
Datum: 07.10.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: Einzelrichterin
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 2176/10
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:1007.15K2176.10.00

Rechtskraft: rechtskräftig

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand:

1

Streitig ist zwischen den Beteiligten die Festsetzung eines Verspätungszuschlags zur Einkommensteuer 2007 und 2008.

2

Der Kläger gab zunächst keine Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre ab, ohne Anträge auf Fristverlängerung zu stellen. Daher schätzte der Beklagte die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 162 der Abgabenordnung – AO – unter dem Vorbehalt der Nachprüfung mit Bescheiden vom 05.10.2009 für 2007 und vom 30.11.2009 für 2008. Die geschätzten Einkünfte setzten sich aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die dem Lohnsteuerabzug unterlagen, und Einkünften aus selbständiger Arbeit in wesentlich geringerer Höhe zusammen. Die festgesetzten Einkommensteuern führten nach den Abzügen vom Lohn jeweils zu Einkommensteuernachforderungen. Zusammen mit den Einkommensteuern setzte der Beklagte Verspätungszuschläge fest in Höhe von ... € für 2007 und ... € für 2008. Der Berechnung legte es die Dauer der Verspätung in Monaten zugrunde. Diese betrug für 2007 17 Monate und für 2008 sechs Monate.

3

Bereits in den Vorjahren gab der Kläger seine Einkommensteuererklärungen verspätet wie folgt ab:

4

5

2004:	Frist: 31.05.2005	nach Erinnerung am 09.02.2006	9 Monate
2005:	Frist: 20.03.2007	Eingang 27.03.2007	7 Tage
2006:	Frist: 31.05.2007	nach Schätzung 16.12.2008	19 Monate

Im Rahmen des Einspruchsverfahrens gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 gab der Kläger die Einkommensteuererklärung für 2007 am 17.11.2009 und für 2008 am 04.02.2010 ab. Darin enthalten waren Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von ... € in 2007 und ... € in 2008. Bereits in der Einspruchsbegründung wies der Kläger darauf hin, dass die Verspätungszuschläge aus seiner Sicht nicht gerechtfertigt seien, da er in der Vergangenheit regelmäßig Einkommensteuererstattungen erhalten habe. Darüber hinaus machte er geltend, dass die Abrechnung über Betriebskosten von seinem Vermieter für das Streitjahr 2008 erst am 01.12.2009 versandt worden sei, mithin nach Erlass des Schätzungsbescheides.

6

Mit Bescheiden vom 16.12.2009, 25.01.2010 und 11.03.2010 änderte der Beklagte die Einkommensteuerfestsetzung für 2007 und half insoweit dem Einspruch des Klägers ab. Den Verspätungszuschlag reduzierte er auf ... €. Die festgesetzte Einkommensteuer betrug ... € und führte nach Abzug der Anrechnungsbeträge zu einer Erstattung in Höhe von ... €. Die Einkommensteuerfestsetzung 2008 änderte der Beklagte unter Abhilfe des Einspruchs mit Bescheiden vom 11.03.2010 und 05.05.2010 und setzte den Verspätungszuschlag ebenfalls auf ... € herab. Die festgesetzte Einkommensteuer belief sich auf ... € und führte nach Abzug der Anrechnungsbeträge zu einer Nachforderung von ... €.

7

Die Einsprüche gegen die Festsetzung der Verspätungszuschläge wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 11.06.2010 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte der Beklagte aus, dass die Einkommensteuererklärungen der Streitjahre verspätet eingegangen seien. Bereits die Steuererklärungen der Vorjahre 2004 bis 2006 seien verspätet abgegeben worden, so dass im Schätzungsbescheid des Jahres 2006 der Hinweis enthalten gewesen sei, dass in Zukunft mit Verspätungszuschlägen zu rechnen sei, auch wenn die Veranlagung zu einer Erstattung führen würde. Zudem sei die Höhe der Verspätungszuschläge von jeweils ... € ermessensgerecht. Die Höhe der Verspätungszuschläge halte sich an der unteren Grenze des Ermessens und trage damit dem Umstand Rechnung, dass es sich im Jahr 2007 um einen Erstattungsfall handle und im Jahr 2008 nur eine geringe Nachzahlung von Nöten gewesen sei. Im Einzelnen wird auf die detaillierte Berechnung des Beklagten in der Einspruchsentscheidung Bezug genommen.

8

Mit seiner hiergegen eingelegten Klage macht der Kläger ergänzend zu seinen Ausführungen aus dem Verwaltungsverfahren geltend, dass er in den Streitjahren nicht – wie sonst üblich – zur Abgabe seiner Steuererklärungen aufgefordert worden sei. Eine solche Erinnerung sei jedoch aus wirtschaftlichen Gründen geboten. Dem Beklagten sei bekannt, dass dem Staat kein Nachteil entstehe, da es – wie in den Vorjahren – zu Steuererstattungen kommen würde. Ebenfalls sei dem Beklagten bekannt, dass Vermieter die Betriebskostenabrechnung nicht zeitgerecht bis zum 31.05. des Folgejahres erstellen würden. Daher sei es nicht möglich, die Steuererklärung fristgerecht zu stellen, wenn haushaltsnahe Dienstleistungen geltend gemacht werden sollen. Schließlich stelle die Festsetzung eines Verspätungszuschlags eine absolute Ausnahme dar und sei im Bekanntenkreis des Klägers noch nicht vorgekommen. Schließlich sei das Einkommensteuerrecht derart komplex und teilweise verfassungswidrig, dass es für einen durchschnittlichen Steuerpflichtigen eines hohen zeitlichen Aufwandes

9

bedürfe, um die Steuererklärung zu erstellen. Es sei somit unverhältnismäßig, wenn ein Steuerpflichtiger mit einer „Strafe“ belangt werde, insbesondere wenn dem Staat kein Schaden entstanden sei. Das Finanzamt könne die Steuererklärungen aller Steuerpflichtigen letztlich nicht zeitgleich bearbeiten. Auch würden nicht alle Steuerpflichtigen gleich behandelt, da es von dem jeweiligen Sachbearbeiter des Finanzamtes abhängen, ob dieser einen Verspätungszuschlag festsetze oder nicht.	
Der Kläger beantragt,	10
die mit Bescheiden vom 11.03.2010 und vom 05.05.2010 festgesetzten Verspätungszuschläge zur Einkommensteuer 2007 und 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.06.2010 aufzuheben.	11
Der Beklagte beantragt,	12
die Klage abzuweisen.	13
Zur Begründung nimmt er Bezug auf seine Einspruchsentscheidung und weist darauf hin, dass dem Kläger die gesetzlichen Abgabefristen bekannt gewesen seien. Insbesondere sei er in den Anträgen auf Lohnsteuerermäßigung auf die Abgabepflicht hingewiesen worden.	14
Mit Beschluss vom 00.00.2010 hat der Senat das Klageverfahren zur Entscheidung auf die Berichterstatteerin als Einzelrichterin übertragen.	15
Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten, die beigezogenen Akten des Beklagten und das Protokoll der mündlichen Verhandlung Bezug genommen.	16
Entscheidungsgründe:	17
Die Klage ist unbegründet.	18
Die angefochtenen Festsetzungen der Verspätungszuschläge zur Einkommensteuer 2007 und 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.06.2010 sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO -. Die Voraussetzungen für die Festsetzung eines Verspätungszuschlags lagen in den Streitjahren vor und der Beklagte hat fehlerfrei von seinem Ermessen Gebrauch gemacht.	19
1. Nach § 152 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung - AO – kann gegen denjenigen, der seiner Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung nicht oder nicht fristgerecht nachkommt, ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden. Von einer solchen Festsetzung ist nach Satz 2 der Vorschrift abzugehen, wenn die Versäumnis entschuldbar erscheint. Ob diese Voraussetzungen vorliegen, ist von den Gerichten uneingeschränkt überprüfbar. Sind sie erfüllt, muss die zuständige Finanzbehörde nach pflichtgemäßem Ermessen entscheiden, ob sie einen Verspätungszuschlag festsetzt (sog. Entschließungsermessen) und wie hoch sie ihn unter Beachtung der gesetzlichen Grenzen des § 152 Abs. 2 AO festsetzt (sog. Auswahlermessen). Diese Ermessensentscheidungen darf das Finanzgericht gemäß § 102 FGO nur eingeschränkt daraufhin überprüfen, ob die Behörde den entscheidungserheblichen Sachverhalt einwandfrei und erschöpfend ermittelt, die gesetzlichen Grenzen des Ermessens eingehalten und von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung entsprechenden Weise Gebrauch gemacht hat (ständige Rechtsprechung, vgl. nur Urteile des Bundesfinanzhofs vom 14.06.2000, X R 56/98, BStBl II 2001, 60 unter II.2.b.; vom 15.03.2007, VI R 29/05, BFH/NV 2007, 1076 unter II.2.a. jeweils m.w.N.).	20

a. Im Streitfall lagen die Voraussetzungen des § 152 Abs. 1 AO vor. Der Kläger ist seiner Verpflichtung zur Abgabe der Steuererklärungen für die Streitjahre nicht rechtzeitig nachgekommen. Er war bis zum 31. Mai des jeweiligen Folgejahres zur Abgabe seiner Einkommensteuererklärungen gemäß § 25 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 46 Abs. 2 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes – EStG – und § 25 Abs. 1 EStG i.V.m § 149 Abs. 2 Satz 1 AO verpflichtet, da die positive Summe der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte, die nicht dem Lohnsteuerabzug unterlagen – hier die Einkünfte aus selbständiger Arbeit – jeweils mehr als 410 € betragen haben. Die Steuererklärungen der Streitjahre gingen jedoch erst im Rahmen der Einspruchsverfahren gegen die Schätzungsbescheide bei dem Beklagten ein. 21

Die Versäumnis erscheint nach der Überzeugung des Gerichts nicht entschuldbar. Allein die Tatsache, dass es durch die entrichteten Lohnsteuerbeträge zu Einkommensteuererstattungen in 2007 gekommen ist, entschuldigt die verspätete Abgabe der Erklärungen nicht. Selbst wenn der Kläger irrig in der Annahme gewesen wäre, ein Verspätungszuschlag werde bei einer erwarteten Erstattung nicht festgesetzt, führt dieser Rechtsirrtum über die materielle Rechtslage nicht zu einer Entschuldigung der Versäumnis (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 26.04.1989, I R 10/85, BStBl II 1989, 693 unter II.1.c.). Zudem hat der Beklagte bereits im Schätzungsbescheid für das Jahr 2006 in den Erläuterungstexten darauf hingewiesen, dass bei wiederholter Säumnis auch in einem Erstattungsfall, mit einem Verspätungszuschlag zu rechnen sei. Schließlich entschuldigt weder das Vertrauen des Klägers auf eine gesetzlich nicht vorgeschriebene Erinnerung des Beklagten zur Abgabe der Steuererklärung noch die Komplexität des Steuerrechts seine Säumnis. Diese Einwendungen könnten allenfalls im Rahmen des Ermessens Berücksichtigung finden. 22

b. Soweit die Prüfungskompetenz des Gerichts gemäß § 102 FGO reicht, hat der Beklagte für seine Ermessensentscheidungen, ob ein Verspätungszuschlag festzusetzen ist und bei der Bemessung der Höhe des Verspätungszuschlags den erheblichen Sachverhalt einwandfrei und erschöpfend ermittelt, die gesetzlichen Grenzen des Ermessens eingehalten und von seinem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung (§ 152 Abs. 2 Satz 2 AO) entsprechenden Weise Gebrauch gemacht. Zweck der Ermächtigung zur Festsetzung des Verspätungszuschlags ist es, die Personen, die verpflichtet sind, Steuererklärungen abzugeben, zur Einhaltung der Abgabefrist anzuhalten. Der Verspätungszuschlag ist ein besonderes Druckmittel der Finanzbehörden, der eine Verzögerung der Steuerfestsetzung durch die nicht fristgemäße oder unterlassene Abgabe der Steuererklärung verhindern und der Sicherung des ordnungsgemäßen Gangs des Veranlagungsverfahrens dienen soll (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 26.04.1989, I R 10/85, BStBl II 1989, 693). Dieser Zweck des Zuschlags, die Dauer der Fristüberschreitung, die Höhe des sich aus der Steuerfestsetzung ergebenden Zahlungsanspruchs, die aus der verspäteten Abgabe der Steuererklärung gezogenen Vorteile sowie das Verschulden und die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen sind nach § 152 Abs. 2 Satz 2 AO zu berücksichtigen und auch in der Ermessensentscheidung zu behandeln. Die genannten Kriterien stehen dabei gleichwertig nebeneinander und müssen insgesamt berücksichtigt werden. Zwar kann nach den Umständen des Einzelfalls ein Kriterium stärker hervortreten als ein anderes, jedoch wird es den Anforderungen an die Ermessensausübung nicht gerecht, wenn die Bemessung des Verspätungszuschlags sich primär auf ein Kriterium bezieht (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs vom 15.03.2007, VI R 29/05, BFH/NV 2007, 1076 unter II.2.b.). 23

aa. Bei der Ermessensentscheidung, ob überhaupt ein Verspätungszuschlag festzusetzen ist, hat der Beklagte diese Ermessengrenzen eingehalten. Insbesondere hat er – entgegen der Ansicht des Klägers (s. auch Seer in Tipke/Kruse, AO/FGO, 119. EGL 05/2009, § 152 Rn. 28 24

ff.) – nicht willkürlich gehandelt und damit nicht gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes verstoßen. Soweit der Kläger vorträgt, dass andere Steuerpflichtige aus seinem Bekanntenkreis nicht mit einem Verspätungszuschlag belangt worden seien, kann dieser Vortrag hier nicht zu einer anderen Entscheidung führen. Unabhängig davon, dass das Gericht nicht beurteilen kann, ob diese Fälle tatsächlich mit dem Streitfall vergleichbar sind, insbesondere die anderen Steuerpflichtigen auch zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet sind, und im Zuständigkeitsbereich des Beklagten wohnen, kann durch Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes keine Gleichbehandlung im Unrecht erreicht werden. Durch die die Finanzverwaltung bindenden, ermessensleitenden Verwaltungsvorschriften des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) ist festgelegt, dass eine Versäumnis regelmäßig dann nicht entschuldbar und ein Verspätungszuschlag dem Grunde nach festzusetzen ist, wenn der Steuerpflichtige wiederholt nicht oder wiederholt nicht fristgemäß die Steuererklärung abgibt. Eine willkürliche Verwaltungspraxis ist auf dieser Grundlage nicht zu erkennen.

Hinzu kommt, dass der Kläger im Streitfall sowohl im Jahr 2007 als auch im Jahr 2008 zunächst vom Beklagten geschätzt werden musste, bevor er seine Einkommensteuererklärungen bei ihm einreichte. Der Beklagte war zu diesen Zeitpunkten mit seinem Veranlagungsgeschäft für das jeweilige Jahr bereits soweit vorangeschritten, dass er nunmehr – im Zeitpunkt der Schätzung - die Steuererklärung des Klägers bearbeiten wollte. Nur weil diese dem Beklagten nicht vorlagen, war er gezwungen, zunächst die Einkommensteuern zu schätzen, statt sie sofort anhand der Steuererklärungen festzusetzen. Damit hat der Kläger durch sein Verhalten den ordnungsmäßigen Verwaltungsablauf tatsächlich gestört und einen erheblichen Mehraufwand – Schätzungsbescheid und Einspruchsverfahren - verursacht (so wohl auch Seer in: Tipke/Kruse, AO/FO, 119. EGL 05/2009, § 152 Rn. 28). Dem Einwand des Klägers, das Finanzamt könne aus Gründen der Wirtschaftlichkeit nicht alle Steuererklärungen gleichzeitig, sondern nur zeitlich gestaffelt bearbeiten, kann jedenfalls im konkreten Streitfall nicht gefolgt werden, da die Bearbeitung der Steuererklärungen des Klägers bereits konkret anstanden. Um in Zukunft diesen unnötigen Verwaltungsmehraufwand zu vermeiden, war es ermessensgerecht den Kläger durch die Festsetzung von Verspätungszuschlägen zukünftig zur fristgerechten Abgabe seiner Steuererklärungen anzuhalten oder ihn zu veranlassen, wenigstens einen begründeten Antrag auf Fristverlängerung zu stellen (§ 109 AO). Ein Verstoß gegen das Übermaßverbot ist hierin nicht zu sehen.

Ein willkürliches Handeln der Verwaltung ist auch nicht darin zu sehen, dass sie in der Vergangenheit an die Abgabe der Steuererklärung erinnert hatte. Denn ein Anspruch auf eine gesetzlich nicht vorgesehene Erinnerung besteht auch unter dem Aspekt der Wirtschaftlichkeit von Verwaltungshandeln (Art. 104 Abs. 2 des Grundgesetzes) nicht. Wirtschaftlich wäre es aus Verwaltungssicht vielmehr gewesen, wenn die Steuererklärung des Klägers ordnungsgemäß vorgelegen hätte, als der zuständige Sachbearbeiter des Beklagten diese bearbeiten wollte. Vielmehr verursachen derartige „Serviceleistungen“, wie weitere schriftliche Erinnerungen, selbst wenn sie automatisiert sind bei der Verwaltung finanziellen und zeitlichen Aufwand, der nach der gesetzlichen Lage nicht erforderlich ist.

bb. Auch der Höhe nach ist die Festsetzung der Verspätungszuschläge nicht zu beanstanden. Die mit ... € jeweils festgesetzten Verspätungszuschläge überschreiten weder die in § 152 Abs. 2 Satz 1 AO festgelegte Grenze von 10 von Hundert der festgesetzten Steuer, noch den absoluten Betrag von 25.000 €. Der Auffassung des Klägers, der Verspätungszuschlag dürfe sich nur nach der anteiligen, auf die Einkünfte aus selbständiger Arbeit entfallenen festgesetzten Steuer berechnen, kann nicht gefolgt werden, da sie mit dem

ausdrücklichen Wortlaut des Gesetzes nicht im Einklang steht. Raum für eine anderweitige Auslegung der Vorschrift besteht wegen dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift nicht.

Der Kläger war in der Vergangenheit wiederholt bei der Abgabe seiner Steuererklärungen im erheblichen Umfang zwischen 19 Monaten (2006) und neun Monaten (2004) säumig. Um in Zukunft ein geordnetes und zeitnahes Veranlagungsverfahren zu sichern, erscheint die Höhe des Verspätungszuschlags fehlerfrei, gemessen an dem nicht nur repressiven, sondern auch präventiven Charakter des Verspätungszuschlags (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 26.06.2002, IV R 63/00, BStBl II 2002, 679 unter 1. m.w.N.). 28

Weiterhin hat der Beklagte hinreichend berücksichtigt, dass es bei der Einkommensteuerveranlagung 2007 zu einer Einkommensteuererstattung und bei der Veranlagung 2008 zu einer geringfügigen Nachzahlung gekommen ist. In den Erstattungsfällen hat er den Gesichtspunkt der Vorteilsziehung und des Verschuldens nachvollziehbar abzuwägen. In diese Erwägungen ist einzubeziehen, welches Gewicht der verspäteten Abgabe der Steuererklärung zukommt, nachdem die geschuldete Steuer bereits gezahlt war (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 08.12.1988, V R 169/83, BStBl II 1989, 231 unter 2.b. letzter Absatz). Die Erwägungen des Beklagten sind insoweit nicht zu beanstanden. Die Erzielung eines Zinsvorteils ist kein unbedingtes Kriterium bei der Festsetzung eines Verspätungszuschlags. Vielmehr steht es gleichwertig neben den anderen Kriterien des § 152 Abs. 2 Satz 2 AO, wie etwa dem Zweck der Festsetzung eines Verspätungszuschlags, der Dauer der Fristüberschreitung, dem Verschulden und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 26.04.1989, I R 10/85, BStBl II 1989, 14 unter II.2.a.). Angesichts der Dauer der Fristüberschreitung in 2007 von 17 Monaten und sechs Monaten in 2008, der wiederholten Säumnis und dem damit einhergehenden Verschulden des Klägers hat der Beklagte ermessensfehlerfrei den Verspätungszuschlag in Höhe von jeweils ... € für gerechtfertigt gehalten. Ob das Ermessen auch in anderer Weise hätte ausgeübt werden können, ist vom Gericht aufgrund der ihm von § 102 FGO vorgegebenen gesetzlichen Grenzen nicht zu entscheiden (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 26.04.1989, I R 10/85, BStBl II 1989, 14 unter II.2.a. m.w.N.). 29

2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO, nach dem der unterliegende Beteiligte die Kosten des Verfahrens zu tragen hat. 30