

ORDNUNGSVORSCHRIFTEN

Verzögerungsgeld bei Außenprüfungen

von Dipl.-Kfm. Rüdiger Apel, Düsseldorf

| Mit dem Verzögerungsgeld hat der Gesetzgeber der Finanzverwaltung ein scharfes Instrument an die Hand gegeben, um Steuerpflichtige zu einer zeitnahen Erfüllung ihrer Mitwirkungspflichten im Rahmen einer Außenprüfung anzuhalten und etwaiges Verzögerungsverhalten zu sanktionieren. Allerdings sind daran gewisse Voraussetzungen geknüpft. |

Grundsätzliches zum Verzögerungsgeld

Das Verzögerungsgeld stellt kein Zwangsmittel i.S. des § 328 AO dar. Es handelt sich somit um ein eigenständiges Druckmittel. Das Mitwirkungsverlangen muss dabei hinreichend bestimmt sein. Die Festsetzung eines Verzögerungsgelds ist unabhängig von der Rechtsgrundlage zulässig, also auch bei Prüfungen gem. § 193 Abs. 2 AO. Dabei soll der Steuerpflichtige insbesondere den Anordnungen der Finanzbehörde Folge leisten. Es liegt im Ermessen der Finanzbehörde, ob ein Verzögerungsgeld festgesetzt wird. Dabei ist der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten. Spätestens bis zum Abschluss des außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens sind die Ermessenserwägungen nachzuholen (§ 126 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 AO, § 102 FGO). Die Festlegung eines Verzögerungsgelds hängt von den Umständen des Einzelfalls ab. Dabei sieht das Gesetz die Berücksichtigung von Verschuldensgründen als Voraussetzung grundsätzlich nicht vor.

Festsetzung liegt
im Ermessen der
Finanzbehörde

Keine Festsetzung eines Verzögerungsgelds

Gesetzessystematisch ist das Verzögerungsgeld § 146 Abs. 2a AO zuzuordnen. Hierin wird die Genehmigung zur Auslagerung der Buchführung in das Ausland geregelt. Daraus lässt sich ableiten, dass die Regelung des § 146 Abs. 2b AO hinsichtlich des Verzögerungsgelds folgende Fälle nicht betreffen kann:

- Mitteilungspflichten nach § 146 Abs. 2a S. 4 AO
- Einräumung des Datenzugriffs nach § 147 Abs. 6 AO
- Erteilung von Auskünften und Vorlage von Unterlagen im Rahmen von § 200 AO

Verweigert der Steuerpflichtige die Vorlage von Unterlagen oder die Erteilung von Auskünften eindeutig und endgültig, scheidet die Verhängung eines Verzögerungsgelds ausdrücklich aus, da das Verzögerungsgeld keinen Strafcharakter hat. Stattdessen kommt in solchen Fällen die Versagung des entsprechenden Ausgabenabzugs oder eine Schätzung infrage (§§ 160, 162 AO). Es muss dem Steuerpflichtigen bei einem Interessenkonflikt möglich sein, Auskünfte und Nachweise zu verweigern, ohne dass dies mit einem Verzögerungsgeld belegt wird. Grundsätzlich darf das Finanzamt ein Verzögerungsgeld nicht ohne nähere Begründung festsetzen (BFH 24.4.14, IV R 25/11, Abruf-Nr. 142344). Auch wenn ein Steuerpflichtiger seiner Mitwirkungspflicht bei ei-



IHR PLUS IM NETZ
kp.iww.de
Abruf-Nr. 142344

ner Außenprüfung schuldhaft nicht nachkommt, ist dies zu beachten. Das FA muss bei Festlegung eines Verzögerungsgelds seine Ermessenserwägungen ausführlich darlegen.

Festsetzung eines Verzögerungsgelds

In folgenden Fällen kann ein Verzögerungsgeld festgelegt werden, wenn der Steuerpflichtige

- der Aufforderung zur Rückverlagerung seiner im Ausland befindlichen elektronischen Buchführung oder Teilen davon nicht nachkommt,
- seiner Pflicht zur Mitteilung der unter § 146 Abs. 2a S. 4 AO genannten Umstände nicht unverzüglich nachkommt,
- den Datenzugriff nach § 147 Abs. 6 AO nicht, nicht zeitnah oder nicht in vollem Umfang einräumt,
- Auskünfte oder angeforderte Unterlagen im Rahmen einer Außenprüfung nicht, nicht zeitnah oder nicht vollständig vorlegt,
- seine elektronische Buchführung ohne Bewilligung der zuständigen Finanzbehörde verlagert hat.

Das Verzögerungsgeld kann zur Vermeidung von Ungleichbehandlungen sowohl bei solchen Steuerpflichtigen festgelegt werden, die ihre elektronischen Bücher und sonstigen Aufzeichnungen im Ausland führen, als auch bei solchen, die dies im Inland tun (BFH 16.6.11, IV B 120/10, Abruf-Nr. 112481). Grundsätzlich wird das Verzögerungsgeld gegen den Steuerpflichtigen festgesetzt, wobei die Bekanntgabe auch an einen Empfangsbevollmächtigten erfolgen kann (§ 122 AO). Auch bei einem Kleinunternehmer kann ein Verzögerungsgeld festgesetzt werden und ist nicht unverhältnismäßig. Es ist möglich, dass ein Verzögerungsgeld auch nach Einleitung eines Steuerstrafverfahrens festgelegt wird. Es wird aber dann von der Festsetzung abgesehen, wenn der Steuerpflichtige sich durch die verlangte Mitwirkung selbst belasten würde.

Die Aufforderung zur Mitwirkung des Steuerpflichtigen muss nicht zwingend schriftlich erfolgen, da keine bestimmte Form vorgesehen ist. Aus Beweisicherungsgründen erfolgen aber sowohl die Anforderung als auch die Fristsetzung schriftlich. An das Mitwirkungsverlangen ist nicht die Anforderung zu stellen, dass es zu einer Steuernachforderung kommen wird. Die steuerliche Relevanz reicht aus. Ein Verzögerungsgeld muss nicht angedroht werden. Der Steuerpflichtige sollte aber im Vorfeld auf die Möglichkeit der Festsetzung hingewiesen werden (§ 91 AO). Hat dieser jedoch seine elektronische Buchführung ohne Bewilligung des zuständigen FA ins Ausland verlagert, so ist kein vorheriger Hinweis erforderlich.

Nach Ablauf der durch das FA gestellten Frist sollte die Festsetzung des Verzögerungsgelds erfolgen. In dem Schreiben des FA können mehrere Verzögerungsgeldfestsetzungen zusammengefasst werden. Dabei kann eine Festsetzung entweder für jede Pflichtverletzung getrennt oder zusammen für verschiedene Pflichtverletzungen in einem Sammelverwaltungsakt erfolgen. Wegen derselben Pflichtverletzung kann kein erneutes Verzögerungsgeld festgesetzt werden (BFH 16.6.11, IV B 120/10, Abruf-Nr. 112481). Das Verzögerungsgeld darf auch dann noch erhoben werden, wenn der Aufforderung zur Mitwirkung später doch noch nachgekommen wird.

FA muss Ermessenserwägungen ausführlich darlegen



IHR PLUS IM NETZ

kp.iww.de
Abruf-Nr. 112481

Verzögerungsgeld muss nicht angedroht werden

Verzögerungsgeld kann auch bei späterer Mitwirkung erhoben werden