

---

**Datum:** 08.02.2019  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 4. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 4 K 590/17 AO  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2019:0208.4K590.17AO.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

Der Bescheid über die Festsetzung des Verzögerungsgeldes vom 13.09.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27.01.2017 wird aufgehoben.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

---

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit der Festsetzung eines Verzögerungsgeldes, das vom Beklagten aufgrund der Nichteinräumung eines Datenzugriffs nach § 146 Abs. 2b der Abgabenordnung (AO) in Höhe von 4.000 € festgesetzt ist.

2

Der Kläger ist Rechtsanwalt und Notar und betreut auch steuerrechtliche Mandate. Er übt seine Tätigkeit in Kanzleiräumen einer GbR aus (in A-Stadt, A-Straße 1). Er wird beim Finanzamt W-Stadt (Wohnsitzfinanzamt) für Einkommensteuerzwecke gemeinsam mit seiner Ehefrau sowie für Umsatzsteuerzwecke geführt.

3

4

Nach entsprechender Beauftragung durch das Wohnsitzfinanzamt ordnete der Beklagte mit zwei Prüfungsanordnungen vom 25.09.2013 die Durchführung einer Außenprüfung mit dem Prüfungsgegenstand Einkommensteuer bzw. Umsatzsteuer zunächst für die Jahre 2007 bis 2011 an. Diesen Prüfungsanordnungen waren allgemeine Hinweise zum Datenzugriffsrecht beigelegt.

In der Folge forderte der Außenprüfer mit Schreiben vom 21.11.2013 die Vorlage bestimmter 5  
Unterlagen bzw. bat um Erteilung bestimmter Auskünfte. Auch in diesem Schreiben traf der Außenprüfer zum Datenzugriff keine Anordnungen.

Nachdem der Kläger gegen die Prüfungsanordnungen Einspruch eingelegt und zunächst 6  
erfolglos einen Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) beim Beklagten gestellt hatte, setzte der Beklagte im Laufe des daraufhin beim Finanzgericht (FG) anhängigen AdV-Verfahrens zunächst die Vollziehungen der Prüfungsanordnungen aus.

Diese AdV endete, nachdem der Beklagte den Einsprüchen mit Einspruchsentscheidung vom 7  
31.07.2014 – unter Zurückweisung der Einsprüche im Übrigen – dahingehend abgeholfen hatte, dass er den Prüfungszeitraum auf die Jahre 2009 bis 2011 beschränkte.

Hinsichtlich der so abgeänderten Prüfungsanordnungen war seit dem 22.08.2014 beim FG 8  
Münster eine Klage unter dem Aktenzeichen 6 K x/14 AO anhängig.

Im Laufe dieses Klageverfahrens gewährte das FG Münster durch Beschluss vom 9  
17.11.2014 (6 V y/14 AO) AdV der Prüfungsanordnung zur Umsatzsteuer für die Jahre 2009 bis 2011, weil bei summarischer Prüfung zweifelhaft sei, ob der Prüfungsauftrag des FA W-Stadt zur Umsatzsteuer hinreichend begründet gewesen sei.

Im Nachgang zum vorgenannten Beschluss erwartete der Kläger den Außenprüfer und 10  
dessen damaligen Sachgebietsleiter am 26.01.2015 in den Räumlichkeiten der GbR. Daher kündigte der Außenprüfer unter der Steuernummer zur Einkommensteuer an, er werde die Prüfung entsprechend fortsetzen.

Tatsächlich erschienen der Außenprüfer und dessen damaliger Sachgebietsleiter am 11  
26.01.2015 in den Räumlichkeiten der GbR. Zu Prüfungshandlungen kam es jedenfalls an diesem Tag allerdings nicht. Hinsichtlich des Datenzugriffs übersandte der Außenprüfer mit Schreiben vom 09.12.2014 – wie schon als Anlage zu den Prüfungsanordnungen – erneut die allgemeinen Hinweise zum Datenzugriffsrecht an den Kläger. Dieses Schreiben sollte ausweislich der Ausführungen des Beklagten vom 21.01.2015 noch keine Regelungsanordnung beinhalten, weil die gleiche Aufforderung bereits mit der Prüfungsanordnung ergangen sei und der Außenprüfer an das Interesse der Außenprüfung habe erinnern wollen, prüfungsfähige Unterlagen frühzeitig ausgehändigt zu bekommen.

Zum beabsichtigten Datenzugriff führte der Außenprüfer sodann erstmalig wieder mit 12  
Schreiben vom 08.04.2015 aus, er beabsichtige, einen solchen durch Datenträgerüberlassung geltend zu machen, falls die Voraussetzungen hierfür dem Grunde nach vorliegen würden. Der Kläger antwortete auf das vorgenannte Schreiben hinsichtlich des beabsichtigten Datenzugriffs nicht. Daher erinnerte der Außenprüfer an die Erledigung mit Schreiben vom 30.07.2015.

Nachdem der Kläger die Auskünfte zum Datenzugriff noch immer nicht erteilt hatte, führte der 13  
Außenprüfer zum Datenzugriff sodann in seinem Schreiben vom 18.08.2015 aus, er erinnere an seine Aufforderung, u. a. „die angeforderten Daten“ zur Gewinnermittlung des Klägers

vorzulegen. Er (der Außenprüfer) erwarte den Eingang bis zum 28.08.2015. Anderenfalls bestehe die Möglichkeit, neben der Androhung und Festsetzung eines Zwangsgeldes, auch ein Verzögerungsgeld festzusetzen.

Mit Schreiben vom 22.08.2015 teilte der Kläger dem Außenprüfer mit, die Außenprüfung könne in A-Stadt (A-Straße 1) nach vorheriger Terminabsprache stattfinden. Daneben legte der Kläger u. a. gegen die der Erinnerung vom 18.08.2015 beigefügten Anordnungen (u. a. die Anordnungen in dem Schreiben vom 08.04.2015) Einspruch ein. Diesem half der Außenprüfer in seinem Schreiben vom 02.09.2015 ab, indem er die entsprechenden Anordnungen einschließlich seiner Anforderungen zum Datenzugriff aufhob. 14

Stattdessen forderte der Außenprüfer den Kläger nunmehr mit Schreiben vom 14.09.2015 mit der sog. „Anfrage 2 der laufenden Betriebsprüfung“ auf, die digitalen Grundaufzeichnungen und Gewinnermittlungsdaten zur Prüfungsfortsetzung vorzulegen. Alternativ habe der Kläger ihm (dem Außenprüfer) den Zugriff hierauf über die Datenverarbeitungssysteme des Klägers zu ermöglichen. 15

Daraufhin unterbreitete der Außenprüfer dem Kläger mit Schreiben vom 09.11.2015 drei Terminvorschläge. Auf den zuvor am 14.09.2015 geltend gemachten Datenzugriff wies der Außenprüfer nochmals ausdrücklich hin und bat, die Unterlagen für die Außenprüfung bereitzuhalten. 16

Hierauf antwortete der Kläger, er könne keinen der drei Terminvorschläge mit seiner Zeitplanung vereinbaren. Daher wies der Außenprüfer unter dem 25.11.2015 darauf hin, dass die angeforderten Unterlagen ungeachtet des gegen das Schreiben vom 14.09.2015 eingelegten Einspruchs mangels AdV bis zum 20.12.2015 vorzulegen seien. 17

Noch mit internem Vermerk vom 26.02.2016 hielt der Beklagte fest, er wolle über die AdV hinsichtlich der Prüfungsanordnung zur Umsatzsteuer eine Entscheidung des FG abwarten. Mit letztendlich am 23.05.2016 rechtskräftig gewordenem Urteil vom 18.02.2016 (6 K x/14 AO) wies das FG Münster die gegen die Prüfungsanordnungen erhobenen Klagen als unbegründet zurück. Aufgrund der Rechtskraft dieses Urteils lief sodann auch die AdV der Prüfungsanordnung zur Umsatzsteuer der Jahre 2009 bis 2011 aus. 18

Auch in der Folgezeit legte der Kläger weder einen Datenträger vor, noch kam es sonst zu einem Datenzugriff durch den Außenprüfer. Nach weiterem Schriftwechsel zwischen dem Kläger und dem Außenprüfer ging der Kläger mit Schreiben vom 24.02.2016 auf den beabsichtigten Datenzugriff des Außenprüfers ein. Mangels Vorhandenseins eines „PC pp.“ könne er (der Kläger) allenfalls versuchen, Daten auf einen anderen PC zu übertragen. Insoweit warf der Kläger aber insbesondere die Frage auf, ob ein Datenzugriff rechtmäßig sei. Auch müsse er beim Hersteller der bei ihm eingesetzten Software klären, ob die Buchungstexte nicht anonymisiert werden könnten. 19

Nachdem der Außenprüfer weitere Unterlagen angefordert bzw. Anfragen an den Kläger gerichtet hatte, hob der Außenprüfer seine sog. „Anfrage 2 der laufenden Betriebsprüfung“ vom 14.09.2015, mit der er – wie ausgeführt – u. a. auch Regelungen zum Datenträgerzugriff treffen wollte, mit weiterer Verfügung vom 23.05.2016 auf. 20

Stattdessen erließ er unter der Steuernummer sowie unter der PGPL.-Nr. zur Einkommensteuer noch am 23.05.2016 eine sog. „Anfrage 4 – neu – der laufenden Betriebsprüfung“. Hiermit bat der Außenprüfer den Kläger, „die im Folgenden genannten Unterlagen für einen anvisierten Termin zur Fortsetzung der Prüfung ab dem 20.06.2016 um 21

9.00 Uhr in den Kanzleiräumen (A-Straße 1) bereit(zuhalten)“. Sollte dem Klägereine Fortsetzung der Außenprüfung zu diesem Termin nicht möglich sein, bitte er (der Außenprüfer) bis zum 10.06.2016 um einen Terminvorschlag des Klägers. Der vom Kläger vorgeschlagene Termin solle nicht nach dem 01.08.2016 liegen. Die für diesen Termin bereitzuhaltenden Unterlagen grenzte der Außenprüfer unter „2. Datenträgerzugriff“ wie folgt ein:

„Zur Prüfung werden die Daten in digitaler Form auf einem maschinell verwertbaren Datenträger, entsprechend den Grundsätzen zum Datenzugriff zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen ... benötigt. Die Herausgabe erfolgt nur zur Speicherung und Auswertung auf einem Rechner des Prüfers während der Prüfung inihren Geschäftsräumen.“ 22

Des Weiteren wies der Außenprüfer in seiner sog. „Anfrage 4 – neu – der laufenden Betriebsprüfung“ darauf hin, zur Gewährleistung des Datenzugriffsrechts nach § 147 Abs. 6 AO sei es Aufgabe des Berufsgeheimnisträgers, die Datenbestände so zu organisieren, dass bei einer Einsichtnahme in die steuerlich relevanten Daten keine geschützten Bereiche tangiert würden. Ansonsten bleibe der Kläger zur Vorlage verpflichtet. Abschließend führte der Außenprüfer aus: 23

„Sollten Sie meinen Anforderungen bis zum 01.08.2016 nicht nachkommen, kann gegen Sie ein Zwangsgeld angedroht und festgesetzt werden. Auch kann gegen Sie ein Verzögerungsgeld festgesetzt werden, wenn Sie Ihren Mitwirkungspflichten nicht genügen sollten.“ 24

Hierauf teilte der Kläger mit Schreiben vom 16.06.2016 (eingegangen beim Beklagten am selben Tage) mit, er habe u. a. die „Anfrage 4 – neu – der laufenden Betriebsprüfung“ vom 23.05.2016 „irgendwie verlegt“. Er bitte deshalb um Übersendung einerKopie dieses Schreibens und lege hiergegen Einspruch ein. 25

Dem kam der Außenprüfer mit Schreiben vom 21.06.2016 nach. Zugleich wies er nochmals darauf hin, dass – sofern der Kläger seinen (des Außenprüfers) Anforderungen bis zum 01.08.2016 nicht nachkommen sollte – gegen den Kläger ein Zwangsgeld angedroht und festgesetzt werden könne. Auch könne gegen den Kläger im Falle des Verstoßes gegen Mitwirkungspflichten ein Verzögerungsgeld festgesetzt werden. 26

Als der Kläger hierauf aber nicht weiter reagiert hatte, bestimmte der Außenprüfer am 02.08.2016 u. a., dass die Außenprüfung am 29.08.2016 um 9.30 Uhr fortgesetzt werde. Der Kläger möge ihm (dem Außenprüfer) an diesem Tag u. a. die mit der „Anfrage 4 – neu – der laufenden Betriebsprüfung“ vom 23.05.2016 angeforderten Daten am Prüfungsort (A-Straße 1 in A-Stadt) zur Einsichtnahme zur Verfügung stellen. Für den Fall, dass es aus Sicht des Klägers erneut nicht möglich sein sollte, die Prüfungshandlungen an diesem Tag am Prüfungsort vorzunehmen, seien u. a. die Daten bis zum 29.08.2016 an den Beklagten zu senden, damit die Außenprüfung an Amtsstelle fortgesetzt werden könne. 27

Hiergegen legte der Kläger Einspruch ein (Eingang beim Beklagten: 25.08.2016) und stellte einen AdV-Antrag. Es habe sich kurzfristig ergeben, dass er (der Kläger) am 29.08.2016 abwesend sei. Dies sei aber kein Grund, die Übersendung von Unterlagen an Amtsstelle zu verlangen. 28

Der Beklagte wies den u. a. gegen die „Anfrage 4 – neu – der laufenden Betriebsprüfung“ eingelegten Einspruch des Klägers vom 16.06.2016 mit Einspruchsentscheidung vom 06.09.2016 als unbegründet zurück. U. a. das Ersuchen zur Vorlage von 29

Grundaufzeichnungen und/oder die Finanzbuchhaltung in digitaler Form sei im Rahmen der laufenden Betriebsprüfung rechtmäßig. Trotz wiederholter Aufforderung habe der Kläger nicht vorgetragen, inwieweit und weshalb er dem Ersuchen nicht nachgekommen sei. Insoweit hat der Kläger Klage erhoben, die beim FG Münster unter dem Aktenzeichen 6 K z/16 AO anhängig ist.

Des Weiteren stritten die Beteiligten u. a. über die Rechtmäßigkeit der Bestimmung des Ortes der Außenprüfung in den Räumen der Kanzlei sowie über die Rechtmäßigkeit der Androhung bzw. der Festsetzung eines Zwangsgeldes im Zusammenhang mit Unterlagen bzw. Auskünften, deren Vorlage bzw. deren Erteilung der Außenprüfer anlässlich der Außenprüfung vom Kläger beehrte. Nachdem der Kläger gegen die Bestimmung des Ortes der Außenprüfung, die Androhung sowie die Festsetzung des Zwangsgeldes Einspruch eingelegt und letztlich bei Gericht einen AdV-Antrag gestellt hatte, gewährte der Beklagte auch insoweit AdV. Dies geschah im Anschluss an einen entsprechenden richterlichen Hinweis des für die AdV-Anträge zuständigen Berichterstatters, wonach der Beklagte bei summarischer Prüfung hinsichtlich der Eignung der Kanzleiräumlichkeiten keine ausreichenden Erwägungen angestellt und bezüglich der Zwangsgeldandrohung und -festsetzung ermessensfehlerhaft gehandelt habe. 30

Mit streitbefangenen Bescheid vom 13.09.2016 setzte der Beklagte gegen den Kläger ein Verzögerungsgeld in Höhe von 4.000 € fest. Der Kläger sei den wiederholten Anforderungen zur Einräumung eines Datenzugriffs bisher nicht nachgekommen. Er (der Beklagte) habe mit Schreiben vom 02.09.2015 als Prüfungsort antragsgemäß die Räumlichkeiten der GbR bestimmt. Weil der Kläger gleichzeitig darum gebeten habe, dort Prüfungshandlungen nur nach vorheriger Terminabsprache vorzunehmen, sei er aufgefordert worden, einen Terminvorschlag zur Prüfungsfortsetzung zu unterbreiten. Dieser Bitte sei der Kläger nicht nachgekommen. Er (der Beklagte) habe versucht, eine Terminabsprache für die Prüfungsfortsetzung in den Kanzleiräumen zu erzielen. Insoweit sei auf die Schreiben vom 09.11.2015, vom 18.01.2016, vom 23.05.2016 und vom 02.08.2016 hinzuweisen. Im Schreiben vom 23.05.2016 sei der bereits der Prüfungsanordnung beigefügte und in nachfolgenden Schreiben wiederholte Hinweis zum Datenzugriff konkretisiert und der Kläger erfolglos zur Vorlage bis zum 01.08.2016 aufgefordert worden. Der Kläger sei aufgefordert worden, bei Verhinderung die angeforderten Unterlagen an ihn (den Beklagten) zu senden. Soweit der Kläger reagiert habe, sei die Reaktion kurz vor Fristende erfolgt und der Kläger habe weder stichhaltige Gründe für die Ablehnung der vorgeschlagenen oder festgesetzten Termine angeführt noch Alternativvorschläge gemacht. Durch die fehlende Bereitschaft des Klägers, die angeforderten Unterlagen außerhalb der Räume der Kanzlei zur Verfügung zu stellen, sei die Prüfung nur nach Terminabsprache mit dem Kläger möglich. Aber gerade diese Terminabsprache komme aus Gründen nicht zustande, die der Kläger zu vertreten habe. Denn der Kläger akzeptiere die von ihm (dem Beklagten) vorgeschlagenen Termine nicht und unterbreite auch selbst keine eigenen. Da die digitalen Grundaufzeichnungen das Kernelement einer Außenprüfung seien, verhindere der Kläger durch seine Weigerung, diese zur Verfügung zu stellen, jedwede weitere Prüfungstätigkeit. Deshalb sei vorrangig vor anderen zur Verfügung stehenden Handlungsmöglichkeiten ein Verzögerungsgeld festzusetzen. Bei der Bemessung des Verzögerungsgeldes seien die bereits eingetretene erhebliche Verzögerung, die elementare Bedeutung des Datenzugriffs für die gesamte Außenprüfung sowie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Klägers zu berücksichtigen. 31

Den gegen die Festsetzung des Verzögerungsgeldes vom Kläger eingelegten Einspruch (Eingang beim Beklagten: 19.09.2016) wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 27.01.2017 zurück. Die Festsetzung des Verzögerungsgeldes sei zum Zweck des zügigen 32

Fortgangs der Außenprüfung geboten. Nach Abweisung der gegen die Prüfungsanordnung erhobenen Klage sei er (der Beklagte) eindeutig zur Einsicht in die steuerlich relevanten Aufzeichnungen befugt. Dementsprechend habe der Außenprüfer am 02.08.2016 bestimmt, dass die angeforderten Daten zum 29.08.2016 zur Einsichtnahme zur Verfügung stehen sollen. Insbesondere die Bedeutung der digitalen Grundaufzeichnungen als Kernelement einer zeitgemäßen Außenprüfung lasse es geboten erscheinen, den Kläger durch ein wirksames Beugemittel zur Wahrung der ihm insoweit auferlegten Mitwirkungspflichten anzuhalten. Der Kläger habe bereits den dafür ursprünglich anberaumten Termin am 20.06.2016 zwei Arbeitstage zuvor abgesagt. Weil er zugleich behauptet habe, u. a. die entsprechende Verfügung vom 23.05.2016 verletzt zu haben, und der wiederholten Aufforderung zur Mitteilung eines Termins zur Prüfungsfortsetzung vor dem 01.08.2016 nicht nachgekommen sei, gebe die erneut kurzfristige Absage des zuletzt verfügbaren Termins eine nicht länger hinzunehmende Haltung des Klägers zu den ihm obliegenden Mitwirkungspflichten zu erkennen. Erscheine die mangelnde Sorgfalt bei Ablage seiner (des Beklagten) Verfügungen für sich gesehen noch entschuldbar, sei die Missachtung der wiederholten Aufforderungen zur Mitwirkung eines dem Kläger genehmen Prüfungstermins während eines zuletzt immerhin noch fünfwöchigen Zeitraums, gepaart mit wiederholt kurzfristigen Absagen der von ihm (dem Beklagten) gesetzten Termine zweifelsohne eine grob schuldhaftige Pflichtverletzung. Die hartnäckige Weigerung des Klägers, auch nur einen einzigen Terminvorschlag zur Einräumung des angeordneten Datenzugriffs zu unterbreiten, wiege umso schwerer, als dieser seinerseits fordere, bei jeglicher Prüfungshandlung persönlich zugegen zu sein. Nicht zuletzt mangels der Andeutung eines Grundes für die wiederholte Bevorzugung angeblich anderweitiger Terminvereinbarungen erscheine es dringend geboten, der offenkundig gewordenen Verweigerungshaltung des Klägers ein wirksames Beugemittel entgegenzusetzen. Daher stelle alleine das im Nachgang des 25.05.2016 (gemeint wohl: 23.05.2016) festzustellende Verhalten des Klägers bereits eine derart schwerwiegende schuldhaftige Verletzung der Mitwirkungspflichten des Klägers dar, dass die Festsetzung eines Verzögerungsgeldes dem Grunde nach geboten erscheine. Auf das dem 23.05.2016 vorausgegangene Verhalten des Klägers werde insoweit nicht mehr Bezug genommen. Überdies erscheine die Höhe des festgesetzten Verzögerungsgeldes angesichts der außerordentlichen Hartnäckigkeit der Verweigerungshaltung des Klägers nicht als unverhältnismäßig. Die Prüfung sei mit Ende der AdV der Prüfungsanordnung zur Umsatzsteuer ohne weitere Verzögerung vorzunehmen. Dieser Prüfung seien zuvörderst die nach § 22 des Umsatzsteuergesetzes zu führenden Aufzeichnungen zugrunde zu legen. Somit erweise sich das Verzögerungsgeld angesichts der anhaltenden einschneidenden Verletzungen der Mitwirkungspflichten des Klägers als geeignetes und erforderliches Mittel zur Durchsetzung des rechtmäßigen Zugriffs auf die steuerrelevanten Daten. Auch sei die geforderte Mitwirkung des Klägers zur zeitnahen Überprüfung seiner steuerlichen Angelegenheiten (insbesondere die zur Einräumung des Datenzugriffs) möglich und zumutbar. Zur möglicherweise erforderlichen Aufbereitung der Daten im Hinblick auf das vom Kläger zu wahrende Berufsgeheimnis habe ihm ausreichend Zeit zur Verfügung gestanden. Der Kläger könne sich nicht mit Erfolg darauf berufen, dass er zur Verfügbarmachung erst mit dem 25.05.2016 (gemeint wohl: 23.05.2016) rechtswirksam aufgefordert worden sei. Denn die Absicht zur Geltendmachung des Datenzugriffs sei dem Kläger bereits mit den ursprünglich ergangenen Prüfungsanordnungen angezeigt worden. Auch der später mehrfach verfügte Datenzugriff habe den Kläger spätestens nach Rechtskraft des die Prüfungsanordnungen bestätigenden Urteils des FG Münster veranlassen müssen, die Aufbereitung des steuerrelevanten Datenbestandes zu beginnen. Die Festsetzung des Verzögerungsgeldes erscheine schließlich auch mit Blick auf die besondere Bedeutung des Streitfalles geboten. Diese ergebe sich insbesondere aus der steuerberatenden Tätigkeit des Klägers. So sei der Kläger als Fachanwalt für Steuerrecht qualifiziert und habe selbst auf

bestehende Mandate zur Vertretung bei Finanzbehörden hingewiesen. Es gelte damit auch, einer Ausweitung der durch den Kläger in eigener Sache offenbarten Verweigerungshaltung zum Datenzugriff auf dessen Mandanten vorzubeugen. Dies habe dadurch zu erfolgen, dass das zur Verfügung stehende Beugeinstrumentarium angewandt werde. Angesichts der zutage tretenden vollständigen Verweigerungshaltung des Klägers, die sich sowohl in der mehr als einen Monat währenden Missachtung der ausdrücklichen Aufforderung, ersatzweise Terminvorschläge zur Einräumung des angeordneten Datenzugriffs zu unterbreiten, als auch in der wiederholt so kurzfristig wie unbegründeten Absage festgelegter Zugriffstermine zeige, erscheine der Mindestbetrag des Verzögerungsgeldes von 2.500 € nicht ausreichend, zumal der Kläger keinen Ersatztermin vorgeschlagen habe. Im Sinne einer ökonomischen und rationellen Prüfungsdurchführung sei es nun unabdingbar, dass der angeordnete Datenzugriff unverzüglich eingeräumt werde. Daher gelte es, die aufgrund der Totalverweigerung des Klägers de facto bestehende vollständige Blockade der Außenprüfung, als deren grundlegendes Element der Datenzugriff angeordnet sei, mit einem dem Ausmaß der zutage tretenden Verweigerungshaltung angemessen hohen Zwangsgeld zu begegnen. Da der Kläger mit seiner freiberuflichen Tätigkeit einen Kleinbetrieb unterhalte und insoweit einen Gewinn von xxxxx € erzielt habe, habe er 60 % des durchschnittlichen Gewinns vergleichbarer Freiberufler erzielt. Unter Berücksichtigung dieser wirtschaftlichen Verhältnisse erscheine es geboten, den Teil des Verzögerungsgeldes, der den gesetzlichen Mindestbetrag von 2.500 € übersteige, auf 60 % einer möglichen vollen zweiten Steigerungsstufe von ebenfalls 2.500 € zu begrenzen. Die angemessene Erhöhung des Mindestbetrages von 2.500 € betrage damit 1.500 €. Hieraus ergebe sich ein angemessenes Verzögerungsgeld von 4.000 €. Es trage der grundlegenden Bedeutung des digitalen Datenzugriffs für die nunmehr zügig durchzuführende Außenprüfung sowie der außergewöhnlich hartnäckigen Verzögerung des Klägers Rechnung. Auf den weiteren Inhalt der Einspruchsentscheidung wird Bezug genommen.

Mit seiner daraufhin erhobenen Klage (Eingang bei Gericht: 27.02.2017) macht der Kläger 33 weiterhin geltend, die Festsetzung des Verzögerungsgeldes sei rechtswidrig und unangemessen.

So habe der Beklagte übersehen, dass Voraussetzung für die Festsetzung von 34 Verzögerungsgeld auch sei, dass mit der Betriebsprüfung begonnen worden sei. Die Außenprüfung habe aber vor der Festsetzung des Verzögerungsgeldes noch nicht begonnen. Mangels eines Beginns der Außenprüfung sei auch die Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 4 AO nicht gehemmt worden. Jedenfalls für die Jahre 2007 und 2008 sei Festsetzungsverjährung eingetreten.

Überdies seien die Anforderungen schon deshalb rechtswidrig, weil der Beklagte immer 35 wieder die Vorlage bzw. die Einreichung von Unterlagen beim Beklagten verlangt habe, jedoch mit Schreiben vom 02.09.2015 nur zur Einkommensteuer den Ort der Prüfung in den Kanzleiräumlichkeiten bestimmt habe. Soweit der Beklagte mit Schreiben vom 02.08.2016 die Einreichung von Unterlagen angeordnet habe, sei zusätzlich darauf hinzuweisen, dass auch dieses Schreiben ausweislich seines Betreffs nur die Einkommensteuer betroffen habe. Soweit der Beklagte in seinem Schriftsatz vom 02.08.2016 u. a. die in seinem Schreiben vom 30.01.2015 angeforderten Unterlagen und Daten verlange, habe er (der Kläger) das Schreiben des Beklagten vom 30.01.2015 nicht inunterschiedener Form erhalten.

Zudem stütze der Beklagte die Festsetzung des Verzögerungsgeldes zu Unrecht auf seine 36 (des Klägers) „Verhaltensweisen“ vor dem Ergehen dieses Festsetzungsbescheides. Der Beklagte habe ausweislich seines internen Vermerks vom 26.02.2016 ausgeführt, er habe

hinsichtlich der Durchführung der Prüfung erst das Urteil in Sachen „Prüfungsanordnung Umsatzsteuer“ abwarten wollen. Die Prüfungsanordnung sei aber erst mit Ablauf des 23.05.2016 rechtskräftig geworden.

Überhaupt seien die Anforderungen des Beklagten sehr unübersichtlich und kaum durchschaubar. 37

Des Weiteren habe der Beklagte keinen Anspruch darauf, die Unterlagen und Daten außerhalb des Ortes der Außenprüfung zu erhalten. In diesem Zusammenhang sei auch zu berücksichtigen, dass der Beklagte die Zurverfügungstellung von Buchführungsunterlagen und -dateien in digitaler Form mal mittels eines Zugriffs über die Datenverarbeitungssysteme des Klägers und mal mittels Überlassung eines Datenträgers gefordert habe. Daher habe der Beklagte die verschiedenen Möglichkeiten des Datenzugriffs nicht hinreichend genau unterschieden. Soweit er (der Kläger) zum Bescheid vom 23.05.2016 das Verfahren 6 K z/16 AO vor dem FG Münster führe, verweise er auf die entsprechende Begründung zu diesem Verfahren. Auch habe der Beklagte mit der Prüfungsanordnung vom 25.09.2013 ein uneingeschränktes Datenzugriffsrecht im Wege einer uneingeschränkten Datenüberlassung geltend gemacht. Die darin liegende einschränkungslose Anforderung elektronischer Daten zur Durchführung der Außenprüfung sei rechtswidrig. Denn das Vorlageverlangen enthalte keine Beschränkungen auf elektronisch gespeicherte Daten, die er (der Kläger) als nicht Aufzeichnungspflichtiger habe aufbewahren müssen. Das Vorlageverlangen müsse sich aber auf die Daten beschränken, die er (der Kläger) habe aufzeichnen müssen. Erforderlich sei insbesondere auch die Beschränkung, dass er (der Kläger) berechtigt sei, der beruflichen Verschwiegenheit unterliegende Daten unkenntlich zu machen. Hieran fehle es auch in dem Bescheid des Beklagten vom 13.09.2016. Da das FG München in seinem nicht rechtskräftigen Urteil vom 18.01.2018 – 10 K 3036/16 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 717) in seinem (des Klägers) Sinne entschieden habe, über die gegen dieses Urteil eingelegte Revision (Az. des BFH: X R 8/18) aber noch nicht entschieden sei, sei das Ruhen des Verfahrens bis zum Ergehen einer Entscheidung des BFH geboten, was er (der Kläger) ausdrücklich beantrage. 38

Unberücksichtigt dürfe auch nicht bleiben, dass der Beklagte bei der Androhung und der Festsetzung des Zwangsgeldes ermessensfehlerhaft gehandelt habe. § 146 Abs. 2b AO würde im Allgemeinen keinerlei ausdrückliche Ermessensleitlinien und -grenzen enthalten. Mangels entsprechender Erkennbarkeit bestünden auch ernste verfassungsrechtliche Zweifel an dieser Norm. Die Grundsätze der Normenklarheit und Normenwahrheit würden eine Sanktionsklarheit verlangen, weil die Folgen unzureichender oder verspäteter Mitwirkung für den Steuerpflichtigen in Tatbestand und Rechtsfolgen hinreichend erkennbar sein müssten. Im Konkreten habe der Beklagte bei seinen Ermessenserwägungen nicht berücksichtigt, dass er (der Kläger) aufgrund der Aufgabe seines Einzelunternehmens zum 31.12.2014 nicht mehr über eine Infrastruktur (Fehlen eines PC sowie von Angestellten) verfügt habe, bei der ein Datenzugriff möglich sei. Allenfalls sei ihm (dem Kläger) die Überlassung eines Datenträgers möglich. In die vom Beklagten zu treffende Ermessensentscheidung habe ebenso wenig Eingang gefunden, dass er (der Kläger) zur Verschwiegenheit verpflichtet und mithin nur anonyme Daten herausgeben könne. 39

Der Kläger beantragt, 40

den Bescheid über die Festsetzung des Verzögerungsgeldes vom 13.09.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27.01.2017 aufzuheben; 41

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 42

Der Beklagte beantragt,	43
die Klage abzuweisen;	44
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	45
Der Kläger hat die Beiziehung der Akten zu den Verfahren 4 V a/17 AO, 4 V b/17 AO und 4 V c/17 beantragt. Diese Akten hat der Senat beigezogen. Er hat am 08.02.2019 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen.	46
Hinsichtlich des weiteren Sach- und Streitstandes wird auf die Gerichtsakte und die beigezogenen Verwaltungsvorgänge verwiesen.	47
Entscheidungsgründe	48
Die Klage ist begründet.	49
1. Nach § 146 Abs. 2b AO kann ein Verzögerungsgeld von 2.500 € bis 250.000 € u. a. festgesetzt werden, wenn ein Steuerpflichtiger seinen Pflichten zur Einräumung des Datenzugriffs nach § 147 Abs. 6 AO im Rahmen einer Außenprüfung innerhalb einer ihm bestimmten angemessenen Frist nach Bekanntgabe durch die zuständige Finanzbehörde nicht nachkommt.	50
2. Dahinstehen kann, ob die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 146 Abs. 2b AO – wie der Kläger in Abrede stellt – im Streitfall erfüllt sind.	51
Denn jedenfalls hat der Beklagte sein Ermessen fehlerhaft ausgeübt, weshalb es des vom Kläger im Hinblick auf das beim BFH unter dem Aktenzeichen X R 8/18 anhängigen Revisionsverfahren beantragten Ruhens des Verfahrens nicht bedurfte.	52
a) Die Festsetzung des Verzögerungsgelds erfordert eine zweifache Ermessensentscheidung des FA, 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 des Verzögerungsgelds innerhalb des gesetzlich vorgegebenen Rahmens von mindestens 2.500 € bis höchstens 250.000 € (sog. Auswahlermessen; vgl. BFH-Urteil vom 24.04.2014 IV R 25/11, BFHE 245, 499, BStBl II 2014, 819, Rz. 47, m. w. N.).	53
aa) Die von dem FA zu treffende Ermessensentscheidung bei der Anwendung des § 146 Abs. 2b AO ist durch die Finanzgerichte gemäß § 102 der Finanzgerichtsordnung (FGO) nur eingeschränkt überprüfbar.	54
Nach § 102 Satz 1 FGO ist die gerichtliche Prüfung darauf beschränkt, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten worden sind (sog. Ermessensüberschreitung), ob das FA von seinem Ermessen in einer dem Zweck der (Ermessens-)Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht (sog. Ermessens Fehlgebrauch) bzw. ein ihm zustehendes Ermessen nicht ausgeübt hat (sog. Ermessens unterschreitung) oder ob die Behörde die verfassungsrechtlichen Schranken der Ermessensbetätigung, insbesondere also den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz missachtet hat (BFH-Urteil vom 24.04.2014 IV R 25/11, BFHE 245, 499, BStBl II 2014, 819, Rz. 48, m. w. N.).	55
Für die gerichtliche Kontrolle ist – anders als die Vertreter der Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen in der mündlichen Verhandlung offenbar meinen – die Sach- und Rechtslage im	56

Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung (Einspruchsentscheidung) zugrunde zu legen. Denn Gegenstand der vorliegenden Anfechtungsklage ist der ursprüngliche Verwaltungsakt in der Gestalt, die er durch die Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf, d. h. der Einspruchsentscheidung, gefunden hat (§ 44 Abs. 2 FGO).

bb) Da § 146 Abs. 2b AO mit Ausnahme der Ermessensgrenzen hinsichtlich der Höhe des Verzögerungsgelds keine konkreten Ermessensvorgaben enthält, hat das FA (hier der Beklagte) die doppelte Ermessensentscheidung gemäß § 5 AO entsprechend dem Zweck der Regelung und unter Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes auszuüben. 57

Die Beachtung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes erfordert, dass das eingesetzte Mittel zur Erreichung des angestrebten Zwecks nicht nur erforderlich und geeignet ist, sondern hierzu auch in einem angemessenen, d.h. für den Betroffenen zumutbaren Verhältnis stehen muss (vgl. BFH-Urteil vom 24.04.2014 IV R 25/11, BFHE 245, 499, BStBl II 2014, 819, Rz. 51, m. w. N.). 58

Die Ermessenserwägungen sind sowohl bei der Ausübung des Entschließungsermessens als auch bei der Ausübung des Auswahlermessens anzustellen. Da das Verzögerungsgeld in Höhe von mindestens 2.500 € festzusetzen ist und es sich hierbei nicht um einen Bagatellbetrag handelt, bedarf es einer sorgfältigen Abwägung, ob gegenüber dem Steuerpflichtigen überhaupt ein Verzögerungsgeld festgesetzt wird. Maßstab dieser Ermessensentscheidung des FA sowie nachvollziehbarer Gegenstand ihrer Begründung (§ 121 AO) muss deshalb sein, ob die Festsetzung eines Verzögerungsgelds in Höhe der Sanktionsmindestgrenze (2.500 €) 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. Eine Vorprägung des Entschließungsermessens ist aber auch dann zu verneinen, wenn ausreichende Gründe für eine entschuldbare Fristversäumnis weder vorgetragen noch festgestellt werden. Auch wenn die angeforderten Unterlagen schuldhaft nicht innerhalb der festgesetzten Frist vorgelegt werden, folgt daraus nicht, dass ein Verzögerungsgeld nunmehr zwingend im Sinne einer Ermessensreduzierung auf Null festzusetzen ist. Auch bei schuldhafter Nichtvorlage der Unterlagen ist stets eine an der Sanktionsuntergrenze (2.500 €) auszurichtende Würdigung des Einzelfalls erforderlich (BFH-Urteil vom 24.04.2014 IV R 25/11, BFHE 245, 499, BStBl II 2014, 819, Rz. 53, m. w. N.). 59

b) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat der Beklagte bei der Ausübung seines Entschließungsermessens in einer nicht dem Zweck der Ermessensnorm entsprechenden Weise Gebrauch gemacht. 60

aa) So ist eine sachfremde und mithin bereits für sich genommen die Fehlerhaftigkeit des Entschließungsermessens begründende Erwägung, dass der Beklagte auf die Tätigkeit des Klägers als Fachanwalt für Steuerrecht und dessen Mandatierung zur Vertretung bei Finanzbehörden und die daraus folgende besondere Bedeutung des Falles abgehoben hat (vgl. Seite 7 – unten – der Einspruchsentscheidung vom 27.01.2017). 61

Soweit der Beklagte deswegen „einer Ausweitung der seitens des (Klägers) in eigener Sache offenbarten Verweigerungshaltung dem Datenzugriff des (Beklagten) gegenüber auf dessen steuerliche Mandate“ durch die Festsetzung des Verzögerungsgeldes– gleich einer Generalprävention – vorbeugen möchte, hat der Beklagte den Zweck des 62

Verzögerungsgeldes nicht hinreichend berücksichtigt.

Denn ausweislich der gesetzgeberischen Intention wird mit dem Verzögerungsgeld ein doppelter Zweck verfolgt. So soll der Steuerpflichtige zur zeitnahen Erfüllung seiner Mitwirkungspflichten angehalten werden (BT-Drucks. 16/10189, 81, sog. Beugecharakter), des Weiteren soll aber auch die Verletzung der Mitwirkungspflichten sanktioniert werden. Die Ermessenserwägungen zur Festsetzung des Verzögerungsgelds sind daher insbesondere an der Dauer der Fristüberschreitung, den Gründen und dem Ausmaß der Pflichtverletzung/en sowie der Beeinträchtigung der Außenprüfung auszurichten (BFH-Urteil vom 24.04.2014 IV R 25/11, BFHE 245, 499, BStBl II 2014, 819, Rz. 52, m. w. N.).

Folglich muss bei Ausübung des Entschließungsermessens das Ausmaß der Beeinträchtigung der konkreten Außenprüfung Maßstab sein (vgl. BFH-Urteil vom 24.04.2014 IV R 25/11, BFHE 245, 499, BStBl II 2014, 819, Rz. 53, m. w. N.). Präventive Maßnahmen mit Beugecharakter bzw. Sanktionierungen für – ggf. nur antizipierte – Verletzungen von Mitwirkungspflichten außerhalb der konkreten Außenprüfung verbieten sich daher (ebenso auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 28.09.2011, Referat IV A 4, Fragen und Antworten zum Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2b AO; abrufbar unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de), Stichwort „Verzögerungsgeld“, wonach ausweislich der Antwort zur Frage 15 das Verzögerungsgeld im Nachgang zu einer Pflichtverletzung festgesetzt werden soll).

Abgesehen davon hat der Beklagte auch nicht im Ansatz erkennen lassen, auf welche Tatsachen- bzw. Prognosegrundlage er die offenkundig von ihm zugrunde gelegte Annahme stützt, der Kläger könne – in seiner vom Beklagten offenbar angenommenen Funktion als Vertreter und Multiplikator – seine „hartnäckige“ Verweigerungshaltung auf weitere Steuerpflichtige übertragen. Den bloßen Umstand, dass ein Steuerpflichtiger zugleich Vertreter in steuerlichen Verfahren sein kann, hält der Senat für sich besehen nicht für ausreichend, um die Festsetzung eines Verzögerungsgeldes zu begründen.

bb) Unabhängig davon hat der Beklagte auch nicht – wie es jedoch erforderlich gewesen wäre (vgl. BFH-Urteil vom 24.04.2014 IV R 25/11, BFHE 245, 499, BStBl II 2014, 819, Rz. 54) – in seine Ermessenserwägungen einbezogen, dass der Kläger gegen die Verfügung vom 02.08.2016 Einspruch eingelegt und AdV beantragt hat und über beide Rechtsbehelfe weder zum Zeitpunkt des Fristablaufs am 29.08.2016 noch zum Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung vom 27.01.2017 entschieden worden war.

(1) Eine Entscheidung über den AdV-Antrag ist nach Aktenlage auch bis heute nicht erfolgt. Der Beklagte hat insoweit keine Entscheidungen getroffen, wozu er aber auch nach Auffassung der Finanzverwaltung unverzüglich gehalten gewesen wäre (vgl. Anwendungserlass zur AO, Nr. 3.1 zu § 361). Einen stillschweigend erlassenen Verwaltungsakt kennt die AO aber nicht. In dem bloßen Schweigen der Finanzbehörde auf einen gestellten Antrag kann daher grundsätzlich kein stillschweigender (ablehnender) Verwaltungsakt gesehen werden (vgl. BFH-Beschluss vom 16.06.2005 VII B 273/04, BFH/NV 2005, 1747, Rz. 5, m. w. N.). Die Einspruchsentscheidung vom 06.09.2016 betraf den am 16.06.2016 eingegangenen Einspruch des Klägers gegen die „Anfrage 4– neu – der laufenden Betriebsprüfung“ vom 23.05.2016.

(2) Ist aber noch nicht einmal über den AdV-Antrag zur Verfügung vom 02.08.2016 entschieden, hätte es in Bezug auf das Entschließungsermessen des Beklagten angesichts der vom Kläger behaupteten Rechtswidrigkeit der vom Beklagten ergriffenen Maßnahmen weiterer Ausführungen dazu bedurft, weshalb er meint, auf die Verfügung vom 02.08.2016

weitere belastende Maßnahmen stützen zu können. Der Kläger hat mit seinem AdV-Antrag klar zum Ausdruck gebracht, dass die Verfügung vom 02.08.2016 rechtswidrig ist und nicht vollzogen werden darf. Der Beklagte hätte sich – wenn er das anders sieht – jedenfalls inhaltlich mit dem AdV-Antrag auseinandersetzen müssen, bevor er auf der Grundlage der Anordnung vom 02.08.2016 ein Verzögerungsgeld zu Lasten des Klägers festsetzt und damit zum Ausdruck bringt, die Verfügung sei sehr wohl rechtmäßig und damit im weitesten Sinne vollziehbar.

(3) Nichts anderes würde gelten, wenn – woran der Sachbearbeiter der Rechtsbehelfsstelle sich ausweislich seiner Äußerung in der mündlichen Verhandlung meint erinnern zu können – über den Einspruch am 10.07.2017 entschieden worden wäre. Denn auch dann wären – aus gleichen Gründen – in der bereits zuvor ergangenen Einspruchsentscheidung vom 27.01.2017 Ermessenserwägungen dazu erforderlich gewesen, weshalb vom Beklagten auf die Verfügung vom 02.08.2016 weitere belastende Maßnahmen gestützt werden sollten. 69

Insoweit wäre auch nicht relevant, wenn sich der Verwaltungsakt vom 02.08.2016 – wie der Sachbearbeiter der Rechtsbehelfsstelle in der mündlichen Verhandlung ausgeführt hat – mit Ablauf des 29.08.2016 i. S. des § 124 Abs. 2 AO erledigt hätte und daher nicht nur der Einspruch vom 25.08.2016, sondern gerade auch der in diesem Zusammenhang gestellte AdV-Antrag – mangels Rechtsschutzbedürfnisses oder aus sonstigen Gründen – unzulässig geworden wären. Denn gerade bei Erledigung eines Verwaltungsaktes wäre die Wahl eines Beugemittels wie das Verzögerungsgeld zur Durchsetzung des erledigten Verwaltungsaktes ermessenswidrig. 70

cc) Ungeachtet des Vorstehenden sind auch die Erwägungen des Beklagten zu den Gründen und dem Ausmaß der Pflichtverletzung(en) des Klägers ermessensfehlerhaft, denn der Beklagte unterscheidet hier nicht hinreichend zwischen der Nichteinräumung des Datenzugriffs einerseits und dem verzögerten Prüfungsbeginn (behauptete Verweigerungshaltung des Klägers) andererseits. 71

(1) Anlass für die Festsetzung des streitbefangenen Verzögerungsgeldes war die Nichteinräumung des Datenzugriffs. 72

Dies folgt nicht nur aus dem Bescheid über die Festsetzung des Verzögerungsgeldes vom 13.09.2016 (Seite 1: „... meinen wiederholten Aufforderungen, zuletzt vom 02.08.2016, zur Einräumung des Datenzugriffs ... sind Sie innerhalb der gesetzten Fristen (zuletzt bis zum 29.08.2016) bisher nicht nachgekommen. Daher setze ich ... wegen Nichteinräumung des Datenzugriffs ... ein Verzögerungsgeld ... fest.“; Seite 2: „Die Befugnis ... ergibt sich aus §§ 146 Abs. ... 2a, § 147 Abs. 6 ... AO...“; Seite 3: „Durch Ihre fehlende Bereitschaft, die angeforderten Daten, wie auch andere bereits angeforderte Unterlagen außerhalb der Räume der o. b. Kanzlei zur Verfügung zu stellen, ist die Prüfung nur nach Terminabsprache mit Ihnen möglich. Aber gerade diese Terminabsprache kommt aus Gründen, die Sie zu vertreten haben, nicht zustande, weil Sie vorgeschlagene Termine nicht akzeptieren und selbst keine Terminvorschläge unterbreiten.... Da die digitalen Grundaufzeichnungen das Kernelement einer Außenprüfung sind, verhindern Sie durch die Weigerung, diese zur Verfügung zu stellen, jedwede weitere Prüfungstätigkeit. Deshalb ist ein Verzögerungsgeld vorrangig vor anderen zur Verfügung stehenden Handlungsmöglichkeiten festzusetzen. Bei der Bemessung des Verzögerungsgelds wurden die bereits eingetretene erhebliche Verzögerung, die elementare Bedeutung des Datenzugriffs für die gesamte Prüfung ... berücksichtigt.“). 73

Gleiches ergibt sich aus der Einspruchsentscheidung vom 27.01.2017 (Seite 6: „Insbesondere die Bedeutung der vorliegend angeforderten digitalen Grundaufzeichnungen als Kernelement einer zeitgemäßen Außenprüfung lässt es geboten erscheinen, den (Kläger) mittels eines wirksamen Beugemittels zur Wahrung der ihm gerade auch insoweit auferlegten Mitwirkungspflicht anzuhalten.“; Seite 7: „Die hartnäckige Weigerung des (Klägers), auch nur einen einzigen Terminvorschlag zur Einräumung des angeordneten Datenzugriffs zu unterbreiten... wiegt umso schwerer, als dieser seinerseits fordert, bei jeglichen Prüfungshandlungen persönlich zugegen zu sein.“; „Zur möglicherweise erforderlichen Aufbereitung dieser Daten ... stand dem (Kläger) ... jedenfalls ausreichend Zeit zur Verfügung. Der (Kläger) kann sich nicht mit Erfolg darauf berufen, dass er zur Verfügbarmachung erst mit dem 25.05.2016 (gemeint wohl: 23.05.2016) rechtswirksam aufgefordert worden sei. Denn die Absicht (,) den Datenzugriff geltend zu machen (,) ist dem (Kläger) bereits mit den ursprünglich ergangenen Prüfungsanordnungen angezeigt worden. Auch der ... hinsichtlich der Prüfung der Einkommensteuer mehrfach verfügte Datenzugriff musste den (Kläger) spätestens nach Verkündung der Klageabweisung (der gegen die Prüfungsanordnungen erhobenen Klagen) ... veranlassen, die entsprechende Aufbereitung seines steuerrelevanten Datenbestands zu beginnen.“; Seite 7 f.: „Angesichts der ... Verweigerungshaltung des (Klägers), die sich sowohl in der mehr als einen Monat währenden Missachtung der ausdrücklichen Aufforderung, ersatzweise Terminvorschläge zur Einräumung des angeordneten Datenzugriffs zu unterbreiten, als auch in der wiederholt so kurzfristig wie unbegründeten Absage seitens des (Beklagten) festgelegter Zugriffstermine zeigt, ... erscheint der Mindestbetrag des Verzögerungsgeldes von 2.500 € nicht ausreichend. Denn das Verzögerungsgeld soll dazu dienen, den (Kläger) zur Einräumung des angeordneten Datenzugriffs anzuhalten. Dabei ist zu berücksichtigen, dass gerade der Datenzugriff auf die steuerlich relevanten Aufzeichnungen grundsätzlich bereits zu Beginn der Prüfung bereitgestellt werden muss.“; Seite 8: „Im Sinne einer ökonomischen und rationalen Prüfungsdurchführung ist es nun ..., unabdingbar, dass der angeordnete Datenzugriff unverzüglich eingeräumt wird. Daher gilt es, die mit der seitens des (Klägers) praktizierte Totalverweigerung de facto bestehende vollständige Blockade der Außenprüfung, als deren grundlegendes Element der Datenzugriff angeordnet ist, mit einer dem Ausmaß der zutage tretenden Verweigerungshaltung angemessenen Höhe des Zwangsgeldes zu begegnen.; „Soweit der (Kläger) anführt,..., ist dem entgegenzuhalten, dass das gegenständliche Verzögerungsgeld alleine darauf gestützt ist, dass der (Kläger) den angeordneten Datenzugriff am bestimmten Prüfungsort ... nicht eingeräumt hat.“).

(2) War aber die **Nicht einräumung des Datenzugriffs** Anlass für die Festsetzung des Verzögerungsgeldes, ist die Erwägung des Beklagten ermessensfehlerhaft, die wiederholten **Verzögerungen des Prüfungsbeginns** seien zum Anlass für die Festsetzung des Verzögerungsgeldes zu nehmen. 75

Denn damit verkennt der Beklagte das Ausmaß der Pflichtverletzung(en) des Klägers, die Anlass für die Festsetzung des Verzögerungsgeldes waren. Diese wiesen nämlich kein solches Ausmaß auf, dass die Festsetzung eines Verzögerungsgeldes – wie der Beklagte meint – dem Grunde nach geboten erscheint. 76

Soweit nämlich der Beklagte in seiner Einspruchsentscheidung darauf abstellt, dass der Kläger einen für den 20.06.2016 anberaumten Termin zwei Tage zuvor abgesagt und den wiederholten Aufforderungen zur Mitteilung des Termins zur Prüfungsfortsetzung vor dem 01.08.2016 nicht nachgekommen sei (Seite 6 – unten – der Einspruchsentscheidung vom 27.01.2017), verkennt der Beklagte, dass er dem Kläger gar nicht verbindlich aufgegeben hatte, bis zum 01.08.2016 einen Datenzugriff zu ermöglichen (vgl. Seite 1 der „Anfrage 4 – 77

neu – der laufenden Betriebsprüfung“ vom 23.05.2016: „Bitte halten Sie die im Folgenden genannten Unterlagen für einen anvisierten Termin zur Fortsetzung der Prüfung ab dem 20.06.2016 ... in den Kanzleiräumen (der GbR) bereit. Sollte Ihnen eine Fortsetzung der Prüfung zu diesem Termin nicht möglich sein, bitte ich um einen Terminvorschlag Ihrerseits bis zum 10.06.2016. Der von Ihnen vorgeschlagene Termin zur Prüfungsfortsetzung sollte nicht nach dem 01.08.2016 liegen.“; Seite 2: „Zur Prüfung werden die Daten in digitaler Form auf einem maschinell verwertbaren Datenträger... benötigt. Die Herausgabe erfolgt nur zur Speicherung und Auswertung auf einem Rechner des Prüfers während der Prüfung in Ihren Geschäftsräumen.“).

Eine verbindliche Aufforderung zur Einräumung des Datenzugriffs bestimmte der Außenprüfer erst mit der Verfügung vom 02.08.2016, wobei der Außenprüfer dem Kläger insoweit eine Frist bis zum 29.08.2016 einräumte („Da der Termin zur Prüfungsfortsetzung ... nicht einvernehmlich festgelegt werden konnte, bestimme ich nunmehr, dass die ... Außenprüfung am ... 29.08.2016 ... fortgesetzt wird. Sorgen Sie bitte dafür, dass dem Prüfer alle bisher ... angeforderten ... Daten an diesem Tag am Prüfungsort (in den Räumlichkeiten der GbR) zur Einsichtnahme zur Verfügung stehen. Sollte es aus Ihrer Sicht erneut nicht möglich sein, die Prüfungshandlungen an diesem Tag an dem ... Prüfungsort (in den Räumlichkeiten der GbR) vorzunehmen, fordere ich Sie hiermit auf, die ... Daten bis zu diesem Termin an (den Beklagten) zu senden, damit die Außenprüfung an Amtsstelle fortgesetzt werden kann.“).

78

Angesichts dessen stellt das Schreiben des Klägers vom 25.08.2016 – was die Einräumung des Datenzugriffs betrifft (und nur die ist maßgeblich) – keine „erneute kurzfristige Absage“ dar (so aber Seite 6 – unten – der Einspruchsentscheidung vom 27.01.2017), sondern war in Bezug auf den mit Verfügung vom 02.08.2016 bestimmten Datenzugriff die e r s t e Ablehnung des Klägers. Dementsprechend war dessen Weigerung, einen Terminvorschlag zur Einräumung des angeordneten Datenzugriffs zu unterbreiten, entgegen der Auffassung des Beklagten (vgl. Seite 7 der Einspruchsentscheidung vom 27.01.2017) insoweit gerade nicht als „hartnäckig“ zu qualifizieren.

79

(3) Wegen der vorgenannten Verkennung des Ausmaßes der Pflichtverletzung des Klägers hat der Beklagte bei der Ausübung seines Entschließungsermessens überdies die Dauer der Überschreitung der auf den 29.08.2016 gesetzten Frist sowie die daraus folgenden Beeinträchtigungen für die Außenprüfung nicht hinreichend berücksichtigt.

80

Die Fristüberschreitung betrug im Zeitpunkt der Festsetzung des Verzögerungsgeldes am 13.09.2016, in dem sich die Ausübung des Entschließungsermessens des Beklagten erstmalig manifestierte, gerade einmal rund zwei Wochen. Angesichts dessen ist nicht ersichtlich, dass die Auswirkungen auf die Außenprüfung gravierend waren und eine Festsetzung des Verzögerungsgeldes – wie es der Beklagte meint – geboten war.

81

Irrelevant ist insoweit, dass die Dauer der Fristüberschreitung im Zeitpunkt des Ergehens der Einspruchsentscheidung weiter vorangeschritten und mithin die Beeinträchtigung für die Außenprüfung ein größeres Ausmaß erreicht hatte. Denn auch in der Einspruchsentscheidung hebt der Beklagte – im Vergleich mit dem Festsetzungsbescheid unverändert – darauf ab, dass der Kläger die Daten nicht bis zum 29.08.2016 zur Verfügung stellte (vgl. Seite 6 der Einspruchsentscheidung vom 27.01.2017) sowie dass bei der Ausübung seines Entschließungsermessens auf das Verhalten des Klägers nach dem 23.05.2016 hinzuweisen sei (vgl. Seite 7 – oben – der Einspruchsentscheidung vom 27.01.2017).

82

dd) Unabhängig von den vorgenannten Erwägungen verkennt der Beklagte zudem hinsichtlich der Gründe der vom Beklagten geltend gemachten Pflichtverletzung(en) des Klägers, dass eine Vorprägung des Entschließungsermessens selbst dann zu verneinen ist, wenn ausreichende Gründe für eine entschuld bare Fristversäumnis weder vorgetragen noch festgestellt werden. Denn selbst wenn die angeforderten Unterlagen schuldhaft nicht innerhalb der festgesetzten Frist vorgelegt werden, folgt daraus nicht, dass ein Verzögerungsgeld nunmehr zwingend im Sinne einer Ermessensreduzierung auf Null festzusetzen ist (BFH-Urteil vom 24.04.2014 IV R 25/11, BFHE 245, 499, BStBl II 2014, 819, Rz. 53). Dem wird aber die Erwägung des Beklagten nicht gerecht, nicht zuletzt angesichts der steten Unterlassung des Klägers auch nur der Andeutung eines Grundes für die wiederholte Bevorzugung angeblich anderweitiger Terminvereinbarungen erscheine es dringend geboten, der offenkundig gewordenen Verweigerungshaltung des Klägers ein wirksames Beugemittel entgegenzusetzen (vgl. Seite 7 der Einspruchsentscheidung vom 27.01.2017). Denn dadurch hebt der Beklagte entgegen der vorgenannten Rechtsgrundsätze im Kern gerade darauf ab, dass Gründe für eine Fristversäumnis weder vorgetragen noch entschuldbar seien.

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 84

4. Die Revision war nicht zuzulassen. Die Rechtssache hat weder grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) noch erfordert die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des BFH (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO). Denn es handelt sich um eine Einzelfallentscheidung unter Anwendung allgemein anerkannter Rechtsprechungsgrundsätze. 85

5. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 86