

# Beschluss vom 28. Juni 2011, X B 37/11

## Festsetzung eines Verzögerungsgeldes im Rahmen einer Außenprüfung

BFH X. Senat

AO § 146 Abs 2b, AO § 200 Abs 1, FGO § 69

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 15. Februar 2011, Az: 2 V 1172/10

## Leitsätze

NV: Kommt ein Steuerpflichtiger einer Aufforderung des Finanzamts zur Erteilung von Auskünften oder zur Vorlage angeforderter Unterlagen i.S. von § 200 Abs. 1 AO im Rahmen einer Außenprüfung innerhalb einer angemessenen Frist nicht nach, kann ein Verzögerungsgeld gem. § 146 Abs. 2b AO verhängt werden (Anschluss an den BFH-Beschluss vom 16. Juni 2011 IV B 120/10) .

## Tatbestand

- 1** I. Am 9. September 2008 erließ der Antragsgegner und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) gegen den Antragsteller und Beschwerdegegner (Antragsteller) eine Prüfungsanordnung über die Durchführung einer allgemeinen Außenprüfung, die sich auf Einkommensteuer, Umsatzsteuer und Gewerbesteuer der Jahre 2004 bis 2006 erstrecken sollte. Die Außenprüfung sollte voraussichtlich Mitte/Ende September 2008 beginnen; der genaue Termin des Prüfungsbeginns sollte dem Antragsteller telefonisch mitgeteilt werden. Auf dessen Antrag hin verschob das FA telefonisch den Prüfungsbeginn auf den 14. November 2008. Mit Schreiben vom 23. Oktober 2008 bestätigte es die Terminverlegung sowie die Möglichkeit, dass die Prüfung an Amtsstelle stattfinden könne. Zugleich listete es die zum Prüfungsbeginn vorzulegenden Unterlagen detailliert auf. Zum Prüfungsbeginn am 14. November 2008 erschien der Antragsteller ohne die geforderten Unterlagen. Er teilte mit, das Schreiben vom 23. Oktober 2008 nicht erhalten zu haben und keine Zeit zu finden, die erforderlichen Unterlagen zeitnah zur Verfügung zu stellen und an der Prüfung teilzunehmen. Das FA stimmte dem Antrag auf Terminschiebung um sechs Monate zu und handigte dem Antragsteller eine Kopie des Schreibens vom 23. Oktober 2008 aus.
- 2** Mit Schreiben vom 7. Mai 2009 teilte das FA dem Antragsteller den neuen Termin für den Prüfungsbeginn am 25. Juni 2009 mit. Aufgrund eines weiteren Antrags auf Terminverschiebung vom 15. Mai 2009 setzte das FA mit Schreiben vom 15. Juni 2009 den Beginn der Außenprüfung unter Berücksichtigung der Urlaubspläne des Antragstellers auf den 27. Juli 2009 fest. Mit Schreiben vom 5. Juli 2009, beim FA eingegangen am 21. Juli 2009, bat der Antragsteller aus ernstlichen gesundheitlichen Gründen um erneute Verschiebung des Prüfungsbeginns. Daraufhin gewährte das FA wiederum Fristverlängerung bis Mitte/Ende September 2009 und bat um Mitteilung eines möglichen Termins. Dieses Schreiben des FA vom 27. Juli 2009 enthält den Hinweis, es handele sich um die letztmögliche Fristverlängerung.
- 3** Mit Telefax vom 9. September 2009 übermittelte der Antragsteller dem FA ohne Anschreiben zwei Rezepte sowie vier Überweisungsscheine seiner Hausärztin vom 28. Juli 2009 bzw. 2. September 2009. Am 17. September 2009 stellte er zudem telefonisch klar, dass er Unterlagen zum Nachweis seiner Erkrankung dem FA geschickt habe. Gleichzeitig teilte er mit, ab 20. September 2009 in Urlaub zu sein.
- 4** Mit Schreiben vom 26. Oktober 2009 setzte das FA den Beginn der Außenprüfung auf den 7. Dezember 2009 fest, da der Antragsteller der Aufforderung, kurzfristig einen Termin mitzuteilen, bis dahin nicht nachgekommen war. Es wies darauf hin, dass entsprechend der Mitwirkungspflicht gemäß § 200 der Abgabenordnung (AO) zu diesem Termin sämtliche Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Buchführungsunterlagen etc. bereitzuhalten seien. Gleichzeitig kündigte es an, ein Verzögerungsgeld in Höhe von mindestens 2.500 € festzusetzen, sofern der Antragsteller der Aufforderung, Auskünfte zu erteilen oder angeforderte Unterlagen vorzulegen, nicht nachkommen werde.
- 5** Wegen seines ersten ernstlichen gesundheitlichen Zustandes erbat der Antragsteller am 29. Oktober 2009 eine weitere

Verschiebung der Außenprüfung. Zum festgesetzten Prüfungsbeginn am 7. Dezember 2009 traf der Betriebsprüfer weder in den Geschäftsräumen noch unter der Wohnanschrift des Antragstellers jemanden an. Am 16. Dezember 2009 erklärte ein Vertreter des FA dem Antragsteller in einem persönlichen Gespräch die Vorgehensweise während der Außenprüfung unter Berücksichtigung seiner beruflichen und gesundheitlichen Besonderheiten. Vereinbarungsgemäß teilte das FA dem Antragsteller am 7. Januar 2010 dann erneut mit, welche Unterlagen er zur Prüfung vorlegen müsse. Für den Prüfungsbeginn sah das FA den 1. März 2010 vor.

- 6 Mit Schreiben vom 8. Februar 2010 beantragte der Antragsteller, wegen ernstlicher gesundheitlicher Probleme die Außenprüfung um zwölf Monate zu verschieben. Diesen Antrag lehnte das FA am 18. Februar 2010 förmlich ab und setzte den Prüfungsbeginn nun auf den 8. März 2010 fest. Zudem wies es auf die Festsetzung eines Verzögerungsgeldes in Höhe von 2.500 € hin, falls der Antragsteller der Aufforderung zur Vorlage von Unterlagen, zur Einräumung des Datenzugriffs und zur Erteilung von Auskünften bis dahin nicht nachkommen werde.
- 7 Nachdem der Antragsteller dem FA die angeforderten Unterlagen auch am 8. März 2010 nicht vollständig übergeben hatte, setzte dieses mit Bescheid vom 9. März 2010 ein Verzögerungsgeld in Höhe von 2.500 € gemäß § 146 Abs. 2b AO fest. Den dagegen eingelegten Einspruch und den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) lehnte das FA ab.
- 8 Über die gegen die Festsetzung des Verzögerungsgeldes erhobene Klage hat das Finanzgericht (FG) bislang noch nicht entschieden.
- 9 Noch vor Beantragung der AdV beim FG hat das FA den Bescheid über die Festsetzung des Verzögerungsgeldes aufgrund einer ihm vorliegenden Einzugsermächtigung vollzogen.
- 10 Das FG hat dem Antrag auf Aufhebung der Vollziehung stattgegeben. Es erscheine zweifelhaft, ob eine Rechtsgrundlage für die Festsetzung eines Verzögerungsgeldes bestehe. Zwar sehe § 146 Abs. 2b AO unter anderem vor, dass ein Verzögerungsgeld zwischen 2.500 € und 250.000 € festgesetzt werden könne, wenn ein Steuerpflichtiger innerhalb einer ihm eingeräumten angemessenen Frist seiner Verpflichtung zur Vorlage angeforderter Unterlagen i.S. des § 200 Abs. 1 AO im Rahmen einer Außenprüfung nicht nachkomme. Die systematische Stellung dieser Vorschrift spreche jedoch dafür, dass ein derartiges Verzögerungsgeld nur solchen Steuerpflichtigen auferlegt werden könne, denen die zuständige Finanzbehörde die Führung und Aufbewahrung von elektronischen Büchern und sonstigen elektronischen Aufzeichnungen in einem Mitgliedstaat der europäischen Union gemäß § 146 Abs. 2a AO gestattet habe. Auch wenn der Gesetzeswortlaut des § 146 Abs. 2b AO keine ausdrückliche Beschränkung des Verzögerungsgeldes auf Steuerpflichtige enthalte, denen eine Bewilligung nach § 146 Abs. 2a AO erteilt worden sei, und die Gesetzesbegründung ebenfalls davon ausgehe, dass bei einer Verletzung der in § 146 Abs. 2b AO genannten Mitwirkungspflichten ein Verzögerungsgeld auch gegen Steuerpflichtige verhängt werden könne, die ihre Buchführung nicht ins Ausland verlagert hätten, sei doch die Rechtsfrage ungeklärt und könne im summarischen Verfahren nicht geklärt werden. Die Vollziehung des Bescheids über die Festsetzung eines Verzögerungsgeldes sei deshalb aufzuheben.
- 11 Mit der vom FG zugelassenen Beschwerde macht das FA geltend, der Bescheid über die Festsetzung eines Verzögerungsgeldes sei rechtmäßig. Der Antragsteller gehöre zum Kreis der Normadressaten des § 146 Abs. 2b AO und auch ansonsten begegne der Festsetzungsbescheid keinen rechtlichen Bedenken.
- 12 Das FA beantragt,  
  
den Beschluss des FG aufzuheben und den Antrag auf Aufhebung der Vollziehung des Bescheids über die Festsetzung eines Verzögerungsgeldes als unbegründet abzulehnen.
- 13 Der Antragsteller beantragt sinngemäß, die Beschwerde zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 14 II. 1. Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) kann das Gericht der Hauptsache die Aussetzung/Aufhebung der Vollziehung anordnen.
- 15 a) Die Aussetzung/Aufhebung soll erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 und 7 FGO). Ernstliche Zweifel i.S.

des § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO sind zu bejahen, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Verwaltungsaktes neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der entscheidungserheblichen Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen bewirken (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. Februar 1967 III B 9/66, BFHE 87, 447, BStBl III 1967, 182, seitdem ständige Rechtsprechung). Die AdV setzt nicht voraus, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe überwiegen (vgl. BFH-Beschluss vom 6. November 2008 IV B 126/07, BFHE 223, 294, BStBl II 2009, 156).

- 16** b) Die Entscheidung über einen Antrag auf AdV ergeht wegen dessen Eilbedürftigkeit aufgrund des Prozessstoffs, der sich aus den dem Gericht vorliegenden Unterlagen, insbesondere den Akten der Finanzbehörde und präsenten Beweismitteln ergibt (BFH-Beschluss vom 21. Juli 1994 IX B 78/94, BFH/NV 1995, 116). Aus diesen Unterlagen hat das Gericht seine Feststellungen zum Sachverhalt zu treffen.
- 17** c) Die Beschwerde ist statthaft, weil das FG sie zugelassen hat (§ 128 Abs. 3 FGO). Der BFH ist daran --abgesehen von Fällen greifbarer Gesetzeswidrigkeit-- gebunden (BFH-Beschluss vom 6. Februar 2009 IV B 125/08, BFH/NV 2009, 760, m.w.N.).
- 18** 2. Im Streitfall bestehen bei summarischer Prüfung keine ernstlichen Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Bescheides über die Festsetzung eines Verzögerungsgeldes in Höhe von 2.500 € (vgl. BFH-Beschluss vom 16. Juni 2011 IV B 120/10, [www.bundesfinanzhof.de/entscheidungen](http://www.bundesfinanzhof.de/entscheidungen)).
- 19** Das FA hat den Bescheid wegen Nichtvorlage der angeforderten Unterlagen zu Recht auf § 146 Abs. 2b AO gestützt.
- 20** a) Nach der Regelung des § 146 Abs. 2b AO kann ein Verzögerungsgeld von 2.500 € bis 250.000 € festgesetzt werden, wenn ein Steuerpflichtiger der Aufforderung zur Rückverlagerung seiner elektronischen Buchführung oder seinen Pflichten nach § 146 Abs. 2a Satz 4 AO, zur Einräumung des Datenzugriffs nach § 147 Abs. 6 AO, zur Erteilung von Auskünften oder zur Vorlage angeforderter Unterlagen i.S. des § 200 Abs. 1 AO im Rahmen einer Außenprüfung innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist nach Bekanntgabe durch die zuständige Finanzbehörde nicht nachkommt oder er seine elektronische Buchführung ohne Bewilligung der zuständigen Finanzbehörde ins Ausland verlagert.
- 21** Das Verzögerungsgeld wurde durch Art. 10 Nr. 8 des Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009) vom 19. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 2794) mit Wirkung vom 25. Dezember 2008 (Art. 39 Abs. 1, 8 JStG 2009) als neue steuerliche Nebenleistung (§ 3 Abs. 4 AO) eingeführt. Die Einführung des Verzögerungsgeldes stand im engen Kontext mit der ebenfalls durch das JStG 2009 eingeführten Regelung in § 146 Abs. 2a AO. Danach kann das FA dem Steuerpflichtigen unter bestimmten Voraussetzungen bewilligen, seine Buchführung in das Ausland zu verlagern. Für den Fall, dass die Voraussetzungen nicht oder nicht mehr vorliegen, kann die Bewilligung widerrufen und die unverzügliche Rückverlagerung verlangt werden (§ 146 Abs. 2a Satz 3 AO). Um den Steuerpflichtigen in diesem Fall zu einer zeitnahen Rückverlagerung der Buchführung anzuhalten, ist die Möglichkeit der Festsetzung eines Verzögerungsgeldes normiert worden.
- 22** Über diesen direkten Normzusammenhang hinaus kann nach dem zuvor dargelegten Wortlaut ein Verzögerungsgeld aber auch dann verhängt werden, wenn ein Steuerpflichtiger einer Aufforderung des Finanzamtes zur Erteilung von Auskünften oder zur Vorlage angeforderter Unterlagen i.S. von § 200 Abs. 1 AO im Rahmen einer Außenprüfung innerhalb einer angemessenen Frist nicht nachkommt (FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 1. Februar 2011 3 K 64/10, Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 846; ebenso Geißler, Neue Wirtschafts-Briefe 2009, 4076; Klein/Rätke, AO, 10. Aufl., § 146 Rz 5b; Dißars in Schwarz, AO, § 146 Rz 45 f.; Pahlke/Koenig/Cöster, Abgabenordnung, 2. Aufl., § 146 Rz 34; Gebbers, Die steuerliche Betriebsprüfung 2009, 130). Es erscheint zwar systematisch missglückt, die Regelung des Verzögerungsgeldes, wegen der Verletzung von Mitwirkungspflichten bei einer Außenprüfung mit einem Verzögerungsgeld im Zusammenhang mit anderen Verpflichtungen zu verbinden. Sie hätte, worauf Drüen in Tipke/Kruse (Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 146 AO Rz 51) zutreffend hinweist, besser in § 200 AO verortet werden sollen. Angesichts des eindeutigen Wortlauts kann aber allein aus der unzureichenden systematischen Verortung nicht darauf geschlossen werden, ein Verzögerungsgeld dürfe nur im Zusammenhang mit einer ohne Bewilligung der Finanzbehörde erfolgten Verlagerung der Buchführung ins Ausland oder einer unterbliebenen Rückverlagerung der Buchführung aus dem Ausland festgesetzt werden (so aber Drüen in Tipke/Kruse, a.a.O.). Dieses Normverständnis wird durch die Gesetzesbegründung gestützt. Danach soll das Verzögerungsgeld im Falle der Verletzung von Mitwirkungspflichten gleichermaßen gelten, um eine Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen, die ihre Bücher und sonstigen Aufzeichnungen im Ausland führen, gegenüber solchen Steuerpflichtigen, die dies im Inland tun, zu vermeiden (vgl. BTDrucks 16/10189, S. 81).

Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, ob eine Erstreckung des Verzögerungsgeldes auch auf Fälle sonstiger Mitwirkungsverletzungen aus Gründen der Gleichbehandlung überhaupt erforderlich gewesen wäre (ablehnend Drüen in Tipke/Kruse, a.a.O.).

- 23** b) Der Tatbestand des § 146 Abs. 2b AO ist vorliegend erfüllt. Die Außenprüfung gegenüber dem Antragsteller wurde mit Bescheid vom 9. September 2008 angeordnet und sollte Mitte/Ende September 2008 beginnen. Der Antragsteller hat die Prüfungsanordnung nicht angefochten. Auf seinen Wunsch hin wurde der Prüfungsbeginn jedoch mehrmals verschoben. Schließlich sollte sie am 8. März 2010 beginnen.
- 24** aa) Das FA durfte deshalb den Antragsteller auffordern, die für die Prüfung erforderlichen Unterlagen vorzulegen. Dies geschah mit Schreiben vom 23. Oktober 2008, dem Antragsteller zusätzlich in Kopie ausgehändigt am 14. November 2008, und mit einem nahezu wörtlich identischen Schreiben vom 7. Januar 2010. Die noch im Januar 2010 eingeräumte Frist zur Vorlage der Unterlagen bis 1. März 2010 bzw. letztlich bis 8. März 2010 war angemessen.
- 25** bb) Nach Aktenlage hat der Antragsteller die Aufforderung zur Vorlage der Buchführungsunterlagen nicht mit Rechtsmitteln angegriffen hat.
- 26** cc) Schließlich hat der Senat bei summarischer Prüfung auch keine ernstlichen Zweifel daran, dass das FA sein Entschließungsermessen im Hinblick auf das "Ob" einer Festsetzung des Verzögerungsgeldes und sein Auswahlermessen im Hinblick auf die Höhe des Verzögerungsgeldes (es wurde der Mindestbetrag in Höhe von 2.500 € festgesetzt) zutreffend ausgeübt hat.

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