
Datum: 22.04.2026
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 12. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 12 K 72/25
ECLI: ECLI:DE:FGK:2026:0422.12K72.25.00

Rechtskraft: rechtskräftig

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen. Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten um die Rechtmäßigkeit der Festsetzung eines Verspätungszuschlages für das Streitjahr 2020. 1

Der Kläger erhielt im Streitjahr neben Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit Lohnersatzleistungen laut Nummer 15 seiner Lohnsteuerbescheinigung von ... EUR. Diese erklärte er in seiner am 30.04.2024 beim Beklagten eingegangenen, von seinem Steuerberater erstellten Einkommensteuererklärung für das Streitjahr. Die Einkommensteuerfestsetzung im Bescheid vom 08.10.2024 führte zu einer Nachzahlung in Höhe von ... EUR. In diesem Bescheid setzte der Beklagte zugleich einen Verspätungszuschlag von 500 EUR fest, den er damit begründete, dass die Erklärung erst am 30.04.2024 eingegangen sei, obwohl die Abgabefrist bereits am 31.08.2022 abgelaufen sei. 2

Hiergegen legte der Kläger vertreten durch seinen Steuerberater am 28.10.2024 Einspruch ein. Er, der Kläger, sei sich nicht bewusst gewesen zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet gewesen zu sein. Da die Einkommensteuernachzahlung nur ... EUR betrage, werde beantragt, von der Festsetzung eines Verspätungszuschlages abzusehen. Der 3

festgesetzte Verspätungszuschlag berücksichtige nicht die in § 152 AO dargelegten Ermessenskriterien. Er sei seinen steuerlichen Pflichten bisher stets nachgekommen. Es werde auch nicht berücksichtigt, dass die Kanzlei des Steuerberaters durch die Flutkatastrophe in Z von erheblicher Mehrarbeit betroffen war und dies auch immer noch sei.

Mit Einspruchsentscheidung vom 13.12.2024 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Der Verspätungszuschlag sei rechtmäßig. Es liege ein Fall von § 152 Abs. 2 Nr. 1 AO vor, da der Kläger die Einkommensteuererklärung erst im April 2024 abgegeben habe und damit nach Ablauf der aufgrund der Corona-Pandemie auf den 31.08.2022 verlängerten Abgabefrist. Ausnahmetatbestände im Sinne des § 152 Abs. 3 AO lägen nicht vor. Insbesondere lägen keine Entschuldigungsgründe vor, die eine rückwirkende Fristverlängerung gem. § 152 Abs. 3 Nr. 1 AO i.V.m. § 109 AO rechtfertigen würden. Eine solche komme in Fällen beratener Steuerpflichtiger in Betracht, wenn die Fristversäumnis durch den Steuerpflichtigen oder dessen Berater nicht verschuldet sei. Entsprechende Entschuldigungsgründe seien dem Einspruch nicht zu entnehmen. Dieser stütze sich zum einen ohne jeden substantiierten und zeitlich konkretisierten Sachvortrag sowie Beifügung geeigneter Nachweise nur pauschal auf immer noch anhaltende Mehrarbeit aufgrund der Flutkatastrophe. Es dürfe erwartet werden, dass der Sachvortrag insoweit wahrheitsgemäß und vollständig erfolge. Eine Amtsermittlungspflicht bestehe nicht. Der Verweis auf seine Unkenntnis und die Tatsache, dass eine erstmalige Verspätung vorliege gehe fehl. Die Frage der Veranlagungspflicht sei für jedes Jahr neu zu prüfen. Ob es sich um eine erstmalige Verspätung handle, gehöre seit der Neufassung von § 152 AO nur noch zu den tatbestandlichen Voraussetzungen eines Verspätungszuschlages nach § 152 Abs. 1 AO. Die Höhe des Verspätungszuschlages folge aus § 152 Abs. 5 AO. Der Verspätungszuschlag betrage 0,25 % der um Vorauszahlungen und Steueranrechnungen geminderten festgesetzten Einkommensteuer, mindestens jedoch 25 EUR pro Monat. Bei einer Verspätung von 20 Monaten ergebe sich so ein Verspätungszuschlag von 500 EUR.

4

Hiergegen hat der Kläger am 13.01.2025 Klage erhoben.

5

Er ist der Auffassung, er hätte nach § 152 Abs. 5 Satz 3 AO, bei dem es sich um eine Billigkeitsregelung handle, davon ausgehen können, vom Beklagten zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung aufgefordert zu werden, da er bis dahin zur Abgabe nicht verpflichtet gewesen sei. Der Gesetzgeber habe in der Gesetzesbegründung Fälle aufgeführt, wonach diese Billigkeitsregelung für Steuerpflichtige gelte, die nicht vom Finanzamt geführt würden und somit nicht wüssten, dass sie eine Steuererklärung ohne Aufforderung abgeben müssten. Er habe dennoch unaufgefordert für 2020 eine Einkommensteuererklärung abgegeben. Der Beklagte wäre berechtigt gewesen, den obligatorisch festzusetzenden Verspätungszuschlag von Amts wegen durch rückwirkende Fristverlängerung zu verhindern bzw. zu beseitigen oder zu erlassen. Die sonst stete Korrespondenz mit seinem Steuerbüro sei am 14./15. Juli 2021 durch die Flutkatastrophe ... unerwartet zum Erliegen gekommen. Es sei ihm nicht bewusst gewesen, dass für die Einkommensteuererklärung 2020 eine Frist einzuhalten gewesen sei. Im Regelfall wäre dies in der Kommunikation mit dem Steuerbüro erarbeitet worden. Die Thematik der Naturkatastrophe sei auch im Einspruchsverfahren mitgeteilt, jedoch aufgrund von Mutmaßungen von Seiten des Beklagten nicht berücksichtigt worden.

6

Der Kläger beantragt schriftsätzlich,

7

den Bescheid vom 08.10.2024 über die Festsetzung des Verspätungszuschlages in der Gestalt der Einspruchsentscheidung der Beklagten vom 13.12.2024, zugestellt am 16.12.2024, aufzuheben.

8

Der Beklagte beantragt,	9
die Klage abzuweisen.	10
Zur Begründung wiederholt und vertieft er sein Vorbringen aus der Einspruchsentscheidung. Der Kläger sei aufgrund des Erhalts von Lohnersatzleistungen von über 410 EUR zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet gewesen. § 152 Abs. 5 Satz 3 AO komme im Falle des Klägers nicht zur Anwendung, da diesem nicht zuvor vom Finanzamt mitgeteilt worden sei, nicht zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet zu sein.	11

Entscheidungsgründe

I. Das Gericht kann aufgrund der mündlichen Verhandlung vom 22.04.2026 entscheiden, obwohl der Kläger zu dieser nicht erschienen ist, da er ordnungsgemäß geladen und darüber belehrt wurde, dass beim Ausbleiben eines Beteiligten auch ohne ihn verhandelt und entschieden werden kann (§ 91 Abs. 2 FGO).	12
II. Die zulässige Klage ist nicht begründet.	13
Der festgesetzte Verspätungszuschlag ist rechtmäßig und verletzt den Kläger schon deshalb nicht in eigenen Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO.	14
1. Nach § 152 Abs. 1 Satz 1 AO kann gegen denjenigen, der seiner Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung nicht oder nicht fristgemäß nachkommt, ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden. Von der Festsetzung eines Verspätungszuschlags ist nach § 152 Abs. 1 Satz 2 AO abzusehen, wenn der Erklärungspflichtige glaubhaft macht, dass die Verspätung entschuldbar ist; das Verschulden eines Vertreters oder eines Erfüllungsgehilfen ist dem Erklärungspflichtigen zuzurechnen. Abweichend von § 152 Abs. 1 AO ist ein Verspätungszuschlag unter anderem (zwingend) festzusetzen, wenn eine Steuererklärung, die sich auf ein Kalenderjahr oder auf einen gesetzlich bestimmten Zeitpunkt bezieht, nicht binnen 14 Monaten nach Ablauf des Kalenderjahrs oder nicht binnen 14 Monaten nach dem Besteuerungszeitpunkt abgegeben wurde, § 152 Abs. 2 Nr. 1 AO. Für Steuerklärungen die sich auf das Jahr 2020 bezogen galt insoweit nach Art. 97 § 36 Abs. 3 Nr. 5a) EGAO statt 14 Monaten ein Zeitraum von 20 Monaten. § 152 Abs. 2 AO gilt nach § 152 Abs. 3 Nr. 1 AO nicht, wenn die Finanzbehörde die Frist für die Abgabe der Steuererklärung nach § 109 AO verlängert hat oder diese Frist rückwirkend verlängert.	15
Gemessen daran war gegen den Kläger ein Verspätungszuschlag zwingend gem. § 152 Abs. 2 Nr. 1 AO festzusetzen. Bis zur Abgabe der Einkommensteuererklärung 2024 am 30.04.2024 waren seit Ablauf des Veranlagungszeitraumes 2020 40 Monate vergangen. Darauf, dass der Kläger diese Verspätung mit seiner Unkenntnis bzw. der pauschal behaupteten Belastung seines Steuerberaters durch die ...flut entschuldigt, kommt es schon deshalb nicht an, weil in den Fällen des § 152 Abs. 2 AO die Festsetzung des Verspätungszuschlages zwingend und § 152 Abs. 1 Satz 2 AO nicht anzuwenden ist (vgl. die Gesetzesbegründung, BT-Drucks. 18/7457, S. 80). Daher ist das FA bei einer Fristüberschreitung im Sinne von § 152 Abs. 2 AO auch dann zur Festsetzung des Verspätungszuschlags verpflichtet, wenn die Verspätung entschuldigt wird, was insbesondere auch mit höherrangigem Recht vereinbar ist (vgl. BFH, Urteil vom 19.11.2025 - VI R 2/24, BB 2026, 869).	16

2. Ein Ausnahmefall i.S.v. § 152 Abs. 3 Nr. 1 AO liegt nicht vor.

Der Senat kann insoweit offenlassen, ob die Entscheidung über eine rückwirkende Fristverlängerung im Rahmen der Einspruchsentscheidung als Inzidentprüfung von § 152 Abs. 3 Nr. 1 AO allein Teil der Entscheidung über den Verspätungszuschlag ist oder einen eigenen Verwaltungsakt darstellt, da selbst in letzterem Fall, aufgrund des dann erstmaligen Erlasses dieses Verwaltungsaktes im Rahmen einer Einspruchsentscheidung dieser unmittelbar mit der Klage angefochten werden kann (vgl. BFH, Urteile vom 08.07.1998 - I R 123/97, BFH/NV BFH/R 1999, 269 und vom 13.05.2015 - III R 8/14, BStBl II 2015, 844).

18

Der Beklagte hat jedenfalls eine rückwirkende Fristverlängerung rechtmäßig abgelehnt. Fristen zur Einreichung von Steuererklärungen können nach § 109 Abs. 1 Satz 1 AO verlängert werden. Sind solche Fristen bereits abgelaufen, können sie nach § 109 Abs. 1 Satz 2 AO rückwirkend verlängert werden, insbesondere wenn es unbillig wäre, die durch den Fristablauf eingetretenen Rechtsfolgen bestehen zu lassen. In den Fällen des § 149 Abs. 3 AO, wenn also eine Person i.S.v. § 3 StBerG mit der Erstellung der Steuererklärung beauftragt ist, ist § 109 Abs. 1 AO auf Zeiträume nach dem letzten Tag des Monats Februar des zweiten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahres jedoch nur anzuwenden, falls der Steuerpflichtige ohne Verschulden verhindert ist oder war, die Steuererklärungsfrist einzuhalten. Das Verschulden eines Vertreters oder eines Erfüllungsgehilfen ist dem Steuerpflichtigen nach § 109 Abs. 2 Satz 3 AO zuzurechnen.

19

Gemessen daran hat der Beklagte eine rückwirkende Fristverlängerung zutreffend mangels fehlenden Verschuldens abgelehnt. Dieses Tatbestandsmerkmal unterfällt keiner Ermessensentscheidung und ist durch das Gericht voll nachprüfbar (FG Niedersachsen, Urteil vom 10.12.2025 - 3 K 203/25, EFG 2026, 361). Hinsichtlich des Verschuldensmaßes in § 109 Abs. 2 AO ist auf die Grundsätze der Verschuldensprüfung zu § 110 AO zurückzugreifen (BT-Drucksache 18/7457, 74). Verschulden liegt danach schon bei jeder Art von Fahrlässigkeit - also auch bei einfacher Fahrlässigkeit - vor (vgl. Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, 173. Lieferung, 11/2022, § 110 AO 1977, Rz 11; FG Niedersachsen, Urteil vom 10.12.2025 - 3 K 203/25, EFG 2026, 361). Die tatsächlichen Voraussetzungen des fehlenden Verschuldens an der Fristversäumnis sind - wie im Rahmen des § 110 AO - vom Antragsteller glaubhaft zu machen. Für Amtsermittlungen ist in diesem Verfahren grundsätzlich kein Raum (vgl. zu § 110 AO: BFH, Beschluss vom 23.01.2008 - I B 101/07, BFH/NV 2008, 1290). Soweit der Kläger sich darauf beruft; von seiner Erklärungspflicht nichts gewusst zu haben, liegt ein Entschuldigungsgrund schon deshalb nicht vor, weil er steuerlich beraten war und jedenfalls einem steuerlichen Berater die Norm des § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG, aus der für den Streitfall die Durchführung einer Veranlagung des Klägers folgte und die aus diesem Grunde nach § 25 Abs. 1 EStG i.V.m. § 56 Satz 1 Nr. 2b) EStDV bestehende Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung bei Anwendung der im Verkehr erforderlichen Sorgfalt hätte bekannt sein müssen. Soweit sich der Kläger darauf beruft, dass er aufgrund der Betroffenheit des Steuerberaters von der Flut im ... an der Einhaltung der Frist gehindert gewesen sei, fehlt es - abgesehen von einer Glaubhaftmachung - bereits an ausreichend substantiiertem Vortrag eines Entschuldigungsgrundes. Hier wären jedenfalls Angaben zu Art, Ausmaß und Dauer der Betroffenheit erforderlich gewesen, zumal die Erklärungsfrist vorliegend erst am 31.08.2022 und damit über ein Jahr nach der Flut ablief.

20

3. Der Beklagte hat den Verspätungszuschlag auch der Höhe nach zutreffend festgesetzt.

21

a) Für Steuererklärungen, die sich auf ein Kalenderjahr oder auf einen gesetzlich bestimmten Zeitpunkt beziehen, beträgt der Verspätungszuschlag nach § 152 Abs. 5 Satz 2 AO für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung 0,25 Prozent der um die festgesetzten

22

Vorauszahlungen und die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge verminderten festgesetzten Steuer, mindestens jedoch 25 Euro für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung. Gemessen daran hat der Beklagte den Verspätungszuschlag ausgehend von einem Ablauf der Steuererklärungsfrist am 31.08.2022 zutreffend auf Grundlage einer Verspätung von 20 angefangenen Monaten berechnet.

b) § 152 Abs. 5 Satz 3 AO findet auf den Kläger keine Anwendung. Wurde ein Erklärungspflichtiger von der Finanzbehörde erstmals nach Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist zur Abgabe einer Steuererklärung innerhalb einer dort bezeichneten Frist aufgefordert und konnte er bis zum Zugang dieser Aufforderung davon ausgehen, keine Steuererklärung abgeben zu müssen, so ist der Verspätungszuschlag nach dieser Norm nur für die Monate zu berechnen, die nach dem Ablauf der in der Aufforderung bezeichneten Erklärungsfrist begonnen haben. Vorliegend konnte der Kläger jedoch nicht davon ausgehen, keine Steuererklärung abgeben zu müssen. 23

Zwar ist die Norm nicht lediglich auf die in der Gesetzesbegründung (vgl. BT-Drucksache 18/8434, 113 f.) explizit genannten „Rentner-Fälle“ anwendbar, in denen ein Rentner in der Vergangenheit vom zuständigen Finanzamt eine Nichtveranlagungs-Bescheinigung oder eine Mitteilung, künftig nicht mehr erklärungsspflichtig zu sein, erhalten hat. Dies ergibt sich bereits daraus, dass diese Sachverhalte in der Gesetzesbegründung nur „insbesondere“ als Anwendungsfall benannt werden. Auch folgt der Senat nicht der Auffassung, dass ein etwaiger Rechtsirrtum des Steuerpflichtigen allein von § 152 Abs. 5 Satz 3 AO erfasst ist, wenn er durch die Finanzverwaltung hervorgerufen wurde, weil schon der Wortlaut der Norm für eine derartige Einschränkung nichts hergibt. § 152 Abs. 5 Satz 3 AO kommt zur Überzeugung des Senates jedoch dennoch nur in eng begrenzten Ausnahmefällen zur Anwendung. Dies folgt bereits daraus, dass er zusammen mit § 152 Abs. 2 AO in das Gesetz aufgenommen wurde, der wie dargelegt, in den dort genannten Fällen die zwingende Festsetzung eines Verspätungszuschlages unabhängig von einem Verschulden des Steuerpflichtigen vorsieht. Diese vom Gesetzgeber bewusst gewählte Systematik (vgl. BT-Drucksache 18/7457, 80) würde konterkariert, wenn § 152 Abs. 5 Satz 3 AO zu einer allgemeinen Verschuldensprüfung erweitert würde. Bereits der Wortlaut der Norm setzt zudem nicht nur voraus, dass der Steuerpflichtige bewusst davon ausgegangen ist, nicht zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet zu sein, sondern verlangt zudem, dass er davon auch ausgehen durfte, mithin dieser Irrtum unvermeidbar war (ebenfalls einen unvermeidbaren Rechtsirrtum voraussetzend Seer in: Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, 171. Lieferung, 7/2022, § 152 AO 1977, Rn. 62; Schober in: Gosch, Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, 180. Ergänzungslieferung, Januar 2024, § 152 AO 1977, Rn. 73). Im Zweifel hat der Steuerpflichtige fachkundigen Rat einzuholen. Unterlässt er dies, obwohl es geboten gewesen wäre, ist ein etwaiger Irrtum bereits nicht mehr unvermeidbar und § 152 Abs. 5 Satz 3 AO findet keine Anwendung. Aus der bloßen Tatsache, in den Vorjahren nicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet zu sein, kann der Steuerpflichtige daher allenfalls dann auf spätere Jahre schließen, wenn sich seine Einkommensverhältnisse im Vergleich zu den Vorjahren nicht verändert haben. Dies bedeutet für Fälle wie den Vorliegenden, in dem der Kläger im Streitjahr erstmalig mit den Lohnersatzleistungen eine Einnahme erhielt, die er in den Vorjahren nicht erhalten hatte, dass er betreffend eine Erklärungspflicht schon deshalb aus den Vorjahren nichts herleiten konnte. Es hätte ihm obliegen, fachkundigen Rat einzuholen. Dass er dies gemacht und dabei eine falsche Auskunft erhalten hätte, trägt er schon nicht vor. Vielmehr hat er selbst angegeben, dass die Kommunikation mit seinem steuerlichen Berater zum Erliegen gekommen sei. 24

Der festgesetzte Verspätungszuschlag begegnet auch nicht deshalb Bedenken, weil er die Höhe der aufgrund der Veranlagung zu entrichtenden (nachzuzahlenden) Einkommensteuer übersteigt. Schon die vorhergehende Fassung des § 152 AO stellte insoweit nicht auf das Verhältnis zwischen Nachzahlung und Verspätungszuschlag, sondern zwischen der festgesetzten Steuer und der Höhe des Verspätungszuschlages ab. Der Verspätungszuschlag durfte danach nicht mehr als 10 % der festgesetzten Steuer betragen (vgl. § 152 Abs. 2 Satz 1 AO a.F.). Diese relative Höchstgrenze für den Verspätungszuschlag, gilt indes im Streitjahr nicht mehr. Eine derartige relative Grenze von 10 % der festgesetzten Steuer ist auch vor dem Hintergrund des Verhältnismäßigkeitsgebots nicht verfassungsrechtlich zwingend geboten. Insbesondere hat der Staat auch in Fällen der Festsetzung einer niedrigeren Steuer und selbst in Fällen der Festsetzung keiner Steuer ein berechtigtes Interesse am rechtzeitigen Eingang der Steuererklärungen. Diesem berechtigten Interesse dient der nunmehr in § 152 Abs. 5 Satz 2 AO vorgesehene, nicht relativ im Verhältnis zur Höhe der festgesetzten Steuer begrenzte Mindestbetrag von 25 EUR für jeden Monat der Verspätung in verfassungsrechtlich unbedenklicher Weise (vgl. BFH, Urteil vom 19.11.2025 - VI R 2/24, BB 2026, 869; FG Hamburg, Urteil vom 27.07.2021 - 3 K 27/21, juris).

III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

26

IV. Soweit ersichtlich, fehlt es bisher an höchstrichterlicher Rechtsprechung zur Auslegung von § 152 Abs. 5 Satz 3 AO, so dass der Senat die Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 1. Alt. FGO zulässt.

27