

# Urteil vom 30. Juli 2025, X R 7/23

## Anforderungen an die Festsetzung eines Verspätungszuschlags im Jahr 2019; Rechtscharakter der FAQ-Corona des BMF vom 14.12.2021 und Vertrauensschutz

ECLI:DE:BFH:2025:U.300725.XR7.23.0

BFH X. Senat

AO § 109 Abs 1 S 2, AO § 125, AO § 149 Abs 3 Nr 3, AO § 152 Abs 1 S 1, AO § 152 Abs 1 S 2, AO § 152 Abs 3 Nr 1, AO § 152 Abs 2 Nr 1, AO § 152 Abs 6, AO § 119 Abs 1, AO § 109 Abs 2 Nr 1, AO § 5, FGO § 126 Abs 2, FGO § 135 Abs 2, GewStG § 14a, GewStG § 35c Abs 1 Nr 1, GewStDV § 25, GG Art 20 Abs 3, GG Art 3 Abs 1, AOEG Art 97 § 36, GewStG VZ 2019

vorgehend FG Düsseldorf, 07. März 2023, Az: 12 K 1588/22 AO

## Leitsätze

1. Die im Zuge der Corona-Pandemie für das Jahr 2019 durch Art. 97 § 36 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung gesetzlich verlängerten Fristen des § 149 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO) sind auch für die Festsetzung von Verspätungszuschlägen nach § 152 Abs. 2 Nr. 1 AO zu beachten.
2. Die Fristverlängerung durch das Einführungsgesetz zur Abgabenordnung ist keine Fristverlängerung im Sinne des § 152 Abs. 3 Nr. 1 AO.

## Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 07.03.2023 - 12 K 1588/22 AO wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

## Tatbestand

- I.
  - 1 Der steuerlich vertretene Kläger und Revisionskläger (Kläger) übermittelte am 28.12.2021 seine Erklärung zur Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags (Gewerbesteuererklärung) für das Streitjahr 2019 an den Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--). Einen Antrag, die Frist zur Abgabe der Gewerbesteuererklärung (gegebenenfalls rückwirkend) zu verlängern, stellte der Kläger weder vor noch mit der Abgabe der Gewerbesteuererklärung. Gründe für die späte Abgabe teilte der Kläger bis zur Übermittlung der Gewerbesteuererklärung nicht mit.
  - 2 Mit Bescheid vom 07.04.2022 setzte das FA, der Gewerbesteuererklärung folgend, einen Gewerbesteuermessbetrag in Höhe von 658 € sowie einen Verspätungszuschlag zur Gewerbesteuer in Höhe von 100 € fest. Bei der Berechnung des Verspätungszuschlags ging das FA von einem Ablauf der Frist zur Abgabe der Gewerbesteuererklärung zum 31.08.2021 aus.
  - 3 Seinen Einspruch begründete der Kläger damit, dass die Corona-Krise zu einem erhöhten Arbeitsanfall bei seinem Steuerberater geführt und die Abgabe der Steuererklärung verzögert habe. Nach Nr. II.7 FAQ Corona Steuern des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 14.12.2021 (FAQ Corona) könne das FA von der Festsetzung des Verspätungszuschlags aufgrund entsprechender Prüfung des Einzelfalls absehen. Nr. II.7 FAQ Corona lautet: "Fallen Verspätungszuschläge bei einer nicht fristgerecht eingereichten Steuererklärung an? Das zuständige Finanzamt wird unter Berücksichtigung der derzeitigen Situation aufgrund der Corona-Krise im Einzelfall prüfen, ob von der

Festsetzung eines Verspätungszuschlags bei einer nicht fristgerecht eingereichten Steuererklärung abgesehen werden kann."

- 4 Das FA wies den Einspruch zurück. Es vertrat die Auffassung, dass die Festsetzung des Verspätungszuschlags keine Ermessensentscheidung nach § 152 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO), sondern nach § 152 Abs. 2 i.V.m. § 152 Abs. 6 Satz 1 AO wegen Überschreitung einer gesetzlichen Frist und mangels Antrags auf Fristverlängerung nach § 109 Abs. 2 AO eine gebundene Entscheidung sei.
- 5 Seine Klage begründete der Kläger damit, dass das FA die Rückausnahme des § 152 Abs. 3 AO nicht beachtet und keine Ermessensentscheidung getroffen, sondern sich irrig zur Festsetzung des Verspätungszuschlags verpflichtet gehalten habe.
- 6 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2023, 1669). Im Streitfall sei der Verspätungszuschlag zutreffend im Wege einer gebundenen Entscheidung festgesetzt worden. Die Voraussetzungen für eine Rückausnahme nach § 152 Abs. 3 Nr. 1 AO lägen nicht vor. Die aufgrund der Corona-Pandemie gesetzlich bis zum 31.08.2021 verlängerte Frist des § 149 Abs. 3 AO i.V.m. Art. 97 § 36 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (EGAO) sei keine Fristverlängerung im Sinne des § 109 AO. Einen Antrag auf Fristverlängerung habe der Kläger nicht gestellt. Aus der Gewerbesteuererklärung selbst lasse sich kein rückwirkender Fristverlängerungsantrag entnehmen. Entschuldigungsgründe für das Fristversäumnis, die als konkludenter Antrag verstanden werden könnten, enthalte die Gewerbesteuererklärung nicht. Das FA habe die Situation des Klägers individuell geprüft.
- 7 Zur Begründung seiner Revision vertieft der Kläger sein Vorbringen. Die in Nr. II.7 FAQ Corona verwendeten Worte "prüfen", "ob" und "kann" deuteten darauf hin, dass die Festsetzung von Verspätungszuschlägen als Erleichterung für die Steuerpflichtigen und ihre Berater im Rahmen einer Ermessensentscheidung erfolgen sollte. Der eigentliche Zweck der Norm, die Steuerpflichtigen zur fristgerechten Abgabe ihrer Steuererklärungen anzuhalten, habe in der Corona-Pandemie zurücktreten müssen.
- 8 Der Kläger beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil und die Festsetzung des Verspätungszuschlags zur Gewerbesteuer 2019 vom 07.04.2022 sowie die Einspruchsentscheidung vom 27.06.2022 aufzuheben.
- 9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 10 Die FAQ Corona seien kein Bundesrecht im Sinne des § 118 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO), auch kein Gewohnheitsrecht, und damit nicht revisibel.

## Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen.
- 12 Das FG hat rechtsfehlerfrei entschieden, dass der Kläger gesetzlich zur Abgabe der Gewerbesteuererklärung bis zum 31.08.2021 verpflichtet war (unten 1.) und deshalb unabhängig von einem Verschulden ein Verspätungszuschlag durch eine gebundene Entscheidung gemäß § 152 Abs. 2 Nr. 1 AO festzusetzen war (unten 2.). Eine Rückausnahme nach § 152 Abs. 3 AO, die eine Ermessensentscheidung nach § 152 Abs. 1 AO eröffnet hätte, liegt nicht vor (unten 3.). Aus den FAQ Corona kann der Kläger nicht für sich herleiten, dass im Streitjahr 2019 die Festsetzung eines Verspätungszuschlags ausschließlich im Rahmen einer Ermessensentscheidung hätte erfolgen müssen (unten 4.). Die Festsetzung ist auch nicht deswegen rechtsfehlerhaft, weil das FA nach dem Wortlaut des Bescheides vom 07.04.2022 den Verspätungszuschlag zur Gewerbesteuer und nicht zum Gewerbesteuermessbetrag festgesetzt hat (unten 5.). Der festgesetzte Verspätungszuschlag ist zutreffend berechnet worden (unten 6.).
- 13 1. Der Kläger war nach § 14a Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) i.V.m. § 149 Abs. 3 AO und Art. 97 § 36 Abs. 1 EGAO zur Abgabe der Gewerbesteuererklärung bis zum 31.08.2021 gesetzlich verpflichtet.
- 14 a) Nach § 14a Satz 1 GewStG i.V.m. § 25 der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung (GewStDV) hat der Steuerschuldner (§ 5 GewStG) für steuerpflichtige Gewerbebetriebe eine Erklärung zur Festsetzung des

Steuermessbetrags abzugeben (zur synonymen Verwendung der Begriffe "Erklärung zur Feststellung des Gewerbesteuermessbetrags" und "Gewerbesteuererklärung" vgl. § 14a Satz 1 GewStG einerseits und § 25 GewStDV andererseits). Die Erklärung bezieht sich jeweils auf ein Kalenderjahr, den Erhebungszeitraum für den Gewerbesteuermessbetrag (§ 14 Satz 2 GewStG).

- 15 b) Sofern Personen, Gesellschaften, Verbände, Vereinigungen, Behörden oder Körperschaften im Sinne der §§ 3 und 4 des Steuerberatungsgesetzes beauftragt sind mit der Erstellung von Erklärungen zur Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags, sind nach § 149 Abs. 3 Nr. 3 AO diese Erklärungen vorbehaltlich von § 149 Abs. 4 AO (vorzeitige Anforderung durch das FA) spätestens bis zum letzten Tag des Monats Februar des zweiten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahres abzugeben. Diese Vorschrift ist nach Art. 97 § 10a Abs. 4 Satz 1 EGAO erstmals anzuwenden für Besteuerungszeiträume, die nach dem 31.12.2017 beginnen. Nach dieser Vorschrift hätte im Streitfall die Frist für die Abgabe der Gewerbesteuererklärung am 28.02.2021 geendet.
- 16 c) Durch Art. 2 des Gesetzes zur Verlängerung der Aussetzung der Insolvenzantragspflicht und des Anfechtungsschutzes für pandemiebedingte Stundungen sowie zur Verlängerung der Steuererklärungsfrist in beratenen Fällen und der zinsfreien Karenzzeit für den Veranlagungszeitraum 2019 vom 15.02.2021 (BGBl I 2021, 237) wurde Art. 97 EGAO um § 36 --Sonderregelungen auf Grund der Corona-Pandemie-- ergänzt. Nach Art. 97 § 36 Abs. 1 Halbsatz 1 EGAO ist § 149 Abs. 3 AO für den Besteuerungszeitraum 2019 mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des letzten Tages des Monats Februar 2021 der 31.08.2021 tritt. Also hatte der Kläger von Gesetzes wegen die Gewerbesteuererklärung bis zum 31.08.2021 abzugeben. Tatsächlich hat er mit der Abgabe der Erklärung am 28.12.2021 aber auch diese Frist um mehr als drei Monate überschritten.
- 17 2. Die Voraussetzungen des obligatorischen Verspätungszuschlags gemäß § 152 Abs. 2 AO lagen vor, ohne dass es auf ein Verschulden des Klägers an der Fristversäumung ankäme.
- 18 a) Die durch Art. 1 Nr. 25 des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18.07.2016 (BGBl I 2016, 1679) umfassend geänderten und zum 01.01.2017 in Kraft getretenen Regelungen des § 152 AO finden gemäß Art. 97 § 8 Abs. 4 Satz 1 EGAO erstmalig auf nach dem 31.12.2018 einzureichende Steuererklärungen Anwendung, damit auch im Streitfall.
- 19 b) Gegen denjenigen, der seiner Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung nicht oder nicht fristgemäß nachkommt, *kann* ein Verspätungszuschlag im Wege der Ermessensentscheidung festgesetzt werden (§ 152 Abs. 1 Satz 1 AO). 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).
- 20 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 Kalenderjahres abgegeben wurde (§ 152 Abs. 2 Nr. 1 Alternative 1 AO).
- 21 c) Entgegen dem Wortlaut des § 152 Abs. 2 Nr. 1 AO ist ein Verspätungszuschlag für diejenigen Steuererklärungen des Jahres 2019, die nach Art. 97 § 36 Abs. 1 EGAO bis zum 31.08.2021 abzugeben sind, nicht schon dann festzusetzen, wenn sie nicht binnen 14 Monaten nach Ablauf des Kalenderjahres abgegeben werden. Die Vorschrift gilt vielmehr mit der Maßgabe, dass an die Stelle des Zeitraums von 14 Monaten ein Zeitraum von 20 Monaten tritt. Das entspricht dem Stichtag 31.08.2021.
- 22 Die Fristen des § 149 Abs. 3 AO i.V.m. Art. 97 § 36 Abs. 1 Halbsatz 1 EGAO einerseits und des § 152 Abs. 2 Nr. 1 AO andererseits sind zwar für den Besteuerungszeitraum 2019 nicht aufeinander abgestimmt. Art. 97 § 36 Abs. 3 Nr. 5 EGAO enthält mittlerweile Anpassungsregeln auch hinsichtlich der Verspätungszuschläge für die Besteuerungszeiträume 2020 bis 2024, indes nicht für 2019. Aber die Festsetzung eines Verspätungszuschlags nach § 152 Abs. 2 AO setzt einen Verstoß gegen die Verpflichtung zur fristgerechten Abgabe einer Steuererklärung voraus (Schober in Gosch, AO § 152 Rz 40; Seer in Tipke/Kruse, § 152 AO Rz 14), da § 152 Abs. 2 AO eine Sonderregelung zu § 152 Abs. 1 AO bildet (Klein/Rätke, AO, 18. Aufl., § 152 Rz 9), der das ebenfalls voraussetzt. Dieser Verstoß liegt aber erst vor, wenn, wie hier, der 31.08.2021 verstrichen ist, ohne dass die Erklärung abgegeben worden ist. Diese Auslegung entspricht dem Ziel des Gesetzgebers, Rücksicht auf den durch die Corona-Pandemie bedingten erhöhten Arbeitsanfall der Steuerberater zu nehmen (vgl. Klein/Rätke, AO, 18. Aufl., § 152 Rz 31; Seer in Tipke/Kruse, § 152 AO Rz 47a; ebenso BMF-Schreiben vom 15.04.2021, BStBl I 2021, 615, unter I.).
- 23 d) Das Fristversäumnis wird durch ein Corona bedingtes höheres Arbeitsaufkommen des steuerlichen Beraters des

Klägers nicht entschuldigt. § 152 Abs. 2 AO sieht keine Exkulpationsmöglichkeit für die Versäumung der Abgabefrist vor. § 152 Abs. 1 Satz 2 AO ist nicht entsprechend anwendbar. § 152 Abs. 2 AO ist, wie bereits die einleitende Klausel "Abweichend von ..." zeigt, eine abweichende und selbständige Rechtsvorschrift, die den ergänzenden Rückgriff auf einzelne Voraussetzungen des § 152 Abs. 1 AO nicht eröffnet.

- 24** aa) Der Senat folgt nicht der in der Literatur vertretenen Auffassung, § 152 Abs. 2 AO beziehe sich angesichts der einleitenden Formulierung ("Abweichend von Absatz 1 ist ...") nur auf die Rechtsfolgenseite des § 152 Abs. 1 AO, nicht aber dessen Tatbestandsvoraussetzungen, zu denen auch das Verschulden gehöre (vgl. Klein/Rätke, AO, 18. Aufl., § 152 Rz 30). Dieses Verständnis schöpft den Wortlaut des § 152 Abs. 2 AO nicht aus und wäre auch rechtstechnisch undurchführbar, weil eine Rechtsfolge sich nicht ausschließen lässt, ohne die Voraussetzungen für den Ausschluss zu benennen. § 152 Abs. 2 AO enthält (ab "wenn") diese Voraussetzungen in Gestalt von klar definierten Fristabläufen ohne Verschuldensklausel. Hätte der Gesetzgeber auch im Rahmen von § 152 Abs. 2 AO eine Exkulpationsmöglichkeit vorsehen wollen, hätte es deshalb umgekehrt einer ausdrücklichen Bezugnahme auf § 152 Abs. 1 Satz 2 AO bedurft. Im Übrigen widerspräche eine solche Auslegung dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers. Nach der Gesetzesbegründung (vgl. BTDrucks 18/7457, S. 80) soll § 152 Abs. 1 Satz 2 AO in den Fällen des § 152 Abs. 2 AO nicht anwendbar sein, weil dieser Abs. 2 eine selbständige Sonderregelung zu Abs. 1 treffe.
- 25** bb) Die zwingende Festsetzung eines Verspätungszuschlags ohne unmittelbare Exkulpationsmöglichkeit in Bezug auf die Versäumung der Frist ist auch mit höherrangigem Recht vereinbar. Insbesondere steht die Unschuldsvermutung nach Art. 6 Abs. 2 der Europäischen Menschenrechtskonvention dem nicht entgegen. § 152 Abs. 2 AO ist schon grundsätzlich keine Norm mit Strafcharakter (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 04.06.2024 - VIII B 121/22, BFHE 284, 439, Rz 6). Im Übrigen lässt sich auch nicht ohne Weiteres davon sprechen, dass der Verspätungszuschlag nach § 152 Abs. 2 AO gänzlich verschuldensunabhängig festgesetzt würde. Fristen zur Einreichung von Steuererklärungen sind nach § 109 Abs. 1 Satz 1 Alternative 1 AO verlängerbar, und zwar nach § 109 Abs. 1 Satz 2 AO sogar rückwirkend. Nach § 109 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO gilt die Möglichkeit rückwirkender Fristverlängerung in den Fällen des § 149 Abs. 3 AO nur, wenn der Steuerpflichtige ohne Verschulden verhindert ist oder war, die Steuererklärungsfrist einzuhalten, was umgekehrt bedeutet, dass sie bei fehlendem Verschulden auch in den Fällen des § 149 Abs. 3 AO möglich bleibt. Soweit einen Steuerpflichtigen im Einzelfall an der Versäumung der Abgabefrist unmittelbar kein Verschulden trifft, liegt sein Verschulden regelmäßig darin, keinen Antrag nach § 109 AO gestellt zu haben.
- 26** 3. Das FG ist ferner zutreffend davon ausgegangen, dass eine Rückausnahme im Sinne des § 152 Abs. 3 AO nicht vorliegt. Insbesondere stellt Art. 97 § 36 EGAO keine Fristverlängerung im Sinne des § 152 Abs. 3 Nr. 1, § 109 AO dar. Das FA hat unstreitig die Frist zu keinem Zeitpunkt verlängert. Ein anderer Fall des § 152 Abs. 3 AO lag ersichtlich nicht vor.
- 27** a) Gemäß § 152 Abs. 3 Nr. 1 AO gilt § 152 Abs. 2 AO nicht, wenn die Finanzbehörde die Frist für die Abgabe der Steuererklärung nach § 109 verlängert hat oder diese Frist rückwirkend verlängert. Wird die Erklärung innerhalb der verlängerten Frist abgegeben, ist nicht nur ein obligatorischer Verspätungszuschlag nach § 152 Abs. 2 AO, sondern mangels verspäteter Abgabe auch ein ermessensgesteuerter Verspätungszuschlag nach § 152 Abs. 1 AO ausgeschlossen (Seer in Tipke/Kruse, § 152 AO Rz 47). Wird die verlängerte Frist versäumt, lebt § 152 Abs. 2 AO nicht wieder auf. Vielmehr kann dann nur ein Verspätungszuschlag im Wege des Ermessens nach § 152 Abs. 1 AO festgesetzt werden (Schober in Gosch, AO § 152 Rz 50; Seer in Tipke/Kruse, § 152 AO Rz 48; FG Münster, Urteil vom 10.02.2022 - 9 K 1547/21 U, Rz 33 ff.).
- 28** b) Die Rückausnahme ist im Streitfall tatbestandlich schon deshalb ausgeschlossen, weil keine Finanzbehörde im Sinne des § 152 Abs. 3 Nr. 1 AO die Abgabefrist verlängert hat. Finanzbehörden sind die in § 6 Abs. 2 AO abschließend genannten Behörden, unter anderem das BMF, die für die Finanzverwaltung zuständigen obersten Landesbehörden und die Finanzämter. Es war aber der Gesetzgeber, der durch Einfügung des Art. 97 § 36 Abs. 1 EGAO mit Gesetz vom 15.02.2021 (BGBl I 2021, 237) die Frist zur Abgabe der Steuererklärungen für das Streitjahr verlängert hat.
- 29** c) Aus demselben Grund ist die Verlängerung der Steuererklärungsfristen durch den Gesetzgeber in Art. 97 § 36 Abs. 1 EGAO keine Verlängerung nach § 109 AO (ebenso FG Düsseldorf, Urteil vom 24.08.2023 - 12 K 1698/22 AO, EFG 2024, 7, Rz 22, Revision anhängig unter VIII R 28/23, und FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 17.09.2024 - 8 K 8033/24, EFG 2025, 454, Rz 26; anders Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 15.12.2023 - 3 K 88/22, EFG 2024, 540, Rz 28, Revision anhängig unter VI R 2/24). Nach § 109 Abs. 1 AO können Fristen zur Einreichung von

Steuererklärungen und Fristen, die von einer Finanzbehörde gesetzt sind, vorbehaltlich des Abs. 2 verlängert werden. Sind solche Fristen bereits abgelaufen, können sie vorbehaltlich des Abs. 2 rückwirkend verlängert werden, insbesondere wenn es unbillig wäre, die durch den Fristablauf eingetretenen Rechtsfolgen bestehen zu lassen. Wie sich bereits aus § 109 Abs. 3 AO ergibt, ist die Entscheidung über die Fristverlängerung stets eine Entscheidung der Finanzbehörde. Eine solche fehlt hier. Eine Fristverlängerung durch Gesetz bedürfte zudem keiner Grundlage in einem anderen Gesetz, hier in § 109 Abs. 1 AO. Die Entscheidung kann zwar nicht nur durch Einzelverwaltungsakt nach § 118 Satz 1 AO, sondern auch durch Allgemeinverfügung nach § 118 Satz 2 AO ergehen (vgl. Senatsurteil vom 28.06.2000 - X R 24/95, BFHE 192, 32, BStBl II 2000, 514, unter II.2.a; Brandis in Tipke/Kruse, § 109 AO Rz 4; Wernsmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 109 AO Rz 38 f.). Aber ein Gesetz ist auch keine Allgemeinverfügung.

- 30** d) Aus dem Sinn und Zweck des Art. 97 § 36 Abs. 1 EGAO kann nicht hergeleitet werden, dass die Fristbestimmung durch Gesetz einer Fristverlängerung durch die Finanzbehörde gleichzustellen und damit statt des obligatorischen Verspätungszuschlags ein Verspätungszuschlag nur noch nach Ermessen festzusetzen wäre.
- 31** aa) Der Zweck der Anpassung bestand darin, den Steuerpflichtigen und ihren Beratern längere Bearbeitungszeiten während der Corona-Pandemie einzuräumen und gleichzeitig Nachteile in Form von Verspätungszuschlägen und Zinsen zu verhindern (vgl. BTDrucks 19/25795, S. 4). Diesem Zweck diene es naturgemäß, dass die Nichtabgabe der Erklärung bis zum 31.08.2021 nicht mit einem Verspätungszuschlag belegt werden durfte (s. oben unter II.2.c). Aber auf die Verfolgung dieses Ziels hat es keinen Einfluss, ob bei Verstreichen der verlängerten Frist ein Verspätungszuschlag nach Ermessen oder zwingend festgesetzt wird. Sonstige Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber in den Fällen des § 152 Abs. 2 AO mit der gesetzlich angeordneten Fristverlängerung eine Abkehr von der zwingenden Festsetzung eines Verspätungszuschlags bezweckt hätte, kann der Senat nicht erkennen.
- 32** bb) Der Senat sieht auch keinen Anknüpfungspunkt dafür, die gesetzliche Änderung der Frist im Wege eines "Erst-Recht-Schlusses" einer Fristverlängerung durch die Finanzbehörde gleichzustellen (so aber Seer in Tipke/Kruse, § 152 AO Rz 47a, der damit allerdings in erster Linie begründet, dass nicht bereits bei Überschreiten der ursprünglichen Abgabefrist am 28.02.2021 ein Verspätungszuschlag anfällt). Mit Art. 97 § 36 EGAO ist keine Frist verlängert, sondern eine bisherige gesetzliche Frist durch eine andere gesetzliche Frist ersetzt worden, die erkennbar nur wegen ihres zeitlich begrenzten Anwendungsbereichs statt unmittelbar in § 149 AO in ein weiteres Gesetz aufgenommen worden war. Soweit im Gesetzgebungsverfahren von einer Verlängerung der Frist gesprochen worden war (BTDrucks 19/25795, S. 1, worauf sich das Schleswig-Holsteinische FG mit Urteil vom 15.12.2023 - 3 K 88/22, EFG 2024, 540, Rz 28, maßgebend beruft), meint dies nur den Vergleich mit der zuvor geltenden gesetzlichen Frist.
- 33** e) Etwas anderes lässt sich auch nicht aus der Gesetzessystematik ableiten (so aber Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 15.12.2023 - 3 K 88/22, EFG 2024, 540, Rz 28, Revision anhängig unter VI R 2/24).
- 34** aa) Das gilt zunächst für die Binnenstruktur des § 152 Abs. 2 und 3 AO. Während nach § 152 Abs. 2 AO bei Versäumung der gesetzlich fixierten Frist nach § 149 AO ein ebenfalls gesetzlich fixierter Verspätungszuschlag zu entrichten ist, knüpft der Gesetzgeber nach § 152 Abs. 3 Nr. 1 AO an die Versäumung einer aufgrund behördlichen Ermessens festgelegten und somit flexiblen Frist eine ebenfalls flexible Rechtsfolge in Gestalt des nur noch aufgrund behördlicher Ermessensentscheidung festzusetzenden Verspätungszuschlags. An dieser Korrespondenz ändert sich nicht deshalb etwas, weil der Gesetzgeber in einem weiteren Gesetz, nämlich Art. 97 § 36 EGAO, die Fristen für einige Jahre geändert hat.
- 35** bb) Es gilt aber auch für die Struktur des Art. 97 § 36 EGAO, der die geänderten Fristen sowie die Folgeanpassungen für die Jahre 2020 bis 2024 enthält.
- 36** (1) Der Gesetzgeber hat durch Art. 6 des ATAD-Umsetzungsgesetzes vom 25.06.2021 (BGBl I 2021, 2035) --ATADUmsG-- für das Jahr 2020 und durch Art. 6 des Vierten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise vom 19.06.2022 (BGBl I 2022, 911) --Viertes Corona-Steuerhilfegesetz-- darüber hinaus für die Jahre bis 2024 die Abgabefristen verlängert und auch die Frist des § 152 Abs. 2 Nr. 1 AO an die Abgabefristen angeglichen.
- 37** (2) Aus dem Umstand, dass für das Streitjahr 2019 eine solche Angleichung weiterhin unterblieben ist, kann jedoch nicht geschlussfolgert werden, dass der Gesetzgeber dieses Jahr systematisch anders als die späteren Veranlagungszeiträume regeln wollte. Es ist bereits fraglich, inwieweit sich aus den später erlassenen Gesetzen Rückschlüsse darauf ziehen lassen, welches Konzept das Gesetz vom 15.02.2021 (BGBl I 2021, 237) verfolgt hat. Jedenfalls aber findet sich auch in den späteren Gesetzesmaterialien kein Hinweis auf derartige konzeptionelle

Unterschiede. Wie sich aus der Beschlussempfehlung und dem Bericht zum ATAD-Umsetzungsgesetz (BTDrucks 19/29848, S. 63) ergibt, wollte der Gesetzgeber die in dem Gesetz vom 15.02.2021 geschaffenen Ausnahmeregelungen im Grundsatz auf den Besteuerungszeitraum 2020 erstrecken, mithin gerade nicht konzeptionell ändern. Vielmehr versteht der Gesetzgeber die Anpassung des § 152 Abs. 2 Nr. 1 AO für den Veranlagungszeitraum 2020 als lediglich "klarstellend". Das bedeutet, dass nach Auffassung des Gesetzgebers das Fehlen einer ausdrücklichen Regelung an der Rechtsfolge, hier dem obligatorischen Verspätungszuschlag, auch für 2020 nichts geändert hätte.

- 38** (3) Der Senat folgt nicht der Ansicht, es sei gerade die im Gegensatz zu dem Regelwerk für die Jahre 2020 bis 2024 unterbliebene Klarstellung für das Jahr 2019, die eine abweichende Auslegung nahelege (Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 15.12.2023 - 3 K 88/22, EFG 2024, 540, Rz 28, Revision anhängig unter VI R 2/24, dem indes nicht klar zu entnehmen ist, ob es eine gesetzessystematische Auslegung oder, wie in Rz 30 formuliert, eine Analogie befürwortet). Bei Erlass des ATAD-Umsetzungsgesetzes war die Verlängerung der ursprünglich am 28.02.2021 endenden Frist für 2019 bereits angelaufen, so dass der Gesetzgeber sich nicht veranlasst sehen musste, noch klarstellende, aber in der Sache überflüssige und damit möglicherweise auch verwirrende ergänzende Regeln für das Jahr 2019 zu schaffen. Vielmehr zeigt der Verzicht auf solche Ergänzungen, dass er die entsprechenden Regelungen für die Folgejahre tatsächlich nur als klarstellend betrachtet hat, denn ein sachlich gerechtfertigter Grund für eine unterschiedliche Behandlung der Versäumung der Abgabefrist für 2019 einerseits und für 2020 bis 2024 andererseits ist nicht erkennbar.
- 39** (4) Der Senat folgt auch nicht der Ansicht, dass es einer derartigen Klarstellung nicht bedurft hätte, wenn die gesetzliche Änderung der Frist durch Art. 97 § 36 EGAO schon aus systematischen Gründen zu der Anwendung von § 152 Abs. 2 Nr. 1 AO geführt hätte (Martwich, Anmerkung zum Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG vom 15.12.2023 - 3 K 88/22, EFG 2024, 540, 543). Es ist zwar zutreffend, dass sich nicht jede als "Klarstellung" bezeichnete Regelung tatsächlich in einer Klarstellung erschöpft, sondern zuweilen auch Änderungen enthält. Das ist aber nicht stets so. Der Gesetzgeber kann zur Vermeidung von Streitigkeiten eine Regelung schaffen, die, gäbe es sie nicht, aufgrund Auslegung mit gleichem Ergebnis der Rechtsanwendung zugrunde zu legen wäre.
- 40** f) Die Voraussetzungen für eine analoge Anwendung der Rückausnahme des § 152 Abs. 3 Nr. 1 AO liegen nicht vor (so aber Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 15.12.2023 - 3 K 88/22, EFG 2024, 540, Rz 30, Revision anhängig unter VI R 2/24).
- 41** § 152 Abs. 3 Nr. 1 AO enthält keine planwidrige Regelungslücke, was für eine analoge Anwendung dieser Norm auf von ihr nicht unmittelbar erfasste Sachverhalte aber erforderlich wäre. Eine planwidrige Regelungslücke ist nämlich nur gegeben, wenn das Gesetz, gemessen an seiner eigenen Absicht und der ihm eigenen Terminologie, unvollständig und somit ergänzungsbedürftig ist und seine Ergänzung nicht einer vom Gesetzgeber gewollten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widerspricht (Senatsurteil vom 11.07.2023 - X R 17/22, BFHE 281, 9, Rz 27, m.w.N.). Es gibt keinen Anhaltspunkt dafür, dass es der Gesetzgeber planwidrig unterlassen oder schlicht vergessen hätte, Fristverlängerungen durch Gesetze zu erfassen und in § 152 Abs. 3 Nr. 1 AO zu berücksichtigen.
- 42** 4. Aus den FAQ Corona kann der Kläger nicht für sich herleiten, dass im Streitjahr 2019 die Festsetzung eines Verspätungszuschlags ausschließlich im Rahmen einer Ermessensentscheidung hätte vorgenommen werden können. Denn die FAQ Corona entfalten weder unmittelbare Bindungswirkung gegenüber dem FA (unten a), noch führen sie anderweitig zu einer Selbstbindung der Verwaltung (unten b). Auch aus dem Grundsatz des Vertrauensschutzes ergibt sich für den Kläger kein Anspruch auf eine Ermessensentscheidung (unten c).
- 43** a) Die FAQ Corona sind keine Verwaltungsvorschriften und entfalten entgegen der Auffassung des Klägers bereits keine Bindungswirkung gegenüber dem FA.
- 44** aa) Im staatlichen Bereich finden so genannte "Frequently Asked Questions" (FAQ) ihre Rechtsgrundlage in § 3 Abs. 2 des Gesetzes zur Förderung der elektronischen Verwaltung sowie zur Änderung weiterer Vorschriften vom 25.07.2013 (BGBl I 2013, 2749). Danach sind Behörden verpflichtet, über öffentlich zugängliche Netze in allgemein verständlicher Sprache unter anderem über ihre nach außen wirkende öffentlich-rechtliche Tätigkeit zu informieren. FAQ richten sich regelmäßig, anders als Verwaltungsvorschriften, an Bürgerinnen und Bürger und beanspruchen daher schon keine Verbindlichkeit gegenüber Behörden. Wird dieser Umstand dazu noch aus ihnen selbst heraus deutlich, scheidet eine unmittelbare behördeninterne Bindung von Beginn an aus (Kaupp, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht --NVwZ-- 2025, 286, 288).
- 45** bb) Verwaltungsvorschriften finden ihre rechtliche Grundlage in der Organisations- und Geschäftsleitungsgewalt der

erlassenden Behörden (Urteil des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 09.06.1983 - 2 C 34.80, BVerwGE 67, 222, unter II.; Englisch in Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl., Rz 5.29). Aber auch die vollziehende Gewalt ist beim Erlass von Verwaltungsvorschriften an den Vorbehalt des Gesetzes gebunden, der es unter anderem verbietet, in Verwaltungsvorschriften Voraussetzungen aufzustellen, die nicht in Gesetzesnormen enthalten sind oder sich im Wege der Auslegung aus ihnen gewinnen lassen (Leisner, Steuer und Wirtschaft 2007, 241, 242 f.).

- 46** cc) Die FAQ Corona sind keine Verwaltungsvorschriften. Es fehlt bereits an dem Willen des BMF als erlassender Behörde, eine verbindliche Regelung zu treffen. Unter Nr. I. FAQ Corona wird dazu ausgeführt, dass die Entscheidungen im Einzelfall den Finanzämtern, Kommunen und weiteren Ansprechpartnern der Steuerpflichtigen obliegen, folglich das BMF auch in Abstimmung mit den obersten Landesbehörden keine interne Verbindlichkeit schaffen wollte.
- 47** b) Die FAQ Corona bewirken auch keine Selbstbindung der Verwaltung, im Streitjahr über Verspätungszuschläge generell durch Ermessen zu entscheiden.
- 48** aa) Das aus dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--) hergeleitete Prinzip der Selbstbindung der Verwaltung (BVerwG-Urteil vom 10.12.1969 - VIII C 104.69, BVerwGE 34, 278; für ermessenslenkende Verwaltungsanweisungen vgl. BFH-Urteile vom 10.06.1992 - I R 142/90, BFHE 168, 226, BStBl II 1992, 784, unter II.2.a, und vom 14.05.2009 - IV R 27/06, BFHE 225, 187, BStBl II 2009, 881, unter II.1.b aa) untersagt der Verwaltung, von einer durch ständige Anwendung etablierten Verwaltungspraxis ohne sachlichen Grund abzuweichen (Wollenschläger in Huber/Voßkuhle, Grundgesetz, 8. Aufl., Art. 3 Rz 193). Voraussetzung dafür ist, dass die Verwaltung außerhalb eines konkreten Rechtsverhältnisses nach der Rechtsordnung Entscheidungsfreiheit für den Einzelfall oder für Gruppen von Einzelfällen hat (BFH-Urteil vom 04.07.2012 - II R 38/10, BFHE 238, 216, BStBl II 2012, 782, Rz 57). Eine Selbstbindung der Verwaltung kommt daher grundsätzlich nur im Rahmen der Anwendung von Ermessensvorschriften, nicht aber im Bereich der gebundenen Verwaltung in Betracht (BFH-Urteil vom 30.07.2008 - II R 40/06, BFH/NV 2008, 2060, unter II.2.; BVerwG-Urteil vom 10.12.1969 - VIII C 104.69, BVerwGE 34, 278). Die Selbstbindung der Verwaltung kann allerdings nur soweit reichen, wie sie vom Gesetzesinhalt gedeckt ist, den gesetzlichen Rahmen also nicht verlässt (zu Verwaltungsanweisungen vgl. BFH-Urteil vom 04.07.2023 - VIII R 29/20, BFHE 281, 1, BStBl II 2023, 1005, Rz 18; ausdrücklich auch für FAQ Kaupp, NVwZ 2025, 286, 289).
- 49** bb) Nach diesen Grundsätzen kann die Antwort in Nr. II.7 FAQ Corona dem Kläger auch nach dem Grundsatz der Selbstbindung der Verwaltung keinen Anspruch auf eine Ermessensentscheidung über den Verspätungszuschlag vermitteln. Denn eine Ermessensentscheidung wäre mit dem Wortlaut und der Systematik des § 152 AO nicht in Übereinstimmung zu bringen und ist durch den Gesetzesinhalt nicht gedeckt.
- 50** c) Der Kläger kann sich auch nicht darauf berufen, dass ihm Nr. II.7 FAQ Corona vom 14.12.2021 unter Vertrauensschutzgesichtspunkten einen Anspruch auf Festsetzung des Verspätungszuschlags durch eine Ermessensentscheidung gewährt.
- 51** aa) Das Prinzip des Vertrauensschutzes wird aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG in der Ausprägung der Rechtssicherheit hergeleitet (Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 19.12.1961 - 2 BvL 6/59, BVerfGE 13, 261, unter B.III.1.; BFH-Urteil vom 24.01.1989 - VII R 35/86, BFHE 156, 14, BStBl II 1989, 440, unter II.1.b; Drüen in Tipke/Kruse, § 4 AO Rz 126; Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl., Rz 21.12, m.w.N.).
- 52** Grundsätzlich sind weder der Tatbestand noch die Rechtsfolge des Vertrauensschutzprinzips generell und abstrakt festgelegt. Entscheidend bleibt die Wertung der Umstände des Einzelfalls (Drüen in Tipke/Kruse, § 4 AO Rz 130). Dabei kann gesetztes Recht durch den Grundsatz von Treu und Glauben jedoch nur in besonders gelagerten Fällen, in denen das Vertrauen des Steuerpflichtigen in ein bestimmtes Verhalten der Verwaltung nach allgemeinem Rechtsgefühl in einem so hohen Maße schutzwürdig ist, dass demgegenüber der Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zurücktreten müsste, verdrängt werden (BFH-Urteil vom 29.04.2008 - VIII R 75/05, BFHE 221, 136, BStBl II 2008, 817, unter II.3.e, m.w.N.). Voraussetzung für die Bindung der Finanzverwaltung aus Vertrauensschutzgründen ist danach, dass die Finanzbehörde durch ihr früheres Verhalten außerhalb einer Zusage einen Vertrauenstatbestand geschaffen hat (BFH-Urteil vom 23.02.2012 - IV R 13/08, BFH/NV 2012, 1112, Rz 71), das heißt dass die Verwaltung ein ihr zurechenbares Vorverhalten gezeigt haben muss, aufgrund dessen der Steuerpflichtige vertraut und konkrete Dispositionen getroffen hat (Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, 25. Aufl., Rz 21.12). Dabei kann schutzwürdiges Vertrauen nur insoweit entstehen, als die Verwaltung im Rahmen der Gesetze diesem nicht widersprechende Regelungen trifft (BFH-Urteil vom 22.04.1980 - VIII R 149/75, BFHE 130, 391, BStBl II 1980, 441, unter B.VI.3.).

- 53** bb) Im Ergebnis kann offenbleiben, ob die am 14.12.2021 veröffentlichte Aussage in Nr. II.7 FAQ Corona, auf die sich der Kläger seit dem Einspruchsverfahren beruft, überhaupt geeignet ist, in der vom Kläger vorgetragene Weise Vertrauensschutz zu vermitteln.
- 54** (1) Soweit der Kläger die Aussage in Nr. II.7 FAQ Corona in der Weise interpretiert, dass die Festsetzung des Verspätungszuschlags stets eine Ermessensentscheidung sei, wäre sie mit § 152 Abs. 2 AO unvereinbar, was der Bildung von Vertrauensschutz bereits entgegenstünde.
- 55** Sollte die Aussage in Nr. II.7 FAQ Corona hingegen als Hinweis auf die allgemeinen Billigkeitsmaßnahmen der Abgabenordnung zu verstehen sein, wäre sie im vorliegenden Verfahren betreffend die Festsetzung funktionslos.
- 56** (2) Selbst wenn die Formulierung in Nr. II.7 FAQ Corona grundsätzlich geeignet wäre, Vertrauensschutz hinsichtlich eines Anspruchs auf Ermessensentscheidung zu begründen, könnte sich der Kläger darauf nicht mit Erfolg berufen. Die vom Kläger bereits im Einspruchsverfahren herangezogene FAQ Corona wurde am 14.12.2021 veröffentlicht. Zu diesem Zeitpunkt war die Frist zur Abgabe der Gewerbesteuererklärung seit dem 31.08.2021, das heißt seit mehr als drei Monaten, abgelaufen. Demnach fehlte es bereits an einem früheren Verhalten der Finanzbehörden, auf das der Kläger sein Vertrauen hätte aufbauen können. Es kann dahinstehen, ob eine vergleichbare Regelung bereits in früheren Versionen der FAQ Corona enthalten war. Der Kläger hat sich ausdrücklich auf die Version vom 14.12.2021 berufen. Es kann aber erst diejenige Version Vertrauensschutz begründen, die zur Kenntnis des Adressaten gelangt.
- 57** 5. Der Umstand, dass das FA nach dem Wortlaut des Bescheides den Verspätungszuschlag zur Gewerbesteuer festgesetzt hat, und nicht, wie es im Hinblick auf § 149 Abs. 3 Nr. 3 i.V.m. § 152 Abs. 6 Satz 1 AO zutreffend gewesen wäre, zum Gewerbesteuermessbetrag, führt weder zur Nichtigkeit des Bescheides noch macht es ihn rechtswidrig.
- 58** a) Nach § 119 Abs. 1 AO muss ein Verwaltungsakt inhaltlich hinreichend bestimmt sein. Ihm muss der Regelungsinhalt eindeutig zu entnehmen sein. Ein Verwaltungsakt ist nichtig und damit unwirksam (§ 124 Abs. 3 AO), soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommender Umstände offenkundig ist (§ 125 Abs. 1 AO). Ein Verwaltungsakt leidet an schweren und offenkundigen Mängeln und ist deshalb nichtig, wenn er inhaltlich nicht so bestimmt ist, dass ihm hinreichend sicher entnommen werden kann, was von wem verlangt wird (BFH-Urteil vom 18.04.2023 - VII R 59/20, BFHE 280, 373, BStBl II 2023, 950, Rz 20). Erforderlich ist unter anderem die Bezeichnung der festgesetzten Steuer nach Art und Betrag (§ 157 Abs. 1 Satz 2 AO). Hierzu genügt es, dass aus dem gesamten Inhalt des Verwaltungsaktes, aus dem Zusammenhang, aus der von der Behörde gegebenen Begründung oder aus den den Beteiligten bekannten näheren Umständen des Erlasses im Wege einer am Grundsatz von Treu und Glauben orientierten Auslegung hinreichende Klarheit gewonnen werden kann (BFH-Urteil vom 18.04.2023 - VII R 59/20, BFHE 280, 373, BStBl II 2023, 950, Rz 21).
- 59** b) Ob diese Voraussetzungen erfüllt sind, ist über den bloßen Wortlaut hinaus im Wege der Auslegung zu ermitteln, wobei die Auslegungsregeln der §§ 133, 157 des Bürgerlichen Gesetzbuchs auch für öffentlich-rechtliche Willensbekundungen gelten. Entscheidend ist danach, wie der Betroffene nach den ihm bekannten Umständen --seinem "objektiven Verständnishorizont"-- den materiellen Gehalt der Erklärung unter Berücksichtigung von Treu und Glauben verstehen konnte. Bei der Auslegung ist nicht allein auf den Tenor des Bescheids abzustellen, sondern auch auf den materiellen Regelungsgehalt einschließlich der für den Bescheid gegebenen Begründung. Es kommt somit weder darauf an, was die Finanzbehörde mit ihrer Erklärung gewollt hat, noch darauf, wie ein außenstehender Dritter die Erklärung der Behörde auffassen konnte beziehungsweise musste. Da der Verwaltungsakt nur mit dem bekanntgegebenen Inhalt wirksam wird, muss aber die Auslegung zumindest einen Anhalt in der bekanntgegebenen Regelung haben (BFH-Urteil vom 18.04.2023 - VII R 59/20, BFHE 280, 373, BStBl II 2023, 950, Rz 22 f., m.w.N. aus der Rechtsprechung).
- 60** c) Nach diesen Maßstäben war für den Kläger unzweifelhaft erkennbar, dass der Verspätungszuschlag wegen der nicht fristgerecht abgegebenen Gewerbesteuererklärung, die zum Gewerbesteuermessbetrag führt, festgesetzt wurde. Das ergibt sich zum einen bereits aus der Verbindung mit dem Bescheid über die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags (§ 152 Abs. 11 Satz 1 AO). Zum anderen bestätigt das gesamte außergerichtliche und gerichtliche Vorbringen des Klägers sein dahingehendes Verständnis. So hat er unter anderem in der Begründung seiner Revision ausgeführt, dass der Gewerbesteuermessbescheid am 07.04.2022 erlassen und dabei auch ein Verspätungszuschlag gegen ihn festgesetzt wurde. Das entspricht dem Umstand, dass der Begriff "Gewerbesteuererklärung" in der Praxis gängig als Kurzform für "Erklärung über den Gewerbesteuermessbetrag" verwendet wird, was wiederum die Verordnungslage widerspiegelt. Während § 14a GewStG die Pflicht zur Abgabe einer Erklärung zur Festsetzung des Steuermessbetrags formuliert, spricht § 35c Abs. 1 Nr. 1 Buchst. e GewStG, die

Rechtsgrundlage für den Erlass von Rechtsverordnungen, von "Steuererklärungen", wobei mit der Steuer zwar ersichtlich die Gewerbesteuer gemeint ist, mit den Erklärungen aber nicht zuletzt die Erklärungen zum Gewerbesteuermessbetrag, andernfalls die Ermächtigungsgrundlage für alle Flächenländer leerliefe. § 25 GewStDV spricht ohne Weiteres von der Gewerbesteuererklärung.

- 61** 6. Das FA hat den Verspätungszuschlag mit 100 € der Höhe nach auch zutreffend berechnet.
- 62** a) Für Erklärungen zur Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags und für Zerlegungserklärungen gelten § 152 Abs. 1, 2 und 3 Nr. 1, Abs. 4 Satz 1, 2 AO entsprechend (§ 152 Abs. 6 Satz 1 AO). Der Verspätungszuschlag beträgt danach für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung 25 € (§ 152 Abs. 6 Satz 2 AO).
- 63** b) Im Streitfall lief die Frist zur Einreichung der Gewerbesteuererklärung am 31.08.2021 ab (s. unter II.1.c bb). Im Zeitpunkt der elektronischen Einreichung der Gewerbesteuererklärung am 28.12.2021 waren demnach vier Monate seit dem Ende der verlängerten Frist zum 31.08.2021 "angefangen" im Sinne von § 152 Abs. 6 Satz 2 AO. Rechnerisch zutreffend ergibt sich so ein Verspätungszuschlag von viermal 25 €, mithin 100 €.
- 64** 7. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)