



Verzögerungsgeld bei Außenprüfungen

1. Verfassungswidriges Verzögerungsgeld bei Verletzung von nur sonstigen Mitwirkungspflichten!

Die Regelung zum Verzögerungsgeld folgt gesetzessystematisch der vorherigen Vorschrift des § 146 **Abs. 2a** AO über die Genehmigung der Auslagerung der Buchführung in das Ausland. Hierauf verweist die Kommentierung in der Literatur ausdrücklich und leitet daraus ab, dass die dazu gehörige Sanktionsnorm des § 146 **Abs. 2b** AO sich folgerichtig auch nur auf diese Fälle beziehen kann. Danach können Verstöße gegen die nur sonstigen Mitwirkungspflichten wie Verletzung von

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

gerade **nicht** mit einem Verzögerungsgeld belegt werden. Hierfür spräche aufgrund der Gesetzesmaterialien die rechtssystematische Einordnung des Verzögerungsgeldes. Das Verzögerungsgeld wird in solchen Fällen mangels Normenklarheit sogar als **verfassungswidrig** eingestuft.

2. Kein Verzögerungsgeld bei ausdrücklicher Weigerung des Steuerpflichtigen!

Ungeachtet der verfassungsmäßigen Einwände tritt auch bei der praktischen Anwendung eine Schwierigkeit bei der Rechtsanwendung zu Tage. Gedacht werden soll hierbei an den Fall, dass der Steuerpflichtige die Vorlage von Unterlagen oder die Erteilung von Auskünften **eindeutig und endgültig verweigert**, analog der zi-

vilrechtlichen Erfüllungsverweigerung in § 326 Abs. 1 BGB.

Steht danach fest, dass der Steuerpflichtige dem Auskunftsverlangen der Finanzbehörde nicht nachkommen wird, ist die Verhängung eines Verzögerungsgeldes nicht (mehr) denkbar. Dieses würde sein Ziel nämlich verfehlen. Das Verzögerungsgeld hat **keinen Strafcharakter** wie der Verspätungszuschlag und dürfte bereits aus rechtssystematischen Gründen nicht verhängt werden können.

Als **zulässige Sanktionen** kommen in diesen Fällen vielmehr die Versagung des Ausgabenabzuges oder die Schätzung in Frage, §§ 160, 162 AO. Andere Sanktionsmöglichkeiten, insbesondere das Verzögerungsgeld, dürften hier weder tauglich noch zulässig sein.

Man mag fragen, ob eine solche Weigerung des Steuerpflichtigen sinnvoll ist. Es ist jedoch denkbar, dass sich dieser in einem Interessenkonflikt befindet. In diesem Fall muss es ihm auch aus Gründen der **Verfassungsmäßigkeit** erlaubt sein, Auskünfte oder Nachweise zu verweigern, ohne dass die Finanzverwaltung dies durch Verzögerungsgeld belegen dürfte. Der Steuerpflichtige muss dann mit den Konsequenzen leben. Dies ist jedoch seine ureigenste Entscheidung, die nicht durch ein Verzögerungsgeld beeinflusst werden kann und darf.

Hierzu muss man sich auch den Charakter des Verzögerungsgeldes vor Augen führen. Seiner Intention und mehr noch seinem Namen nach dient es der Beschleunigung der Durchführung von Außenprüfungen. Erklärt der Steuerpflichtige seine Weigerung zur Mitwirkung, wird die Außenprüfung hierdurch nicht verzögert. Im Gegenteil macht der Steuerpflichtige unmissverständlich seinen Standpunkt klar. Ein Verzögerungsgeld wäre hier völlig im Fehl am Platze. Vielmehr müsste und könnte die Betriebsprüfung aufgrund dessen die nötigen Folgen ziehen. Sie hat die Weigerung des Steuerpflichtigen zu **akzeptieren** und kann diese nachgerade **nicht sanktionieren**. Das Verzögerungsgeld erfüllt keinen Selbstzweck.

Für ein Verzögerungsgeld fehlt es in einem solchen Fall an der **notwendigen Kausalität** zwischen Weigerung und eintretender Verzögerung. Dem Steuerpflichtigen ist es nach einer Anwendung der §§ 160, 162 AO im Übrigen unbenommen, im Rahmen eines Rechtsbehelfsverfahrens die ursprünglich verlangten Auskünfte oder Nachweise vorzulegen. Schon deshalb bedarf es dann auch keines Verzögerungsgeldes.

3. Ungeregelte Wiederholbarkeit bei Nichterfüllung des Auskunftsverlangens!

In diesem Zusammenhang interessiert die weitere Frage, ob das Verzögerungsgeld für dasselbe Auskunftsverlangen der Finanzbehörde wiederholbar ist.

Für das Zwangsgeld ist dies anerkannt. Danach kann nach gezahltem oder vollstrecktem Zwangsgeld dieses erneut in derselben Angelegenheit angedroht und erhoben werden. Dies ist im Charakter des Zwangsgeldes zur Durchsetzung von **Verwaltungsakten** begründet.

Genau daran mangelt es beim Verzögerungsgeld. Dieses stellt nicht auf die Durchsetzung eines Verwaltungsaktes ab, denn dafür gäbe es das Zwangsgeld.

Verweigert oder verzögert der Steuerpflichtige seine Mitwirkung und legt ihm die Finanzbehörde ein Verzögerungsgeld auf, bleibt er hinsichtlich des Auskunftersuchens zwar weiterhin zu dessen Erfüllung verpflichtet. Jedoch ist aufgrund der gesetzessystematischen Abgrenzung zum Zwangsmittel eine erneute Festsetzung eines Verzögerungsgeldes wegen desselben Verlangens im höchsten Maße fraglich und im Zweifel zu verneinen. Gesetzlich geregelt ist dies ohnehin nicht.

Dies folgt aus auch aus den ansonsten bestehenden Sanktionsmöglichkeiten nach den §§ 160, 162 AO. Spätestens hier zeigt sich, dass es eines Verzögerungsgeldes gar nicht bedarf, um das Gesetzesziel, Außenprüfungen zu beschleunigen, zu erreichen.

4. Kein Verzögerungsgeld bei Ausforschung der Sachverhalte Dritter!

Anlässlich von Außenprüfungen kommt es regelmäßig zur Offenbarung der steuerlichen Verhältnisse Dritter. Diese zieht die Fertigung von Kontrollmaterial nach sich. Zu dieser Ausforschung kann der Steuerpflichtige, dessen Verhältnisse geprüft werden, wie auch jeder andere Dritte herangezogen werden. Soweit deshalb weitergehende Auskünfte oder Nachweise über diese Drittverhältnisse vom Steuerpflichtigen erbracht werden könnten, kann die Finanzbehörde sich auch an diesen wenden.

Zur Mitwirkung ist außer in den Fällen des §§ 15 und 102 AO jedermann verpflichtet. Allerdings dürfte dies anlässlich einer Außenprüfung mittels eines Verzögerungsgeldes nicht durchsetzbar sein.

zungsgeldes nicht herbeizuführen sein. Die Durchführung der Außenprüfung für den Steuerpflichtigen hängt nicht von der Offenbarung steuerlicher Verhältnisse Dritter ab und wird hierdurch nicht verzögert.

5. Kein Verzögerungsgeld im Steuerstrafverfahren!

Einen erheblichen Aspekt stellt der Fall des Nebeneinanders von Außenprüfung nach § 193 AO und Steuerstrafverfahren nach § 397 AO dar. Zwar bleibt der Steuerpflichtige für das Besteuerungsverfahren zur Mitwirkung verpflichtet. Jedoch sind Zwangsmittel unzulässig, soweit sich der Steuerpflichtige durch seine Mitwirkung selbst belasten würde.

Diese Regelung in § 393 Abs. 1 Satz 2 AO bezieht sich als Legaldefinition des Zwangsmittels allerdings nur auf § 328 AO, dem Zwangsgeld selbst.

Das Verzögerungsgeld stellt jedoch ein gesetzes~~un~~systematisches Sanktionsmittel eigener Art dar. Es ist eben kein Zwangsmittel. Es dürfte jedoch unzweifelhaft sein, dass die Anwendbarkeit des § 146 Abs. 2b AO auf Mitwirkungspflichten in Fällen des Steuerstrafverfahrens keine Anwendung finden kann.

Der Grundsatz „*nemo tenetur se ipsum prodere*“ hat hier diskussionlos verfassungsmäßigen Vorrang vor dem Auskunftsverlangen der Finanzbehörde. Vermutlich hat der Gesetzgeber bei Einführung des Verzögerungsgeldes diesen Zusammenhang übersehen. Deshalb ist die Vorschrift des § 393 Abs. 1 Satz 2 AO vorsorglich um den § 146 Abs. 2b AO zu ergänzen und klarzustellen.

Zugleich zeigt diese Gesetzeslücke den wesentlichen Kritikpunkt am Verzögerungsgeld auf. Es ist abgabenrechtlich an der falschen Stelle geregelt und bezieht sich anders als das Zwangsgeld eben nicht auf die Durchsetzung von Verwaltungsakten.

6. Sanktionslose Verzögerung durch die Finanzbehörde!

Schließlich diese Anmerkung: Den Fall der durch die schleppende Betriebsprüfung eintretenden Verzögerung regelt das Gesetz nicht. Hier hat der Steuerpflichtige keinerlei Handhabe, die Finanzbehörde zu einer zügigen Abarbeitung anzuhalten.

Die Vorstellung nämlich, dass Steuerpflichtige massenhaft ihre Mitwirkung bei Außenprüfungen verzögern, ist zunächst einmal ein Generalverdacht. Unerwähnt bleiben die Fälle, in denen sich Betriebsprüfer verzetteln und, auf Deutsch gesagt, einfach nicht zu Potte kommen. Hinzu treten Fälle, bei denen Betriebsprüfer vor Beendigung der Prüfung von Fällen abgezogen und vorerst anderweitig eingesetzt werden.

Gerade auch die Prüfung an Amts Stelle führt immer wieder zu erheblich längeren Prüfungsabläufen als erforderlich, weil die Prüfer gleichzeitig mehrere Sachen bearbeiten und die Akten erst einmal beiseite schieben.