
Datum: 20.02.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 6499/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0220.10K6499.02.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

Tatbestand

- Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit einer Ausschlussfristsetzung gemäß § 364b AO 1977. 1 2
- Wegen Nichtabgabe der Einkommensteuererklärungen für 1999 und 2000 wurden die Besteuerungsgrundlagen der Kläger mit Bescheiden vom 14. Juni 2002 geschätzt. Die Einkommensteuer wurde dabei - jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung - für 1999 auf 18.161 EUR und für 2000 auf 25.809 EUR festgesetzt. Der Aufforderung zur Begründung der Einsprüche vom 15. Juli 2002 innerhalb von vier Wochen kamen die Kläger nicht nach. Mit Bescheiden vom 13. September 2002 hob der Beklagte den Vorbehalt der Nachprüfung für die Streitjahre auf. 3
- Mit Ausschlussfristsetzung gemäß § 364b Abs. 1 Nr. 1 AO 1977 ebenfalls vom 13. September 2002 wurden die Kläger unter Hinweis auf die Nichtabgabe der Einkommensteuererklärungen und die bis dahin nicht erfolgte Einspruchsbegründung aufgefordert, "bis zum 17. Oktober 2002 die Tatsachen anzugeben, durch deren Berücksichtigung oder Nichtberücksichtigung Sie sich beschwert fühlen, insbesondere die bei den Schätzungen nicht berücksichtigten steuermindernden Sachverhalte". Das Schreiben enthielt des Weiteren eine Belehrung über die Folgen des Fristversäumnisses und außerdem einen Hinweis darauf, dass die Kläger der Aufforderung auch durch Einreichung der vollständigen Steuererklärungen entsprechen könnten. 4 5
- Die Frist bis zum 17. Oktober 2002 verstrich fruchtlos. Am 28. Oktober 2002 erschien die Klägerin persönlich beim Beklagten. Mit einem Fax vom 29. Oktober 2002 beantragten die 6

Kläger auch schriftlich Wiedereinsetzung in den vorigen Stand. Die Klägerin sei aufgrund starker gesundheitlicher Probleme nicht in der Lage gewesen, die Frist einzuhalten. Beigefügt war eine Bescheinigung der Heilpraktikerin der Klägerin vom 28. Oktober 2002, ausweislich derer die Klägerin am 18. Oktober zur Behandlung erschienen war. Sie litt danach an Erschöpfung durch einen plötzlich eingetretenen hohen Blutverlust und war nicht in der Lage klar zu denken und zu handeln. Nach einer weiteren Bescheinigung der Yoga-Lehrerin der Klägerin hatte diese wegen Erschöpfungserscheinungen aufgrund hohen Blutverlusts am 15. Oktober und am 22. Oktober 2002 Einzelstunden genommen.

Nachdem der Beklagte den Wiedereinsetzungsantrag der Kläger mit Einspruchsentscheidung vom 30. Oktober 2002 abgelehnt und den Einspruch als unbegründet zurückgewiesen hatte, legte die Klägerin mit Schreiben vom 10. November 2002 eine Bescheinigung ihres Gynäkologen und ihrer Hausärztin vor. Beide hatten die Klägerin am 31. Oktober 2002 untersucht und bescheinigten übereinstimmend, sie hielten die Angabe der Klägerin für glaubhaft, aufgrund ihres schlechten Allgemeinzustandes bei Ablauf der Frist am 17. Oktober 2002 zu differenzierten Arbeiten nicht in der Lage gewesen zu sein. Wegen des Inhalts der Bescheinigungen im Einzelnen wird auf die Akten Bezug genommen. Zu diesem Zeitpunkt waren die Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre allerdings immer noch nicht fertig gestellt. Denn die Klägerin führte in dem Schreiben vom 10. November 2002 des Weiteren aus, die Steuererklärungen müssten nur noch um die Einkünfte und Sonderausgaben des Klägers ergänzt werden und würden anschließend unmittelbar dem Beklagten übersandt.

Die Kläger machen geltend, die Fristsetzung gemäß § 364b AO 1977 sei unwirksam. So könne eine Ausschlussfrist zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung nur auf § 364b Abs. 1 Nr. 3 AO 1977 gestützt werden, nicht aber nur auf die Nr. 1 der Vorschrift. Darüber hinaus sei die Fristsetzung zu unbestimmt und vor allem widersprüchlich gewesen. Außerdem habe der Beklagte sein Ermessen bei der Entscheidung, die Ausschlussfrist zu setzen, fehlerhaft ausgeübt. Vor einer Fristsetzung gemäß § 364b AO 1977 müsse sich die Finanzbehörde stets fragen, ob der Einspruch zu sachfremden Zwecken eingelegt worden sei. Die Ausschlussfristsetzung erfordere daher eine Begründung, die erkennen lasse, in welcher Weise die Finanzbehörde ihr Ermessen ausgeübt habe. Jedenfalls aber hätte Wiedereinsetzung in vorigen Stand gewährt werden müssen. Die Klägerin habe ihren Gesundheitszustand zum Zeitpunkt der Ausschlussfristsetzung unter Vorlage von Bescheinigungen und Attesten ausreichend dargelegt.

Auf die Aufforderung des Gerichts, zu den nachgereichten Steuererklärungen Stellung zu nehmen, erklärte dieser mit Schreiben vom 18. Dezember 2002, die Reisekosten des Klägers (1999) könnten nur bis zu einem Zeitraum von drei Monaten berücksichtigt werden. Studienkosten des Klägers und Spenden seien nicht hinreichend nachgewiesen. Gebühren des Finanzgerichts und Nachzahlungszinsen seien nicht als Steuerberatungskosten abziehbar. Die Steuerabzugsbeträge für Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag könnten schließlich nur in dem Umfang angerechnet werden, als diese durch Steuerbescheinigungen im Original nachgewiesen worden seien.

Die Kläger reagierten auf die Einwendungen des Beklagten gegen die Angaben in ihren Steuererklärungen nicht. Nach eingehender Erörterung der Sach- und Rechtslage und telefonischer Rücksprache mit den Klägern erklärte der Prozessbevollmächtigte in der mündlichen Verhandlung, er sei mit einer Veranlagung der Streitjahre 1999 und 2000 gemäß den eingereichten Steuererklärungen nach Maßgabe des Schreibens des Beklagten vom 18. Dezember 2002 einverstanden, sodass die geltend gemachten Spenden, die Studienkosten, die Reisekosten des Ehemanns, die über einen Zeitraum von drei Monaten hinausgehen

sowie die als Steuerberatungskosten geltend gemachten Finanzgerichtsgebühren und Nachzahlungszinsen unberücksichtigt bleiben könnten. Der Beklagte widersprach der sich danach ergebenden Steuer nicht, erklärte aber, er sei aufgrund einer Verfügung der OFD außerstande, entsprechende Änderungsbescheide für die Streitjahre zu erlassen.

Die Kläger beantragen, die Einkommensteuerbescheide für 1999 und 2000 vom 11

14. Juni 2002 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 30. Oktober 2002 dahin zu 12
ändern, dass die Einkommensteuer für die Streitjahre gemäß den am

15. November 2002 bzw. am 22. November 2002 eingereichten Steuererklärungen mit der 13
Maßgabe festgesetzt wird, dass die geltend gemachten Spenden, die Studienkosten, die
Reisekosten des Ehemanns, die über einen Zeitraum von drei Monaten hinausgehen sowie
die als Steuerberatungskosten geltend gemachten Finanzgerichtsgebühren und
Nachzahlungszinsen nicht berücksichtigt werden.

Der Beklagte beantragt, die Steuer gemäß dem Antrag der Kläger festzusetzen und den 14
Klägern die Kosten des Verfahrens aufzuerlegen.

Entscheidungsgründe 15

Die Klage ist begründet. 16

1. Die Steuererklärungen sind nicht nach § 76 Abs. 3 FGO zurückzuweisen, obwohl sie erst 17
nach Ablauf der vom FA gesetzten Ausschlussfrist gemäß § 364b Abs. 1 AO eingereicht
wurden. Auch wenn die Fristsetzung wirksam war, wofür angesichts der mangelnden
Mitwirkung der Kläger im Verwaltungsverfahren vieles spricht, folgt aus der Verweisung in §
76 Abs. 3 Satz 2 FGO auf § 79b Abs. 3 FGO, dass das Gericht Erklärungen, die nach
Fristablauf eingereicht werden, nur dann ermessensfehlerfrei zurückweisen kann, wenn
deren Zulassung die Erledigung des Rechtsstreits verzögern würde (§ 79b Abs. 3 Satz 1 Nr.
1 FGO). Dies ist vorliegend unstreitig nicht der Fall.

2. Obwohl die Kläger obsiegt haben, haben sie die Verfahrenskosten zu tragen, die durch die 18
verspätete Abgabe der Einkommensteuererklärungen entstanden sind

(§ 137 Satz 1 FGO). Dies betrifft allerdings nur die Kosten des Gerichtsverfahrens und des 19
Prozessbevollmächtigten, die bis zur mündlichen Verhandlung einschließlich entstanden sind.
Nach der Erörterung der bis zur mündlichen Verhandlung streitig gebliebenen Punkte haben
beide Beteiligte erklärt, dass über die Höhe der festzusetzenden Steuer Einigkeit bestehe.
Spätestens in diesem Zeitpunkt hätte der Beklagte seine Bereitschaft zur Änderung des
angefochtenen Bescheids erklären können und müssen. Der Beklagte hat dies jedoch
ausdrücklich abgelehnt.

a) Die grundsätzliche Befugnis des Beklagten, einen rechtswidrigen Steuerbescheid im 20
Klageverfahren zu ändern, folgt aus § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO 1977. Danach
darf ein Steuerbescheid, der nicht vorläufig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung
ergangen ist, unter anderem geändert werden, soweit die Finanzbehörde einem Einspruch
oder einer Klage abhilft. Trotz der Formulierung "darf" verdichtet sich die Änderungsbefugnis
des Beklagten aufgrund seiner fortbestehenden Rechtsbindung im Falle eines als
rechtswidrig erkannten Steuerbescheids zu einem Änderungsgebot.

b) Der Beklagte war an der danach grundsätzlich gebotenen Bescheidänderung weder durch 21
die Vorschrift des § 364b Abs. 2 AO 1977 noch durch § 172 Abs. 1 Satz 3 AO 1977

gehindert.

aa) Die Ausnahmeregelung des § 364b Abs. 2 Satz 1 AO 1977, nach der Erklärungen und Beweismittel nicht zu berücksichtigen sind, wenn sie erst nach Fristablauf vorgebracht werden, entfaltet nur im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren uneingeschränkte Wirkung. Die FGO sieht zwar eine eingeschränkte Fortwirkung einer Fristsetzung nach § 364b AO 1977 auch im finanzgerichtlichen Verfahren vor, jedoch ist diese Fortwirkung in §§ 76 Abs. 3, 79b Abs. 3 FGO abschließend geregelt: Es werden lediglich die Voraussetzungen bestimmt, unter denen auch das Gericht gemäß § 364b AO 1977 verspätetes Vorbringen zurückweisen kann (FG Köln, Urteil vom 27. September 2001 13 K 7205/00, EFG 2002, 50; FG München, Urteil vom

11. Oktober 2000 1 K 4131/99, EFG 2001, 156). 23

Verglichen mit dem Ausschlussgebot im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren (§ 364b Abs. 2 Satz 1 AO 1977) muss der Einräumung des Ermessens in § 76 Abs. 3 FGO dabei entnommen werden, dass im finanzgerichtlichen Verfahren das Ziel der Wahrheitsfindung (§ 76 Abs. 1 FGO) zumindest solange vorrangig bleibt, als der Rechtsstreit durch die Berücksichtigung verspäteten Vorbringens nicht verzögert wird. § 76 Abs. 3 FGO dient somit nicht in erster Linie den Interessen der beteiligten Finanzbehörde, sondern der Effizienz des gerichtlichen Verfahrens, auch wenn dadurch die gemäß § 364b AO 1977 mögliche Verfahrensbeschleunigung einer im Einspruchsverfahren gesetzten Ausschlussfrist (vgl. BT-Drucks. 12/7427, S. 37 f.) letztlich leerlaufen kann (BFH-Urteil vom 17. Dezember 1997 I R 47/97, BFHE 185, 21, BStBl II 1998, 269). Die Änderungsbefugnis des FA gemäß § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO 1977 wird daher durch den danach im finanzgerichtlichen Verfahren nur eingeschränkt fortwirkenden § 364b Abs. 2 AO 1977 nicht berührt. 24

bb) Hieran hat sich auch durch die Neufassung des § 172 Abs. 1 Satz 3, 2. Halbs. AO 1977 durch das StBereinG 1999 vom 22. Dezember 1999 (BGBl. I 1999, 2601) nichts geändert. 25

Nach § 172 Abs. 1 Satz 3, 1. Halbs. AO 1977 bleibt die Finanzbehörde grundsätzlich auch im Falle der Bestätigung oder Änderung eines Steuerbescheids durch Einspruchsentscheidung gemäß Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Vorschrift zur Bescheidänderung befugt, wenn der Steuerpflichtige der Änderung vor Ablauf der Klagefrist zugestimmt oder einen Änderungsantrag gestellt hat. Dabei dürfen allerdings nach dem 26

2. Halbs. des Satzes 3 keine Erklärungen und Beweismittel berücksichtigt werden, die nach § 364b Abs. 2 AO 1977 in der Einspruchsentscheidung nicht berücksichtigt wurden. 27

Satz 3 bezieht sich jedoch ausdrücklich in nicht auf das Klageverfahren. Der Gesetzgeber wollte mit dieser Vorschrift nur den aufgrund der Neuregelung des § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO 1977 im Grenzpendlergesetz (BGBl I 1994, 1395, 1399) entstandenen Streit ausräumen, ob das FA auch nach Erlass der Einspruchsentscheidung einem Antrag auf schlichte Änderung noch stattgeben dürfe (vgl. von Wedelstädt in Beermann, AO, Stand Juli 2000, § 172 Tz. 74). Der 2. Halbs. des Satzes 3 bezieht sich somit nur auf die im 1. Halbs. des Satzes 3 angesprochene Möglichkeit der schlichten Änderung eines durch Einspruchsentscheidung bestätigten oder geänderten Steuerbescheids *außerhalb* des Klageverfahrens und stellt klar, dass das Ausschlussgebot des § 364b Abs. 2 AO 1977 für das gesamte *finanzamtliche* Verfahren, also auch nach Ergehen der Einspruchsentscheidung gilt (FG Köln, Urteil vom 27. September 2001 13 K 7205/00, EFG 2002, 50). 28

Die Abhilfemöglichkeit der Finanzverwaltung im Klageverfahren hat der Gesetzgeber demgegenüber in § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a AO 1977 gerade auf eine eigenständige Rechtsgrundlage gestellt. Daher hat Satz 3 der Vorschrift keinen Einfluss auf die im finanzgerichtlichen Verfahren geltende Änderungsbefugnis gemäß § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO 1977 bzw. auf das aus dieser Vorschrift resultierenden Änderungsgebot in Fällen von Steuerbescheiden, deren Rechtswidrigkeit erkannt ist.

c) Lehnt der Beklagte eine entsprechende Bescheidänderung gleichwohl ab, hat er die Kosten des Verfahrens gemäß § 137 Satz 2 FGO zu tragen, die aus dem Erlass des Urteils resultieren. 30

aa) Nach § 137 Satz 2 FGO können einem Beteiligten die Kosten auferlegt werden, die durch sein Verschulden entstanden sind. Die durch den Erlass eines Urteils veranlassten Kosten eines Gerichtsverfahrens entstehen insoweit durch das Verschulden des FA, als dieses sich nach dem Zeitpunkt, in dem über die Höhe der festzusetzenden Steuer Einigkeit besteht, unter Berufung auf eine aus dem im Gesetz nicht ableitbare Verneinung seiner Änderungsbefugnis weigert, dem Änderungsgebot gemäß § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO 1977 zu entsprechen. Es entspricht der Verfahrensökonomie, eine Klage, deren Ergebnis unstreitig ist, durch Erlass eines Änderungsbescheids außergerichtlich zu erledigen. Denn eine Steuerfestsetzung durch das FA erfordert einen wesentlich geringeren Aufwand als ihre Festsetzung durch Urteil, welches vom FA anschließend datentechnisch noch umzusetzen ist. Daher ist es sachgerecht, einem Kläger auch bei verspäteter Abgabe der Steuererklärung die Verfahrenskosten nach § 137 FGO nur insoweit aufzuerlegen, als sie bei Erlass eines Änderungsbescheids entstanden wären. 31

bb) Da bei Eintritt in die mündliche Verhandlung noch keine Einigkeit über die Höhe der festzusetzenden Steuer bestand, sondern diese sich erst nach der Erörterung der Sache in der mündlichen Verhandlung ergeben hat, war im Streitfall durch den Erlass des Urteils lediglich die Urteilsgebühr veranlasst. Nur insoweit hat der Beklagte die Kosten des Verfahrens verursacht und deshalb zu tragen. 32