

Urteil vom 07. May 2014, X K 11/13

Entschädigung wegen überlanger Verfahrensdauer - Prüfung des Verfahrensablaufs bei besonderer Eilbedürftigkeit des Verfahrens - Beurteilung der richterlichen Handlungen - Zeitlicher Vorlauf bei Anberaumung eines Erörterungstermins

BFH X. Senat

GVG § 198, AO § 147 Abs 6, GG Art 19 Abs 4, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, FGO § 155 S 2

vorgehend FG Münster, 14. January 2013, Az: 13 K 3764/09

Leitsätze

1. NV: Die Vermutung, dass die Dauer des Verfahrens als angemessen anzusehen ist, wenn das Gericht gut zwei Jahre nach dem Eingang der Klage mit Maßnahmen beginnt, die das Verfahren einer Entscheidung zuführen sollen, und die damit begonnene Phase des Verfahrensablaufs nicht durch nennenswerte Zeiträume unterbrochen wird, in denen das Gericht die Akte unbearbeitet lässt, gilt nicht, wenn Umstände erkennbar sind, aus denen eine besondere Eilbedürftigkeit des Verfahrens folgen könnte .
2. NV: In diesen Fällen ist der gesamte Verfahrensablauf daraufhin zu überprüfen, ob und inwieweit eine unangemessene Verzögerung eingetreten ist .

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin begehrt gemäß § 198 des Gerichtsverfassungsgesetzes (GVG) Entschädigung wegen der von ihr als unangemessen angesehenen Dauer eines vom 15. Oktober 2009 (Klageeingang) bis zum 24. Januar 2013 (Zustellung des Urteils) vor dem Finanzgericht (FG) anhängigen Klageverfahrens.
- 2 In dem Ausgangsverfahren beantragte die Klägerin die Feststellung, dass sie das Buchführungsprogramm X zur Erstellung ihrer Buchführung in der bisher eingesetzten Version nutzen dürfe, auch wenn dieses keine Daten auf CD-ROMs übertragen könne.
- 3 Zur Begründung führte sie aus, der Betriebsprüfer habe das Buchführungsprogramm X beanstandet, weil es keinen Datenzugriff bei der Datenträgerüberlassung in Form von gebrannten CD-ROMs ermögliche. Es könnten lediglich Disketten bespielt werden. § 147 Abs. 6 der Abgabenordnung (AO) verpflichte den Steuerpflichtigen indes nicht, sich elektronische Buchführungsprogramme anzuschaffen. Demgegenüber vertrete das beklagte Finanzamt (FA) die Auffassung, ein Programm, das die Datenträgerüberlassung mittels CD-ROM nicht ermögliche, dürfe nicht genutzt werden.
- 4 Am 30. November 2009 beantragte das FA, die Klage als unzulässig zu verwerfen. Eine Feststellungsklage gemäß § 41 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) sei nach dessen Abs. 2 ausgeschlossen, soweit der Kläger seine Rechte durch Gestaltungs- oder Leistungsklage verfolgen könne. Im Streitfall sei es der Klägerin möglich, sich gegen die Aufforderung zur Datenüberlassung sowie gegen die Befugnisse der Finanzbehörde hinsichtlich des Datenzugriffs mit der Anfechtungsklage zur Wehr zu setzen. Die Klage sei auch unbegründet. Die Finanzbehörde könne verlangen, dass ihr die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt würden (§ 147 Abs. 6 Satz 2 Alternative 2 AO). Unter dem Begriff "maschinelle Auswertbarkeit" werde der wahlfreie Zugriff auf alle gespeicherten Daten einschließlich der Stammdaten und die Verknüpfung mit Sortier- und Filterfunktion verstanden. Dateien, die vom Unternehmen ausgewählte, also vorgefilterte Datenfelder und -sätze aufführten, jedoch nicht mehr alle steuerlich relevanten Daten enthielten, könnten mangels wahlfreier Zugriffsmöglichkeit nicht akzeptiert werden. Bei dem von der Klägerin eingesetzten Buchführungsprogramm X habe keine Möglichkeit des Datenexports auf externe Datenträger bestanden. Die Prüfungssoftware IDEA habe nicht eingesetzt werden können.
- 5 Hierauf erwiderte die Klägerin mit Schriftsatz vom 3. Dezember 2009, eine Vielzahl ihr bekannter Betriebe

arbeiteten mit dem gleichen handelsüblichen Buchführungsprogramm X, ohne dass es zu Beanstandungen gekommen sei. Das Betriebsprüfungsprogramm X sei lediglich nicht in der Lage, CD-ROMs zu erstellen. So könne auch die Prüfungssoftware winIDEA eingesetzt werden. Damit sei sowohl der mittelbare als auch der unmittelbare Datenzugriff jederzeit möglich, ebenso wie die Datenträgerüberlassung in Form von Disketten. Mangels eines anfechtbaren Verwaltungsakts könne ihrem Begehren nur durch eine allgemeine Feststellungsklage entsprochen werden.

- 6 In einem weiteren Schriftsatz vom *19. Januar 2010* erklärte die Klägerin, es sei falsch, wenn das FA vortrage, sie habe es abgelehnt, der Betriebsprüfung externe Datenträger zu überlassen. Sie habe den Betriebsprüfern ausdrücklich Disketten angeboten. Auch hätte die Prüfungssoftware IDEA angewandt werden können; problematisch sei jedoch gewesen, dass die Betriebsprüfer keine Disketten hätten verarbeiten können, da ihnen die Laufwerke fehlten. Dies könne ihr aber nicht angelastet werden. Bei dem erst ab 2002 geltenden Datenzugriff habe der Gesetzgeber es bewusst unterlassen, das Medium vorzuschreiben, auf das die Daten zu extrahieren seien. Sofern das FA behaupte, die Buchführung der Klägerin sei formal nicht ordnungsgemäß gewesen, spiele das für die vorliegende Klage keine Rolle. Die Einwendungen des FA gegen ihr Feststellungsbegehren seien unklar. Diesbezüglich sei ihm eine Ausschlussfrist gemäß § 79b FGO zu setzen. Darüber hinaus erscheine ihr die Klage entscheidungsreif.
- 7 Hierauf antwortete das FA mit Schriftsatz vom *23. Februar 2010*, in dem es erneut auf die fehlende Zulässigkeit der Feststellungsklage hinwies. Auch sei die Feststellung, die Klägerin dürfe das beschriebene System verwenden, sinnlos, da es ausschließlich darauf ankomme, ob dieses System die Entstehung und Entwicklung der Geschäftsvorfälle sachgerecht wiedergebe (§ 145 Abs. 1 AO) und entsprechend den Bestimmungen des § 146 Abs. 1 Satz 1 AO genutzt worden sei. In Bezug auf die Begründetheit der Klage trug das FA vor, die Klägerin verkenne die Notwendigkeit, die Daten auf unveränderbaren Datenträgern zur Verfügung zu stellen. Infolgedessen erfülle das Buchführungsprogramm X in Bezug auf den Datenzugriff in Form der Datenträgerüberlassung nicht die gesetzlichen Anforderungen. Es komme nicht darauf an, dass es der Finanzverwaltung an Diskettenlaufwerken fehle. Nach den einschlägigen Vorschriften der AO (§ 147 Abs. 5 Satz 1 und Abs. 6 Satz 3 AO) habe der Steuerpflichtige die Kosten für die Lesbarmachung zu tragen.
- 8 Das FG übersandte diesen Schriftsatz der Klägerin und gab ihr die Möglichkeit, binnen sechs Wochen dazu Stellung zu nehmen. Der damalige Prozessbevollmächtigte der Klägerin bat um Fristverlängerung bis zum *30. April 2010*. Mit Schriftsatz von diesem Tag wies die Klägerin neben der Wiederholung von bereits dargelegten Argumenten insbesondere auf die vom Bundesministerium der Finanzen veröffentlichten Fragen und Antworten zum Datenzugriffsrecht der Finanzverwaltung, Stand vom 1. Februar 2005, hin. Danach könnten bei der Datenträgerüberlassung über die Datenträger CD-ROM und DVD hinaus auch Disketten verwendet werden, sofern diese das Dateisystem "MS-DOS" oder "FAT" enthielten. Bei den von der Klägerin angebotenen Disketten handele es sich um entsprechende Disketten, die --im Gegensatz zur Auffassung des FA-- keinerlei Kopierschutz enthielten und den IDEA-Zugriff erlaubten. Beweis könne durch Sachverständigengutachten sowie richterliche Inaugenscheinnahmen erhoben werden.
- 9 Ebenfalls am *30. April 2010* wies die Klägerin in einem weiteren Schriftsatz, der nicht nur das Ausgangsverfahren, sondern auch andere anhängige Verfahren von ihr wegen Umsatzsteuer, Feststellung der Besteuerungsgrundlagen und Gewerbesteuerermessbeträge vornehmlich der Streitjahre 2005 bis 2007 betraf, darauf hin, dass aus ihrer Sicht das Verfahren wegen des Buchführungsprogramms X für die anderen Verfahren vorgreiflich sei, und regte an, dieses Verfahren vorrangig und separat zu terminieren. Beide Schriftsätze wurden dem FA vom FG mit dem Zusatz zugeleitet, eine Stellungnahme binnen sechs Wochen werde anheimgestellt.
- 10 Mit Schriftsatz vom *5. Mai 2010* bat die Klägerin erneut, dem FA eine Ausschlussfrist gemäß § 79b FGO zu setzen.
- 11 Am *22. Juni 2010* beantragte der damalige Prozessbevollmächtigte der Klägerin Akteneinsicht. Nach erfolgter Akteneinsicht wies die Klägerin mit Schriftsatz vom *19. August 2010*, der dem FA lediglich zur Kenntnis gegeben wurde, erneut auf die Ausschlussfrist nach § 79b FGO hin und warf dem FA die Verschleppung des Prozesses vor.
- 12 In einem weiteren Schriftsatz vom *31. Januar 2011* trug die Klägerin "ergänzend wie folgt weiter" vor, es gebe für sie handfeste und vor allem finanzielle Gründe, das in Streit stehende Buchführungsprogramm X weiter nutzen zu können. Das bisherige Buchführungsprogramm X gehöre ihr und sie müsse, wenn sie ein neues Programm erwerben würde, nicht nur in Umschulungsmaßnahmen für die in der Buchhaltung tätigen Mitarbeiter investieren, sondern auch jährliche Lizenzen erwerben. Zudem sei zu erwarten, dass das neue Buchhaltungssystem eine neue Hardware

erfordere, die dann nicht mehr mit den anderen bestehenden Programmen kompatibel sei. Da das FA nichts Neues vortrage, werde um Entscheidung gebeten.

- 13** Daraufhin bat der damalige Berichterstatter am *10. Februar 2011* den damaligen Prozessbevollmächtigten um Übersendung des Handbuchs zum Buchführungsprogramm X. Die 747-seitige Kopie wurde dem FG am *15. März 2011* zusammen mit einem Schriftsatz übersandt, in dem die Klägerin u.a. unter Bezugnahme auf die Seite 3 des Handbuchs darauf hinwies, das Buchführungsprogramm X beruhe ausschließlich auf dem DOS-Betriebssystem und arbeite in der vorliegend genutzten Version mit Disketten. Seine Verwerfung lasse sich aus dem Gesetz nicht ableiten und führe für den daraus entstandenen Schaden zu Ersatzansprüchen. Das FG übersandte dem FA dieses Schreiben zur Kenntnis und möglichen Stellungnahme innerhalb von vier Wochen.
- 14** Mit Schriftsatz vom *27. Mai 2011* vertrat das FA nunmehr die Auffassung, nicht das Buchführungsprogramm als solches sei beanstandet worden, sondern die Weigerung der Klägerin, die mit dem Programm erstellten elektronischen Buchungsdaten auf einem maschinell auswertbaren Datenträger zur Verfügung zu stellen. Die Betriebsprüfung verfüge durchaus über externe Diskettenlaufwerke, die ein Einlesen der Daten, wenn sie auf Disketten vorgelegt worden wären, ermöglicht hätten. Zu Beginn der Prüfung im Jahr 2006 seien aber keine Disketten mit Buchführungsdaten vorgelegt worden. Entgegen der Behauptung der Klägerin habe die Betriebsprüfung keine Aussagen zur Zulässigkeit bzw. Ordnungsmäßigkeit des Buchführungssystems getroffen.
- 15** Die Klägerin, der das FG den Schriftsatz mit dem Hinweis auf eine mögliche Stellungnahme innerhalb von sechs Wochen weiterleitete, wies mit Schreiben vom *18. Juli 2011* diesen Vortrag des FA insbesondere unter Bezugnahme auf den Betriebsprüfungsbericht zurück. Ihrer Meinung nach sei die Sache nun entscheidungsreif und könne --soweit das FA nicht anerkenne-- kurzfristig terminiert werden. Darüber hinaus bitte sie das FA auf diesem Wege um die Erteilung einer verbindlichen Auskunft, ob das Programm nun genutzt werden könne oder nicht. Da die Finanzverwaltung bislang die Auffassung vertreten habe, das Programm sei spätestens seit dem 1. Januar 2002 nicht mehr ordnungsgemäß, traue sie sich nicht, das Programm weiter zu nutzen.
- 16** Mit Schreiben vom *9. August 2011* wiederholte das FA seine nunmehrige Darstellung, bei der Datenträgerüberlassung dürften auch Disketten verwendet werden, sofern diese das Dateisystem "MS-DOS" oder "FAT" enthielten. Die Klägerin habe jedoch die von ihr als ausreichend angesehenen Disketten nicht innerhalb angemessener Frist vorgelegt. Die Nichtvorlage der Datenträger erlaube die Schlussfolgerung, dass die Aufbewahrungsfristen nicht eingehalten worden seien und die Buchführung nicht ordnungsgemäß sei. Zudem werde weiterhin die Auffassung vertreten, die Zulässigkeit der Nutzung eines Buchführungsprogramms könne nicht durch einen gesonderten Verwaltungsakt festgestellt werden.
- 17** Auf dieses Schreiben antwortete die Klägerin mit einem achtseitigen Schriftsatz vom *26. September 2011*, in dem sie größtenteils ihr bisheriges Vorbringen wiederholte. Zusätzlich wies sie darauf hin, dass gegen sie wegen eines möglichen Verstoßes gegen § 147 Abs. 6 AO ein Verzögerungsgeld gemäß § 146 Abs. 2b AO verhängt werden könnte, für das eine Rückstellung zwingend zu bilden sei. Eine Feststellung, sie könne ihr bisheriges Programm weiter nutzen, obwohl es nach Auffassung des FA nicht dem § 147 Abs. 6 Satz 2 AO entspreche, sei unbedingt erforderlich. Dem FA wurde vom FG erneut die Möglichkeit gewährt, innerhalb von sechs Wochen Stellung zu nehmen.
- 18** Mit Schreiben vom *27. Dezember 2011* wandte sich der damalige Berichterstatter an das FA und bat unter Bezugnahme auf den Inhalt des finanzbehördlichen Schriftsatzes vom 27. Mai 2011, wonach die Eignung des Programms X als solche nicht beanstandet werde, um Mitteilung, ob die von der Klägerin erstrebte Feststellung überhaupt streitig sei.
- 19** Hierauf antwortete das FA am *10. Januar 2012*, zwischen der Klägerin und ihm bestehe derzeit kein Streit darüber, ob die Klägerin das Buchführungsprogramm X nutzen dürfe und auf welche Weise sie ihren Mitwirkungspflichten im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung nachzukommen habe. Allerdings könne das FA keine Aussagen zu der Frage treffen, welche Unterlagen das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung A bei einer künftigen Außenprüfung von der Klägerin verlangen werde.
- 20** Hierauf reagierte die Klägerin mit einem sechsseitigen Schreiben vom *23. Februar 2012*, in dem sie erneut erläuterte, dass aus ihrer Sicht die beantragte Feststellung notwendig sei. Dem FA wurde wiederum vom FG die Möglichkeit eingeräumt, sich innerhalb von sechs Wochen hierzu zu äußern.

- 21 Der am *18. März 2012* für den *26. Juni 2012* terminierte Erörterungstermin musste am *19. Juni 2012* wegen einer Erkrankung des damaligen Berichterstatters aufgehoben werden.
- 22 Mit dem 13-seitigen Schriftsatz vom *26. Juni 2012* trug die Klägerin "wie folgt weiter" vor. So führte sie u.a. als Beleg für ihre Auffassung, die Datenträgerüberlassung durch Disketten sei zulässig, im Internet veröffentlichte Erläuterungen der Handelskammer Hamburg an. Den wörtlich zitierten Aussagen stellte sie Auszüge aus dem Betriebsprüfungsbericht und aus verschiedenen Schreiben des FA gegenüber. In diesem Schreiben räumte sie ebenfalls ein, dass das Buchführungsprogramm X nicht winIDEA tauglich sei, da die seit Beginn 2002 geforderte Strukturdatenauslese im vorliegenden Fall nicht möglich sei.
- 23 Am *3. Juli 2012* erläuterte sie "weiter", Grund für die Einführung des § 147 Abs. 6 AO sei gewesen, dass der Prüfer hinsichtlich des Einblicks und der Arbeitsvereinfachung dieselben Programme nutzen dürfe wie das Unternehmen selbst. Dies sei dem FA mehrfach angeboten worden. Das FA habe jedoch weder das Programm der Klägerin noch die mit diesem Programm zu extrahierenden Disketten nutzen wollen. Es gebe keine Norm, die das FA dazu ermächtige, von der Klägerin die Anschaffung eines anderen und neueren PC-Buchführungsprogramms zu verlangen.
- 24 Am *21. August 2012* führte der damalige Berichterstatter einen Erörterungstermin durch, der nicht nur das Ausgangsverfahren, sondern auch die weiter anhängigen Verfahren der Klägerin wegen Umsatzsteuer, gesonderter Feststellung und Gewerbesteuermessbeträge der Streitjahre 2005 bis 2007 (wegen des Gewerbesteuermessbetrags auch 2008) umfasste. Im Erörterungstermin des Ausgangsverfahrens stellte der Vertreter des FA fest, die Buchführung der Klägerin könne nicht aus dem Grunde verworfen werden, dass das verwendete Buchführungsprogramm X keine CDs/ DVDs erzeugen könne. Nach Auffassung des damaligen Prozessbevollmächtigten der Klägerin reichte diese Feststellung jedoch nicht aus. Es sei eine weitere explizite Distanzierung von einzelnen Schreiben bzw. Meinungsäußerungen des FA notwendig sowie die Zusicherung der jetzigen und zukünftigen sanktionslosen Anwendbarkeit des Programms.
- 25 Das FA distanzierte sich im Anschluss an den Erörterungstermin mit Schriftsatz vom *10. September 2012* von einigen seiner Äußerungen in Bezug auf Datenträgerüberlassung, sah sich aber nicht in der Lage, dem Antrag, die jetzige und zukünftige sanktionslose Anwendbarkeit des Programms zuzusichern, zu entsprechen. Zudem vertrat es weiterhin die Auffassung, die Feststellungsklage sei unzulässig.
- 26 Am *25. September 2012* wurde zur mündlichen Verhandlung zunächst am 9. November 2012 und in Folge am 11. Dezember 2012 geladen. Beide Termine wurden auf Bitten des damaligen Prozessbevollmächtigten der Klägerin wegen bestehender Terminkollisionen aufgehoben. In Abstimmung mit dem Prozessvertreter der Klägerin fand die mündliche Verhandlung am *15. Januar 2013* --nunmehr mit einem neuen Berichterstatter-- statt. Sie endete mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 638 veröffentlichten Urteil, in dem festgestellt wurde, die Buchführung der Klägerin könne nicht aus dem Grund als formal ordnungswidrig angesehen werden, dass das Buchführungsprogramm X verwendet werde.
- 27 Nachdem die Klägerin in ihrem Schriftsatz vom 26. Juni 2012 die Verzögerung des Ausgangsverfahrens gerügt hatte, hat sie am 26. August 2013 die streitgegenständliche Entschädigungsklage wegen der Dauer des von Oktober 2009 bis zum Januar 2013 geführten Verfahrens erhoben, die von ihr als unangemessen lang angesehen wird. Sie führt dazu aus, sie habe bereits im Januar 2011 darauf hingewiesen, dass eine Entscheidung in der Sache ergehen könne, da das FA in seinen Schriftsätzen lediglich gebetsmühlenartig seinen Vortrag wiederholt habe, ohne dass neues Vorbringen zu erkennen gewesen sei. Die Bitte des damaligen Berichterstatters im Februar 2011, das Handbuch für das Programm X zu übersenden, könne nicht von Belang sein, da in dem abschließenden Urteil erkennbar nicht auf dessen Inhalt abgestellt worden sei. Auch habe das FG nach Erhalt des Handbuchs weder eine Stellungnahme abgegeben noch eine weitere Anordnung erlassen. Die Anfrage des FG im Dezember 2011, ob die von ihr erstrebte Feststellung seitens des FA überhaupt streitig sei, sei zumindest geeignet, den Eindruck zu erwecken, es habe sich mit dem Vortrag der Verfahrensbeteiligten bis zu diesem Zeitpunkt überhaupt noch nicht auseinandergesetzt.
- 28 Die Klägerin beantragt, den Beklagten zu verurteilen, aufgrund der unangemessen langen Verfahrensdauer des Verfahrens 13 K 3764/09 an die Klägerin einen Betrag in Höhe von 900 € zu zahlen und festzustellen, dass das Verfahren 13 K 3764/09 eine unangemessene Verfahrensdauer aufweist.
- 29 Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.

- 30** Zur Begründung führt er aus, unter Zugrundelegung des in den Verfahrensakten dokumentierten Ablaufs des Ausgangsverfahrens liege eine unangemessene Dauer des Verfahrens nicht vor. Dabei könne dahinstehen, ob das vom Berichtersteller angeforderte Handbuch letztlich urteilsrelevant gewesen sei. Die Klägerin habe sich im Laufe des Verfahrens mehrfach auf die Ordnungsmäßigkeit des Buchführungsprogramms X berufen und die Zulässigkeit der Nutzung als vorrangig für andere Verfahren angesehen. Bei dieser Sachlage habe die Anforderung des Handbuchs für den Berichtersteller nahegelegen, und zwar unabhängig davon, ob die Entscheidung letztlich hierauf zu stützen gewesen sei.
- 31** Lege man die Rechtsprechung des erkennenden Senats (vgl. Senatsurteil vom 7. November 2013 X K 13/12, BFHE 243, 126, BStBl II 2014, 179) zugrunde, beginne die sog. dritte Phase mit der Anforderung des Handbuchs. Durch Einsicht in das Handbuch habe festgestellt werden sollen, welche Datenverarbeitung und welchen Datenzugriff das von der Klägerin verwendete Programm X zugelassen habe. Das habe den seinerzeitigen Vorträgen der Beteiligten nicht entnommen werden können.
- 32** Darüber hinaus könne das Verfahren 13 K 3764/09 nicht isoliert von den übrigen finanzgerichtlichen Verfahren der Klägerin und der Eheleute E betrachtet werden. Aus dieser Gesamtschau ergebe sich die besondere Schwierigkeit und Bedeutung des Verfahrens i.S. des § 198 Abs. 1 Satz 2 GVG. Zum Ende des Jahres 2012 seien im 13. Senat des FG insgesamt 39 Klageverfahren der Klägerin, der Eheleute E bzw. von Herrn E anhängig gewesen. Ein Großteil der Verfahren habe auf der im Ausgangsverfahren streitgegenständlichen Rechtsauffassung des FA beruht, aus der Verwendung des Computerprogramms X sei auf die Ordnungswidrigkeit der Buchführung der Klägerin zu schließen. Der damalige Berichtersteller habe in den Jahren 2011 und 2012 vor der schwierigen Aufgabe gestanden, den Gesamtkomplex einer Lösung zuzuführen. Dabei habe er sich entschieden, die Verfahren mit sowohl verfahrens- als auch materiell-rechtlich sehr komplexen Fragestellungen nicht nacheinander, sondern parallel zu bearbeiten. Es sei sachgerecht gewesen, die Sachbearbeitung dieser Verfahren zu verknüpfen, um zu versuchen, eine Gesamtlösung herbeizuführen. Diese Vorgehensweise unterliege der richterlichen Freiheit, in welche das Entschädigungsgericht nicht eingreifen dürfe.

Entscheidungsgründe

- 33** II. Die Klage ist unbegründet.
- 34** Der Klägerin steht weder eine Entschädigung in Höhe von 900 € zu noch kann festgestellt werden, dass das finanzgerichtliche Verfahren 13 K 3764/09 eine unangemessen lange Verfahrensdauer aufweist.
- 35** 1. Der Klägerin steht kein Anspruch auf Entschädigung gemäß § 198 GVG zu, da die Dauer des Verfahrens 13 K 3764/09 nicht unangemessen i.S. des § 198 Abs. 1 GVG war.
- 36** a) Gemäß § 198 Abs. 1 Satz 2 GVG richtet sich die Angemessenheit der Verfahrensdauer nach den Umständen des Einzelfalls, insbesondere nach der Schwierigkeit und Bedeutung des Verfahrens und nach dem Verhalten der Verfahrensbeteiligten und Dritter. Diese gesetzlichen Maßstäbe beruhen auf der ständigen Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte und des Bundesverfassungsgerichts (--BVerfG--, vgl. hierzu und zum Folgenden ausführlich Senatsurteil in BFHE 243, 126, BStBl II 2014, 179, Rz 50 ff., auf das zur Vermeidung von Wiederholungen wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird).
- 37** aa) Nach dieser Entscheidung ist der Begriff der "Angemessenheit" für Wertungen offen, die dem Spannungsverhältnis zwischen dem Interesse an einem möglichst zügigen Abschluss des Rechtsstreits einerseits und anderen, ebenfalls hochrangigen sowie verfassungs- und menschenrechtlich verankerten prozessualen Grundsätzen --wie dem Anspruch auf Gewährung eines effektiven Rechtsschutzes durch inhaltlich möglichst zutreffende und qualitativ möglichst hochwertige Entscheidungen, der Unabhängigkeit der Richter und dem Anspruch auf den gesetzlichen Richter-- Rechnung tragen. Danach darf die zeitliche Grenze bei der Bestimmung der Angemessenheit der Dauer des Ausgangsverfahrens nicht zu eng gezogen werden; dem Ausgangsgericht ist ein erheblicher Spielraum für die Gestaltung seines Verfahrens --auch in zeitlicher Hinsicht-- einzuräumen.
- 38** bb) Zwar schließt es die nach der Konzeption des § 198 Abs. 1 Satz 2 GVG vorzunehmende Einzelfallbetrachtung aus, im Rahmen der Auslegung der genannten Vorschrift konkrete Fristen zu bezeichnen, innerhalb der ein Verfahren im Regelfall abschließend erledigt sein sollte. Gleichwohl kann nach Auffassung des erkennenden Senats für ein finanzgerichtliches Klageverfahren, das im Vergleich zu dem typischen in dieser Gerichtsbarkeit zu bearbeitenden Verfahren keine wesentlichen Besonderheiten aufweist, die Vermutung aufgestellt werden, dass die

Dauer des Verfahrens angemessen ist, wenn das Gericht gut zwei Jahre nach dem Eingang der Klage mit Maßnahmen beginnt, die das Verfahren einer Entscheidung zuführen sollen, und die damit begonnene ("dritte") Phase des Verfahrensablaufs nicht durch nennenswerte Zeiträume unterbrochen wird, in denen das Gericht die Akte unbearbeitet lässt.

- 39 Diese Vermutung gilt jedoch nicht, wenn Umstände erkennbar sind, aus denen eine besondere Eilbedürftigkeit des Verfahrens folgen könnte. In diesen Fällen ist der gesamte Verfahrensablauf mit seinen entsprechenden Phasen daraufhin zu überprüfen, ob und inwieweit eine unangemessene Verzögerung eingetreten ist.
- 40 So ist es im Streitfall. Die Frage, ob das bisher von der Klägerin eingesetzte Buchführungsprogramm X ordnungsgemäß war und ist, hatte nicht nur für vergangene, sondern auch für künftige Zeiträume eine erhebliche Bedeutung. Es bestand die Gefahr, dass das FA die Buchführung für eine Vielzahl von Jahren bereits aus dem Grunde als formal ordnungswidrig ansehen würde, dass ein Datentransfer auf CD-ROMs nicht möglich war. Die Möglichkeit, diesem Risiko durch einen Wechsel des Buchführungssystems auszuweichen, wäre unstrittig mit nicht unerheblichen zusätzlichen Kosten verbunden gewesen. Hierauf hat die Klägerin sinngemäß in den Schreiben vom 31. Januar 2011 und 18. Juli 2011 aufmerksam gemacht.
- 41 cc) Bei der Prüfung der angemessenen Dauer des konkreten Rechtsstreits ist zu berücksichtigen, dass dem Richter zur Ausübung seiner verfahrensgestaltenden Befugnisse ein weiter Gestaltungsspielraum zuzubilligen ist. Dementsprechend wird seine Verfahrensführung im Entschädigungsprozess nicht auf ihre Richtigkeit, sondern nur auf ihre Vertretbarkeit überprüft. Letztere darf nur verneint werden, wenn bei voller Würdigung auch der Belange einer funktionstüchtigen Rechtspflege das richterliche Verhalten nicht mehr verständlich ist (so Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 13. Februar 2014 III ZR 311/13, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2014, 1183, Rz 30, m.w.N.). Da der Rechtssuchende keinen Anspruch auf optimale Verfahrensförderung hat (BVerfG-Beschluss vom 14. Dezember 2010 1 BvR 404/10, juris, Rz 16), begründen eine vertretbare Rechtsauffassung des Gerichts oder eine nach der jeweiligen Prozessordnung vertretbare Verfahrensleitung auch dann keinen Entschädigungsanspruch, wenn sie zu einer Verlängerung des Gerichtsverfahrens geführt haben (ebenso BGH-Urteil vom 5. Dezember 2013 III ZR 73/13, NJW 2014, 789, Rz 46).
- 42 Zudem muss die durch die Verfahrensdauer verursachte Belastung einen gewissen Schweregrad erreichen. Es reicht nicht jede Abweichung von einer optimalen Verfahrensführung aus. Vielmehr muss die Verfahrensdauer eine Grenze überschreiten, die sich auch unter Berücksichtigung gegenläufiger rechtlicher Interessen für den Betroffenen als sachlich nicht mehr gerechtfertigt oder unverhältnismäßig darstellt (BGH-Urteil in NJW 2014, 789, Rz 42).
- 43 Zu beachten ist aber auch, dass sich mit zunehmender Verfahrensdauer die Pflicht des Gerichts verdichtet, sich nachhaltig um eine Förderung, Beschleunigung und Beendigung des Verfahrens zu bemühen (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss vom 27. Juli 2004 1 BvR 1196/04, NJW 2004, 3320, unter II.2.a, m.w.N.; Senatsurteil in BFHE 243, 126, BStBl II 2014, 179, Rz 68).
- 44 b) Nach unter a dargestellten Grundsätzen war die Dauer des Ausgangsverfahrens nicht unangemessen.
- 45 aa) Die Anwendung der in § 198 Abs. 1 Satz 2 GVG beispielhaft genannten Kriterien vermittelt im Streitfall kein einheitliches Bild.
- 46 So war der Schwierigkeitsgrad der Feststellungsklage wegen der Problematik ihrer Zulässigkeit und vor allem wegen der Unklarheiten über die tatsächlichen technischen Voraussetzungen und Möglichkeiten des eingesetzten Buchführungsprogramms X jedenfalls mindestens als durchschnittlich anzusehen.
- 47 Hinsichtlich der Bedeutung des Verfahrens für die Klägerin ist zum einen zu berücksichtigen, dass ihr erkennbar eine schnelle Entscheidung wichtig war. Das Verhalten der Verfahrensbeteiligten hingegen ist durch eine gewisse Widersprüchlichkeit und damit eine verfahrensverlängernde Tendenz gekennzeichnet. Die Klägerin hat sich insofern widersprüchlich verhalten, als sie zum einen auch nach der in ihren Augen bestehenden Entscheidungsreife Akteneinsicht nahm und zum anderen im Anschluss daran dem FG mehrere --zum Teil umfangreiche-- Schriftsätze übersandte, die sie damit einleitete, sie trage "ergänzend" oder "weiter" vor. Infolgedessen musste sich dem damaligen Berichterstatter --trotz der teilweisen Wiederholungen des bisherigen Sachvortrags-- nicht unbedingt der Eindruck aufdrängen, die Argumente seien bereits abschließend ausgetauscht worden. Das FA hat seine Darstellung sowohl im Tatsächlichen als auch im Rechtlichen während des Rechtsstreits erheblich modifiziert, so dass sich die Verfahrensdauer hierdurch ebenfalls verlängerte.

- 48 bb) Die Würdigung, dass die Verfahrensdauer noch angemessen war, ergibt sich aus einer Betrachtung des konkreten Verfahrensablaufs. Dabei lässt sich das Ausgangsverfahren in drei Abschnitte einteilen.
- 49 (1) Der erste Abschnitt dauerte circa 16 Monate von der Erhebung der Klage (Mitte Oktober 2009) bis zur Anforderung des Handbuchs im Februar 2011. Diese Phase war --mit einer Unterbrechung von Ende August 2010 bis Ende Januar 2011-- durch einen im Großen und Ganzen kontinuierlichen Schriftsataustausch geprägt, in dem sich die Beteiligten zu den Streitpunkten, ob das Programm X ordnungsgemäß und winIDEA-tauglich ist, ob eine Überlassung von Disketten den gesetzlichen Anforderungen genügt und ob die Klägerin überhaupt zu Beginn der Betriebsprüfung die Überlassung von Disketten angeboten hat, nicht immer widerspruchsfrei äußerten.
- 50 Dass sich die Verfahrensförderung durch das FG mehr als ein Jahr lang darauf beschränkte, der jeweils anderen Partei Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben, stellt eine noch vertretbare Verfahrensgestaltung dar. Dies gilt auch vor dem Hintergrund der oben unter II.1.a bb dargestellten Bedeutung des Verfahrens für die Klägerin. Diese Relevanz wurde indes erst in den Schriftsätzen vom Januar 2011 und Juli 2011 hinreichend deutlich.
- 51 Eine unvertretbare Verfahrensgestaltung ist auch nicht deswegen zu bejahen, weil der Berichterstatter der Anregung der Klägerin vom 30. April 2010 nicht gefolgt ist, das Ausgangsverfahren zunächst allein (und zügig) zu terminieren, weil es als vorgreiflich für die anderen anhängigen Verfahren anzusehen sei. Seine Entscheidung, das Verfahren wegen der Ordnungsmäßigkeit des Buchführungsprogramms X nicht unabhängig von den anderen erst später anhängig gewordenen Steuerverfahren der Klägerin zu betreiben, bewegt sich in den Grenzen des richterlichen Gestaltungsspielraums.
- 52 (2) Der zweite Abschnitt beginnt mit der Anforderung des Handbuchs im Februar 2011. Diese Verfahrenshandlung, die die bestehenden tatsächlichen Unsicherheiten über die Eigenschaften des Buchführungsprogramms X beseitigen sollte, kann nicht als ungeeignet angesehen werden, den Prozess zu fördern. So hat auch die Klägerin den Inhalt des Handbuchs als verfahrensrelevant angesehen, da sie in dem begleitenden Schriftsatz ausdrücklich zum Nachweis der Richtigkeit ihrer Ausführungen auf einen Beleg im Handbuch verwiesen hat.
- 53 Dass das Urteil letztendlich nicht auf den durch das Handbuch vermittelten Kenntnissen beruht, ist demgegenüber ohne Bedeutung. Im Zeitpunkt seiner Anforderung durch das FG gingen alle Beteiligten davon aus, es komme darauf an, welche Anforderungen die konkrete Datenträgerüberlassung zu erfüllen habe. Für die Beurteilung der richterlichen Handlungen ist entscheidend, wie das Gericht die Sach- und Rechtslage aus seiner Ex-ante-Sicht einschätzen durfte, es kommt nicht darauf an, wie sich der Verfahrenslauf im Nachhinein bei einer Ex-post-Betrachtung darstellt (BGH-Urteil in NJW 2014, 1183, Rz 47, m.w.N.).
- 54 Im Anschluss an die Übersendung des Handbuchs wurde das Verfahren von den Beteiligten weiter betrieben. Das FG beschränkte sich zwar erneut darauf, den Beteiligten wechselseitig Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben. Auch hier kann aber --wie im ersten Abschnitt-- die Entscheidung des FG zum zeitbeanspruchenden Schriftsataustausch vor dem Hintergrund als vertretbar angesehen werden, dass sich das nunmehrige Vorbringen der Beteiligten, insbesondere des FA, in tatsächlicher Hinsicht von dem bisherigen Vorbringen doch erheblich unterschied und der Schriftsataustausch insofern Klarheit bringen konnte.
- 55 (3) Die letzte Phase beginnt mit der Anfrage des FG vom 27. Dezember 2011, ob die erstrebte Feststellung überhaupt streitig sei. Im Gegensatz zur Auffassung der Klägerin ist diese Nachfrage kein Beleg dafür, dass sich der damalige Berichterstatter bis zu diesem Zeitpunkt mit dem Verfahren inhaltlich nicht beschäftigt hat. Vielmehr gab der Schriftsataustausch mit dem im Mai 2011 geänderten Vortrag des FA in der Tat Anlass, entsprechend nachzufragen.
- 56 Der sich anschließende kurze Schriftsatzwechsel endete Mitte März 2012 mit der Anberaumung eines Erörterungstermins für Mitte Juni 2012. Eine Terminierung mit einem Vorlauf von drei Monaten ist auch unter dem Aspekt, dass sich mit steigender Verfahrensdauer die richterliche Prozessbeschleunigungspflicht verstärkt, als unbedenklich anzusehen.
- 57 Das Ausgangsverfahren wurde im Anschluss an den wegen Erkrankung des damaligen Berichterstatters auf den 21. August 2012 verschobenen Erörterungstermin relativ zügig einer Entscheidung zugeführt. Dass die das Verfahren mit einem Urteil abschließende mündliche Verhandlung nicht bereits am 9. November 2012, sondern erst am 15. Januar 2013 stattfinden konnte, beruhte auf Terminschwierigkeiten des damaligen Prozessbevollmächtigten der Klägerin und kann dem FG nicht angelastet werden.

- 58** 2. Da eine Entschädigung bereits wegen der fehlenden unangemessenen Verfahrensdauer nicht gewährt werden kann, ist auch die Feststellung einer überlangen Verfahrensdauer nicht möglich.
- 59** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de