

130083

Bayerisches Landesamt für Steuern
AO-KarteiDatum: 30.11.2012
S 0323.1.1-2/1 St42

§ 152

Karte 1

Festsetzung von Verspätungszuschlägen**Inhaltsübersicht**

1. Zweck des Verspätungszuschlags
 2. Tatbestandliche Voraussetzungen
 - 2.1. Erklärungspflicht
 - 2.2. Verspätete Abgabe/Nichtabgabe
 - 2.2.1. Abgabefrist
 - 2.2.2. Verspätung
 - 2.2.3. Nichtabgabe
 - 2.3. Kein Verspätungszuschlag bei schuldlosem Versäumnis
 3. Ermessensausübung
 - 3.1. Festsetzung dem Grunde nach
 - 3.1.1. Festsetzung dem Grunde nach bei Jahreserklärungen
 - 3.1.2. Festsetzung dem Grunde nach bei Steueranmeldungen
 - 3.2. Festsetzung der Höhe nach
 - 3.2.1. Ermessenskriterien nach § 152 Abs. 2 Satz 2 AO
 - 3.2.2. Maschinelle Unterstützung
 - 3.2.3. Bemessungsgrundlage
 4. Zeitpunkt der Festsetzung
 5. Adressat
 - 5.1. Grundsatz
 - 5.2. Einzel- und Ausnahmefälle
 - 5.2.1. Fälle der Zusammenveranlagung
 - 5.2.2. Personengesellschaften und Gemeinschaften
 - 5.2.3. Juristische Personen
 - 5.2.4. Sonderfall GmbH & Co KG
 6. Verspätungszuschlag bei Änderung des Steuerbescheides
 7. Einspruchsverfahren
 - 7.1. Auslegung von Anträgen
 - 7.2. Erneute Prüfung der Ermessenskriterien
 - 7.3. Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung
 8. Herabsetzung bzw. Bestätigung des Verspätungszuschlags während des Klageverfahrens
-
1. **Zweck des Verspätungszuschlags**
Der Verspätungszuschlag ist ein auf die speziellen Erfordernisse des Steuerrechts zugeschnittenes Druckmittel zur fristgerechten Abgabe der Steuererklärungen bzw. der Steueranmeldungen, durch das dem Finanz-

amt die Möglichkeit gegeben wird, in einem ordnungsgemäßen und planvollen Verfahren die rechtzeitige Festsetzung der Steuer vorzunehmen und die Entrichtung der Steuer sicherzustellen. Es soll auch bewirkt werden, dass der Steuerpflichtige in Zukunft die Steuererklärungen/Steueranmeldungen fristgerecht abgibt.

2. Tatbestandliche Voraussetzungen

Vor der Festsetzung eines Verspätungszuschlags müssen zunächst die tatbestandlichen Voraussetzungen geprüft werden:

- Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung (Tz. 2.1)
- Fristüberschreitung (Tz. 2.2)
- Schuldhaftes Versäumnis (Tz. 2.3)

Erst dann schließen sich folgende Ermessensüberlegungen an:

- Soll überhaupt ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden?
- Wenn ja, in welcher Höhe?

2.1. Erklärungspflicht

Die Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung ergibt sich aus § 149 Abs. 1 Satz 1 AO in Verbindung mit den Einzelsteuergesetzen. Eine Erklärung hat auch abzugeben, wer hierzu vom Finanzamt aufgefordert wird (§ 149 Abs. 1 Satz 2 AO). Wer hiernach verpflichtet ist, kommt als Adressat eines Verspätungszuschlags in Betracht, wenn er die Erklärungspflicht nicht (fristgerecht) erfüllt. Einzelheiten hierzu unter Tz. 5.

2.2. Verspätete Abgabe/Nichtabgabe

2.2.1. Abgabefrist

Die Abgabefrist für Jahreserklärungen ergibt sich aus § 149 Abs. 2 AO. Danach endet sie am 31. Mai des Folgejahres. Verwaltungsregelungen ergänzen die Gesetzesvorschrift und führen zu einer großzügigeren Fristenhandhabung für die beratenden Fälle (vgl. hierzu AO-Kartei, Karte 1 zu § 149 AO).

2.2.1.1. Verlängerungsanträge

Häufig wird stillschweigende Fristverlängerung beantragt. Das Schweigen des Finanzamts gilt hier nach der Verwaltungsübung als Stattgabe. Das Finanzamt muss sich daher klar äußern und dies festhalten, wenn es dem Antrag nicht entsprechen will. Dies gilt auch für Wiederholungs- oder Anschlussanträge.

Beispiel:

Ein Steuerberater beantragt für die Abgabe der ESt-Erklärung für 01.01.03 Fristverlängerung bis 31.03.03. Das Finanzamt gewährt schriftlich Fristverlängerung nur bis 28.02.03.

Bayerisches Landesamt für Steuern
AO-Kartei

Datum: 30.11.2012
 S 0323.1.1-2/1 St42

§ 152

Karte 1

Am 25.02.03 geht ein neuer Fristverlängerungsantrag ein, mit dem stillschweigende Fristverlängerung bis 31.03.03 gewünscht wird. Das Finanzamt äußert sich nicht. Hier ist von einer stillschweigenden Fristverlängerung bis 31.03.03 auszugehen. Will das Finanzamt dieses Ergebnis vermeiden, muss es den zweiten Antrag sofort ablehnen. Es empfiehlt sich in solchen Fällen, bereits bei der ersten Fristgewährung darauf hinzuweisen, dass weiteren Anträgen nicht mehr entsprochen wird.

2.2.1.2. Verspätete Verlängerungsanträge

Werden verspätet gestellte Fristverlängerungsanträge positiv entschieden, so ist von einer rückwirkenden Fristverlängerung (§ 109 Abs. 1 Satz 2 AO) auszugehen, die einen Verspätungszuschlag ausschließt. Auch hier kann Schweigen des Finanzamts als Zustimmung verstanden werden, wenn sich das Finanzamt nicht schon vorher eindeutig geäußert hat.

2.2.1.3. Nachfrist

Lehnt das Finanzamt eine Fristverlängerung ab, ist es in der Regel zweckmäßig, eine Nachfrist von zwei Wochen zu setzen, bei deren Einhaltung auf die Festsetzung eines Verspätungszuschlags verzichtet wird. Die Nachfrist stellt jedoch keine Verlängerung der Erklärungsfrist dar, wenn für den Steuerpflichtigen eindeutig erkenn- und bestimmbar ist, was gewollt ist.

Wurde aber bereits Anschlussverlängerung beantragt oder von vornherein deutlich gemacht, dass eine Fristverlängerung ausscheidet, oder hält das Finanzamt aus anderen Gründen eine sanktionslose Nachfrist für unangebracht, sollte es dies klar äußern.

2.2.2. Verspätung

Wird eine bewilligte Abgabefrist nicht ungebührlich überschritten (nicht mehr als zwei Wochen), soll großzügig verfahren werden.

2.2.3. Nichtabgabe

Wird eine lückenhafte Erklärung abgegeben, muss nach den Einzelumständen entschieden werden, ob dies mit der Nichtabgabe der Steuererklärung gleichzusetzen ist. Es kommt entscheidend darauf an, ob die Angaben in der Steuererklärung ausreichen, um ein ordnungsgemäßes Veranlagungsverfahren in Gang zu setzen (BFH-Urteil vom 06.11.1969 IV 249/64, BStBl II 1970 S. 168). "Nur die Einreichung einer völlig unzureichenden Steuererklärung könnte der Nichteinreichung der Steuererklä-

zung gleichstehen" (BFH a.a.O.). Eine "vorläufige" Erklärung steht nicht von vornherein einer Nichtabgabe gleich. Enthält sie allerdings nur geschätzte Zahlen oder weist sie in mehreren wesentlichen Punkten Lücken auf, ist von einer Nichtabgabe auszugehen. Die fehlende Unterschrift ist kein so schwerwiegender Mangel, dass eine Nichtabgabe anzunehmen wäre. Dies gilt zumindest dann, wenn die Unterschrift zeitnah nachgeholt wird.

2.3. Kein Verspätungszuschlag bei schuldlosem Versäumnis

Ein Verspätungszuschlag scheidet aus, wenn die Versäumnis entschuldbar erscheint (§ 152 Abs. 1 S. 2 AO). Es kommt auf die individuelle, nach den persönlichen Verhältnissen des Steuerpflichtigen zu verlangende Sorgfalt an. Das Verschulden des steuerlichen Vertreters ist dem Steuerpflichtigen zuzurechnen (§ 152 Abs. 1 S. 3 AO). Im Regelfall genügt es, wenn der Steuerbürger die Entschuldigungsgründe glaubhaft macht. Einzelne denkbare Entschuldigungsgründe (keine abschließende Aufzählung) sind:

- ◆ Schwere Erkrankung
- ◆ Hohes Alter
- ◆ Schwerer Unglücksfall.

Keine Entschuldigungsgründe sind:

- ◆ Arbeitsüberlastung des Steuerpflichtigen
Diesem muss zugemutet werden, private (auch berufliche) Interessen zurückzustellen, wenn es darum geht, öffentlich-rechtliche Pflichten dem Staat gegenüber zu erfüllen (BFH-Urteil vom 03.08.1981 IV 96/59 U. BStBl III S. 542).
- ◆ Arbeitsüberlastung des steuerlichen Vertreters
Dieses Vorbringen kann nach ständiger Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil vom 21.5.1987 IV R 134/83, BStBl II S. 764) ebenfalls nicht als Entschuldigungsgrund gewertet werden.
Der allgemeinen Arbeitsüberlastung der Angehörigen der steuerberatenden Berufe, die auf Personalmangel, Urlaub und Krankheit von Mitarbeitern, Abwesenheit wegen Geschäftsreisen und Fortbildungsveranstaltungen usw. zurückzuführen ist, wird mit den allgemeinen Regelungen zur Fristverlängerung in den jährlichen gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder (vgl. AIS: AO/Abgabe von Steuererklärungen) hinreichend Rechnung getragen. Grundsätzlich ist ein Steuerberater, der zur fristgemäßen Erledigung erteilter Aufträge außerstande ist, verpflichtet, durch Einstellung zusätzlicher Kräfte, Ablehnung neuer oder Rückgabe vorhandener Mandate Abhilfe zu schaffen (FG Niedersachsen VI 245/77, EFG 1978 S. 416). Arbeitsüberlastung des steuerlichen Beraters kann die verspätete Abgabe der Steuererklärung daher al-

**Bayerisches Landesamt für Steuern
AO-Kartei**Datum: 30.11.2012
S 0323.1.1-2/1 St42

§ 152

Karte 1

lenfalls dann entschuldigen, wenn sie durch außergewöhnliche, nicht vorhersehbare Umstände verursacht worden ist (vgl. BFH-Urteil vom 25.1.1962 IV 131/60, HFR 1963 S. 29).

- anstehende oder laufende Außenprüfung bzw. anhängiges Einspruchs- oder Klageverfahren betreffend vorangegangene Besteuerungszeiträume.

Das Versäumnis ist regelmäßig dann nicht entschuldbar, wenn die Steuererklärung wiederholt nicht oder wiederholt nicht fristgemäß abgegeben wurde oder eine vom Finanzamt antragsgemäß bewilligte Fristverlängerung (§ 109 AO) nicht eingehalten wurde (AEAO zu § 152, Nr. 2).

3. Ermessensausübung

Spätestens in der Einspruchsentscheidung sind sämtliche Ermessenserwägungen darzustellen.

3.1. Festsetzung dem Grunde nach

Liegen die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen vor, ist die Festsetzung eines Verspätungszuschlag dem Grunde nach regelmäßig gerechtfertigt (vgl. auch Tz. 1). Dabei ist auch der Präventivzweck des Verspätungszuschlags, den Steuerpflichtigen zur künftigen fristgerechten Abgabe der Steuererklärungen anzuhalten, zu beachten. Es ist deshalb grundsätzlich auch dann ermessengerecht, einen Verspätungszuschlag festzusetzen, wenn das Finanzamt die verspätet abgegebene Steuererklärung wegen Arbeitsüberlastung nicht alsbald nach Eingang bearbeitet hat (vgl. BFH-Urteil vom 19.06.2001 X R 83/99, BStBl II S. 618 und vom 26.09.2001 IV R 29/00, BStBl II 2002 S. 129).

3.1.1. Festsetzung dem Grunde nach bei Jahreserklärungen

Von einem Verspätungszuschlag ist abzusehen, wenn es sich um das erstmalige Versäumnis handelt und nicht besondere Umstände (z. B. besonders lange Verspätung oder sehr hohe Nachzahlung) einen Verspätungszuschlag erfordern.

Würde der nach den Grundsätzen der Tz. 3.2 zu bemessende Verspätungszuschlag weniger als 25 € betragen, soll die Festsetzung unterbleiben, da mit einem solchen Verspätungszuschlag keine Verbesserung des Abgabeverhaltens erreicht werden kann.

Führt die Steuerfestsetzung nach Anrechnung von vorausgezahlter Steuer bzw. Steueranmeldungsbeiträgen zu einem Guthaben, wird dadurch der Verspätungszuschlag nicht ausgeschlossen, er wird allenfalls in seiner Höhe beeinflusst. Dies ergibt sich aus § 152 Abs. 2 Satz 2 AO. In dieser Vorschrift sind der wirtschaftliche Vorteil bzw. die Höhe der Abschlusszahlung nur als zwei von mehreren Ermessenskriterien aufgeführt (vgl. Tz. 3.2; BFH-Urteil vom 26.06.2002, BStBl II S. 679). In diesen Fällen wird ein Verspätungszuschlag, der im Rahmen einer Veranlagung festgesetzt wird, maschinell auf 25 € beschränkt, wenn die Eingabe über die Dauer der Verspätung in angefangenen Monaten erfolgt. Erwägt das Finanzamt daher einen betragsmäßig höheren Verspätungszuschlag festzusetzen, ist dies durch die Eingabe eines Betrags statt der Dauer der Verspätung möglich.

3.1.2. Festsetzung dem Grunde nach bei Steueranmeldungen

Die verspätete Abgabe wiegt bei Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. Lohnsteueranmeldungen besonders schwer, weil die zeitnahe und rationelle Abwicklung des Voranmeldungsverfahrens durch wiederholte Verspätungen nachhaltig gestört wird. Auch bei Steueranmeldungen ist grundsätzlich von Verspätungszuschlägen abzugehen, wenn es sich um das erstmalige Versäumnis handelt. Jedoch können bei Steueranmeldungen im Gegensatz zu Jahreserklärungen auch Verspätungszuschläge unter 25 € sinnvoll sein.

Im maschinellen Verfahren wird der Verspätungszuschlag auf 10 v.H. der festgesetzten Steuer und auf höchstens 5.000 € bzw. 25.000 € begrenzt. Beträge unter 10 € werden weder vorgeschlagen noch festgesetzt. Auf Teil 19 „Berechnung des Verspätungszuschlags“ der AL - UStVA bzw. der AL - LStA wird hingewiesen.

Wegen verspäteter Abgabe der Anmeldung zur Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung kann ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden (vgl. BFH-Urteil vom 07.07.2005 V R 63/03, BStBl II S. 813).

3.2. Festsetzung der Höhe nach

Entsprechend dem Zweck des Verspätungszuschlags (vgl. Tz. 1) ist dieser innerhalb der gesetzlichen Höchstgrenzen (vgl. Tz. 3.2.3) so zu bemessen, dass der Steuerpflichtige zu einer rechtzeitigen Abgabe seiner Steuererklärungen angehalten wird. Dabei ist das Gesamtverhalten des Steuerpflichtigen - einschließlich etwaiger Fristüberschreitungen in den Vorjahren - zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 09.04.1987 IV R 8/85, BFH/NV 1989 S. 1). In Fällen wiederholter Fristversäumnis, in denen bereits ein Verspätungszuschlag festgesetzt wurde, kann davon ausgegangen werden, dass der bisher festgesetzte Verspätungszuschlag nicht hoch genug war, um wirksamen Druck auf den Steuerpflichtigen auszuüben. Bei jahrelanger unentschuldigter Abgabe mit erheblicher Verspätung bzw. Nichtabgabe kann dem entsprechend der Verspätungszuschlag auch mit dem zulässigen Höchstbetrag festgesetzt werden (vgl.

Bayerisches Landesamt für Steuern**AO-Kartei**

Datum: 30.11.2012

S 0323.1.1-2/1 St42

§ 152

Karte 1

BFH-Urteil vom 14.06.2000 X R 56/98, BStBl II 2001 S. 60). Zur Festsetzung von Verspätungszuschlägen über 5.000 € vgl. aber Tz. 3.2.3.4.

3.2.1. Ermessenskriterien nach § 152 Abs. 2 Satz 2 AO

Bei der Bemessung der Höhe des Verspätungszuschlags hat das Finanzamt neben dem Zweck des Zuschlags sämtliche in § 152 Abs. 2 Satz 2 AO aufgeführten Ermessenskriterien zu berücksichtigen. Diese Kriterien sind grundsätzlich gleichwertig. Dabei kann jedoch nach den Umständen des Einzelfalles ein Merkmal stärker als ein anderes hervortreten (vgl. BFH-Urteil vom 18.08.1988 V R 19/83, BStBl II S. 929).

3.2.1.1. Dauer der Fristüberschreitung

Je länger die Frist überschritten wird, desto nachteiliger sind die Folgen für den Fortgang des Veranlagungsverfahrens. Bei einer erheblichen Fristüberschreitung ist der Verspätungszuschlag deshalb höher festzusetzen, als dies im Hinblick auf die übrigen Ermessenskriterien erforderlich wäre.

3.2.1.2. Höhe des Zahlungsanspruchs

Unter dem sich aus der Steuerfestsetzung ergebenden Zahlungsanspruch ist die Abschlusszahlung, also die festgesetzte Steuer abzüglich der Steuerabzugsbeträge und der geleisteten Vorauszahlungen, zu verstehen.

In Steuererstattungsfällen und bei Abschlusszahlungen geringer Höhe ist abzuwägen, welches Gewicht der verspäteten Abgabe der Steuererklärung noch zukommt, insbesondere, ob und inwieweit der geregelte Ablauf des Veranlagungsverfahrens beeinträchtigt wurde (vgl. BFH-Urteil vom 02.12.1988 V R 169/83, BStBl II 1989 S. 231).

Wird ein Verspätungszuschlag festgesetzt, ist spätestens in der Einspruchsentscheidung darauf hinzuweisen, dass mit dem Verspätungszuschlag auch auf eine pünktliche Erklärungseingabe in der Zukunft hingewirkt werden soll und zwar unabhängig davon, ob sich eine Steuerzahlung oder -erstattung ergibt (BFH-Urteil vom 26.04.1989 I R 10/85, BStBl II S. 693).

3.2.1.3. Aus der Verspätung gezogene Vorteile

Hat der Steuerpflichtige aus der verspäteten Abgabe der Steuererklärung wirtschaftliche Vorteile erlangt, so sind bei Bemessung des Verspätungszuschlags zunächst diese Vorteile abzuschöpfen. Zusätzlich ist ein

'Druckzuschlag' festzusetzen (vgl. BFH-Urteil vom 30.04.1987 IV R 42/85, BStBl II S. 543).

Die Festsetzung eines Verspätungszuschlags ist nur dann ermessensfehlerfrei, wenn die Behörde spätestens in der Einspruchsentscheidung von zutreffenden Annahmen über die Höhe des abzuschöpfenden Zinsvorteils ausgeht (BFH-Urteil vom 11.06.1997 X R 14/95, BStBl II S. 642). Dem entsprechend sind in jeder Einspruchsentscheidung Ausführungen über die Höhe des abzuschöpfenden Zinsvorteils zu machen, soweit der Steuerpflichtige aus der verspäteten Abgabe der Erklärung Vorteile erlangt hat (vgl. BFH-Urteil vom 14.06.2000 X R 55/98, BStBl II 2001 S. 60).

Während des Verzinsungszeitraums des § 233a Abs. 2 AO werden die aus der verspäteten Abgabe der Einkommen-, Körperschaft-, Umsatz- oder Gewerbesteuererklärung gezogenen Vorteile durch die Verzinsung ausgeglichen. Im Übrigen ist der bei Berechnung des Zinsvorteils anzusetzende Zinssatz anhand der Verhältnisse des jeweiligen Einzelfalls zu ermitteln. Aus Vereinfachungsgründen kann regelmäßig ein Zinssatz von 0,5 v.H. für jeden vollen Monat der Fristversäumnis zugrunde gelegt werden. Der Ansatz eines geringeren Zinsvorteils setzt voraus, dass der Steuerpflichtige hierzu geeignete Nachweise vorlegt.

3.2.1.4. Verschulden:

Bei der Beurteilung der Gewichtigkeit des Verschuldens ist zu beachten, inwieweit der Erklärungspflichtige (gegebenenfalls auch sein steuerlicher Berater) die ihm nach seinen persönlichen Verhältnissen zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen hat und ob es sich um leichtfertige oder vorsätzliche Fristversäumnis handelt. In den Fällen, in denen es sich um eine wiederholte Versäumnis handelt oder Zwangsgeleider angedroht und festgesetzt worden sind oder Besteuerungsgrundlagen im Wege der Schätzung ermittelt werden mussten oder eine Vorabanforderung unbeachtet blieb, wiegt bei der Bemessung des Verspätungszuschlags das Verschulden des Steuerpflichtigen entsprechend schwerer (vgl. BFH-Urteil vom 09.03.1989 VI R 10/84, BStBl II S. 745).

3.2.1.5. Wirtschaftliche Leistungsfähigkeit:

Der Verspätungszuschlag ist so zu bemessen, dass er für den Steuerpflichtigen zwar spürbar ist, ihn jedoch nicht übermäßig belastet. Ein Maßstab für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist die festgesetzte Einkommensteuer (vgl. BFH-Urteil vom 25.11.1988 VI R 154/85, BVH/NV 1989 S. 517) bzw. Körperschaftsteuer. Sie ist auch an den erzielten Einkünften zahlenmäßig ablesbar (vgl. BFH-Urteil vom 30.04.1987 IV R 42/85, BStBl II S. 543).

Je höher die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist, desto höher muss der Zuschlag innerhalb der zulässigen Höchstgrenzen angesetzt werden, wenn er für den zur Abgabe Verpflichteten merklich sein soll.

**Bayerisches Landesamt für Steuern
AO-Kartei**Datum: 30.11.2012
S 0323.1.1-2/1 St42

§ 152

Karte 1

Wird der Verspätungszuschlag gegen Personen im Sinne der §§ 34, 35 AO festgesetzt, ist auf deren wirtschaftliche Leistungsfähigkeit abzustellen (vgl. Tz. 5.1)

3.2.2. Maschinelle Unterstützung

Die Rechtmäßigkeit des Verspätungszuschlags wird nicht dadurch beeinträchtigt, dass das Finanzamt technische Hilfsmittel verwendet. Maschinell gefertigte "Vorschläge" zur Festsetzung von Verspätungszuschlägen (z.B. im Umsatzsteuervoranmeldungsverfahren) sind nach Auffassung des BFH (Urteil vom 18.08.1988 V R 19/83, BStBl II S. 929) unbedenklich, solange das Finanzamt unter Abwägung aller Beurteilungsmerkmale selbst entscheidet, ob der Vorschlag mit § 152 AO vereinbar ist.

Im maschinellen Verfahren (vgl. Eingabehilfen in UNIFA, Festsetzung, Einkommensteuer, Sachbereich 30, Kz 45) kann der Verspätungszuschlag durch Eingabe der angefangenen Monate festgesetzt werden. Dies kann jedoch insbesondere in Fällen hoher Abschlusszahlungen zu unsachgemäßen Ergebnissen führen, da die übrigen Ermessenskriterien, die für den Steuerpflichtigen sprechen, nicht ausreichend berücksichtigt sein können. Ggf. ist der Verspätungszuschlag mit einem festen Betrag einzugeben.

3.2.3. Bemessungsgrundlage**3.2.3.1. Jahreserklärungen**

Bemessungsgrundlage ist die festgesetzte Steuer, also die Steuer vor Anrechnung der Vorauszahlungen und der Anrechnungssteuern. Bei der Gewerbesteuer ist der festgesetzte Gewerbesteuermessbetrag maßgeblich (§ 152 Abs. 2 Satz 1 AO). Umsatzsteuervoranmeldung und Umsatzsteuerjahreserklärung sind für die Festsetzung von Verspätungszuschlägen eigenständig zu beurteilen. Werden Verspätungszuschläge sowohl zu den Umsatzsteuer-Vorauszahlungen als auch zur Jahresumsatzsteuer festgesetzt, ist es möglich, dass die Verspätungszuschläge insgesamt mehr als 10 v.H. der Jahresumsatzsteuer oder mehr als 25.000 € betragen. Die festgesetzten Verspätungszuschläge werden dadurch jedoch nicht rechtswidrig. Sie sind deshalb nicht (auch nicht teilweise) zurückzunehmen. Denn für die Anwendung der Höchstgrenze bzw. des Höchstbetrags ist nur auf die jeweilige festgesetzte Steuer (also auf die für den einzelnen Voranmeldungszeitraum angeordnete oder festgesetzte Umsatzsteuer bzw. auf die angeordnete oder festgesetzte Jahresumsatzsteuer) abzustellen.

Der Auffassung des BFH im Urteil vom 16.05.1995 (XI R 73/94 BStBl II 1996 S. 259), wonach nach Ergehen des Jahressteuerbescheids dessen Inhalt auch für die Bemessung der im Voranmeldungsverfahren festgesetzten Verspätungszuschläge von Bedeutung sein soll, wenn im Zeitpunkt der Jahressteuerfestsetzung Rechtsbehelfsverfahren gegen Verspätungszuschlag-Festsetzungen anhängig sind, ist nicht zu folgen (vgl. Nichtanwendungserlass vom 25.04.1996, BStBl II S. 582).

3.2.3.2. Feststellungserklärungen

Der Verspätungszuschlag wegen Nichtabgabe oder verspäteter Abgabe einer Erklärung zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen darf 10 v.H. der steuerlichen Auswirkungen nicht überschreiten, die die gesonderte Feststellung für die Folgebescheide hat. Diese steuerlichen Auswirkungen sind nach den Grundsätzen, die die Rechtsprechung zu der Bemessung des Streitwerts entwickelt hat, wie folgt zu schätzen:

Bei Erklärungen zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Einkünften (§ 180 Abs. 1 Nr. 2a AO) ein Betrag von

25 v.H. bei Einkünften bis (einschl.)	25.000 €
30 v.H. bei Einkünften bis (einschl.)	125.000 €
35 v.H. bei Einkünften bis (einschl.)	250.000 €
40 v.H. bei Einkünften ab	250.001 €

Bei Erklärungen zur gesonderten Feststellung des Einheitswerts für Grundbesitz (Betriebe der Land- und Forstwirtschaft, Grundstücke, Betriebsgrundstücke) für Zwecke der Grundsteuer (§ 28 BewG) ein Betrag von 6 v.H. des festgestellten Einheitswerts.

bei Erklärungen zur gesonderten Feststellung von Grundbesitzwerten für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer (§ 138 Abs. 6 BewG):

- bei Grundstückswerten bis einschließlich 512.000 €: 10% des festgestellten Grundbesitzwerts
- bei Grundstückswerten bis einschließlich 12.783.000 €: 20% des festgestellten Grundbesitzwerts
- bei darüber hinausgehenden Grundstückswerten: 25% des festgestellten Grundbesitzwerts

(vgl. BFH-Beschluss vom 19.02.2009, 2009 II E 1/09, BStBl II S. 446).

Bei gesonderten Feststellungen nach § 180 Abs. 1 Nr. 2b AO ist die steuerliche Auswirkung bei Festsetzung des Verspätungszuschlags nach den Grundsätzen zum Streitwert zu schätzen. Wird gegen den Verspätungszuschlag Einspruch eingelegt und ist die Erteilung einer Einspruchsentscheidung erforderlich, ist die Höhe des Verspätungszuschlags anhand der tatsächlichen steuerlichen Auswirkung zu bemessen (vgl. FG Bremen vom 26.05.2000, EFG S. 642).

Bayerisches Landesamt für Steuern
AO-Kartei

Datum: 30.11.2012
 S 0323.1.1-2/1 St42

§ 152

Karte 1

Bei Erklärungen zur gesonderten Feststellung bei der Körperschaftsteuer (§ 27 Abs. 2 Satz 1 KStG, § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG, § 37 Abs. 2 Satz 4 KStG, § 38 Abs. 1 Satz 1 und 2 KStG) ist von einem Streitwert von 5.000 € auszugehen (vgl. § 52 Abs. 2 GKG).

Steht fest, dass die Feststellungserklärung zu einer Steuerfestsetzung von 0 € oder zu einer negativen Steuer (USt) führt, so ist die Festsetzung eines Verspätungszuschlags nicht zulässig (BFH-Urteil vom 27.06.1969 VIII R 73/64, BStBl II S. 955). Zu Feststellungsbescheiden über negative Beträge ist kein Verspätungszuschlag festzusetzen.

3.2.3.3. Steueranmeldungen und -voranmeldungen

Bemessungsgrundlage ist die angemeldete Steuer bzw. bei Nichtabgabe die vom Finanzamt festgesetzte Steuer.

3.2.3.4. Höchstgrenze

Der Verspätungszuschlag darf 10 % der festgesetzten Steuer nicht übersteigen und höchstens 25.000 € betragen.

Ein Verspätungszuschlag von mehr als 5.000 € ist nur festzusetzen, wenn mit einem Verspätungszuschlag in Höhe von bis zu 5.000 € ein durch die verspätete Abgabe der Steuererklärung (Steueranmeldung) entstandener Zinsvorteil nicht ausreichend abgeschöpft werden kann (vgl. AEAO zu § 152, Nr. 6). Die Festsetzung des Verspätungszuschlags ist in diesen Fällen sorgfältig zu begründen.

Ebenfalls bedarf es einer sorgfältigen Begründung, wenn ein Verspätungszuschlag in erheblicher Größenordnung festgesetzt wird und dabei nicht die Abschöpfung eines Zinsvorteils im Vordergrund steht (vgl. BFH-Urteil vom 11.06.1997 X R 14/95, BStBl II S. 642).

4. Zeitpunkt der Festsetzung

Verspätungszuschläge sind regelmäßig mit der Steuer, dem Steuermessbetrag oder der gesondert festzustellenden Besteuerungsgrundlage festzusetzen (§ 152 Abs. 3, Abs. 4 AO). Ergeht der Steuerbescheid ohne Verspätungszuschlag und will sich das Finanzamt die Möglichkeit der Festsetzung vorbehalten, ist der Steuerpflichtige im Bescheid darauf hinzuweisen, dass über die Festsetzung eines Verspätungszuschlags ggf. ein gesonderter Bescheid ergeht. Dieser ist alsbald zu erlassen. Ist die Festsetzung des Verspätungszuschlags gesondert durchzuführen (z. B. bei verspäteter Abgabe einer Voranmeldung, von der das Finanzamt nicht abweicht - § 157 AO - oder bei verspäteter Abgabe einer Erklärung zur

gesonderten Feststellung von Einkünften), soll diese ebenfalls zeitnah durchgeführt werden. Die Nachholung der Verspätungszuschlag-Festsetzung binnen Jahresfrist ist jedoch möglich, da § 152 Abs. 3 AO nur als Ordnungsvorschrift anzusehen ist, die die Rechtmäßigkeit des Verspätungszuschlags nicht berührt (BFH-Beschluss vom 10.10.2001 XI R 41/00, BStBl II 2002 S. 124).

5. Adressat

5.1. Grundsatz

Adressat der Verspätungszuschlag-Festsetzung ist, wer zur Abgabe der Steuererklärung verpflichtet ist. Hat ein Angehöriger der steuerberatenden Berufe die Steuererklärung eines Mandanten nicht oder verspätet abgegeben, ist der Verspätungszuschlag gegen den Steuerpflichtigen festzusetzen. Wird die Steuererklärung von einem gesetzlichen Vertreter oder einer sonstigen Person im Sinne der §§ 34, 35 AO abgegeben, so ist der Verspätungszuschlag gleichwohl grundsätzlich gegen den Schuldner festzusetzen. Eine Festsetzung gegen den Vertreter kommt nur in Ausnahmefällen in Betracht (z.B. leichtere Beitreibbarkeit).

5.2. Einzel- und Ausnahmefälle

5.2.1. Fälle der Zusammenveranlagung

Gegen zusammenveranlagte Steuerpflichtige kann ein einheitlicher Verspätungszuschlag festgesetzt werden (vgl. BFH-Urteil vom 28.06.1987 III R 230/83, BStBl I, S. 832). Diese Festsetzung kann mit der Steuerfestsetzung in einem zusammengefassten Bescheid verbunden werden (§ 155 Abs. 3 AO).

5.2.2. Personengesellschaften und Gemeinschaften

5.2.2.1. Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte

Die Feststellungserklärung ist in den Fällen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO von den Feststellungsbeteiligten und den in § 34 AO bezeichneten Personen abzugeben (§ 181 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 4 AO). Jede dieser Personen ist zur Abgabe der Erklärung verpflichtet. Hat ein Erklärungspflichtiger eine Erklärung abgegeben, sind andere Beteiligte insoweit von der Erklärungspflicht befreit (§ 181 Abs. 2 Satz 3 AO). Obwohl in diesen Fällen mehrere Personen erklärungs-pflichtig sind, ist bei Nichtabgabe oder verspäteter Abgabe der Feststellungserklärung nur die Festsetzung eines Verspätungszuschlags zulässig. Bei der Entscheidung über die Person des Schuldners hat das Finanzamt aus dem Kreis der Erklärungspflichtigen eine sachgerechte Auswahl zu treffen. In der Regel soll der Verspätungszuschlag gegen denjenigen festgesetzt werden, der gegenüber dem Fi-

**Bayerisches Landesamt für Steuern
AO-Kartei**Datum: 30.11.2012
S 0323.1.1-2/1 St42

§ 152

Karte 1

finanzamt in Erledigung der steuerlichen Angelegenheiten hervorgetreten ist (BFH-Urteil vom 21.05.1987 IV R 134/83, BStBl II S. 764).

5.2.2.2. Umsatzsteuer- und Gewerbesteuererklärung

Bei der Umsatzsteuer ist die Personenmehrheit in ihrer Gesamtheit Unternehmer im Sinne von § 2 UStG und somit zur Abgabe der Umsatzsteuererklärung verpflichtet. Der Umsatzsteuerbescheid richtet sich an die Personenmehrheit als umsatzsteuerlich rechtsfähige Personenvereinigung. Der Verspätungszuschlag ist daher gegen die Personenmehrheit (Unternehmer) festzusetzen (vgl. Tz. 5.1).

Nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG ist Steuerschuldner der Gewerbesteuer die Gesellschaft. Wie bei der Umsatzsteuer richtet sich der Gewerbesteuerbescheid gegen die Personenmehrheit. Der Verspätungszuschlag ist daher gegen diese festzusetzen.

Bei atypisch stillen Gesellschaften ist der Verspätungszuschlag stets gegen den Inhaber des Handelsgeschäfts festzusetzen.

Im Falle der Liquidation von Handelsgesellschaften ist der bestellte Liquidator das einzige zur Geschäftsführung und Vertretung befugte Organ. Der Verspätungszuschlag ist gegen den Liquidator festzusetzen. Sind mehrere Liquidatoren vorhanden, ist im Rahmen des Auswahlermessens der Verspätungszuschlag gegen den Liquidator festzusetzen, der gegenüber dem Finanzamt in Erledigung der steuerlichen Angelegenheiten im Liquidationsverfahren hervorgetreten ist.

Bei BGB-Gesellschaften steht gem. § 730 Abs. 2 S. 2 BGB im Falle der Auflösung die Geschäftsführung den Gesellschaftern gemeinschaftlich zu. Im Rahmen des Auswahlermessens ist der Verspätungszuschlag gegen den Gesellschafter festzusetzen, der gegenüber dem Finanzamt im Auflösungsstadium hervorgetreten ist.

5.2.2.3. Feststellung von Einheitswerten

Der Verspätungszuschlag ist bei der Erklärung zur gesonderten Feststellung von Einheitswerten des Grundbesitzes gegen den erklärungspflichtigen Eigentümer festzusetzen.

5.2.3. Juristische Personen

Die Steuer- und Feststellungsbescheide richten sich an die juristische Person. Der Verspätungszuschlag soll daher gegen diese festgesetzt werden (Regelfall). Die Inanspruchnahme des gesetzlichen Vertreters kommt nur in Ausnahmefällen (z.B. leichtere Beitreibbarkeit des Ver-

spätungszuschlags gegen den Vertreter in Betracht und ist besonders zu begründen (vgl. BFH-Urteil vom 25.07.1991 V R 89/86, BStBl II 1992 S. 3 und AEAO zu § 152, Nr. 1).

5.2.4. Sonderfall GmbH & Co KG

Bei verspäteter Abgabe bzw. Nichtabgabe der Gewinnfeststellungen einer GmbH & Co KG darf das Finanzamt ohne besondere Begründung den Verspätungszuschlag gegen die Komplementär-GmbH festsetzen (vgl. BFH-Urteil vom 16.04.1991 V R 127/89, BStBl II S. 675). Für Umsatzsteuer und Gewerbesteuer vgl. Tz. 5.2.2.2, für die Feststellung von Einheitswerten vgl. Tz. 5.2.2.3.

6. Verspätungszuschlag bei Änderung des Steuerbescheides

Ist der Verspätungszuschlag unanfechtbar festgesetzt und wird die festgesetzte Steuer aufgrund eines Einspruchs, eines Antrags des Steuerpflichtigen auf schlichte Änderung oder wegen eines anderen Korrekturgrundes herabgesetzt, ist nicht automatisch auch der Verspätungszuschlag entsprechend herabzusetzen.

Das Finanzamt hat vielmehr über den Verspätungszuschlag neu zu entscheiden und den Zuschlag ggf. nach § 130 Abs. 1 AO niedriger festzusetzen (vgl. BFH-Urteil vom 29.03.1979 V R 69/77, BStBl II S. 641). Wird die 10 v.H.-Grenze überschritten, ist der Verspätungszuschlag stets insoweit zurückzunehmen, als diese Grenze überschritten wird. Der Verspätungszuschlag sollte unverändert bleiben, wenn die Steuer nicht wesentlich herabgesetzt wird oder sich die Zahllast nicht wesentlich verändert.

Führt die Korrektur einer Steuerfestsetzung zu einer wesentlich niedrigeren Steuer bzw. Zahllast - ggf. ergibt sich sogar ein Guthaben - ist stets sorgfältig zu überprüfen, ob die Höhe des Verspätungszuschlags noch gerechtfertigt ist (vgl. insbesondere Tz. 3.2.1.2).

Stellt sich anlässlich einer Änderung der festgesetzten Steuer heraus, dass der Verspätungszuschlag zu niedrig festgesetzt wurde, ist eine höhere Verspätungszuschlagsfestsetzung nur unter den Voraussetzungen des § 130 Abs. 2 AO zulässig (vgl. AEAO zu § 130, Nr. 4).

Die anlässlich einer geänderten Steuerfestsetzung getroffene Entscheidung des Finanzamts, den bisher festgesetzten Verspätungszuschlag unverändert bestehen zu lassen, stellt einen Verwaltungsakt dar (BFH-Urteil vom 20.09.1990 V R 85/88, BStBl II 1991 S. 2). Dieser Verwaltungsakt ist ebenso wie eine nach § 130 AO korrigierte Verspätungszuschlagsfestsetzung in vollem Umfang anfechtbar.

Bayerisches Landesamt für Steuern**AO-Kartei**

Datum: 30.11.2012

S 0323.1.1-2/1 St42

§ 152

Karte 1

7. Einspruchsverfahren**7.1. Auslegung von Anträgen**

Ein innerhalb der Einspruchsfrist eingehender Antrag auf "Änderung, Aufhebung, Rücknahme, Widerruf oder Erlass" ist in einen Einspruch umzu-deuten.

Etwas anderes gilt nur, wenn trotz entsprechenden Hinweises des Finanzamts ein Einspruch von Steuerpflichtigen ausdrücklich ausgeschlossen wird.

7.2. Erneute Prüfung der Ermessenskriterien

Im Einspruchsverfahren wegen einer Verspätungszuschlags-Festsetzung ist jede seit der Festsetzung eingetretene Änderung der Sachlage einzu-beziehen. Daher ist auch darauf zu achten, ob ggf. für die Folgejahre eine Verbesserung des Abgabeverhaltens eingetreten ist.

Ist dem Einspruch nach Prüfung teilweise abzuwehren, ist der Ver-spätungszuschlag regelmäßig im Rahmen der Einspruchsentscheidung herabzusetzen.

Rechtfertigt der im Zeitpunkt der Einspruchsbearbeitung vorliegende Sachverhalt einen höheren Verspätungszuschlag, kann im Einspruchs-verfahren auch die Verböserung gem. § 367 Abs. 2 Satz 2 AO nach ent-sprechendem Hinweis in Betracht kommen. Bei der Prüfung der Verböse-rungsmöglichkeit ist ggf. auch das unzufriedigende Abgabeverhalten in den Folgejahren einzubeziehen.

Haben sich die Ermessenskriterien nicht wesentlich zuungunsten des Steuerpflichtigen geändert, ist von der Verböserung abzusehen.

7.3. Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung

Wird sowohl gegen die Steuerfestsetzung als auch gegen den Ver-spätungszuschlag Einspruch eingelegt, können beide Einsprüche zu ge-meinsamer Entscheidung verbunden werden.

Würde der Verspätungszuschlag wegen Nichtabgabe der Steuererklärung festgesetzt, ist es zweckmäßig, die Einsprüche nur dann zu gemeinsamer Entscheidung zu verbinden, wenn die Steuererklärung im Laufe des Ein-spruchsverfahrens eingereicht ist. Ist dies nicht der Fall, sollte abgewartet wer-den, ob nach Ergehen der Einspruchsentscheidung (unter Aufhebung des Vorberichts der Nachprüfung vgl. AO-Kartei, Karte 1 zu § 162) die Steuer-erklärung im Klageverfahren vorgelegt wird.

8. Herabsetzung bzw. Bestätigung des Verspätungszuschlags während des Klageverfahrens

Ist eine Verspätungszuschlags-Festsetzung bereits mit zulässiger Klage angefochten und wird diese außergerichtlich korrigiert oder bestätigt, so ersetzt der neue Verwaltungsakt die rechtshängige Festsetzung (BFH-Urteil vom 20.09.1990 V R 85/05, BStBl II 1991 S. 2). Die neue Festsetzung wird gem. § 68 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens. Die dem Finanzgericht zur Ermessensüberprüfung (§ 102 FGO) dann vorliegende neue Festsetzung muss erkennen lassen, dass und von welchen Ermessenserwägungen die Finanzbehörde bei der Festsetzung ausgegangen ist (vgl. BFH-Urteil vom 08.12.1988 V R 169/83, BStBl II 1989 S. 231). In den Fällen, in denen während eines bereits anhängigen Klageverfahrens wegen der Festsetzung eines Verspätungszuschlags diese außergerichtlich korrigiert oder bestätigt wird, ist auf eine ausreichende Begründung der neuen Festsetzung zu achten. Die Begründung muss auf die für die Änderung der Verspätungszuschlagsfestsetzung maßgeblichen geänderten Bemessungskriterien eingehen. Im Übrigen kann auf die Gründe der Einspruchserscheinung hingewiesen werden. Nach § 102 FGO kann das Finanzamt seine Ermessenserwägungen jedoch bis zum Abschluss des Verfahrens vor dem Finanzgericht ergänzen.

Hinweis:

Die bisherige Karte 1 (Kontroll-nr. 072009) ist auszuheften.