

# Beschluss vom 21. Februar 2013, X B 53/11

## Überraschungsentscheidung - Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten - Unterhalt als Sonderausgaben

BFH X. Senat

EStG § 10 Abs 1 Nr 1, FGO § 76 Abs 1, FGO § 76 Abs 2, FGO § 96 Abs 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 119 Nr 3

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 16. März 2011, Az: 10 K 345/10

## Leitsätze

1. NV: Eine Überraschungsentscheidung kann nur vorliegen, wenn der Beteiligte die Umstände, auf die er meint, nicht hingewiesen worden zu sein, nicht bereits anderweit hat kennen können und müssen.
2. NV: Es stellt einen Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten dar, wenn das FG sich entweder auf vermeintliche Äußerungen stützt, die tatsächlich nicht existieren, oder auf vermeintlich fehlende Äußerungen stützt, die aber tatsächlich existieren.
3. NV: Der Abzug von Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG setzt die tatsächlichen vorhandene Zustimmung des Unterhaltsempfängers voraus. Ein etwaiger Anspruch auf eine Zustimmung genügt nicht und ist daher im finanzgerichtlichen Verfahren nicht zu prüfen (Anschluss an ständige Rechtsprechung).

## Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) war mit der Beigeladenen verheiratet. Seit wann die Eheleute nicht mehr zusammenlebten, war streitig. Sie waren im Streitjahr 2004 zunächst zusammen veranlagt worden. Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) führte, nachdem er neue Erkenntnisse erlangt hatte, eine Einzelveranlagung durch.
- 2 Einspruch und Klage des Klägers richteten sich zunächst nur gegen die Einzelveranlagung und auf Aufhebung des Bescheides. Im Laufe des Klageverfahrens beantragte er, Unterhaltsleistungen für seine getrennt lebende Ehefrau (Beigeladene) in Höhe von insgesamt ... € (= 12 x ... €) als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu berücksichtigen. Hierfür legte er eine Anlage U mit der Unterschrift der Beigeladenen vor. Im Kopf dieser Anlage sind als Jahreszahlen 2003 und 2004 genannt. In der für den Betrag vorgesehenen Zeile ist handschriftlich zunächst "monatlich", anschließend der Betrag von ... € eingetragen. Es ist streitig, ob die Jahreszahl 2004 und der Zusatz "monatlich" vor oder nach dem Zeitpunkt, zu dem die Beigeladene die Unterschrift geleistet hat, eingefügt worden sind.
- 3 In der mündlichen Verhandlung begehrte der Kläger im Hauptantrag wieder die Zusammenveranlagung, im Hilfsantrag die Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben.
- 4 Das Finanzgericht (FG) hielt den Hauptantrag für möglicherweise unzulässig, da es sich um eine Klageänderung handeln könnte, mangels Nachweises der Voraussetzungen der §§ 26, 26b EStG für jedenfalls unbegründet. Dem Hilfsantrag gab es hinsichtlich eines Teilbetrages von ... € für das gesamte Jahr statt. Die Zustimmung der Beigeladenen reiche nur gerade so weit. Die Daten seien nach den glaubhaften Angaben der Beigeladenen nachträglich eingefügt worden. Die Jahreszahl sei ihr zuzurechnen, da sie insoweit blanko unterschrieben habe. Der Zusatz "monatlich" sei ihr hingegen nicht zuzurechnen, da sie insoweit ihre Zustimmung auf einen Jahresbetrag beschränkt habe.
- 5 Mit seiner Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision rügt der Kläger Verfahrensmängel und Divergenz.
- 6 Das FG habe in der Verhandlung einen Einigungsvorschlag unterbreitet, der im Wesentlichen seinem Hilfsantrag entsprochen habe. Diesen Vorschlag habe er als sachgerecht empfunden. Weder die Beigeladene noch das FA hätten dem Erledigungsvorschlag widersprochen, so dass er sich sicher gewähnt habe, das FG werde dem

Hilfsantrag entsprechen. Daher habe er auf den Hinweis, der Hauptantrag sei wohl unzulässig, aus prozessökonomischen Gründen nicht mehr näher vorgetragen, insbesondere keine Beweisanträge oder Anträge auf Protokollierung gestellt.

- 7** Das FG habe in keiner Weise erkennen lassen, dass es beabsichtige, die als Urkundsbeweis präsente Anlage U gegen ihren ausdrücklichen Wortlaut sowie die zu Protokoll erklärten Aussagen der Beigeladenen als betragsmäßige Begrenzung auf ... € pro Jahr auszulegen. Stattdessen widerspreche das Urteil dem Gesamtergebnis des Verfahrens. Das FG habe den Grundsatz rechtlichen Gehörs gemäß § 96 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) verletzt, und es liege mangelnde Sachaufklärung vor (§ 76 FGO).
- 8** Wollte das FG dem Hilfsantrag nicht stattgeben, hätte es den Sachverhalt hinsichtlich des Hauptantrags von Amts wegen umfassend ermitteln müssen, zumal er vorgetragen habe, dass die Beigeladene in einer Einkommensteuererklärung noch im Jahre 2004 erklärt habe, nicht dauernd getrennt zu leben. Zumindest aber hätte es auf die Änderung seiner Rechtsauffassung hinweisen müssen. In diesem Falle hätte er, der Kläger, Zeugenbeweis für die tatsächlichen Voraussetzungen der Zusammenveranlagung angetreten.
- 9** Hinsichtlich des Hilfsantrags gehe das FG von einem unzutreffenden Sachverhalt aus, habe auf dieser Grundlage seinen Ermittlungspflichten nicht genügt und hätte im Übrigen auf sein Verständnis hinweisen müssen, um ihn, den Kläger, instand zu setzen, sachgerechte Anträge zu stellen.
- 10** Das FG stütze sein Urteil darauf, die Beigeladene habe nur der Berücksichtigung eines Betrages von ... € als Jahresbetrag zugestimmt. Dies ergebe sich aus der Aussage der Beigeladenen, dass zum Zeitpunkt ihrer Unterschriftsleistung zwar die betragsmäßige Begrenzung von ... €, nicht jedoch die Jahreszahl eingetragen gewesen sei.
- 11** Tatsächlich habe die Beigeladene aber zu keinem Zeitpunkt erklärt, dass sie den Betrag von ... € als Beschränkung auf einen Jahresbetrag verstanden wissen wollte. Sie habe nämlich gerade nicht erklärt, dass auch die Angabe "monatlich" nicht eingetragen gewesen sei. Die Reduzierung des Abzugsbetrages auf einen Jahresbetrag wäre nur in Betracht gekommen, wenn der Eintrag "monatlich" zum Zeitpunkt der Unterzeichnung tatsächlich gefehlt hätte und/oder die Beigeladene den Abzug der Unterhaltsleistungen tatsächlich habe begrenzen wollen. Dazu habe das FG aber keinerlei Beweise erhoben. Es gehe von einem unzutreffenden Sachverhalt aus. Für seine Schlussfolgerung gebe es keine Sachverhaltsgrundlage.
- 12** Das FG habe die aus seiner Sicht unklaren Umstände des Zusatzes "monatlich" --ob vorab oder nachträglich eingetragen-- im Sinne einer Begrenzung auf einen Jahresbetrag ausgelegt, ohne den wahren Willen der Beigeladenen und den tatsächlichen Sachverhalt zu ermitteln. Dazu habe jedoch dringend Anlass bestanden.
- 13** Er, der Kläger, habe vorgetragen, dass die fraglichen Einträge von einer Mitarbeiterin des Prozessbevollmächtigten stammten und die Anlage U ihm zur weiteren Vereinbarung mit der Beigeladenen ausgehändigt worden sei. Er habe ferner vorgetragen, dass die Beigeladene zwei Anlagen U unterzeichnet habe, neben der hier streitigen Anlage U für 2003 und 2004 auch die Anlage U für 2005. Beide Anlagen enthielten den Betrag von ... €. Obwohl in der Anlage U für 2005 der Zusatz "monatlich" sogar fehle, hätten Kläger und Beigeladene für dieses Jahr den Eintrag einvernehmlich als Monatsbetrag verstanden und in den jeweiligen Veranlagungen die entsprechenden steuerlichen Konsequenzen gezogen. Kein Verfahrensbeteiligter habe während des Verfahrensverlaufes geäußert, dass er dieser Regelung nicht auch für das Jahr 2004 zustimmen würde.
- 14** Dieses Vorbringen habe das FG deutlich erkennbar nicht zur Kenntnis genommen und bei der Entscheidung nicht erwogen, obwohl es entscheidungserheblich sei. Ferner hätte das FG erwägen müssen, ob zur Ermittlung des wahren Willens der Beigeladenen der Anlage U für 2005 indizielle Wirkung auch für das Streitjahr 2004 zukomme.
- 15** Stattdessen habe das FG die Schilderungen der Beigeladenen als nachvollziehbar und in sich widerspruchsfrei behandelt, an ihrer Glaubwürdigkeit keinerlei Zweifel geäußert, obwohl sich aus der Verhandlungsniederschrift ergebe, dass sich die Beigeladene mehrfach sprunghaft und widersprüchlich geäußert habe. So habe sie zunächst erklärt, sie habe nur einmal eine Anlage U unterzeichnet, und dies erst im Verlauf der Verhandlung korrigiert.
- 16** In einer späteren Verhandlung vor dem Strafrichter gegen den wegen Urkundenfälschung (im Zusammenhang mit einer Unterschrift unter der Steuererklärung, nicht der Anlage U) angeklagten Kläger habe die Beigeladene denn auch unmissverständlich ausgesagt, der Betrag auf der Anlage U für 2003 und 2004 sei als Monatsbetrag verstanden.

- 17** Das FG hätte auch in Bezug auf den Hilfsantrag darauf hinweisen müssen, dass es beabsichtige, die Klage abzuweisen. In diesem Falle hätte er, der Kläger, beantragt,
- die anwesende Beigeladene zu befragen, ob sie den Eintrag von ... € auf der Anlage U für 2003 und 2004 als Monats- oder als Jahresbetrag gemeint habe,
  - in letzterem Falle die anwesende Beigeladene zu befragen, warum sie für das Jahr 2004 im Gegensatz zu 2005 lediglich einem Abzug von ... € pro Jahr zustimme,
  - die Kanzleimitarbeiterin als Zeugin zum Zeitpunkt der Einträge auf der Anlage U zu vernehmen,
  - das Verfahren auszusetzen, damit er den Anspruch auf Zustimmung auf dem Zivilrechtswege durchsetzen könne,
  - hilfsweise, Unterhaltsleistungen gemäß § 33a Abs. 1 EStG anzuerkennen,
- sofern das FG dies nicht schon von Amts wegen hätte tun müssen.
- 18** Das FG weiche ferner von anderen Gerichtsurteilen ab.
- 19** Der Bundesfinanzhof (BFH) habe in dem Urteil vom 12. Dezember 2007 XI R 36/05 (BFH/NV 2008, 792, unter II.1.a) den Rechtssatz aufgestellt, dass die Zustimmung des Unterhaltsempfängers auch nachträglich als Genehmigung erteilt werden könne, während das FG meine, dass die Anlage U lediglich mit dem vorgegebenen Inhalt auszulegen sei, obwohl die Beigeladene die Anlage U auch für das Streitjahr in der mündlichen Verhandlung explizit genehmigt habe.
- 20** In dem Urteil vom 14. April 2005 XI R 33/03 (BFHE 210, 235, BStBl II 2005, 825) gehe der BFH davon aus, dass die Zustimmung nicht durch behördliche oder gerichtliche Wertungen ersetzt werden könne, während das FG davon ausgehe, dass die Zustimmung in Form der Anlage U durch Auslegung und Wertungen des Gerichtes zu ermitteln sei.
- 21** Schließlich gehe das Oberlandesgericht (OLG) Oldenburg mit Beschluss vom 28. Oktober 2010 14 UF 141/10 (Forum Familienrecht --FF-- 2011, 123, dort Rz 24) davon aus, dass die Zustimmungserklärung nicht zwingend durch Unterzeichnung der Anlage U, sondern auf jedwede Weise erfolgen könne, die die Anerkennung als Sonderausgabe ermögliche. Gegebenenfalls sei allerdings die Zustimmung durch gerichtliche Entscheidung zu ersetzen. Das FG meine hingegen, die Zustimmung liege im freien Ermessen der Unterhaltsempfängerin, so dass es auf die Frage, ob die Beschränkung rechtsmissbräuchlich sei, nicht mehr ankomme.
- 22** Das FA tritt der Beschwerde entgegen und trägt insbesondere vor, die von dem FG vorgeschlagene Einigung sei deswegen gescheitert, weil der Kläger nicht bereit gewesen sei, die aus der Versteuerung der Unterhaltsleistungen folgende Steuerbelastung der Unterhaltsempfängerin zu übernehmen. Darauf habe die Beigeladene den Vorschlag des FG mit der Begründung abgelehnt, sie könne diese Steuernachzahlung nicht aufbringen. Sie habe in der mündlichen Verhandlung die Anlage U gerade nicht genehmigt. Es sei nicht nachvollziehbar, wie vor diesem Hintergrund der Kläger den Eindruck gewonnen habe, das FG werde im Sinne des Hilfsantrags entscheiden.

## Entscheidungsgründe

- 23** II. Die Beschwerde ist begründet. Es liegt ein Verfahrensmangel gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO in Gestalt eines Verstoßes gegen den klaren Inhalt der Akten vor. Da das FG erneut --nunmehr auf zutreffender Tatsachengrundlage-- eine Beweiswürdigung vornehmen müssen, verweist der Senat gemäß § 116 Abs. 6 FGO bereits im Beschwerdeverfahren den Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurück.
- 24** 1. Allerdings stellt es keinen Verfahrensfehler dar, dass das FG in Bezug auf den Hauptantrag keine weitere Aufklärung betrieben hat.
- 25** Eine Verpflichtung zur (weiteren) Sachaufklärung von Amts wegen ohne Antrag gemäß § 76 Abs. 1 FGO setzt unter anderem voraus, dass sich diese dem FG aufdrängen musste (vgl. Senatsbeschluss vom 23. Februar 2012 X B 91/11, BFH/NV 2012, 1150). Das war nicht der Fall. Die Beigeladene hatte in der mündlichen Verhandlung angegeben, sie

habe mit dem Kläger schon im Streitjahr nicht mehr zusammen gelebt. Wie diese Angabe zu bewerten war, ist eine Frage der Beweiswürdigung, die dem materiellen Recht zuzuordnen ist und auch dann, wenn sie fehlerhaft wäre, keinen Verfahrensfehler darstellt (Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 76). Ob es weitere Beweismöglichkeiten in Gestalt weiterer Zeugen gab, konnte nur der Kläger, nicht das FG wissen.

- 26** 2. Ebenso liegt ein Verfahrensfehler nicht bereits in einem fehlenden Hinweis des FG darauf, dass es dem Hilfsantrag trotz seines Verständigungsvorschlags nicht ohne weiteres stattzugeben beabsichtige.
- 27** Eine Verletzung der Hinweispflicht aus § 76 Abs. 2 FGO, die wenn sie vorläge, als Überraschungsentscheidung eine Verletzung rechtlichen Gehörs i.S. von § 119 Nr. 3 FGO (vgl. Senatsbeschluss vom 19. Januar 2012 X B 4/10, BFH/NV 2012, 958) sein könnte, liegt nicht vor. Es kann in diesem Zusammenhang dahinstehen, inwieweit das Vorbringen der Beteiligten im Beschwerdeverfahren zu dem Inhalt der Gespräche in der mündlichen Verhandlung überhaupt berücksichtigt werden kann, obwohl ein derartiger Vorschlag --entgegen § 94 FGO i.V.m. § 160 Abs. 2 der Zivilprozessordnung (ZPO)-- nicht in das Protokoll aufgenommen ist. In der Sache vermag der Senat auch unter Berücksichtigung dieses Vortrags insoweit keine Verletzung der Hinweispflicht festzustellen. Denn sie setzt denknottwendig voraus, dass der Beteiligte die Umstände, auf die er meint nicht hingewiesen worden zu sein, nicht bereits anderweit hat sehen können und müssen. An einer solchen Überraschung fehlt es.
- 28** Eine entsprechende Hinweispflicht kommt nur in Betracht, wenn der Verfahrensverlauf dem Kläger die Gewissheit vermitteln konnte, der Hilfsantrag werde nicht abgewiesen. Entsprechende Tatsachen vermag der Senat nicht festzustellen. Insbesondere konnte der Kläger eine derartige Gewissheit nicht aus dem Umstand folgern, dass das FG einen Erledigungsvorschlag unterbreitet hat, der im Kern dem Hilfsantrag des Klägers entsprochen hätte. Der Senat geht davon aus, dass die Darstellung des FA zu Inhalt und Schicksal dieses Erledigungsvorschlags zutrifft, dass es nämlich die fehlende Bereitschaft des Klägers zur Übernahme einer etwaigen steuerlichen Mehrbelastung seitens der Beigeladenen war, an der die Erledigung gescheitert ist. Der Gang des Verfahrens lässt auch und insbesondere nach den Angaben des Klägers selbst keine andere Annahme zu.
- 29** a) Tatsächlich ist es zu der vorgeschlagenen Erledigung nicht gekommen. Das bedeutet, dass entweder das FA oder der Kläger dem Vorschlag nicht gefolgt sind. Die prozessuale Zustimmung der Beigeladenen zu einer Änderung des Bescheides und einer beidseitigen Hauptsacheerledigungserklärung nach § 138 FGO (zu unterscheiden von der materiell-rechtlichen Zustimmung nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG) wäre nicht erforderlich gewesen, da der Beigeladene über den Streitgegenstand nicht verfügen kann (vgl. BFH-Beschluss vom 31. August 2000 VIII R 33/00, BFH/NV 2001, 320). Abgesehen davon hat der Kläger sogar vorgetragen, die Beigeladene sei mit dem Vorschlag einverstanden gewesen. Der Kläger hat aber außerdem erklärt, das FA sei mit der vorgeschlagenen Erledigung einverstanden gewesen. Die Erledigung kann also nur an der fehlenden Zustimmung des Klägers selbst gescheitert sein.
- 30** b) Hätte das FG den Beteiligten mitgeteilt, ein Anspruch auf Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG bestehe bereits, weil die Beigeladene mit der Anlage U eine wirksame Zustimmung zum Sonderausgabenabzug in Höhe von ... € erklärt habe, wäre es aus Sicht des Klägers gänzlich unsinnig gewesen, dem Vorschlag nicht zuzustimmen. Das gilt jedenfalls dann, wenn er --wie er vorträgt-- eine Entscheidung im Sinne des Hilfsantrags für sachdienlich erachtete.
- 31** Die einzig plausible Erklärung für die fehlende Zustimmung entspricht der Darstellung des FA, dass nämlich der Kläger nicht bereit war, eine Erklärung über die Übernahme der steuerlichen Belastung der Beigeladenen abzugeben. Das bedeutet aber, dass Gegenstand der Gespräche über eine etwaige Erledigung in der mündlichen Verhandlung nicht etwa die Abhilfe auf Grund eines durch die Anlage U bereits begründeten Anspruchs auf den begehrten Sonderausgabenabzug gewesen sein konnte. Vielmehr muss Gegenstand dieser Gespräche die Frage gewesen sein, ob durch entsprechende Erklärungen des Klägers und der Beigeladenen die tatbestandlichen Voraussetzungen dieses Anspruchs erstmals begründet werden könnten.
- 32** c) Der Kläger musste also davon ausgehen, dass das FG ohne derartige zusätzliche Erklärungen in der mündlichen Verhandlung den Sonderausgabenabzug verwehren würde. Er konnte gerade nicht mehr wie selbstverständlich auf ein --hinsichtlich des Hilfsantrags-- stattgebendes Urteil hoffen.
- 33** 3. Bei der Behandlung des Hilfsantrags hat das FG jedoch entgegen § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO seine Überzeugung nicht aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnen.
- 34** Zum Gesamtergebnis des Verfahrens gehört auch die Auswertung des Inhalts der dem Gericht vorliegenden Akten.

Ein Verfahrensfehler gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO in Gestalt eines Verstoßes gegen den klaren Inhalt der Akten liegt vor, wenn das FG seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde gelegt hat, der dem schriftlichen oder protokollierten Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht oder wenn es eine nach den Akten klar feststehende Tatsache unberücksichtigt gelassen hat und die angefochtene Entscheidung darauf beruht (vgl. Senatsbeschluss vom 17. März 2010 X B 95/09, BFH/NV 2010, 1827).

- 35** So verhält es sich hier. Ob hierin gleichzeitig eine Verletzung rechtlichen Gehörs lag, ist nicht maßgebend.
- 36** a) Das FG hat seine Entscheidung wesentlich auf eine Äußerung der Beigeladenen gestützt, die ausweislich des Protokolls so nicht gefallen ist, ferner auf vermeintlich fehlenden Vortrag der Klägerseite, der tatsächlich aber existiert.
- 37** Es heißt in dem Urteil (S. 5, zweiter Absatz), der Senat folge auch insoweit [dies bezieht sich auf die nachträgliche Einfügung der Jahreszahl] der Darstellung der Beigeladenen, dass dieser Zusatz [dies bezieht sich auf den Zusatz "monatlich"] nachträglich, das heißt nachdem die Beigeladene unterschrieben hatte, eingefügt worden ist. Weder der Kläger noch der Prozessbevollmächtigte hätte einen anderen Sachverhalt substantiiert geschildert.
- 38** aa) Den Akten ist Folgendes zu entnehmen:
- 39** Das FA hat in seiner Klageerwiderung geäußert, es sei möglich, dass das Wort "monatlich" erst nach Unterschrift der Beigeladenen ergänzt worden sei. In der Replik hat der Prozessbevollmächtigte des Klägers vorgetragen, die Anlage U für die Jahre 2003 und 2004 habe seine Mitarbeiterin hinsichtlich der Angaben "Steuernummer", "monatlich" und "Jahreszahlen" vorbereitet und dem Kläger ausgehändigt.
- 40** In der mündlichen Verhandlung hat die Beigeladene ausweislich des Protokolls verschiedene Angaben zu der Frage gemacht, welche Anlage U sie unterschrieben habe, schließlich nach Unterbrechung der Sitzung erklärt, sie habe beide Anlagen U (für 2003/2004 sowie für 2005) unterschrieben. Allerdings seien zum Zeitpunkt der Unterschrift die Jahreszahlen noch nicht eingetragen gewesen. Äußerungen zu der Frage, ob der Zusatz "monatlich" bereits zum Zeitpunkt ihrer Unterschrift vorhanden gewesen sei, hat sie nach dem Protokoll nicht abgegeben.
- 41** bb) Nach alledem ist das FG zum Beleg seiner Annahme, der Zusatz "monatlich" sei nachträglich eingefügt worden, in zweierlei Hinsicht von einem unzutreffenden Akteninhalt ausgegangen.
- 42** aaa) Dies betrifft bereits die Aussage, es gebe keine abweichende substantiierte Schilderung des Klägers oder des Prozessbevollmächtigten.
- 43** Zwar ist es eine Wertungsfrage, von welcher Darstellungsgenauigkeit an eine Schilderung als substantiiert zu bezeichnen ist. Indes ist dem Senat nicht klar, inwiefern die Schilderung des Prozessbevollmächtigten zu der Vorbereitung der Anlage U durch die Mitarbeiterin nicht substantiiert gewesen sein soll. Der Vortrag war klar. Der Senat nimmt an, dass das FG dieser Schilderung nicht folgen wollte, da es --den Darstellungen der Beigeladenen folgend-- von einem nachträglichen Einfügen der Jahreszahl ausging. Da ausweislich des klägerischen Vortrags sowohl die Jahreszahl als auch der Zusatz "monatlich" vorbereitet gewesen sein soll, war es möglicherweise für das FG naheliegend, auch hinsichtlich des Zusatzes "monatlich" von einem nachträglichen Einfügen auszugehen. Das betrifft aber nicht die Substantiierung, sondern die Glaubhaftigkeit des Vortrags.
- 44** bbb) Es betrifft weiter und insbesondere die Aussage, nach Darstellung der Beigeladenen sei der Zusatz "monatlich" nachträglich eingefügt worden. Eine solche Darstellung hat es nach dem Protokoll nicht gegeben.
- 45** Selbst das FA hat dies nicht ausdrücklich behauptet, sondern nur als möglich angesehen.
- 46** Sollte die Beigeladene eine derartige Aussage gemacht, das FG sie lediglich nicht protokolliert haben, berührt dies nach den o.g. Maßstäben den Verstoß gegen den klaren Akteninhalt nicht, zumal es nicht verifizierbar wäre.
- 47** b) Des Weiteren hat das FG übersehen, dass in Gestalt der Anlage U für 2005 ein Beweismittel vorhanden war, das für die Frage hätte herangezogen werden können, wie der Kläger und die Beigeladene ihre Erklärungen in der Anlage U für 2003 und 2004 gemeint haben.
- 48** Das FG hat lediglich die Existenz der Anlage U für 2005, nicht aber deren grundsätzliche Beweiseignung für die Interpretation der Anlage U für 2003 und 2004 gesehen. Zwar verbieten sich zwingende Schlüsse von einem Veranlagungszeitraum auf den anderen. Zum einen beweist allein der Umstand, dass die Beteiligten die Anlage U für 2005 in bestimmter Weise verstanden haben und das zuständige Finanzamt dem gefolgt ist, nicht, dass diese

Sachbehandlung richtig war. Zum anderen war gerade der Zusatz "monatlich" nur in der einen Anlage U vorhanden, wenn er auch ausgerechnet dort fehlte, wo alle Beteiligten die Angabe in diesem Sinne verstanden haben. Jedenfalls aber hätte das FG die Anlage U für 2005 in seine Erwägungen einbeziehen müssen.

- 49** c) Bei der Auslegung der Zustimmungserklärung der Beigeladenen wird das FG schließlich auch zu prüfen haben, ob bereits die Formulierung unter Teil B der Anlage U, der Empfänger stimme dem Antrag "dem Grunde nach" zu, eine Begrenzung der Zustimmung auf eine bestimmte Höhe ausschließt.
- 50** 4. Obwohl es im Verfahren betreffend die Nichtzulassung der Revision nicht darauf ankommt, weist der Senat mit Blick auf das Beschwerdevorbringen in rechtlicher Hinsicht auf Folgendes hin:
- 51** a) Die Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 33a EStG setzt nach Abs. 1 Satz 1 der Vorschrift einen Antrag voraus.
- 52** b) Von den Rechtsgrundsätzen des Urteils in BFH/NV 2008, 792 ist das FG nicht abgewichen. Es ist gerade nicht festzustellen, dass die Beigeladene die Anlage U auch für das Streitjahr nachträglich genehmigt habe.
- 53** c) Auch eine Abweichung von dem Urteil in BFHE 210, 235, BStBl II 2005, 825 ist nicht erkennbar. Das FG ist gerade von dem dort genannten Rechtssatz ausgegangen, dass der Sonderausgabenabzug von der tatsächlich erteilten Zustimmung des Unterhaltsempfängers abhängt. Da allerdings die Zustimmung --wie sich ebenfalls aus dieser Entscheidung ergibt-- eine einseitige empfangsbedürftige Willenserklärung ist, war das FG befugt und verpflichtet, den Inhalt der Erklärung der Beigeladenen zu ermitteln und auszulegen. Das ist nicht die Ersetzung einer fehlenden Willenserklärung.
- 54** d) Ebenso wenig divergiert das FG von den Grundsätzen, die das OLG Oldenburg in seinem Beschluss in FF 2011, 123 aufgestellt hat.
- 55** Das OLG ist davon ausgegangen, dass nicht unbedingt die Unterzeichnung der Anlage U zu fordern sei, sondern auch eine formfreie, wenn auch nachprüfbar, Zustimmung des Unterhaltsempfängers ausreiche. Davon ist das FG gerade nicht abgewichen. Andernfalls hätte es nicht den Vorschlag unterbreiten können, den Rechtsstreit durch entsprechende Zustimmung der Beigeladenen in der mündlichen Verhandlung und darauf folgende Anerkennung des Sonderausgabenabzugs zu beenden.
- 56** Soweit das OLG im Übrigen ausgeführt hat, unter welchen Umständen ein ggf. gerichtlich durchzusetzender Anspruch auf Erteilung der Zustimmung besteht, ist das FG hiervon ebenfalls nicht abgewichen. Insbesondere meinte das FG nicht, die Beigeladene als Unterhaltsempfängerin dürfe nach Belieben --ggf. auch rechtsmissbräuchlich-- über die Zustimmung entscheiden. Das FG hat sich hierzu zutreffend nicht geäußert, denn auf die Frage, ob die Beigeladene die Zustimmung erteilen musste oder verweigern durfte, kommt es im finanzgerichtlichen Verfahren nicht an. Hier ist lediglich zu beurteilen, ob eine Zustimmung vorliegt, nicht aber die vorgeschaltete Frage, ob ein Anspruch auf Zustimmung besteht. Letzterer Streit gehört nach § 33 FGO nicht vor die Finanzgerichte. Davon geht übrigens der Kläger auch selbst aus, wenn er im Rahmen seiner Verfahrensrügen beanstandet, das FG hätte ihm durch Aussetzung des Verfahrens Gelegenheit geben müssen, die Zustimmung der Beigeladenen zivilgerichtlich durchzusetzen. Dieser Zuständigkeitsspaltung entspricht es, dass Gegenstand des Verfahrens vor dem OLG gerade der Antrag des Unterhaltsleistenden war, den Unterhaltsberechtigten zur Zustimmung zu verurteilen. Die in Rz 29 genannte Ersetzung der Zustimmung durch gerichtliche Entscheidung folgt erst aus § 894 Satz 1 ZPO mit Rechtskraft der Entscheidung im Rahmen des Vollstreckungsverfahrens.
- 57** e) Der Vollständigkeit halber weist der Senat auf sein Urteil vom 25. Juli 1990 X R 137/88 (BFHE 161, 517, BStBl II 1990, 1022) hin, wonach im finanzgerichtlichen Verfahren selbst eine etwaige missbräuchliche Verweigerung der Zustimmung nicht zu prüfen und daher nicht entscheidungserheblich ist (Bestätigung durch Urteil des BFH vom 2. Juli 2003 XI R 8/03, BFHE 202, 544, BStBl II 2003, 803). Dem FG fällt daher kein Versäumnis zur Last, wenn es diese Frage nicht näher geprüft hat.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)