

Titel:

Zwangsgeld wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen

Normenketten:

FGO § 52d S. 1, S. 2, § 56 Abs. 2

KStG § 27, § 28, § 38

ZPO § 222

AO § 328 Abs. 1 S. 1

Orientierungssätze:

Für die Frage, ob eine vorübergehende Unmöglichkeit eine Klage in der Form des § 52d Satz 1 FGO einzureichen, unverzüglich i.S.v. § 52d Satz 4 FGO glaubhaft gemacht worden ist, ist die Zweiwochenfrist des § 56 Abs. 2 FGO entsprechend anzuwenden.

Bei der Festsetzung eines Zwangsgeldes hat das FA neben einem Entschließungsermessen auch darzulegen, warum es ein Zwangsgeld in der festgesetzten Höhe für ermessengerecht hält.

Schlagworte:

Anfechtungsklage, Zwangsgeld

Fundstellen:

EFG 2023, 1402

StEd 2023, 520

BeckRS 2023, 20148

LSK 2023, 20148

Tenor

1. Der Beklagte wird unter Aufhebung der Zwangsgeldfestsetzung vom 3.6.2022 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17.10.2022 verpflichtet, die Klägerin unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts neu zu bescheiden.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

2. Die Kosten des Verfahrens werden gegeneinander aufgehoben.

3. Das Urteil ist hinsichtlich der Kosten vorläufig vollstreckbar. Die Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

I.

1

Die Klägerin, eine GmbH, hat die Körperschaftsteuererklärungen 2018 und 2019, den Jahresabschluss zum 31.12.2018 und 2019, die Erklärung zur gesonderten Feststellung gemäß §§ 27, 28, 37 und 38 KStG zum 31.12.2018 und 2019, die Gewerbesteuererklärungen 2018 und 2019 sowie die Umsatzsteuererklärungen 2018 und 2019 nicht beim Finanzamt abgegeben. Die Frist für die Abgabe der Steuererklärungen für 2018 endete aufgrund der vorzeitigen Anforderung gemäß § 149 Abs. 4 AO am 23.8.2019. Die Frist für die Abgabe der Steuererklärungen für 2019 endete aufgrund der gesetzlichen Fristverlängerung am 31.8.2021. Da diese Fristen von der Klägerin nicht eingehalten wurden, schätzte das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen für 2018 mit Bescheiden vom 4.11.2019 und für 2019 mit Bescheiden vom 24.11.2021 jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Die Steuernachzahlungen wurden entrichtet. Mit Bescheiden vom 24.11.2021 wurde für 2018 der Vorbehalt der Nachprüfung jeweils aufgehoben. Gegen die Bescheide für 2018 und 2019 vom 24.11.2021 wurde Einspruch erhoben. Diese Rechtsbehelfsverfahren sind bis dato nicht abgeschlossen.

2

Mit Verwaltungsakten vom 4.5.2022 drohte das Finanzamt Zwangsgelder in Höhe von jeweils 500 € (für zehn ausstehende Erklärungen) für den Fall an, dass die ausstehenden Steuererklärungen nicht bis zum 27.5.2022 übermittelt werden.

3

Da die Steuererklärungen nicht beim Finanzamt abgegeben wurden, setzte das Finanzamt mit Verfügung vom 3.6.2022 die angedrohten Zwangsgelder in Höhe von insgesamt 5.000 € fest. Die Verfügungen wurden am 7.6.2022 mit einfachem Brief zur Post gegeben.

4

Gegen diese Verwaltungsakte erhob die Klägerin Einspruch und beantragte die Aussetzung der Vollziehung. Der Einspruch blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 17.10.2022). Die Einspruchsentscheidung wurde mit einfacher Post versendet und laut Absendevermerk am 17.10.2022 zur Post gegeben. Nachdem die Klägerin mitgeteilt hatte, dass sie die Einspruchsentscheidung vom 17.10.2022 nicht erhalten habe, wurde sie mit Postzustellungsurkunde vom 2.1.2023 am 4.1.2023 (Tag der Zustellung) bekannt gegeben.

5

Hiergegen legte die Klägerin durch ihren Prozessbevollmächtigten Klage ein. Die Klageschrift ging am 6.2.2023 durch Einwurf in den Nachtbriefkasten des Finanzgerichts ein. Am 18.2.2023 übermittelte der Prozessbevollmächtigte die Klage über das elektronische Anwaltspostfach beA, zusammen mit einem Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand.

6

Zur Begründung wurde vorgetragen, dass der für das beA zuständige Sachbearbeiter den ganzen Nachmittag des 6.2.2023 die Übermittlung per beA in Anwesenheit des Prozessbevollmächtigten versucht habe. Wie in der Vergangenheit schon wiederholt vorgekommen, sei die Übermittlung mehrere Stunden nicht möglich gewesen, so dass am Abend des 6.2.2023 die Klageschrift über den Nachtbriefkasten des Finanzgerichts übermittelt worden sei. Inzwischen funktioniere das beA wider. Zur Glaubhaftmachung werde die eidesstattliche Versicherung des beA-Sachbearbeiters K beigelegt. In der eidesstattlichen Versicherung vom 17.2.2023 erklärte Herr K, dass während der stundenlangen Versuche ständig folgender Hinweis erschienen sei: „Aufgrund technischer Probleme sind die Suchergebnisse möglicherweise unvollständig“. Gelegentlich sei an anderer Stelle der Hinweis erfolgt: Fehlercode 03-020. Diese Fehlercodenummer sei im Fehlercode-Verzeichnis des beA nicht enthalten gewesen.

7

Die Klägerin beantragt,

die Aufhebung der Zwangsgeldfestsetzungen vom 3.6.2022 wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen i.S. Körperschaftsteuer, gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gem. §§ 27, 28 und 38 KStG, Gewerbesteuermessbetrag und Umsatzsteuer in Höhe von 2.500 € für 2018 und 2.500 € für 2019, hilfsweise die Herabsetzung der festgesetzten Zwangsgelder.

8

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen.

9

Es ist der Auffassung, dass die Klage unzulässig, hilfsweise unbegründet ist.

10

Der Rechtsstreit ist mit Beschluss vom 16.3.2023 dem Einzelrichter zur Entscheidung übertragen worden (§ 6 Finanzgerichtsordnung – FGO –).

11

Auf das Protokoll über die mündliche Verhandlung vom 26.6.2023 wird Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

II.

12

Die Klage ist zulässig und teilweise begründet.

13

1. Entgegen der Auffassung des Finanzamts wurde die Klage fristgerecht erhoben.

14

Nach § 122 Abs. 2 Abgabenordnung (AO) gilt ein schriftlicher Verwaltungsakt, der mit der Post übermittelt wird, bei Übermittlung im Inland am dritten Tage nach Aufgabe zur Post als bekannt gegeben, außer wenn er nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist; im Zweifel hat die Behörde den Zugang nachzuweisen. Die am 17.10.2022 mit einfachem Brief zur Post gegebene Einspruchsentscheidung ist nach Mitteilung der Klägerin bei ihr nicht eingegangen. Da das Finanzamt nicht den tatsächlichen Zugang nachweisen konnte, kann nicht von einer Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung ausgegangen werden. Daher ist diese erst mit der am 4.1.2023 erfolgten Zustellung mit Postzustellungsurkunde zugegangen. An diesem Tag begann die Klagefrist zu laufen (§ 55 Abs. 1 FGO) und endete demgemäß am Montag, den 6.2.2023 (§§ 47 Abs. 1, 54 FGO i.V.m. § 222 ZPO, §§ 187 ff. BGB).

15

Die am 6.2.2023 durch Einwurf in den Nachtbriefkasten des Finanzgerichts eingereichte Klage entsprach zwar nicht der in § 52d Satz 1 FGO für vorbereitende Schriftsätze, die – wie im Streitfall – durch einen Rechtsanwalt eingereicht werden, vorgeschriebenen elektronischen Form. Die Klägerin hat jedoch aufgrund der eidesstattlichen Versicherung und der Bestätigung dieses Sachverhalts vor Gericht durch ihren Geschäftsführer, der für den Prozessbevollmächtigten die Bedienung und Betreuung des elektronischen Anwaltspostfachs beA vornimmt, glaubhaft gemacht, dass eine Übermittlung in der Form des § 52d FGO am 6.2.2022, dem letzten Tag vor Ablauf der Klagefrist, aus technischen Gründen vorübergehend nicht möglich war. Dass es immer wieder zu teilweise tagelangen Störungen im elektronischen Anwaltspostfach beA kommt, ist gerichtsbekannt, daher ist es aus Gründen der grundgesetzlich garantierten Rechtsweggarantie (Art. 19 Abs. 4 Grundgesetz) geboten, dass auch die Möglichkeit besteht, die Klage auf dem herkömmlichen Wege durch Einreichung in Schriftform einzureichen, wenn es hinreichend glaubhaft erscheint, dass es zu Problemen in der elektronischen Übermittlung gekommen ist. Es ist deshalb nicht geboten, bei der Handhabung des § 52d Satz 3 FGO allzu kleinlich zu verfahren, denn dem Richter ist es verwehrt, durch übermäßig strenge Handhabung verfahrensrechtlicher Vorschriften den Anspruch auf gerichtliche Durchsetzung des materiellen Rechts unzumutbar zu verkürzen (Bundesverfassungsgericht – BVerfG –, Beschluss vom 31.7.2001, 1 BvR 1061/00, juris; Beschluss vom 2.9.2002, 1 BvR 476/01, BStBl. II 2002, 835). Es ist auch nicht zwingend erforderlich, dass die Glaubhaftmachung des Vortrags, dass die Übermittlung in technischer Form vorübergehend nicht möglich ist, gleichzeitig mit der Ersatzeinreichung erfolgt. Vielmehr ist es ausreichend, wenn die Glaubhaftmachung unverzüglich danach erfolgt (§ 52d Satz 4 FGO), wobei das Tatbestandsmerkmal „unverzüglich“ nicht bedeutet, dass dies unmittelbar in Anschluss nach der Ersatzeinreichung erfolgen müsste. Nach Auffassung des Gerichts ist für die Auslegung des aus dem Zivilprozessrecht (§ 294 ZPO) stammenden Begriffs der Unverzüglichkeit in § 52d Satz 4 FGO wegen der bestehenden Wertungsparallelität auf die Vorschrift des § 56 Abs. 2 FGO zurückzugreifen, die für einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand eine zweiwöchige Frist nach Wegfall des Hindernisses vorsieht. Daher war das am 18.2.2023 und damit noch innerhalb von zwei Wochen über das beA in der Form eines Wiedereinsetzungsantrags eingereichte Schreiben mit der Darlegung der Gründe, zusammen mit einer Glaubhaftmachung durch eine eidesstattliche Versicherung, noch unverzüglich i.S.v. § 52d Satz 4 FGO. Aus diesen Gründen liegt eine zulässige Klage vor.

16

2. Die Klage ist auch zum Teil begründet.

17

a) Gemäß § 328 Abs. 1 Satz 1 AO kann ein Verwaltungsakt, der auf Vornahme einer Handlung oder auf Duldung oder Unterlassung gerichtet ist, mit Zwangsmitteln wie Zwangsgeld durchgesetzt werden. Zu den erzwingbaren Verwaltungsakten gehört auch die Anordnung zur Abgabe einer Steuererklärung.

18

Nach § 328 Abs. 2 Satz 1 AO hat das Finanzamt dasjenige Zwangsmittel zu bestimmen, durch das der Pflichtige und die Allgemeinheit am wenigsten beeinträchtigt werden. Das Zwangsmittel muss in einem angemessenen Verhältnis zu seinem Zweck stehen (§ 328 Abs. 2 Satz 2 AO). Das Finanzamt hat demnach

hinsichtlich der Androhung ein Entschließungs- und Auswahlermessen dahingehend auszuüben, ob und mit welchem Zwangsmittel es gegen den Pflichtigen vorgeht (BFH-Urteil vom 13.2.1996 VII R 43/95, BFH/NV 1996, 530).

19

Dabei stellen Zwangsmittel keine Strafe dar. Es gilt für sie nicht das Legalitäts-, sondern das Opportunitätsprinzip, d.h. ein Verwaltungsakt kann -nach pflichtgemäßem Ermessen der Verwaltungsbehörde mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden. Ihre Anwendung setzt kein Verschulden des Pflichtigen voraus. Vielmehr stellen Zwangsmittel ein in die Zukunft wirkendes Beugemittel dar, mit denen ein bestimmtes Verhalten erzwungen werden soll (Dörr in Leopold/Madle/Rader, AO, 328 Rz. 18).

20

b) Da sowohl die Androhung eines Zwangsgeldes gegen einen Steuerpflichtigen als auch dessen Festsetzung nach § 333 AO im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde stehen, kann das Gericht gemäß § 102 FGO die Zwangsgeldandrohung bzw. Festsetzung nur daraufhin überprüfen, ob das Finanzamt die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten hat oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht hat. Dabei kann die Finanzbehörde ihre Ermessenserwägungen hinsichtlich des Verwaltungsaktes bis zum Abschluss der Tatsacheninstanz eines finanzgerichtlichen Verfahrens ergänzen (§ 102 Satz 2 FGO).

21

Bei der Überprüfung der Ermessensentscheidung muss das Gericht auf die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung abstellen. Ob die Behörde das ihr eingeräumte Ermessen fehlerfrei ausgeübt hat, kann daher nur auf der Grundlage der Verhältnisse beurteilt werden, die der Behörde im Zeitpunkt der letzten Ermessensausübung bekannt waren oder bekannt sein mussten (BFH-Urteil vom 06.03.1996 II R 102/93, BStBl. II 1996, 396, 398). Um diese Überprüfung, die dem Gericht keinen Raum für eigene Ermessenserwägungen lässt, wahrnehmen zu können, muss die Ermessensentscheidung der Verwaltung spätestens in der Einspruchsentscheidung begründet werden, andernfalls ist sie im Regelfall ermessensfehlerhaft.

22

c) Die Höhe des Zwangsgeldes ist so zu bemessen, dass es geeignet ist, den mit dem Zwangsgeld verfolgten Zweck zu erreichen. Dabei darf das einzelne Zwangsgeld 25.000 € nicht übersteigen (§ 329 AO). Für jeden Verwaltungsakt ist ein besonderes Zwangsgeld festzusetzen. Das gilt auch, wenn die Abgabe mehrerer Steuererklärungen erzwungen werden soll. Bei der Bestimmung der Höhe des Zwangsgeldes hat das Finanzamt einen Ermessensspielraum. Die Entscheidung hängt dabei von den Umständen des Einzelfalls ab. Die Höhe des festgesetzten Zwangsgelds bestimmt sich in aller Regel danach, ob der Betrag bei vernünftiger Abwägung den Pflichtigen dazu bewegen wird, seiner Verpflichtung nachzukommen. Der Betrag wird umso höher sein, je gewichtiger die Verpflichtung ist und je hartnäckiger der Pflichtige sich seinen Verpflichtungen widersetzt (Dörr, a.a.O. § 329 Rz. 9). Die Finanzbehörde muss ihre Ermessenserwägungen spätestens in der Einspruchsentscheidung darlegen und nachvollziehbar begründen. Dies gilt auch dann, wenn die Androhung des Zwangsgeldes unanfechtbar geworden ist (Werth in Klein, AO, 16. Auflage § 329 Rz. 3). Dabei muss sich die Begründung auf die Ermessensausübung beziehen, es genügt nicht, wenn als Begründung lediglich die Tatbestandsvoraussetzungen für die Zwangsgeldfestsetzung angegeben werden (Drüen in Tipke/Kruse, AO, § 5 Rz. 72). Insbesondere muss auch dargelegt, aus welchen Gründen die Finanzbehörde die Höhe des festgesetzten Zwangsgelds für angemessen hält.

23

Im Streitfall liegen die Tatbestandsvoraussetzungen für eine Zwangsgeldfestsetzung zwar unstrittig vor, denn die Klägerin ist ihrer Verpflichtung zur Abgabe der die Streitsache betreffenden Steuererklärungen trotz wiederholter Aufforderungen durch das Finanzamt nicht nachgekommen. In dem Bescheid über die Zwangsgeldfestsetzungen vom 3.6.2022/7.6.2022 fehlt jedoch jeglicher Hinweis auf eine Ermessensausübung, in der Einspruchsentscheidung wird nur dargelegt, dass sich das Finanzamt im Rahmen der Ermessensausübung dafür entschieden hat, die Abgabe der Steuererklärungen mit Zwangsmitteln durchzusetzen. Das betrifft jedoch lediglich das Entschließungsermessen. Eine Ermessensausübung hinsichtlich der Höhe des festgesetzten Zwangsgelds wird nicht dargelegt. Eine Begründung, warum das Finanzamt ein Zwangsgeld in der festgesetzten Höhe – im Streitfall in Höhe von

500 € je Steuererklärung – im konkreten Fall für ermessensgerecht hält, fehlt völlig. Die Zwangsgeldfestsetzung ist daher ermessensfehlerhaft.

24

3. Das Gericht ist allerdings nicht berechtigt, seine eigenen Ermessenserwägungen an die Stelle der unzutreffenden bzw. fehlenden Ermessenserwägungen des Finanzamts zu setzen. Der Ausnahmefall einer Ermessensreduzierung auf Null, in dem nur eine Entscheidung ermessensgemäß und damit vom Gericht auszusprechen wäre, ist nicht ersichtlich. Das Gericht hat daher gemäß § 101 Satz 2 FGO das Finanzamt zur Neubescheidung unter Beachtung der Rechtsauffassung des Gerichts zu verpflichten.

25

Da eine Aufhebung, hilfsweise Herabsetzung der festgesetzten Zwangsgelder beantragt war, war die darüber hinausgehende Klage abzuweisen.

26

4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

27

Die Verpflichtung zur Neubescheidung ist gegenüber der beantragten Aufhebung der Zwangsgeldfestsetzung nur ein Teilerfolg (vgl. Ratschow in Gräber, FGO, 9. Aufl. § 136 Rn. 1), denn sie eröffnet dem Kläger die Chance auf ein für ihn günstiges Ergebnis, gewährt jedoch noch keine Sicherheit hierauf. Da vom Gericht nicht abgeschätzt werden kann, in welchem Umfang die Klägerin bei einer Neubescheidung mit ihrem Begehren Erfolg haben wird, hält das Gericht es für ermessensgerecht, die Kosten des Verfahrens gegeneinander aufzuheben (§ 136 Abs. 1 Satz 1 FGO).

28

5. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus § 151 FGO in Verbindung mit §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung – ZPO -.