BFH: Ermessungsausübung beim Verzögerungsgeld

Es ist dem Finanzamt verwehrt, bei der Entscheidung über die Festsetzung eines Verzögerungsgeldes (Entschließungsermessens) von einer Vorprägung in dem Sinne auszugehen, dass jede Verletzung der Mitwirkungspflichten – unabhängig davon, ob den Steuerpflichtigen ein Schuldvorwurf trifft – grundsätzlich zur Festsetzung eines Verzögerungsgelds führt. Ferner ist es nicht zulässig, dass das Finanzamt der Ausübung seines Entschließungsermessens die Summe (Bündel) der Pflichtverletzungen zugrunde legt, bei der anschließenden Ermessensentscheidung über die Höhe der Sanktion (sog. Auswahlermessen) hingegen auf die einzelne Pflichtverletzung abstellt.

Sachverhalt

Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit der Festsetzung eines Verzögerungsgelds (§ 146 Abs. 2b AO).

Das Finanzamt führte ab November 2009 bei der Klägerin, einer GmbH, eine Betriebsprüfung (betreffend die Jahre 2005 bis 2007) durch. Im November 2009 forderte die Prüferin die Klägerin erstmals auf, Nachweise über die Rückstellung „management creativ“ vorzulegen sowie die "Kosten für die Management Fee" zu erläutern. Anlässlich einer Betriebsbesichtigung im Dezember 2009 wurde der Prüferin erläutert, dass die angeforderten Unterlagen einem Wirtschaftsprüfungsunternehmen übersandt worden seien. In der Folgezeit forderte das Finanzamt die Klägerin mehrmals – letztmalig im Mai 2010 – auf, die Unterlagen einzureichen und wies darauf hin, dass bei Nichterfüllung ein Verzögerungsgeld festgesetzt werde.

Da die Klägerin der Aufforderung nicht nachkam, setzte das Finanzamt ein Verzögerungsgeld in Höhe von 5.000 Euro fest. Zur Begründung führte es aus, dass sich dieser Betrag aus der Dauer der Fristüberschreitung sowie daraus ergebe, dass die Beendigung der Betriebsprüfung beeinträchtigt worden sei und, dass es für zwei Pflichtverletzungen (kein Nachweis der Rückstellung "management creativ" sowie der Kosten für (die) "Management Fee") jeweils in Höhe des vorgeschriebenen Mindestbetrags (2.500 Euro) festgesetzt werde.

Entscheidung

Die Revision des Finanzamts ist nicht begründet und deshalb zurückzuweisen. Der BFH hat es zwar in dem Aussetzungsbeschluss vom 16.06.2011 als ernstlich zweifelhaft angesehen, ob im Hinblick auf die fortdauernde Nichtvorlage derselben Unterlagen ein Verzögerungsgeld mehrfach festgesetzt werden kann (vgl. nunmehr auch BMF-Schreiben vom 28.09.2011). Über die hiervon zu unterscheidende und gleichfalls umstrittene Frage, ob im Falle der Verletzung mehrerer Mitwirkungspflichten für jeden Pflichtverstoß jeweils ein gesondertes Verzögerungsgeld – z.B. in Höhe des Mindestbetrags von 2.500 Euro – ausgesprochen werden kann, hat der BFH hingegen noch nicht entschieden. Die Ansichten hierzu in der Rechtsprechung der FG, der Finanzverwaltung und der Literatur sind unterschiedlich.

Das anhängige Verfahren gibt dem BFH keine Gelegenheit, zu diesem Meinungsstreit abschließend Stellung zu nehmen. Insbesondere hat der BFH nicht darauf einzugehen, ob dann, wenn beispielsweise im Rahmen einer Außenprüfung die Mitwirkungsverlangen zu verschiedenen Prüfungsfeldern ergehen und der Steuerpflichtige diesen nicht entspricht, das Finanzamt befugt ist, für die die jeweiligen (einzelnen) Prüfungsfelder betreffenden Verstöße ein gesondertes Verzögerungsgeld auszusprechen, oder ob es hierzu weiterer Voraussetzungen – wie z.B. der zeitlichen Staffelung der Mitwirkungsaufforderungen – bedarf. Im Streitfall kommt es hierauf nicht an, da selbst dann, wenn man im Falle des Verstoßes gegen mehrere Mitwirkungspflichten die gleichzeitige Festsetzung je eines Verzögerungsgelds für grundsätzlich zulässig erachten würde, der angefochtene Bescheid – wie vom FG im Ergebnis zu Recht erkannt – aufzuheben wäre.

Die Festsetzung des Verzögerungsgelds erfordert nach § 146 Abs. 2b AO neben den zwingenden tatbestandlichen Voraussetzungen (z.B. Nichterfüllung der Mitwirkungspflicht gemäß § 200 Abs. 1 AO) eine zweifache Ermessensentscheidung der Behörde, nämlich erstens im Hinblick darauf, ob im jeweiligen Einzelfall ein Verzögerungsgeld festgesetzt wird (sog. Entschließungsermessen), sowie zweitens – falls das Entschließungsermessen zu Lasten des Steuerpflichtigen ausgeübt wird – eine Entscheidung über die Höhe der Sanktion innerhalb des gesetzlich vorgegebenen Rahmens von mindestens 2.500 Euro bis höchstens 250.000 Euro (sog. Auswahlermessen; vgl. BFH-Beschlüsse vom 16.06.2011 und vom 28.06.2011).

Es ist nicht zweifelhaft, dass das Finanzamt die Höhe des Verzögerungsgelds, dessen Zweck nach herrschender Meinung nicht nur darin zu sehen ist, den Steuerpflichtigen zur zeitnahen Erfüllung seiner Mitwirkungspflichten anzuhalten, sondern auch die Verletzung der Mitwirkungspflichten zu sanktionieren, insbesondere an der Dauer der Fristüberschreitung, den Gründen und dem Ausmaß der Pflichtverletzung/en sowie der Beeinträchtigung der Außenprüfung auszurichten hat (vgl. auch BMF-Schreiben vom 28.09.2011).

Auch bei der Ausübung des sog. Entschließungsermessens, d.h. bei der Entscheidung der Finanzbehörden, ob gegenüber dem Steuerpflichtigen ein Verzögerungsgeld festgesetzt wird, muss Maßstab sein, ob die Festsetzung eines Verzögerungsgelds mit Rücksicht auf die Umstände der zu beurteilenden Pflichtverletzung/en sowie das Ausmaß der Beeinträchtigung der Prüfung angemessen ist. Demnach ist es ausgeschlossen, im Rahmen des Entschließungsermessens von einer Vorprägung auszugehen, wonach jede Verletzung der Mitwirkungspflichten (§ 200 Abs. 1 AO) – unabhängig davon, ob den Steuerpflichtigen ein Schuldvorwurf trifft – grundsätzlich zur Festsetzung eines Verzögerungsgelds führt. Erforderlich ist vielmehr eine am Einzelfall auszurichtende Würdigung, die sicherstellt, dass die Festsetzung des Verzögerungsgelds den verfassungsrechtlichen Vorgaben des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes entspricht.

Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz erfordert damit zugleich, dass der Gegenstand des Entschließungsermessens mit demjenigen des Auswahlermessens übereinstimmt. Er ist demnach verletzt, wenn die Entscheidung, ob es überhaupt angemessen ist, ein Verzögerungsgeld auszusprechen (Entschließungsermessen), aus der Summe (d.h. dem Bündel) der Pflichtverletzungen abgeleitet wird, bei der hieran anschließenden Ermessensentscheidung dazu, ob es angemessen und zumutbar ist, den Mindestsatz zu überschreiten (Auswahlermessen), das Finanzamt hingegen auf die einzelne Pflichtverletzung abstellt und diese jeweils – ohne weitere die Gesamtheit der Verstöße betreffende Erwägungen – in Höhe von 2.500 Euro (Mindestsatz) sanktioniert. Letzteres kann nur dann in Betracht kommen, wenn das Finanzamt im Rahmen der Ausübung seines Entschließungsermessens zu dem nachvollziehbaren und begründeten Ergebnis gekommen ist, dass jede einzelne der in Frage stehenden Mitwirkungspflichten – für sich genommen – die Belastung des Steuerpflichtigen mit einem Verzögerungsgeld in Höhe von mindestens 2.500 Euro rechtfertigt.

Demnach kann im Streitfall die Festsetzung des Verzögerungsgelds gegenüber der Klägerin keinen Bestand haben. Dabei kann unentschieden bleiben, ob – was dem BFH naheliegender erscheint – der Bescheid auf die Festsetzung nur eines Verzögerungsgelds gerichtet ist, dessen Höhe (5.000 Euro) aus der Verdoppelung des Mindestsatzes abgeleitet wurde (Variante 1), oder ob die Einspruchsentscheidung dahin zu verstehen sein könnte, dass gegenüber der Klägerin in zusammengefasster Form sowohl für die Nichtvorlage der Nachweise zur Rückstellung "management creativ" als auch angesichts der fehlenden Erläuterungen und Nachweise bezüglich der "Management Fee" jeweils ein Verzögerungsgeld in Höhe von 2.500 Euro ausgesprochen worden ist (Variante 2).

Betroffene Norm

§ 146 Abs. 2b AO; § 200 Abs. 1 AO

Streitjahr 2010

Vorinstanz

[Finanzgericht Berlin-Brandenburg](#), Urteil vom 18.01.2012, 12 K 12205/10, DStRE 2012, S. 706

Fundstelle

BFH, Urteil vom 28.08.2012, [I R 10/12](#), BStBl II 2013, S. 266

Weitere Fundstellen

BFH, Beschluss vom 16.06.2011, IV B 120/10, BStBl II 2011, S. 855, siehe [Deloitte Tax News](#)
BFH, Beschluss vom 28.06.2011, X B 37/11, BFH/NV 2011, S. 1833

BMF, Schreiben vom 28.09.2011, [Fragen und Antworten zum Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2b AO](#)

Weitere Beiträge zum Thema [Verzögerungsgeld](#)

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.