
Datum: 13.11.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 1464/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:1113.15K1464.03.00

Tenor:

Unter Änderung des Umsatzsteuerbescheides 2001 vom 17.09.2002 und Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 07.02.2003 wird die Umsatzsteuer auf 15.849 EUR (entsprechend 30.998 DM) festgesetzt.

Die Kosten des Rechtsstreits trägt die Klägerin.

Tatbestand

Angefochten ist der Umsatzsteuerbescheid 2001 mit geschätzten Besteuerungsgrundlagen, über deren Unrichtigkeit nach Abgabe der Steuererklärung kein Streit mehr besteht. 1 2

Nachdem die Klägerin für das Streitjahr 2001 keine Umsatzsteuererklärung abgegeben hatte, schätzte der Beklagte mit Bescheid vom 17.9.2002 die Besteuerungsgrundlagen und setzte die Umsatzsteuer 2001 auf 20.400,55 EUR (entsprechend 39.900 DM) fest. 3

Dagegen legte die Klägerin am 21.10.2002 Einspruch ein. Zur Begründung wies die Klägerin darauf hin, dass die Steuererklärung nachgereicht werde. Mit Schreiben vom 23.10.2002 bat der Beklagte um Vorlage der Erklärung bis zum 21.11.2002. Mit Verfügung vom 28.11.2002 forderte der Beklagte die Klägerin unter Fristsetzung nach § 364 b AO auf, die Tatsachen zu benennen, durch deren Berücksichtigung oder Nichtberücksichtigung sie sich beschwert fühle. Die Frist endete am 30.12.2002 und wurde telefonisch bis zum 31.1.2003 verlängert, ohne dass die Klägerin eine Stellungnahme oder die Steuererklärung abgegeben hätte. Daraufhin wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 7.2.2003 den Einspruch als unbegründet zurück. Auf den Inhalt der Fristsetzung vom 28.11.2002 und die Einspruchsentscheidung wird verwiesen. 4

Gegen die Einspruchsentscheidung erhob die Klägerin die hier vorliegende Klage, zu deren Begründung die Klägerin die Steuererklärung vorlegte.

Über die Richtigkeit der darin erklärten Besteuerungsgrundlagen besteht mittlerweile zwischen den Beteiligten Einvernehmen. Entsprechend der vom Beklagten erstellten und von der Klägerin nicht beanstandeten Prüfberechnung wäre deshalb die Umsatzsteuer 2001 auf 15.849,03 EUR (entsprechend 30.998 DM) herabzusetzen.

Der Klägerin beantragt sinngemäß,

unter Änderung des Umsatzsteuerbescheids 2001 vom 17.9.2002 und der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung die Umsatzsteuer 2000 auf 15.849,03 EUR herabzusetzen.

Der Beklagte beantragt,

die Kosten gemäß § 137 FGO der Klägerin aufzuerlegen, wenn das Gericht die nachgereichte Steuererklärung gemäß § 76 Abs. 3 i.V.m. § 79 b Abs. 3 FGO zulassen sollte.

Er sieht sich wegen der fruchtlosen Fristsetzung nach § 364 b AO durch Abs. 2 dieser Gesetzesnorm an einer eigenen Änderung der Steuerfestsetzung gehindert.

Entscheidungsgründe

Das Gericht entscheidet gemäß § 90 Abs.2 FGO mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.

1. Die Klage ist begründet.

Die Umsatzsteuer 2001 war antragsgemäß entsprechend der abgegebenen Steuererklärung und somit auch entsprechend der Prüfberechnung des Beklagten - wie tenoriert - herabzusetzen.

Eine Zurückweisung der Steuererklärungen kam nicht in Betracht. Aus der Verweisung in § 76 Abs. 3 S. 2 FGO auf § 79 b Abs. 3 FGO folgt, dass das Gericht Erklärungen, die nach Ablauf einer - wie hier rechtsfehlerfrei gesetzten - Ausschlussfrist gem. § 364 b AO eingereicht werden, nur dann ermessensfehlerfrei zurückweisen kann, wenn deren Zulassung die Erledigung des Rechtsstreits verzögern würde (§ 79 b Abs. 3 S. 1 Nr. 1 FGO). Eine solche Verzögerung scheidet vorliegend aus, weil über die anzusetzenden Besteuerungsgrundlagen zwischen den Beteiligten kein Streit besteht und auch das Gericht keine Veranlassung hat, deren Richtigkeit zu bezweifeln.

Dabei folgt der erkennende Senat der Rechtsprechung des BFH (vgl. Urteile vom 10. Juni 1999 IV R 23/98, BStBl II 1999, 664 und vom 9. September 1998 I R 31/98, BStBl II 1999, 26).

1. Die Kostenentscheidung beruht auf § 137 Satz 3 FGO (i.d.F. des Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz vom 19.12.2001). Nach Satz 3 des § 137 FGO sind der Klägerin die Kosten aufzuerlegen, soweit das Gericht gemäß § 76 Abs. 3 FGO Erklärungen und Beweismittel berücksichtigt, die im Einspruchsverfahren nach § 364b AO rechtmäßig zurückgewiesen wurden. Obwohl die Klägerin in vollem Umfang obsiegt hat, hat sie hiernach die Verfahrenskosten zu tragen. Das gilt nach Auffassung des Senats für

sämtliche gerichtlichen und außergerichtlichen Kosten. § 137 Satz 3 FGO schließt eine anteilige Kostentragungspflicht der Finanzbehörden aus (vgl. Tipke/Kruse-Brandis § 137 FGO Rdn. 9).

Im vorliegenden Fall erfolgte nach Aktenlage eine rechtmäßige Fristsetzung gemäß § 364 b AO. Insbesondere hat der Beklagte sein Ermessen hinsichtlich der Fristsetzung fehlerfrei ausgeübt, nachdem die Klägerin schon vor Fristsetzung an die ausstehende Einspruchsbegründung erinnert wurde. Die Fristsetzung enthielt auch die nach § 364 b Abs. 3 AO erforderliche Belehrung über die Folgen einer Fristversäumnis. Gleichwohl hat die Klägerin die Erklärungen und Beweismittel -hier in Form der Steuererklärung- erst im Klageverfahren, d.h. nach Ablauf der Frist, vorgelegt. 19

Nach § 137 Satz 3 FGO sind in diesem Fall die Kosten des Verfahrens der Klägerin aufzuerlegen. Dabei handelt es sich bei Satz 3 im Gegensatz zu den Sätzen 2 und 3 nicht um eine Ermessensentscheidung des Gerichts, sondern um eine gebundene Entscheidung. Die Kosten sind daher zwingend der Klägerin aufzuerlegen. 20

Ferner ist entgegen vielfach vertretener Meinungen in der finanzgerichtlicher Rspr. im vorliegenden Fall auch keine Quotelung der Kosten nach dem Veranlassungsprinzip vorzunehmen (so aber beispielsweise FG Baden-Württemberg Urteil vom 22. Oktober 2002 1 K 163/01, EFG 2003, 178; FG Köln Urteil vom 19. September 2002 3 K 2002/02, EFG 2003, 405). Eine Verteilung der Kosten nach dem Veranlassungsprinzip entspricht nach Ansicht des erkennenden Senats nicht dem Inhalt der Vorschrift des Satzes 3. Es ist zwar zuzugeben, dass sich der Anwendungsbereich des Satzes 3 nicht ohne weiteres von sich aus erschließt. Sofern der Regelungsbereich einer Norm aber nicht eindeutig ist, bedarf es einer Auslegung. 21

Die Auslegung hat grundsätzlich vom Gesetzeswortlaut auszugehen (grammatische Auslegung), sie wird aber von der Entstehungsgeschichte (historische Methode), von der Stellung der auszulegenden Vorschrift im Gesetz (systematische Auslegung) und insbesondere vom Sinn und Zweck der auszulegenden Vorschrift (teleologische Auslegung) entscheidend mitbestimmt. Denn der Richter darf sich nicht dem vom Gesetzgeber festgelegten Sinn und Zweck des Gesetzes entziehen (Beschluss des BVerfG vom 24. Mai 2001 2 BvR 1373/00, NJW 2001, 3180). Das bedeutet zugleich, dass die einzelnen Auslegungsmethoden nicht unverknüpft nebeneinander anzuwenden sind, sondern in erster Linie vom Zweck bestimmt werden, der aber durch den Wortlaut zumindest andeutungsweise zum Ausdruck gebracht werden muss. 22

Vor Einführung des Satzes 3 in § 137 FGO haben einige Finanzgerichte in mit dem vorliegenden Fall vergleichbaren Sachverhalten die Ansicht vertreten, dass nach § 137 Satz 2 FGO den Finanzämtern zumindest ein Teil der Kosten des Rechtsstreits aufzuerlegen ist. Sie sind dabei davon ausgegangen, dass das Finanzamt trotz der im Einspruchsverfahren nach § 364 b AO gesetzten Ausschlussfrist im Klageverfahren gemäß §§ 132, 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a AO zum Erlass von Abhilfebescheiden verpflichtet ist, wenn die erklärten Besteuerungsgrundlagen unstreitig sind und somit keine Verzögerung des Rechtsstreits durch die Zulassung der Steuererklärung eintreten kann. In solchen Fällen seien daher die durch die Ablehnung eines Abhilfebescheids verursachten zusätzlichen Verfahrenskosten nach § 137 Satz 2 FGO dem Finanzamt aufzuerlegen (vgl. FG München, Urteil vom 11. Oktober 2000 1 K 4131/99, EFG 2001, 156; FG Köln, Urteil vom 27. September 2001, 13 K 7205/00, EFG 2002, 50 mit Anm. Fumi). Bei diesen Entscheidungen wurde zudem zu Recht berücksichtigt, dass die Präklusionswirkung des § 364 b AO im finanzgerichtlichen Verfahren nicht fortwirkt. Denn im gerichtlichen Verfahren gelten allein § 76 Abs. 3 i.V.m. § 79 b Abs. 3 Satz 1 FGO und nicht § 364 b AO. Das Gericht hat in eigener Zuständigkeit zu prüfen, ob 23

eine Verzögerung des finanzgerichtlichen Rechtsstreits durch die Zulassung nach Ablauf der Frist gemäß § 364 b AO vorgelegter Erklärungen und Beweismittel eintritt (Urteil des BFH vom 10. Juni 1999 IV R 23/98, BFHE 189, 3, BStBl II 1999, 664; Beschluss des BFH vom 18. Dezember 2002 XI B 130/00 nv). Das Gericht wird somit durch die behördliche Entscheidung nicht präjudiziert, sondern es bleibt weiterhin zu einer eigenen Ermessensentscheidung verpflichtet (Beermann /Stöcker § 79b FGO, Rn. 5.13).

Nachdem nunmehr die Rspr. klargestellt hat, dass sich der Anwendungsbereich des § 364 b AO in seiner Wirkung nur auf das Einspruchsverfahren bezieht, versuchte der Bundesrat eine Änderung des Gesetzes zu erreichen. Sein Ziel war es, dass die nach einer Fristsetzung gemäß § 364 b AO vorgelegten Erklärungen und Beweismittel zwingend auch im finanzgerichtlichen Verfahren ausgeschlossen werden (Nummer 19 der Stellungnahme des Bundesrates, Bundesratsdrucksache 399/01 - Beschluss -). Diesem Anliegen kam der Gesetzgeber jedoch nicht nach, weil er es weiterhin für erforderlich hielt, den Finanzgerichten ein Ermessen hinsichtlich der Zulassung einzuräumen. Der Gesetzgeber wollte aber dem "Anliegen des Bundesrates durch die Ergänzung der Kostenvorschrift des § 137 FGO in der Sache teilweise" entsprechen (Bericht des Finanzausschusses vom 23.11.2001, BT-Drucks. 14/7471, S. 9). Es sei "nicht sachgerecht, der Finanzverwaltung die Kosten eines Klageverfahrens aufzuerlegen, wenn sie nachträglich vorgebrachte Erklärungen und Beweismittel nach § 364 b AO im Einspruchsverfahren rechtmäßig zurückgewiesen hat und diese erst aufgrund einer gemäß § 76 Abs. 3 FGO vom Finanzgericht getroffenen Ermessensentscheidung berücksichtigt werden. Die Ergänzung des § 137 FGO soll daher sicherstellen, dass in diesen Fällen die Kosten stets dem Kläger zur Last fallen" (BT-Drucks. 14/7471 S. 9). Damit wird deutlich, dass der Gesetzgeber auf die Rspr. der Finanzgerichte reagieren und dieser entgegenzutreten wollte, nach der die durch die Verweigerung einer Abhilfe verursachten zusätzlichen Kosten, dem Finanzamt auferlegt wurden.

Hätte der Gesetzgeber gerade diesen Fall nicht gemeint, so hätte es nach Auffassung des Senats keiner Ergänzung des § 137 FGO um einen weiteren Satz bedurft. Denn die teilweise Auferlegung der durch das FA verursachten oder verschuldeten Kosten hätte sich schon aus der Anwendung der Sätze 1 oder 2 ergeben. Der einzige Sinngehalt des Satzes 3 wäre dann die Abkehr vom Ermessen hin zur gebundenen Entscheidung.

Soweit dem entgegengehalten wird, dass sich aus dem Wort "insoweit" des Satzes 3 bzw. aus dem Verursachungsprinzip (z.B. FG Köln Urteil vom 19. September 2002 aaO; Kerath, BB 2003, 937) auch bei Satz 3 eine Kostenteilung ergibt, kann dem nicht gefolgt werden. Die Voraussetzung einer Ursächlichkeit des verspäteten Vorbringens bzw. der Maßgeblichkeit eines Verschuldens für entstehende Mehrkosten ergibt sich allein aus den Sätzen 1 und 2. Satz 3 stellt aber hierauf gerade nicht ab. Satz 3 ist vielmehr die speziellere Kostenregelung gerade für die Fälle, in denen zuvor eine nach § 364 b AO gesetzte Frist nicht eingehalten wurde (Stellung des Satzes im Paragraphenzusammenhang und Systematik). Das Wort "insoweit" führt nicht zu einer anderen Auslegung. Vielmehr geht der Senat davon aus, dass dieses Wort sich zum einen auf die zuvor genannte Voraussetzung "rechtmäßige Fristsetzung" bezieht. Zum anderen ist erforderlich, dass es sich um die Berücksichtigung nachträglicher Erklärungen und Beweismittel handelt, die zuvor zu Recht zurückgewiesen worden sind. Sofern aber nach § 364 b AO im außergerichtlichen Verfahren nur einzelne Erklärungen und Beweismittel nicht zu berücksichtigen waren, der Kläger im gerichtlichen Verfahren jedoch auch von der Fristsetzung nicht berührte Erklärungen und Beweismittel vorbringt, die zu weiteren Änderungen führen, greift § 137 Satz 3 FGO nicht (Wiese/Leingang-Ludolph, BB 2003, 25). Weiterhin ist zu beachten, dass es zudem Fälle geben kann, in denen das FA trotz einer nach Fristablauf eingereichten Erklärung oder eines

Beweismittels auch ohne diese Nachreichung den Steuerbescheid hätte ändern müssen. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn eine der Höhe nach willkürliche oder nicht nachvollziehbare Schätzung vorliegt, die selbst ohne nachgereichte Erklärung im Klageverfahren auf ein vertretbares Maß herabzusetzen wäre (vgl. BFH-Beschluss vom 30. August 1996 I R 15/96, BFH/NV 1997, 195). Somit hat nach Auffassung des Senats das Wort "insoweit" einen eigenständigen Anwendungsbereich, der sich aber nach der Absicht des Gesetzgebers nicht auf zusätzliche durch die Abhilfeverweigerung entstandene Kosten beziehen sollte.

Soweit das FG Baden-Württemberg (Urteil vom 22. Oktober 2002 aaO) die Auffassung vertritt, dass schon das Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) es gebiete, die Kosten zeitanteilig zu verteilen, die neue Kostenvorschrift weder Sanktionsnorm noch erzieherischer Tatbestand sei, ist zuzugeben, dass wenn es sich bei Satz 3 um eine Ermessensnorm gehandelt hätte, diese Erwägungen bei der Kostenverteilung miteinzubeziehen wären. Bei einer sachgerechten Ermessensausübung wäre die Auferlegung auch der durch die Abhilfeverweigerung des FA entstandenen Mehrkosten nicht ohne weiteres zu halten gewesen. Es darf aber nicht übersehen werden, dass der Gesetzgeber bei den Kostenregelungen einen weiten Gestaltungsspielraum hat. Bei der Neueinfügung des Satzes 3 in § 137 FGO war dem Gesetzgeber bewusst, dass durch die Nichtabhilfe der Finanzverwaltung im Klageverfahren zusätzliche Kosten entstehen. Das ergibt sich zum einen aus der Begründung. Hiernach sollten die Kosten auch dann stets dem Kläger zur Last fallen, wenn in einer vom Gericht getroffenen Ermessensentscheidung (damit können nur die Fälle der Urteile oder Gerichtsbescheide gemeint sein) die verspätet vorgetragenen Tatsachen berücksichtigt werden. Zum anderen war auch gerade der Grund der Erweiterung des Satzes 3 entgegen der bis dahin anders lautenden finanzgerichtlichen Entscheidungen, die nach § 137 Satz 2 FGO eine Kostenaufteilung vornahmen, eine alleinige Kostenpflicht des "säumigen" Klägers zu erreichen. Der Gesetzgeber wollte somit zur Vorbeugung von Verfahrensverschleppungen und aus prozeßökonomischen Gründen eine entsprechende rigorose Entscheidung treffen (Urteil des FG Köln vom 4.8.2003, 13 K 2459/03 nv; vgl. Wiese, BB 2003, 25, 26). Dieser Zweck des Gesetzgebers hält sich nach Auffassung noch im Rahmen seines auch durch das Rechtsstaatsprinzip begrenzten Gestaltungsspielraums. Selbst wenn man die Ansicht vertritt, dass die Auferlegung der Kosten maßgeblich durch das Verschuldens- oder Veranlassungsprinzip bestimmt werden sollte, muss beachtet werden, dass nach Auffassung des Senats dem Gesetzgeber sehr wohl der hier vorliegende Interessenkonflikt bewußt war, er aber den Interessen des "säumigen" Steuerpflichtigen einen niedrigeren Stellenwert eingeräumt hat. Entscheidend für den Gesetzgeber war, dass die Klage allein durch das schuldhaft säumige Verhalten des Klägers erforderlich wurde. Die Auferlegung der zusätzlich durch die Gerichtsentscheidung entstandenen Verfahrenskosten auf den Beklagten, mag zwar vom subjektiven Gerechtigkeitsgefühl ein wünschenswertes Ziel sein, dies kann aber kein Auslegungskriterium sein.

27

Da sowohl der Wortlaut (auch der Ausschluss jeglicher Ermessenserwägungen), als auch die Stellung der Norm im Kontext zu den Sätzen 1 und 2, die Entstehungsgeschichte und insbesondere die Intention des Gesetzgebers für die Auferlegung der Gesamtkosten auf den Kläger spricht, waren die Kosten nach § 137 Satz 3 FGO der Klägerin aufzuerlegen.

28

Abschließend weist das Gericht darauf hin, dass sich an der Kostenentscheidung auch nichts dadurch ändert, dass die Klägerin die zum Obsiegen führende Vorlage der Steuererklärung erst im Klageverfahren vorgelegt hat.

29

30

Nach dem Wortlaut des § 137 Satz 3 FGO gilt die Kostentragungspflicht des Klägers bei rechtmäßiger Fristsetzung nach § 364 b AO zwar nur soweit, wie schon im Einspruchsverfahren Erklärungen und Beweismittel rechtmäßig zurückgewiesen wurden. Diese Vorschrift ist aber nach dem oben dargestellten Sinn und Zweck der Neuregelung auch in den Fällen anwendbar, in dem im Einspruchsverfahren überhaupt keine Erklärungen und Beweismittel vorgelegt wurden, sondern eine Vorlage erst im Klageverfahren erfolgte. Eine Bevorzugung derjenigen Steuerpflichtigen, die erst im Klageverfahren ihren steuerlichen Mitwirkungspflichten nachgekommen sind, kann nach Ansicht des Gerichts nicht gewollt sein (vgl. Kerath, BB 2003, 937).
