 Satz 1 AO versehen wollte. Der Regelungsgehalt eines Verwaltungsaktes und etwaiger mit ihm verbundener Nebenbestimmungen ist erforderlichenfalls durch Auslegung zu ermitteln. (BFH-Urteil vom 27. November 1996 X R 20/95, BFHE 183, 348, BStBl II 1997, 791). Entscheidend ist, wie der Adressat selbst nach den ihm bekannten Umständen - seinem "objektiven Verständnishorizont" (BFH-Urteil vom 8. November 1995 V R 64/94, BFHE 179, 211, 214, BStBl II 1996, 256) - den materiellen Gehalt der Erklärung unter Berücksichtigung von Treu und Glauben (vgl. § 133 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB)) verstehen konnte (vgl. zur Auslegung von Verwaltungsakten BFH-Urteile vom 25. September 1990 IX R 84/88, BFHE 162, 4, BStBl II 1991, 120; vom 18. April 1991 IV R 127/89, BFHE 164, 185, BStBl II 1991, 675, jeweils m.w.N. der Rechtsprechung; vom 14. März 1990 X R 104/88, BFHE 160, 207, BStBl II 1990, 612, unter I. 1.; vom 23. September 1992 X R 10/92, BFHE 169, 331, BStBl II 1993, 338, unter 1. c; vom 18. Juli 1994 X R 33/91, BFHE 175, 294, 299 f., BStBl II 1995, 4, unter 4.). Weil der Verwaltungsakt mit dem bekannt gegebenen Inhalt wirksam wird, muss die Auslegung zumindest einen Anhalt in der bekannt gegebenen Regelung haben (BFH-Beschluss vom 19. Februar 1992 II B 100/91, BFH/NV 1992, 784). Im Zweifel ist das den Betroffenen weniger belastende Auslegungsergebnis vorzuziehen, da er als Empfänger einer

auslegungsbedürftigen Willenserklärung der Verwaltung durch etwaige Unklarheiten aus ihrer Sphäre nicht benachteiligt werden darf (BFH-Urteil, BFHE 175, 294, 299, BStBl II 1995, 4, unter 4., m.w.N.). Zwar ist für die Festsetzung der Steuer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung keine ausdrückliche Begründung gem. § 164 Abs. 1 Satz 1 AO erforderlich. Im allgemeinen wird vom Beklagten in diesen Fällen jedoch formuliert, dass der Bescheid nach § 164 Abs. 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergeht. Die Formulierung in der Einspruchsentscheidung, "der Vorbehalt der Nachprüfung bleibt bestehen", kann nach dem objektiven Verständnishorizont des Empfängers lediglich dahingehend verstanden werden, dass mit ihm die Verbindung des Steuerbescheides mit der Nebenbestimmung des Vorbehalts der Nachprüfung gerade nicht gewollt war, er also gerade keine Nebenbestimmung enthalten sollte, sondern deklaratorisch mitteilt, dass der Vorbehalt der Nachprüfung weiterhin wirksam bleibe und sich der Beklagte bei Formulierung der Einspruchsentscheidung über die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung durch Bescheid vom 18.12.2000 nicht im klaren war.

2. Aber auch die weiterhin in Betracht kommende Berichtigungsvorschrift des § 172 Abs. 1 Nr. 2 d i.V.m. § 173 Abs. 1 Satz Nr. 1 AO greift nicht ein. 51

§ 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO setzt voraus, dass Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen. 52

Tatsache ist jeder Lebensvorgang, der insgesamt oder teilweise den gesetzlichen Steuertatbestand oder ein einzelnes Merkmal dieses Tatbestandes erfüllt (BFH-Urteil vom 6. September 1962 V 166/59 U, BFHE 75, 623, BStBl II 1962, 494; Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Köln Lsbl., Stand Oktober 2003, § 173 Tz. 2 m.w.N.). Nicht zu den Tatsachen gehören daher Schlussfolgerungen, die von der Behörde gezogen werden können und müssen. Darum sind insbesondere die steuerrechtliche Würdigung von Tatsachen und die juristische Subsumtion unter den Tatbestand einer anspruchsbegründenden Steuerrechtsnorm durch den Beklagten keine Tatsache (vgl. dazu Tipke/Kruse, a.a.O., § 173 Tz. 3 m.w.N.). 53

Darüber hinaus müssen Tatsachen nachträglich bekannt werden. Nachträglich bekannt gewordene Tatsachen sind solche, die zu dem für eine Aufhebung oder Änderung nach § 173 AO maßgebenden Zeitpunkt bereits vorhanden, jedoch noch unbekannt waren (BFH-Urteil vom 16. September 1987 II R 178/85, BFHE 151, 8, BStBl II 1988, 174; Tipke/Kruse, a.a.O. § 173 Tz. 25). Dabei ist auf die Unkenntnis bzw. Kenntnis der zur Bearbeitung des Steuerfalles innerhalb der Finanzbehörde berufenen Personen abzustellen (vgl. Tipke/Kruse, a.a.O., § 175 Tz. 30 m.w.N.). 54

Im Streitfall sind die Umstände, die zur Änderung der AfA für das Objekt N-Str. geführt haben, dass die AfA für nachträglich angefallene Herstellungskosten für das Objekt N-Str. nicht linear in Höhe von 10 % möglich ist, sondern lediglich gem. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG in Höhe von 4 %, bereits keine Tatsachen, da es sich insoweit um die rechtliche Würdigung bereits bekannter Tatsachen handelt. 55

Hinsichtlich der Änderung der AfA für das Objekt B-Str. handelt es sich zwar hinsichtlich des Übergangs von Besitz, Nutzungen, Lasten und Gefahr auf die Ehefrau des Klägers um eine Tatsache im Sinne des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO. Diese ist jedoch nicht nachträglich bekannt geworden, da sowohl der Teilvergleich als auch das Scheidungsurteil dem Beklagten vorlagen. Überdies hat der Beklagte dies auch nicht geltend gemacht, vielmehr ist er selbst von der Berichtigungsmöglichkeit des § 164 AO ausgegangen. 56

II. Zu Unrecht hat der Beklagte, den Vorwegabzug des Klägers gem. § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 lit. a i.V.m. § 10c Abs. 3 Nr. 2 Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 16. April 1997, BGBl I, S. 821, BGBl. III/FNA 611-1, (EStG) gekürzt. Der Senat folgt dabei der Rechtsprechung des 11. Senats des BFH (Urteile vom 16. Oktober 2002 XI R 25/01, BFH/NV 2003, 252 und vom 3. Dezember 2003 XI R 11/03, DStR 2004, 596, DB 2004, 737; vgl. auch vorhergehend Senatsentscheidung Finanzgericht (FG)-Köln Urteil vom 11. Dezember 2002 14 K 3670/02, EFG 2003, 611).

Nach § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 lit. a i.V.m. § 10c Abs. 3 EStG ist der Vorwegabzug i.S. des § 10 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG um 16 v.H. der Summe der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 19 zu kürzen, wenn für die Zukunftssicherung des Steuerpflichtigen Leistungen i.S. des § 3 Nr. 62 EStG erbracht werden oder der Steuerpflichtige zum Personenkreis des § 10c Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 2 EStG gehört. 58

Der Kläger unterliegt als Alleingesellschafter und Geschäftsführer der GmbH im Streitjahr nicht der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht, da er nicht Arbeitnehmer im Sinne der sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften ist. Er hat zudem die von der GmbH zugesagte Pension ausschließlich durch eigene Beiträge, nämlich durch einen entsprechenden Verzicht auf Gewinnausschüttungen bzw. auf Auskehrung des Liquidationsgewinnes erworben. 59

1. Beitragsleistung im Sinne des § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG ist nicht nur die Zahlung, sondern jede Minderung eines Vermögensanspruchs gegen eine Versorgungszusage. Dies folgt aus dem Zweck des Vorwegabzugs. Der durch das Steueränderungsgesetz (StÄndG) vom 13. Juli 1961 (BGBl I 1961, 981, BStBl I 1961, 444) eingeführte Vorwegabzug sollte diejenigen Steuerpflichtigen begünstigen, die ihre Beiträge zur Altersversorgung in voller Höhe selbst aufbringen müssen. Bei Steuerpflichtigen, die nicht der gesetzlichen Rentenversicherungspflicht unterliegen, denen jedoch ohne eigene Beitragsleistung eine betriebliche Pensionsanwartschaft zugesagt wird, sollte der Vorwegabzug gekürzt werden (vgl. BTDrucks. 8/292, S. 21). Korrespondierend hiermit sollte den Steuerpflichtigen, die ihre Altersversorgung in voller Höhe selbst finanzieren müssen, der Vorwegabzug ungekürzt zustehen (vgl. BTDrucks. 11/2157, S. 144). Verzichtet ein Steuerpflichtiger für den Erwerb einer Altersversorgung auf ihm zustehende vermögenswerte Rechtspositionen, steht ihm nach Sinn und Zweck der Kürzungsregelung der ungekürzte Vorwegabzug für Vorsorgeaufwendungen zu (vgl. BFH-Urteil vom 25. März 1992 X R 121/90, BFH/NV 1992, 596). 60

2. Nach § 29 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) haben die Gesellschafter einer GmbH Anspruch auf den nach handelsrechtlichen Vorschriften zu ermittelnden Jahresüberschuss bzw. nach Liquidation Anspruch auf Vermögensverteilung gemäß § 72 GmbHG. Sagt eine GmbH ihrem Alleingesellschafter eine Altersversorgung zu, so mindert die nach Handelsrecht gebotene Bildung der Pensionsrückstellung diese Ansprüche. Der Gesellschafter erwirbt daher - zumindest wirtschaftlich betrachtet (BFH-Urteil vom 14. Juni 2000 XI R 57/99, BFHE 192, 304, BStBl II 2001, 28) - seine Anwartschaftsrechte auf die Altersversorgung durch eine Verringerung seiner gesellschaftsrechtlichen Ansprüche (BFH-Urteil, BFH/NV 2003, 252; FG Rheinland-Pfalz-Urteil vom 17. Oktober 2003 1 K 2402/01, EFG 2004, 99, 101f.; a.A. FG Düsseldorf - Urteil vom 25. November 2003 6 K 4917/99 E; hiergegen Revision eingelegt Az. des BFH XI R 9/04). 61

3. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der erstmaligen Zusage - wie im Streitfall am 2.7.1975 geschehen - eine Versorgungszusage seitens der GmbH als Geschäftsführer erhält, ohne eine Gesellschafterstellung innezuhaben und erst später die 62

Gesellschaftsanteile von den Gesellschaftern erwirbt. Denn auch in diesem Fall mindert die eigene Beitragsleistung für das Streitjahr bei wirtschaftlicher Betrachtung die gesellschaftsrechtlichen Ansprüche auf Ausschüttung bzw. die Auskehrung des Liquidationserlöses sowie die mit Erwerb übernommene bereits bestehende Versorgungszusage ebenfalls den Liquidationserlös. Daran ändert sich auch nichts dadurch, dass im Zeitpunkt der Versorgungszusage zunächst Dritte - nämlich die damaligen Gesellschafter - mit dieser wirtschaftlich belastet waren, denn mit dem Erwerb der GmbH Anteile im Jahre 1993 ist diese wirtschaftliche Belastung auf den Kläger übergegangen. Aber selbst wenn entgegen der Auffassung des erkennenden Senats davon ausgegangen würde, dass die wirtschaftliche Belastung hinsichtlich der bereits bestehenden Versorgungszusage mit Erwerb der GmbH Anteile insoweit nicht zu einer wirtschaftlichen Belastung beim Kläger führte, ändert sich am Ergebnis nichts, denn gem. § 25 Abs. 1 EStG ist die Kürzung des Vorwegabzugs gem. § 10 Abs. 3 Nr. 2 lit. a i.V.m. § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG veranlagungszeitraumbezogen zu betrachten. Im streitgegenständlichen Veranlagungszeitraum war der Kläger aber Alleingesellschafter und Geschäftsführer, so dass sämtliche Beitragsleistungen die gesellschaftsrechtlichen Ansprüche auf Ausschüttung bzw. die Auskehrung des Liquidationserlöses gemindert haben.

III. Soweit der Kläger über den bereits vom Beklagten im Rahmen der Einspruchsentscheidung im Wege der Schätzung gem. § 162 Abs. 1 AO berücksichtigten Betrag von 12.000,- DM weitere Aufwendungen als Ehescheidungskosten bei den außergewöhnlichen Belastungen im Sinne des § 33 Abs. 1 EStG i.H.v. 44.270,- DM begehrt, ist die Klage unbegründet.

63

1. Nach § 33 Abs. 1 EStG wird auf Antrag die Einkommensteuer ermäßigt, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse sowie gleichen Familienstandes erwachsen. Zwangsläufigkeit im Sinne dieser Vorschrift ist nur gegeben, wenn auf die Entschließung des Steuerpflichtigen in der Weise Gründe von außen einwirken, dass er ihnen nicht ausweichen kann (BFH-Urteile vom 27. Oktober 1989 III R 205/82, BFHE 158, 431, BStBl II 1990, 294, und vom 21. Februar 1992 III R 88/90, BFHE 168, 39, BStBl II 1992, 795). Bei den Kosten eines Zivilprozesses spricht nach der ständigen Rechtsprechung des BFH eine Vermutung gegen die Zwangsläufigkeit (ständige Rechtsprechung, vgl. u. a. BFH-Urteile vom 22. August 1958 VI 148/57 U, BFHE 67, 379, BStBl III 1958, 419, und vom 18. Juli 1986 III R 178/80, BFHE 147, 171, BStBl II 1986, 745). Zwar kann sich der Steuerpflichtige in solchen Fällen - unabhängig davon, ob er als Kläger oder als Beklagter an dem Zivilprozess beteiligt ist (BFH-Urteil vom 18. Juli 1986 III R 178/80, BFHE 147, 171, BStBl II 1986, 745) - der eigentlichen Zahlungsverpflichtung aus rechtlichen Gründen nicht entziehen. Darauf kommt es jedoch nicht alleine an; vielmehr muss auch das die Zahlungsverpflichtung adäquat verursachende Ereignis für den Steuerpflichtigen zwangsläufig sein (BFH-Urteile vom 3. Juni 1982 VI R 41/79, BFHE 136, 370, BStBl II 1982, 749, vom 2. Oktober 1981 VI R 38/78, BFHE 134, 286, BStBl II 1982, 116; BFHE 147, 171, BStBl II 1986, 745, und vom 19. Dezember 1995 III R 177/94, BFHE 179, 383, BStBl II 1996, 197). Daran fehlt es im allgemeinen bei einem Zivilprozess.

64

2. Die Rechtsprechung des BFH hat allerdings unter besonderen Voraussetzungen die Kosten eines Zivilprozesses als außergewöhnliche Belastung angesehen. Insbesondere hat der BFH die Kosten einer Ehescheidung als zwangsläufige Aufwendungen anerkannt (vgl. z. B. BFH-Urteil, BFHE 168, 39, BStBl II 1992, 795). Er hat dazu in dem Urteil in BFHE 134, 286, BStBl II 1982, 116 ausgeführt, solche Kosten seien nicht nur im Hinblick auf die unmittelbare Ursache der Zahlungsverpflichtung zwangsläufig, weil eine Ehe zu Lebzeiten

65

nur durch eine gerichtliche Entscheidung gelöst werden könne; sie seien vielmehr auch insofern zwangsläufig, als im Regelfall davon ausgegangen werden könne und mangels Möglichkeit einer zumutbaren Aufklärung davon ausgegangen werden müsse, dass sich Ehepartner nur scheiden lassen, wenn die Ehe so zerrüttet ist, dass ihnen ein Festhalten an ihr nicht mehr möglich ist, sie sich also dem Scheidungsbegehren aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen können.

Die Kosten eines Prozesses, der lediglich als Folge des Scheidungsentschlusses mit dem früheren Ehepartner geführt wird, sind hingegen nach der Rechtsprechung des BFH nur dann als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen, wenn sie unmittelbar und unvermeidbar durch die Ehescheidung entstehen (BFH-Urteil in BFHE 168, 39, BStBl II 1992, 795). Das hat der BFH bei einem Verfahren über das Sorgerecht für die ehelichen Kinder bejaht, weil der Sorgerechtsprozess die unmittelbare und unvermeidbare Folge der Scheidung ist; denn das Sorgerecht konnte nach § 1671 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) a. F. nur durch eine Entscheidung des Vormundschaftsgerichts einem Elternteil zugeordnet werden (BFH-Urteil in BFHE 134, 286, BStBl II 1982, 116). Bei einem Streit um die Erfüllung einer freiwillig begründeten Zahlungsverpflichtung im Zusammenhang mit einer einvernehmlichen Scheidung hat der BFH hingegen - trotz des Zusammenhangs mit der Scheidung - eine außergewöhnliche Belastung ebenso verneint (BFH-Urteil in BFHE 147, 171, BStBl II 1986, 745), wie er die Kosten einer außergerichtlichen vermögensrechtlichen Auseinandersetzung nach der Scheidung bereits in dem Urteil vom 10. Februar 1977 IV R 87/74 (BFHE 121, 440, BStBl II 1977, 462) nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt hatte, weil die notwendigen vermögensrechtlichen Regelungen ohne Zivilprozess getroffen werden könnten. Daran hat sich bei Scheidungsfolgesachen, die nicht nach § 623 ZPO n. F. zusammen mit der Scheidungssache zu verhandeln und zu entscheiden sind, auch durch das Erste Gesetz zur Reform des Ehe- und Familienrechts (BGBl I 1976, 1421) nichts geändert (BFH-Beschlüsse vom 9. Mai 1996 III B 180/95, BFH/NV 1996, 882 und vom 22. März 2002 III B 158/01, BFH/NV 2002, 1025).

66

3. Anders als der 7. Senat des FG Köln (Urteil vom 30. April 2003 7 K 7400/99, EFG 2003, 1098; Revision eingelegt, Az. des BFH III R 36/03) versteht der erkennende Senat die Rechtsprechung des 3. Senats des BFH dahingehend, dass nur die Aufwendungen für solche Folgesachen zwangsläufig im Sinne des § 33 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 EStG und damit als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind, für die der Entscheidungsverbund unabhängig vom Antrag eines Ehegatten kraft Gesetzes besteht, mithin für den Versorgungsausgleich und die elterliche Sorge, die mit der Ehescheidungssache im Zwangsverbund entschieden werden, §§ 606, 623 Abs. 1 Satz 3, Abs. 3 Zivilprozessordnung. In allen anderen Verfahren im Sinne des § 621 Abs. 1 ZPO tritt der Verbund nur dann ein, wenn die Entscheidung einer Familiensache des § 621 Abs. 1 ZPO für den Fall der Scheidung rechtzeitig von einem der Ehegatten begehrt wird, § 623 Abs. 1 Satz 1 ZPO (vgl. Baumbach/Lauterbach/Albers/Hartmann, Zivilprozessordnung, 62. Aufl., München 2004, § 623 Rdn. 5 und 8f.). Schon aus diesem Grunde fehlt es an der Zwangsläufigkeit der unmittelbaren Ursache der damit verbundenen Kosten. Dies gilt auch dann, wenn - wie im Streitfall - die vermögensrechtliche Auseinandersetzung um den Zugewinnausgleichsanspruch der geschiedenen Ehefrau, die gem. §§ 621 Abs. 1 Nr. 8, 623 Abs. 1 Satz 1 ZPO nicht im Zwangsverbund steht, nicht aufgrund eines Antrages eines Ehegatten im Verbund des § 621 Abs. 1 ZPO entschieden wird, sondern aufgrund einer außergerichtlichen Einigung erfolgt (a.A. FG Rheinland Pfalz-Urteil vom 14. April 1988 3 K 6/87, EFG 1988, 420), denn wäre die Entscheidung im gerichtlichen Verfahren getroffen worden, so wären die Aufwendungen nach der hier vertretenen Rechtsansicht ebenfalls nicht dem Zwangsverbund unterfallen und stellten mangels Zwangsläufigkeit auch keine

67

Scheidungskosten dar, die als außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 33 Abs. 1 EStG Berücksichtigung fänden. Aus diesem Grunde sind die außergerichtlich angefallen Gutachterkosten für die Wertermittlung des Objekts N-Str. sowie für die Wertermittlung des Objekts B-Str. in Höhe von insgesamt 7.366,66 DM bereits nicht berücksichtigungsfähig und die Rechtsanwaltskosten nur insoweit berücksichtigungsfähig, als sie auf die Scheidungssache und die damit im Zwangsverbund stehenden Folgesachen gem. §§ 606, 623 Abs. 1 Satz 3, Abs. 3 ZPO entfallen.

Mangels anderer Anhaltspunkte und der Vereinbarung eines Pauschalhonorars i.H.v. 48.186,40 DM des Klägers mit dem Rechtsanwalt sind die auf die Scheidungssache entfallenden Rechtsanwalts- und Gerichtskosten im Wege der Schätzung gem. § 162 Abs. 1 Abgabenordnung 1977 (AO) durch den Beklagten mit einem zutreffenden Betrag von 12.000,- DM ermittelt worden. Ein höherer Betrag ergibt sich, entgegen der vom Kläger vertretenen Ansicht, auch nicht dann, wenn statt rund 25 v.H. von 48.932,65 DM die Bundesgebührenordnung für Rechtsanwälte vom 26. Juli 1957 (BGBl I. S. 907) in der für das Streitjahr gültigen Fassung (BRAGO) der Ermittlung des Anteils der Rechtsanwaltskosten, der auf die Scheidungssache entfällt, zugrunde gelegt wird.

Ausgehend von dem Streitwert von 59.458,40 DM erhält der Rechtsanwalt gem. § 31 Abs. 1 Nr. 1 bis 4, Abs. 2 BRAGO maximal drei Gebühren. Diese betragen gem. § 11 Abs. 1 BRAGO je 1.565,- DM, also insgesamt 4.695,- DM und erhöhen sich um die Auslagen gem. § 25 Abs. 3 i.V.m. § 26 Satz 1 BRAGO in Höhe von 500,- DM, die dem Kläger für die gerichtliche Tätigkeit in Rechnung gestellt worden sind. Des Weiteren erhöht sich der ergebende Gesamtbetrag gem. § 25 Abs. 2 BRAGO um die auf die Vergütung entfallende Umsatzsteuer von 16 %:

<u>Streitwert 59.458,40 DM</u>	
drei Gebühren à 1.565,- DM	4.695,00 DM
zzgl. Entgelte für Post- und Telekommunikationsdienstleistungen	<u>400,00 DM</u>
Zwischensumme	5.095,00 DM
zzgl. Umsatzsteuer 16 %	<u>815,20 DM</u>
Summe	<u>5.910,20 DM</u>

Selbst wenn des Weiteren die Gebühren für die in der Familiensache des Klägers ergangene einstweilige Anordnung, die einen Streitwert von 23.200,00 DM hat, mit einbezogen werden, ergibt sich lediglich ein Betrag, inklusive der Gerichtsgebühren von 746,25 DM, von insgesamt 7.891,85 DM.

Die Rechtsanwaltsgebühren für die einstweilige Anordnung ergeben sich dabei aus § 41 Abs. 1 lit. b, Abs. 2 Satz 1 i.V.m. § 31 Abs. 1 Nr. 1 BRAGO, §§ 25 Abs. 3, 26 Satz 2, 25 Abs. 2 BRAGO

<u>Streitwert 23.200,00 DM</u>	
eine Gebühr à 1.025,00 DM	1.025,00 DM
zzgl. Entgelte für Post- und Telekommunikationsdienstleistungen	<u>40,00 DM</u>

Zwischensumme	1.065,00 DM
zzgl. Umsatzsteuer 16 %	170,40 DM
Summe	1.235,40 DM

Zusammenstellung:

74

Gebühren Prozess	5.910,20 DM
Gebühren einstweilige Anordnung	1.235,40 DM
Prozesskosten	746,25 DM
Summe	7.891,85 DM

75

IV. Soweit der Kläger hinsichtlich der zu unterlassenden Kürzung des Vorwegabzuges gem. § 10 Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 lit. a i.V.m. § 10c Abs. 3 Nr. 2 EStG obsiegt hat und daher ein weiterer Betrag in Höhe von 6.000,- DM als abzugsfähiger Betrag bei den beschränkt abzugsfähigen Sonderausgaben zu berücksichtigen ist, sind gem. § 177 Abs. 2 AO die materiellen Fehler im Hinblick auf die zu hoch berücksichtigte AfA für die Objekte N-Str. und für das Objekt B-Str. zu kompensieren. Die AfA für das Objekt N-Str. ist gem. § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG statt mit geltend gemachten 10 % lediglich mit 4 % zu berücksichtigen. Die AfA für das Objekt B-Str. ist nicht für das gesamte Jahr zu gewähren, sondern lediglich für 10/12 des Jahres, so dass sich eine Abweichung der Absetzungen bezogen auf das Streitjahr und eine damit verbundenen Verringerung des Verlustes aus Vermietung und Verpachtung um insgesamt 7.257,- DM ergibt, die der Differenz zwischen den Einkünften aus der Vermietung und Verpachtung aus bebauten Grundstücken in Höhe von ./ 18.584,- DM im Bescheid über Einkommensteuer vom 27.1.2003 zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aus bebauten Grundstücken in der Anlage zur Einspruchsentscheidung vom 29.8.2001 in Höhe von ./ 25.841,- DM entspricht. Eine Kompensation über die Änderung aufgrund der sich ergebenden Steuer im Bescheid vom 29.8.2001 hinaus ist dabei jedoch nicht möglich, so dass es letztlich bei der in der Anlage zur Einspruchsentscheidung festgesetzten Einkommensteuer in Höhe von 16.381,00 DM verbleibt.

76

V. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1, 2. Fall FGO.

77

VI. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 151, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO.

78

VII. Die Revision war gem. § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zuzulassen, da im Hinblick auf die Abweichung des erkennenden Senats vom Urteil des 7. Senats des Finanzgerichts Köln vom 30. April 2003 7 K 7400/99 (EFG 2003, 1098) und das unter III R 36/03 beim BFH anhängige Revisionsverfahren, die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des BFH erfordert.

79