
Datum: 16.01.2013
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 2008/07
ECLI: ECLI:DE:FGK:2013:0116.3K2008.07.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, VIII R 64/13

Tenor:

1. Die Einkommensteuerfestsetzung 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. April 2007 wird dahingehend geändert, dass für den Kläger nach Maßgabe der Entscheidungsgründe

- bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung weitere Werbungskosten i. H. v. 389 € aus der AfA für einen PC;

- unter Streichung der bislang als Sonderausgaben anerkannten Ausbildungskosten die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 19 EStG) i. H. v. -468 €

berücksichtigt werden.

2. Die Einkommensteuerfestsetzung 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. April 2007 wird dahingehend geändert, dass für den Kläger nach Maßgabe der Entscheidungsgründe

- unter Streichung der bislang als Sonderausgaben anerkannten Ausbildungskosten Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 19 EStG) i. H. v. -340 €;

berücksichtigt werden.

3. Die Einkommensteuerfestsetzung 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24. April 2007 wird dahingehend geändert, dass für den Kläger nach Maßgabe der

Entscheidungsgründe

- unter Streichung der bislang als Sonderausgaben anerkannten Ausbildungskosten Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 19 EStG) i. H. v. -393 €;

- Einkünfte aus selbständiger Arbeit i. H. v. -7.337 €

berücksichtigt werden.

4. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

5. Dem Beklagten wird auferlegt, die geänderten Steuerfestsetzungen zu berechnen und dem Kläger das Ergebnis dieser Berechnung unverzüglich mitzuteilen und den geänderten Bescheid nach Rechtskraft des Urteils neu bekannt zu geben.

6. Die Kosten des Verfahrens tragen der Kläger zu 4/5 und der Beklagte zu 1/5.

7. Die Revision wird nicht zugelassen.

8. Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten über die Höhe der Einkommensteuerfestsetzungen für die Streitjahre 2002 bis 2004. Der Kläger wurde in den Streitjahren einzeln veranlagt.

Der Kläger und dessen Eltern vereinbarten in einem notariellen Vertrag vom 21. April 1993 (Urkundenrolle Nr. 1 für 1993 des Notars A in B) unter anderem die Übertragung folgender bebauter Grundstücke, die im Bruchteilseigentum der Eltern des Klägers standen, auf den Kläger:

- C-Weg ... (vermietetes Mehrfamilienhaus): Im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übernahm der Kläger das Grundstück gegen eine Rente als dauernde Last i. H. v. 2.500 DM monatlich, die ab Oktober 1992 jeweils zum 10. Werktag eines Monats fällig war. Die Rente sollte bis zum Tod des Längerlebenden der Eltern des Klägers gezahlt werden (Abschnitt III.1 Buchst. b Doppelbuchst. aa des Vertrags) und wurde durch eine in das Grundbuch einzutragende Reallast sowie einer Unterwerfung unter die sofortige Zwangsvollstreckung besichert. Zudem enthielt der Vertrag eine Abänderungsklausel entsprechend § 323 der Zivilprozessordnung, nach der zum Erhalt eines standesgemäßen Unterhalts die Empfänger die Abänderung der dauernden Last verlangen konnten. Der Verkehrswert des Grundstücks wurde i. H. v. 400.000 DM angegeben.

- D-Straße ... (vermietetes Mehrfamilienhaus): In Abschnitt III.2 des Vertrags übertrugen die Eltern dem Kläger das Grundstücks gegen einen Kaufpreis i.H.v. 230.000 DM, der nach

1

2

3

4

5

Angaben der Vertragsparteien dem Verkehrswert entsprechen sollte. Dieser wurde dem Kläger im Rahmen eines Darlehensvertrags belassen. Das Darlehen sollte ab dem 1. Oktober 2002 in zehn gleichen Raten i.H.v. je 23.000 DM zum 1. Oktober eines Jahres getilgt werden. Bereits ab dem 1. Oktober 1992 sollte während der gesamten Laufzeit bis zum 30. September 2011 das Darlehen mit 8% verzinst werden. Die Zinsen sollten einschließlich der infolge fortlaufender Tilgung ersparten Zinsen jeweils zum 30. September eines Jahres fällig sein. Das Darlehen wurde durch Eintragung einer Hypothek und die Unterwerfung des Klägers unter die sofortige Zwangsvollstreckung besichert. Der Kläger war berechtigt, das Darlehen jederzeit mit einer Frist von 3 Monaten zu Ende September eines jeden Jahres zu kündigen, wobei in diesem Fall die Darlehensrestsumme in einem Betrag fällig und zahlbar war.	
Für die weiteren Einzelheiten wird auf den notariellen Vertrag vom 21. April 1993 (abgelegt in der Akte „Dauersachverhalte“ des Beklagten) Bezug genommen.	6
Durch eine Vereinbarung vom 6. September 2002 zwischen dem Kläger und dessen Eltern wurde der Darlehensvertrag für das Grundstück „D-Straße ...“ modifiziert (Vertrag abgelegt in der ESt-A 2004). Hiernach wurde die Tilgung der Darlehenssumme als Leibrente auf den Längerlebenden der Eltern des Klägers ab dem 1. Oktober 2002 verrentet (Nr. II des Vertrags). Die zum 30.09. 2002 anstehende Zinszahlung i.H.v. 18.400 DM wurde in den Barwert der zu verrentenden Darlehensschuld einbezogen, der somit 248.400 DM betrug. Unter Ansatz eines Zinssatzes von 5% und der statistischen Lebenserwartung des Längerlebenden (der Mutter des Klägers) von 18,4 Jahren ergaben sich ein jährlicher Rentenbetrag von 20.961,67 DM und ein monatlicher Rentenbetrag von 1.707,67 DM = 873,12 €.	7
Der Kläger hatte vor den Streitjahren eine Lehre als Bankkaufmann und ein Studium der Betriebswirtschaftslehre abgeschlossen und war seit dem Jahr 1997 als Steuerberater zugelassen. Er war bis Mitte 2000 als Steuerberater freier Mitarbeiter in einer Rechtsanwalts- und Steuerberatungskanzlei in E.	8
Zudem war der Kläger in den Streitjahren im Rahmen eines Zweitstudiums eingeschriebener Jurastudent. Er hatte im Jahr 2000 die letzten „Scheine“ erworben und war seitdem zur Teilnahme am ersten juristischen Staatsexamen berechtigt. In den Streitjahren meldete sich der Kläger nicht zum Examen an.	9
1. Einkommensteuerfestsetzungen der Streitjahre	10
Für alle Streitjahre wurden die Besteuerungsgrundlagen vom Beklagten zunächst durch Einkommensteuerbescheide, jeweils vom 24. Januar 2006, geschätzt.	11
Hiergegen erhob der Kläger Einsprüche (abgelegt in der ESt-A 2004) und reichte während des Verfahrens die Steuererklärungen für alle Streitjahre ein.	12
Die Steuererklärungen enthielten für alle Streitjahre jeweils eine Anlage V, in der der Kläger für die Objekte „D-Straße ...“, „C-Weg ...“, „F-Straße ...“ und für vermietete Garagen auf dem Grundstück „G-Straße“ Mieteinkünfte erklärte.	13
Die Einkünfte für das Objekt „D-Straße ...“ ermittelte der Kläger unter Berücksichtigung eines Schuldzinsenabzugs aus Renten i.H.v. 2.828,91 € [10.477,44 € * 27% Ertragsanteil] bei den Werbungskosten.	14
	15

Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erklärte der Kläger in allen Streitjahren Werbungskostenüberschüsse. Hierbei machte er neben belegten Aufwendungen für Annoncen pauschale Bewerbungskosten i.H.v. jeweils 100 € geltend.

Der Kläger erklärte in der Anlage GSE in allen Streitjahren Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (jeweils unter Beifügung einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung). Für das Streitjahr 2002 erklärte er Einkünfte i.H.v. ./ 3.716 €, für 2003 i.H.v. 1.920 € und für 2004 i.H.v. ./ 7.337 €.

16

Für alle Streitjahre machte er bei den Sonderausgaben einen Abzug für Aufwendungen für dauernde Lasten i.H.v. 15.338,76 € = 15.339 € (entspricht 30.000 DM) aus dem Übertragungsvertrag des Notars A vom 21. April 1993 hinsichtlich des Grundstücks „C-Weg ...“ geltend.

17

Bei den Sonderausgaben machte er ferner für 2002 Aufwendungen i.H.v. 920 € als Ausbildungskosten (darunter „mindestens“ 596 € für „Fahrtkosten und andere Ausgaben“), für 2003 i.H.v. 920 € als Ausbildungskosten (darunter „mindestens“ 704,92 € für „Fahrtkosten und andere Ausgaben“) und für 2004 ebenfalls i.H.v. 920 € als Ausbildungskosten (darunter „mindestens“ 664,32 € für „Fahrtkosten und andere Ausgaben“) geltend.

18

Schließlich machte der Kläger bei den Sonderausgaben im Streitjahr 2002 Aufwendungen für Gerichtskosten für die Verfahren 3 K 7451/99 und 3 K 647/00 beim Finanzgericht Köln als Steuerberatungskosten (142 €) und im Streitjahr 2004 Aufwendungen für Gerichtskosten i.H.v. 153 € (für das Verfahren 3 K 7164/2002 – 123 € Gerichtskosten und Fahrtkosten zur mündlichen Verhandlung i.H.v. 30 €) geltend.

19

Auf einem beigegefügte Kontoauszug des Klägers der H-Bank in B (Kto-Nr. 2) vom 16. Juli 2002 ist eine Überweisung an K und K1 unter dem Betreff „Rente lt. Vertrag“ i.H.v. 1.278,23 € (= 2.500 DM) ausgewiesen.

20

Auf einem Kontoauszug des Klägers der H-Bank in B (Kto-Nr. 2) vom 15. Mai 2004 ist eine Überweisung an K und K1 unter dem Betreff „Rente lt. Vertrag“ i.H.v. 1.278,23 € ausgewiesen. Auf einem weiteren Kontoauszug des Klägers der H-Bank in B (Kto-Nr. 2) vom 1. Juli 2004 findet sich unter anderem eine Überweisung an K und K1 unter dem Betreff „Rente Neue Aue“ i.H.v. 873,12 €.

21

Für die weiteren Einzelheiten wird auf die Hefter mit den Steuererklärungen samt Belegen in den ESt-A 2002 bis 2004 Bezug genommen.

22

Der Beklagte half dem Begehren des Klägers durch Änderungsbescheid zur Einkommensteuer 2004 vom 16. Juni 2006 und in den für alle Streitjahre separat ergangenen Einspruchsentscheidungen, alle vom 24. April 2007, teilweise ab.

23

Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung anerkannte der Beklagte in allen Streitjahren jeweils nur einen Betrag i.H.v. 150 € der pauschal geltend gemachten 600 € „sonstigen Werbungskosten“. Zudem versagte der Beklagte bei dem Objekt „D-Straße ...“ den Abzug des als Werbungskosten geltend gemachten Ertragsanteils aus den Rentenzahlungen in allen Streitjahren, da deren Abfluss beim Kläger nicht nachgewiesen sei.

24

Bei den Einkünften aus selbstständiger Arbeit erkannte der Beklagte den Verlust des Jahres 2004 nicht an, da der Kläger keine Einkünfteerzielungsabsicht gehabt habe.

25

Bei den Sonderausgaben berücksichtigte der Beklagte in allen Streitjahren keinen Sonderausgabenabzug für die geltend gemachten Renten und dauernden Lasten für die Übertragung des Objekts „C-Weg ...“ aus dem notariellen Vertrag vom 21. April 1993, da der Abfluss beim Kläger nicht belegt worden sei.

Er lehnte in allen Streitjahren den Abzug der nicht nachgewiesenen und pauschal behaupteten Fahrtkosten zur Universität bei den Ausbildungskosten und den Abzug der Aufwendungen für die Gerichtskosten und Fahrtkosten zu gerichtlichen Erörterungsterminen als Steuerberatungskosten für die Streitjahre 2002 und 2004 ab. 27

2. Festsetzung von Verspätungszuschlägen für die Streitjahre 28

Im Einkommensteuerbescheid 2002 setzte der Beklagte zudem einen Verspätungszuschlag i.H.v. 510 € fest. Das Rubrum der Einspruchsentscheidung vom 24. April 2007 bezieht sich auf die „Einkommensteuer 2002“. In einer Anlage zur Einspruchsentscheidung zur Berechnung der Einkommensteuer wurde der Verspätungszuschlag auf 180 € herabgesetzt und im Erläuterungsteil der Anlage hierauf hingewiesen. In der Einspruchsentscheidung zum Streitjahr 2002 wurde ausgeführt, die Anlage sei Bestandteil der Einspruchsentscheidung. 29

Gleiches galt für den im Bescheid für das Streitjahr 2003 vom 24. Januar 2006 festgesetzten Verspätungszuschlag i.H.v. 1.840 €. Die Einspruchsentscheidung für das Streitjahr 2003 wies im Rubrum die „Einkommensteuer 2003“ aus. In einer Anlage zur Einspruchsentscheidung mit einer Berechnung der festgesetzten Einkommensteuer wurde der Verspätungszuschlag auf 930 € gemindert. Im Erläuterungsteil der Anlage wurde ausgeführt, der Verspätungszuschlag sei herabgesetzt worden. In der Einspruchsentscheidung wird ausgeführt, die Anlage sei Bestandteil der Einspruchsentscheidung. 30

Schließlich setzte der Beklagte mit Bescheid vom 24. Januar 2006 für das Streitjahr 2004 einen Verspätungszuschlag i.H.v. 740 € fest. Im Änderungsbescheid zur Einkommensteuer 2004 vom 16. Juni 2006 wurde der Verspätungszuschlag auf 55 € herabgesetzt. In den Erläuterungen zum Bescheid führte der Beklagte aus, hierdurch erledige sich der Einspruch hinsichtlich des Verspätungszuschlags. In der Einspruchsentscheidung für das Streitjahr 2004 vom 24. April 2007 entschied der Beklagte wiederum nach dem Rubrum zur Einkommensteuerfestsetzung dieses Streitjahres. In einer Anlage zur Einspruchsentscheidung zur Berechnung der Einkommensteuer wurde ausgeführt, der bisher festgesetzte Verspätungszuschlag bleibe unverändert bestehen. In der Einspruchsentscheidung wurde ausgeführt, die Anlage sei Bestandteil der Einspruchsentscheidung. 31

3. Klageverfahren 32

Der Kläger erhob mit Schriftsatz vom 26. Mai 2007 Klage. 33

Hierin heißt es: „Bezüglich des Klagegegenstandes beziehe ich mich auf die drei Einspruchsentscheidungen, die in Kopie in der Anlage übersandt werden“. Dem Schriftsatz waren zur weiteren Begründung lediglich die Einspruchsentscheidungen samt Anlagen und Abrechnungen beigelegt. 34

Der Kläger wendet sich in allen Streitjahren dagegen, dass ihm der Abzug pauschaler (geschätzter) Werbungskosten von 600 € pro Jahr (4 mal 150 € je Vermietungsobjekt) bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verweigert werde. Diese seien zu seinen Gunsten zu schätzen, da die geltend gemachten Aufwendungen nicht annähernd dem 35

entsprechen, was ein externer Hausverwalter abrechnen würde. Dies könne von einem Sachverständigen durch Sachverständigengutachten belegt werden. Der Beklagte übersehe, dass es sich bei den Grundstücken um vier Objekte mit 14 Wohnungen, 15 Garagen und 19 unterschiedlichen Mietern als Vertragspartnern gehandelt habe. Ein Sachverständiger könne unter Zuhilfenahme eines externen Vergleichs überzeugend klären, welche Aufwendungen dem Grunde und der Höhe nach typischerweise für einen Vermieter anfielen.

Im Verfahren zur Einkommensteuer 2000 (3 K 1211/06) sei entschieden worden, dass ein Teil der im Veranlagungszeitraum 2000 entstandenen Aufwendungen über drei Jahre abzuschreiben sei. Der letzte Abschreibungszeitraum falle in das Streitjahr 2002, so dass hier noch eine Abschreibung i.H.v. DM 716,16 DM zu berücksichtigen sei. 36

In der anhängig gewordenen Sache 3 K 2628/12 zur Einkommensteuer 2001 sei ebenfalls die Höhe von EDV-Aufwendungen streitig. Zudem gehe es in diesem Verfahren auch um Abschreibungen für drei im Jahr 2001 neu erstellte Garagen. Beide Gesichtspunkte hätten Auswirkungen auf die Streitjahre als Folgejahre. 37

Der Abzug von Sonderausgaben für die Leibrenten auf der Grundlage des Vertrags des Notars A vom 21. April 1993 für das Grundstück „C-Weg“ sei in allen Streitjahren zu gewähren. 38

Der Nachweis, die geschuldeten Renten gezahlt zu haben, sei bereits dadurch erbracht, dass diese Einnahmen bei den Eltern erklärt und veranlagt worden seien. Gleiches gelte für die beim Objekt „D-Straße ...“ geltend gemachten Werbungskosten aus den Ertragsanteilen der Rentenzahlungen nach der Vereinbarung vom 6. September 2002. In den Streitjahren seien die Eltern des Klägers unter der Steuernummer 3 und der Kläger (Steuernummer 4) im gleichen Veranlagungsbezirk geführt worden. Der Sachbearbeiter dort habe in allen Streitjahren bei den Eheleuten K/K1 die Einnahmen aus den Rentenzahlungen der Besteuerung unterworfen, den korrespondierenden Abzug dieser Zahlungen in den Veranlagungen des Klägers aber verneint. Der Tatbestand der Zahlung der geschuldeten Beträge sei jedoch ein einheitlicher Lebenssachverhalt. Dies werde sehr plastisch, wenn -- hypothetisch betrachtet -- das Gericht sowohl über die Veranlagungen des Klägers als auch von dessen Eltern in einem gemeinsamen Verfahren einheitlich würde entscheiden müssen. Der Lebenssachverhalt der Zahlung könne dann nicht in dem einen Verfahren anders gewürdigt werden als in dem anderen. 39

Diese Vorgehensweise des Beklagten sei nicht haltbar und setze sich in den Folgejahren ab 2005 einheitlich fort, d.h. die Einnahmen würden besteuert und die korrespondierenden Ausgaben des Klägers mangels nachgewiesener Zahlungen nicht anerkannt. Der Beklagte missachte hierbei in rechtlicher Hinsicht auch das Korrespondenzprinzip zwischen der Abzugsfähigkeit von Versorgungsleistungen gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG und der Besteuerung des Empfängers nach § 22 Nr. 1b EStG. In der Rechtsprechung sei dieses für die Streitjahre bereits anerkannt gewesen (Hinweis auf die BFH-Urteile vom 26. Juli 1995 X R 113/93, BFHE 179, 34, BStBl II 1996, 157; vom 31. März 2004 X R 66/98, BFHE 205, 285, BStBl II 2004, 830). 40

Die Vereinbarung vom 6. September 2002 sei als Schuldumwandlung (Novation) der Darlehensschuld des Klägers in eine Rentenschuld anzusehen. Aufgrund dieser Novation habe das Darlehensschuldverhältnis geendet. Die begründete Rentenschuld stehe in einem Finanzierungszusammenhang mit dem im Jahr 1993 übertragenen Grundstück „D-Straße ...“. Dieses habe der Kläger von seinen Eltern erworben, wobei ihm der Kaufpreis im Rahmen eines Darlehensvertrags gestundet worden sei. Das im Jahr 2002 vereinbarte Recht löse die 41

ursprünglich vereinbarte Darlehensverpflichtung ab. Aufgrund dieses Zusammenhangs, seien die Voraussetzungen für die Berücksichtigung der Rentenzahlungen als Sonderausgaben nach den Grundsätzen der Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen erfüllt.

Die vertragliche Vereinbarung aus dem Erwerb des Grundstücks „D-Straße ...“ sei auch durchgeführt worden. Da aufgrund der Novation die zunächst eingegangene Darlehensverbindlichkeit durch eine Rentenverpflichtung abgelöst worden sei, sei der Kläger so zu stellen, als ob er als Schuldner dieser Altschuld diese tatsächlich beglichen und die Eltern als Gläubiger den vereinnahmten Betrag infolge des neu geschaffenen Verpflichtungsgrundes ihm sofort wieder zur Verfügung gestellt hätten. 42

Der Darlehensvertrag sei auf dieser Grundlage wie vereinbart in den Jahren bis 2001 durch jährlich geleistete Zinszahlungen und im Jahr 2002 durch die Verwendung des Darlehensrückzahlungsbetrags zuzüglich der letzten geschuldeten Darlehenszinszahlung erfüllt worden. Die nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs für einen Zufluss geschuldeter Beträge auf Grundlage einer Schuldumwandlung erforderlichen Voraussetzungen seien erfüllt (Hinweis auf BFH-Urteile vom 17. Juli 1984 VIII R 69/84, BFHE 142, 215, BStBl II 1986, 48; vom 22. Juli 1997 VIII R 57/95, BFHE 184, 21, BStBl II 1997, 755; vom 19. Juni 2007 VIII R 63/03, BFH/NV 2008, 194; vom 28. Oktober 2008 VIII R 36/04, BFHE 223, 166, BStBl II 2009, 190; vom 14. Februar 1984 VIII R 221/80, BFHE 140, 542, BStBl II 1984, 480; vom 16. März 2010 VIII R 4/07, BFHE 229, 141). Hierzu müsse sich die Novation als Ausübung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Gläubigers über den Gegenstand der Altforderung darstellen, die auf seinem freien Beschluss beruhe. Dies sei im Streitjahr 2002 der Fall gewesen. Die Schuldumwandlung habe im alleinigen oder überwiegenden Interesse der Eheleute K/K1 als Gläubiger gestanden. Die Eltern des Klägers hätten sich im Jahre 2002 in einem wirtschaftlich statuierten Zustand befunden. Alle größeren Anschaffungen, die sie in ihrem Leben hätten tätigen wollen, seien zu diesem Zeitpunkt bereits getätigt gewesen. Sie seien beide Rentner gewesen und hätten das 68. Lebensjahr und das 65. Lebensjahr vollendet. Es sei ihr Interesse gewesen, lebenslängliche Rentenzahlungen zu erhalten, statt Zinsen und die Darlehenssumme, die sie wiederum hätten anlegen müssen. 43

Die Gerichtskosten, welche er aufgrund von Erledigungsbeschlüssen gemäß § 138 Abs. 1 FGO getragen habe, seien als „Steuerberatungskosten“ gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG abzugsfähig. Die entgegenstehende BFH-Entscheidung in BFH/NV 2005, 2001 sei zu einer Kostentragung durch Urteil ergangen. 44

Die Aus- und Weiterbildungskosten seien hinreichend belegt und angemessen geschätzt worden. Es handele sich hierbei um Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit. Durch Einzelnachweise für Semestergebühren und Verwaltungsgebühren sei für die Streitjahre jeweils nachgewiesen worden, dass der Kläger als Student eingeschrieben gewesen sei. Die Höhe der geltend gemachten Fahrtkosten in den Streitjahren sei unmittelbar einleuchtend. Bei 50 Entfernungskilometern zwischen B und E würden die geltend gemachten Fahrtkosten bei lediglich 20 Fahrten im Jahr anfallen. Es sei widersinnig, wenn der Beklagte aufgrund der Semestergebühren annehme, der Kläger sei als Student eingeschrieben gewesen, dann aber die Fahrtkosten für Wege zur Universität in voller Höhe nicht anerkenne. Er habe bis zum Sommersemester 2000 alle Scheine erworben, um sich zur Teilnahme am ersten juristischen Staatsexamen anzumelden. In den Streitjahren seien weitere universitäre Prüfungen daher nicht abzulegen gewesen. 45

Ebenso seien ihm in den Streitjahren 2003 und 2004 Bewerbungskosten entstanden, die er bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit pauschal i.H.v. jeweils 100 € geltend 46

gemacht habe. Er habe eine Anstellung als Steuerberater gesucht.

Daneben habe er als Steuerberater eine Einzelpraxis eröffnet. Im Streitjahr 2004 habe er eine Kooperation mit einer Sozietät von Rechtsanwälten gehabt, die sich als nicht tragbar erwiesen habe. Dies sei dadurch belegt, dass vom Finanzamt E im Hinblick auf die Aktivitäten der Rechtsanwaltsgesellschaft eine Haftungsinanspruchnahme für Lohnsteuer und Umsatzsteuer angedroht worden sei. Die Gewinnerzielungsabsicht für die freiberuflichen Einkünfte im Streitjahr 2004 habe vorgelegen. Der Beklagte übersehe, dass er den Kläger für die Vorjahre des Streitjahres 2004 entsprechend der erklärten freiberuflichen Einkünfte veranlagt habe. Der Beklagte trage keine Umstände vor, dass und warum der Kläger im Streitjahr 2004 seinen Betrieb aufgegeben oder unterbrochen haben sollte. Die vom Beklagten behauptete widerlegbare Vermutung, der Kläger müsse aufgrund der Gewinnermittlung den Beweis dafür erbringen, dass er seine Einzelpraxis ausgeübt habe, existiere nicht.

Die Klage richte sich auch gegen die Verspätungszuschläge in allen Streitjahren. Über diese sei in den Einspruchsentscheidungen entschieden worden, da diese in einer Anlage, die Bestandteil der Einspruchsentscheidung sei, herabgesetzt worden seien. Es sei unerheblich, ob dies auf einem Versehen beim Beklagten beruhe, weil entweder die Verspätungszuschläge im Rubrum der Einspruchsentscheidung nicht angeführt worden seien oder dieser im Begründungsteil der Einspruchsentscheidung hierauf eingegangen sei. Nach dem objektiven Erklärungsinhalt der Einspruchsentscheidungen aus Sicht des Empfängers seien die Entscheidungen des Beklagten auch im Hinblick auf die Verspätungszuschläge ergangen. Hilfsweise mache er diese Streitgegenstände im Rahmen einer Untätigkeitsklage zum Gegenstand der Klage. Die Klage sei auch begründet, soweit sie sich auf die Aufhebung der Verspätungszuschläge richte. Für die Ausführungen des Klägers zur Begründetheit der Klage im Hinblick auf die Verspätungszuschläge wird wegen der Einzelheiten auf den Schriftsatz des Klägers vom 11. Januar 2013, abgelegt in der Gerichtsakte, Bezug genommen.

Der Kläger beantragt,

- das Verfahren für alle Streitjahre auszusetzen und die Gerichtsakten der Verfahren 3 K 1211/06 zur Einkommensteuer 2000 und 3 K 2628/12 zur Einkommensteuer 2001 hinzuzuziehen, sowie das vorliegende Verfahren zur gemeinsamen Entscheidung mit dem Verfahren 3 K 2682/12 wegen Einkommensteuer 2001 zu verbinden;

- ein Sachverständigengutachten zu der Frage einzuholen, dass ein Betrag i.H.v. 600 € Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus Vermietung und Verpachtung angesichts des typischen Umfangs in jedem Streitjahr sicher anfallen werde;

- den angegriffenen Bescheid für 2002 abzuändern und die Einkommensteuer unter Zugrundelegung eines „zu versteuernden Einkommens“ für 2002 i.H.v. 10.213 € festzusetzen;

- den angegriffenen Bescheid für 2003 abzuändern und die Einkommensteuer unter Zugrundelegung eines „zu versteuernden Einkommens“ für 2003 i.H.v. 18.419,50 € festzusetzen;

- den angegriffenen Bescheid für 2004 abzuändern und die Einkommensteuer unter Zugrundelegung eines „zu versteuernden Einkommens“ für 2004 i.H.v. 17.712,78 € festzusetzen;

- die Verspätungszuschläge für alle Streitjahre aufzuheben;	55
- für das Vorverfahren die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für notwendig zu erklären;	56
- dem Beklagten die Kosten aufzuerlegen und das Urteil hinsichtlich der Kostenentscheidung für vorläufig vollstreckbar zu erklären,	57
Der Beklagte beantragt,	58
die Klage abzuweisen, mit Ausnahme eines Betrags an weiteren Werbungskosten im Jahr 2002 i. H. v. 389 €.	59
Die vom Kläger geltend gemachten Rentenzahlungen und dauernden Lasten könnten nur bei Vorlage der Zahlungsbelege steuerlich anerkannt werden. Verträge zwischen nahen Angehörigen, zu denen auch die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen und Rentenverträge gehörten, seien nur dann anzuerkennen, wenn sie dem Fremdvergleich standhielten. Ob die Vereinbarungen vom 21. April 1993 und vom 6. September 2002 tatsächlich durchgeführt worden seien, sei von demjenigen nachzuweisen, der hieraus steuerliche Folgen herleiten wolle. Den Kläger treffe die Feststellungslast. Der Kläger sei demnach gehalten, die entsprechenden Zahlungen durch Vorlage von Überweisungsträgern und bei Barzahlungen durch Quittungen nachzuweisen.	60
Die sonstigen Werbungskosten, welche der Kläger i.H.v. 600 € bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in den Streitjahren geltend gemacht habe, seien zu seinen Gunsten i.H.v. 150 € geschätzt worden. Der Beklagte sei nunmehr der Auffassung, dass auch die zu Gunsten des Klägers bislang anerkannten pauschalen sonstigen Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. 150 € nicht mehr zum Abzug zugelassen werden könnten. Es gebe keinen Rechtsanspruch auf den Ansatz einer selbstgeschaffenen Pauschale bei den Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung (Hinweis auf das Urteil des Finanzgerichts Brandenburg vom 25. Februar 1999 in Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 1999, 601). Weder sei feststellbar, dass tatsächlich Aufwendungen in der beantragten Höhe entstanden seien, noch sei ersichtlich auf welcher Grundlage Werbungskosten zu Gunsten des Klägers in dieser Höhe geschätzt werden könnten.	61
Die Gerichtskosten seien nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht als Steuerberatungskosten bei den Sonderausgaben abzugsfähig.	62
Der Kläger habe in den Streitjahren nicht dargelegt, auf welcher Grundlage er die geltend gemachten Fahrtkosten zur Universität ermittelt habe. Gleiches gelte für die Schätzung von Bewerbungskosten i.H.v. 100 € in den Streitjahren 2003 und 2004. Die Höhe anzuerkennender Fahrtkosten hänge von der Anzahl der besuchten Vorlesungen ab. Zwar sei aus den vorgelegten Nachweisen ersichtlich, dass der Kläger als Student eingeschrieben gewesen sei. Der Status als eingeschriebener Student könne jedoch auch als Voraussetzung für die Teilnahme an einer Abschlussprüfung, hier dem ersten juristischen Staatsexamen, erforderlich sein. Die Tatsache, dass der Kläger eingeschrieben gewesen sei, sage nichts über den Umfang seiner Fahrten zu Universität aus. Es sei auch nicht möglich, zu Gunsten des Klägers Fahrtkosten zu schätzen. Der Kläger habe weder ein Vorlesungsverzeichnis vorgelegt noch eine Aufstellung über die tatsächlich durchgeführten Fahrten zu den besuchten Veranstaltungen. Im Übrigen sei für die Ermittlung von Fahrtkosten in den Streitjahren die Entfernungspauschale anzusetzen.	63

Der Kläger habe im Streitjahr 2004 keine freiberufliche Einzelpraxis betrieben. Die geltend gemachten Betriebsausgaben ließen keine aktive Tätigkeit des Klägers erkennen. Als Betriebseinnahmen habe der Kläger lediglich Privatentnahmen erklärt. Trotz Anforderung habe der Kläger bislang nicht nachgewiesen, dass er im Streitjahr als Steuerberater tätig gewesen sei. 64

Die Festsetzung der Verspätungszuschläge in den Streitjahren sei nicht Gegenstand der Einspruchsentscheidungen gewesen. Die Verspätungszuschläge seien lediglich aufgrund der Teilabhilfe zu den Einkommensteuerfestsetzungen in den Einspruchsentscheidungen herabgesetzt worden. Die vom Kläger gegen die Verspätungszuschläge eingelegten Einsprüche seien hierdurch insoweit nicht erledigt. Vielmehr seien die Neufestsetzungen der Verspätungszuschläge Gegenstand der noch laufenden Einspruchsverfahren geworden. Über die endgültige Festsetzung der Verspätungszuschläge könne erst nach rechtskräftigem Abschluss des Klageverfahrens wegen Einkommensteuer für die Streitjahre entschieden werden. Die Voraussetzungen einer Untätigkeitsklage seien vor diesem Hintergrund nicht erfüllt. 65

Der Berichterstatter hat am 6. Juni 2012 in der Sache einen Erörterungstermin durchgeführt. Auf die Niederschrift zum Erörterungstermin vom 6. Juni 2012 (Bl. 123 der Gerichtsakte) wird Bezug genommen. 66

Mit richterlicher Verfügung vom 20. Juni 2012, dem Kläger zugestellt am 26. Juni 2012, hat der Berichterstatter den Kläger aufgefordert gemäß § 79b Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung bis zum 30. September 2012 alle Tatsachen vorzutragen, aus denen er in den Streitjahren Werbungskosten und Betriebsausgaben geltend machen wolle und hierzu Belege vorzulegen und Beweismittel zu benennen sowie alle Tatsachen vorzutragen und Belege vorzulegen sowie Beweismittel zu benennen, aus denen sich die Einkünfteerzielungsabsicht für die selbstständige Tätigkeit ergeben solle. Für die weiteren Einzelheiten wird auf die Verfügung des Berichterstatters vom 20. Juni 2012 (Bl. 129 der Gerichtsakte) Bezug genommen. 67

Das Gericht hat in der mündlichen Verhandlung die Mutter des Klägers als Zeugin vernommen. Für das Ergebnis der Beweisaufnahme wird auf die Niederschrift zur mündlichen Verhandlung Bezug genommen. 68

Der Senat hat die Gerichtsakte zum Verfahren 3 K 3628/12 und das Urteil im Verfahren 3 K 1211/06 in Kopie beigezogen. Die Akten des Verfahrens 3 K 1211/06 lagen dem Finanzgericht nach Abschluss des Nichtzulassungsbeschwerdeverfahrens VI B 135/12 durch Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 10. Dezember 2012 noch nicht wieder vor. 69

Entscheidungsgründe 70

I. Der Senat kann in der Sache entscheiden, ohne das Verfahren gemäß § 74 der Finanzgerichtsordnung auszusetzen oder gemäß §§ 155 FGO i.V.m. § 227 der Zivilprozessordnung (ZPO) zu vertagen. 71

1. Soweit der Kläger die Aussetzung des Klageverfahrens wegen der Folgewirkungen aus dem Verfahren 3 K 1211/06 betreffend die Einkommensteuer 2000 begehrt, wird dem in der vorliegenden Entscheidung Rechnung getragen. Der Senat berücksichtigt mit Einverständnis des Beklagten im Streitjahr 2002 weitere Werbungskosten des Klägers bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auf Grundlage der der Höhe nach unstreitigen Abschreibungsbeträge von 761,16 DM (= 389 €). 72

2. Soweit der Kläger eine Aussetzung des Verfahrens 3 K 3628/12 zur Einkommensteuer 2001 begehrt, lehnt der Senat dies ab, da jenes Verfahren für das vorliegende Verfahren nicht vorgreiflich ist.

Gemäß § 74 FGO kann das Gericht, wenn die Entscheidung des Rechtsstreits ganz oder zum Teil von dem Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses abhängt, das den Gegenstand eines anderen anhängigen Rechtsstreits bildet, anordnen, dass die Verhandlung bis zur Erledigung des anderen Rechtsstreits auszusetzen ist. § 74 FGO verlangt - wie § 148 ZPO, welcher Norm die Vorschrift nachgebildet ist -, jedoch, dass der Rechtsstreit, dessen Entscheidung vorgreiflich ist, bei einem anderen Gericht und nicht - wie hier - bei demselben erkennenden Senat anhängig ist (vgl. z.B. BFH-Entscheidungen vom 17. August 1995 XI B 125/94, BFH/NV 1996, 219; vom 3. Mai 2010 VIII B 71/09, BFH/NV 2010, 1415).

3. Ferner ist der Rechtsstreit für die Streitjahre auch nicht wegen des neuen Vortrags des Klägers in der Sache gemäß §§ 155 FGO i.V.m. § 227 Abs. 1 Satz 1 ZPO zu vertagen. Denn die nach Ansicht des Klägers bestehende Möglichkeit, dass sich die Besteuerungsgrundlagen in den Streitjahren je nach Ausgang des Verfahrens 3 K 3628/12 noch ändern könnten, stellt im Streitfall keinen „erheblichen Grund“ iSd. § 227 Abs. 1 Satz 1 ZPO dar.

Der Senat weist das tatsächliche - zahlenmäßig nicht konkretisierte - Vorbringen des Klägers zum Vorliegen einer - je nach Ausgang des Rechtsstreits 3 K 3628/12 - höheren AfA-Bemessungsgrundlage für die Garagen und anderer möglicher Werbungskosten, - die in den Streitjahren zu niedrigeren Einkünften führen sollen, als verspätet zurück. Auf dieses Vorbringen kann der Kläger seinen Vertragsantrag demnach nicht stützen.

Der Kläger hat im vorliegenden Verfahren nicht bis zum Ablauf der ihm gesetzten Ausschlussfrist gemäß § 79b Abs. 2 FGO dargelegt oder geltend gemacht, welche der im Verfahren 3 K 3628/12 streitigen Besteuerungsgrundlagen auch in den Streitjahren im vorliegenden Verfahren bislang unzutreffend berücksichtigt sein sollen. Mit dem erst im Schriftsatz vom 11. Januar 2013, - eingeworfen in den Nachbriefkasten und damit dem Gericht am 14. Januar zugänglichen - enthaltenen Vorbringen, er werde unter bestimmten Voraussetzungen möglicherweise unter anderem eine höhere AfA-Bemessungsgrundlage in den Streitjahren und noch weitere Werbungskosten beanspruchen und damit niedrigere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in den Streitjahren geltend machen, weshalb der Ausgang des Rechtsstreits 3 K 3628/12 abzuwarten sei, verzögert der Kläger den Rechtsstreit. Dem Kläger wäre es ohne weiteres möglich und zumutbar gewesen, die (möglichen) weiteren Werbungskosten für die Streitjahre im vorliegenden Rechtsstreit bis zum Ablauf der Ausschlussfrist und auch danach deutlich vor der mündlichen Verhandlung für die Streitjahre zu beziffern und geltend zu machen. Denn der Kläger hat mit dem Beklagten parallel zum vorliegenden Verfahren bereits im Einspruchsverfahren zum Verfahren 3 K 3628/12 und nunmehr in jenem Klageverfahren über weitere Werbungskosten gestritten. Sein Schriftsatz zur Begründung der Klage im Verfahren 3 K 3628/11 zur Einkommensteuer 2001 ging am 30. November 2012 beim Finanzgericht ein. In diesem hat er die nach seiner Rechtsauffassung zutreffenden AfA-Beträge beziffert.

II. Die Klage ist unzulässig, soweit der Kläger die Aufhebung der Verspätungszuschläge begehrt.

1. Es fehlt insoweit an dem erforderlichen erfolglos gebliebenen Vorverfahren (§ 44 Abs. 2 FGO) im Hinblick auf die Verspätungszuschläge.

Hierfür müssen der Verfahrensgegenstand der Einspruchsentscheidung und der Streitgegenstand des Klageverfahrens übereinstimmen. Dies ist nicht gegeben. Nach dem maßgeblichen objektiven Empfängerhorizont war Regelungsgegenstand der Einspruchsentscheidungen jeweils nur die Einkommensteuerfestsetzung für das jeweilige Streitjahr. Der Beklagten hat nicht abschließend über die Festsetzung der Verspätungszuschläge entschieden, die jeweils selbständige Verfahren- und Streitgegenstände darstellen. Dies ergibt sich aus den Rubren der Einspruchsentscheidungen für die Streitjahre, die nur die Einkommensteuer erwähnen und den Begründungen der Einspruchsentscheidungen, die nur auf die streitigen Punkte zur Einkommensteuer eingehen und die Verspätungszuschläge nicht erwähnen. Der Umstand, dass in den Einspruchsentscheidungen jeweils auf die zugehörige Anlage Bezug genommen und in diesen Anlagen die Verspätungszuschläge herabgesetzt wurden, bewirkt lediglich die Bekanntgabe der neu festgesetzten Verspätungszuschläge (§§ 122, 124 AO).

2. Die Klage ist hinsichtlich der Verspätungszuschläge auch nicht als Untätigkeitsklage gemäß § 46 FGO zulässig, da das FA der nachträglichen Erweiterung der Klage nicht gemäß § 67 Abs. 1 FGO zugestimmt hat und der Senat diese nicht für sachdienlich hält. 81

Im Schriftsatz vom 26. Mai 2007 zur Klageerhebung hat der Kläger nur gegen die in Kopie der Klageschrift beigefügten Einspruchsentscheidungen Klage erhoben, die keine Entscheidung über die Verspätungszuschläge enthielten. Erst danach hat der Kläger ausdrücklich wegen der Verspätungszuschläge für die Streitjahre im Rahmen einer Untätigkeitsklage wegen der bislang nicht beschiedenen Einsprüche über die Verspätungszuschläge Klage erhoben. 82

Hierin liegt eine nachträgliche objektive Klagehäufung, weil der Kläger mit der Erweiterung der Klage um die Verspätungszuschläge für die Streitjahre weitere selbständige Verfahrensgegenstände in das Verfahren einführen wollte. Die nachträgliche Klagehäufung ist nur unter den Voraussetzungen einer Klageänderung i.S. des § 67 FGO zulässig (vgl. BFH-Entscheidungen vom 5. Juni 1991 II R 83/88, BFH/NV 1992, 267; vom 26.08.2009 IV B 95/09, BFH/NV 2010, 47). Weder hat der Beklagte der nachträglichen Klagehäufung zugestimmt, noch ist diese aus Sicht des Senats sachdienlich, da das FA nach Ausgang dieses Verfahrens Gelegenheit haben soll, über die Höhe der Verspätungszuschläge dem Grunde und der Höhe nach abschließend zu entscheiden und seine Ermessenserwägungen in einer Einspruchsentscheidung darzulegen. 83

III. Begründetheit der Klage 84

Die Klage gegen die Einkommensteuerfestsetzungen der Streitjahre ist teilweise begründet. Die Einkommensteuerfestsetzungen der Streitjahre sind nach Maßgabe der folgenden Begründung teilweise rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 85

1. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 2002 bis 2004 86

a) Der Beklagte hat zu Unrecht pauschale Bewerbungskosten des Klägers nicht berücksichtigt. i.H.v. jeweils 100 € schätzt der Senat in den Streitjahren Bewerbungskosten des Klägers, die als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abzugsfähig sind. 87

Werbungskosten sind gemäß § 9 Abs. 1 EStG Aufwendungen zum Erwerb, zur Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen objektiv durch die 88

Erzielung von steuerpflichtigen Einnahmen veranlasst sind (BFH-Urteile vom 28. November 1980 VI R 193/77, BFHE 132, 431, BStBl II 1981, 368; vom 20. November 1979 VI R 25/78, BFHE 129, 149, BStBl II 1980, 75; vom 27. November 1978 GrS 8/77, BFHE 126, 533, BStBl II 1979, 213; vom 28. November 1977 GrS 3/77, BFHE 124, 43, BStBl II 1978, 105). Als Werbungskosten abzugsfähig können bei Vorliegen des notwendigen Veranlassungszusammenhangs sowohl Aufwendungen sein, die durch im jeweiligen Veranlagungszeitraum zufließende Einkünfte veranlasst sind als auch vorweggenommene und nachträgliche Aufwendungen. Führt ein Steuerpflichtiger mehrere unterschiedliche Betätigungen innerhalb derselben Einkunftsart aus, ist zu bestimmen, mit welcher der Tätigkeiten die Aufwendungen vorrangig im Zusammenhang stehen.

Es gilt für die Anerkennung geltend gemachter Werbungskosten der in § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO verankerte Grundsatz der freien Beweiswürdigung mit der Befugnis des Gerichts zur Schätzung (§ 96 Abs. 1 Satz 1, 2. HS. FGO). Nach der finanzgerichtlichen Rechtsprechung, welcher sich der Senat anschließt, existiert ein Rechtssatz des Inhalts, es reiche für den Nachweis geringfügiger Aufwendungen aus, dass deren Entstehung dem Grunde nach glaubwürdig sei, im finanzgerichtlichen Verfahren nicht (Urteile des FG Brandenburg vom 25.2.1999 5 K 631/98 E, EFG 1999, 601; des FG Hamburg vom 22.01. 2003 I 72/02, Juris). Die gerichtliche Schätzungsbefugnis ändert zudem nichts daran, dass der Steuerpflichtige die Feststellungslast trägt und er --zumal wenn wie hier vorher vom Beklagten die Vorlage von Belegen verlangt wird,-- zur Beweisvorsorge verpflichtet ist (vgl. z. B. BFH-Urteile vom 6. März 1980 VI R 65/77 BStBl II 1980, 289, vom 22.12.2000 IV B 4/00, BFH/NV 2001, 1744).

89

Auf dieser Grundlage schätzt der Senat Bewerbungskosten zugunsten des Klägers, die nicht belegt worden sind, i.H.v. jeweils 100 € in den Streitjahren, die auch der Kläger geltend gemacht hatte. Der Kläger hat in den Streitjahren Ausgaben für Annoncen in den Verbandsnachrichten der Steuerberaterkammer (2002) und beim E Anwaltsverein (2004) und in der E Zeitung (2004) belegt. Zudem hat er im Einspruchsverfahren (abgelegt in der EStA-2004) Antwortschreiben von Interessenten vorgelegt. Daher ist der Senat der Überzeugung, dass dem Kläger Bewerbungskosten für Materialien und Fahrtkosten in der von ihm geschätzten Höhe entstanden sind.

90

b) Zudem sind dem Kläger vorweggenommene Werbungskosten im Rahmen seines Zweitstudiums entstanden (vgl. zur neueren Rechtsprechung des BFH zu den Berufsausbildungskosten nach abgeschlossenem Erststudium oder abgeschlossener Erstausbildung z.B. BFH-Urteile vom 4. Dezember 2002 VI R 120/01, BFHE 201, 156, BStBl II 2003, 403; vom 22. Juli 2003 VI R 4/02, BFH/NV 2004, 32; 22. Juli 2003 VI R 50/02, BFHE 202, 563, BStBl II 2004, 889; vom 9. Februar 2012 VI R 44/10, BFH/NV 2012, 854).

91

aa) Für die Würdigung des Veranlassungszusammenhangs zwischen Aufwendungen und (künftigen) Einkünften sind die Bekundungen des Steuerpflichtigen unter Berücksichtigung einerseits der Beweisschwierigkeiten und andererseits der wirtschaftlichen Gegebenheiten zu würdigen (BFH-Beschluss vom 10. Februar 2005 VI B 33/04, BFH/NV 2005, 1056, BFH-Urteil vom 26. Januar 2005 VI R 71/03, BFHE 208, 572, BStBl. II 2005, 349), wobei den Steuerpflichtigen letztlich die Feststellungslast trifft.

92

Der Senat ist der Überzeugung, dass der Kläger in den Streitjahren sein Studium der Rechtswissenschaft (noch) ernsthaft betrieben hat, das aufgrund der bereits vorher abgeschlossenen Berufsausbildung des Klägers zum Bankkaufmann und des bereits erworbenen Abschlusses als Diplom-Kaufmann ein sog. Zweitstudium ist.

93

Der erforderliche Veranlassungszusammenhang der in den Streitjahren geltend gemachten Werbungskosten mit künftigen nichtselbständigen Einkünften des Klägers als angestellter Rechtsanwalt setzt voraus, dass der Kläger den Abschluss des Universitätsstudiums durch Ablegen des ersten juristischen Staatsexamens ernsthaft anstrebt. Dieses ernsthafte Bemühen lag beim Kläger bis zum Ende des Streitjahres 2004 noch vor. Zwar hatte der Kläger nach Erlangung der „Scheinfreiheit“ im Jahr 2000 die Berechtigung, sich zum ersten juristischen Staatsexamen zu melden, was bis Ende des Jahres 2004 nicht geschehen ist. Je länger der Zeitraum reicht, zu dem sich der Kläger nicht zum Examen anmeldet, desto intensiver muss er nach Auffassung des Senats seine Bemühungen dokumentieren, dieses Ziel noch ernsthaft anzustreben. Für die Streitjahre sind die fortbestehenden Einschreibungen durch die Semesterbeiträge nachgewiesen, die als Werbungskosten und nicht -wie bisher- bei den Sonderausgaben als Ausbildungskosten anzusehen sind. Der Senat ist auf der Grundlage der Ausführungen des Klägers in der mündlichen Verhandlung zudem der Überzeugung, dass der Kläger sich in den Streitjahren neben seiner Betätigung als Vermieter und als Steuerberater in seiner Einzelpraxis noch weiter ernsthaft bemüht hat, das erste juristische Staatsexamen abzulegen.

bb) Nicht anzuerkennen sind aber die pauschal geltend gemachten Fahrtkosten zur Universität und pauschal geltend gemachte sonstige Werbungskosten für das Jurastudium. Zu Fahrtkosten im Zusammenhang mit dem Jurastudium hat die BFH-Entscheidung vom 9. Februar 2012 VI R 44/10, BFH/NV 2012, 854 geklärt, dass die Universität keine regelmäßigen Arbeitsstätte eines Studenten ist. Der Kläger könnte demnach den Werbungskostenabzug für nachgewiesene Fahrtkosten in den Streitjahren nach „Dienstreisegrundsätzen“ als Fahrten für Auswärtstätigkeiten grundsätzlich beanspruchen.

95

Der erkennende Senat kann jedoch weder eine konkrete Anzahl solcher Fahrten des Klägers von B zur Universität feststellen noch schätzen. Der Kläger hat die geltend gemachten Fahrtkosten zur Universität nicht anhand konkreter Fahrten belegt. Der Einlassung des Klägers, bei 50 Entfernungskilometern zwischen B und E würden die geltend gemachten Fahrtkosten bei lediglich 20 Fahrten im Jahr anfallen und es sei widersinnig, wenn der Beklagte aufgrund der Semestergebühren annehme, der Kläger sei als Student eingeschrieben gewesen, dann aber die Fahrtkosten für Wege zur Universität in voller Höhe nicht anerkenne, folgt der Senat nicht. Wie der Kläger selbst vorgetragen hat, bestand für ihn in den Streitjahren nach Erlangung der „Scheinfreiheit“ im Jahr 2000 keine Notwendigkeit mehr, die Universität für Veranstaltungen aufzusuchen. Er hat auch keine konkrete universitäre Veranstaltung benannt, die er regelmäßig aufgesucht haben will. Wie der BFH im Beschluss vom 10. Dezember 2012 VI B 135/12 für das zwischen den Beteiligten geführte Verfahren 3 K 1211/06 (Streitjahr 2000) zu derselben Streitfrage unter II.3 ausgeführt hat, hätte es dem Kläger somit auch für die Streitjahre oblegen, die zur Begründung seiner Klage dienenden Tatsachen und Umstände insoweit vorzutragen und geeignete Beweismittel zu benennen. Denn die Höhe der Fahrtkosten für die Streitjahre war während der gesamten Einspruchs- und im Klageverfahrens streitig. Der Beklagtenvertreter hat im Erörterungstermin vom 6. Juni 2012 den Kläger um Vorlage von Nachweisen gebeten und das Gericht hat den Kläger in der richterlichen Verfügung vom 20. Juni 2012 gemäß § 79b FGO abermals aufgefordert, sämtliche Belege vorzulegen und Beweismittel zu benennen, aus denen der Kläger Werbungskosten geltend machen wollte. Hierzu gehörten ersichtlich auch Belege zu den im Verfahren streitigen Fahrtkosten.

96

Der Senat ist nicht zur weiteren Sachaufklärung in dieser Hinsicht verpflichtet. Kann im finanzgerichtlichen Verfahren der Sachverhalt deshalb nicht vollständig aufgeklärt werden, weil der Kläger –wie hier nach Aufforderung durch den Berichtstatter gemäß § 79b FGO,

97

Belege oder Beweismittel zu diesen Fahrten vorzulegen,-- seine Mitwirkungspflicht verletzt hat, so führt das zu einer Begrenzung der Sachaufklärungspflicht des Gerichts (grundlegend BFH-Urteil vom 15. Februar 1989 X R 16/86, BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462).

c) Demnach sind --unter Streichung der bislang als Sonderausgaben anerkannten Ausbildungskosten-- die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 19 EStG) im Streitjahr 2002 i.H.v. ./ 468 €; im Streitjahr 2003 i.H.v. ./ 340 € und im Streitjahr 2004 i.H.v. ./ 393 € zu berücksichtigen. 98

2. Einkünfte aus selbstständiger Arbeit 2004 99

Zudem sind im Streitjahr 2004 Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (§ 18 EStG) i.H.v. ./ 7.337 € zugunsten des Klägers zu berücksichtigen. 100

Eine einkommensteuerlich relevante Betätigung ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) nur gegeben, wenn die Absicht besteht, auf Dauer gesehen nachhaltig Überschüsse zu erzielen. Das ist dann der Fall, wenn ein betrieblicher Totalgewinn erstrebt wird (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C. IV. 3.). Auch bei der Einkunftsart "selbständige Arbeit" muss eine derartige Gewinnerzielungsabsicht bestehen (BFH-Urteile vom 22. April 1998 XI R 10/97, BFHE 186, 206, BStBl II 1998, 663; vom 31.5.2001 IV R 81/99, BStBl. II 2002, 276 zu einer Steuerberatungskanzlei). Als innere Tatsache lässt sich diese Gewinnerzielungsabsicht nur anhand äußerer Umstände feststellen. In objektiver Hinsicht ist eine Prognose darüber anzustellen, ob der Betrieb nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung auf Dauer geeignet ist, einen Gewinn zu erwirtschaften. 101

Unter Berücksichtigung der in der Rechtsprechung anerkannten Beweisanzeichen ist der Senat der Überzeugung, dass der Kläger jedenfalls im Streitjahr eine Gewinnerzielungsabsicht hatte. 102

Bei einer Anwalts- oder Steuerberatungskanzlei spricht der Beweis des ersten Anscheins dafür, dass der Berufsträger seine Kanzlei in der Absicht betreibt, Gewinne zu erzielen; denn ein Unternehmen dieser Art ist regelmäßig nicht dazu bestimmt und geeignet, der Befriedigung persönlicher Neigungen oder der Erlangung wirtschaftlicher Vorteile außerhalb der Einkommenssphäre zu dienen (BFH-Urteile vom 31.5.2001 IV R 81/99, BFHE 195, 382, BStBl II 2002, 276, und vom 22.4.1998 XI R 10/97, BFHE 186, 206, BStBl II 1998, 663). Die zitierte Rechtsprechung kann allerdings nicht in der Weise verstanden werden, dass bei einer Steuerberatungs- oder Anwaltskanzlei automatisch eine Gewinnerzielungsabsicht unterstellt werden könnte. Vielmehr entfällt auch in diesen Fällen ein für die Gewinnerzielungsabsicht sprechender Anscheinsbeweis bereits dann, wenn die ernsthafte Möglichkeit besteht, dass im konkreten Einzelfall nicht das Streben nach einem Totalgewinn, sondern persönliche Beweggründe des Steuerpflichtigen für die Fortführung des verlustbringenden Unternehmens bestimmend waren (BFH-Urteil vom 14.12.2004 XI R 6/02, BFHE 208, 557, BStBl II 2005, 392). Ein solches persönliches Motiv besteht etwa darin, dass dem Steuerpflichtigen hohe andere Einkünfte zur Verfügung stehen, mit denen er seine freiberuflichen Verluste verrechnet (BFH-Urteile vom 14.12.2004 XI R 6/02, BFHE 208, 557, BStBl II 2005, 392, und vom 26.2.2004 IV R 43/02, BFHE 205, 243, BStBl II 2004, 455). Längere Verlustperioden in der Vergangenheit können hierfür einen Anhaltspunkt bieten. 103

Im Streitfall ist hingegen der für die Gewinnerzielungsabsicht sprechende Anscheinsbeweis nicht erschüttert. Der Kläger befand sich mit der Kanzlei im Aufbau. Er suchte parallel eine Stelle als angestellter Steuerberater oder im Streitjahr 2004 --wie er unwidersprochen 104

vorgetragen hat-- eine Kooperation mit einer Rechtsanwaltskanzlei. Es ist auch noch keine längere Verlustphase erkennbar, die darauf hindeuten könnte, dass der Kläger die Kanzlei nur betrieb, um Verluste mit seinen positiven Vermietungseinkünften zu saldieren. Im Jahr vor dem Streitjahr hatte der Kläger einen geringfügigen Gewinn erzielt und auch Honorarumsätze verbucht. Allein der Umstand, dass der Kläger im Streitjahr keine Honorarumsätze erklärte, ist jedenfalls entgegen der Auffassung des Beklagten kein Beleg dafür, dass der Kläger die Kanzlei aus persönlichen Motiven heraus betrieb.

3. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 2002 bis 2004 (ohne Renten) 105

Zugunsten des Klägers sind weitere Werbungskosten im Streitjahr 2002 aus der Abschreibung für einen von ihm hergestellten PC i.H.v. 716,61 DM (= 389 €) anzuerkennen (siehe oben unter I.1). 106

IV. Die weitergehende Klage ist unbegründet. 107

1. „Sonstige Werbungskosten“ bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung 2002 bis 2004 108

Der Senat folgt nicht der Schätzung des Klägers, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in den Streitjahren jeweils i.H.v. 600 € nicht nachgewiesene pauschale „sonstiger Werbungskosten“ zu seinen Gunsten zu berücksichtigen sind. 109

Es gilt für die Anerkennung auch dieser Werbungskosten --wie bereits oben dargelegt-- der in § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO verankerte Grundsatz der freien Beweiswürdigung mit der Befugnis des Gerichts zur Schätzung (§ 96 Abs. 1 Satz 1, 2. HS. FGO). Die gerichtliche Schätzungsbefugnis ändert aber nichts daran, dass der Steuerpflichtige die Feststellungslast trägt und er --zumal wenn wie hier vorher vom FA die Vorlage von Belegen verlangt wird-- zur Beweisvorsorge verpflichtet ist (vgl. z. B. BFH-Urteile vom 6. März 1980 VI R 65/77 BStBl II 1980, 289, vom 22.12.2000 IV B 4/00, BFH/NV 2001, 1744). Ein Rechtssatz des Inhalts, dass es für den Nachweis geringfügiger Aufwendungen ausreicht, dass deren Entstehung dem Grunde nach glaubwürdig ist, existiert im finanzgerichtlichen Verfahren nicht (siehe oben unter III.1.a). 110

Der Beklagte hat „sonstige Werbungskosten“ bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. jeweils 150 € im Streitjahr anerkannt. Es sind keine Anhaltspunkte ersichtlich, die den Senat zu einer Schätzung höherer Werbungskosten veranlassen. Die pauschale Angabe der Zahl der Mieter, der Wohnungen und Garagen, der Umstand, der Kläger habe Material an den Mietobjekten für Handwerker bereit stellen müssen und der auf der Hand liegende Umstand, dass die Verwaltung von Mietobjekten Verwaltungs- und Arbeitsaufwand hervorruft, der zu Aufwendungen führt, sagen nichts darüber aus, dass dem Kläger höhere als die bisherig berücksichtigten Aufwendungen entstanden sind. Es hätte ihm --wie schon bei den geltend gemachten Fahrtkosten im Zusammenhang mit seinem Studium-- obliegen, die zur Begründung seiner Klage dienenden Tatsachen und Umstände insoweit vorzutragen und geeignete Beweismittel zu benennen. Die Höhe der geschätzten Werbungskosten war während des gesamten Verfahrens umstritten und der Berichterstatter hatte den Kläger im Rahmen der bereits erwähnten Ausschlussfrist gemäß § 79b FGO zur Mitwirkung aufgefordert. Da der Kläger keine Tatsachen vorgetragen hat, auf deren Grundlage konkrete Aufwendungen als nachgewiesen angesehen oder zu seinen Gunsten geschätzt werden können, verbleibt es beim Ansatz der bisher anerkannten Werbungskosten. 111

Dem Beweisantrag des Klägers, ein Sachverständigengutachten zu der Frage einzuholen, dass Aufwendungen i.H.v. 600 € angesichts des typischen Umfangs der anfallenden Arbeiten in jedem Streitjahr sicher anfielen, folgt der Senat nicht. Nach dem maßgeblichen materiell-rechtlichen Standpunkt des Senats ist diese Beweiserhebung nicht entscheidungserheblich. Denn die nicht belegten Aufwendungen könnten vom Senat allenfalls gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1, 2. HS. FGO zugunsten des Klägers anhand konkreter, den Einzelfall betreffender Schätzungsgrundlagen ermittelt werden. Solche Tatsachen hätte der Kläger hinreichend klar darzulegen. Welche Aufwendungen einem professionellen Hausverwalter für vergleichbare Objekte entstehen, ist als Schätzungsgrundlage für den Streitfall daher nicht erheblich.

2. Die Klage ist ebenfalls unbegründet, soweit der Kläger den Abzug von Werbungskosten und Sonderausgaben aus Rentenzahlungen an seine Eltern für die Übertragung der Objekte „D-Straße ...“ und „C-Weg ...“ in den Streitjahren begehrt. 113

a) Einordnung der Rentenvereinbarung zum Objekt „D-Straße ...“ 114

aa) Der Kläger hat von seinen Eltern das Grundstück --was zwischen den Beteiligten nicht streitig ist-- vollentgeltlich zum Verkehrswert erworben. In der notariellen Urkunde vom 21. April 1993 war ein Betrag i.H.v. 230.000 DM als Verkehrswert angegeben und in derselben Höhe wurde der Kaufpreis vereinbart. 115

Die Vereinbarung vom 6. September 2002 zur Ablösung des Anschaffungsdarlehens ist steuerrechtlich daher als sog. Gegenleistungsrente zu qualifizieren, bei die Rentenzahlungen über die gesamte Laufzeit hinweg in einen Zinsanteil und in einen Tilgungsanteil zu zerlegen sind, da sich die geschuldeten Rentenzahlungen wirtschaftlich als eine Vermögensumschichtung oder Kapitalrückzahlung (als ein "kaufähnliches oder darlehensähnliches Geschäft") darstellen und der Kläger als Verpflichteter aufgrund der in der langfristigen Streckung der Zahlungen liegenden Kreditierung ein Entgelt für die Überlassung von Kapital zur Nutzung zu entrichten hat (vgl. BFH-Urteile vom 14. November 2001 X R 39/98, BFHE 197, 179, BStBl II 2002, 246; vom 18.05.2010 X R 32-33/01, BStBl II 2011, 675). Der vom Kläger geschuldete Kaufpreis wurde diesem zunächst für die Dauer von zehn Jahren verzinslich mit einer Tilgungsaussetzung gestundet. Trotz Vereinbarung der Rente erst im September 2002 wurde somit die gesamte Forderung der Eltern des Klägers i.H.v. 230.000 DM verrentet. Es liegt keine andere Situation vor, als wenn bereits im notariellen Kaufvertrag vom 21. April 1993 eine Leibrente zugunsten der Eltern des Klägers vereinbart worden wäre, die sich am vollen Kaufpreis orientiert hätte. Der Kläger kann gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 Satz 1 und 2 EStG somit grundsätzlich den Abzug eines Ertragsanteil/Zinsanteils, der in den von ihm tatsächlich geleisteten Rentenzahlungen (siehe dazu unten d und e) enthalten ist, beanspruchen. 116

Auch die grundsätzliche Berechnung des abzugsfähigen Ertragsanteils i.H.v. 27% durch den Kläger war zutreffend. Ist wie im Streitfall eine Gegenleistungsrente zu Gunsten mehrerer Rentenberechtigter auf den Zeitpunkt des Längerlebenden vereinbart, kommt es insofern auf das Lebensalter des jüngsten Berechtigten --hier der Mutter des Klägers-- bei Abschluss der Rentenvereinbarung an (Schmidt, EStG, § 9, Rz. 96; HHR § 22, Anm. 167, 174 und zu § 9 Anm. 396, 400; ebenso FG Düsseldorf, Urteil vom 23. Juli 1986 VIII 109/80 E, EFG 1986, 598 --rechtskräftig--). Die Mutter des Klägers war im Jahr 2002 65 Jahre alt. 117

bb) Die Umschichtung des Anschaffungsdarlehens nach dem Vertrag vom 21. April 1993 in die Rentenvereinbarung vom 6. September 2002 spricht im Streitfall nicht gegen die steuerrechtliche Anerkennung der Vereinbarungen. 118

aaa) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind Verträge zwischen nahen Angehörigen ertragsteuerrechtlich nur anzuerkennen, wenn die Vereinbarungen zivilrechtlich wirksam, klar und eindeutig sind, ihre Gestaltung dem zwischen Fremden Üblichen entspricht und sie auch tatsächlich durchgeführt werden (BFH-Urteile vom 7. Mai 1996 IX R 69/94, BFHE 180, 377, BStBl II 1997, 196; vom 17. Februar 1998 IX R 30/96, BFHE 185, 397, BStBl II 1998, 349, und vom 3. März 2004 X R 14/01, BFHE 205, 261, BStBl II 2004, 826, m.w.N.). Die einzelnen Kriterien, die im Rahmen dieser Prüfung von Bedeutung sein können, dürfen indes nicht zu Tatbestandsmerkmalen verselbständigt werden, die schon je für sich genommen die steuerliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses ausschließen; sie können vielmehr nur als Anzeichen im Rahmen einer Gesamtwürdigung betrachtet werden (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 7. November 1995 2 BvR 802/90, BStBl II 1996, 34, unter B.I.2.; BFH-Urteile vom 29. Oktober 1997 I R 24/97, BFHE 184, 482, BStBl II 1998, 573, und in BFHE 205, 261, BStBl II 2004, 826, m.w.N.). Maßgebend für die Beurteilung ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten. Dabei kann einzelnen dieser Anzeichen je nach Lage des Falles im Rahmen der Gesamtbetrachtung eine unterschiedliche Bedeutung zukommen. Dementsprechend schließt nicht jede Abweichung vom Üblichen notwendigerweise die steuerliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses aus (BFH-Urteile in BFHE 180, 377, BStBl II 1997, 196; vom 14. Mai 2003 X R 14/99, BFH/NV 2003, 1547, und in BFHE 205, 261, BStBl II 2004, 826, m.w.N.).

bbb) Anschaffungs- und Veräußerungsgeschäfte unter nahen Angehörigen sind unter Anwendung der vorgenannten Grundsätze ebenso wie Darlehensverträge unter nahen Angehörigen der Besteuerung grundsätzlich nicht zugrunde zu legen, wenn die Gestaltung oder die tatsächliche Durchführung nicht dem zwischen Fremden Üblichen entspricht, wobei im Hinblick auf Vereinbarungen zwischen wirtschaftlich unabhängigen (volljährigen) Angehörigen und auf Bau- und Anschaffungsdarlehen Erleichterungen gelten (st. Rechtsprechung, vgl. zu Kaufverträgen BFH-Urteile vom 31. Mai 2001 IX R 78/98, BFHE 195, 392, BStBl II 2001, 756; vom 10. November 1998 VIII R 28/97, BFH/NV 1999, 616; vom 24. Oktober 1978 VIII R 172/75, BFHE 126, 282, BStBl II 1979, 135, und vom 6. November 1991 XI R 2/90, BFH/NV 1992, 297; vom 09.11.2011 X R 60/09, BStBl II 2012, 638; zu Anschaffungsdarlehen vgl. die BFH-Urteile vom 4.6.1991 IX R 150/85 BStBl 1991 II S. 838 und vom 25.1.2000 25.01.2000 VIII R 50/97, BStBl 2000 II S. 393; BMF-Schreiben vom 23.12.2010, BStBl. I 2011, 37; Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 9 Anm. 400).

ccc) Der Kläger hat das Objekt „D-Straße ...“ zunächst von den Eltern im Rahmen eines Anschaffungsgeschäfts erworben, wobei ihm der Kaufpreis im Rahmen eines Darlehens gestundet wurde und ihm innerhalb der Darlehensvereinbarung eine zehnjährige Tilgungsaussetzung gewährt wurde. Er sollte danach innerhalb von zehn Jahren das Darlehen tilgen. Kurz vor Fälligkeit der letzten Zinsrate und ersten Tilgungsrate wurde die Rentenvereinbarung vom 6. September 2002 geschlossen. Zivilrechtlich wurde zwar--wie der Kläger betont hat-- die Kaufpreisforderung der Eltern im Wege der Novation im Vertrag vom 21. April 1993 in eine Darlehensvereinbarung (sog. Anschaffungsdarlehen) umgewandelt und damit gemäß §§ 362, 364 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) erfüllt. Gleiches gilt für die Darlehensforderung und die Zinsforderung für 2001/2002 hieraus, die Ende September 2002 fällig war und die ebenfalls im Wege der Novation in die Rentenvereinbarung einbezogen wurden, wodurch auch insoweit Erfüllung gemäß §§ 362, 364 Abs. 1 BGB eintrat.

Für den Fall eines Grundstücksverkaufs unter nahen Angehörigen, in dem die Kaufpreisforderung durch die Darlehensforderung im Wege der Novation erfüllt wurde und

später die Bedingungen des Anschaffungsdarlehens in nicht fremdüblicher Weise geändert wurden, hat der BFH jedoch unter Beachtung der oben angeführten Rechtsgrundsätze das Vorliegen eines steuerlich relevanten Anschaffungsgeschäfts verneint, weil trotz der zivilrechtlichen Novation und der zivilrechtlichen Erfüllungswirkung tatsächlich die geschuldeten Beträge aus der Kaufpreisschuld nicht aufgewendet wurden (BFH-Urteil vom 14.07.2009 IX R 10/08, Juris). Steuerrechtlich sind somit im Wege einer Gesamtschau das Anschaffungsgeschäft und das Anschaffungsdarlehen als Einheit zu betrachten. Mängel der Durchführung des Anschaffungsdarlehens führen zur Unbeachtlichkeit auch des Anschaffungsgeschäfts (siehe auch unten d und e).

ddd) Der Senat hat daher erwogen, ob die gerade zum Ende der Tilgungsaussetzung vereinbarte Umwandlung der nicht getilgten Kaufpreisschuld (und fälligen Zinsrate) in eine Rentenschuld als mangelnde Durchführung des Anschaffungs- und Darlehensvertrags anzusehen ist. Denn entgegen der im Vertrag vom 21. April 1993 eingegangenen Verpflichtung des Klägers, das Darlehen innerhalb von 10 Jahren zu tilgen, wird durch die Rentenvereinbarung die die Tilgung nunmehr gestreckt und besteht für den Kläger die Chance, bei frühem Versterben der Rentenberechtigten insgesamt weniger zahlen zu müssen, als er es bei Erfüllung des Darlehens müsste. Der Senat kommt jedoch zu dem Ergebnis, dass der Abschluss der Rentenvereinbarung unter Aufhebung des Darlehensvertrags sich noch als fremdübliche Gestaltung zwischen wirtschaftlich unabhängigen Angehörigen darstellt und daher steuerrechtlich beachtlich ist. Hierfür spricht aus Sicht des Senats gerade auch das für den Kläger bestehende Risiko, bis zum Tode des länger lebenden Rentenberechtigten --seiner damals 65 jährigen Mutter-- mehr zahlen zu müssen, als er es bei Durchführung der ursprünglichen Darlehensvereinbarung müsste. Der Kläger hätte sich nach den vertraglichen Vereinbarungen auch einseitig vom Darlehensvertrag lösen können und dann nur die ursprüngliche Kaufpreissumme in einem sofort fälligen Betrag zahlen müssen. Dies ist in modifizierter Form durch Abschluss der Rentenvereinbarung geschehen.

123

b) Einordnung der Rentenvereinbarung zum Objekt „C-Weg ...“

124

Die für das Objekt „C-Weg ...“ im Vertrag vom 21. April 1993 enthaltene Vereinbarung ist als Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen anzusehen. Versorgungsleistungen bei Übergabe einer existenzsichernden und ausreichend ertragbringenden Wirtschaftseinheit sind beim Empfänger in vollem Umfang steuerpflichtige wiederkehrende Bezüge und beim Verpflichteten in vollem Umfang als Sonderausgaben abziehbar (§§ 22 Nr. 1 Satz 1, 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG), da sie durch die Rechtsnatur des Versorgungsvertrages als abänderbar gelten. Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass es sich bei dem Objekt „C-Weg“ um eine ausreichend ertragbringende Wirtschaftseinheit handelte, die nach den anerkannten Grundsätzen der Vermögensübergabe gegen lebenslange Versorgungsleistungen auf den Kläger übergeben wurde.

125

c) Der Senat ist nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens nicht davon überzeugt, dass der Kläger die Renten für das Objekt „D-Straße ...“ und für das Objekt „C-Weg ...“ in den Streitjahren durchgehend gezahlt hat.

126

aa) Der Kläger will nach seinem eigenen Vorbringen die Renten zu den vertraglich vereinbarten Zeitpunkten in allen Monaten während der Streitjahre gezahlt haben. Die Zahlungen sollen nach den Ausführungen des Klägers in getrennten Banküberweisungen durchgeführt worden sein. Im vorliegenden Verfahren hat der Kläger sowohl auf die Anforderung entsprechender Bankbelege durch den Beklagten als auch durch den Berichterstatte im Erörterungstermin erklärt, es sei ihm ohne weiteres möglich, diese Belege

127

vorzulegen. Er sehe jedoch davon ab, weil bereits aus dem Umstand, dass bei den Eltern die Rentenzahlungen versteuert worden seien, der Nachweis des Geldabflusses bei ihm geführt worden sei. Auf die Frage des Vorsitzenden in der mündlichen Verhandlung, ob er die Belege im Termin vorlegen wolle, hat der Kläger abermals erklärt, dass er dies nicht tun wolle.

bb) Aus der Aussage der Zeugin K1 lässt sich nicht zur Überzeugung des Senats feststellen, dass die geltend gemachten Rentenzahlungen in den Streitjahren vom Kläger vereinbarungsgemäß gezahlt wurden. 128

Zwar bestätigte die Zeugin in der Vernehmung die Vertragsbedingungen und Höhe der geschuldeten monatlichen Rentenbeträge. Sie hat auch das Vorbringen des Klägers aus der mündlichen Verhandlung bestätigt, die geschuldeten Rentenbeträge hätten in separaten Beträgen überwiesen werden müssen. Sie hat zudem glaubhaft für den Senat erklärt, die Vertragskonstruktion aus dem notariellen Vertrag vom 21. April 1993 und der Rentenvereinbarung vom 6. September 2002 habe dem Zweck gedient, die Renten sowohl ihres bereits verstorbenen Ehemanns, der Frührentner gewesen sei, als auch ihre eigene Rente aufzubessern. 129

Die Zeugin hat aber nicht aus eigener Wahrnehmung heraus bestätigen können, dass alle geschuldeten Rentenzahlungen ihr und dem verstorbenen Ehemann auch zugeflossen sind. Sie hat in der Vernehmung ausgeführt, zu Lebzeiten ihres Ehemannes (bis Ende 2007) habe sich stets dieser um die Geldangelegenheiten gekümmert. Die Zeugin konnte auch nicht bestätigen, mit ihrem Ehemann jeweils über die Geldeingänge gesprochen zu haben, sondern hat erklärt, sich sicher zu sein, dass ihr verstorbener Ehemann sie über einen nicht gezahlten Rentenbeitrag informiert hätte. Da dies nicht der Fall gewesen sei, sei sie sicher, dass die Zahlungen über alle Jahre immer pünktlich eingegangen seien. Auf Nachfrage des Gerichts, wie die Zeugin sich auf die Vernehmung vorbereitet habe, hat sie erklärt, sie habe sich nur den notariellen Vertrag und den Darlehensvertrag noch einmal angesehen, nicht aber die Kontoauszüge der Streitjahre. Erst auf Nachfrage des Klägers wollte sie dann auch in ihren Kontoauszügen der Jahre 2002 und 2004 nachgeschaut haben. 130

Der Senat hält die Aussage auch insoweit für nicht glaubhaft, als die Zeugin sich eigene Kontoauszüge aus den Streitjahren (für 2002 und 2004) zur Vorbereitung des Termins angeschaut haben will. Hiergegen spricht der Ablauf der Vernehmung. Diese Erklärung hat die Zeugin erst abgegeben, nachdem ihr vom Kläger mit einer suggestiv gestellten Frage die Antwort nahe gelegt worden war. Stattdessen geht der Senat davon aus, dass die Zeugin sich während der Streitjahre mit den Geldangelegenheiten für sich und ihren verstorbenen Ehemann nicht näher befasst und damit gerade keine exakten Zahlungseingänge in eigener Wahrnehmung überprüft hat. Die Zeugin ist für die Zahlungseingänge somit lediglich eine Zeugin vom Hörensagen und ihre Aussage ein Beweismittel von geringem Beweiswert. Somit verbleibt für den Senat als Ergebnis der Vernehmung, dass die Zeugin nicht mit der - einem Kontoauszug vergleichbaren Klarheit - den Eingang der Rentenzahlungen bestätigt hat. 131

bb) Mit dem - durch den Beklagten unwidersprochenen - Vortrag, bei seinen Eltern hätten die Rentenzahlungen der Besteuerung unterlegen und die entsprechenden Steuerbescheide seien bestandskräftig geworden, hat der Kläger den Nachweis für den Abfluss der Rentenzahlungen ebenfalls nicht erbracht. Denn die Versteuerung bestimmter Einkünfte kann unter Angehörigen auf einem einverständlichen Konzept beruhen, dass diese bei demjenigen erklärt und versteuert werden, der eine niedrigere Progressionsbelastung als der Zahlende hat. Auf Nachfrage des Gerichts in der Vernehmung hat die Zeugin zwar erklärt, sie habe mit ihrem Ehemann in den Streitjahren Einkommensteuer gezahlt. Auf weitere Nachfrage hat sie jedoch eingeräumt, um die steuerlichen Angelegenheiten habe sich zu Lebzeiten und damit 132

auch während der Streitjahre ihr verstorbener Ehemann und nunmehr der Kläger gekümmert. Nach diesen pauschalen Ausführungen bleibt es für den Senat offen, ob sich eine bewusste Verlagerung der Renteneinkünfte auf die Eltern des Klägers „auf dem Papier“ und ein Abzug der Rentenzahlungen beim Kläger als Werbungskosten und Sonderausgaben nicht für die Vertragsparteien ausgezahlt hat.

cc) Kann im finanzgerichtlichen Verfahren der Sachverhalt deshalb nicht vollständig aufgeklärt werden, weil der Kläger seine Mitwirkungspflicht verletzt hat, so ist Sachaufklärungspflicht des Gerichts begrenzt (BFH-Urteil vom 15. Februar 1989 X R 16/86, BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462). Letzteres ist hier der Fall. Der Kläger hat im vorliegenden Verfahren seine Mitwirkungspflichten verletzt, weil er die Vorlage der ihm verfügbaren eigenen Kontoauszüge, aus denen der Abfluss der Rentenzahlungen ohne weiteres ersichtlich wäre, verweigert hat. Das Gericht sieht sich daher seinerseits nicht gehalten, weitere Sachaufklärungsmaßnahmen zu ergreifen. 133

Der Beklagte hatte den Kläger bereits im Einspruchsverfahren zur Vorlage von Belegen aufgefordert, was der Kläger im Hinblick auf die Besteuerung der Einkünfte bei den Eltern verweigert hat. 134

Der Kläger hat auf Nachfrage des Berichterstatters im Erörterungstermin erklärt, ihm sei die Vorlage von Kontoauszügen für die Streitjahre ohne weiteres möglich. Er sehe jedoch davon ab, weil die jeweiligen Rentenzahlungen bei den Eltern der Besteuerung unterworfen worden seien. Er hat bis Ablauf der ihm gesetzten Ausschlussfrist gemäß § 79b FGO die verfügbaren Belege nicht vorgelegt und auch auf Frage des Vorsitzenden in der mündlichen Verhandlung wiederholt, er wolle aus den bekannten Gründen die Kontoauszüge nicht vorlegen. 135

Dieses Verhalten des Klägers begründet eine Verletzung der prozessualen Mitwirkungspflichten des Klägers. Hiervon ist auszugehen, wenn ein Beteiligter auf ausdrückliche Aufforderung des FG (§ 79 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 FGO) eine ihm mögliche Äußerung zu Tatsachen oder die Herausgabe solcher Unterlagen verweigert, die sich in seinem Besitz befinden, sich bei ordnungsmäßiger Erfüllung der gesetzlichen Aufbewahrungspflichten oder bei ordnungsmäßiger Führung des Verfahrens in seinem Besitz hätten befinden müssen oder die er sich in zumutbarer Weise beschaffen könnte (BFH-Urteile vom 15. Februar 1989 X R 16/86, BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462; vom 19. Oktober 2011 X R 65/09, BFHE 235, 304, BStBl. II 2012, 345). 136

d) Für den Senat spricht die absichtliche Nichtvorlage der Kontoauszüge durch den Kläger dafür, dass nicht alle vertraglich geschuldeten Rentenzahlungen für die beiden Objekte in den Streitjahren erbracht wurden und der Kläger diesen Umstand durch Nichtvorlage seiner eigenen Kontoauszüge und Benennung seiner Mutter als Zeugin verschleiern wollte. Letztlich feststellen kann der Senat jedoch nicht, für welchen konkreten Zeitraum in den Streitjahren eine Zahlungslücke vorliegen könnte. 137

Der Kläger hat den ihm möglichen Beweis aus seinen eigenen Kontoauszügen (absichtlich) nicht geführt. Nur aus einzelnen vorliegenden Kontoauszügen des Klägers sind vereinzelt Zahlungen an die Eltern ersichtlich. Liegt - wie hier - ein Verstoß des Klägers gegen die Mitwirkungspflichten vor und führen andere vom Kläger angebotene Beweismittel, die zudem noch von deutlich geringerer Zuverlässigkeit als schriftliche Bankunterlagen sind, zu einem nicht eindeutigen Ergebnis, können für den Kläger auch nachteilige Schlüsse gezogen werden (vgl. dazu BFH-Urteil vom 19. Oktober 2011 X R 65/09, BFHE 235, 304, BStBl. II 2012, 345). Auf dieser Grundlage geht der Senat davon aus, dass feststeht, dass der Kläger nicht alle Rentenzahlungen erbracht hat. 138

e) Diese Feststellungen führen zur vollständigen Versagung des Werbungskostenabzugs sowohl für die behaupteten Rentenzahlungen aus dem Vertrag vom 6. September 2002 als auch für den Sonderausgabenabzug für die dauernden Lasten für das Objekt „C-Weg ...“ aus dem Vertrag vom 21. April 1993 in den Streitjahren. 139

Da zu Lasten des Klägers von der Nichtzahlung der Rentenzahlungen in den Streitjahren auszugehen ist, lässt sich für beide Rentenvereinbarungen vom 21. April 1993/ 6. September 2002 nicht der für die steuerliche Anerkennung der Vertragsverhältnisse erforderliche Rechtsbindungswille der Vertragsparteien feststellen. Beide Vertragsverhältnisse sind damit der Besteuerung nicht zu Grunde zu legen und der Abzug der geltend gemachten Werbungskosten und Sonderausgaben insgesamt nicht anzuerkennen. 140

aa) Für die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen besteht nach der Rechtsprechung des BFH, der der erkennende Senat folgt, die Funktion des anzustellenden Fremdvergleichs darin, Versorgungsverträge, denen beide Parteien - durch äußere Merkmale erkennbar - rechtliche Bindungswirkung beimessen, von Vereinbarungen abzugrenzen, die zwar der äußeren Form nach als bindend erscheinen, für die Parteien selbst jedoch den Charakter der Beliebigkeit haben und von denen sie nur Gebrauch machen, wenn es ihnen opportun erscheint (BFH-Urteile vom 3. März 2004 X R 14/01, BFHE 205, 261, BStBl II 2004, 826; vom 15.09.2010 X R 13/09, BStBl II 2011, 641). Entscheidend ist deshalb, ob die Vertragsparteien mit dem erforderlichen Rechtsbindungswillen handeln, was daraus abzuleiten ist, ob die geschuldeten Versorgungsleistungen wie vereinbart gezahlt werden. Letzteres lässt sich im Streitfall gerade nicht feststellen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 15.09.2010 X R 13/09, BStBl II 2011, 641; vom 15. September 2010 X R 31/09, BFH/NV 2011, 583). 141

bb) Gleiches gilt im Hinblick auf den begehrten Abzug der Ertragsanteile aus den Rentenzahlungen als Werbungskosten. Ein Finanzierungszusammenhang zwischen Rentenzahlungen und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG setzt ein steuerrechtlich beachtliches Anschaffungsgeschäft voraus. Letzteres erfordert wiederum, dass die Rentenzahlungen erbracht werden, da das Anschaffungsgeschäft für das Objekt „D-Straße ...“ zwischen dem Kläger und dessen Eltern 142

- wie bereits dargelegt - nur dann der Besteuerung zugrunde gelegt werden kann, wenn die Rentenvereinbarung als „modifiziertes Anschaffungsdarlehen“ auch tatsächlich durchgeführt wird. Da eine lückenlose Durchführung des Vertrags in den Streitjahren nicht feststellbar ist, fehlt es an einem steuerlich beachtlichen Anschaffungsgeschäft und damit Finanzierungszusammenhang der geltend gemachten Rentenzahlungen mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. 143

cc) Der Abzug von Werbungskosten und Sonderausgaben für die geltend gemachten Rentenzahlungen kommt folglich auch nicht für die einzelnen Zahlungen in Betracht, die in den Kontoauszügen des Klägers der Streitjahre ausgewiesen sind. Denn wenn der Senat nicht feststellen kann, ob die Verträge vom 21. April 1993 und 6. September 2002 in den Streitjahren wie vereinbart durchgeführt wurden, sind die Vertragsverhältnisse der Besteuerung insgesamt nicht zu Grunde zu legen und einzelnen Zahlungen hierauf unbeachtlich. 144

4. Übrige Sonderausgaben 145

Schließlich sind auch die geltend gemachten Sonderausgaben für Steuerberatungskosten i.S.d § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG für 2002 und 2004 in Form der Gerichtskosten und Fahrtkosten zur mündlichen Verhandlung, die für in der Hauptsache erledigte Verfahren, entstanden sind, 146

nicht abzugsfähig. Der Senat geht auf der Grundlage des Beschlusses des BFH vom 26. Juli 2005 XI B 93/03 (BFH/NV 2005, 2001) davon aus, dass auch dann, wenn auf der Basis eines richterlichen Vorschlags eine Einigung zustande kommt und die Beteiligten die Hauptsache übereinstimmend für erledigt erklären, keine „richterliche Steuerberatungsleistung“ bewirkt wird. Wie der BFH in dem genannten Beschluss zutreffend ausgeführt hat, gibt es keine Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber über den Wortlaut des § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG hinaus Gerichtskosten als Sonderausgaben für abzugsfähig gehalten hat. Aus diesem Grund können auch Fahrtkosten zu einem Erörterungstermin oder zu einer mündlichen Verhandlung keine Steuerberatungskosten im Sinne der Vorschrift darstellen, da die Gerichte keine solchen Steuerberatungsleistungen erbringen.

IV. Nebenentscheidungen	147
1. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135, 136 FGO.	148
2. Die Revision war nicht zuzulassen. Es ist nicht ersichtlich, dass sich im Streitfall Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung stellen (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO). Zudem ist der Senat nicht in einem entscheidungserheblichen Rechtssatz von der Entscheidung eines anderen Gerichts abgewichen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO).	149
3. Die Vollstreckungsklausel beruht auf §§ 151 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.	150