

Urteil vom 07. Mai 2026, V R 26/24

Zur Festsetzung eines Verspätungszuschlags zur Umsatzsteuer in Erstattungsfällen

ECLI:DE:BFH:2026:U.070526.VR26.24.0

BFH V. Senat

AO § 152 Abs 1, AO § 5, AO § 128 Abs 3, FGO § 102 S 1, UStG § 18 Abs 3, AO § 152 Abs 2, AO § 152 Abs 3, EGRL 112/2006 Art 261 Abs 1, UStG VZ 2020

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 08. November 2023, Az: 8 K 682/23

Leitsätze

Bei der Festsetzung eines Verspätungszuschlags ist im Rahmen des Entschließungsermessens nach § 152 Abs. 1 Satz 1 AO auch in Erstattungsfällen die Häufigkeit der Fristüberschreitung zu berücksichtigen.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 08.11.2023 - 8 K 682/23 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger), ein Unternehmer, reichte durch die von ihm beauftragte Steuerberatungsgesellschaft seine Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2020 (Streitjahr) am 30.01.2023 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ein. In dieser errechnete der Kläger einen Überschuss in Höhe von 7.333,41 € und --abweichend von der Summe der Vorauszahlungen-- einen Unterschiedsbetrag zu seinen Gunsten in Höhe von 168,24 €. Das FA stimmte der Erklärung zu.
- 2** Mit Bescheid vom 27.03.2023 setzte das FA einen Verspätungszuschlag in Höhe von 125 € fest, da die Abgabefrist am 31.08.2022 abgelaufen und die Erklärung verspätet eingegangen sei. Den hiergegen eingelegten Einspruch wies das FA zurück. In der Einspruchsentscheidung führte das FA weiter aus, der Kläger habe mit seinem allgemeinen Verweis auf Personalausfälle wegen "Corona" und die "Grundsteuer-Kampagne" nicht glaubhaft gemacht, dass er die Verspätung nicht zu vertreten habe. Im Streitfall liege eine besondere Schwere des Fehlverhaltens als Voraussetzung für die Festsetzung von Verspätungszuschlägen in Erstattungsfällen vor, da der Kläger die Jahreserklärung wie schon für das Vorjahr 2019 mit einer Verspätung von mehreren Monaten übermittelt habe. Vorliegend sei der Verspätungszuschlag nach pflichtgemäßem Ermessen festgesetzt worden. Der Verspätungszuschlag sei im Streitfall aus repressiven sowie aus präventiven Gründen gerechtfertigt, um den Kläger auch in Erstattungsfällen zu einer pünktlichen Übermittlung seiner Erklärung anzuhalten.
- 3** Die nachfolgende Klage wies das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2024, 998 veröffentlichten Urteil ab. Die tatbestandlichen Voraussetzungen der Festsetzung eines Verspätungszuschlags lägen vor. Das FA habe den Verspätungszuschlag ermessensfehlerfrei festgesetzt. Auf die Frage, ob eine --unzulässige-- Umdeutung eines gebundenen Verwaltungsaktes in einen Ermessensverwaltungsakt vorliege, komme es nicht an.
- 4** Hiergegen richtet sich die Revision des Klägers, mit der er die Verletzung materiellen Rechts rügt. Der Bescheid über die Festsetzung eines Verspätungszuschlags vom 27.03.2023 erläutere die Festsetzung nur mit der verspäteten Abgabe einer Erklärung und enthalte keine Rechtsgrundlage. Diese Erläuterung des Bescheides zur

verspätet eingegangenen Steuererklärung gelte sowohl für eine --vom Gesetz als Regelfall vorgesehene-- gebundene Entscheidung über die Festsetzung eines Verspätungszuschlags nach § 152 Abs. 2 der Abgabenordnung in der im Streitfall geltenden Fassung (AO) als auch für eine im Ermessen des FA stehende Festsetzung nach § 152 Abs. 1 AO. Aus Sicht des Steuerpflichtigen erfolge die Festsetzung danach automatisch, was unzulässig sei, nicht zu seinen Lasten gehen und auch nicht entgegen § 128 Abs. 3 AO dazu führen dürfe, dass durch eine Einspruchsentscheidung, die Ermessenserwägungen enthalte, eine aus Empfängersicht gebundene Entscheidung über die Festsetzung eines Verspätungszuschlags nach § 152 Abs. 2 AO in eine Ermessensentscheidung über die Festsetzung eines Verspätungszuschlags gemäß § 152 Abs. 1 AO umgedeutet werde. Das FA sei zunächst selbst von einer gebundenen Entscheidung ausgegangen, wie sich aus einem in den Akten enthaltenen Ausdruck der Änderungen durch das Vierte Corona-Steuerhilfegesetz (BGBl I 2022, 911) ergebe, da eine handschriftliche Markierung bei der Änderung des § 152 Abs. 2 AO angebracht worden sei. Hinzu komme, dass den zur früheren Regelung des Verspätungszuschlags nach der Rechtsprechung zu erfüllenden Darlegungsanforderungen an eine Ermessensentscheidung in Erstattungsfällen im Festsetzungsbescheid nicht nachgekommen sei. Sei danach bei Erlass des Bescheides kein Ermessen ausgeübt worden, könne dies auch nicht nachfolgend durch etwaige Erwägungen in einer Einspruchsentscheidung nachgeholt oder ergänzt werden. Dies würde ansonsten dazu führen, dass ein Steuerpflichtiger die Ermessensentscheidung erstmalig erst in einem --kostenpflichtigen-- finanzgerichtlichen Verfahren überprüfen lassen könnte.

- 5 Weiter sei im Bereich des Umsatzsteuerrechts zu beachten, dass ein Verspätungszuschlag in Erstattungsfällen nur ausnahmsweise festgesetzt werden dürfe. Hierfür spreche, dass das Unionsrecht eine Umsatzsteuerjahreserklärung nicht zwingend fordere und dass der Gesetzgeber den administrativen Aufwand der Bearbeitung von Umsatzsteuererklärungen auf den Steuerpflichtigen abgewälzt habe, so dass sich das FA nur in Erstattungsfällen dazu verhalten müsse, ob es der Erklärung zustimme. Hinzu komme vorliegend, dass die --unionsrechtlich geforderten-- Umsatzsteuer-Voranmeldungen rechtzeitig abgegeben worden seien. Danach habe das FA die Ermessensentscheidung, nach der in einem umsatzsteuerrechtlichen Erstattungsfall ein Verspätungszuschlag festgesetzt werde, gesondert zu begründen, woran es aber im Streitfall fehle.
- 6 Der Kläger beantragt,
das Urteil des FG sowie den Bescheid vom 27.03.2023 über die Festsetzung eines Verspätungszuschlags und die Einspruchsentscheidung vom 19.06.2023 aufzuheben.
- 7 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 8 Die Ausführungen des Klägers zur vorgeblichen Verletzung materiellen Rechts seien unklar und allenfalls dahingehend zu verstehen, dass das FG zu Unrecht angenommen habe, der Bescheid vom 27.03.2023 sei nicht nichtig. Indes fehle es an einer Auseinandersetzung mit den Gründen des Urteils des FG. Im Übrigen sei der Bescheid vom 27.03.2023 --was das FG verkannt habe-- schon im Ausgangspunkt tatsächlich als Ermessensentscheidung ergangen, wie sich aus dem in den Akten enthaltenen Ausdruck der "Festsetzungsauskunft" ergebe. Aus einer fehlenden Begründung könne nicht geschlossen werden, dass es objektiv an einer Ermessensausübung fehle. Jedenfalls hätten Ermessenserwägungen noch in der Einspruchsentscheidung nachgeholt werden können. Umsatzsteuerrechtliche Besonderheiten stünden der Festsetzung eines Verspätungszuschlags gerade wegen seiner präventiven Wirkung nicht entgegen, da die Abgabe der Jahreserklärung als separate Pflicht nach Sinn und Zweck des § 152 AO sanktioniert werde und sich erst infolge der Zusammenfassung der Umsatzsteuer-Voranmeldungen in der Jahreserklärung zeige, ob diese nur "deklaratorisch" sei. Im Übrigen sei § 128 Abs. 3 AO schon nicht anwendbar, da der Festsetzungsbescheid nach seinem Tenor eindeutig sei.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die --insbesondere im Hinblick auf die hinreichende Angabe der Revisionsgründe nach § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a der Finanzgerichtsordnung (FGO) zulässige-- Revision des Klägers ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat die Klage zu Recht abgewiesen, da das FA den Verspätungszuschlag ohne Rechtsverstoß festgesetzt hat.
- 10 1. § 152 AO, der nach Art. 97 § 8 Abs. 4 Satz 1 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (EGAO) in seiner durch

das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016 (BGBl I 2016, 1679) ab 01.01.2017 geltenden Fassung erstmals auf Steuererklärungen anzuwenden ist, die --wie vorliegend die Umsatzsteuerjahreserklärung 2020-- nach dem 31.12.2018 einzureichen sind, bestimmt in seinem Abs. 1 Satz 1, dass gegen denjenigen, der seiner Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung nicht oder nicht fristgemäß nachkommt, ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden kann. Von der Festsetzung eines Verspätungszuschlags ist abzusehen, wenn der Erklärungspflichtige glaubhaft macht, dass die Verspätung entschuldbar ist; das Verschulden eines Vertreters oder eines Erfüllungsgehilfen ist dem Erklärungspflichtigen zuzurechnen (§ 152 Abs. 1 Satz 2 AO).

- 11 Abweichend von § 152 Abs. 1 AO ist für den im Streitfall betroffenen Besteuerungszeitraum 2020 gemäß § 152 Abs. 2 Nr. 1 AO, Art. 97 § 36 Abs. 3 Nr. 5 Buchst. a EGAO ein Verspätungszuschlag festzusetzen, wenn eine Steuererklärung nicht binnen 20 Monaten nach Ablauf des Kalenderjahrs oder nicht binnen 20 Monaten nach dem Besteuerungszeitpunkt abgegeben wurde.
- 12 § 152 Abs. 2 AO gilt nach § 152 Abs. 3 AO wiederum unter anderem nicht, wenn die Steuer auf 0 € oder auf einen negativen Betrag festgesetzt wird (Nr. 2) oder die festgesetzte Steuer die Summe der festgesetzten Vorauszahlungen und der anzurechnenden Steuerabzugsbeträge nicht übersteigt (Nr. 3).
- 13 2. Der Verspätungszuschlag ist nach seinem Sinn und Zweck ein Druckmittel eigener Art, das zugleich repressiven und präventiven Charakter hat und den verzögerten oder unterbliebenen Eingang der Steuererklärung sanktionieren sowie den Steuerpflichtigen für die Zukunft zur pünktlichen Abgabe der Steuererklärung anhalten soll (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18.08.2015 - V R 2/15, BFH/NV 2015, 1665, Rz 12). Dieser Zweck hat sich durch die Neufassung des § 152 AO durch das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016 (BGBl I 2016, 1679) nicht geändert (vgl. auch BFH-Beschluss vom 04.06.2024 - VIII B 121/22, BFHE 284, 439, Rz 25). Soweit die Gesetzesbegründung darauf verweist, dass die Neuregelung zum Verspätungszuschlag die "gesetzliche Fristverlängerung" des § 149 AO zur Gewährleistung eines fristgerechten und kontinuierlichen Erklärungseingangs begleitet (BTDrucks 18/7547, S. 50), lässt sich hieraus nichts anderes entnehmen. Damit kann zwar als Ziel des Verspätungszuschlags, einen stetigen Arbeitsanfall bei der Finanzverwaltung zu gewährleisten, beschrieben werden. Indes ändert dies nichts daran, dass § 152 AO als zulasten des Steuerpflichtigen wirkende Eingriffsnorm seinen Druckmittelcharakter behält (vgl. auch BFH-Beschluss vom 04.06.2024 - VIII B 121/22, BFHE 284, 439, Rz 25 zu § 152 Abs. 2 AO als Sanktion einer objektiven verfahrensrechtlichen Pflichtverletzung).
- 14 3. Das FG hat zutreffend entschieden, dass der Bescheid vom 27.03.2023 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19.06.2023 ein Ermessensverwaltungsakt nach § 152 Abs. 1 AO ist und § 128 Abs. 3 AO im Streitfall ohne Bedeutung ist.
- 15 a) Das FG hat angenommen, dass zwar im Bescheid vom 27.03.2023 noch nicht erkennbar gewesen sei, ob das FA Ermessen ausgeübt habe. Da Gegenstand der gerichtlichen Prüfung jedoch der Bescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung sei, habe das FA noch im Rahmen seiner Einspruchsentscheidung seine Ermessenserwägungen ergänzen können. Die Entscheidung über die Festsetzung eines Verspätungszuschlags sei nicht als eine Entscheidung anzusehen, die im Sinne des § 128 Abs. 3 AO "nur als gesetzlich gebundene Entscheidung" --wie es § 152 Abs. 2 AO vorsehe-- ergehen könne und die nicht in einen Ermessensverwaltungsakt umgedeutet werden dürfe, da § 152 Abs. 1 AO die Festsetzung als Verspätungszuschlag auch als Ermessensentscheidung ermögliche.
- 16 b) Die Annahme, das FA habe einen Ermessensverwaltungsakt erlassen, ist frei von revisiblen Rechtsfehlern.
- 17 Der Bescheid vom 27.03.2023 war bereits nach dem Empfängerhorizont des steuerlich vertretenen Klägers als Ermessensverwaltungsakt zu verstehen. Der Bescheid setzt nach seinem Tenor einen Verspätungszuschlag in Höhe von 125 € fest und weist --allerdings ohne Nennung einer Rechtsgrundlage-- in seiner Begründung darauf hin, dass die Steuererklärung erst am 30.01.2023 eingegangen und deren Abgabefrist am 31.08.2022 abgelaufen war. Aufgrund des zugunsten des Klägers in der Vorbehaltsfestsetzung ausgewiesenen Unterschiedsbetrags lagen --worauf der steuerlich beratene Kläger mit seinem Einspruch schon zutreffend hinwies-- die Voraussetzungen einer gebundenen Entscheidung nach § 152 Abs. 2 AO offensichtlich nicht vor, so dass die Festsetzung des Verspätungszuschlags --auch aus Sicht des fachkundig vertretenen Klägers-- auf § 152 Abs. 1 AO beruhte. Danach ist dem Kläger nicht darin zu folgen, dass aus Empfängersicht nicht zu erkennen sei, auf welcher Rechtsgrundlage der Bescheid vom 27.03.2023 erlassen worden ist, und daher unklar sei, ob es sich um eine Ermessensentscheidung oder um eine gebundene Entscheidung handelte.
- 18 Konnte die Entscheidung über die Festsetzung eines Verspätungszuschlags nach § 152 AO nicht "nur als gesetzlich

gebundene Entscheidung" nach § 152 Abs. 2 AO, sondern --wie hier-- auch als Ermessensentscheidung nach § 152 Abs. 1 AO ergehen, kommt es --entgegen der Auffassung des Klägers-- nicht auf § 128 Abs. 3 AO an.

- 19** 4. Die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 152 Abs. 1 AO hat das FG zutreffend bejaht. Umsatzsteuererklärungen im Sinne des § 18 Abs. 3 des Umsatzsteuergesetzes (UStG) waren für den Besteuerungszeitraum 2020 bei steuerlich beratenen Steuerpflichtigen nach § 149 Abs. 3 AO, Art. 97 § 36 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a EGAO i.d.F. des Vierten Corona-Steuerhilfegesetzes spätestens bis zum 31.08.2022 abzugeben. Zur Umsatzsteuerjahreserklärung 2020 hat der Kläger keine hinreichenden Gründe glaubhaft gemacht, die deren verspätete Abgabe als entschuldbar erscheinen lassen könnten.
- 20** 5. Das FG hat weiter zu Recht entschieden, dass das FA sein ihm gemäß § 152 Abs. 1 AO zustehendes Ermessen rechtsfehlerfrei ausgeübt hat. Im Streitfall liegen keine Ermessensfehler vor.
- 21** a) Das FA hat das ihm in § 152 Abs. 1 Satz 1 AO eingeräumte Entschließungsermessen nach § 5 AO entsprechend dem Zweck der Ermächtigung auszuüben und die gesetzlichen Grenzen des Ermessens einzuhalten. Soweit die Finanzbehörde ermächtigt ist, nach ihrem Ermessen zu handeln oder zu entscheiden, prüft das Gericht nach § 102 Satz 1 FGO auch, ob der Verwaltungsakt oder die Ablehnung oder Unterlassung des Verwaltungsaktes rechtswidrig ist, weil die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht ist. Gegenstand der gerichtlichen Überprüfung im Sinne des § 102 Satz 1 FGO ist die Ermessensentscheidung der Finanzbehörde so wie sie --regelmäßig nach Abschluss des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens-- getroffen wurde. Maßgeblich für die gerichtliche Überprüfung ist daher die Sach- und Rechtslage zum Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung (BFH-Urteil vom 18.11.2021 - V R 24/20, BFH/NV 2022, 624, Rz 27). Nach § 102 Satz 2 FGO kann die Finanzbehörde ihre Ermessenserwägungen hinsichtlich des Verwaltungsaktes im Übrigen bis zum Abschluss der Tatsacheninstanz eines finanzgerichtlichen Verfahrens ergänzen.
- 22** b) § 152 Abs. 1 Satz 1 AO eröffnet --im Hinblick auf § 152 Abs. 3 Nr. 2 und Nr. 3 AO in Abgrenzung zu § 152 Abs. 2 AO-- in Erstattungsfällen ein Entschließungsermessen. Auch in diesen Fällen sollen nach der Wertung des Gesetzgebers die festgelegten Mindestbeträge sicherstellen, dass ein Verspätungszuschlag anfällt (zu § 152 Abs. 3 AO i.d.F. des Regierungsentwurfs: BRDrucks 631/15, S. 97, und BTDrucks 18/7457, S. 80; zu § 152 Abs. 5 AO: BTDrucks 18/8434, S. 113).
- 23** c) Das FA durfte unter Berücksichtigung des Zwecks des Verspätungszuschlags insbesondere berücksichtigen, dass der Kläger wiederholt seiner Pflicht zur Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung verspätet nachgekommen ist.
- 24** aa) Bei der Festsetzung eines Verspätungszuschlags ist im Rahmen des Entschließungsermessens nach § 152 Abs. 1 Satz 1 AO auch in Erstattungsfällen die Häufigkeit der Fristüberschreitung zu berücksichtigen. Dies entspricht dem Willen des Gesetzgebers, der die Festsetzung eines Verspätungszuschlags insbesondere für ermessensgerecht hält, wenn der Erklärungspflichtige seine Steuererklärungspflichten in der Vergangenheit wiederholt verletzt hat (BTDrucks 18/8434, S. 113).
- 25** bb) Zudem wird die Dauer der Fristüberschreitung über § 152 Abs. 5 Satz 2 AO kraft Gesetzes auf der Rechtsfolgenseite bei der Höhe des Verspätungszuschlags berücksichtigt. Denn nach § 152 Abs. 5 Satz 2 AO beträgt der Verspätungszuschlag für Steuererklärungen, die sich auf ein Kalenderjahr oder auf einen gesetzlich bestimmten Zeitpunkt beziehen, 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.
- 26** Dies schließt es zwar nicht aus, im jeweiligen Einzelfall die Dauer der Fristüberschreitung im Rahmen des Entschließungsermessens zu berücksichtigen. Denn § 152 Abs. 1 AO ist vom Gesetzgeber als Ermessensvorschrift ohne besonders bezeichnete Ermessenskriterien ausgestaltet, so dass der der Finanzbehörde damit eingeräumte Ermessensrahmen dahingehend zu ziehen ist, dass etwa eine nur geringfügige Verspätung im Einzelfall dazu führen kann, das Entschließungsermessen --zugunsten des Steuerpflichtigen-- auch in der Weise auszuüben, dass angesichts der der Höhe nach zwingenden Rechtsfolgenseite von der Festsetzung eines Verspätungszuschlags ausnahmsweise abgesehen wird. Entschließt sich aber die Finanzbehörde, einen Verspätungszuschlag festzusetzen, bedarf diese Entscheidung --ausgerichtet an dem Sinn und Zweck der Festsetzung eines Verspätungszuschlags und der gesetzlich vorgesehenen Bemessung des Verspätungszuschlags auch in Erstattungsfällen-- keiner zusätzlichen Rechtfertigung, welche die Abweichung vom Üblichen an den Besonderheiten des Falles verständlich macht (vgl.

allgemein BFH-Beschlüsse vom 01.06.1988 - X B 41/88, BFHE 153, 310, BStBl II 1988, 838, unter 2.b, und vom 27.06.2002 - III B 162/01, BFH/NV 2002, 1335, unter II. zur Festsetzung eines Ordnungsgeldes gegen Zeugen).

- 27 cc) Dem steht nicht entgegen, dass § 152 Abs. 8 Satz 2 AO die Dauer und Häufigkeit der Fristüberschreitung als Kriterien der Bemessung der Höhe des Verspätungszuschlags in den dort geregelten Ausnahmefällen erwähnt.
- 28 Eine hieraus folgende Einschränkung der im Rahmen des § 152 Abs. 1 AO anzuwendenden Ermessenskriterien lässt sich bereits dem Wortlaut des § 152 Abs. 8 Satz 2 AO nicht entnehmen. Zudem verweist § 152 Abs. 8 Satz 1 AO nur auf § 152 Abs. 5 AO, der wiederum nur die Bemessung des festzusetzenden Verspätungszuschlags betrifft und sich nicht auf das Entschließungsermessen nach § 152 Abs. 1 AO bezieht (vgl. Koenig/Haselmann, Abgabenordnung, 6. Aufl., § 152 Rz 33). Damit betrifft § 152 Abs. 8 Satz 2 AO in Bezug auf die Höhe des Verspätungszuschlags nach § 152 Abs. 8 Satz 1 AO das Auswahlermessen (Seer in Tipke/Kruse, § 152 AO Rz 72) und lässt das Entschließungsermessen für die Festsetzung eines Verspätungszuschlags nach § 152 Abs. 1 AO unberührt.
- 29 d) Zudem hat das FA zu Recht auch geprüft, ob aufgrund eines weniger gewichtigen Grads des Verschuldens an der verspäteten Abgabe von der Festsetzung eines Verspätungszuschlags abzusehen wäre. Da die Festsetzung eines Verspätungszuschlags von der verspäteten Abgabe einer konkreten Steuererklärung abhängt und ein jeweils eigenständiges Verfahren bildet (Seer in Tipke/Kruse, § 152 AO Rz 41a), konnte sich das FA ermessensfehlerfrei im Hinblick auf den präventiven Zweck des Verspätungszuschlags, auf eine künftige fristgemäße Abgabe von Jahreserklärungen hinzuwirken, auch dann für eine Festsetzung eines Verspätungszuschlags entscheiden, wenn der Kläger andere Erklärungen, wie etwa die Umsatzsteuer-Voranmeldungen, fristgemäß abgegeben hatte.
- 30 e) Weitere Ermessenserwägungen waren nach den Verhältnissen des Streitfalls nicht anzustellen. Hat sich das FA danach unter Berücksichtigung der im jeweiligen Einzelfall in Betracht kommenden Ermessenskriterien ermessensfehlerfrei dafür entschieden, einen Verspätungszuschlag festzusetzen, hat es diesen nach § 152 Abs. 5 AO im Erstattungsfall in Höhe des Mindestbetrags zu bestimmen, was es hier auch getan hat. Hieraus folgt auch kein Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Der gesetzliche Mindestbetrag je angefangenem Monat der Verspätung (25 €) ist als solcher nicht unverhältnismäßig. Die Dauer der eingetretenen Verspätung hängt von dem eigenen Verhalten des Steuerpflichtigen ab. Zudem begrenzt § 152 Abs. 10 AO die Höhe des Verspätungszuschlags, da danach der Verspätungszuschlag höchstens 25.000 € betragen darf. Ob darüber hinaus im Einzelfall angesichts der Höhe des festgesetzten Verspätungszuschlags im Verhältnis zum Erstattungsbetrag unter Berücksichtigung weiterer Umstände die Festsetzung des Verspätungszuschlags unbillig wäre, ist im vorliegenden Verfahren nicht zu entscheiden, wofür indes angesichts der derzeit ersichtlichen Verhältnisse des Streitfalls keine Anhaltspunkte bestehen.
- 31 6. Einer im Ermessen der Finanzbehörde stehenden Festsetzung eines Verspätungszuschlags nach § 152 Abs. 1 AO stehen auch nicht die unionsrechtlichen Besonderheiten des Umsatzsteuerrechts entgegen.
- 32 a) Zwar ist die Abgabe einer Jahressteuererklärung unionsrechtlich nicht zwingend vorgesehen, da Art. 261 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem die Mitgliedstaaten lediglich ermächtigt, von dem Steuerpflichtigen zu verlangen, dass er eine Erklärung über sämtliche Umsätze des vorangegangenen Jahres abgibt (vgl. BFH-Urteil vom 06.07.2023 - V R 5/21, BFHE 282, 1, BStBl II 2024, 457, Rz 25 f.). Der nationale Gesetzgeber hat indes von dieser Ermächtigung mit § 18 Abs. 3 UStG Gebrauch gemacht.
- 33 b) Im Hinblick auf diese Regelungen ist es unerheblich, dass der Umsatzsteueranspruch bereits mit Ablauf des jeweiligen Voranmeldungszeitraums entsteht (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a und b UStG) und dass bei einem Steuerpflichtigen, der die Umsatzsteuer-Voranmeldungen der Voranmeldungszeiträume rechtzeitig und vollständig abgegeben hat, die Jahreserklärung, die den Inhalt von Steuerfestsetzungen aufgrund von Voranmeldungen in sich aufnimmt, nicht zu Nachzahlungen führt.
- 34 Denn Voranmeldung und Jahressteuererklärung sind eigenständige Verfahren (BFH-Urteil vom 16.05.1995 - XI R 73/94, BFHE 177, 570, BStBl II 1996, 259, unter II.3.), wobei der mit dem Verspätungszuschlag auch bezweckte fristgerechte und kontinuierliche Erklärungseingang (BTDruks 18/7547, S. 50) sowohl die Voranmeldung als auch die Jahreserklärung gleichermaßen betrifft.
- 35 Wie § 152 Abs. 1 und Abs. 3 Nr. 3 AO in Abgrenzung zu § 152 Abs. 2 AO zeigen, kann ein Verspätungszuschlag auch dann festgesetzt werden, wenn eine Steuerschuld aus der verspäteten Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung nicht resultiert, weil die festgesetzte Steuer die Summe der festgesetzten Vorauszahlungen nicht übersteigt. Nach

§ 152 Abs. 1 AO darf gleichwohl eine derartige Pflichtverletzung aus präventiven Gründen mit einem Verspätungszuschlag sanktioniert werden. Zudem sind auch nach § 152 Abs. 8 AO die (monatlichen oder vierteljährlichen) Voranmeldungen gesondert --und damit unabhängig von der Jahreserklärung-- zu betrachten.

36 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de