Urteil vom 06. November 2012, VIII R 19/09

Verspätungszuschlag für Feststellungserklärung einer GbR

BFH VIII. Senat

AO § 152, AO § 181, FGO § 102

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 27. August 2008, Az: 8 K 408/08

Leitsätze

1. NV: Das FA übt sein Auswahlermessen bei der Frage, gegen wen ein Verspätungszuschlag bei verspäteter Feststellungserklärung einer Personengesellschaft festgesetzt werden soll, regelmäßig fehlerfrei aus, wenn sich die Festsetzung gegen eine in § 34 AO genannte Person oder gegen einen Empfangsbevollmächtigten richtet.

2. NV: Zur Schätzung der steuerlichen Auswirkungen bei gesondert festzustellenden Besteuerungsgrundlagen, § 152 Abs. 4 AO, können die von der Rechtsprechung entwickelten Richtwerte für die Streitwertbemessung herangezogen werden.

Tatbestand

1 I. Streitig ist die Rechtmäßigkeit eines Verspätungszuschlags gegen eine Gesellschafterin einer Personengesellschaft wegen der verspäteten Abgabe einer Feststellungserklärung.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Steuerberaterin. Sie war Gesellschafterin der K-GbR. Für diese Gesellschaft war sie im Jahr 2004 sowie im Streitjahr 2005 alleinige Empfangsbevollmächtigte.

3 Die Feststellungerklärung der K-GbR für 2004 wurde erst nach Festsetzung eines Zwangsgeldes und vier Monate nach Ablauf der Abgabefrist beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eingereicht. Die K-GbR wurde im Feststellungsbescheid 2004 darauf hingewiesen, dass sie bei künftigen Verstößen gegen die Abgabefrist mit der Festsetzung von Verspätungszuschlägen rechnen müsse.

4 Die Frist zur Abgabe der Erklärung über die einheitliche und gesonderte Feststellung für das Streitjahr 2005 verlängerte das FA antragsgemäß bis zum 31. Januar 2007. Nach Ablauf der Abgabefrist drohte das FA zunächst ein Zwangsgeld an und setzte dieses später auch fest. Am 3. Juli 2007 ging die Feststellungserklärung der K-GbR für 2005 beim FA ein. Daraufhin stellte das FA den Vollzug des Zwangsgeldes gemäß § 335 der Abgabenordnung (AO) ein. Für das Jahr 2005 wurde erklärungsgemäß ein Gesamtgewinn in Höhe von 160.054,36 € für die K-GbR festgestellt. Davon entfielen auf die Klägerin 91.552,18 €.

5 Das FA setzte am 27. Juli 2007 einen Verspätungszuschlag gegen die Klägerin wegen der verspäteten Abgabe der Feststellungserklärung der K-GbR für 2005 in Höhe von 1.000 € fest.

6 Die Klägerin legte gegen die Festsetzung des Verspätungszuschlags Einspruch ein.

7 Das FA erkundigte sich im Januar 2008 --vor Erlass der Einspruchsentscheidung-- beim Wohnsitzfinanzamt der Klägerin telefonisch, ob die Veranlagung der Klägerin bereits durchgeführt worden sei. Dies wurde verneint. Es wurde weiter mitgeteilt, dass die Klägerin in der Einkommensteuererklärung nur positive Einkünfte erklärt habe.

8 Durch Einspruchsentscheidung vom 16. Januar 2008 wurde der Einspruch der Klägerin als unbegründet zurückgewiesen. Zur Höhe des Verspätungszuschlags führte das FA insbesondere aus, dass es zur Ermittlung des maximalen Verspätungszuschlags die steuerlichen Auswirkungen der (gesamten) getroffenen Feststellungen pauschal mit 35 % geschätzt habe. Dies entspreche einer steuerlichen Auswirkung von ca. 56.000 €. Der sogenannte Grundverspätungszuschlag berechne sich nach den einschlägigen Anweisungen bei einer steuerlichen Auswirkung von über 50.000 € in der Weise, dass je angefangenen Kalendermonat der Verspätung 250 € anzusetzen seien. Dieser belaufe sich damit bei sechs Monaten auf 1.500 €. Er sei im Streitfall jedoch nicht zur Anwendung

gekommen. Zuschläge für gezogene Vorteile oder das Verschulden der Klägerin seien nicht in die Ermittlung der Höhe des Verspätungszuschlags eingeflossen. Die Höhe des Verspätungszuschlags betrage damit nur 1,79 % der festgesetzten Steuer bzw. der geschätzten steuerlichen Auswirkung von 56.000 €.

9 Die im März 2008 durchgeführte Einkommensteuerveranlagung der Klägerin führte wegen hoher Vorauszahlungen zu einer Erstattung in Höhe von ca. 2.400 €.

10 Die anschließende Klage wurde durch das Finanzgericht (FG) aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1267 veröffentlichten Gründen abgewiesen.

11 Das FG hat entschieden, dass die Entscheidung des FA, den Verspätungszuschlag auf 1.000 € festzusetzen, ermessensfehlerfrei ergangen sei. Zu Recht habe das FA die steuerlichen Auswirkungen auf 35 % der festgestellten Einkünfte geschätzt. Das FG geht weiter davon aus, dass sich die Schätzungsbefugnis des FA aus § 152 Abs. 4 AO nicht nur auf den genannten § 152 Abs. 2 Satz 1 AO beziehe, sondern darüber hinaus auch den Vorteil aus der verspäteten Abgabe (§ 152 Abs. 2 Satz 2 AO) umfasse. Die weiteren in § 152 Abs. 2 Satz 2 AO aufgezählten Kriterien habe das FA ebenfalls sämtlich und in nicht zu beanstandender Weise in die Gesamtentscheidung einbezogen. Insbesondere der Umstand, dass das FA von den ermittelten 1.500 € zu den letztlich festgesetzten 1.000 € einen Abschlag in Höhe von 500 € vorgenommen habe, trage den verbleibenden Unklarheiten Rechnung. Entgegen der Auffassung der Klägerin sei die Festsetzung eines Verspätungszuschlags auch in Fällen von Erstattungen möglich.

12 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung des § 152 AO.

13 Die Klägerin ist der Auffassung, dass eine Schätzungsbefugnis des FA nur hinsichtlich der steuerlichen Auswirkung der festgestellten Einkünfte bestehe. Sie habe keinen Vorteil aus der verspäteten Abgabe der Feststellungserklärung gezogen. Der Wortlaut des Gesetzes stehe der vom FG vorgenommenen Auslegung entgegen. Darüber hinaus sei das FG nicht befugt, Ausnahmevorschriften erweiternd auszulegen. Daher habe das FA den konkreten Vorteil für die Klägerin ermitteln und somit das Fehlen eines solchen in der Ermessensentscheidung berücksichtigen müssen. Für den Fall, dass noch nicht feststehe, ob oder in welcher Höhe ein solcher Vorteil gezogen worden sei, hätte das FA zuwarten müssen. Zumindest habe das FA die Pflicht gehabt, seine Ermessenserwägungen im Hinblick auf die nachträglichen Erkenntnisse über das Fehlen eines Vorteils bei der Klägerin während des Klageverfahrens zu ergänzen.

14 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das Urteil des Hessischen FG vom 28. August 2008 8 K 408/08, die Einspruchsentscheidung des FA vom 16. Januar 2008 sowie den Bescheid des FA vom 27. Juli 2007 über die Festsetzung eines Verspätungszuschlags aufzuheben.

15 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

16 II. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Recht hat das FG entschieden, dass die Festsetzung des Verspätungszuschlags gegen die Klägerin nicht ermessensfehlerhaft war.

17 1. Nach § 152 Abs. 1 AO kann gegen denjenigen, der seiner Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung nicht oder nicht fristgemäß nachkommt, ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden (Satz 1). Von einer solchen Festsetzung ist abzusehen, wenn die Versäumnis entschuldbar erscheint (Satz 2). Das Verschulden eines gesetzlichen Vertreters oder eines Erfüllungsgehilfen steht dem eigenen Verschulden gleich (Satz 3). Sind diese Voraussetzungen erfüllt, was von den Gerichten uneingeschränkt nachprüfbar ist (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11. Juni 1997 X R 14/95, BFHE 183, 21, BStBl II 1997, 642; vom 14. Juni 2000 X R 56/98, BFHE 192, 213, BStBl II 2001, 60), hat die zuständige Finanzbehörde nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden, ob sie einen Verspätungszuschlag festsetzt (sog. Entschließungsermessen) und wie hoch sie ihn unter Beachtung der gesetzlichen Grenzen des § 152 Abs. 2 AO festsetzt (sog. Auswahlermessen). Der Ermessensteil der Entscheidung unterliegt gemäß § 102 FGO nur der eingeschränkten gerichtlichen Nachprüfung (BFH-Urteile in BFHE 192, 213, BStBl II 2001, 60; vom 19. Juni 2001 X R 83/98, BFHE 195, 558, BStBl II 2001, 618). Bei Steuererklärungen für

gesondert festzustellende Besteuerungsgrundlagen gelten gemäß § 152 Abs. 4 AO die Absätze 1 bis 3 mit der Maßgabe, dass bei der Anwendung des Absatzes 2 Satz 1 die steuerlichen Auswirkungen zu schätzen sind.

18 a) Die ermessensgerechte Festsetzung eines Verspätungszuschlags setzt die Erklärungspflicht der ausgewählten Person voraus. Erklärungspflichtig ist im Fall der einheitlichen und gesonderten Feststellung jeder Feststellungsbeteiligte, dem Anteile an den einkommensteuerpflichtigen Einkünften zuzurechnen sind (§ 181 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 AO). Dies gilt auch für die Partner einer freiberuflichen Sozietät (BFH-Urteil vom 21. Mai 1987 IV R 124/83, BFH/NV 1988, 760). Außerdem sind sämtliche in § 34 AO genannten Personen, wie gesetzliche Vertreter oder Geschäftsführer, erklärungspflichtig (§ 181 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 AO). Ergeben sich für die Finanzbehörde mehrere potenzielle Erklärungspflichtige, liegt es im Ermessen der Finanzbehörde, an welche Person sie sich wendet. Fordert das Finanzamt eine in § 34 AO genannte Person zur Abgabe einer Feststellungserklärung auf, ist die Auswahl in der Regel ermessensfehlerfrei (Kunz in Beermann/Gosch, AO § 181 Rz 13). Entsprechendes gilt für die Ausübung des Ermessens bei der Festsetzung des Verspätungszuschlags. Das Auswahlermessen ist daher bei der Festsetzung eines Verspätungszuschlags gegen eine in § 34 AO genannte Person genauso fehlerfrei ausgeübt wie im Sonderfall der Inanspruchnahme des Empfangsbevollmächtigten i.S. des § 183 AO (BFH-Beschluss in BFH/NV 1988, 760). Das FA kann bei diesen Personen grundsätzlich davon ausgehen, dass sie die rechtliche oder tatsächliche Möglichkeit haben, das zukünftige Erklärungsabgabeverhalten positiv zu beeinflussen.

19 b) In welcher Höhe das FA einen Verspätungszuschlag festsetzt, steht ebenfalls in seinem Ermessen. Allerdings hat das FA zum einen den vorgegebenen betragsmäßigen Rahmen des § 152 Abs. 2 Satz 1 AO zu beachten und zum anderen müssen sich die Einzelkriterien des § 152 Abs. 2 Satz 2 AO in der Ermessensentscheidung wiederfinden.

20 aa) Ein Verspätungszuschlag darf höchstens 10 % der festgesetzten Steuer oder max. 25.000 € betragen. Im Falle von Erklärungen für gesondert festzustellende Besteuerungsgrundlagen sind die steuerlichen Auswirkungen zu schätzen (§ 152 Abs. 4 AO). Zu Recht gehen die Beteiligten davon aus, dass zur Schätzung der steuerlichen Auswirkungen die von der Rechtsprechung entwickelten Richtwerte für die Streitwertbemessung bei gesonderten Feststellungen herangezogen werden können (Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 152 AO Rz 44; Pahlke/Koenig/Cöster, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 152 Rz 82). Nach diesen ist regelmäßig, sofern keine anderen Anhaltspunkte vorliegen, von einer steuerlichen Auswirkung in Höhe von 25 % der festgestellten Einkünfte auszugehen (BFH-Beschluss vom 10. Oktober 2006 VIII B 177/05, BFHE 214, 208, BStBl II 2007, 54). Der Ansatz eines höheren oder niedrigeren Prozentsatzes kommt jedoch in Betracht, wenn ohne besondere Ermittlungen erkennbar ist, dass der Pauschalsatz von 25 % den tatsächlichen einkommensteuerlichen Auswirkungen nicht gerecht wird (BFH-Beschluss vom 10. November 2005 VIII E 5/05, BFH/NV 2006, 576). Bei Gewinnanteilen von mehr als 15.000 DM ist von dem Regelsatz regelmäßig nach oben abzuweichen (BFH-Beschluss vom 22. September 1999 IV E 3/99, BFH/NV 2000, 334); denn bei hohen festgestellten Gewinnen ist typisierend von einer höheren durchschnittlichen Einkommensteuerbelastung auszugehen (BFH-Beschlüsse vom 29. September 2005 IV E 5/05, BFH/NV 2006, 315, 50 % für einen Gewinn in Höhe von 466.968 DM; in BFH/NV 2006, 576, 50 % für streitige Änderungen in Höhe von 336.000 DM sowie in Höhe von 295.000 DM).

21 bb) Die ermessensfehlerfreie Festsetzung eines Verspätungszuschlags setzt grundsätzlich voraus, dass das FA alle in § 152 Abs. 2 Satz 2 AO ausdrücklich und abschließend genannten Kriterien beachtet und gegeneinander abwägt (BFH-Urteil vom 14. Juni 2000 X R 56/98, BFHE 192, 213, BStBl II 2001, 60). Diese Beurteilungsmerkmale sind auch grundsätzlich gleichwertig (BFH-Urteil vom 26. April 1989 I R 10/85, BFHE 157, 14, BStBl II 1989, 693). Die Gewichtung der einzelnen Kriterien steht jedoch im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde. Daher kann im konkreten Fall ein Merkmal stärker als ein anderes hervortreten oder schließlich auch ganz ohne Auswirkung auf die Bemessung bleiben (BFH-Urteil in BFHE 192, 213, BStBl II 2001, 60). Deshalb ist es möglich, dass es je nach der Besonderheit des konkreten Sachverhalts nicht entscheidend darauf ankommt, ob und in welcher Höhe der Steuerpflichtige letztlich einen Zinsvorteil erzielt hat. Denn die Bemessung des Zuschlags ist nicht durch das Maß des gezogenen Vorteils begrenzt (BFH-Urteile vom 9. April 1987 IV R 8/85, BFH/NV 1989, 1, 2; vom 31. Juli 1987 VI R 193/85, BFH/NV 1988, 282, und vom 29. September 1989 III R 159/86, BFH/NV 1990, 615, 616). So kann bei erheblicher Fristüberschreitung oder schwerwiegendem Verschulden auch dann ein Verspätungszuschlag gerechtfertigt sein, wenn die Steuerfestsetzung zu keiner Nachzahlung, sondern zu einer Erstattung geführt hat (BFH-Urteil in BFHE 157, 14, BStBl II 1989, 693).

22 2. Nach diesen Grundsätzen hat das FG zu Recht die Festsetzung des Verspätungszuschlags gegen die Klägerin als ermessensfehlerfrei beurteilt. Die Inanspruchnahme der Klägerin war als Gesellschafterin, die zugleich Empfangsbevollmächtigte der Gesellschaft war, ermessensfehlerfrei. Auch die Höhe des Verspätungszuschlags ist nicht zu beanstanden.

23 a) Der vom FA angewendete Ermessensrahmen des § 152 Abs. 2 Satz 1 AO ist rechtmäßig. Es hat die steuerlichen Auswirkungen des festgestellten Gewinns zutreffend pauschal anhand der Richtwerte für die Streitwertbemessung geschätzt. Bei einem festgestellten Gewinn in Höhe von 160.000 € und einer zweigliedrigen Gesellschaft begegnet die Annahme, dass sich die steuerlichen Auswirkungen auf rund 56.000 € belaufen, keinen Bedenken. Der dabei zugrunde gelegte Prozentsatz von 35 lag zwar über dem Regelsatz von 25 %. Dies war jedoch in Anbetracht der absoluten Höhe der jeweiligen Gewinnanteile der Gesellschafter (68.502 € sowie 91.552 €) angemessen und lag unter dem möglichen Höchstsatz von 40 % (zu den Höchstsätzen: BFH-Beschluss vom 10. Oktober 2006 VIII B 177/05, BFHE 214, 208, BStBl II 2007, 54). Bei einer steuerlichen Auswirkung von 56.000 € hätte der rechnerische Höchstwert gemäß § 152 Abs. 2 Satz 1 AO folglich 5.600 € betragen. Tatsächlich wurde der Verspätungszuschlag vom FA auf 1.000 € festgesetzt. Dies entspricht rund 1,8 % der geschätzten steuerlichen Auswirkung. Insofern ist ein Ermessensfehlgebrauch im Hinblick auf die absolute Höhe des Verspätungszuschlags nicht erkennbar (vgl. BFH-Urteile vom 21. Mai 1987 IV R 134/83, BFHE 150, 300, BStBl II 1987, 764; vom 21. Mai 1987 IV R 124/83, BFH/NV 1988, 760, jeweils für die pauschale Ermittlung der Verspätungszuschlagshöhe in Höhe von 1 % der steuerlichen Auswirkung).

24 b) Die Entscheidung des FA, den Verspätungszuschlag auf 1.000 € festzusetzen, ist auch im Hinblick auf die Ermessenskriterien des § 152 Abs. 2 Satz 2 AO nicht ermessensfehlerhaft. Dabei kann der Senat die vom FG aufgeworfene Frage, ob die Schätzungsbefugnis des § 152 Abs. 4 AO sich auch auf den gezogenen Vorteil im Rahmen des § 152 Abs. 2 Satz 2 AO bezieht, offenlassen. Denn das FA hat bei der Bemessung der Höhe des Verspätungszuschlags tatsächlich im Ergebnis keinen wirtschaftlichen Vorteil der Klägerin berücksichtigt. Das FA führt in seiner Einspruchsentscheidung aus, dass ein "Zuschlag" für einen Zinsvorteil nicht angesetzt wurde. Insofern ist das FA nicht von einem wirtschaftlichen Vorteil für die Klägerin ausgegangen. Das Verschulden der Klägerin hat das FA hingegen in seine Ermessensentscheidung zu Recht einbezogen. Denn es entspricht der Zielsetzung des § 152 AO, repressiv wie präventiv zu wirken und im Falle fortgesetzten Versäumnisses vor allem dem Verschulden eine gewichtige Bedeutung beizumessen (BFH-Urteil in BFHE 192, 213, BStBl II 2001, 60). Aufgrund der erheblichen Dauer der Fristüberschreitung von fünf Monaten nach Ablauf der bereits verlängerten Abgabefrist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 157, 14, BStBl II 1989, 693 für zwei Monate) sowie der wiederholten verspäteten Erklärungsabgabe durch die Klägerin, wiederum erst nach Androhung und Festsetzung eines Zwangsgeldes, ist die Bemessung des Verspätungszuschlags in der festgesetzten Höhe auch ohne die Berücksichtigung von tatsächlichen wirtschaftlichen Vorteilen nicht ermessensfehlerhaft. Ob man das Ermessen auch in anderer Weise hätte ausüben können, war vom Senat aufgrund der ihm von § 102 FGO gezogenen Grenzen nicht zu entscheiden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de