
Datum: 29.04.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 3505/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0429.8K3505.02.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

Tatbestand

1

Die Kläger erzielten im Streitjahr Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Ehemann), aus nichtselbständiger Arbeit (Ehefrau), aus Kapitalvermögen (beide Ehegatten) sowie aus Vermietung und Verpachtung (Ehefrau).

2

Da sie trotz Aufforderung keine Steuererklärung vorlegten, wurden die Besteuerungsgrundlagen nach § 162 AO durch das beklagte Finanzamt geschätzt. Die Einkommensteuer wurde - ausgehend von geschätzten Einkünften des Klägers aus Gewerbebetrieb in Höhe von 11.576 DM, Einkünften der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 81.833 DM, Einkünften beider aus Kapitalvermögen in Höhe von 2.500 DM sowie Einkünften der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 1.000 DM - mit dem unter Vorbehalt der Nachprüfung erlassenen Bescheid vom 11.10.2001 auf 18.124 DM festgesetzt. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde mit Bescheid vom 18.02.2002 aufgehoben.

3

Gegen den Einkommensteuerbescheid legten die Kläger am 05.11.2001 Einspruch ein. Zur Begründung trugen sie vor, der Kläger sei seit dem 10.06.1999 voll arbeitsunfähig. Somit ergebe sich für 1999 keine Zahlung. Den Aufforderungen, den Einspruch durch Abgabe der Steuerklärungen für 1999 zu begründen - mit Schreiben vom 29.11.2001 und 25.02.2002, zuletzt mit Schreiben vom 08.04.2002 unter Fristsetzung nach § 364 b AO, auf das Bezug genommen wird -, kamen die Kläger nicht nach. Mit Einspruchsentscheidung vom 27.05.2002 wies der Beklagte den Einspruch daher unter Hinweis auf das Fehlen der Steuerklärung zurück.

4

5

Die Kläger haben am 28.06.2002 Klage erhoben und zeitgleich die Einkommensteuererklärung 1999 eingereicht. Hieraus ergeben sich folgende Einkünfte:

- aus Gewerbebetrieb (Ehemann)	./ 6.987 DM
- aus nichtselbständiger Arbeit (Ehefrau)	79.352,60 DM
- aus Kapitalvermögen (beide Ehegatten)	0 DM
- aus Vermietung und Verpachtung (Ehefrau) unter Zugrundelegung der im Vorjahr ausgelaufenen großen Übergangsregelung zur Nutzungswertbesteuerung	./ 30.825 DM.

6

In der Einnahmen-Überschuss-Rechnung des Klägers zur Ermittlung seines Gewinns aus Gewerbebetrieb für das Streitjahr sind als Raumkosten neben der Miete in Höhe von 4.950 DM Kosten für Gas, Strom und Wasser in Höhe von 387,51 DM angegeben. Desweiteren sind in der Einnahmen-Überschuss-Rechnung Fahrzeugkosten in Höhe von 5.179,74 DM ohne Eigenverbrauchsanteil aufgeführt. Dies gilt auch für die unter Verschiedenen Kosten erfaßten Telefonkosten, die sich laut Kontennachweis auf 4.091,63 DM belaufen.

7

Die angegebenen Einkünfte der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit ergeben sich aus dem von ihr angegebenen Bruttoarbeitslohn in Höhe von 82.984 DM abzüglich der geltend gemachten Werbungskosten in Höhe von 3.631,40 DM.

8

Ferner werden in der Steuererklärung außergewöhnliche Belastungen durch Krankheitskosten des Klägers in Höhe von 4.490 DM geltend gemacht, und zwar im einzelnen:

9

- Krankheitskosten Selbstbeteiligung ...	2.046,08 DM
- Übernachtung in Q	160 DM
- Besuchsfahrten zur ...klinik	686,40 DM
- Besuchsfahrten zur Rehaklinik ...	1.248 DM
- Krankenhauskosten pauschal	350 DM.

10

Auf Aufforderung des Gerichts vom 03.04.2003, auf die verwiesen wird, tragen die Kläger unter Vorlage einer neuen Anlage V vor, dass der prozentuale Anteil der abzugsfähigen Werbungskosten bei einer Gesamtwohnfläche von 206,56 qm und einer Bürofläche von 33,42 qm 16,17 % betrage. Die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung belaufen sich entsprechend der neuen Anlage V auf 5.550 DM, denen Werbungskosten in Höhe 6.498 DM gegenüberstehen. Zu den Werbungskosten zählt u.a. ein Anteil von 16,17 % an Heizung in Höhe von 2.826 DM und an Erhaltungsaufwand in Höhe von 4.607 DM; darin sind u.a. die Kosten für die Wartung der Heizung (408,78 DM) und die Sanierung des Schornsteins (2.800 DM) enthalten. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Angaben in der mit Schriftsatz vom 24.04.2003 vorgelegten Anlage Bezug genommen.

11

Zu den geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen führen die Kläger aus, der Aufenthalt in Q habe dazu gedient, den Kläger durch einen Besuch bei einem Heilpraktiker von seiner Zigarettensucht zu befreien. Die Begleitung durch die Ehefrau sei erforderlich gewesen, da die Auswirkungen der Behandlung für den Kläger nicht einzuschätzen gewesen

12

seien und er sich nicht leichtfertig ans Steuer seines Autos habe setzen wollen.

Die Besuchsfahrten der Klägerin zur ...klinik bzw. zur Rehaklinik ... seien erforderlich geworden, da der Gesamtzustand des Klägers äußerst bedenklich gewesen sei. Hierzu haben die Kläger verschiedene ärztliche Berichte vorgelegt, auf die verwiesen wird. Infolge der nur sehr eingeschränkten Pflegetätigkeiten sei die Betreuung durch einen Angehörigen unbedingt sinnvoll und erforderlich gewesen. Der Besuch der Klägerin im Krankenhaus habe erheblich dazu beigetragen, den allgemeinen Gesundheitszustand des Klägers zu verbessern bzw. ihn erst reha-fähig zu machen. 13

Die sonstigen Kosten im Krankenhaus beträfen insbesondere die Vergütung von Annehmlichkeiten gegenüber dem Personal für kleine Hilfeleistungen, Vermittlung von Botenleistungen etc. 14

Die Kläger beantragen, 15

den Einkommensteuerbescheid für 1999 vom 11.10.2001 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 27.05.2002 zu ändern und die Einkommensteuer 1999 nach den Angaben in der Einkommensteuererklärung unter Berücksichtigung der Ergebnisse der Erörterung des Sach- und Streitstandes in der mündlichen Verhandlung festzusetzen. 16

Der Beklagte beantragt, 17

die Klage abzuweisen. 18

Er macht geltend, dass die Steuererklärung nicht mehr berücksichtigt werden könne, da sie erst nach Ablauf der Ausschlußfrist gemäß § 364 b AO eingereicht worden sei. Bei den außergewöhnlichen Belastungen könne allenfalls die Selbstbeteiligung bei der ... in Höhe von 2.046,08 DM anerkannt werden. Die übrigen Aufwendungen in Höhe von 2.444 DM seien nicht nachvollziehbar. 19

Auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 29.04.2003 wird verwiesen. 20

Entscheidungsgründe 21

Die Klage ist überwiegend begründet. 22

Die Einkommensteuer für 1999 ist entsprechend der im Klageverfahren nachgereichten Einkommensteuererklärung der Kläger festzusetzen, soweit ihr inhaltlich gefolgt werden kann. 23

Die Steuererklärung ist nicht nach § 76 Abs. 3 FGO zurückzuweisen, obwohl sie erst nach Ablauf der vom Beklagten zu Recht gesetzten Ausschlußfrist gemäß § 364 b Abs. 1 AO eingereicht wurde. Gemäß § 76 Abs. 3 Satz 1 FGO kann das Gericht Erklärungen und Beweismittel, die erst nach Ablauf der von der Finanzbehörde nach § 364 b AO (wirksam) gesetzten Frist vorgebracht werden, zurückweisen und ohne weitere Ermittlungen entscheiden. Aus der Verweisung in § 76 Abs. 3 Satz 2 FGO auf § 79 b Abs. 3 FGO folgt indes, dass das Gericht verspätete Erklärungen nur dann ermessensfehlerfrei zurückweisen kann, wenn deren Zulassung die Erledigung des Rechtsstreits verzögern würde (§ 79 b Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). 24

Daran fehlt es hier. 25

26

Nach dem vom Bundesfinanzhof für maßgeblich erachteten absoluten Verzögerungsbegriff tritt eine Verzögerung ein, wenn der Rechtsstreit bei Zulassung der verspäteten Erklärungen oder Beweismittel länger als bei deren Zurückweisung dauern würde (vgl. BFH-Urteil vom 10.06.1999 IV R 23/98, BFH/NV 1999, 1556 m.w.N.). Danach kann es keinesfalls zu einer Verzögerung des Rechtsstreits kommen, wenn eine Erledigung in der ersten vom Finanzgericht nach pflichtgemäßem Ermessen anberaumten mündlichen Verhandlung möglich ist.

Im vorliegenden Fall kann die nachgereichte Steuererklärung im Klageverfahren 27 berücksichtigt werden. Soweit gegen die dort angegebenen Besteuerungsgrundlagen auf Seiten des Gerichts und/oder des Beklagten Bedenken bestanden haben, konnten diese bis auf die Höhe der berücksichtigungsfähigen außergewöhnlichen Belastungen in der mündlichen Verhandlung ausgeräumt werden:

I.) So konnte bei den Einkünften des Klägers aus Gewerbebetrieb mit den Beteiligten 28 Einvernehmen darüber erzielt werden, dass im Rahmen der Betriebsausgaben bei den Kfz-Kosten (5.179,74 DM) und den Telefonkosten (4.091,63 DM) ein Eigenverbrauchsanteil in Höhe von jeweils 25% anzusetzen ist, der sich gewinnerhöhend auswirkt.

Bei den Einkünften der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit sind für die Hotel-übernachtung 29 in B anlässlich einer Lehrerfortbildung als Werbungskosten nicht die Kosten für das gesamte Doppelzimmer, sondern nur die Hälfte anzuerkennen, da nur insoweit Kosten für die Klägerin angefallen sein dürften.

Bei den Einkünften der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung konnte Einvernehmen 30 darüber erzielt werden, dass von einem wirksamen Mietverhältnis zwischen der Klägerin als Vermieterin, der das Grundstück F Weg nach der in der mündlichen Verhandlung vorgelegten notariellen Erklärung allein gehört, und dem Kläger als Mieter auszugehen ist und das Verhältnis der vermieteten Fläche zur Gesamtwohnfläche 16,17 % beträgt. Bei den Werbungskosten sind an Erhaltungsaufwendungen allerdings nur die Kosten für die Wartung der Heizung (408,78 DM) sowie die Sanierung des Schornsteins (2.800 DM) anteilig zu berücksichtigen, da nur sie nachvollziehbar das gesamte Haus betreffen und damit auch auf den vermieteten Teil des Grundstücks entfallen. Die Aufwendungen für Heizung (2.826 DM) und "Telefon/Porto/Fahrtkosten pauschal" (240 DM) sind außer acht zu lassen, da sie bereits als Betriebsausgaben bei den Einkünften des Klägers aus Gewerbebetrieb berücksichtigt werden.

Soweit die Steuererklärung auf dieser Grundlage zu berücksichtigen ist, kommt es im 31 Ergebnis nicht zu einer Verzögerung des Rechtsstreits.

II.) Nicht gefolgt werden kann der Steuererklärung dagegen bei einem Teil der als 32 außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Aufwendungen.

Erwachsen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der 33 überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands, so wird nach § 33 Abs. 1 EStG auf Antrag die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, daß der Teil der Aufwendungen, der die dem Steuerpflichtigen zumutbare Belastung (§ 33 Abs. 3 EStG) übersteigt, vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wird. Aufwendungen erwachsen dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen (§ 33 Abs. 2 Satz 1 EStG).

- 1) Nach diesen Kriterien stellen die dem Kläger entstandenen Kosten für die Selbstbeteiligung bei der ... außergewöhnliche Belastungen dar. Einem Steuerpflichtigen erwachsen nach ständiger Rechtsprechung des BFH Krankheitskosten regelmäßig zwangsläufig, da er sich ihnen aus tatsächlichen Gründen nicht entziehen kann. Aufwendungen für eine Heilbehandlung werden deshalb typisierend als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt, ohne dass im Einzelfall die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen dem Grund und der Höhe nach geprüft wird (vgl. BFH-Urteil vom 10.10.1996 III R 118/95, BFH/NV 1997 337; vgl. auch Schmidt/Drenseck, EStG, 21. Aufl. 2002, § 33 Rdnr. 35 Stichwort "Krankheitskosten" m.w.N.). 34
- 2) Die übrigen geltend gemachten Aufwendungen stellen demgegenüber keine außergewöhnlichen Belastungen dar. 35
- a) Hinsichtlich der Übernachtung in einem Hotel in Q haben die Kläger deren Notwendigkeit nicht dargetan. Wenn auch die Folgen der Behandlung durch einen Heilpraktiker für den Kläger selbst nicht abschätzbar gewesen sein mögen, so gilt dies nicht für die ihn begleitende Klägerin, die nach Aktenlage einen Führerschein besitzt. Daher ist nicht nachvollziehbar, warum auch sie nicht in der Lage gewesen sein sollte, mit dem Wagen zurückzufahren. 36
- b) Aufwendungen aus Anlass von Krankenbesuchen bei Angehörigen gehören grundsätzlich zu den mit einer Krankheit verbundenen Folgekosten. Zu den Krankheitskosten gehören aber nur die Aufwendungen, die unmittelbar zum Zwecke der Heilung einer Krankheit getätigt werden oder die mit dem Ziel gemacht werden, die Krankheit erträglicher zu machen. Folgekosten, die mit einer Krankheit verbunden sein mögen, gehören hierher ebensowenig wie vorbeugende oder ganz allgemein der Gesundheit dienende Maßnahmen, die nicht gezielt der Heilung oder Linderung von Krankheiten dienen (vgl. BFH-Urteil vom 22.10.1996 III R 240/94, BStBl II 1997, 346). Die mit Krankenbesuchen zusammenhängenden Fahrtkosten sind dagegen im allgemeinen weder außergewöhnlich noch zwangsläufig. Sie gehören vielmehr zur allgemeinen Lebensführung und gelten deshalb mit dem Grundfreibetrag und anderen Freibeträgen als abgegolten (vgl. BFH-Urteil vom 23.05.1990 III R 145/85, BStBl II 1990, 895). Die Aufwendungen erwachsen insbesondere nicht aus - hier allein in Betracht kommenden - sittlichen Gründen zwangsläufig, da davon nicht alle Aufwendungen, die ein Steuerpflichtiger aus einer anständigen und sittlich anzuerkennenden Gesinnung macht, erfasst werden. Wie der Formulierung "nicht entziehen kann" in § 33 Abs. 2 EStG zu entnehmen ist, liegt Zwangsläufigkeit nicht vor, wenn der Steuerpflichtige die Möglichkeit hatte, den Aufwendungen auszuweichen (BFH-Urteil vom 18. November 1977 VI R 142/75, BFHE 124, 39, BStBl II 1978, 147). Danach sind Familienangehörige zu wiederholten Besuchsfahrten nicht in dem Sinne gezwungen, dass sie sich den damit verbundenen Aufwendungen nicht entziehen könnten. Sie können nämlich grundsätzlich frei entscheiden, ob und wie oft sie den Angehörigen besuchen wollten. Dabei kann ihr Entschluss zu einer Besuchsfahrt durch das natürliche Zusammengehörigkeitsgefühl sowie den Wunsch, den erkrankten Angehörigen zu sehen und sich mit ihm zu unterhalten, ebenso beeinflusst sein wie durch andere persönliche Umstände, die dagegen abzuwägen waren, beispielsweise die berufliche Inanspruchnahme, sonstige Verpflichtungen oder das zur Verfügung stehende Verkehrsmittel (vgl. BFH-Urteil vom 02.03.1984 VI R 158/80, BStBl II 1984, 484). 37
- Etwas anderes ist ausnahmsweise dann anzunehmen, wenn die Aufwendungen für Besuchsfahrten zu einem in einem Krankenhaus liegenden Angehörigen den unmittelbaren Krankheitskosten zugeordnet werden können. Das ist immer dann der Fall, wenn die Besuche nicht lediglich auf einem privaten Bedürfnis beruhen, sondern wenn sie unmittelbar 38

der Heilung oder Linderung der Krankheit dienen. Dazu bedarf es des Nachweises, dass die konkrete Behandlung - denn darum handelt es sich bei derartigen Krankenbesuchen - medizinisch indiziert war. Es kommt deshalb auf das Urteil des behandelnden Arztes an, ob gerade die konkret durchgeführten Besuchsfahrten therapeutisch notwendig waren (vgl. BFH-Urteil vom 02.03.1984 VI R 158/80, a.a.O.). Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt. Die von den Klägern vorgelegten ärztlichen Berichte belegen nicht die medizinische Notwendigkeit der konkret durchgeführten Besuchsfahrten. Die Berichte vermitteln zwar ein Bild von der Schwere der Erkrankung des Klägers. Ihnen ist auch zu entnehmen, dass der Kläger nach Durchführung der Operation der Unterstützung bedurfte. Die Berichte belegen indes nicht, dass diese Hilfe an den Besuchstagen nur von der Klägerin geleistet werden konnte und therapeutisch notwendig war.

c) Schließlich sind auch die Trinkgelder sowie Entgelte für geleistete Botendienste nicht als außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen. Zwar gehören zumindest Trinkgelder, die im Zusammenhang mit der ärztlich angeordneten Behandlung einer Krankheit hingegeben werden, ihrer Art nach grundsätzlich zu den unmittelbaren Krankheitskosten (vgl. BFH-Urteile vom 19.05.1961 VI 223/60, HFR 1961, 268, und vom 22.10.1996, a.a.O.). Einer steuerlichen Berücksichtigung steht indes die Regelung des § 160 AO entgegen. Die Norm verbietet auch bei außergewöhnlichen Belastungen regelmäßig den Abzug von Aufwendungen, deren Empfänger nicht genau benannt sind (vgl. BFH-Urteil vom 22.10.1996, a.a.O.). Bei Trinkgeldern an Pflege- und Behandlungskräfte handelt es sich um Zahlungen, für die zumindest der Höhe nach gesicherte Erfahrungswerte fehlen. Im Falle des Klägers könnten die Zahlungen daher nur auf der Grundlage substantiierter Angaben über die einzelnen Empfänger und die Höhe des ihnen zugewandten Trinkgeldes steuerlich berücksichtigt werden. Angaben zu den von ihm geleisteten Zahlungen konnte der Kläger indes nicht machen.

Die danach als außergewöhnliche Belastungen anzusehenden Aufwendungen in Höhe von 2.046 DM übersteigen die zumutbare Belastung nach § 33 Abs. 3 Satz 1 EStG (3 % des Gesamtbetrags der Einkünfte) nicht, die wie folgt zu berechnen ist:

Einkünfte Ehemann Ehefrau

aus Gewerbebetrieb:

- erklärt: ./ 6.987 DM

- lt. Urteil erklärungsgemäß abzüglich eines Eigenverbrauchsanteils in Höhe von jeweils 25% für die als Betriebsausgaben geltend gemachten Kfz- und Telefonkosten	./ 4.669 DM
---	-------------

aus nichtselbst. Arbeit:

- erklärt: 79.352 DM

- lt. Urteil erklärungsgemäß mit Ausnahme der Hälfte der Kosten für die Hotel-übernachtung anlässlich einer Lehrerfortbildung in B:	79.427 DM
---	-----------

aus Kapitalvermögen:

- erklärt: 0 DM

- lt. Urteil: 0 DM

aus Vermietung und Verpachtung:

- erklärt: ./ 948 DM

- lt. Urteil erklärungskgemäß abzügl. der Kosten für Heizung und "Telefon/Porto/ Fahrtkosten pauschal" und abzüglich der Erhaltungsaufwendungen mit Ausnahme der Kosten für die Wartung der Heizung und die Sanierung des Schornsteins	./ 226 DM
--	-----------------

Summe lt. Urteil: ./ 4.669 DM 79.201 DM

Gesamtbetrag der Einkünfte lt. Urteil:

74.532 DM

davon 3%: 2.236 DM.

Die außergewöhnlichen Belastungen der Kläger sind danach mit 0 DM anzusetzen.

Das Gericht ist bei der Tenorierung gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO verfahren, da die Berechnung des von dem Kläger zu entrichtenden Einkommensteuerbetrags für 1999 einen nicht unerheblichen Aufwand im Sinne dieser Vorschrift erfordert hätte. Dem Beklagten wird damit die Berechnung des Steuerbetrags überlassen, ausgehend von Einkünften des Klägers aus Gewerbebetrieb in Höhe von ./4.669 DM, Einkünften der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 79.428 DM sowie aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von ./ 226 DM, berücksichtigungsfähigen außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von 0 DM und im Übrigen den erklärungskgemäßen Angaben der Kläger.

III.) Die Kostenentscheidung beruht auf § 137 FGO. Obwohl die Angaben der Kläger in der Steuererklärung überwiegend zu berücksichtigen sind, haben sie in vollem Umfang die Kosten des Verfahrens zu tragen. Dies ergibt sich aus § 137 Satz 1 FGO. Denn die Entscheidung beruht auf Tatsachen, die sie früher - nämlich durch rechtzeitige Vorlage der Einkommensteuererklärung - hätten geltend machen können und sollen.

Eine abweichende Kostenverteilung ist auch nicht im Hinblick darauf gerechtfertigt, dass der Beklagte es abgelehnt hat, einen (Teil-)Abhilfebescheid zu erlassen, obwohl die ursprünglich von dem Beklagten geäußerten Bedenken gegen die Angaben der Kläger in der Steuererklärung in der mündlichen Verhandlung ausgeräumt werden konnten, und damit zumindest die Urteilsgebühr (mit-)veranlaßt hat (vgl. Brandis, in: Tipke/Kruse, FGO, Stand: Februar 2002, § 137 Rdnr. 9; a.A. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 22.10.2002 1 K 163/01, EFG 2003, 178 (rkr.); FG Köln, Urteile vom 19.09.2002 3 K 2002/02, EFG 2003, 405 (n.rkr.) und vom 20.02.2003 10 K 6499/02, jurisweb). Dies folgt aus § 137 Satz 3 FGO. Die Norm bestimmt, dass wenn das Gericht nach § 76 Abs. 3 Erklärungen und Beweismittel, die im Einspruchsverfahren nach § 364 b der Abgabenordnung rechtmäßig zurückgewiesen wurden, dem Kläger insoweit die Kosten aufzuerlegen sind.

Die Norm verlangt nach ihrem - eindeutigen - Wortlaut zum einen, dass das Gericht nach § 76 Abs. 3 FGO Erklärungen und Beweismittel berücksichtigt, und zum anderen, dass diese im Einspruchsverfahren nach § 364 b AO rechtmäßig zurückgewiesen wurden. Auch die letztgenannte Voraussetzung ist im Streitfall erfüllt. Der Beklagte hat wirksam eine Frist nach § 364 b AO gesetzt. Insbesondere hat er sein Ermessen hinsichtlich der Fristsetzung

fehlerfrei ausgeübt, nachdem er den Kläger schon zuvor - nämlich mit den Schreiben vom 23.11.2001 und 25.02.2002 - an die ausstehende Einspruchsbegründung erinnert hatte. Die Frist von etwa sechs Wochen war auch ausreichend bemessen. Schließlich enthielt die Fristsetzung auch die nach § 364 b Abs. 3 AO erforderliche Belehrung über die Folgen einer Fristversäumnis. Gleichwohl haben die Kläger die Einkommensteuererklärung für 1999 erst nach der ihm vom Finanzamt nach § 364b AO gesetzten Frist eingereicht (§ 76 Abs. 3 Satz 1 FGO). Die Rechtsfolge - Kostentragung durch die Kläger - ist zwingend; nach § 137 Satz 3 FGO müssen die Kosten insoweit den Klägern auferlegt werden (vgl. Brandis, in: Tipke/Kruse, FGO, a.a.O.).

Dies entspricht auch dem historischen Willen des Gesetzgebers. Mit der Neufassung des § 137 Satz 3 FGO sollte der finanzgerichtlichen Rechtsprechung begegnet werden, nach der ein Teil der Kosten der Finanzbehörde aufzuerlegen sind, wenn diese sich unter Berufung auf § 364 b AO weigert, einen Abhilfebescheid zu erlassen, auch wenn im Klageverfahren Einigkeit über die Höhe der Steuer erzielt worden ist. Nach einem Vorschlag des Bundesrates zum Entwurf eines Steueränderungsgesetzes 2001 sollten Erklärungen und Beweismittel, die die Finanzbehörde nach einer Fristsetzung gemäß § 364 b AO im Einspruchsverfahren rechtmäßig nicht berücksichtigt hat, von einer nachträglichen Berücksichtigung im finanzgerichtlichen Verfahren zwingend ausgeschlossen werden (Nr. 19 der Stellungnahme des Bundesrates, BR-Drucks. 399/01 - Beschluß). Dem ist der Bundestag zwar nicht gefolgt. Allerdings ist man dem Anliegen des Bundesrates durch eine Ergänzung des § 137 FGO durch einen Satz 3 entgegengekommen. Ziel dieser Gesetzesänderung war eine eindeutige Regelung der Kostenverteilung zu Lasten des im Besteuerungsverfahren säumigen Klägers. So heißt es in dem Bericht des Finanzausschusses: "Es ist aber nicht sachgerecht, der Finanzverwaltung die Kosten eines Klageverfahrens aufzuerlegen, wenn sie nachträglich vorgelegte 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 Satz 3 FGO soll daher sicherstellen, dass in diesen Fällen die Kosten stets dem Kläger zur Last fallen" (Bericht des Finanzausschusses vom 23.11.2001, BT-Drucks. 14/7471, S. 9).

63

Auch systematische Erwägungen können die Kostenentscheidung voll zu Lasten der Kläger nicht in Frage stellen. § 137 FGO ist gesetzliche Ausprägung des sog. Veranlassungszusammenhangs. § 137 Satz 1 und 2 FGO verlangen einen Kausalzusammenhang zwischen Verspätung und Verfahrenskosten (vgl. Klein, AO, § 137 Rdnr. 3 m.w.N.). Dieser Zusammenhang besteht allerdings auch in den Fällen des § 137 Satz 3 FGO, in denen der Kläger die Verfahrenskosten durch die verspätete Abgabe der Steuererklärung verursacht hat. Zwar würde eine Abhilfe durch die Finanzbehörde regelmäßig zu einer unstreitigen Beendigung eines Klageverfahrens führen mit der Folge, daß ein Teil der Kosten, zumindest aber die Urteilsgebühr nicht anfielen. § 137 Satz 3 FGO fixiert indes die gesetzliche Wertung, nach der der Veranlassungsanteil des säumigen Klägers als allein maßgeblich zu erachten ist.

64