
Datum: 13.11.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 3339/00
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:1113.15K3339.00.00

Tenor:

Unter Änderung des Einkommensteuerbescheides 1997 vom 28.10.1999 und Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 14. April 2000 wird die Einkommensteuer 1997 auf 7.393,28 EUR (entsprechend 14.460 DM) festgesetzt.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand

- | | |
|---|---|
| Angefochten ist ein Einkommensteuerbescheid für 1997, der mit geschätzten Besteuerungsgrundlagen ergangen ist, und über dessen Unrichtigkeit nach zwischenzeitlich erfolgter Abgabe der Steuererklärung kein Streit mehr zwischen den Beteiligten besteht. | 1 |
| Der Kläger wird zur Einkommensteuer veranlagt. Für das Jahr 1996 gab der Kläger seine Einkommensteuererklärung erst im Einspruchsverfahren gegen einen Schätzungsbescheid zur Einkommensteuer ab. | 2 |
| Nachdem der Kläger trotz Erinnerung durch den Beklagten für das Streitjahr 1997 wiederum keine Einkommensteuererklärung abgegeben hatte, schätzte der Beklagte mit Bescheid vom 28.10.1999 die Besteuerungsgrundlagen und setzte die Einkommensteuer 1997 auf 20.945 DM fest. | 3 |
| Dagegen legte der Kläger fristwährend Einspruch ein. Der Beklagte forderte den Kläger mit Schreiben vom 22. November 1999 auf, seinen Einspruch bis zum 23. Dezember 1999 zu | 4 |
| | 5 |

begründen und insbesondere die ausstehende Einkommensteuererklärung einzureichen. Er wies darauf hin, dass er sich vorbehalte, bei fruchtlosem Verstreichen dieser Frist eine solche nach § 346b AO zu setzen.

Da keine Einspruchsbegründung beim Beklagten einging, forderte dieser den Kläger mit Schreiben vom 3. Februar 2000 unter Fristsetzung nach § 364 b Abs. 1 Nr. 1 AO auf, bis zum 4. April 2000 die Tatsachen anzugeben, durch deren Berücksichtigung oder Nichtberücksichtigung er sich beschwert fühle; dies könne insbesondere durch die Abgabe der Einkommensteuererklärung geschehen. Des weiteren führte der Beklagte aus, dass Erklärungen und Beweismittel, die erst nach Ablauf der gesetzten Frist vorgebracht würden, im Einspruchsverfahren nicht zu berücksichtigen seien, es sei denn, es lägen die Voraussetzungen für eine Änderung zu Ungunsten des Klägers oder diejenigen für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand vor. 6

Die Frist endete, ohne dass der Kläger eine Stellungnahme oder die Steuererklärung abgegeben hätte. Daraufhin wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 14. April 2000 den Einspruch des Klägers als unbegründet zurück. 7

Auf den Inhalt der Fristsetzung vom 3. Februar 2000 und die Einspruchsentscheidung wird verwiesen. 8

Daraufhin hat der Kläger am 8. Mai 2000 die vorliegende Klage erhoben, zu deren Begründung er auf die mit Schriftsatz vom 30. Mai 2000 bei Gericht eingereichte Steuererklärung verweist. 9

Nach mehrfachem Schriftsatzwechsel, Erläuterungen der geltend gemachten Ansätze sowie Belegvorlage und einer Korrektur des Ansatzes betreffend die Höhe der Privatanteile seitens des Klägers besteht nunmehr über die Richtigkeit der in der Steuererklärung erklärten Besteuerungsgrundlagen zwischen den Beteiligten Einvernehmen. Entsprechend der vom Beklagten erstellten und von dem Kläger nicht beanstandeten Prüfberechnung wäre die Einkommensteuer 1997 auf 7.393,28 EUR (entsprechend 14.460 DM) herabzusetzen. 10

Der Kläger ist der Ansicht, der angefochtene Einkommensteuerbescheid sei nunmehr antragsgemäß zu ändern. Der Beklagte benutze die Norm des § 364b AO dazu, um Steuerpflichtige und Steuerberater zu Lasten des Arbeitsaufwandes für die Finanzgerichte zu erziehen. Die vom BFH aufgestellten Grundsätze zur Zulassung von im Einspruchsverfahren präkludierten, sodann im Klageverfahren verspätet abgegebenen Steuererklärungen seien zutreffend; die vom Beklagten gewünschte und von dieser Rechtsprechung abweichende Gesetzesauslegung decke sich nicht mit der gegebenen Gesetzeslage. Eine Verzögerung des Verfahrens, die zur Zurückweisung der Einkommensteuererklärung führe, scheide im vorliegenden Fall aus. 11

Der Kläger beantragt sinngemäß, 12

unter Änderung des Einkommensteuerbescheides 1997 vom 28.10.1999 und Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 14. April 2000 die Einkommensteuer 1997 auf 7.393,28 EUR (entsprechend 14.460 DM) herabzusetzen.

Der Beklagte beantragt, 14

die Klage abzuweisen, 15

hilfsweise im Unterliegensfalle die Revision zuzulassen. 16

Er sieht sich wegen der fruchtlosen Fristsetzung nach § 364 b AO durch Abs. 2 dieser Gesetzesnorm an einer eigenen Änderung der Steuerfestsetzung gehindert.	17
Zudem sei bei zutreffender Anwendung des § 76 Abs. 3 FGO die nachgereichte Steuererklärung des Klägers zurückzuweisen. Denn die nach der genannten Norm vom Gericht zu treffende Ermessensentscheidung müsse sich am Sinn und Zweck der Normen der §§ 364b, 149 Abs. 2, 85 und 90 AO orientieren. Entgegen der weit verbreiteten Annahme in der Literatur liege der Zweck des § 364b AO nicht der Vermeidung des Missbrauchs des Einspruchsverfahrens, sondern in der Durchsetzung der Erklärungs- und Mitwirkungspflichten. Diese seien kein Selbstzweck, sondern dienten der Verwirklichung der tragenden Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.	18
Der Beklagte hält die von der Rechtsprechung des BFH in dessen Urteil vom 10. Juni 1999 IV R 23/98 (BStBl II 1999, 664) aufgestellten Grundsätze zur Ermessensausübung im Rahmen des § 76 Abs. 3 FGO in Fällen der fruchtlosen Fristsetzung nach § 364b AO aus folgenden Gründen für unzutreffend:	19
Erstens trete in Schätzungsfällen bei Anwendung des sog. absoluten Verzögerungsbegriffes stets eine Verzögerung ein. Denn auch unkomplizierte Steuererklärungen seien regelmäßig dahingehend zu prüfen, ob die Angaben schlüssig und glaubhaft seien. Diese Überprüfung von Steuererklärungen, ggf. inklusive Bilanzen, die Aufforderung der Beteiligten zu Stellungnahmen und deren Auswertung bedinge, dass andere Arbeiten des Richters liegen bleiben müssten. Dadurch würde jedoch die Erledigung des Rechtsstreits verzögert. Der Wirkungsbereich des § 79 Abs. 1 FGO könne nicht so weit ausgedehnt werden, dass die Präklusionsvorschrift des § 364b AO faktisch außer Kraft gesetzt werde.	20
Zweitens sei die o. g. Entscheidung des BFH bereits deshalb fehlerhaft, weil Voraussetzung für eine Zulassung verspätet vorgelegter Steuererklärungen durch das Gericht gemäß § 79b Abs. 3 Nr. 2 FGO sei, dass der Kläger die Verspätung genügend entschuldige. Diese Voraussetzung liege in dem vom BFH entschiedenen Fall nicht vor.	21
Drittens habe der BFH in seiner o. g. Entscheidung rechtsirrig isoliert auf den Wortlaut des § 79b Abs. 3 Nr. 1 FGO und auf den Aspekt möglicher Verfahrensverzögerung abgestellt. Maßgebend sei jedoch zunächst § 76 Abs. 3 Satz 1 FGO. § 79b Abs. 3 Nr. 1 FGO sei entgegen dem misslungenen Gesetzeswortlaut dahin gehend zu interpretieren, dass eine Zurückweisung auch dann möglich sei, wenn eine Verzögerung des Rechtsstreits nicht eintrete. Ansonsten machten die Regelungen der Normen der §§ 364b AO, § 76 Abs. 3 FGO sowie § 149 Abs. 2 AO im Gesamtzusammenhang mit dem GG, der AO und den Steuergesetzen keinen Sinn.	22
Durch die Auslegung des BFH unterlaufe dieser nämlich die Normen des § 149 Abs. 2 AO und des § 364b AO, die die Mitwirkung des Steuerpflichtigen gewährleisten sollen; damit verändere der BFH die Balance zwischen dem seinen Auftrag erfüllenden Fiskus und dem seine Erklärungspflichten vernachlässigenden Steuerpflichtigen zu dessen Vorteil. Diese Außerkraftsetzung von Gesetzen sei jedoch ausschließlich dem Gesetzgeber und dem BVerfG vorbehalten. Bei richtiger Interessenabwägung müsse der Gesetzeszweck in der Regel dazu führen, dem staatlichen Interesse an der Durchsetzung der Erklärungspflichten und der Beachtung der Steuergesetze sowie der Allgemeinheit der rechtstreuen Bürger den Vorzug zu geben.	23
Abwegig sei das Argument, die Rechtsweggarantie aus Art. 19 Abs. 4 GG verbiete eine gerichtlich bestätigte Präklusion nach § 364b AO. Denn zum einen sei gewährleistet, dass	24

der Steuerpflichtige nach erfolgter Präklusion Klage erheben und -- bei fehlenden Voraussetzungen für eine wirksame Präklusion - obsiegen könne.; zum anderen sei bei der vom Beklagten praktizierten Handhabung dem Steuerpflichtigen durch wiederholte Aufforderung zur Abgabe der Steuererklärung in reichlichem Umfang rechtliches Gehör gewährt worden.

Nach der von ihm - dem Beklagten - angewandten Vorgehensweise bei Schätzungsfällen trete frühestens 13 Monate, in anderen Fällen erst 25 Monate nach Ablauf des jeweiligen Veranlagungszeitraumes Präklusion ein. Durch die von ihm durchgeführte Handhabung des § 364b AO werde erreicht, dass ca. 90% der auf diesem Wege angeforderten Steuererklärungen tatsächlich eingingen. Diese Vorgehensweise sei bei der bestehenden Gesetzeslage das geeignetste Druckmittel, um Steuererklärungen zu erhalten. Nur in wenigen Fällen seien derartige Schätzungsfälle zum FG gelangt. Wenn der Beklagte vorliegend unterliege und wieder zur Behandlung von Schätzungsfällen ohne Fristsetzung nach § 364b AO zurückkehren müsse, würden die säumigen Steuerpflichtigen wieder auf den Klageweg verwiesen. Es sei jedoch nicht im Sinne des Gesetzes, wenn in der Klageinstanz erstmalig die Veranlagung erfolge, was bei der Ausübung des Ermessens im Rahmen des § 76 Abs. 3 FGO ebenfalls zu berücksichtigen sei. 25

Des weiteren sei dabei auch der Systembruch zu beachten, dass im Widerspruch zu Art. 19 Abs. 4 GG und den hierauf gestützten Normen des einfachen Prozeßrechts (vor allem §§ 40 Abs. 2 und 100 Abs. 1 FGO) eine Hoheitsmaßnahme, nämlich die Einspruchsentscheidung , zur richterlichen Disposition gestellt werde, obwohl diese als rechtmäßig anzusehen sei. 26

Wegen zweifelhafter Verfassungsmäßigkeit der Verweisung des § 76 Abs. 3 Satz 2 FGO auf § 79b Abs. 3 FGO sei die erstgenannte Norm bei der Ermessensausübung nach § 76 Abs. 3 Satz 1 FGO nicht anzuwenden. Diese Zweifel resultierten daraus, dass die Verweisung das Rechtsstaatsprinzip, den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 GG) sowie das Prinzip der Gleichbehandlung der Steuerbürger konterkariere. 27

Konkret habe der Kläger im vorliegenden Fall keine Gründe vorgetragen, die ihn an der Einhaltung der Frist nach § 364b AO gehindert hätten. Schließlich habe der Kläger die Verzögerung des Rechtsstreits vom Eingang der unvollständigen Einkommensteuererklärung im Klageverfahren bis zu deren Vervollständigung zu vertreten. Daher sei die Einkommensteuererklärung vom Gericht zurückzuweisen. 28

Entscheidungsgründe 29

1. 30

Die Klage ist begründet. 31

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 1997 vom 28.10.1999 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 14. April 2000 sind rechtswidrig und verletzen den Kläger dadurch in seinen Rechten. 32

Die Einkommensteuer des Streitjahres war daher antragsgemäß entsprechend der abgegebenen Einkommensteuererklärung und somit auch entsprechend der Prüfberechnung des Beklagten auf 7.393,28 EUR (entsprechend 14.460 DM) herabzusetzen. 33

Eine Zurückweisung der im Klageverfahren abgegebenen Einkommensteuererklärung kam nicht in Betracht. Aus der Verweisung in § 76 Abs. 3 Satz 2 FGO auf § 79 b Abs. 3 FGO folgt, 34

dass das Gericht Erklärungen, die nach Ablauf einer - wie hier rechtsfehlerfrei gesetzten - Ausschlussfrist gemäß § 364 b Abs. 1 Nr.1 AO eingereicht werden, nur dann ermessensfehlerfrei nach § 76 Abs. 3 Satz 1 FGO zurückweisen kann, wenn deren Zulassung die Erledigung des Rechtsstreits verzögern würde (§ 79 b Abs. 3 Satz 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), der sich die Finanzgerichte - jedenfalls soweit durch Veröffentlichung der Urteile ersichtlich - angeschlossen haben (vgl. Urteile des München vom 6. Juli 2000 13 K 829/97, EFG 2001,60; des FG Nürnberg vom 22. Oktober 2002 VII 133/2002, Juris; des FG Baden-Württemberg vom 22. Oktober 2002 1 K 163/01, EFG 2003,178; sowie des FG Köln vom 27. September 2001 13 K 7205/00, EFG 2002, 50, vom 19. September 2002, 3 K 2002/02, EFG 2003, 405; vom 20. Februar 2003 10 K 6499/02, Juris, und vom 29. April 2003 8 K 3505/02, EFG 2003, 1490, a.A: Brockmeyer in Klein, AO, 8. Auflage 2003, § 364b, Rz. 18, der die Rechtsprechung der FG als sehr unterschiedlich bezeichnet, jedoch als Belege dazu lediglich auf Aufsätze aus der Zeit vor dem Urteil des BFH in BStBl. II 1999, 664 verweist).

35

Die dort aufgestellten o. g. Grundsätze für eine (Verfahrens-) Ermessensentscheidung des Gericht bei der Prüfung der Zulassung erst im Klageverfahren vorgelegter und im Einspruchsverfahren präkludierter Steuererklärungen im Sinne der §§ 76 Abs. 3 FGO, 79b Abs. 3 FGO sind unter Beachtung der allgemein anerkannten Auslegungsregeln sowie im Lichte der Anforderungen des Anspruchs auf Gewährung rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 GG) als zutreffend anzusehen und daher hier anzuwenden.

36

Demgegenüber verfängt die Argumentation des Beklagten nicht.

37

a) Zum einen ist nämlich eine fehlende hinreichende Entschuldigung für die Versäumung der Frist nach § 364b AO gemäß § 79b Abs. 3 Nr. 2 FGO nicht alleinige, sondern neben denen der Nr. 1 und 3 dieser Norm lediglich kumulative Voraussetzung, um zur Zurückweisung der verspäteten Erklärung zu gelangen (BFH in BStBl. II 1999, 664; Gräber/von Groll, FGO, 5. Auflage 2002, § 79b, Rz.21). Demnach wäre bei einer entschuldbaren Versäumung der Frist eine Klage bereits deshalb begründet, weil für diesen Fall bereits nach der genannten Norm i.V.m. § 76 Abs. 3 Satz 2 FGO keine Präklusionswirkung der Frist nach § 364b AO angenommen werden darf. Ist jedoch - wie auch vorliegend - nichts dazu vorgetragen, was zur Entschuldigung der Fristversäumung führen könnte, so führt dies lediglich zur Bejahung einer der Voraussetzungen der Zurückweisung, läßt jedoch die Verfahrensermessensentscheidung des FG zur Prüfung der Zulassung des unentschuldigt verspäteten Vorbringens nicht entfallen.

38

b) Dass das Gericht gemäß § 76 Abs. 3 FGO eine (Verfahrens-) Ermessensentscheidung zu treffen ist -- was auch der Beklagte bejaht --, folgt bereits aus dem Wortlaut der Norm, nach der das verspätete Vorbringen zugelassen werden kann, nicht jedoch muss (BFH - Urteil vom 17. Dezember 1997 I R 47/97, BStBl II 1999, 269 unter Hinweis auf die einhellige, dort zitierte Auffassung der Literatur). Anders als der Beklagte meint ist dieses Ermessen jedoch nicht nach Sinn und Zweck einer Gesamtschau der Normen der §§ 364b AO, 149 Abs. 2 AO, 85 und 90 AO dahin gehend restriktiv vorgeprägt, dass in der Regel die Präklusion vom Gericht zu bestätigen wäre, weil ansonsten ohne entsprechende Kompetenz der Gerichte die o. g. Normen faktisch außer Kraft gesetzt würden. Bereits von Verfassungs wegen nämlich ist eine vom Beklagten geforderte rigorose Anwendung von Präklusionsvorschriften wie der des §

39

- Das Bundesverfassungsgericht hat in seiner Rechtsprechung wiederholt betont (vgl. Beschluss vom 5. Mai 1987, 1 BvR 903/85, BVerfGE 75, 302 mit weiteren Nachw.) , dass Präklusionsvorschriften strengen Ausnahmecharakter haben, weil sie sich zwangsläufig nachteilig auf das Bemühen um eine materiell richtige Entscheidung auswirken und einschneidende Folgen für die säumige Partei nach sich ziehen. Präklusionsvorschriften schränken die Möglichkeit zur Wahrnehmung des Anspruchs auf rechtliches Gehör aus Art. 103 Abs. 1 GG im Prozess ein und bewegen sich damit regelmäßig im grundrechtsrelevanten Bereich. Bei der Anwendung der Präklusionsvorschriften ist dem FG in § 79b Abs. 3 Nr. 1 FGO die freie Überzeugungsbildung vom Gesetzgeber gestattet. Dies ermöglicht es dem Gericht zugleich, den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu wahren, das heißt, diese scharfe Waffe mit Vorsicht und dem rechtsstaatlich gebotenen Augenmaß zu handhaben (so zutreffend BVerfG a. a.O. zur Präklusionsvorschrift des § 296 Abs.1 ZPO) 40
- Nach der Rechtsprechung des BVerfG ist eine Präklusion u. a. dann als ein Verstoß gegen den Anspruch auf Gewährung rechtlichen Gehörs beurteilt worden, wenn Grundsätze rechtsstaatlicher Verfahrensgestaltung verletzt worden sind, wenn nämlich richterliches Fehlverhalten, namentlich eine unzulängliche Verfahrensleitung oder eine Verletzung der gerichtlichen Fürsorgepflicht, die Verzögerung mitverursacht hatte (BVerfGE 51, 188 ,192; 60, 1, 6). Als verfassungswidrig wurde dabei auch die missbräuchliche Anwendung einer Präklusionsvorschrift bewertet, wobei der Missbrauch in der Zurückweisung trotz erkennbar unzureichender Terminsvorbereitung gesehen wurde (BVerfGE 69, 126, 139). 41
- Vor diesem verfassungsrechtlichen Hintergrund erscheint die durch die Rechtsprechung des BFH (in BStBl II 1999, 664 und 1999, 26) aufgezeigte Einschränkung des Verfahrensermessens im Rahmen des § 79b Abs. 3 Nr. 1 FGO als geboten, nach der keine Zurückweisung ermessensgerecht sein kann, wenn das Gericht seiner Verpflichtung zur Klärung des Sachverhaltes bis zur mündlichen Verhandlung verletzt. Gerade die Pflicht des Gerichts zur sorgfältigen (so zutreffend: Gräber/Koch, FGO, 5. Aufl. 2002, § 79, Rz.1) Vorbereitung der mündlichen Verhandlung gemäß § 79 Abs. 1 FGO ist nach Auffassung des erkennenden Senats ein Grundsatz rechtsstaatlicher Verfahrensgestaltung des Finanzgerichts, in dem zugleich ein weiterer rechtsstaatlicher Grundsatz des finanzgerichtlichen Verfahrens, nämlich der Amtsermittlungspflicht des Gerichts (Untersuchungsgrundsatz, § 76 Abs. 1 FGO), seine reale Ausprägung in den jeweiligen einzelnen Vorbereitungsmaßnahmen findet. Aus dieser Vorbereitungspflicht folgt zwingend, dass das Gericht den Kläger rechtzeitig auf etwaige Bedenken zu den nachgereichten Steuererklärungen hinzuweisen und das Finanzamt rechtzeitig aufzufordern hat, auch in der Sache dazu Stellung zu nehmen (vgl. BFH in BStBl II 1999, 26). 42
- Dass durch die dem FG vom Gesetzgeber eingeräumte Ermessensentscheidung die verfahrensbeschleunigenden Rechtsfolgen der versäumten Ausschlussfrist nach § 364b AO im finanzgerichtlichen Verfahren nicht fortwirken und deshalb letztlich ins Leere gehen können (vgl. dazu Klein/Brockmeyer, a.a. O., m.w. Nachw.), führt demgegenüber nicht zu einer - vom Beklagten geforderten - restriktiven Handhabung dieses Ermessens, denn die Norm des § 76 Abs. 3 FGO dient der Effizienz des gerichtlichen Verfahrens, nicht (oder allenfalls mittelbar) den Interessen der Finanzbehörde (BFH in BStBl II 1999, 269). 43
- Nicht unberücksichtigt bleiben kann dabei die Tatsache, dass der Bundesgesetzgeber in Kenntnis der vom Beklagten als unzutreffend angesehenen Rechtsprechung des BFH in den Urteilen in BStBl II 1999, 26 und 664 offenbar keine Bedenken gesehen hat, diese Rechtsprechung zu akzeptieren, statt eine Gesetzesänderung anzustreben. Bei den 44

Beratungen zum Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz vom 19.12.2001 (BGBl I 2001, 3922 = BStBl I 2002, 32) hatte nämlich der Bundesrat eine solche Änderung dahin gehend angestrebt, die Präklusion aus dem Einspruchsverfahren auf das Klageverfahren auszudehnen. Dies lehnte der Finanzausschuss des Bundestages laut Ausschlußbericht vom 23. November 2001 (BT-Drucks. 14/7471, Seite 9) und damit zeitlich nach Veröffentlichung und mithin in Kenntnis der Urteile des BFH in BStBl II 1999, 26 und 664 ab. Der Finanzausschuss schlug statt dessen eine Änderung der Kostenvorschrift des § 137 FGO vor. In der Begründung dazu ging er davon aus, dass nachträglich vorgebrachte, nach § 364b AO zunächst präkludierte Erklärungen und Beweismittel "... erst aufgrund einer gemäß § 76 Abs. 3 FGO vom Finanzgericht getroffenen Ermessensentscheidung berücksichtigt werden." Während die Änderung der Kostenvorschrift sodann Gesetz wurde, kam es nicht zu einer die Rechtsprechung des BFH "korrigierenden" Gesetzesänderung im hier interessierenden Bereich der §§ 76 Abs. 3 und 79b Abs. 3 FGO.

c) Nach dem oben Gesagten geht auch das Argument des Beklagten fehl, allein durch die Befassung des Richters mit den nachgereichten Steuererklärungen ginge dieser Arbeitszeit für andere Verfahren verloren, so dass dadurch bereits eine nicht hinnehmbare Verzögerung eintrete. Denn die Pflicht zur Prüfung der nachgereichten Unterlagen und zur Einholung von Stellungnahmen der Beteiligten obliegt dem Richter bereits -- wie oben dargelegt -- im Stadium der Vorbereitung der mündlichen Verhandlung gemäß § 79 Abs. 1 FGO. 45

Zu einer relevanten Verzögerung des Rechtsstreits für den Fall der Zulassung zunächst präkludierten Vorbringens kann es unter Anwendung des absoluten Verzögerungsbegriffs dann jedoch erst kommen, wenn eine Erledigung des Rechtsstreits in der ersten vom FG nach pflichtgemäßem Ermessen terminierten mündlichen Verhandlung nicht möglich ist (BFH in BStBl II 1999, 664 m. w. Nachw.), also die ordnungsgemäß vorbereitete mündliche Verhandlung vertagt werden müsste, etwa weil Nachweise durch die Vernehmung von erst in der Verhandlung benannten und nicht präsenten Zeugen geführt werden sollen (vgl. BFH-Urteil vom 19. Juli 1994 VIII R 60/93 BFH/NV 1995, 717 m. w. Nachw.). 46

Hinzu kommt, dass eine derartige Verzögerung der Entscheidung durch den Senat im vorliegenden Fall nicht denkbar ist. Denn hier haben die Beteiligten im Wege des Schritsatzwechsels alle ursprünglich vorhandenen Unklarheiten geklärt und sind sich über die zu Grunde zu legenden Besteuerungsgrundlagen und die Höhe der darauf geändert festzusetzenden Einkommensteuer einig. 47

d) Schließlich greift auch das Argument des Beklagten zu kurz, durch die Zulassung verspäteten Vorbringens werde die Einspruchsentscheidung als rechtmäßige, nämlich die Präkludierung durch eine rechtmäßig Ausschlussfrist bestätigende Hoheitsmaßnahme zur richterlichen Disposition gestellt. Dieser Fall unterscheidet sich nämlich letztlich nicht von jeder anderen Einspruchsentscheidung, durch die im Zeitpunkt ihres Erlasses der Einspruch rechtmäßig zurückgewiesen worden ist und die dennoch aufgrund neuen Vorbringens oder im Klageverfahren erstmals vorgelegter Nachweise schließlich im Urteil des FG aufgehoben wird. In beiden Fällen ist nämlich Voraussetzung für den Erfolg einer Anfechtungsklage, dass die Entscheidung des Finanzamts im Zeitpunkt der Entscheidung durch das FG rechtswidrig ist (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Ob sich dies als Folge einer Verfahrensermessensentscheidung des Gerichts oder als Folge einer abweichenden Beurteilung einer Sach- oder Rechtsfrage in den o. g. Fällen ergibt, macht letztlich keinen Unterschied. 48

1. Die Kostenentscheidung beruht auf § 137 Satz 3 FGO (i.d.F. des Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz vom 19.12.2001).

a) 50

Diese Norm gilt auch für das vorliegende, im Jahr 2000 anhängige Verfahren, obwohl sie erst mit Wirkung ab 20. Dezember 2001 (Art. 9 Abs. 1 des o. g. Gesetzes) Gesetzeskraft erlangt hat. Mangels abweichender Bestimmung gilt eine Änderung des Prozeßrechts für alle zu diesem Zeitpunkt anhängigen Verfahren (vgl. Brandis in: Tipke/Kruse, AO und FGO, § 137 FGO, Fließtext unter dem Gesetzestext in der Schilderung der Rechtsentwicklung vor der Literaturlaufzählung). 51

b) 52

Nach Satz 3 des § 137 FGO sind dem Kläger 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 der Kläger in vollem Umfang obsiegt hat, hat er 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. Brandis in : Tipke/Kruse, § 137 FGO Rz. 9). 53

Im vorliegenden Fall erfolgte nach Aktenlage eine rechtmäßige Fristsetzung gemäß § 364 b Abs. 1 Nr. 1 AO. Insbesondere hat der Beklagte sein Ermessen hinsichtlich der Fristsetzung fehlerfrei ausgeübt, nachdem der Kläger schon zuvor für den vorherigen Veranlagungszeitraum seine Einkommensteuererklärung 1996 erst im Einspruchsverfahren gegen einen Schätzungsbescheid abgegeben hat. 54

Die Fristsetzung enthielt auch die nach § 364 b Abs. 3 AO erforderliche Belehrung über die Folgen einer Fristversäumnis. Sie war angesichts der fruchtlosen vorangegangenen Aufforderung zur Begründung des Einspruchs mit einer Frist von fast einem Monat, des Zuwartens des Beklagten vom 23. Dezember 1999 bis zum 3.2.2000 mit einer Ausschlussfrist von wiederum fast einem Monat auch nicht unangemessen kurz. 55

Gleichwohl hat der Kläger die Erklärungen und Beweismittel - hier in Form der Steuererklärung- erst im Klageverfahren, d.h. nach Ablauf der Frist, vorgelegt. 56

Nach § 137 Satz 3 FGO sind in diesem Fall die Kosten des Verfahrens dem Kläger aufzuerlegen. Dabei handelt es sich bei Satz 3 im Gegensatz zu den Sätzen 2 und 3 dieser Norm nicht um eine Ermessensentscheidung des Gerichts, sondern um eine gebundene Entscheidung. Die Kosten sind daher zwingend dem Kläger aufzuerlegen. 57

Ferner ist entgegen vielfach vertretener Meinungen in der finanzgerichtlicher Rechtsprechung. im vorliegenden Fall auch keine Quotelung der Kosten nach dem Veranlassungsprinzip vorzunehmen (so aber beispielsweise Urteil des FG Baden-Württemberg in EFG 2003, 178; Urteil des FG Köln in EFG 2003, 405). Eine Verteilung der Kosten nach dem Veranlassungsprinzip entspricht nach Ansicht des erkennenden Senats nicht dem Inhalt der Vorschrift des § 137 Satz 3 FGO. 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. 58

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.

60
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 einen Teil der Kosten des Rechtsstreits aufzuerlegen sei. 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. Urteil des FG München in EFG 2001, 156; Urteil des FG Köln in 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 eine Verzögerung des finanzgerichtlichen Rechtsstreits durch die Zulassung nach Ablauf der Frist gemäß § 364 b AO vorgelegter Erklärungen und Beweismittel eintritt (Urteil des BFH in BStBl II 1999, 664; Beschluss des BFH vom 18. Dezember 2002 XI B 130/00 nv;).

61
Das Gericht wird somit durch die behördliche Entscheidung nicht präjudiziert, sondern es bleibt weiterhin zu einer eigenen Ermessensentscheidung verpflichtet (Beermann /Stöcke, Steuerliches Verfahrensrecht, § 79b FGO, Rn. 5.13).

62
Nachdem nunmehr die Rechtsprechung klargestellt hatte, 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 -).

63
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 Rechtsprechung 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 Finanzamt 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.

64

Soweit dem entgegengehalten wird, dass sich aus dem Wort "insoweit" des Satzes 3 bzw. aus dem Verursachungsprinzip (vgl. z.B. Urteil des FG Köln vom 19. September 2002 a.a.O.; 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, wie sich aus der Stellung des Satzes im Paragraphenzusammenhang und der Normsystematik ergibt. 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 Finanzamt 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 Abhilfeweigerung entstandene Kosten beziehen sollte.

65

Soweit das FG Baden-Württemberg (Urteil vom 22. Oktober 2002 a.a.O.) 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 dann, wenn es sich bei Satz 3 um eine Ermessensnorm gehandelt hätte, diese Erwägungen bei der Kostenverteilung mit einzubeziehen wären. Bei einer sachgerechten Ermessensausübung wäre die Auferlegung auch der durch die Abhilfeweigerung des Finanzamtes 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

66

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. August 2003 13 K 2459/03 nv; vgl. Wiese, BB 2003, 25, 26). Dieser Zweck der Norm hält sich nach Auffassung des erkennenden Senats noch im Rahmen des -- auch durch das Rechtsstaatsprinzips begrenzten -- Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers. Selbst wenn man die Ansicht vertritt, dass die Auferlegung der Kosten maßgeblich durch das Verschuldens- oder Veranlassungsprinzip bestimmt werden sollten, 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 jedoch kein Auslegungskriterium sein.

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 dem Kläger aufzuerlegen. 67

Abschließend weist das Gericht darauf hin, dass sich an der Kostenentscheidung auch nichts dadurch ändert, dass der Kläger die zum Obsiegen führende Steuererklärung erst im Klageverfahren vorgelegt hat. 68

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). 69

3. 70

Die Revision war nicht zuzulassen, da keine der in § 115 Abs. 2 FGO geregelten Voraussetzungen vorliegend erfüllt ist. Der Senat folgt mit diesem Urteil der Rechtsprechung des BFH zur Frage der Voraussetzungen der Zulassung von im Einspruchsverfahren präkludierten Steuererklärungen; er bettet lediglich aus seiner Sicht diese Rechtsprechung in verfassungsrechtliche Überlegungen ein, ohne von ihr abzuweichen. 71

Bezüglich der in der Rechtsprechung der FG divergierenden Kostenentscheidung in Fällen wie dem vorliegenden ist eine Revisionzulassung ausgeschlossen, da sich die Zulassungsvoraussetzungen auf die in der Hauptsache getroffene Entscheidung beziehen muß (Gräber/ Ruban, § 115 FG, Rz. 12 m. w. Nachw.). 72
