

Urteil vom 25. April 2017, VIII R 64/13

Unzulässige Klage gegen Verspätungszuschlag; Fristsetzung durch das FG - Sachdienlichkeit einer Klageänderung - Keine generelle Pflicht zur Erörterung des Beweiswerts einer erfolgten Zeugenvernehmung

ECLI:DE:BFH:2017:U.250417.VIIIR64.13.0

BFH VIII. Senat

FGO § 67 Abs 1, FGO § 79b, AO § 152, EStG § 9 Abs 1 S 1, FGO § 44 Abs 2, FGO § 65 Abs 1 S 1, BGB § 133, FGO § 118 Abs 2, FGO § 96 Abs 2, FGO § 96 Abs 1 S 1, GG Art 103 Abs 1, FGO § 81 Abs 1

vorgehend FG Köln, 15. Januar 2013, Az: 3 K 2008/07

Leitsätze

1. NV: Wendet sich der Kläger nach Erhebung der Klage gegen die Einkommensteuerfestsetzung erstmals auch gegen die Festsetzung von Verspätungszuschlägen, liegt eine Klageänderung nach § 67 Abs. 1 FGO vor. Diese ist nur zulässig, wenn die übrigen Beteiligten einwilligen oder das Gericht sie für sachdienlich hält .
2. NV: Ob es sich um ein erst nachträglich zum Gegenstand einer Klage gemachtes und deshalb an § 67 Abs. 1 FGO zu messendes (Änderungs-)Begehren handelt, ist durch Auslegung der Klageschrift festzustellen .
3. NV: Zum Nachweis von Werbungskosten kann das FG dem Steuerpflichtigen eine Ausschlussfrist nach § 79b Abs. 1 FGO setzen und Erklärungen und Beweismittel, die erst nach Ablauf der Frist vorgebracht werden, unter den Voraussetzungen des § 79b Abs. 3 FGO zurückweisen und ohne weitere Ermittlungen entscheiden .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 16. Januar 2013 3 K 2008/07 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Beteiligten streiten über die Höhe der Einkommensteuerfestsetzungen des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) für den Kläger und Revisionskläger (Kläger) in den Streitjahren (2002 bis 2004) sowie über die in diesem Zusammenhang festgesetzten Verspätungszuschläge.
- 2 1. Der Kläger ist seit 1997 als Steuerberater zugelassen. Bis Mitte 2000 arbeitete er --als freier Mitarbeiter-- in einer Rechtsanwalts- und Steuerberatungskanzlei. Zudem war der Kläger in den Streitjahren im Rahmen eines Zweitstudiums eingeschriebener Jurastudent, erwarb im Rahmen dieses Studiums im Jahr 2000 die letzten "Scheine" und war seitdem zur Teilnahme an der ersten juristischen Staatsprüfung berechtigt, zu der er sich aber in den Streitjahren nicht anmeldete.
- 3 Nachdem das FA die Einkommensteuer für die Streitjahre mit Bescheiden vom 24. Januar 2006 wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen unter Schätzung der Besteuerungsgrundlagen festgesetzt hatte, legte der Kläger dagegen Einsprüche unter Vorlage der Steuererklärungen für alle Streitjahre ein.
- 4 Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erklärte der Kläger in allen Streitjahren Werbungskostenüberschüsse. Hierbei machte er neben belegten Aufwendungen für Annoncen pauschale Bewerbungskosten in Höhe von jeweils 100 € geltend. Ebenso erklärte der Kläger jeweils in der Anlage GSE für alle Streitjahre Verluste aus selbständiger Arbeit.

- 5 Die Steuererklärungen für alle Streitjahre enthielten jeweils eine Anlage V, in der der Kläger für mehrere Grundstücke einschließlich eines Garagengrundstücks Mieteinkünfte erklärte. Die Einkünfte aus einem der Mietwohnungsobjekte ermittelte der Kläger unter Berücksichtigung eines Schuldzinsenabzugs aus Renten in Höhe von 2.828,91 € bei den Werbungskosten.
- 6 Bei den Sonderausgaben machte er Aufwendungen als Ausbildungskosten für 2002 in Höhe von 920 € (darunter "mindestens" 596 € für "Fahrkosten und andere Ausgaben"), für 2003 in Höhe von 920 € (darunter "mindestens" 704,92 € für "Fahrkosten und andere Ausgaben") und für 2004 ebenfalls in Höhe von 920 € (darunter "mindestens" 664,32 € für "Fahrkosten und andere Ausgaben") geltend.
- 7 Des Weiteren machte er bei den Sonderausgaben im Streitjahr 2002 Aufwendungen für Gerichtskosten als Steuerberatungskosten und im Streitjahr 2004 Aufwendungen für Gerichtskosten sowie Fahrkosten zur mündlichen Verhandlung geltend.
- 8 Schließlich machte er für alle Streitjahre bei den Sonderausgaben einen Abzug für Aufwendungen für dauernde Lasten in Höhe von 15.338,76 € (entspricht 30.000 DM) aus dem Übertragungsvertrag des Notars Dr. X vom ... April 1993 hinsichtlich eines ihm von den Eltern übertragenen Grundstücks geltend.
- 9 Auf der Grundlage dieser Erklärungen half das FA dem Rechtsschutzbegehren des Klägers durch Änderungsbescheid zur Einkommensteuer 2004 vom 16. Juni 2006 sowie durch die für alle Streitjahre gesondert ergangenen Einspruchsentscheidungen vom 24. April 2007 teilweise ab und wies die Einsprüche im Übrigen als unbegründet zurück:
- 10
 - Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erkannte es in allen Streitjahren jeweils nur einen Betrag in Höhe von 150 € der pauschal geltend gemachten 600 € "sonstigen Werbungskosten" an. Im Übrigen versagte es bei dem Objekt "A" den Abzug des als Werbungskosten geltend gemachten Ertragsanteils aus den Rentenzahlungen in allen Streitjahren, da deren Abfluss beim Kläger nicht nachgewiesen sei.
 - Bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit erkannte das FA den Verlust des Streitjahres 2004 wegen fehlender Einkünfteerzielungsabsicht des Klägers nicht an.
 - Das FA lehnte in allen Streitjahren einen Sonderausgabenabzug für die geltend gemachten Renten und dauernden Lasten für die Übertragung des Objekts "B" aus dem notariellen Vertrag vom ... April 1993 ab, da der Abfluss beim Kläger nicht belegt worden sei.
 - Des Weiteren lehnte das FA in allen Streitjahren den Abzug der nicht nachgewiesenen und pauschal behaupteten Fahrkosten zur Universität bei den Ausbildungskosten und den Abzug der Aufwendungen für die Gerichtskosten und Fahrkosten zu gerichtlichen Erörterungsterminen als Steuerberatungskosten ab.
- 11 2. Im Zusammenhang mit den Einkommensteuerfestsetzungen für die Streitjahre setzte das FA auch Verspätungszuschläge fest.
- 12 Für 2002 setzte das FA den Verspätungszuschlag zunächst mit Einkommensteuerbescheid 2002 auf 510 € fest, minderte die Festsetzung aber mit der Einspruchsentscheidung zur Einkommensteuer 2002 vom 24. April 2007 auf 180 € entsprechend der in der Anlage zur Einspruchsentscheidung erfolgten Berechnung, die "Bestandteil der Einspruchsentscheidung" sei.
- 13 Gleichermaßen wurde der mit Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr 2003 vom 24. Januar 2006 festgesetzte Verspätungszuschlag in Höhe von 1.840 € mit der Einspruchsentscheidung zur Einkommensteuer 2003 vom 24. April 2007 entsprechend der in der Anlage zur Einspruchsentscheidung erfolgten Berechnung, die "Bestandteil der Einspruchsentscheidung" sei, auf 930 € gemindert.
- 14 Schließlich setzte das FA für das Streitjahr 2004 mit Bescheid vom 24. Januar 2006 einen Verspätungszuschlag in Höhe von 740 € fest, den es mit Änderungsbescheid zur Einkommensteuer 2004 vom 16. Juni 2006 auf 55 € herabsetzte. In den Erläuterungen zum Bescheid führte das FA aus, hierdurch erledige sich der Einspruch hinsichtlich des Verspätungszuschlags. In der Anlage zur Einspruchsentscheidung für das Streitjahr 2004 vom 24. April 2007 führte das FA unter Hinweis darauf, dass die Anlage "Bestandteil der Einspruchsentscheidung" sei, aus, der bisher festgesetzte Verspätungszuschlag bleibe unverändert bestehen.

- 15** 3. Daraufhin hat der Kläger mit Schriftsatz vom 26. Mai 2007 unter Beifügung der Einspruchsentscheidungen sowie ihrer Anlagen und Abrechnungen Klage erhoben und zur Begründung lediglich ausgeführt: "Bezüglich des Klagegegenstandes beziehe ich mich auf die drei Einspruchsentscheidungen, die in Kopie in der Anlage übersandt werden."
- 16** Zur (weiteren) Begründung hat er im Laufe des Klageverfahrens vorgetragen, zu Unrecht habe das FA den Abzug pauschaler (geschätzter) Werbungskosten von 600 € pro Jahr (4 mal 150 € je Vermietungsobjekt) bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung verweigert. Diese seien zu seinen Gunsten zu schätzen, da die geltend gemachten Aufwendungen nicht annähernd dem entsprächen, was ein externer Hausverwalter abrechnen würde.
- 17** Der Abzug von Sonderausgaben für die Leibrenten für das Grundstück "B" sei in allen Streitjahren zu gewähren. 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 "A" geltend gemachten Werbungskosten aus den Ertragsanteilen der Rentenzahlungen.
- 18** Die Gerichtskosten, welche er aufgrund von Erledigungsbeschlüssen gemäß § 138 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) getragen habe, seien als "Steuerberatungskosten" gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG) abzugsfähig.
- 19** Die Aus- und Weiterbildungskosten seien hinreichend belegt und angemessen geschätzt worden. Es handle sich hierbei um Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit. Durch Einzelnachweise für Semestergebühren und Verwaltungsgebühren sei für die Streitjahre jeweils nachgewiesen worden, dass er als Student eingeschrieben gewesen sei. Ebenso seien ihm in den Streitjahren 2003 und 2004 Bewerbungskosten entstanden, die er bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit pauschal in Höhe von jeweils 100 € geltend gemacht habe. Er habe eine Anstellung als Steuerberater gesucht.
- 20** Daneben habe er als Steuerberater eine Einzelpraxis eröffnet. Die Gewinnerzielungsabsicht für die freiberuflichen Einkünfte im Streitjahr 2004 habe vorgelegen.
- 21** 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. Hilfsweise mache er diese Streitgegenstände im Rahmen einer Untätigkeitsklage zum Gegenstand der Klage.
- 22** Die Klage sei auch begründet, soweit sie sich auf die Aufhebung der Verspätungszuschläge richte.
- 23** Nachdem der Berichterstatter des Finanzgerichts (FG) die Sache mit den Beteiligten am 6. Juni 2012 erörtert hatte, hat das FG den Kläger mit Verfügung vom 20. Juni 2012, dem Kläger zugestellt am 26. Juni 2012, gemäß § 79b Abs. 2 FGO aufgefordert,
- 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 selbständige Tätigkeit ergeben solle.
- 24** 4. Nachdem der Kläger der Verfügung nicht innerhalb der gesetzten Frist nachgekommen war, hat das FG --nach Vernehmung der Mutter des Klägers als Zeugin-- der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 451 veröffentlichten Urteil vom 16. Januar 2013 3 K 2008/07 zum Teil stattgegeben sowie die Klage im Übrigen teils als unzulässig verworfen, teils als unbegründet abgewiesen.
- 25** a) Stattgegeben hat es der Klage, soweit es die streitigen Bewerbungskosten des Klägers im Wege der Schätzung in Höhe von jeweils 100 € sowie dessen Aufwendungen für seine rechtswissenschaftliche (Zweit-)Ausbildung --mit Ausnahme der nicht nachgewiesenen Fahrtkosten-- als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit im Streitjahr 2002 in Höhe von ./ 468 €, im Streitjahr 2003 in Höhe von ./ 340 € und im Streitjahr 2004 in Höhe von ./ 393 € berücksichtigt hat.
- 26** Berücksichtigt hat es auch die im Streitjahr 2004 entstandenen Verluste des Klägers aus selbständiger Arbeit in Höhe von 7.337 € sowie die Werbungskosten des Klägers bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe der Abschreibung für einen von ihm selbst hergestellten PC in Höhe von 389 €.

- 27** b) Als unzulässig hat das FG die Klage angesehen, soweit der Kläger die Aufhebung der Verspätungszuschläge begehrt, weil es insoweit an dem nach § 44 Abs. 2 FGO erforderlichen Vorverfahren fehle, das FA der nachträglichen Erweiterung der Klage nicht gemäß § 67 Abs. 1 FGO zugestimmt habe und der Senat die Erweiterung nicht für sachdienlich halte. Vielmehr sei es dem FA vorzubehalten, über die Höhe der Verspätungszuschläge dem Grunde und der Höhe nach abschließend im noch offenen Einspruchsverfahren hinsichtlich der Verspätungszuschläge zu entscheiden und seine Ermessenserwägungen in einer Einspruchsentscheidung darzulegen.
- 28** c) Im Übrigen hat das FG die Klage als unbegründet angesehen.
- 29** Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts sowie des Verfahrensrechts mit dem ausdrücklichen Hinweis, im Revisionsverfahren nicht mehr streitig zu stellen, ob das FA sonstige Aus- und Weiterbildungskosten, insbesondere für Fahrtkosten im Zusammenhang mit einem Zweitstudium sowie Gerichtskosten und damit verbundene Fahrtkosten, als Steuerberatungskosten berücksichtigen müsse.
- 30** Mit der Revision wende er sich nunmehr nur noch gegen die Schätzung der sonstigen Werbungskosten im Zusammenhang mit der Vermietungstätigkeit, die Nichtberücksichtigung der Rentenzahlungen an seine Eltern als Sonderausgaben sowie den Ansatz der Absetzung für Abnutzung (AfA) für die Garagen. Zudem seien die mit den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden festgesetzten Verspätungszuschläge ersatzlos aufzuheben.
- 31** Zu Unrecht habe das FG seinen Vortrag im Schriftsatz vom 11. Januar 2013 zur AfA für Garagen wegen Ablaufs der nach § 79b FGO gesetzten und bei Eingang des Schriftsatzes bereits abgelaufenen Ausschlussfrist unberücksichtigt gelassen.
- 32** Soweit das FG bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Werbungskosten für Fahrt-, Telefon- und Portokosten nicht in der geltend gemachten Höhe von 600 €, sondern mangels Nachweisen lediglich in Höhe von jährlich 150 € geschätzt habe, müsse geprüft werden, ob die Vorinstanz die von ihr gewählte Schätzungsmethode richtig und konsequent angewandt und nicht gegen allgemeine Schätzungsgrundsätze verstoßen habe.
- 33** Da der Referenzwert als Ausgangspunkt für die Überlegungen des FG nicht ersichtlich sei, habe dessen Schätzung den Charakter einer Schätzung "nach Gutsherrenart", so dass es an dem erforderlichen Vorgang des Schlussfolgerns fehle und die Schätzung damit objektiv willkürlich sei.
- 34** Zu Unrecht habe das FG des Weiteren die Berücksichtigung der Rentenzahlungen als Sonderausgaben des Klägers unter Hinweis auf dessen objektive Beweislast und --auch nach Zeugenvernehmung seiner Mutter-- unter Hinweis auf fehlende Zahlungsnachweise abgelehnt.
- 35** Denn nach § 162 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) habe dann, wenn ein Sachverhalt zur vollen Überzeugungsgewissheit des FA nicht festgestellt werden könne, das Instrument der Schätzung Vorrang vor der Anwendung von Beweislastregeln wie der objektiven Feststellungslast. Dabei seien alle Umstände einschließlich des Vortrags der Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung seien.
- 36** Danach könnten nicht gleichzeitig die Rentenzahlungen bei seinen Eltern einkommensteuerlich als Einnahmen erfasst, deren Abfluss bei ihm aber als nicht hinreichend wahrscheinlich angesehen werden. Hätte auf dieser Grundlage eine Schätzung vorgenommen werden müssen, sei die angefochtene FG-Entscheidung zur Nachholung dieser Schätzung aufzuheben und die Sache an die Vorinstanz zurückzuverweisen.
- 37** Des Weiteren halte er an seinem Vortrag in der Begründung zur Nichtzulassungsbeschwerde fest, dass die Würdigung der Zeugenaussage seiner Mutter durch das FG als Überraschungsentscheidung seinen Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt habe.
- 38** Schließlich habe das FG hinsichtlich des Streitpunktes "Verspätungszuschlag" zu Unrecht durch Prozessurteil entschieden.
- 39** Denn er, der Kläger, habe diesen Streitpunkt mit der Klageschrift, spätestens jedoch durch eine Klageergänzung nach § 65 Abs. 2 FGO zulässigerweise zum Gegenstand des Klageverfahrens gemacht. Bislang sei eine gesonderte Einspruchsentscheidung hinsichtlich des Einspruchs gegen die Verspätungszuschläge nicht ergangen. Vor diesem Hintergrund seien zumindest die Voraussetzungen einer Untätigkeitsklage dem Grunde nach gegeben.
- 40** Der Kläger beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil der Vorinstanz und die Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 24. April 2007 --einschließlich der festgesetzten

Verspätungszuschläge-- aufzuheben und die Einkommensteuer unter Zugrundelegung eines zu versteuernden Einkommens für 2002 in Höhe von 10.968,26 €, für 2003 in Höhe von 19.123,50 € und für 2004 in Höhe von 18.530,10 € neu festzusetzen.

41 Das FA beantragt, die Revision des Klägers zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 42** II. Die Zuständigkeit des Senats folgt aus II.1.a dd i.V.m. III.2. der ergänzenden Regelungen des Geschäftsverteilungsplans des Bundesfinanzhofs (BFH) für das Jahr 2017, da der Rechtsstreit auch die für die Streitjahre festgesetzten Verspätungszuschläge zur Einkommensteuer betrifft und zu den Besteuerungsgrundlagen der Einkommensteuerfestsetzungen die Einkünfte des Klägers aus selbständiger Arbeit gehören.
- 43** III. Die Revision ist nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen, weil sie unbegründet ist.
- 44** Zu Recht hat das FG die Klage gegen die Festsetzung der Verspätungszuschläge als unzulässig verworfen (nachfolgend unter 1.) und der Klage gegen die angefochtenen Einkommensteueränderungsbescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidung nur zum Teil stattgegeben (nachfolgend unter 2.).
- 45** 1. Die Verwerfung der gegen die Festsetzung der Verspätungszuschläge gerichteten Klage als unzulässig ist aus Rechtsgründen nicht zu beanstanden.
- 46** Die Auffassung des FG, der Kläger habe die Festsetzung der Verspätungszuschläge nicht schon mit der Klageerhebung, sondern erst später mit der Klagebegründung zum Gegenstand der Klage gemacht und damit eine Änderung der Klage vorgenommen, die wegen fehlender Einwilligung des FA sowie wegen fehlender Sachdienlichkeit unzulässig sei, ist nach Maßgabe des § 67 Abs. 1 FGO rechtmäßig.
- 47** a) Nach § 67 Abs. 1 FGO ist eine Klageänderung u.a. zulässig, wenn die übrigen Beteiligten einwilligen oder das Gericht sie für sachdienlich hält.
- 48** aa) Zu den Fällen der Klageänderung gehören auch die Fälle, in denen im Wege der Klagehäufung ein weiterer Klagegegenstand in das Verfahren eingeführt wird (BFH-Urteile vom 5. Juni 1991 II R 83/88, BFH/NV 1992, 267; vom 9. August 1989 II R 145/86, BFHE 158, 11, BStBl II 1989, 981; vom 19. April 2007 V R 48/04, BFHE 217, 194, BStBl II 2009, 315; Seer in Tipke/ Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 67 FGO Rz 2, m.w.N.).
- 49** Zulässig ist eine solche Klageänderung in Form der Klagehäufung allerdings nur, wenn sowohl das ursprüngliche Klagebegehren als auch das geänderte (neue) Klagebegehren die übrigen Sachentscheidungsvoraussetzungen erfüllt (z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 1992, 267; in BFHE 158, 11, BStBl II 1989, 981; vom 19. Mai 2004 III R 35/02, BFH/NV 2005, 60; BFH-Beschluss vom 10. September 1997 VIII B 55/96, BFH/NV 1998, 282), insbesondere also die ggf. erforderliche Durchführung eines außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens nach Maßgabe des § 44 Abs. 1 FGO oder dessen Entbehrlichkeit nach § 46 Abs. 1 FGO gegeben sind (BFH-Beschluss vom 20. Juli 2012 VII R 12/10, BFH/NV 2012, 1845).
- 50** bb) Ob es sich um ein erst nachträglich zum Gegenstand einer Klage gemachtes und deshalb an § 67 Abs. 1 FGO zu messendes (Änderungs-)Begehren handelt oder dieses Begehren bereits mit der Klageerhebung --wie im Streitfall vom Kläger geltend gemacht-- in das Verfahren eingeführt wurde, ist durch Auslegung der Klageschrift festzustellen.
- 51** Dabei kann der BFH im Revisionsverfahren die Klageschrift ohne Bindung an die Feststellungen des FG selbst auslegen (BFH-Urteile vom 29. Juli 1992 I R 9/92, BFH/NV 1994, 579; vom 23. Februar 2012 IV R 32/09, BFH/NV 2012, 1479; vom 20. August 2015 IV R 12/12, BFH/NV 2016, 412). Als prozessuale Willenserklärung ist die Klageschrift in gleicher Weise wie Willenserklärungen im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) analog § 133 BGB auszulegen. Dabei sind zur Bestimmung des Gegenstands des Klagebegehrens (vgl. § 65 Abs. 1 Satz 1 FGO) alle bekannten und vernünftigerweise erkennbaren Umstände tatsächlicher und rechtlicher Art zu berücksichtigen (BFH-Urteile in BFH/NV 2012, 1479, sowie in BFH/NV 2016, 412). An die Fassung der Anträge ist das Gericht dabei nicht gebunden (§ 96 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 FGO; BFH-Beschluss vom 2. Juli 2012 III B 101/11, BFH/NV 2012, 1628, m.w.N.).
- 52** b) Nach diesen Maßstäben hat das FG das mit der Klageschrift anhängig gemachte Klagebegehren rechtsfehlerfrei

dahingehend ausgelegt, dass es aus der maßgeblichen Sicht eines objektiven Erklärungsempfängers (vgl. BFH-Beschluss vom 11. März 2014 VI B 95/13, BFHE 244, 436, BStBl II 2014, 525) zunächst nur die angefochtenen Einkommensteuerfestsetzungen betraf.

- 53** Denn die Klageschrift enthielt keine konkrete Bezugnahme auf eine Anfechtung der Festsetzungen von Verspätungszuschlägen, sondern allein die Formulierung, "bezüglich des Klagegegenstandes" beziehe sich der Kläger "auf die drei Einspruchsentscheidungen, die in Kopie in der Anlage übersandt werden".
- 54** Die Einspruchsentscheidungen benennen nämlich in ihrem jeweiligen Betreff nur die Einkommensteuer; im Übrigen enthalten sie weder in ihrer Tenorierung noch in ihren Begründungsteilen Ausführungen zu den Einwendungen des Klägers im Einspruchsverfahren gegen die Verspätungszuschläge.
- 55** Auf dieser Grundlage ist mit dem FG davon auszugehen, dass die Einspruchsentscheidungen --ungeachtet des Hinweises auf die zum Teil geänderte Festsetzung der Verspätungszuschläge-- aus der maßgeblichen Sicht eines objektiven Empfängers keine Bescheidung der Einsprüche gegen die Verspätungszuschläge enthalten.
- 56** c) Danach hat das FG die Zulässigkeit des Klagebegehrens hinsichtlich der erst später in das Verfahren eingeführten Einwendungen gegen die Verspätungszuschläge zu Recht am Maßstab des § 67 Abs. 1 FGO beurteilt und --unter Hinweis auf die fehlende Zustimmung des FA-- wegen fehlender Sachdienlichkeit der Klageänderung verneint.
- 57** aa) Eine Klageänderung ist sachdienlich, wenn sich der sachliche Streitstoff hierdurch nicht ändert und die Streitsache auf diese Weise im anhängigen Verfahren im Interesse der Prozessökonomie endgültig erledigt werden kann (Urteile des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 27. Februar 1970 IV C 28.67, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1970, 1564; vom 22. Juli 1999 2 C 14/98, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht-Rechtsprechungs-Report --NVwZ-RR-- 2000, 172; Urteile des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 10. Januar 1985 III ZR 93/83, NJW 1985, 1841; vom 4. Juli 2012 VIII ZR 109/11, NJW 2012, 2662; Paetsch in Beermann/Gosch, FGO § 67 Rz 38, m.w.N.).
- 58** Die Sachdienlichkeit ist u.a. bei Unzulässigkeit der geänderten Klage --etwa wegen insoweit fehlender Sachurteilsvoraussetzungen-- (vgl. BFH-Urteile vom 7. August 2002 I R 99/00, BFHE 199, 489, BStBl II 2003, 835; vom 23. März 2005 III R 20/03, BFHE 209, 29, BStBl II 2006, 432), bei fehlender Entscheidungsreife (vgl. Paetsch in Beermann/Gosch, FGO § 67 Rz 38, m.w.N.) sowie bei Verkürzung des Rechtsschutzes, z.B. bei der Überprüfbarkeit von Ermessensentscheidungen (vgl. BFH-Beschluss vom 23. März 1994 I B 170/93, BFH/NV 1995, 36) zu verneinen.
- 59** Die Entscheidung darüber, ob eine solche Sachdienlichkeit im Einzelfall gegeben ist, hat das FG nach pflichtgemäßem Ermessen zu treffen (BGH-Urteil vom 29. April 1981 VIII ZR 157/80, Monatsschrift für Deutsches Recht 1981, 1012; Paetsch in Beermann/Gosch, FGO § 67 Rz 39, m.w.N.).
- 60** bb) Nach diesen Grundsätzen hat das FG eine Sachdienlichkeit der Klageerweiterung auf eine Anfechtung der Verspätungszuschlagfestsetzungen schon deshalb ohne Rechtsfehler verneint, weil das FA im Zeitpunkt der gerichtlichen Entscheidung noch keine abschließende Entscheidung über die im Einspruchsverfahren erhobenen Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit der Verspätungszuschläge dem Grunde und der Höhe nach unter Darlegung der insoweit erforderlichen --und nur eingeschränkt gerichtlicher Überprüfung unterliegenden (vgl. BFH-Urteile vom 18. August 1988 V R 19/83, BFHE 154, 23, BStBl II 1988, 929; vom 8. September 1994 IV R 20/93, BFH/NV 1995, 520)-- Ermessenserwägungen getroffen hatte.
- 61** 2. Ebenso ist die Revision unbegründet, soweit sie sich gegen die Entscheidung des FG zur Rechtmäßigkeit der angefochtenen Einkommensteuerfestsetzungen für die Streitjahre richtet.
- 62** Entgegen der Auffassung des Klägers ist die Entscheidung des FG, bei der Festsetzung der Einkommensteuer für die Streitjahre weder bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung die streitige AfA für Garagen und sonstige (weitere) Werbungskosten in Höhe von 450 € noch die streitigen Rentenzahlungen des Klägers an seine Eltern steuermindernd anzusetzen, aus Rechtsgründen nicht zu beanstanden.
- 63** a) Für den Abzug von Aufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 9 EStG trifft den Kläger die objektive Beweislast (Feststellungslast) für die Tatsachen, die den Abzug der Werbungskosten dem Grunde und der Höhe nach rechtfertigen (BFH-Beschluss vom 27. Januar 2011 IX B 149/10, BFH/NV 2011, 791; zur entsprechenden Beweislast für den Werbungskostenabzug bei den anderen Überschusseinkünften BFH-Urteile vom 20. Januar 1978 VI R 193/74, BFHE 124, 508, BStBl II 1978, 338; vom 16. März 1984 VI R 174/80, BFHE 140, 460, BStBl II 1984, 433).

- 64** Zum Nachweis solcher Aufwendungen kann das FG dem Steuerpflichtigen --wie im Streitfall geschehen-- eine Ausschlussfrist nach § 79b Abs. 1 FGO setzen sowie Erklärungen und Beweismittel, die erst nach Ablauf der nach § 79b Abs. 1 und 2 FGO gesetzten Frist vorgebracht werden, zurückweisen und ohne weitere Ermittlungen entscheiden, wenn ihre Zulassung nach der freien Überzeugung des Gerichts die Erledigung des Rechtsstreits verzögert, der Beteiligte die Verspätung nicht genügend entschuldigt und er über die Folgen einer Fristversäumung belehrt worden ist.
- 65** b) Hinsichtlich sonstiger Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung --über den zugunsten des Klägers im Wege der Schätzung angesetzten Betrag von 150 € hinaus-- hat der Kläger einen solchen Nachweis --unstreitig-- nicht erbracht. Die Voraussetzungen für einen Werbungskostenabzug sind ersichtlich rechtsfehlerfrei vom FG verneint worden.
- 66** c) Ebenso hat das FG nach Maßgabe des § 79b FGO zu Recht eine Berücksichtigung der vom Kläger erst nach Ablauf der Ausschlussfrist vorgetragenen Umstände zum Ansatz der AfA für Garagen im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung außer Acht gelassen, weil der Kläger diese Umstände erst nach Ablauf der ihm gesetzten Ausschlussfrist vorgetragen hat, obwohl sie ihm nach den Feststellungen des FG bereits vor Ablauf der Frist bekannt waren und deshalb fristgerecht hätten vorgetragen werden können.
- 67** d) Schließlich hat das FG ohne Rechtsverstoß einen Abzug der vom Kläger behaupteten Rentenzahlungen an seine Eltern wegen fehlenden Nachweises der Zahlungen abgelehnt.
- 68** Die Feststellungslast für steuermindernde Tatsachen --wie die im Streitfall begehrte Abziehbarkeit der Rentenzahlungen-- trägt der Steuerpflichtige (vgl. BFH-Beschluss vom 27. April 2015 X B 47/15, BFH/NV 2015, 1356).
- 69** Die Würdigung des Ergebnisses der Beweisaufnahme durch das FG, der Kläger habe einen entsprechenden Nachweis nicht erbracht, ist für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindend, weil sie weder gegen die Denkgesetze noch gegen allgemeine Erfahrungssätze verstößt und von den festgestellten Tatsachen getragen wird (vgl. BFH-Urteil vom 20. Juni 2012 X R 20/11, BFH/NV 2012, 1778).
- 70** aa) Für diese Würdigung spricht die ausdrückliche --noch in der mündlichen Verhandlung vor dem FG wiederholte-- Weigerung des Klägers, die Bankauszüge zu den behaupteten Banküberweisungen der Rentenzahlungen vorzulegen, obwohl er die Möglichkeit einer solchen Vorlage bereits im Erörterungstermin vor dem FG eingeräumt hatte und auch Hindernisse in der mündlichen Verhandlung nicht vorgetragen hat.
- 71** Vor diesem Hintergrund ist die Zeugenaussage der Mutter des Klägers als --behauptete-- (Mit-)Empfängerin der Rentenzahlungen, sie könne entsprechende Banküberweisungen durch den Kläger bestätigen, vom FG rechtsfehlerfrei im Rahmen seiner freien Beweiswürdigung nach § 96 FGO dahingehend gewürdigt worden, dass sie nur aufgrund der Suggestivfragen des Klägers in der Beweisaufnahme durch das Gericht eine Einsichtnahme in die Bankauszüge vor der Beweisaufnahme behauptet habe, dagegen aber spreche, dass sie sich im Übrigen nach eigener Darstellung nicht um die ansonsten von ihrem Ehemann betreuten Zahlungsvorgänge gekümmert habe.
- 72** bb) Auf der Grundlage dieser Erwägungen ist die Würdigung des FG, eine --dem Kläger erklärtermaßen mögliche-- Vorlage der Bankauszüge sei zum Nachweis der Rentenzahlungen mangels anderer Beweismittel über die Zahlungen unverzichtbar, ohne Verstoß gegen Denkgesetze und allgemeine Erfahrungssätze getroffen worden und damit aus Rechtsgründen nicht zu beanstanden.
- 73** Dies gilt auch für den Einwand des Klägers, mit der Würdigung der Zeugenaussage seiner Mutter habe das FG eine Überraschungsentscheidung getroffen und damit seinen Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt.
- 74** Eine solche Verletzung rechtlichen Gehörs liegt ersichtlich nicht vor.
- 75** Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst das durch § 96 Abs. 2 FGO gewährleistete Recht der Verfahrensbeteiligten, sich vor Erlass einer Entscheidung zu den entscheidungserheblichen Tatsachen und Beweisergebnissen zu äußern und darüber hinaus, dem Gericht auch in rechtlicher Hinsicht alles vorzutragen, was sie für wesentlich halten. Eine verfahrensfehlerhafte Überraschungsentscheidung ist danach nur gegeben, wenn das Gericht seine Entscheidung auf einen bis dahin nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt gestützt und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gegeben hat, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter nach dem bisherigen Verlauf des Verfahrens nicht rechnen musste (BFH-Beschlüsse vom

18. Dezember 2007 XI B 178/06, BFH/NV 2008, 562, m.w.N.; vom 10. November 2010 VIII B 159/09, BFH/NV 2011, 300; vom 3. März 2016 VIII B 25/14, BFH/NV 2016, 1021).

- 76** Davon kann im Streitfall schon deshalb keine Rede sein, weil durch die in Gegenwart des Klägers in der mündlichen Verhandlung vorgenommene Vernehmung der Mutter als Zeugin --zum Nachweis von Rentenzahlungen des Klägers an seine Eltern-- (erneut) hinreichend deutlich gemacht wurde, dass es auf den Nachweis eines solchen Zuflusses für die Abziehbarkeit der Rentenzahlungen aus der Sicht des Gerichts ankam. Eine darüberhinausgehende allgemeine Hinweispflicht des Gerichts in dem Sinne, dass es seine mögliche Beurteilung andeuten müsste, gibt es dagegen nicht (BFH-Beschluss vom 17. Oktober 2012 III B 68/12, BFH/NV 2013, 362); insbesondere ist das Gericht nicht generell verpflichtet, nach einer Zeugen- oder Beteiligtenvernehmung deren Beweiswert zu erörtern (BFH-Beschluss vom 31. Januar 2014 X B 52/13, BFH/NV 2014, 860).
- 77** 3. Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger nach § 135 Abs. 2 FGO zu tragen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de