
Datum: 28.01.2025
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 2808/19
ECLI: ECLI:DE:FGK:2025:0128.11K2808.19.00

Rechtskraft: rechtskräftig

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand:

- 1
- 2 Zwischen den Beteiligten ist die Höhe eines Verspätungszuschlags zur Umsatzsteuervoranmeldung für den Monat Juli 2019 streitig.
- 3 Die Klägerin betreibt ein Unternehmen (Handel mit A) und war unter anderem in den Jahren 2018 und 2019 zur monatlichen Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen verpflichtet. Für die Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen bestand zunächst eine Dauerfristverlängerung, die auf Antrag der Klägerin zum 8.4.2019 beendet wurde.
- 4 Die Klägerin reichte die Umsatzsteuervoranmeldung für Juli 2019 am 10.9.2019 beim Beklagten ein und erklärte darin Umsätze zum Steuersatz von 19% in Höhe von ... Euro, steuerfreie Umsätze mit Vorsteuerabzug in Höhe von ... Euro und abzugsfähige Vorsteuern in Höhe von ... Euro. Hieraus ergab sich eine Umsatzsteuervorauszahlung in Höhe von ... Euro. Da bereits frühere Umsatzsteuervoranmeldungen unter Beachtung des Dauerfristverlängerungsantrags verspätet beim Beklagten eingegangen waren (hier: für Oktober 2018 und November 2018), setzte der Beklagte mit Bescheid vom 18.9.2019 einen Verspätungszuschlag zur Umsatzsteuervoranmeldung für Juli 2019 in Höhe von ... Euro fest.
- 5 Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein und führte zur Begründung unter Hinweis auf § 152 Abs. 5 AO aus, dass der Verspätungszuschlag mit ... Euro zu bemessen sei. Für nähere Einzelheiten wird auf das in der Rechtsbehelfsakte des Beklagten befindliche Schreiben des

Prozessbevollmächtigten der Klägerin vom 23.9.2019 Bezug genommen.

Im Rahmen der Erörterung des Einspruchs erläuterte der Beklagte mit Schreiben vom 10.10.2019, das sich in der Rechtsbehelfsakte des Beklagten befindet und auf das für Einzelheiten Bezug genommen wird, ausführlich die Gründe für die Festsetzung des Verspätungszuschlags. Dabei wies er unter anderem auf den verspäteten Eingang früherer Umsatzsteuervoranmeldungen der Klägerin hin und legte das System des „maschinellen Zuschlagszählers“ mit Blick auf den konkreten Fall der Klägerin näher dar.

6

Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 8.11.2019 zurück und führte zur Begründung aus, dass der Verspätungszuschlag rechtmäßig sei. Die Klägerin habe als Unternehmerin gemäß § 18 Abs. 1 UStG bis zum 10. Tag nach Ablauf jedes Voranmeldungszeitraums eine Voranmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck auf elektronischem Weg nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung zu übermitteln. In dieser Voranmeldung habe die Klägerin die Steuer für den Voranmeldungszeitraum (Vorauszahlung) selbst zu berechnen. Voranmeldungszeitraum sei vorliegend gemäß § 18 Abs. 2 UStG der Kalendermonat. Da der Dauerfristverlängerungsantrag auf Antrag der Klägerin zum 8.4.2019 beendet worden sei, habe die Klägerin die Voranmeldung für Juli 2019 gemäß § 18 Abs. 1 UStG bis zum 10. Tag nach Ablauf des „Voranmeldemonats Juli 2019“ abgeben müssen. Diese Frist habe die Klägerin versäumt. Komme ein Steuerpflichtiger seiner Verpflichtung zur Abgabe von vierteljährlich oder monatlich abzugebenden Steueranmeldungen nicht fristgerecht nach, könne gemäß § 152 Abs. 1 Satz 1 AO ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden, es sei denn, die verspätete Abgabe sei entschuldbar (§ 152 Abs. 1 S. 2 AO). Gründe, die die verspätete Abgabe der Voranmeldung für Juli 2019 hätten entschuldigen können, habe die Klägerin nicht vorgetragen. Die Klägerin habe bereits frühere Voranmeldungen verspätet abgegeben. Der Verspätungszuschlag sei dem Grunde nach zu Recht festgesetzt worden. Der Zuschlag sei auch der Höhe nach gerechtfertigt. Nach § 152 Abs. 5 Satz 1 AO betrage der Verspätungszuschlag vorbehaltlich des Satzes 2, der Absätze 8 und 13 Satz 2 für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung 0,25 Prozent der festgesetzten Steuer, mindestens jedoch 10 EUR für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung. Nach § 152 Abs. 8 AO greife § 152 Abs. 5 nicht ein, wenn eine vierteljährlich oder – wie vorliegend – monatlich abzugebende Steueranmeldung abgegeben ist. Einschränkend werde im AEAO zu § 152 Rn. 8 darauf hingewiesen, dass es sich dabei um periodisch abzugebende Steueranmeldungen handeln müsse. Im vorliegenden Fall liege eine solche periodisch abzugebende Steueranmeldung vor. Nach § 152 Abs. 8 AO bemesse sich der Verspätungszuschlag nach der Dauer und Häufigkeit der Fristüberschreitung sowie der Höhe der Steuer. Bei den Umsatzsteuervoranmeldungen werde zur Ermittlung des Verspätungszuschlags ein maschineller „Zuschlagzähler“ eingesetzt, der für jede verspätet abgegebene Anmeldung oder jede Schätzung wegen Nichtabgabe der Anmeldung bis zum Maximalwert 11 um jeweils 1 erhöht werde. Jeder fristgerechte Eingang einer Anmeldung mindere den Zuschlagzähler hingegen wieder um 1, höchstens jedoch auf den (Minimal)Wert 1. Das gleiche gelte, wenn bei einer Festsetzung (einschließlich einer Schätzung) kein Verspätungszuschlag festgesetzt worden sei. Die Klägerin habe die Voranmeldungen für die Monate Oktober und November 2018 verspätet und die Voranmeldungen für die Monate Januar bis Juni 2019 pünktlich abgegeben. Vor diesem Hintergrund habe sich bis einschließlich Juni 2019 ein Zuschlagzähler von 1 ergeben. Bei einer monatlich abzugebenden Voranmeldung sei die verspätete Abgabe der Voranmeldung für den Monat Juli 2019 nur dann nicht zu ahnden gewesen, wenn die Steueranmeldungen für die folgenden 11 Monate nach der letzten verspäteten Abgabe rechtzeitig abgegeben worden wären. Dies sei vorliegend jedoch nicht der Fall gewesen. Durch die verspätete Abgabe der

7

Voranmeldung für den Monat Juli 2019 sei der Zuschlagszähler daher von 1 auf 2 gestiegen. Der Zuschlagzähler vermindert um den Wert 1 ergebe den Prozentsatz aus der Häufigkeit der Verspätungen. Dieser Prozentsatz werde für jeweils volle drei Tage der Verspätung (Dauer der Verspätung) zusätzlich um den Wert 0,1 erhöht. Da die Voranmeldung für den Monat Juli 2019 spätestens bis zum 12.8.2019 habe abgegeben werden müssen, tatsächlich jedoch erst am 10.9.2019 – und damit 29 Tage zu spät – eingereicht worden sei, habe sich der Prozentsatz um 0,9 Punkte erhöht, so dass sich insgesamt ein Verspätungszuschlag von 1,9% von ... EUR = ... EUR ergebe. Dieser Wert sei auf 680 Euro abgerundet worden und entspreche dem festgesetzten Verspätungszuschlag. Für nähere Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung verwiesen.

Mit ihrer hiergegen gerichteten Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Sie ist der Auffassung, dass der Verspätungszuschlag niedriger festzusetzen sei. Die Tatbestandsvoraussetzungen für die Festsetzung eines Verspätungszuschlags lägen unstreitig vor. Unstreitig habe der Beklagte sein Auswahl- und Entschließungsermessen zutreffend ausgeübt und begründet. Alleine die Höhe des festgesetzten Verspätungszuschlags bedürfe einer kritischen Würdigung. Der Verspätungszuschlag sei mit ca. 2% der festgesetzten Steuer bemessen worden. Es sei fraglich, ob die Berechnung des Verspätungszuschlages anhand eines „Zuschlagszählers“ dem Willen des Gesetzgebers entspreche. Die zu § 152 AO a.F. praktizierte Methode, den Verspätungszuschlag nach dem sog. Ausgangsberechnungsmodus automatisiert mit einem Wert von 0,5 Prozentpunkten für jeden angefangenen Monat der Verspätung zu berechnen, sei wegen der Neufassung des § 152 AO ab dem 1.1.2019 nicht mehr anwendbar. Aus Sicht der Klägerin habe der Gesetzgeber jedoch gerade bei den Anmeldesteuern eine wünschenswerte Klarstellung in der Abgabenordnung, wie Verspätungszuschläge ab dem 1.1.2019 zu bemessen seien, versäumt. Die Gesetzesbegründung erläutere leider nicht einmal, welche EDV-Programme für die Ermittlung des Verspätungszuschlages konkret als zielführend erachtet worden seien. Es sei aber klar, dass ein höherer Satz als 0,25 Prozent pro Monat in einem Wertungswiderspruch zu § 152 Abs. 5 Satz 2 AO stünde, der die verspätete Abgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung „nur“ mit eben jenem Satz sanktioniere. Vor diesem Hintergrund sei § 152 Abs. 8 AO einschränkend auszulegen, so dass sich im vorliegenden Fall unter Berücksichtigung eines Satzes von 0,25 Prozent pro angefangenem Monat der Verspätung ein Verspätungszuschlag von lediglich ... Euro ergebe.

Die Klägerin beantragt,

den Bescheid über den Verspätungszuschlag zur Umsatzsteuervoranmeldung für Juli 2019 vom 18.9.2019 sowie die dazugehörige Einspruchsentscheidung dahingehend abzuändern, dass der Verspätungszuschlag auf ... Euro festgesetzt wird.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Der Beklagte verweist zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidung.

Die Beteiligten haben einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung zugestimmt.

Entscheidungsgründe:

1.

Der Senat entscheidet im Einverständnis der Beteiligten nach § 90 Abs. 2 FGO ohne mündliche Verhandlung.

2. 18

Die Klage ist unbegründet. 19

Der Bescheid über die Festsetzung eines Verspätungszuschlags zur Umsatzsteuervoranmeldung für Juli 2019 vom 18.9.2019 sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten. 20

a) 21

Die Festsetzung des Verspätungszuschlags zur Umsatzsteuervoranmeldung für Juli 2019 richtet sich vorliegend nach der Ermessensvorschrift des § 152 Abs. 1 AO. Eine gebundene Festsetzung nach § 152 Abs. 2 AO kommt nicht in Betracht, da sich eine monatlich oder vierteljährlich abzugebende Umsatzsteuervoranmeldung nicht auf ein Kalenderjahr oder einen gesetzlich bestimmten Zeitpunkt bezieht (vgl. BeckOK AO, § 152 Rn 370 f.). 22

Die Voraussetzungen des § 152 Abs. 1 AO liegen vor. Die Klägerin kam ihrer Pflicht zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung für den Zeitraum Juli 2019 nicht fristgerecht nach. Entschuldigungsgründe sind weder vorgetragen noch ersichtlich. Zwischen den Beteiligten ist zu Recht unstreitig, dass der Beklagte sein Entschließungs- und Auswahlermessen hinsichtlich der Festsetzung des Verspätungszuschlags zutreffend ausgeübt und ausreichend begründet hat. Ermessensentscheidungen sind vom Gericht nach § 102 FGO nur eingeschränkt überprüfbar. Ermessensfehler des Beklagten sind nicht ersichtlich. Der Senat sieht vor diesem Hintergrund von weiteren Ausführungen ab. 23

b) 24

Die Höhe des Verspätungszuschlags zu einer Umsatzsteuervoranmeldung richtet sich gemäß § 152 Abs. 8 Satz 1 Nr. 1 AO nach § 152 Abs. 8 Satz 2 AO. Maßgebend sind die Dauer und Häufigkeit der Fristüberschreitung sowie die Höhe der Steuer. § 152 Abs. 8 Satz 2 AO räumt der Finanzbehörde bei der Entscheidung über die Höhe des Verspätungszuschlags ein Ermessen ein, das nach § 102 FGO vom Gericht nur eingeschränkt überprüft werden kann. 25

Der Beklagte hat sein Ermessen bei der Bemessung der Höhe des Verspätungszuschlags fehlerfrei ausgeübt. Ermessensfehler sind nicht ersichtlich. Insbesondere hat der Beklagte die in § 152 Abs. 8 S. 2 AO genannten Kriterien ermessensfehlerfrei berücksichtigt und in seine Entscheidung einbezogen. Er hat unter Bezugnahme auf den seiner Entscheidung zugrunde gelegten „Zuschlagszähler“ sowohl in seinem Schreiben vom 10.10.2019 als auch in der Einspruchsentscheidung ausführlich erläutert und begründet, dass und in welchem Umfang die Häufigkeit der Verspätung (Erhöhung bzw. Verminderung des Zuschlagszählers in Abhängigkeit von einer fristgerechten Abgabe), die Dauer der Fristüberschreitung (Erhöhung des Zählers in Abhängigkeit vom Umfang der Fristüberschreitung) sowie die Höhe des sich ergebenden Zahlungsanspruchs bei der Festsetzung des Verspätungszuschlags bezogen auf den konkreten Einzelfall der Klägerin berücksichtigt wurden. Der vom Beklagten mit Blick auf die Umstände des Einzelfalls herangezogene „Zuschlagszähler“ bildet eine mögliche Art zur Berücksichtigung der in § 152 Abs. 8 Satz 2 AO genannten Kriterien. Der Einsatz von Programmen, die automationsgesteuert Vorschläge zur Höhe des Verspätungszuschlags unter Berücksichtigung der vorgenannten Kriterien entwerfen, ist in diesem Zusammenhang zulässig (vgl. z.B. Klein/Rätke, § 152 AO Rn 75; BeckOK AO, § 152 AO Rn. 628 f.; siehe 26

auch BT-Drs. 18/7457, S. 81, dort zu § 152 Abs. 6 Satz 2 AO-E; BT-Drs. 18/8434, S. 114).

c) 27

Die Festsetzung des Verspätungszuschlags führt im vorliegenden Fall insbesondere nicht zu einem Wertungswiderspruch mit § 152 Abs. 5 bis 7 AO. 28

Zwar wird teilweise für erforderlich gehalten, dass sich die Finanzverwaltung bei der Bemessung der Höhe des Verspätungszuschlags im Rahmen des § 152 Abs. 8 AO an den in § 152 Abs. 5 bis 7 AO genannten Beträgen orientieren müsse, da es ansonsten bei der Anwendung des § 152 Abs. 8 AO zu Wertungswidersprüchen käme, wenn z.B. für Jahresanmeldungen/Jahreserklärungen geringere Verspätungszuschläge festzusetzen wären als für Monatsanmeldungen (siehe dazu Tipke/Kruse/Seer § 152 Rn. 43a und 73 f.). Dieser Auffassung schließt sich der Senat jedoch nicht an. Auch wenn es in Einzelfällen denkbar ist, dass im Anwendungsbereich des § 152 Abs. 5 AO ein geringerer Verspätungszuschlag festzusetzen ist, als er im Rahmen des § 152 Abs. 8 Satz 2 AO festgesetzt werden kann, ist dies mit Blick auf die ausdrückliche gesetzliche Regelung und den vom Gesetzgeber mit § 152 Abs. 8 Satz 2 AO unter anderem verfolgten Zweck der Weiternutzung der seit längerer Zeit für die Festsetzung von Verspätungszuschlägen eingesetzten EDV-Programme (vgl. nur BT-Drs. 18/7457, S. 81, dort zu § 152 Abs. 6 S. 2 AO-E; BT-Drs. 18/8434, S. 114) zulässig. Es ist dem Gesetzgeber – gerade auch mit Blick auf die Doppelfunktion des Verspätungszuschlags als Druckmittel eigener Art mit repressivem und präventivem Charakter – unbenommen, für unterschiedliche Arten von Steuererklärungen/Steueranmeldungen (vierteljährliche oder monatliche Voranmeldung einerseits und Jahreserklärung andererseits) hinsichtlich der Ermittlung der Höhe des Verspätungszuschlags unterschiedliche Berechnungsschemata und Berechnungskriterien zugrunde zu legen. Insbesondere steht es dem Gesetzgeber frei, für bestimmte Steuererklärungen (hier: unterjährig abzugebende Steueranmeldungen) ein in der Höhe ggf. stärkeres Druckmittel anzuwenden als für Jahreserklärungen. Denn die Umsatzsteuer-Voranmeldung und die Umsatzsteuer-Jahreserklärung sind auch hinsichtlich der Festsetzung eines Verspätungszuschlags jeweils getrennt voneinander zu betrachtende, eigenständige Verfahren (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 16.5.1995 – XI R 73/94, BStBl. II 1996, 259; FG München, Urteil vom 27.10.2022 – 14 K 605/20, EFG 2923, 456; Sölch/Ringleb/Treiber UStG § 18 Rn. 160). Ferner ist zu berücksichtigen, dass vornehmlich durch die unterjährig abzugebenden Steuer(vor)anmeldungen sowohl das Steueraufkommen zeitgerecht sichergestellt wird, als auch – insbesondere im Bereich der Umsatzsteuer – Missbrauchsmöglichkeiten eingeschränkt werden sollen. Mit Blick auf diese Bedeutung der unterjährigen Steueranmeldungen darf ihnen auch hinsichtlich der Bemessung des Verspätungszuschlags eine von den Jahreserklärungen abweichende Behandlung zukommen. Ein Wertungswiderspruch besteht vor diesem Hintergrund jedenfalls für den im vorliegenden Verfahren relevanten Bereich der Umsatzsteuer – unabhängig davon, dass die unterschiedliche Behandlung der Jahreserklärung und der unterjährig abzugebenden Voranmeldungen gerade dem Willen des Gesetzgebers entspricht – nicht. 29

3. 30

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 31
