

Urteil vom 26. März 2026, IV R 29/23

Obligatorische Festsetzung des Verspätungszuschlags für nicht fristgemäß abgegebene Gewinnfeststellungserklärung - keine Berücksichtigung von Vorauszahlungen

ECLI:DE:BFH:2026:U.260326.IVR29.23.0

BFH IV. Senat

AO § 152 Abs 1, AO § 152 Abs 2, AO § 152 Abs 3, AO § 152 Abs 4, AO § 152 Abs 7, AO § 152 Abs 6 S 1, AO § 152 Abs 6 S 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 20 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, AO § 157 Abs 2, AO § 5, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG VZ 2020

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 15. November 2023, Az: 12 K 1945/23

Leitsätze

1. Der Verspätungszuschlag für eine nicht fristgemäß abgegebene Gewinnfeststellungserklärung ist auch dann obligatorisch nach § 152 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) festzusetzen, wenn bei keinem Mitunternehmer die festgesetzte Einkommensteuer die Summe der festgesetzten Einkommensteuervorauszahlungen übersteigt. Denn die in § 152 Abs. 6 Satz 1 AO i.d.F. des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016 (BGBl I 2016, 1679) --VerfModG-- für Gewinnfeststellungserklärungen angeordnete entsprechende Geltung des § 152 Abs. 3 AO erfasst nicht dessen Nr. 3.

2. Die Regelungen in § 152 Abs. 6 Satz 1 AO i.d.F. des VerfModG, § 152 Abs. 7 AO verstoßen nicht gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 15.11.2023 - 12 K 1945/23 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, ob infolge verspäteter Abgabe der Erklärung für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte der A GbR (GbR) für 2020 zu Recht ein Verspätungszuschlag im Wege einer gebundenen Entscheidung festgesetzt wurde.
- 2** An der GbR sind der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) mit 55 % und B mit 45 % als Gesellschafter beteiligt. Die GbR besteht seit dem Jahr 2017 und erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Der Kläger wurde in den Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte (Gewinnfeststellungserklärungen) der GbR für die Jahre 2017, 2018 und 2019 --auch mit Wirkung für die Zukunft-- zum gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten der GbR bestellt. Er meldete das Gewerbe der GbR bei der Gemeinde an und gab im Fragebogen zur steuerlichen Erfassung seine eigenen Kontaktdaten für die GbR an. Er tritt zudem gegenüber dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) als Vertreter der GbR auf.
- 3** Mit Schreiben vom 18.10.2022 beantragte der Kläger beim FA unter anderem, die Abgabefrist für die Gewinnfeststellungserklärung der steuerlich vertretenen GbR für 2020 zu verlängern. Die steuerliche Beratung --so

der Kläger-- sei derzeit urlaubsabwesend. Diesen Antrag lehnte das FA mit Bescheid vom 20.10.2022 ab. Der hiergegen eingelegte Einspruch blieb erfolglos. Die dagegen beim Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg erhobene Klage (Aktenzeichen 12 K 2345/22) nahm der Kläger wieder zurück.

- 4 Der Kläger reichte die Gewinnfeststellungserklärung der GbR für 2020 am 18.12.2022 beim FA ein. Im daraufhin für die GbR ergangenen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) für 2020 vom 26.01.2023 wies das FA Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 386.534,23 € aus und verteilte sie --den Beteiligungsquoten entsprechend-- auf den Kläger und B.
- 5 Bereits mit Schreiben vom 19.02.2021 hatte der Kläger für die Gesellschafter der GbR beim FA für den Veranlagungszeitraum 2020 eine Heraufsetzung der Vorauszahlungen zur Einkommensteuer beantragt. Hierbei ging der Kläger von einem voraussichtlichen Gewinn der GbR in Höhe von 700.000 € im Jahr 2020 aus. Das FA entsprach dem diesbezüglichen Antrag und passte mit Bescheiden vom 03.03.2021 (Kläger) beziehungsweise vom 05.03.2021 (B) die Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2020 nach oben an.
- 6 Aufgrund der erst am 18.12.2022 erfolgten Abgabe der Gewinnfeststellungserklärung setzte das FA mit Bescheid vom 10.02.2023 nach § 152 Abs. 2 i.V.m. Abs. 7 der Abgabenordnung (AO) in Form einer gebundenen Entscheidung gegenüber dem Kläger einen Verspätungszuschlag in Höhe von 966 € fest. Bei der Berechnung des Verspätungszuschlags ging das FA von einem Ablauf der Abgabefrist zum 31.08.2022 aus.
- 7 Hiergegen legte der Kläger am 16.02.2023 Einspruch ein und beantragte bezüglich des festgesetzten Verspätungszuschlags die Aussetzung der Vollziehung (AdV). Das FA lehnte den AdV-Antrag mit Bescheid vom 24.02.2023 ab. Auch gegen diesen Ablehnungsbescheid legte der Kläger Einspruch ein, den das FA mit Einspruchsentscheidung vom 15.03.2023 als unbegründet zurückwies. Das anschließend vom Kläger angerufene FG gewährte mit Beschluss vom 28.06.2023 - 12 V 659/23 die beantragte AdV ohne Sicherheitsleistung.
- 8 Im Hauptsacheverfahren wies das FA den Einspruch des Klägers mit Einspruchsentscheidung vom 13.09.2023 als unbegründet zurück.
- 9 Die dagegen beim FG erhobene Klage hatte in vollem Umfang Erfolg. Das FG hob mit Urteil vom 15.11.2023 - 12 K 1945/23 den Bescheid über die Festsetzung des Verspätungszuschlags vom 10.02.2023 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 13.09.2023 ersatzlos auf.
- 10 Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, dass zwar im Grundsatz ein Verspätungszuschlag obligatorisch nach § 152 Abs. 2 Nr. 1 AO festzusetzen sei, weil die Abgabefrist für die Gewinnfeststellungserklärung der GbR für 2020 am 31.08.2022 geendet habe, diese Erklärung aber erst am 18.12.2022 beim FA abgegeben worden sei. Nach § 152 Abs. 3 Nr. 3 AO sei die obligatorische Festsetzung eines Verspätungszuschlags allerdings unzulässig, wenn die festgesetzte Steuer die Summe der festgesetzten Vorauszahlungen und der anzurechnenden Steuerabzugsbeträge nicht übersteige. Diese Regelung gelte nach dem Verweis in § 152 Abs. 6 Satz 1 AO auch für Gewinnfeststellungserklärungen. Allerdings lasse sich mithilfe der herkömmlichen Auslegungsmethoden nicht klären, ob dieser Verweis, dem zufolge "vorbehaltlich des Absatzes 7 die Absätze 1 bis 3 und Absatz 4 Satz 1 und 2 entsprechend" gelten, leerlaufe, oder ob bezüglich der Tatbestandsmerkmale des § 152 Abs. 3 Nr. 3 AO auf die den Feststellungsbescheiden folgenden Steuerbescheide abzustellen sei. Mit Blick auf den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Normenklarheit/-bestimmtheit sei die den Steuerpflichtigen belastende Norm zur Erhebung des Verspätungszuschlags --rechtserhaltend-- dahin auszulegen, dass der Verweis des § 152 Abs. 6 AO auf § 152 Abs. 3 Nr. 3 AO nicht ins Leere laufe; dies entspreche auch dem Sinn und Zweck des § 152 AO. Da auf der Ebene der Einkommensteuerfestsetzungen des Klägers und des B unstreitig die festgesetzte Einkommensteuer für 2020 die Summe der bisher festgesetzten Vorauszahlungen nicht überstiegen habe, sei § 152 Abs. 3 Nr. 3 AO erfüllt. Dies habe zur Folge, dass ein Verspätungszuschlag vom FA nur unter den Voraussetzungen des § 152 Abs. 1 AO als Ermessensentscheidung hätte festgesetzt werden dürfen. Dies sei jedoch nicht geschehen.
- 11 Hiergegen richtet sich die Revision des FA, mit welcher es einen Verstoß gegen § 152 Abs. 6 Satz 1, Abs. 3 Nr. 3 AO rügt.
- 12 Das FA beantragt, das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 15.11.2023 - 12 K 1945/23 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

- 13** Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Denn das FG hat zu Unrecht die Voraussetzungen der Rückausnahme nach § 152 Abs. 3 Nr. 3 AO bejaht.
- 15** Der Verspätungszuschlag wurde infolge verspäteter Abgabe der Gewinnfeststellungserklärung der GbR zu Recht im Wege einer gebundenen Entscheidung nach § 152 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 6 Satz 1 AO festgesetzt (dazu 1.). Eine Rückausnahme nach § 152 Abs. 3 AO, die eine Ermessensentscheidung nach § 152 Abs. 1 AO bedingen würde, liegt nicht vor (dazu 2.). Ebenso hat das FA den Kläger rechtsfehlerfrei nach § 152 Abs. 6 Satz 1 i.V.m. Abs. 4 AO in Anspruch genommen (dazu 3.) und den Verspätungszuschlag nach § 152 Abs. 7 AO in zutreffender Höhe festgesetzt (dazu 4.). Anhaltspunkte dafür, dass die Regelungen in § 152 Abs. 6 Satz 1, Abs. 7 AO den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--) verletzen könnten, bestehen nicht (dazu 5.). Die Sache ist spruchreif und die Klage ist abzuweisen (dazu 6.).
- 16** 1. Die Voraussetzungen der obligatorischen Festsetzung des Verspätungszuschlags nach § 152 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 6 Satz 1 AO liegen vor.
- 17** a) Nach § 152 Abs. 1 Satz 1 AO kann gegen denjenigen, der seiner Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung nicht oder nicht fristgemäß nachkommt, ein Verspätungszuschlag im Wege der Ermessensentscheidung festgesetzt werden (§ 152 Abs. 1 Satz 1 AO; "Kann-Festsetzung"). Abweichend von § 152 Abs. 1 AO ist ein Verspätungszuschlag im Wege einer gebundenen Entscheidung unter anderem dann festzusetzen, wenn eine Steuererklärung, die sich auf ein Kalenderjahr bezieht, nicht binnen 14 Monaten nach Ablauf des Kalenderjahrs abgegeben wurde (§ 152 Abs. 2 Nr. 1 Alternative 1 AO; "Muss-Festsetzung"). § 152 Abs. 2 Nr. 1 AO knüpft mit diesem Zeitraum an die verlängerten Steuererklärungsfristen des § 149 Abs. 3 AO für beratene Steuerpflichtige an. Das Ende dieses für die obligatorische Festsetzung eines Verspätungszuschlags geltenden Zeitraums ist für den Besteuerungszeitraum 2020 vom 28.02.2022 (Zeitraum von 14 Monaten) gesetzlich auf den 31.08.2022 (Zeitraum von 20 Monaten) verlängert worden (Art. 97 § 36 Abs. 3 Nr. 5 Buchst. a des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung --EGAO--). Diese Regelungen gelten nach § 152 Abs. 6 Satz 1 AO entsprechend für Gewinnfeststellungserklärungen.
- 18** b) Danach wurde die Gewinnfeststellungserklärung der GbR für 2020 nach Ablauf des in § 152 Abs. 2 Nr. 1 AO i.V.m. Art. 97 § 36 Abs. 3 Nr. 5 Buchst. a EGAO normierten Zeitraums beim FA abgegeben.
- 19** Dieser Zeitraum endete für das Kalenderjahr 2020 am 31.08.2022. Tatsächlich wurde die Gewinnfeststellungserklärung der GbR für 2020 erst am 18.12.2022 und damit verspätet beim FA abgegeben.
- 20** 2. Es liegt kein Fall der Rückausnahme nach § 152 Abs. 3 i.V.m. Abs. 6 Satz 1 AO vor.
- 21** Das FA hat unstreitig die Frist zur Abgabe der Feststellungserklärung nicht nach § 152 Abs. 3 Nr. 1 i.V.m. Abs. 6 Satz 1 AO verlängert (dazu a). Es greift aber --entgegen der Auffassung des FG-- auch nicht die Rückausnahme nach § 152 Abs. 3 Nr. 3 i.V.m. Abs. 6 Satz 1 AO ein (dazu b).
- 22** a) Nach § 152 Abs. 3 Nr. 1 AO gilt Abs. 2 dann nicht, wenn die Finanzbehörde die Frist für die Abgabe der Steuererklärung nach § 109 AO verlängert hat oder diese Frist rückwirkend verlängert.
- 23** Diese Rückausnahme gilt für Gewinnfeststellungserklärungen entsprechend, und zwar unabhängig davon, welche Fassung des § 152 Abs. 6 Satz 1 AO der Entscheidung des Streitfalls zugrunde zu legen ist (vgl. zu diesen Fassungen nachfolgend unter II.2.b aa). § 152 Abs. 3 Nr. 1 AO greift jedoch nicht ein, weil das FA die Frist zur Abgabe der Gewinnfeststellungserklärung für 2020 nicht nach § 109 Abs. 1 AO verlängert, sondern den vom Kläger im Oktober 2022 gestellten Antrag auf Verlängerung der Abgabefrist mit Bescheid vom 20.10.2022 bestandskräftig abgelehnt hat.
- 24** b) Ebenso scheidet die Rückausnahme des § 152 Abs. 3 Nr. 3 AO aus.

- 25** Dabei kann der erkennende Senat dahinstehen lassen, welche Fassung des § 152 Abs. 6 Satz 1 AO der Entscheidung des Streitfalls zugrunde zu legen ist (dazu aa). Denn in beiden Fällen käme § 152 Abs. 3 Nr. 3 AO nicht zur Anwendung (dazu bb).
- 26** aa) Nach § 152 Abs. 3 Nr. 3 AO gilt Abs. 2 dann nicht, wenn die festgesetzte Steuer die Summe der festgesetzten Vorauszahlungen und der anzurechnenden Steuerabzugsbeträge nicht übersteigt.
- 27** Nach dem im Zeitpunkt des Erlasses der Vorentscheidung anwendbaren § 152 Abs. 6 Satz 1 AO i.d.F. des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016 (BGBl I 2016, 1679) --VerfModG-- galten für Erklärungen zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, für Erklärungen zur Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags und für Zerlegungserklärungen vorbehaltlich des Abs. 7 die Abs. 1 bis 3 und Abs. 4 Satz 1 und 2 entsprechend. § 152 AO i.d.F. des VerfModG war erstmals auf Steuererklärungen anzuwenden, die --wie im Streitfall-- nach dem 31.12.2018 einzureichen waren (Art. 97 § 8 Abs. 4 Satz 1 EGAO).
- 28** Dieser Satz 1 wurde durch das Jahressteuergesetz 2024 vom 02.12.2024 (BGBl. 2024 I Nr. 387) --JStG 2024-- geändert. Nach § 152 Abs. 6 Satz 1 AO i.d.F. des JStG 2024 gelten für Erklärungen zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, für Erklärungen zur Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags und für Zerlegungserklärungen vorbehaltlich des Abs. 7 die Abs. 1, 2 und 3 Nr. 1 sowie Abs. 4 Satz 1 und 2 entsprechend. Diese Gesetzesänderung ist am 06.12.2024 in Kraft getreten (vgl. Art. 16 Nr. 16, Art. 56 Abs. 1 JStG 2024). Danach schränkt § 152 Abs. 6 Satz 1 AO i.d.F. des JStG 2024 den unter anderem für Feststellungserklärungen geltenden Verweis ausdrücklich auf die Nr. 1 des Abs. 3 ein. Eine zeitliche Anwendungsregelung hat der Gesetzgeber für diese Neufassung nicht getroffen.
- 29** bb) Unabhängig davon, welche der vorbezeichneten Fassungen des § 152 Abs. 6 Satz 1 AO der revisionsgerichtlichen Entscheidung zugrunde zu legen ist, greift für Feststellungserklärungen § 152 Abs. 3 Nr. 3 AO nicht ein.
- 30** Käme --was zweifelhaft erscheint-- § 152 Abs. 6 Satz 1 AO i.d.F. des JStG 2024 zur Anwendung, ergäbe sich dieses Ergebnis unmittelbar aus dem Wortlaut dieser Norm. Denn sie verweist für (Gewinn-)Feststellungserklärungen nur noch auf die Rückausnahme des Abs. 3 Nr. 1 (behördliche Fristverlängerung).
- 31** Käme hingegen --wofür Vieles spricht-- § 152 Abs. 6 Satz 1 AO i.d.F. des VerfModG zur Anwendung, ergäbe sich dies daraus, dass der Verweis für Feststellungserklärungen nicht Abs. 3 Nr. 3 erfasst (gleicher Ansicht Schober in Gosch, AO § 152 Rz 80; Neudert in AO - eKomm, § 152 AO Rz 43, Stand: 26.02.2025; Koenig/Haselmann, Abgabenordnung, 6. Aufl., § 152 Rz 72; Seer in Tipke/Kruse, § 152 AO Rz 69, nach dem allerdings die Nr. 3 für verspätete Gewerbesteuererklärungen sinngemäß gilt; anderer Ansicht BeckOK AO/Rosenke, 35. Ed. 01.01.2026, AO § 152 Rz 587.1). Dieses Auslegungsergebnis ergibt sich zwar nicht aus dem Wortlaut des § 152 Abs. 6 Satz 1 AO i.d.F. des VerfModG (dazu aaa). Die Entstehungsgeschichte, die Gesetzessystematik sowie der Sinn und Zweck des § 152 Abs. 6 Satz 1 i.V.m. Abs. 7 AO i.d.F. des VerfModG lassen aber kein anderes Gesetzesverständnis zu (dazu bbb bis ddd). Die Gesetzesmaterialien zu § 152 Abs. 6 Satz 1 AO i.d.F. des JStG 2024 bestätigen dieses Ergebnis (dazu eee). Der Grundsatz der Normenklarheit steht dem nicht entgegen (dazu fff).
- 32** aaa) Die grammatikalische Auslegung des § 152 Abs. 6 Satz 1 AO i.d.F. des VerfModG führt zu keinem eindeutigen Ergebnis.
- 33** Einerseits verweist diese Vorschrift ohne Einschränkung auf den Abs. 3 und damit im Grundsatz auch auf dessen Nr. 3. Andererseits ordnet Abs. 6 Satz 1 nur die "entsprechende" Geltung des Abs. 3 an. Danach müssen nicht alle Nummern des Abs. 3 auch für Feststellungserklärungen gelten. So ist zum Beispiel die Rückausnahme des Abs. 3 Nr. 4 (zum Beispiel jährlich abzugebende Lohnsteueranmeldungen und Anmeldungen von Umsatzsteuer-Sondervorauszahlungen nach § 48 Abs. 2 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) für Feststellungserklärungen ohne Bedeutung. Im Übrigen werden --soweit die Rückausnahme des Abs. 3 Nr. 3 betroffen ist-- im Feststellungsverfahren weder Steuern noch Steuervorauszahlungen festgesetzt noch Steuerabzugsbeträge angerechnet, sondern Besteuerungsgrundlagen festgestellt (§ 179 Abs. 1 AO). Welche steuerrechtlichen Auswirkungen diese Feststellungsbescheide am Ende auf die Folgebescheide haben, lässt sich im Feststellungsverfahren nicht beurteilen. Danach ist der Wortlaut offen und führt allein zu keinem eindeutigen Ergebnis.
- 34** bbb) Die Entstehungsgeschichte des § 152 Abs. 6 Satz 1 AO i.d.F. des VerfModG spricht jedoch dafür, eine entsprechende Geltung des Abs. 3 Nr. 3 für Feststellungserklärungen abzulehnen.

- 35** § 152 AO erhielt seine heutige Gestalt durch das bereits erwähnte Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens. Im Zuge dieser Gesetzesänderung wurden § 152 Abs. 6 Satz 1 AO sowie der bis heute unveränderte § 152 Abs. 6 Satz 2 und Abs. 7 AO eingefügt. Die Abs. 6 und 7 enthielten Sonderregelungen für die Nichtabgabe oder verspätete Abgabe einer Feststellungserklärung. Aus den Gesetzesmaterialien lässt sich entnehmen, dass mit diesen Regelungen der Verwaltung die automationsgestützte Festsetzung von Verspätungszuschlägen für Feststellungserklärungen erleichtert werden sollte (vgl. BTDrucks 18/7457, S. 81; BTDrucks 18/8434, S. 114). Insbesondere wurde für Gewinnfeststellungserklärungen in Abs. 7 die Höhe des festzusetzenden Verspätungszuschlags pauschal für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung mit 0,0625 % der positiven Summe der festgestellten Einkünfte, mindestens jedoch 25 € für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung, und damit unabhängig von den steuerlichen Auswirkungen der Feststellung geregelt. Für die übrigen Feststellungserklärungen wurde in § 152 Abs. 6 Satz 2 AO ein Verspätungszuschlag von pauschal 25 € für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung bestimmt. In der Vorgängerregelung zu § 152 AO i.d.F. des VerfModG hieß es noch, dass bei Steuererklärungen für gesondert festzustellende Besteuerungsgrundlagen die Abs. 1 bis 3 mit der Maßgabe gelten, dass bei Anwendung des Abs. 2 Satz 1 die steuerlichen Auswirkungen zu schätzen sind (vgl. § 152 Abs. 4 AO a.F.). Nach § 152 Abs. 2 Satz 1 AO a.F. durfte der Verspätungszuschlag 10 % der festgesetzten Steuer oder des festgesetzten Messbetrags nicht übersteigen und höchstens 25.000 € betragen. Nach der Vorgängerregelung mussten daher --jedenfalls im Grundsatz-- die steuerlichen Auswirkungen in den Folgebescheiden (insbesondere in den Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerbescheiden) berücksichtigt werden, auch wenn nach der Rechtsprechung in Anlehnung an die von ihr entwickelten Richtwerte für die Streitwertbemessung bei gesonderten Feststellungen pauschal von einer steuerlichen Auswirkung von 25 % der festgestellten Einkünfte ausgegangen werden durfte. Der Ansatz eines höheren oder niedrigeren Prozentsatzes kam jedoch in Betracht, wenn ohne besondere Ermittlungen erkennbar war, dass der Pauschalsatz von 25 % den tatsächlichen einkommensteuerlichen Auswirkungen nicht gerecht wurde (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 06.11.2012 - VIII R 19/09, Rz 20). Von diesem Ansatz haben sich § 152 Abs. 6 Satz 2 und Abs. 7 AO i.d.F. des VerfModG gelöst. Nunmehr bleiben bei der gesonderten Feststellung die auf Ebene der Folgebescheide eintretenden steuerlichen Auswirkungen bei der Bemessung der Höhe des Verspätungszuschlags außer Betracht. Die Entstehungsgeschichte legt es daher nahe --gerade unter Berücksichtigung der mit der Gesetzesänderung angestrebten Vereinfachung--, die steuerlichen Auswirkungen der Feststellung auch bei der Frage unberücksichtigt zu lassen, ob eine "Muss-Festsetzung" oder eine "Kann-Festsetzung" zu erfolgen hat.
- 36** ccc) Gesetzessystematische Überlegungen sprechen ebenfalls gegen eine Anwendung des § 152 Abs. 3 Nr. 3 AO.
- 37** Aus den Regelungen in § 152 Abs. 6 Satz 1 und Abs. 7 AO ergibt sich, dass bei der Bemessung des Verspätungszuschlags die auf Ebene der Folgebescheide eintretenden steuerrechtlichen Auswirkungen der Feststellung unberücksichtigt bleiben. Das Gesetz trennt insoweit deutlich zwischen dem Feststellungsverfahren und dem Steuerfestsetzungsverfahren; die Auswirkungen der Feststellung auf die Steuerfestsetzung bleiben ausgeklammert. Als Bemessungsgrundlage für die Höhe des festzusetzenden Verspätungszuschlags für verspätet abgegebene Einkommensteuererklärungen nennt das Gesetz hingegen in § 152 Abs. 5 Satz 2 AO die gleichen Merkmale wie in § 152 Abs. 3 Nr. 3 AO. Es wäre rechtssystematisch widersinnig, einerseits diese in Abs. 3 Nr. 3 genannten Merkmale --wie durch Abs. 7 geschehen-- bei der Bemessung des festzusetzenden Verspätungszuschlags auszublenden, andererseits diese aber bei der Frage, ob eine "Muss-Festsetzung" oder "Kann-Festsetzung" des Verspätungszuschlags vorzunehmen ist, doch wieder einzubeziehen. Dies bringt deutlich zum Ausdruck, dass die Festsetzung des Verspätungszuschlags für (Gewinn-)Feststellungserklärungen rechtssystematisch insgesamt nicht von Faktoren abhängig sein soll, welche die individuelle Ebene der Steuerfestsetzung betreffen.
- 38** ddd) Ebenso würde es dem Sinn und Zweck (Telos) des § 152 Abs. 6 und 7 AO i.d.F. des VerfModG widersprechen, ließe man eine entsprechende Anwendung des Abs. 3 Nr. 3 zu.
- 39** Die Abs. 6 und 7 bezwecken --wie dargelegt-- eine vereinfachte Festsetzung des Verspätungszuschlags. Diesem angestrebten Vereinfachungszweck widerspräche es, müsste man bei der Festsetzung des Verspätungszuschlags doch wieder die dem Feststellungsbescheid unmittelbar oder (bei mehrstöckigen Personengesellschaften) mittelbar folgende Ebene der Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerfestsetzung einbeziehen. Denn insbesondere bei einem Auseinanderfallen von Feststellungsfinanzamt und Wohnsitzfinanzamt (beziehungsweise --bei mehreren Beteiligten-- häufig auch mehreren Wohnsitzfinanzämtern) ergäbe sich die Notwendigkeit weiterer Ermittlungen. Dies ließe sich mit dem gesetzgeberischen Ziel, die Festsetzung von Verspätungszuschlägen für die verspätete Abgabe von Feststellungserklärungen zu vereinfachen, nicht vereinbaren.

- 40 eee) Lediglich ergänzend weist der erkennende Senat auf den gesetzgeberischen Willen hin, der dem neuen § 152 Abs. 6 Satz 1 AO i.d.F. des JStG 2024 zugrunde liegt und der das hier vertretene Auslegungsergebnis bestätigt.
- 41 Im Bericht des Finanzausschusses heißt es hierzu unter anderem, dass durch § 152 AO i.d.F. des VerfModG erreicht werden sollte, bei der Festsetzung des Verspätungszuschlags die steuerlichen Auswirkungen der gesonderten Feststellung in den jeweiligen Folgebescheiden generell nicht mehr ermitteln zu müssen. Dies erleichtere den Vollzug der Vorschrift im Feststellungsverfahren --insbesondere bei vielen Feststellungsbeteiligten-- ganz wesentlich (BTDrucks 20/13419, S. 231). Weiter wird sinngemäß ausgeführt, dass der mit der Neuregelung angestrebte Vereinfachungseffekt infolge des --hier zu überprüfenden-- Urteils des FG Baden-Württemberg vom 15.11.2023 - 12 K 1945/23 entfalle. Mit der Änderung des § 152 Abs. 6 Satz 1 AO werde --der bisherigen Verwaltungspraxis entsprechend-- für die Festsetzung von Verspätungszuschlägen bei der Gewinnfeststellung klarstellend bestimmt, dass nur Nr. 1 des § 152 Abs. 3 AO entsprechend anzuwenden sei (BTDrucks 20/13419, S. 231). Wenngleich der BFH an die gesetzgeberische Beurteilung einer Gesetzesänderung als konstitutiv oder deklaratorisch nicht gebunden ist, bestätigen diese Ausführungen das zu § 152 Abs. 6 Satz 1 AO i.d.F. des VerfModG gefundene Auslegungsergebnis.
- 42 fff) Der vom FG herangezogene Grundsatz der Normenklarheit steht diesem Ergebnis nicht entgegen.
- 43 (1) Das aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3, Art. 19 Abs. 4 GG) folgende Bestimmtheitsgebot verlangt vom Gesetzgeber, Vorschriften so genau zu fassen, wie dies nach der Eigenart der zu ordnenden Lebenssachverhalte mit Rücksicht auf den Normzweck möglich ist (z.B. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 03.03.2004 - 1 BvF 3/92, BVerfGE 110, 33, Rz 102 ff.). Ebenso setzt die Normenklarheit der Verwendung gesetzlicher Verweisungsketten Grenzen. An einer normenklaren Rechtsgrundlage fehlt es zwar nicht schon deshalb, weil in einer Norm auf eine andere Norm verwiesen wird. Doch müssen Verweisungen begrenzt bleiben, dürfen nicht durch die Inbezugnahme von Normen, die andersartige Spannungslagen bewältigen, ihre Klarheit verlieren und in der Praxis nicht zu übermäßigen Schwierigkeiten bei der Anwendung führen. Unübersichtliche Verweisungskaskaden sind mit den grundrechtlichen Anforderungen daher nicht vereinbar (z.B. BVerfG-Beschluss vom 19.05.2020 - 1 BvR 2835/17, BVerfGE 154, 152, Rz 215, m.w.N.).
- 44 Die Anforderungen an die Bestimmtheit erhöhen sich mit der Intensität, mit der auf der Grundlage der betreffenden Regelung in grundrechtlich geschützte Bereiche eingegriffen werden kann. Dies hat jedoch nicht zur Folge, dass die Norm dann überhaupt keine Auslegungsprobleme aufwerfen darf. Dem Bestimmtheitsanforderung ist vielmehr genügt, wenn diese mit herkömmlichen juristischen Methoden bewältigt werden können (z.B. BVerfG-Beschluss vom 27.11.1990 - 1 BvR 402/87, BVerfGE 83, 130, Rz 45, m.w.N.).
- 45 (2) Danach entspricht § 152 Abs. 6 Satz 1 AO i.d.F. des VerfModG dem Grundsatz der Normenklarheit. Nach Anwendung der herkömmlichen Auslegungsmethoden lassen sich Inhalt und Umfang der in dieser Norm für Gewinnfeststellungserklärungen erfolgten Verweisung auf Abs. 3 --wie aufgezeigt-- verlässlich bestimmen. Die historische, systematische und teleologische Auslegung beantworten die Auslegungsfrage dahin, dass die Rückausnahme des § 152 Abs. 3 Nr. 3 AO hiervon nicht erfasst ist.
- 46 3. Das FA hat mit der Inanspruchnahme des Klägers sein Auswahlmessen in der Einspruchsentscheidung vom 13.09.2023 nach § 152 Abs. 6 Satz 1 i.V.m. Abs. 4 AO rechtsfehlerfrei ausgeübt.
- 47 a) Nach § 152 Abs. 4 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde --sind mehrere Personen zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet-- nach ihrem Ermessen entscheiden, ob sie den Verspätungszuschlag gegen eine der erklärungspflichtigen Personen, gegen mehrere der erklärungspflichtigen Personen oder gegen alle erklärungspflichtigen Personen festsetzt. Nach dem im Streitfall anwendbaren § 152 Abs. 4 Satz 3 AO i.d.F. des VerfModG ist in Fällen des § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO der Verspätungszuschlag vorrangig gegen die nach § 181 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 AO erklärungspflichtigen Personen festzusetzen; der zum 01.01.2024 in Kraft getretene § 152 Abs. 4 Satz 3 AO i.d.F. des Kreditzweitmarktförderungsgesetzes vom 22.12.2023 (BGBl. 2023 I Nr. 411) ist noch nicht anwendbar (vgl. dazu Art. 97 § 39 Abs. 1 EGAO). Die nach § 181 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 AO Erklärungspflichtigen waren die in § 34 Abs. 1 AO (in der bis zum 31.12.2023 geltenden Fassung) genannten Personen. Zu diesen Personen gehörten bei einer GbR --einer nicht rechtsfähigen Personenvereinigung im Sinne des § 34 Abs. 1 AO (vgl. BFH-Urteil vom 20.09.2018 - IV R 6/16, BFHE 262, 403, BStBl II 2019, 160, Rz 45)-- deren Geschäftsführer. Danach stand dem Finanzamt bei mehreren Abgabepflichtigen ein Auswahlmessen zu, das bei Gewinnfeststellungserklärungen einer GbR im Sinne einer Vorrangregelung zu Lasten deren Geschäftsführer eingeschränkt war.

- 48 b) Hiervon ausgehend hat das FA den Verspätungszuschlag zu Recht gegenüber dem Kläger festgesetzt.
- 49 Das FA hat in der Einspruchsentscheidung vom 13.09.2023 ausgeführt, dass der Verspätungszuschlag zu Recht allein gegenüber dem Kläger als erklärungsspflichtiger Person festgesetzt worden sei. Bei mehreren erklärungspflichtigen Personen --so das FA-- sei der Verspätungszuschlag primär gegen die nach § 181 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 AO erklärungspflichtige Person festzusetzen, das heißt im Streitfall gegen den Kläger als Empfangsbevollmächtigten, Gesellschafter und Geschäftsführer der Gesellschaft (§ 152 Abs. 4 Satz 3 AO). Diese Ausführungen sind aus revisionsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden.
- 50 4. Ebenso ist die Festsetzung des Verspätungszuschlags der Höhe nach einfachgesetzlich nicht zu beanstanden.
- 51 a) Nach § 152 Abs. 7 AO beträgt für Gewinnfeststellungserklärungen der Verspätungszuschlag für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung 0,0625 % der positiven Summe der festgestellten Einkünfte, mindestens jedoch 25 € für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung. Hiermit wird eine steuerliche Auswirkung der positiven Summe der festgestellten Einkünfte in Höhe von 25 % unterstellt, sodass sich bei Anwendung des in § 152 Abs. 5 Satz 1 AO festgelegten Zuschlagsatzes von 0,25 % der festgesetzten Steuer der genannte Zuschlagsatz in Höhe von 0,0625 % ($0,25 \cdot 0,25 \%$) ergibt.
- 52 b) Der Gewinnfeststellungsbescheid der GbR für 2020 weist eine positive Summe der festgestellten Einkünfte (= Gesamtgewinn aus allen Feststellungen) in Höhe von 386.534,23 € aus. Daraus ergibt sich der festgesetzte Verspätungszuschlag in Höhe von 966 € ($= 386.534,23 \text{ €} \cdot 0,0625 \cdot 4 \text{ Monate}$).
- 53 5. Nach Überzeugung des erkennenden Senats verletzen die Regelungen in § 152 Abs. 6 Satz 1, Abs. 7 AO zur Festsetzung von Verspätungszuschlägen für nicht fristgemäß abgegebene Gewinnfeststellungserklärungen, die in Teilbereichen von denen für nicht fristgemäß abgegebene Einkommensteuer- und Körperschaftsteuererklärungen abweichen, nicht Art. 3 Abs. 1 GG (gleicher Ansicht FG Düsseldorf, Urteil vom 24.08.2023 - 12 K 1698/22 AO, Entscheidungen der Finanzgerichte 2024, 7, nicht rechtskräftig, Revision anhängig unter dem Aktenzeichen VIII R 28/23).
- 54 a) Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (z.B. BVerfG-Beschluss vom 28.11.2023 - 2 BvL 8/13, BVerfGE 168, 1, Rz 139, m.w.N.). Zwar ist es grundsätzlich Sache des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte auszuwählen, an die er dieselben Rechtsfolgen knüpft und die er so als rechtlich gleich qualifiziert. Diese Auswahl muss er jedoch sachgerecht treffen. Dabei ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen aus dem allgemeinen Gleichheitssatz im Sinne eines stufenlosen, am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierten Prüfungsmaßstabs unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen. Art. 3 Abs. 1 GG ist jedenfalls dann verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie sachlich einleuchtender Grund für eine gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden lässt (z.B. BVerfG-Beschluss vom 28.11.2023 - 2 BvL 8/13, BVerfGE 168, 1, Rz 140 f., m.w.N.). Als besondere sachliche Gründe kommen neben außerfiskalischen Förderungs- und Lenkungszielen auch die Bekämpfung missbräuchlicher Gestaltungen sowie Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse in Betracht (z.B. BFH-Vorlagebeschluss vom 17.11.2020 - VIII R 11/18, BFHE 271, 399, BStBl II 2021, 562, Rz 37, m.w.N.; vgl. auch BVerfG-Beschluss vom 28.11.2023 - 2 BvL 8/13, BVerfGE 168, 1, Rz 178). Der Gesetzgeber darf insbesondere generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen treffen, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härte gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen. Dabei darf der Gesetzgeber jedoch keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen (z.B. BVerfG-Beschluss vom 28.11.2023 - 2 BvL 8/13, BVerfGE 168, 1, Rz 152, m.w.N.).
- 55 b) Im Streitfall bestehen bereits erhebliche Bedenken am Bestehen einer rechtfertigungsbedürftigen Ungleichbehandlung.
- 56 aa) Nach § 152 Abs. 6 Satz 1 AO gilt für Gewinnfeststellungserklärungen --wie dargelegt-- zwar nicht die Rückausnahme des § 152 Abs. 3 Nr. 3 AO. Ebenso greifen für die Höhe des Verspätungszuschlags unterschiedliche Bemessungsgrundlagen ein. So richtet sich die Höhe des Verspätungszuschlags für Einkommensteuer- und Körperschaftsteuererklärungen --anders als für Gewinnfeststellungserklärungen-- nach § 152 Abs. 5 Satz 2 AO. Danach beträgt für Jahressteuererklärungen der Verspätungszuschlag für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung 0,25 % der um die festgesetzten Vorauszahlungen und die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge verminderten festgesetzten Steuer, mindestens jedoch 25 € für jeden angefangenen Monat

der eingetretenen Verspätung. Damit reduziert sich die Bemessungsgrundlage für den Verspätungszuschlag im Ergebnis auf die zu entrichtende Abschlusszahlung (vgl. § 36 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes) beziehungsweise auf 25 € für jeden angefangenen Monat.

- 57** bb) Einem Verspätungszuschlag für eine nicht fristgemäß abgegebene Gewinnfeststellungserklärung liegt aber bereits ein ganz anderer Sachverhalt als einem Verspätungszuschlag für eine verspätet abgegebene Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuererklärung zugrunde. Während Gewinnfeststellungserklärungen nur einen punktuellen Ausschnitt der späteren Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerfestsetzung betreffen, umfasst die Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuererklärung sämtliche Einkunftsquellen und Abzugstatbestände. Zudem lässt sich der Verspätungszuschlag für eine Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuererklärung sachgerecht nach der zu entrichtenden Abschlusszahlung bemessen, nicht hingegen der für eine Gewinnfeststellungserklärung. Im Feststellungsverfahren werden weder eine Steuer noch Steuervorauszahlungen festgesetzt, sondern Besteuerungsgrundlagen für die Folgebescheide (wie zum Beispiel den Einkommensteuer- oder den Körperschaftsteuerbescheid) bindend festgestellt (vgl. § 179 Abs. 1, § 182 Abs. 1 AO). Welche individuelle Steuerbelastung letztendlich beim einzelnen Mitunternehmer infolge weiterer individueller Faktoren (zum Beispiel Verlustvorträge, weitere Beteiligungseinkünfte, Abzugsbeträge, Steuersatz) entsteht und welche Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerabschlusszahlung am Ende zu entrichten ist, lässt sich nach Abschluss des Feststellungsverfahrens nicht beurteilen.
- 58** c) Aber selbst wenn man von einer Ungleichbehandlung durch Verspätungszuschläge in Gewinnfeststellungsbescheiden gegenüber solchen in Steuerfestsetzungsbescheiden ausgehen wollte, wäre diese jedenfalls sachlich gerechtfertigt.
- 59** aa) Prüfungsmaßstab wäre allein das Willkürverbot. Denn der Betroffene hat es selbst in der Hand, den Verspätungszuschlag durch fristgerechte Abgabe der Erklärung zu vermeiden. Ebenso wäre das Ausmaß der Ungleichbehandlung nicht gravierend. So ist die vom Gesetzgeber im Rahmen des § 152 Abs. 7 AO unterstellte steuerliche Auswirkung der positiven Summe der festgestellten Einkünfte von 25 % der Höhe nach nicht zu beanstanden. Dieser Prozentsatz entspricht dem Pauschalsatz, der in langjähriger höchstrichterlicher Rechtsprechung aus Vereinfachungsgründen regelmäßig der Streitwertberechnung bei Gewinnfeststellungen zugrunde gelegt wird (z.B. BFH-Beschlüsse vom 21.02.1974 - IV B 24/71, BFHE 112, 217, BStBl II 1974, 461; vom 10.10.2006 - VIII B 177/05, BFHE 214, 208, BStBl II 2007, 54, unter II.3. und 4.; vom 18.04.2018 - IV E 1/18, Rz 9; vgl. auch BTDrucks 18/7457, S. 81). Die Übernahme dieses bewährten Pauschalsatzes für Zwecke der vereinfachten Berechnung des festzusetzenden Verspätungszuschlags ist sachgerecht.
- 60** bb) Hieran gemessen wäre eine Ungleichbehandlung durch die beabsichtigte Vereinfachung des Verwaltungshandelns und der Rechtsanwendung sachlich gerechtfertigt. Die Nichtanwendung des § 152 Abs. 3 Nr. 3 AO vermeidet bei der Frage, ob eine "Muss-Festsetzung" oder eine "Kann-Festsetzung" vorzunehmen ist, weitere Komplikationen und zusätzlichen Verwaltungsaufwand. Gleiches gilt für die pauschalierende Regelung des § 152 Abs. 7 AO. Sie ermöglicht es, den Verspätungszuschlag der Höhe nach einfach und praktikabel festzusetzen.
- 61** 6. Die Sache ist spruchreif. Das FG-Urteil ist aufzuheben und die Klage als unbegründet abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Der vom FA gegenüber dem Kläger festgesetzte Verspätungszuschlag ist rechtlich nicht zu beanstanden.
- 62** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de