

Urteil vom 07. Mai 2026, V R 35/24

Verspätungszuschlag bei Änderung einer Umsatzsteuerfestsetzung im Klageverfahren

ECLI:DE:BFH:2026:U.070526.VR35.24.0

BFH V. Senat

FGO § 68 S 1, FGO § 102 S 1, AO § 152 Abs 1, AO § 152 Abs 2, AO § 5

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 13. März 2024, Az: 7 K 7067/22

Leitsätze

Hat das Finanzamt einen Verspätungszuschlag als gebundene Entscheidung nach § 152 Abs. 2 AO festgesetzt und wird die Umsatzsteuerfestsetzung während eines Klageverfahrens gegen den Bescheid über die Festsetzung des Verspätungszuschlags in der Weise geändert, dass nicht mehr eine Zahllast des Steuerpflichtigen, sondern ein an den Steuerpflichtigen zu zahlender Überschuss zu seinen Gunsten besteht, wird ein nachfolgender Bescheid über die Festsetzung des Verspätungszuschlags nach § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Klageverfahrens, obwohl er nunmehr auf § 152 Abs. 1 AO beruht und daher eine Ermessensentscheidung darstellt.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 13.03.2024 - 7 K 7067/22 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine im Jahr 2015 gegründete Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt), gab für die Jahre 2016 bis 2018 keine Umsatzsteuerjahreserklärungen ab. Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) schätzte die Besteuerungsgrundlagen und setzte die Umsatzsteuer für 2016 auf 0 €, die Umsatzsteuer für 2017 auf 684 € und die Umsatzsteuer für 2018 im August 2020 auf 760 € fest. Mit dem Umsatzsteuerbescheid für 2018 verband das FA die Festsetzung eines Verspätungszuschlags in Höhe von 325 €.
- 2** Die Klägerin legte gegen den Umsatzsteuerbescheid 2018 sowie gegen die Festsetzung des Verspätungszuschlags Einspruch ein. Einer während des Einspruchsverfahrens eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärung für 2018, in der die Klägerin einen Überschuss und Unterschiedsbetrag zu ihren Gunsten in Höhe von 307,84 € berechnete, stimmte das FA nicht zu. Das FA setzte mit Einspruchsentscheidung die Umsatzsteuer 2018 auf 456 € fest und wies den Einspruch im Übrigen zurück. Der Verspätungszuschlag sei nach § 152 Abs. 2 der Abgabenordnung in seiner am 01.01.2017 geltenden Fassung (AO) zu Recht festgesetzt worden, da die Umsatzsteuererklärung verspätet eingereicht worden und der Mindestverspätungszuschlag zugrunde zu legen sei.
- 3** Während des anschließenden Klageverfahrens gegen den Umsatzsteuerbescheid 2018 und die Festsetzung des Verspätungszuschlags nahm das FA in seiner Klageerwidern vom 10.01.2023 zur Festsetzung des Verspätungszuschlags in der Weise Stellung, dass dieser unverändert bestehen bleibe, da die Festsetzung zutreffend erfolgt sei. Da der eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärung 2018 aufgrund der im Klageverfahren zu den erklärten Vorsteuerbeträgen eingereichten Unterlagen nunmehr gefolgt werde, sei eine ermessensunabhängige Festsetzung eines Verspätungszuschlags ausgeschlossen. Indes könne das FA im Streitfall ermessensgerecht einen

Verspätungszuschlag festsetzen, da die Klägerin wiederholt Steuererklärungen nicht eingereicht habe. Auch sei die Festsetzung in Höhe des Mindestverspätungszuschlags nicht zu beanstanden. Das FA erließ sodann am 18.01.2023 einen Bescheid für 2018 über Umsatzsteuer und Verspätungszuschlag. Die Umsatzsteuer setzte es entsprechend der Erklärung fest. Zum Verspätungszuschlag enthielt der Bescheid --wie schon in der Anlage zur Einspruchsentscheidung-- zum Text "Festsetzung" den Satz: "Der bisher festgesetzte Verspätungszuschlag bleibt unverändert bestehen."

- 4 Das Finanzgericht (FG) trennte sodann das Verfahren wegen Umsatzsteuer 2018 ab und gab der Klage gegen die Festsetzung des Verspätungszuschlags mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2024, 1361 veröffentlichten Urteil statt. Maßgebender Zeitpunkt für die im Hinblick auf den Verspätungszuschlag zu prüfende Ermessensentscheidung sei der Tag des Erlasses des letzten Bescheides vom 18.01.2023. Deshalb sei die vorherige Klageerwiderng des FA als Begründung der Ermessensentscheidung heranzuziehen. Zwar lägen die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 152 Abs. 1 AO vor. Jedoch habe das FA sein Ermessen fehlerhaft ausgeübt, da es die Folgen der Pflichtverletzung für die Klägerin nicht in seine Entscheidung einbezogen habe. Die Klägerin hätte wegen des zu ihren Gunsten bestehenden Überschusses keinen wirtschaftlichen Vorteil durch die verspätete Abgabe der Erklärung gehabt. Darüber hinaus habe das FA nicht die Wirkung des Verspätungszuschlags für die Klägerin berücksichtigt. Die Höhe des Verspätungszuschlags sei angesichts der zwingend bestimmten Höhe bereits im Entschließungsermessen zu berücksichtigen. Dabei hätte das FA in seine Abwägung einbeziehen müssen, dass der Verspätungszuschlag in Höhe von 325 € im Streitfall eine hohe wirtschaftliche Belastung angesichts der wirtschaftlichen Lage der Klägerin darstelle, da bei ihr wegen des Erstattungsfalls davon auszugehen sei, dass die zum Vorsteuerabzug berechtigenden Betriebsausgaben höher als die steuerpflichtigen Umsätze seien, und das FA selbst einen Gewinn der Klägerin für 2018 in Höhe von 500 € geschätzt habe.
- 5 Hiergegen richtet sich die Revision des FA, mit der es die Verletzung materiellen Rechts rügt. Erfolge die Festsetzung eines Verspätungszuschlags nach § 152 Abs. 1 AO im pflichtgemäßen Ermessen, seien --wie § 152 Abs. 8 AO zeige-- die Dauer und Häufigkeit der Fristüberschreitung sowie die Höhe der Steuer --entgegen der Auffassung des FG-- nicht bei dem nach § 152 Abs. 1 AO auszuübenden Entschließungsermessen, sondern von Gesetzes wegen nur noch bei der Bemessung der Höhe eines Verspätungszuschlags zu berücksichtigen. Ebenso habe das FG im Hinblick auf § 152 Abs. 5 AO zu Unrecht die Höhe des Verspätungszuschlags und die wirtschaftlichen Folgen eines Verspätungszuschlags als Kriterien des Entschließungsermessens berücksichtigt und zudem verkannt, dass die Höhe des Verspätungszuschlags von dessen Bemessungsgrundlage abhängt und in seiner Höhe variiere, wenn der Verspätungszuschlag über den Mindestbetrag hinausgehe. Besonderheiten der Umsatzsteuer stünden der Festsetzung eines Verspätungszuschlags auch in Erstattungsfällen bei verspäteter Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung nicht entgegen, selbst wenn Umsatzsteuer-Voranmeldungen rechtzeitig abgegeben worden sein sollten.
- 6 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Klägerin hat sich im Revisionsverfahren nicht geäußert.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass die hier in Rede stehende Festsetzung des Verspätungszuschlags durch Bescheid vom 18.01.2023, der nach § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Verfahrens wurde, ermessensfehlerhaft erfolgte. Im Rahmen des im Einzelfall auszuübenden Entschließungsermessens nach § 152 Abs. 1 AO ist nicht zu berücksichtigen, dass der Steuerpflichtige im Erstattungsfall keinen wirtschaftlichen Vorteil aus der verspäteten Abgabe der Erklärung hatte. Zudem ist im Erstattungsfall die wirtschaftliche Lage des Steuerpflichtigen kein Ermessenskriterium, das im Hinblick auf die gesetzlich vorgegebene Höhe des Verspätungszuschlags das Entschließungsermessen des FA beeinflusst.
- 9 1. Der Bescheid über die Festsetzung des Verspätungszuschlags vom 18.01.2023 ist --wovon auch das FG im Ergebnis zutreffend ausgegangen ist-- nach § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens geworden. Hat das FA einen Verspätungszuschlag als gebundene Entscheidung nach § 152 Abs. 2 AO festgesetzt

und wird die Umsatzsteuerfestsetzung während eines Klageverfahrens gegen den Bescheid über die Festsetzung des Verspätungszuschlags in der Weise geändert, dass nicht mehr eine Zahllast des Steuerpflichtigen, sondern ein an den Steuerpflichtigen zu zahlender Überschuss zu seinen Gunsten besteht, wird ein nachfolgender Bescheid über die Festsetzung des Verspätungszuschlags nach § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Klageverfahrens, obwohl er nunmehr auf § 152 Abs. 1 AO beruht und daher eine Ermessensentscheidung darstellt.

- 10** a) § 152 AO, der nach Art. 97 § 8 Abs. 4 Satz 1 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung 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 2018-- 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 2018 gemäß § 152 Abs. 2 Nr. 1 AO ein Verspätungszuschlag festzusetzen, wenn eine Steuererklärung nicht binnen 14 Monaten nach Ablauf des Kalenderjahrs oder nicht binnen 14 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** b) Das FA hat mit Bescheid vom 18.01.2023 einen Verspätungszuschlag in Höhe von 325 € festgesetzt, da es zum Text "Festsetzung" in dem Bescheid bestimmt hat, dass der bisher festgesetzte Verspätungszuschlag unverändert bestehen bleibt, was sich nach dem hierbei zu berücksichtigenden objektiven Empfängerhorizont auf den Regelungsausspruch zur Höhe des zuvor festgesetzten Verspätungszuschlags bezieht. Mit dem Erlass des Bescheides vom 18.01.2023 hat das FA deutlich gemacht, dass es erneut über die Festsetzung eines Verspätungszuschlags entschieden hat (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20.05.1994 - VI R 105/92, BFHE 175, 3, BStBl II 1994, 836, unter II.1., und vom 08.09.1994 - IV R 20/93, BFH/NV 1995, 520, unter 1.b aa).
- 14** c) Der Bescheid vom 18.01.2023 hat den Bescheid vom 24.08.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.03.2022 im Sinne des § 68 Satz 1 FGO ersetzt.
- 15** aa) Nach § 68 Satz 1 FGO wird der neue Verwaltungsakt Gegenstand des Verfahrens, wenn der angefochtene Verwaltungsakt nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung geändert oder ersetzt wird. Die Begriffe "geändert" und "ersetzt" sind mit Rücksicht auf den Zweck des § 68 FGO weit auszulegen. Der Kläger soll nicht gegen seinen Willen durch einen einseitigen Verwaltungsakt der Finanzbehörden aus seinem --ursprünglich zulässigen-- Klageverfahren gedrängt und wieder in das Verwaltungsverfahren zurückversetzt werden (BFH-Urteil vom 19.02.2020 - I R 19/17, BFHE 269, 243, BStBl II 2021, 223, Rz 16). Für die Anwendung des § 68 FGO muss eine sachliche Beziehung zwischen dem angefochtenen und dem ihn ändernden oder ersetzenden anderen Verwaltungsakt bestehen (vgl. BFH-Urteil vom 23.02.2010 - VII R 1/09, BFHE 229, 14, Rz 13). Ausreichend ist, wenn beide Bescheide "dieselbe Steuersache", das heißt dieselben Beteiligten und denselben Besteuerungsgegenstand betreffen (vgl. BFH-Urteil vom 08.11.2023 - II R 22/20, BFHE 282, 490, BStBl II 2024, 731, Rz 15).
- 16** bb) Ausgehend von diesem weiten Verständnis liegt eine "Ersetzung" des angefochtenen Bescheides im Sinne des § 68 Satz 1 FGO vor, wenn die Finanzverwaltung einen Bescheid, der keine hinreichenden Ausführungen zur Ermessensentscheidung enthalten hat, im Klageverfahren durch einen Bescheid mit hinreichenden Ausführungen zur Ermessensentscheidung ersetzt (vgl. BFH-Urteil vom 16.12.2008 - I R 29/08, BFHE 224, 195, BStBl II 2009, 539, unter II.2.b). Gleiches gilt --erst recht--, wenn die Finanzverwaltung zunächst auf Grundlage des § 152 Abs. 2 AO zutreffend einen gebundenen Verwaltungsakt erlässt, da aufgrund der verspätet abgegebenen Steuererklärung eine Steuernachzahlung gegen den Steuerpflichtigen festgesetzt wird, diese Steuerfestsetzung aber im nachfolgenden Klageverfahren in der Weise geändert wird, dass die Steuer auf Null ermäßigt wird oder zu einer Erstattung führt, und nunmehr ein Verspätungszuschlag auf Grundlage des § 152 Abs. 1 Satz 1 AO im Rahmen einer Ermessensentscheidung festgesetzt wird. Die für § 68 Satz 1 FGO erforderliche sachliche Beziehung zwischen dem zunächst angefochtenen und dem ersetzenden Bescheid über die Festsetzung eines Verspätungszuschlags liegt im Hinblick auf dieselbe --beiden Bescheiden maßgebend zugrunde liegende-- verspätete Erklärungsabgabe vor. Insoweit stehen § 102 Satz 2 FGO, wonach nur die "Ergänzung" von Ermessenserwägungen gestattet ist, und § 68 Satz 1 FGO gleichrangig nebeneinander, was dazu führt, dass nach der zunächst ergangenen gebundenen

Entscheidung erstmalig eine Ermessensentscheidung mit Ausführungen zu den Ermessenserwägungen ergehen kann. Dass dem Beteiligten durch die gerichtliche Entscheidung infolge der Ersetzung eines Verwaltungsakts nach § 68 FGO eine außergerichtliche Instanz zur Überprüfung der Ausübung des behördlichen Ermessens verloren geht, ist aus prozessökonomischen Gründen zur Beschleunigung des Verfahrens hinzunehmen (vgl. im Ergebnis ebenso BFH-Urteil vom 23.02.2010 - VII R 1/09, BFHE 229, 14, Rz 16; a.A. wohl Krumm in Tipke/Kruse, § 68 FGO Rz 4; Nacke, AO-Steuerberater --AO-StB-- 2007, 106, 108 f.; Steinhauß, AO-StB 2010, 119, 124 f.). Jedoch bleibt dabei zu beachten, dass --wie es das FG auch zugrunde gelegt hat-- nach Erlass des ersetzenden Bescheides vom 18.01.2023 entsprechend der Wertung des § 102 Satz 2 FGO Ermessenserwägungen mangels Vorverfahrens nur ergänzt, aber nicht erstmalig nachgeholt werden dürfen.

- 17** 2. Das FG hat der Klage gegen den ersetzenden Bescheid indes zu Unrecht stattgegeben. Das Urteil des FG ist daher aufzuheben. Zwar ist das FG im Ausgangspunkt zutreffend davon ausgegangen, dass die tatbestandlichen Voraussetzungen der Festsetzung eines Verspätungszuschlags nach § 152 Abs. 1 AO vorlagen. Die steuerlich nicht beratene Klägerin hatte die Umsatzsteuerjahreserklärung 2018 nach § 149 Abs. 2 Satz 1 AO, § 18 Abs. 3 des Umsatzsteuergesetzes bis zum 31.07.2019 abzugeben, reichte diese Erklärung aber erst am 30.11.2020 ein. Dass die Verspätung entschuldbar ist, hat die Klägerin nicht vorgetragen und ist auch nicht ersichtlich. Das FG hat jedoch zu Unrecht Ermessensfehler des FA angenommen. Vielmehr ist die Entscheidung des FA, den Verspätungszuschlag nach § 152 Abs. 1 AO festzusetzen, frei von Ermessensfehlern.
- 18** 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 Verwaltungsakts 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 wird. 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).
- 19** Ist --wie im Streitfall-- nach Erlass der Einspruchsentscheidung ein Bescheid erlassen worden, der gemäß § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens geworden ist, ist für die gerichtliche Kontrolle auf die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt des Erlasses dieses Bescheides abzustellen (BFH-Urteil vom 26.06.2014 - IV R 17/14, BFH/NV 2014, 1507, Rz 26).
- 20** b) 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 (BFH-Urteil 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).
- 21** c) Danach hat das FG zwar rechtsfehlerfrei angenommen, das FA habe ermessensfehlerfrei bei der Festsetzung des Verspätungszuschlags auf Dauer und Häufigkeit der Fristversäumung abgestellt. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweist der Senat insoweit auf sein Urteil vom 07.05.2026 - V R 26/24 (zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, unter II.5.c). Das FA konnte dementsprechend zu Recht berücksichtigen, dass die Klägerin nach ihrer Gründung im Jahr 2015 keine Erklärungen für die Besteuerungs- und Veranlagungszeiträume 2016 und 2017 und auch die Umsatzsteuerjahreserklärung für 2018 erst nach Erlass des Umsatzsteuerbescheides 2018, in dem das FA die Besteuerungsgrundlagen geschätzt hatte, eingereicht hatte.
- 22** d) Das FG hat aber rechtsfehlerhaft angenommen, dass das FA im Rahmen des Entschließungsermessens nach § 152

Abs. 1 Satz 1 AO als Folge der Pflichtverletzung zum einen einzubeziehen habe, dass in einem Erstattungsfall kein wirtschaftlicher Vorteil aus der verspäteten Abgabe der Erklärung gezogen worden sei, und zum anderen nach den wirtschaftlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen abzuwägen habe, ob die Höhe des nach § 152 Abs. 5 AO gesetzlich vorgegebenen Verspätungszuschlags im Einzelfall gerechtfertigt sei.

- 23** aa) Die Tatsache als solche, dass eine Steuerfestsetzung zu einer Erstattung geführt und der Steuerpflichtige deshalb aus der verspäteten Abgabe der Erklärung keinen Vorteil gezogen hat, ist --entgegen der Auffassung des FG-- im Rahmen des Entschließungsermessens nach § 152 Abs. 1 Satz 1 AO ohne Bedeutung.
- 24** § 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).
- 25** Danach kommt es in Erstattungsfällen nicht in Betracht, im Entschließungsermessen nach § 152 Abs. 1 Satz 1 AO gesondert zu berücksichtigen, dass der Steuerpflichtige aus der verspäteten Abgabe der Steuererklärung keine Vorteile gezogen hat, da diese Vorschrift den dies kennzeichnenden Erstattungsfall --als für diese Vorschrift typischen Fall-- erfassen soll (vgl. demgegenüber zur Berücksichtigung der Abschöpfung eines Zinsvorteils im Rahmen der Ermessensausübung nach der früheren Regelung des § 152 AO BFH-Urteil vom 26.06.2002 - IV R 63/00, BFHE 198, 399, BStBl II 2002, 679, unter 1.).
- 26** bb) Entgegen der Auffassung des FG sind im Erstattungsfall die wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen bei der Festsetzung eines Verspätungszuschlags nach § 152 Abs. 1 AO im Rahmen des Entschließungsermessens im Hinblick auf die gesetzlich vorgegebene Höhe des Verspätungszuschlags nicht zu berücksichtigen.
- 27** (1) 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. Die festgelegten Mindestbeträge sollen nach der Wertung des Gesetzgebers sicherstellen, dass auch im Erstattungsfall ein Verspätungszuschlag anfällt (s. oben II.2.d aa), so dass auf der Rechtsfolgenseite die Höhe des Verspätungszuschlags kraft Gesetzes festgelegt ist, wenn sich die Finanzbehörde zur Festsetzung eines Verspätungszuschlags entschließt.
- 28** Dies schließt es zwar nicht aus, im jeweiligen Einzelfall den aus einer Festsetzung folgenden Gesamtbetrag des Verspätungszuschlags 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 der gesetzlich vorgesehene Mindestbetrag 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. 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).
- 29** (2) Die wirtschaftlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen sind in Erstattungsfällen nicht im Hinblick auf die im Einzelfall entstehende Höhe des Verspätungszuschlags zu berücksichtigen.
- 30** Dies würde dem vom Gesetzgeber vorgesehenen Ziel, dass die Finanzbehörde auch in Erstattungsfällen Verspätungszuschläge in Höhe der festgelegten Mindestbeträge festsetzen können soll, und der Regelungssystematik des § 152 Abs. 5 Satz 2 AO widersprechen. Danach hat der Gesetzgeber als Mindestbetrag 25 € für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung festgelegt und ist daher --gesetzlich bestimmt-- im Einzelfall die --vom Steuerpflichtigen selbst beeinflussbare-- Dauer der Verspätung für die absolute Höhe des festgesetzten Verspätungszuschlags entscheidend.

- 31** Hieraus folgt kein Verstoß gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. Der gesetzliche Mindestbetrag je angefallenem 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. Hat sich das FA daher 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. 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.
- 32** 3. Die Sache ist aufgrund der hinreichenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) spruchreif und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Ermessensfehler des FA liegen nicht vor. Insoweit stehen der Festsetzung des Verspätungszuschlags auch nicht Besonderheiten des Umsatzsteuerrechts entgegen. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweist der Senat insoweit auf sein Urteil vom 07.05.2026 - V R 26/24 (zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, unter II.6.).
- 33** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Dem FA sind die Kosten im Streitfall nicht nach § 137 FGO aufzuerlegen. Dass die zunächst gebundene Entscheidung im finanzgerichtlichen Verfahren durch eine Ermessensentscheidung ersetzt wurde, hat das FA nicht verschuldet.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de