

Urteil vom 20. February 2019, X R 28/17

Vereinbarkeit des Verspätungsgeldes mit höherrangigem Recht

ECLI:DE:BFH:2019:U.200219.XR28.17.0

BFH X. Senat

EStG § 22a, EStG § 50f, GG Art 20 Abs 3, GG Art 87 Abs 3, GG Art 103 Abs 3, EUGrdRCh Art 50, FVG § 5 Abs 1 Nr 18 S 2, EStG VZ 2013 , EStG VZ 2014

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 16. May 2017, Az: 5 K 10070/15

Leitsätze

1. Wird gegen einen Mitteilungspflichtigen ausschließlich ein Verspätungsgeld gemäß § 22a Abs. 5 EStG, nicht aber zusätzlich eine Geldbuße nach § 50f EStG erhoben, kann per se keine Doppelbestrafung vorliegen .
2. Der Schutzbereich des Art. 50 EUGrdRCh wird durch die Festsetzung eines Verspätungsgeldes nicht berührt .
3. Die Regelungen des § 22a Abs. 1 und Abs. 5 EStG sind mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz vereinbar .
4. Das Verspätungsgeld ist nicht zu erheben, wenn eine nur fehlerhafte Rentenbezugsmitteilung fristgerecht übermittelt worden ist .
5. Die Übertragung der Erhebung des Verspätungsgeldes auf die Deutsche Rentenversicherung Bund, Zentrale Zulagenstelle für Altersvermögen ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden .

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 17. Mai 2017 5 K 10070/15 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

A.

- 1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger), ein Pensionsfonds a.G., hat für die A AG und den mit ihr verbundenen Unternehmen die betriebliche Altersversorgung ihrer Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter übernommen. Seinen Geschäftsbetrieb, d.h. die unternehmerischen Kernfunktionen unterhalb der Leitungsebene, hat er auf die X-GmbH als zugelassene Rentenberaterin und Expertin für betriebliche Altersversorgung ausgelagert.
- 2 Am 23. Januar 2013 übermittelte die X-GmbH über das Rechenzentrum der B für das Jahr 2012 1 584 Rentenbezugsmitteilungen, die die Kunden des Klägers betrafen. Dabei bezeichnete sie sich selbst als Mitteilungspflichtige. Als Kundennummer gab sie zudem nicht ihre oder die des Klägers an, sondern die der B. Am 24. Januar 2013 erhielt die X-GmbH die Bestätigung, dass die Datensätze übertragen worden seien. Am 19. März 2014 übermittelte die X-GmbH erneut diese --dieselben Kunden des Klägers und ebenfalls das Jahr 2012 betreffende-- Rentenbezugsmitteilungen an die Beklagte und Revisionsbeklagte (Deutsche Rentenversicherung Bund, Zentrale Zulagenstelle für Altersvermögen --ZfA--). Im Unterschied zur ersten Übermittlung wurde diesmal der Kläger als Mitteilungspflichtiger genannt und auch dessen Anschrift und Kundennummer angegeben.

- 3** Anlässlich einer Prüfung der Rentenbezugsmitteilungen für den Veranlagungszeitraum 2012 stellte die ZfA fest, bestimmte Meldungen seien zum Teil verspätet und zum Teil gar nicht übermittelt worden, und setzte ein Verspätungsgeld in Höhe von 50.000 € fest. Dabei ging sie von 1 312 verspätet eingegangenen (Verspätungszeitraum März 2013 bis einschließlich März 2014) sowie 272 fehlenden (Verspätungszeitraum März bis Dezember 2013) Meldungen aus. Den Einwand des Klägers, die X-GmbH habe die 1 312 Mitteilungen am 23. Januar 2013 und damit rechtzeitig übermittelt, wies die ZfA mit dem Argument zurück, in diesen Datensätzen sei weder der Kläger als Mitteilungspflichtiger noch dessen Kundennummer angegeben worden. Damit hätten die Mitteilungen nicht den Anforderungen des § 22a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) entsprochen. Die Kundennummer sei nach dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 7. Dezember 2011 (BStBl I 2011, 1223) zwingend anzugeben, weil ansonsten eine eindeutige Zuordnung weder für die ZfA noch für das Finanzamt möglich sei. Den Fehler der X-GmbH müsse sich der Kläger als Verschulden eines Erfüllungsgehilfen zurechnen lassen. Es sei zudem nicht zulässig, die Mitteilungspflicht als solche auf einen Dienstleister zu übertragen.
- 4** Der Kläger ist demgegenüber der Auffassung, das streitgegenständliche Verspätungsgeld sei zu Unrecht erhoben worden. Da in Bezug auf die von der X-GmbH übermittelten Rentenbezugsmitteilungen kein Fehler gemeldet worden sei, scheide schon aus diesem Grunde ein Verschulden der X-GmbH aus, das dem Kläger zuzurechnen sei. Das Verspätungsgeld dürfe darüber hinaus nur verhängt werden, wenn die Rentenbezugsmitteilung verspätet eingehe. Für den Fall der Übertragung einer inhaltlich fehlerhaften Rentenbezugsmitteilung sehe das Gesetz hingegen kein Verspätungsgeld vor. Eine Rentenbezugsmitteilung liege bereits dann vor, wenn ein Mitteilungspflichtiger oder ein von ihm hierzu Ermächtigter die für eine Rentenbezugsmitteilung charakteristischen Daten ganz oder zum Teil an die ZfA übermittle. Dies sei im Streitfall geschehen.
- 5** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit dem in Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2018, 411 veröffentlichten Urteil ab.
- 6** Der Kläger rügt die Verletzung materiellen Rechts sowie Verfahrensfehler des FG.
- 7** Zunächst fehle es an einer verfassungsmäßigen Ermächtigungsnorm für die Erhebung des Verspätungsgeldes durch die ZfA, die keine Finanzbehörde sei, sondern Trägerin der gesetzlichen Rentenversicherung und damit eine Behörde auf dem Gebiet des Sozialversicherungsrechts. Die per Organleihe erfolgte Aufgabenübertragung sei mit dem Verfassungsgrundsatz der eigenverantwortlichen Aufgabenwahrnehmung gemäß Art. 87 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) sowie mit der verfassungsrechtlich nach Art. 87 Abs. 2 GG der ZfA zugewiesenen Stellung als Sozialversicherungsträger unvereinbar.
- 8** Das Zusammenwirken von § 22a Abs. 5 EStG mit § 50f EStG stelle einen Verstoß gegen das Verbot der doppelten Sanktionierung dar. Selbst wenn zutrefte, dass es in der Praxis bislang nicht zu einer doppelten Sanktionierung des identischen Verhaltens gekommen sei, reiche bereits deren abstrakte Möglichkeit für die Verfassungswidrigkeit des § 22a Abs. 5 EStG aus. Das Verspätungsgeld verstoße zudem sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz.
- 9** Das FG habe außerdem verkannt, dass dem Kläger kein Verschulden vorzuwerfen sei. Es habe den diesbezüglichen Vortrag nicht hinreichend gewürdigt und somit dem Kläger nur unzureichend rechtliches Gehör gewährt.
- 10** Der Kläger beantragt, das angefochtene Urteil, die Einspruchsentscheidung vom 4. Februar 2015 sowie den Verspätungsgeldbescheid vom 22. Mai 2014 aufzuheben.
- 11** Die ZfA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 12** Sie trägt u.a. vor, ein Verstoß gegen das Verbot der Doppelbestrafung sei nicht gegeben, da es sich allein bei § 50f EStG um einen Bußgeldtatbestand handle. Demgegenüber folge aus den Gesetzesmaterialien, dass die Regelung über das Verspätungsgeld in erster Linie einen präventiven Zweck verfolge, weil sie den Mitteilungspflichtigen dazu anhalten solle, die ihn treffende gesetzliche Mitteilungspflicht rechtzeitig zu erfüllen. In den Fällen der nicht rechtzeitigen Pflichterfüllung solle das Verspätungsgeld einen finanziellen Ausgleich für den dadurch entstehenden Verwaltungsmehraufwand bewirken. Eine Doppelbestrafung sei in tatsächlicher Hinsicht ausgeschlossen, weil gegen den Kläger kein Bußgeld verhängt worden sei. Ohnehin habe die ZfA von der Regelung des § 50f EStG bisher noch nie Gebrauch gemacht.

- 13** Die Vorschrift des § 22a Abs. 5 EStG sei zudem verhältnismäßig. Auch der Grundsatz einer möglichst effizienten Verwaltung habe nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung Verfassungsrang; dies rechtfertige bei einem Massenverfahren mit über 30 Mio. Rentenbezugsmitteilungen jährlich die vom Gesetzgeber vorgenommenen Pauschalierungen.
- 14** Das BMF ist dem Revisionsverfahren beigetreten. Es hat keinen Antrag gestellt, unterstützt aber in der Sache die Auffassung der ZfA und weist insbesondere darauf hin, dass das Verbot der Doppelbestrafung nicht in der Europäischen Menschenrechtskonvention (EMRK) selbst, sondern in Art. 4 Abs. 1 des 7. Zusatzprotokolls zur EMRK geregelt worden sei, das die Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) bisher aber nicht ratifiziert habe. Die Eignung und Erforderlichkeit der präventiven Regelung über das Verspätungsgeld zeige sich schon daran, dass die Quote fristgerecht übermittelter Rentenbezugsmitteilungen von 72,25 % im Jahr des Inkrafttretens des § 22a Abs. 5 EStG (2010) kontinuierlich bis auf 97,8 % im Jahr 2016 gestiegen sei.

Entscheidungsgründe

B.

- 15** Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zutreffend erkannt, dass die Übertragung der Erhebung des Verspätungsgeldes auf die ZfA verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist (unter I.). Der Kläger ist weder einer Doppelbestrafung im verfassungs- noch menschen- oder unionsrechtlichen Sinne ausgesetzt (unter II.). Die Absätze 1 und 5 des § 22a EStG verstoßen nicht gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz (unter III.). Der Senat vermag nicht zu beurteilen, ob die Erhebung des Verspätungsgeldes im Streitfall rechtmäßig war. Den Feststellungen des FG ist insbesondere nicht zu entnehmen, ob überhaupt eine vom Kläger zu vertretende Fristüberschreitung vorlag (unter IV.).

I.

- 16** Die Übertragung der Zuständigkeit zur Erhebung des Verspätungsgeldes nach § 22a Abs. 5 EStG zunächst auf das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 18 Satz 1 Buchst. d des Finanzverwaltungsgesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (FVG) und im Wege der Organleihe gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 18 Satz 2 FVG auf die Deutsche Rentenversicherung Bund (DRV Bund) begegnet entgegen der Auffassung des Klägers keinen durchgreifenden verfassungsrechtlichen Bedenken.
- 17** 1. Der Gesetzgeber konnte dem BZSt als Bundesoberbehörde ohne Verstoß gegen Art. 87 Abs. 3 GG die Aufgabe übertragen, nicht nur zu prüfen, ob die Mitteilungspflichtigen ihre Pflichten gemäß § 22a Abs. 1 EStG erfüllt haben, sondern auch das Verspätungsgeld gemäß § 22a Abs. 5 EStG zu erheben.
- 18** Eine Bundesoberbehörde darf zwar nur für Aufgaben errichtet werden, die der Sache nach für das ganze Bundesgebiet von einer Oberbehörde ohne Mittel- und Unterbau und ohne Inanspruchnahme von Verwaltungsbehörden der Länder --außer für reine Amtshilfe-- wahrgenommen werden können (Urteil des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 24. Juli 1962 2 BvF 4/61, 2 BvF 5/61, 2 BvF 1/62, 2 BvF 2/62, BVerfGE 14, 197, unter B.II.1.b aa), so dass die Aufgabe ihren typischen Merkmalen nach zentral zu erfüllen sein muss (Senatsurteil vom 8. Juli 2015 X R 41/13, BFHE 250, 397, BStBl II 2016, 525, Rz 39). Diese Voraussetzung ist bei der bundeseinheitlichen Prüfung und Ahndung von verspätet übermittelten Rentenbezugsmitteilungen aber zweifelsfrei erfüllt.
- 19** 2. Es ist ebenfalls nicht zu beanstanden, dass sich das BZSt zur Erhebung des Verspätungsgeldes der DRV Bund im Wege der Organleihe gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 18 Satz 2 FVG bedient.
- 20** a) Der Grundsatz eigenverantwortlicher Aufgabenwahrnehmung schließt die Inanspruchnahme der "Hilfe" --auch soweit sie sich nicht auf eine bloße Amtshilfe im Einzelfall beschränkt-- nicht zuständiger Verwaltungsträger durch den zuständigen Verwaltungsträger nicht schlechthin aus, setzt ihr jedoch Grenzen: Von dem Gebot, die Aufgaben eigenverantwortlich wahrzunehmen, darf nur wegen eines besonderen sachlichen Grundes abgewichen werden. Daher kann die Heranziehung an sich unzuständiger Verwaltungseinrichtungen nur hinsichtlich einer eng umgrenzten Verwaltungsmaterie in Betracht kommen und ist an besondere Voraussetzungen gebunden (s. Entscheidungen des BVerfG vom 12. Januar 1983 2 BvL 23/81, BVerfGE 63, 1, unter C.II.3.c (4), und vom 20. Dezember 2007 2 BvR 2433/04, 2 BvR 2434/04, BVerfGE 119, 331, unter C.III.1.d cc).

- 21** b) Der Gesetzgeber konnte die elektronische Übermittlung der Rentenbezugsmitteilungen mit allen sich daraus ergebenden Konsequenzen der DRV Bund --und damit der von der DRV Bund geschaffenen eigenen Verwaltungseinheit ZfA-- per Organleihe übertragen, ohne den Grundsatz eigenverantwortlicher Aufgabenwahrnehmung zu verletzen. Die in § 5 Abs. 1 Nr. 18 Satz 1 Buchst. c FVG aufgeführten Aufgaben des BZSt --das Sammeln, Auswerten und Weitergeben der gemäß § 22a Abs. 1 EStG zu übermittelnden Daten sowie die Prüfung, ob die Mitteilungen fristgerecht und ordnungsgemäß erfolgt sind, und die damit in engem Zusammenhang stehende Ahndung von Pflichtverletzungen-- umschreiben lediglich den Gesamtkomplex der EDV-gestützten Übermittlung von Rentenbezugsmitteilungen. Vor dem Hintergrund des breiten Aufgabenspektrums des BZSt ist dies indes nur eine eingeschränkte Verwaltungsmaterie. Zudem sprechen verwaltungspraktische und -ökonomische Erwägungen dafür, dass sich das BZSt per Organleihe zur Durchführung dieser Aufgaben der DRV Bund bzw. der ZfA bedient. Wesentliches Merkmal der Übermittlung der Rentenbezugsmitteilungen ist die weitgehende Automatisierung des gesamten Verfahrens. Die DRV Bund hat aufgrund der Verwaltung der Versicherungs- und Rentenkonten bereits notwendige Erfahrungen sowohl in sachlicher als auch organisatorischer Hinsicht gesammelt und verfügt zudem selbst über einen großen Teil der zu meldenden Daten. Die ZfA kann ebenfalls aufgrund ihres Tätigwerdens im Bereich Altersvorsorgezulage auf eine entsprechende Expertise verweisen.
- 22** c) Für die DRV Bund bzw. die ZfA bedeutet die Übertragung der Aufgaben gemäß § 22a EStG neben der Gewährung der Altersvorsorgezulage (vgl. dazu Senatsurteil in BFHE 250, 397, BStBl II 2016, 525, Rz 37) zwar die Zuweisung einer weiteren sozialversicherungsfremden, nicht unter Art. 87 Abs. 2 GG fallenden Aufgabe. Einer bundesunmittelbaren Körperschaft kann aber eine weitere Verwaltungsaufgabe zugewiesen werden, solange sich der Bund für deren Wahrnehmung auf eine Kompetenz des GG stützen kann, die Aufgabe von Verfassungs wegen nicht einem bestimmten Verwaltungsträger vorbehalten ist und die Zuweisung der neuen Aufgabe das Gepräge der Behörde wahrt (vgl. Senatsurteil in BFHE 250, 397, BStBl II 2016, 525, Rz 45, m.w.N.).
- 23** Diese Voraussetzungen sind in Bezug auf die Übertragung der Aufgaben gemäß § 22a Abs. 4 und 5 EStG im Rahmen des Rentenbezugsmitteilungsverfahrens auf die DRV Bund bzw. ZfA erfüllt. Der Bund hat zweifelsfrei die Möglichkeit, gemäß Art. 87 Abs. 3 Satz 1 Alternative 2 GG eine neue bundesunmittelbare Körperschaft zur Abwicklung des Rentenbezugsmitteilungsverfahrens zu schaffen; er kann sich dabei auf Art. 108 Abs. 4 GG stützen. Zudem wurde die Aufgabe von Verfassungs wegen keinem anderen Verwaltungsträger zugewiesen. Auch ändert sich --anders als der Kläger meint-- nichts an der maßgeblichen Prägung der DRV Bund, die sich aus ihren im Sechsten Buch Sozialgesetzbuch (SGB VI) aufgeführten Aufgaben ergibt. Die DRV Bund betreut zum einen die ihr gemäß § 127 Abs. 2 Nr. 1 SGB VI zugeordneten Versicherten, Rentner und Arbeitgeber und ist zum anderen für die Angelegenheiten, die die gesamte Rentenversicherung betreffen, d.h. für Grundsatz- und Querschnittsaufgaben gemäß § 138 SGB VI, sowie für die gemeinsamen Angelegenheiten der Träger der Rentenversicherung zuständig. Demgegenüber stellt sich die Tätigkeit der DRV Bund im Rahmen des § 22a EStG als eine vor allem technische Abwicklung des Übermittlungsverfahrens der Rentenbezugsmitteilungen dar, die nicht so weitgehend ist, dass die DRV Bund hierdurch ihr "Gepräge" verlieren würde, die für die Rentenversicherung maßgebliche Stelle zu sein.

II.

- 24** Der Kläger ist weder einer Doppelbestrafung im verfassungsrechtlichen (dazu unten 1.), noch menschenrechtlichen (unten 2.) oder unionsrechtlichen Sinne (unten 3.) ausgesetzt.
- 25** 1. Der angefochtene Bescheid verstößt nicht gegen Art. 103 Abs. 3 GG, wonach niemand wegen derselben Tat aufgrund der allgemeinen Strafgesetze mehrmals bestraft werden darf.
- 26** Nach ständiger Rechtsprechung des BVerfG ist mit dem in Art. 103 Abs. 3 GG verwendeten Begriff der "allgemeinen Strafgesetze" nur das Kriminalstrafrecht gemeint (BVerfG-Beschluss vom 2. Mai 1967 2 BvR 391/64, 2 BvR 263/66, BVerfGE 21, 378, unter B.II.1.). Dieses grundrechtsgleiche Recht greift daher lediglich dann ein, wenn die Verhängung einer weiteren echten Kriminalstrafe in Frage steht (so ausdrücklich BVerfG-Beschluss vom 9. November 1976 2 BvL 1/76, BVerfGE 43, 101, unter B.1.). Dies ist hier offenkundig nicht der Fall, da weder § 22a Abs. 5 EStG noch § 50f EStG dem Kriminalstrafrecht zugehörig sind.
- 27** Selbst wenn der Schutzbereich des Art. 103 Abs. 3 GG eröffnet wäre, ist im Zusammenhang mit der von der ZfA angenommenen verspäteten Übermittlung von Rentenbezugsmitteilungen für 2012 gegen den Kläger aber niemals ein zweites Verfahren --insbesondere kein Bußgeldverfahren nach § 50f EStG-- eingeleitet worden. Die ZfA hat sogar erklärt, von § 50f EStG bisher noch in keinem Fall Gebrauch gemacht zu haben. Darüber hinaus liegen im

Streitfall keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die materiell-rechtlichen Voraussetzungen dieses Bußgeldtatbestands --insbesondere die im subjektiven Bereich geforderte Leichtfertigkeit-- überhaupt erfüllt sein könnten.

- 28** Aus diesem Grund kann im Streitfall auch offenbleiben, ob bzw. in welchem Umfang sich aus dem Rechtsstaatsprinzip, insbesondere aus dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, Beschränkungen doppelter nichtstrafrechtlicher Sanktionierungen ergeben können (vgl. dazu Remmert in Maunz/Dürig, Kommentar zum Grundgesetz, Art. 103 Abs. 3 Rz 59).
- 29** 2. Auf Regelungen der EMRK kann sich der Kläger in diesem Zusammenhang bereits deswegen nicht berufen, weil eine dem Art. 103 Abs. 3 GG entsprechende Gewährleistung nicht in der EMRK selbst, sondern lediglich in Art. 4 Abs. 1 ihres 7. Zusatzprotokolls enthalten ist. Das 7. Zusatzprotokoll vom 22. November 1984 ist von Deutschland zwar unterzeichnet, bislang aber nicht ratifiziert worden.
- 30** 3. Dem angefochtenen Bescheid steht auch die Gewährleistung des Art. 50 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (EUGrDRCh) nicht entgegen, wonach niemand wegen einer Straftat, deretwegen er bereits in der Union nach dem Gesetz rechtskräftig verurteilt oder freigesprochen worden ist, in einem Strafverfahren erneut verfolgt oder bestraft werden darf.
- 31** Bereits der klare Wortlaut dieser Vorschrift setzt eine rechtskräftige Verurteilung oder einen rechtskräftigen Freispruch voraus; in derartigen Fällen steht die Regelung einer erneuten Verfolgung oder Bestrafung wegen derselben Tat entgegen. Vorliegend wendet sich der Kläger aber nicht gegen eine erneute Verfolgung oder Bestrafung, sondern bereits gegen die erste --und in ihrem Fall auch einzige-- Verwaltungssanktion. Der Schutzbereich des Art. 50 EUGrDRCh ist damit von vornherein nicht berührt.
- 32** Deshalb kann es offenbleiben, ob das Verspätungsgeld selbst in Anwendung des weiten Begriffs der "Sanktion strafrechtlicher Natur", den der Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) vertritt (vgl. EuGH-Urteile Bonda vom 5. Juni 2012 C-489/10, EU:C:2012:319, Europäisches Wirtschafts- & Steuerrecht 2012, 391, Rz 36 ff.; Åkerberg Fransson vom 26. Februar 2013 C-617/10, EU:C:2013:105, Neue Juristische Wochenschrift 2013, 1415, Rz 34, und Menci vom 20. März 2018 C-524/15, EU:C:2018:197, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2018, 423) überhaupt in den sachlichen Anwendungsbereich des Art. 50 EUGrDRCh fallen könnte. Zudem wäre der Geltungsbereich der EUGrDRCh im Streitfall nicht eröffnet. Für die Mitgliedstaaten gilt die EUGrDRCh nach ihrem Art. 51 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 ausschließlich bei der Durchführung des Rechts der Union. Daran fehlt es hier, weil die Einkommensbesteuerung von Renteneinkünften --anders als etwa die Umsatzsteuer, zu der die im vorigen Absatz zitierten Entscheidungen des EuGH in den Rechtssachen Åkerberg Fransson und Menci ergangen sind-- unionsrechtlich nicht harmonisiert ist (ebenso zur Erbschaftsteuer Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. Juni 2013 II R 10/12, BFHE 241, 402, BStBl II 2013, 746, Rz 27; vgl. auch Krumm in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 369 AO Rz 10 a.E.).

III.

- 33** Die gesetzlichen Regelungen des § 22a Abs. 1 EStG sowie des § 22a Abs. 5 EStG verstoßen nicht gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz und sind insoweit verfassungsgemäß.
- 34** Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz hat verfassungsrechtlichen Rang und ergibt sich aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG), im Grunde bereits aus dem Wesen der Grundrechte selbst, die als Ausdruck des allgemeinen Freiheitsanspruchs des Bürgers gegenüber dem Staat von der öffentlichen Gewalt jeweils nur so weit beschränkt werden dürfen, als es zum Schutz öffentlicher Interessen unerlässlich ist (BVerfG-Beschlüsse vom 15. Dezember 1965 1 BvR 513/65, BVerfGE 19, 342, unter III.2., und vom 12. Mai 1987 2 BvR 1226/83, 2 BvR 101/84, 2 BvR 313/84, BVerfGE 76, 1, unter C.I.5.b aa).
- 35** Bei der Beurteilung der Verhältnismäßigkeit der Belastung der mitteilungspflichtigen Stellen kann nicht isoliert auf das im Falle der nicht fristgerechten Übermittlung von Rentenbezugsmitteilungen zu verhängende Verspätungsgeld abgestellt werden. Vielmehr ist der Gesamtkomplex der ihnen als Dritte auferlegten Pflichten in den Blick zu nehmen. Sollte bereits das Meldeverfahren als solches für die Verpflichteten eine unverhältnismäßige Belastung darstellen, wäre schon aus diesem Grunde die Verhängung des damit zusammenhängenden Verspätungsgeldes rechtswidrig.
- 36** Der Senat kann indes weder eine unverhältnismäßige Belastung der Mitteilungspflichtigen in Bezug auf das Meldeverfahren (unter 1.) noch in Bezug auf die Erhebung des Verspätungsgeldes (unter 2.) erkennen.

- 37** 1. Die Verpflichtung der in § 22a Abs. 1 EStG genannten Einrichtungen, der ZfA die Rentenbezugsmitteilungen zu übermitteln, ist im Hinblick auf den mit ihr verfolgten Zweck, die verfassungsrechtlich geforderte Gleichmäßigkeit der Besteuerung der Einkünfte gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a und Nr. 5 EStG zu gewährleisten (unter a), eine geeignete (unter b), erforderliche (unter c) sowie angemessene (unter d) Maßnahme.
- 38** a) Der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verlangt für das Steuerrecht, dass die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden. Das Verfahrensrecht muss deshalb so ausgestaltet sein, dass es die gleichmäßige Umsetzung der durch eine materielle Steuernorm bestimmten Belastung in der regulären Besteuerungspraxis gewährleistet (vgl. dazu insbesondere das Urteil des BVerfG vom 9. März 2004 2 BvL 17/02, BVerfGE 110, 94, unter C.II.1. und C.II.2.a, m.w.N.).
- 39** Um diesen Grundsätzen Rechnung zu tragen, wurde durch das Alterseinkünftegesetz vom 5. Juli 2004 (BGBl I 2004, 1427) ein Rentenbezugsmitteilungsverfahren eingeführt. Da Besteuerungslücken nur aufgedeckt werden können, wenn der Finanzverwaltung die Daten über die Renteneinkünfte zur Verfügung stehen (vgl. dazu auch die Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010, BTDrucks 17/2823, S. 17), wurde durch das Jahressteuergesetz 2009 vom 19. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 2794) mit der Einfügung des Abs. 4 in § 22a EStG a.F. zudem die Befugnis der ZfA geschaffen, die Meldepflichtigen ihrerseits daraufhin zu überprüfen, ob sie ihren Verpflichtungen zur Übermittlung der Rentenbezugsmitteilungen nachgekommen sind (vgl. BTDrucks 16/10189, S. 52).
- 40** b) Zweifel an der Eignung des Rentenbezugsmitteilungsverfahrens, zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung beizutragen, bestehen nicht.
- 41** aa) Für die Eignung des Meldeverfahrens reicht es aus, wenn hierdurch der gewünschte Erfolg gefördert werden kann. Es genügt mithin bereits die Möglichkeit einer Zweckerreichung. Es ist dabei vornehmlich Sache des Gesetzgebers, auf der Grundlage seiner Vorstellungen und Ziele und unter Beachtung der Sachgesetzmäßigkeiten des betreffenden Sachgebiets zu entscheiden, welche Maßnahmen er im Interesse des Gemeinwohls ergreifen will (ständige Rechtsprechung des BVerfG, vgl. z.B. Beschluss vom 3. April 2001 1 BvL 32/97, BVerfGE 103, 293, Rz 51).
- 42** bb) Das ansonsten sehr geringe Risiko des Steuerpflichtigen, bei einer Nichterklärung der von der Mitteilungspflicht umfassten sonstigen Einkünfte gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a sowie Nr. 5 EStG entdeckt zu werden, erhöht sich durch das Meldeverfahren signifikant. Hierdurch wird sichergestellt, dass Finanzbehörden von den Einkünften Kenntnis erhalten und sie dann bei den Steuerpflichtigen besteuern können. Hinzu kommt, dass die mitteilungspflichtigen Stellen neben den Leistungsbeziehern selbst die Einzigen sind, die sowohl Art als auch Höhe der betreffenden Einkünfte kennen.
- 43** c) Das Rentenbezugsmitteilungsverfahren ist erforderlich, um die Gleichmäßigkeit der Besteuerung in Bezug auf die meldepflichtigen Einkünfte zu gewährleisten.
- 44** aa) Eine Maßnahme ist nur dann erforderlich, wenn ein anderes, gleich wirksames, aber weniger einschränkendes Mittel nicht zur Verfügung steht, die Belastung des Betroffenen damit nicht weiter geht, als es die rechtfertigenden Gemeinwohlbelange erfordern. Allerdings steht dem Gesetzgeber bei der Beurteilung dessen, was er zur Verwirklichung der von ihm verfolgten Gemeinwohlszwecke für erforderlich halten darf, ein weiter Einschätzungs- und Prognosespielraum zu. Dieser kann gerichtlich je nach der Eigenart des in Rede stehenden Sachbereichs, den Möglichkeiten, sich ein hinreichend sicheres Urteil zu bilden, und der auf dem Spiel stehenden Rechtsgüter nur in begrenztem Umfang überprüft werden. Der Beurteilungsspielraum des Gesetzgebers ist erst dann überschritten, wenn die gesetzgeberischen Erwägungen so fehlerhaft sind, dass sie vernünftigerweise keine Grundlage für derartige Maßnahmen abgeben können (vgl. BVerfG-Beschluss vom 12. Dezember 2006 1 BvR 2576/04, BVerfGE 117, 163, unter B.I.2.c, m.w.N.).
- 45** bb) Ein milderes Mittel als das Rentenbezugsmitteilungsverfahren ist zur gleichmäßigen Besteuerung insbesondere der Renteneinkünfte nicht erkennbar. Mit einem ansonsten denkbaren Steuerabzug an der Quelle wären die mitteilungspflichtigen Einrichtungen verpflichtet, eine entsprechende Quellensteuer einzubehalten und abzuführen. Hierdurch würden sie tendenziell noch stärker belastet als durch ihre Mitteilungspflicht.
- 46** d) Die Inanspruchnahme der mitteilungspflichtigen Stellen als Dritte zur Erreichung des verfassungsrechtlich gebotenen Ziels der Gleichmäßigkeit der Besteuerung der Einkünfte der Leistungsempfänger stellt keine unangemessene Belastung dar.

- 47** aa) Voraussetzung für die Angemessenheit des Mittels ist, dass das Maß der Belastung des Einzelnen noch in einem vernünftigen Verhältnis zu den der Allgemeinheit erwachsenden Vorteilen steht. Um dies feststellen zu können, ist eine Abwägung zwischen den Gemeinwohlbelangen und den Auswirkungen auf die Rechtsgüter der davon Betroffenen notwendig (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 117, 163, unter B.I.2.d, m.w.N.).
- 48** bb) Der Senat verkennt nicht, dass die gesetzlich auferlegte Übermittlungspflicht bei den mitteilungspflichtigen Stellen zusätzlichen zeitlichen, personellen und finanziellen Aufwand verursacht. Er sieht diese Belastung im Hinblick auf das verfassungsrechtlich gebotene Ziel der gleichmäßigen Besteuerung der Einkünfte gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a und Nr. 5 EStG indes als noch angemessen an.
- 49** (1) Dies zeigt der Vergleich mit anderen Pflichten, die Dritten im Rahmen des Steuervollzugs auferlegt worden sind. So ist in diesem Zusammenhang auf die Verhältnismäßigkeit der ungleich stärker belastenden Lohnsteuerabzugspflicht der Arbeitgeber und ihrer damit verbundenen Haftung hinzuweisen, die auch das BVerfG als zulässige Indienstnahme Dritter für öffentliche Aufgaben als gerechtfertigt angesehen hat. Sie sei jedenfalls deshalb verfassungsgemäß, weil der Arbeitgeber dadurch nicht erheblich belastet werde und im Rahmen seiner sozialstaatlich gebotenen Fürsorgepflicht zugleich seine Arbeitnehmer in der vereinfachten Erfüllung der ihnen obliegenden Steuerpflicht unterstütze (BVerfG-Beschlüsse vom 17. Februar 1977 1 BvR 33/76, BVerfGE 44, 103, und 1 BvR 343/74, HFR 1977, Nr. 307). Die Verpflichtung der Kreditinstitute, aufgrund des Kuponsteuergesetzes vom 25. März 1965 (BGBl I 1965, 147) die Kapitalertragsteuer für den Steuerschuldner einzubehalten, hat das BVerfG ebenfalls als eine "erträgliche Inanspruchnahme" Dritter beurteilt, zumal sich die Verpflichtung an die übliche Banktätigkeit anlehne (BVerfG-Beschluss vom 29. November 1967 1 BvR 175/66, BVerfGE 22, 380, unter C.I.2.b). Auch in seinem Beschluss zur Bevorratungspflicht für Erdölzeugnisse hat das BVerfG darauf hingewiesen, dass die Indienstnahme Privater für öffentliche Aufgaben als solche nicht verfassungswidrig sei, und es im Rahmen der Prüfung der angemessenen Belastung für bedeutsam gehalten, dass das von dem Dritten geforderte Verhalten keine unternehmensfremde Tätigkeit ist (Beschluss vom 16. März 1971 1 BvR 52/66, 1 BvR 665/66, 1 BvR 667/66, 1 BvR 754/66, BVerfGE 30, 292, unter C.II.2.c zu cc).
- 50** (2) Unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechungsgrundsätze werden die mitteilungspflichtigen Stellen nicht unangemessen belastet. Sie haben --ähnlich wie die Arbeitgeber in Bezug auf die Arbeitnehmer-- eine besondere Verantwortung für die Leistungsempfänger übernommen, denn sie tragen im Regelfall Sorge für deren finanzielle Versorgung im Alter. Damit üben sie zugleich eine überragend wichtige Funktion im Gemeinwesen aus. Die Unterstützung sowohl der Finanzverwaltung beim Vollzug der Rentenbesteuerung als auch --damit mittelbar verbunden-- der Leistungsempfänger bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten ist Ausfluss dieser Verantwortung.
- 51** Hinzu kommt, dass die mitteilungspflichtigen Stellen ihren Leistungsempfängern die entsprechenden Informationen bereits jährlich übersenden. Die zusätzliche Belastung besteht infolgedessen neben der erstmaligen Ermittlung der steuerlichen Identifikationsnummer der Leistungsempfänger vor allem darin, die bereits im Wesentlichen vorliegenden Informationen nach den Vorgaben der Finanzverwaltung aufzubereiten und fristgerecht zu übermitteln.
- 52** 2. Auch die Belastung mit einem Verspätungsgeld gemäß § 22a Abs. 5 EStG bei nicht rechtzeitiger Übermittlung der Rentenbezugsmitteilungen steht im Einklang mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, da das Verspätungsgeld im Hinblick auf die mit ihm verfolgten Zwecke (unter a) ein geeignetes (unter b), erforderliches (unter c) sowie angemessenes (unter d) Mittel ist.
- 53** a) Mit der Erhebung des Verspätungsgeldes verfolgt der Gesetzgeber ausweislich der Gesetzesmaterialien mehrere Ziele, die auf vernünftigen Erwägungen beruhen und daher die Belastung der Mitteilungspflichtigen legitimieren können.
- 54** Dies gilt zunächst für das in den Gesetzesmaterialien in den Vordergrund gestellte Ziel, mit der Regelung des § 22a Abs. 5 EStG die Mitteilungspflichtigen dazu anzuhalten, die Rentenbezugsmitteilungen rechtzeitig zu übermitteln. Hierdurch werde zusätzlicher Verwaltungsaufwand vermieden, der durch die verspätete oder fehlende Übermittlung der Daten entstehe. Das Verspätungsgeld erhöhe den Anreiz zu einer fristgemäßen Datenübermittlung, so dass die Finanzverwaltung die Rentenbezugsmitteilung bereits im laufenden Veranlagungsverfahren berücksichtigen könne. Auch soll das Verspätungsgeld --dies ist der zweite hiermit angestrebte Zweck-- den zusätzlichen Verwaltungsaufwand abgelten, der von den Mitteilungspflichtigen ausgelöst werde. Außerdem würden --als dritter Zweck-- insoweit die Grundlagen für eine vorausgefüllte Steuererklärung gelegt (vgl. BTDrucks 17/3549, S. 19).

- 55** b) In Bezug auf den ersten und dritten Zweck, die Mitteilungspflichtigen zu einer fristgerechten Übermittlung der Rentenbezugsmitteilungen anzuhalten sowie die Grundlage für eine vorausgefüllte Steuererklärung zu schaffen, ist die Entscheidung des Gesetzgebers, ein Verspätungsgeld zu erheben, offensichtlich geeignet. Dies wird insbesondere durch die Entwicklung des Meldeverhaltens der Mitteilungspflichtigen belegt, wonach im Jahr 2010 nur 72,25 % und im Jahr 2016 bereits 97,8 % der Rentenbezugsmitteilungen fristgerecht übersandt wurden. Dass durch das Verspätungsgeld nicht bewirkt wurde, dass alle Mitteilungspflichtigen ihre Daten fristgerecht übermittelt haben, ist demgegenüber unerheblich. Bereits die klar erkennbare Verbesserung des Meldeverhaltens reicht aus, um zu belegen, dass der beabsichtigte Zweck gefördert werden konnte.
- 56** Nicht mehr entscheidungserheblich ist damit, ob auch die Eignung des Verspätungsgeldes zur Erreichung des zweiten Zwecks, d.h. des Ausgleichs des vermehrten Verwaltungsaufwands wegen der verspäteten Rentenbezugsmitteilungen, gegeben ist. Zweifel bestehen für den Senat, weil das Verspätungsgeld gemäß § 3 Abs. 5 Satz 5 i.V.m. Abs. 4 Nr. 9 der Abgabenordnung in der im Streitjahr geltenden Fassung (AO) allein der ZfA zusteht (s. dazu auch Neumann in Gosch, AO § 3 Rz 65). Nach den Ausführungen des BMF in der mündlichen Verhandlung wird das Aufkommen an die von dem Verwaltungsmehraufwand durch verspätete Rentenbezugsmitteilungen im Wesentlichen betroffenen Landesfinanzbehörden nicht weitergeleitet, so dass diese durch das Verspätungsgeld keine Kompensation für ihren Mehraufwand erhalten. Inwieweit auch die Tätigkeit der ZfA durch die verspäteten Rentenbezugsmeldungen erschwert wird und insoweit hierfür das Verspätungsgeld eine geeignete Entschädigung sein könnte, bedarf keiner Entscheidung, da bereits aufgrund der anderen beiden Zwecke die Eignung des Verspätungsgeldes bejaht werden kann.
- 57** c) Das Verspätungsgeld ist zur Erreichung des ersten und dritten Zwecks erforderlich, denn ein weniger einschneidendes, aber ebenso wirksames Mittel als das Verspätungsgeld in Höhe von 10 € pro nicht fristgerecht übersandter Rentenbezugsmitteilung je angefangenen Monat ist nicht erkennbar, um die Mitteilungspflichtigen zu veranlassen, die Rentenbezugsmitteilungen fristgerecht zu übermitteln.
- 58** aa) Der gänzliche Verzicht auf ein Verspätungsgeld hätte sich nicht als zur Zweckerreichung gleich geeignete Alternative erwiesen. Dies zeigt bereits die tatsächliche Entwicklung. Die Finanzverwaltung hatte im Rahmen der testweisen Auswertung von Rentenbezugsmitteilungen für die Veranlagungszeiträume 2005 bis 2008 festgestellt, dass viele Mitteilungspflichtige ihren aus § 22a EStG resultierenden Pflichten gar nicht oder nur unzureichend nachgekommen waren, wodurch auch eine maschinelle Auswertung der Rentenbezugsmitteilungen massiv erschwert wurde (vgl. die Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2010, BTDrucks 17/2823, S. 17). Hätte der Gesetzgeber weiterhin auf die Erhebung des Verspätungsgeldes verzichtet, hätte die erhebliche Gefahr bestanden, dass sich das Verhalten der Mitteilungspflichtigen nicht verändert hätte.
- 59** Dies gilt auch vor dem Hintergrund, dass mit der Einführung des § 50f Abs. 1 Nr. 1 EStG die vorsätzliche oder leichtfertige nicht fristgerechte Datenübermittlung mit einer Geldbuße geahndet werden kann. Aus dem von der ZfA und dem BMF vorgetragenen Umstand, bislang sei noch in keinem Fall eine Geldbuße gemäß § 50f Abs. 1 Nr. 1 EStG festgesetzt worden, kann geschlossen werden, dass lediglich einfach fahrlässiges Verhalten der Mitteilungspflichtigen im Wesentlichen ursächlich für die nicht fristgerecht übermittelten Rentenbezugsmitteilungen war und ist. Insoweit bedurfte es einer entsprechenden Verwaltungssanktion sowohl für ein nicht vorsätzliches als auch für ein nicht leichtfertiges Verhalten.
- 60** bb) Ebenso wenig verletzt das Verspätungsgeld den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, auch wenn womöglich eine andere inhaltliche Ausgestaltung der Sanktionierung verspätet übermittelter Rentenbezugsmitteilungen in Betracht gekommen wäre. Dem Gesetzgeber steht nämlich insoweit ein gerichtlich nur begrenzt überprüfbarer Gestaltungsspielraum zu.
- 61** Die Entscheidung, das Entstehen und die Höhe des Verspätungsgeldes bereits gesetzlich festzulegen, begründet der Gesetzgeber --für den Senat nachvollziehbar-- mit verwaltungsökonomischen Gründen (vgl. BTDrucks 17/3549, S. 19). Auch die Anknüpfung an die konkrete, nicht fristgerecht übermittelte Rentenbezugsmitteilung sowie die Staffelung nach dem Ausmaß der Verspätung erscheint sachgerecht. Denn mit längerer Dauer der Verspätung steigt die Wahrscheinlichkeit, dass die Leistungen gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a sowie Nr. 5 EStG in den Veranlagungen der Rentenempfänger nicht enthalten sind. Demgegenüber wäre die Überlegung des Klägers --so wie der Senat sie versteht--, das Verspätungsgeld nur zu erheben, wenn die verspätete Meldung ein bereits abgeschlossenes Veranlagungsverfahren betrifft, verwaltungsaufwändig und widerspräche der verwaltungsökonomischen Ausrichtung des Mitteilungsverfahrens.
- 62** cc) Die Höhe des Verspätungsgeldes ist unter dem Aspekt der Erforderlichkeit ebenfalls nicht zu beanstanden. Die

theoretische Überlegung, ob ggf. auch ein geringerer Betrag, wie z.B. 5 €, dieselbe Anreizfunktion auf die Mitteilungspflichtigen hätte haben können, entzieht sich mangels belastbarer Erkenntnisse der Beurteilung durch den Senat; der Gesetzgeber hat insoweit die auch von den Gerichten zu respektierende Einschätzungsprärogative.

- 63** d) Nach Abwägung der vom Gesetzgeber mit dem Verspätungsgeld verfolgten Ziele mit der hierdurch eingetretenen Belastung des jeweiligen Mitteilungspflichtigen ist der erkennende Senat nicht der Auffassung, dass die Regelung des § 22a Abs. 5 EStG unangemessen ist.
- 64** aa) Mit der rechtzeitigen Übermittlung der Rentenbezugsmitteilungen zur Vermeidung zusätzlichen Verwaltungsaufwandes wird zwar vordergründig lediglich eine Erleichterung für die Finanzverwaltung angestrebt, um die ordnungsgemäße Besteuerung der meldepflichtigen Einkünfte gemäß § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a sowie Nr. 5 EStG ohne zusätzlichen Einsatz sächlicher und personeller Ressourcen zu ermöglichen. Es handelt sich aber bei der Gewährleistung einer effektiven, möglichst einfachen Verwaltung um ein hochrangiges Rechts- und Verwaltungsgut (Senatsurteil vom 16. November 2011 X R 18/09, BFHE 235, 452, BStBl II 2012, 129, Rz 68); der Gesichtspunkt einer möglichst effizienten Verwaltung genießt Verfassungsrang (vgl. Art. 108 GG; s.a. Senatsurteil vom 22. Oktober 2014 X R 18/14, BFHE 247, 312, BStBl II 2015, 371, Rz 45). Das einkommensteuerliche Veranlagungsverfahren muss als Massenverfahren durch sachgerechte Konzentration behördlicher Ermittlungsmaßnahmen praktikabel bleiben, so dass der Gesetzgeber die Verwirklichung des Steueranspruchs verfahrensrechtlich erleichtern und dabei die Grenzen der dem Staat verfügbaren personellen und finanziellen Mittel berücksichtigen darf (vgl. Urteil des BVerfG in BVerfGE 110, 94, unter C.II.2.b).
- 65** Die Notwendigkeit zur Erreichung dieses Ziels insbesondere mittels der Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens wird zudem durch den dritten vom Gesetzgeber genannten Zweck des § 22a Abs. 5 EStG aufgezeigt, nämlich die Grundlagen für eine bereits vorausgefüllte Steuererklärung zu schaffen (vgl. dazu auch § 150 Abs. 7 Satz 2 AO in der Fassung des Gesetzes zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens vom 18. Juli 2016, BGBl I 2016, 1679).
- 66** bb) Dem steht die Belastung der mitteilungspflichtigen Stellen durch das Verspätungsgeld in Höhe von 10 € je Mitteilung pro angefangenen Monat im Falle nicht fristgemäßer Übermittlung der Rentenbezugsmitteilungen gegenüber, wobei das Verspätungsgeld aber für einen Veranlagungszeitraum 50.000 € nicht übersteigen darf (vgl. § 22a Abs. 5 Satz 5 EStG).
- 67** (1) Bereits durch diese Kappung ist die Höhe der maximalen Belastung des Mitteilungspflichtigen auf ein Maß reduziert worden, das im Rahmen anderer gesetzlicher Verwaltungssanktionen für verspätetes Handeln eines Steuerpflichtigen bleibt. Dies zeigt der Vergleich mit dem Verspätungszuschlag, dem Verzögerungsgeld und dem Säumniszuschlag. So kann gegen einen Steuerpflichtigen ein Verspätungszuschlag von höchstens 25.000 € festgesetzt werden, wenn er seiner Verpflichtung zur Abgabe der Steuererklärung nicht nachkommt (§ 152 Abs. 2 Satz 1 AO; § 152 Abs. 10 AO in der aktuell geltenden Fassung). Erfüllt der Steuerpflichtige bestimmte, während einer Außenprüfung bestehende Mitwirkungs- und Vorlagepflichten nicht, kann ein Verzögerungsgeld von 2.500 € bis 250.000 € festgesetzt werden (§ 146 Abs. 2b AO). Wird eine Steuer nicht rechtzeitig entrichtet, ist für jeden angefallenen Monat der Säumnis ein Säumniszuschlag in Höhe von 1 % des abgerundeten rückständigen Steuerbetrags zu zahlen (§ 240 Abs. 1 AO). Die Belastungen des Steuerpflichtigen durch die gerade genannten steuerlichen Nebenleistungen gemäß § 3 Abs. 4 AO wurden von der höchstrichterlichen Rechtsprechung als verfassungskonform und damit als angemessen angesehen (zu § 146 Abs. 2b AO s. BFH-Urteil vom 28. August 2012 I R 10/12, BFHE 239, 1, BStBl II 2013, 266, Rz 19 ff.; zu § 152 Abs. 2 AO s. BVerfG-Beschluss vom 19. Februar 1987 1 BvR 1323/86, juris; BFH-Urteil vom 30. April 1987 IV R 42/85, BFHE 149, 429, BStBl II 1987, 543, unter 2.c; zu § 240 AO s. BVerfG-Beschluss vom 30. Januar 1986 2 BvR 1336/85, Deutsche Steuer-Zeitung/Eildienst 1986, 101; BFH-Urteil vom 26. Januar 1988 VIII R 151/84, BFH/NV 1988, 695, unter 3.b aa).
- 68** (2) Dass wegen der Nichtabgabe der Steuererklärung gemäß § 152 AO ein Verspätungszuschlag maximal in Höhe von 25.000 € erhoben werden darf, während das Verspätungsgeld maximal 50.000 € betragen kann, ist vor dem Hintergrund zu verstehen, dass durch die insoweit verzögerte Übermittlung der Rentenbezugsmitteilungen nicht nur eine einzige steuerliche Veranlagung, sondern eine Vielzahl von Steuerfällen betroffen ist.
- 69** (3) Zu keiner anderen verfassungsrechtlichen Beurteilung führt der Umstand, dass die Festsetzung sowohl des Verspätungszuschlags gemäß § 152 Abs. 1 AO als auch des Verzögerungsgeldes gemäß § 146 Abs. 2b AO auf einer Ermessensentscheidung der Finanzverwaltung beruht, während Grund und Höhe des Verspätungsgeldes aus verwaltungsökonomischen Gründen (vgl. BTDrucks 17/3549, S. 19) gesetzlich festgelegt worden sind, so dass hier kein Raum für eine Ermessensentscheidung gegeben ist. Als notwendiges, aber auch hinreichendes Korrektiv hat der Gesetzgeber entschieden, von der Erhebung des Verspätungsgeldes dann abzusehen, wenn die Verspätung auf

Gründen beruht, die die mitteilungspflichtige Stelle nicht zu vertreten hat. Hierdurch erhält diese im Einzelfall die Möglichkeit, die Erhebung des Verspätungsgeldes abzuwenden. Es ist zudem interessengerecht, dem Mitteilungspflichtigen und nicht der ZfA die Darlegungs- und Beweislast für das Nichtvertretenmüssen aufzuerlegen, da die Umstände, die dazu führen, dass die bezogenen Renten und Leistungen nicht bis zum 1. März des Folgejahres (bzw. nach aktueller Rechtslage bis zum letzten Tag des Monats Februar des folgenden Jahres, vgl. § 22a Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 93c Abs. 1 Nr. 1 AO) gemeldet werden konnten, im Wesentlichen der Sphäre des Mitteilungspflichtigen zuzuordnen sein dürften.

IV.

- 70** Der Senat vermag nicht zu beurteilen, ob im Streitfall die einfachgesetzlichen Voraussetzungen des § 22a Abs. 5 EStG vorliegen. Den Feststellungen des FG ist nicht zu entnehmen, ob überhaupt eine Fristüberschreitung vorlag (unter 1.) und --falls diese Frage zu bejahen ist-- ob diese vom Kläger zu vertreten war (unter 2.).
- 71** 1. Wird eine Rentenbezugsmitteilung nicht innerhalb der in Absatz 1 genannten Frist übermittelt, ist nach § 22a Abs. 5 EStG das Verspätungsgeld für jeden angefangenen Monat zu entrichten, in dem die Rentenbezugsmitteilung noch aussteht.
- 72** a) Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut wird das Verspätungsgeld nur dann erhoben, wenn die Mitteilung verspätet oder gar nicht übermittelt wurde. Eine lediglich fehlerhafte Meldung wird hingegen in § 22a Abs. 5 Satz 1 EStG nicht erwähnt und infolgedessen auch nicht mit einem Verspätungsgeld belegt.
- 73** b) Dieser Befund wird durch die Gesetzesmaterialien gestützt. In der Begründung zur Einführung des Verspätungsgeldes hat der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages ausdrücklich darauf hingewiesen, dass hierdurch die Mitteilungspflichtigen angehalten werden sollen, die Rentenbezugsmitteilungen *rechtzeitig* zu übermitteln (vgl. BTDrucks 17/3549, S. 19). Ebenso ist gemäß § 22a Abs. 5 Satz 3 EStG von der Erhebung des Verspätungsgeldes abzusehen, wenn die *Fristüberschreitung* auf Gründen beruht, die der Mitteilungspflichtige nicht zu vertreten hat.
- 74** c) Der Vergleich mit dem ebenfalls durch das Jahressteuergesetz 2010 eingeführten § 50f Abs. 1 Nr. 1 EStG bestätigt dieses Auslegungsergebnis. Danach handelt ordnungswidrig, wer vorsätzlich oder leichtfertig entgegen § 22a Abs. 1 Satz 1 EStG dort genannte Daten nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig übermittelt oder eine Mitteilung nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig macht. Diese Vorschrift differenziert in zweierlei Hinsicht: Zum einen unterscheidet sie zwischen den einzelnen Daten des § 22a Abs. 1 Satz 1 EStG und der (Rentenbezugs-)Mitteilung als solcher. Zum anderen zeigt sie ausdrücklich die unterschiedlichen Begehungs- bzw. Unterlassungsalternativen "nicht übermitteln", "nicht richtig übermitteln", "nicht vollständig übermitteln" und "nicht rechtzeitig übermitteln" auf. Die explizite Nennung der "nicht richtigen" oder "nicht vollständigen" Daten bzw. Mitteilungen in § 50f Abs. 1 EStG bzw. das Fehlen dieser Aufzählung in § 22a Abs. 5 Satz 1 EStG kann nur bedeuten, dass das Verspätungsgeld lediglich bei einer nicht oder nicht fristgerecht übermittelten Mitteilung erhoben werden soll. Denn es ist nicht davon auszugehen, dass der Gesetzgeber eine nicht innerhalb einer bestimmten Frist übermittelte Rentenbezugsmitteilung in § 22a Abs. 5 EStG auch i.S. einer nicht ordnungsgemäßen Rentenbezugsmitteilung verstanden wissen will, wenn er in demselben Gesetzgebungsverfahren in einer anderen Vorschrift die einzelnen Möglichkeiten des bußgeldbewehrten Fehlverhaltens ausdrücklich aufzählt.
- 75** d) Dass in § 22a Abs. 5 Satz 1 EStG und § 50f Abs. 1 Nr. 1 EStG unterschiedliche Anknüpfungspunkte des Fehlverhaltens gewählt wurden, erscheint auch interessengerecht. Die verspätete bzw. Nichtübermittlung einer Rentenbezugsmitteilung ist grundsätzlich relativ problemlos feststellbar, die sich daraus ergebende Rechtsfolge ist gesetzlich normiert. Eine Einzelfallprüfung ist lediglich bei der Beantwortung der Frage nach dem Nichtvertretenmüssen der Verfristung erforderlich, die auch nur entweder bejaht oder verneint werden kann. Demgegenüber hat die ZfA bei Anwendung des § 50f Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 EStG eine Ermessensentscheidung sowohl in Bezug auf das Ob als auch bezüglich der Höhe des Bußgeldes zu treffen und dabei neben dem vorwerfbaren Verhalten u.a. auch die unterschiedlich ausgeprägte Mangelhaftigkeit der übermittelten Rentenbezugsmitteilungen zu berücksichtigen.
- 76** e) Nicht jede Übermittlung einer fehlerhaften Rentenbezugsmitteilung bis zum 1. März des Folgejahres kann indes als fristwährend angesehen werden. Entsprechend der BFH-Rechtsprechung zur fristgerechten Abgabe einer unvollständigen oder unrichtigen Steuererklärung (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 6. November 1969 IV 249/64, BFHE 97, 405, BStBl II 1970, 168, unter 2., und vom 7. April 2005 IV R 39/04, BFH/NV 2005, 1229, unter II.2.) kann eine Rentenbezugsmitteilung dann nicht als übermittelt gelten, wenn sie derart lückenhaft ist, dass dies praktisch auf

ihre Nichtübermittlung hinausliefe. Dies dürfte allerdings nur dann der Fall sein, wenn die Daten für die ZfA nicht übermittelbar wären, so dass der mit der Einführung des Rentenbezugsmitteilungsverfahrens verfolgte Zweck, die zutreffende Besteuerung der Rentenempfänger zu gewährleisten, wegen der unrichtigen Daten nicht erfüllt werden könnte.

- 77** f) Der Senat kann aufgrund nicht ausreichender Feststellungen des FG nicht beurteilen, ob die ursprünglichen Rentenbezugsmitteilungen des Klägers mit der unzutreffenden Bezeichnung des Mitteilungspflichtigen und der zudem falschen Kundennummer lediglich fehlerhaft waren oder ob sie eine Weiterleitung der Daten an die Landesfinanzverwaltungen überhaupt nicht ermöglicht haben.
- 78** Für eine lediglich fehlerhafte Mitteilung spricht nach Ansicht des Senats, dass nach dem Vorbringen der ZfA bei Nachrichten, die aufgrund der Schwere der enthaltenen Fehler nicht verarbeitet werden könnten, "diese in eine valide Nachricht gebettet und demjenigen Übermittler zugestellt würden, aus dessen Queue die Nachricht entnommen worden sei". Die X-GmbH hat indes nach eigenen Angaben eine bestimmte Bestätigungsmeldung erhalten. Zudem hat der Kläger vorgetragen, einige Finanzämter hätten auf die erneute Übermittlung der Rentenbezugsmitteilungen mit Erstaunen reagiert. Dies lässt vermuten, dass die Meldungen verarbeitungsfähig waren. Unerheblich dürfte in diesem Zusammenhang sein, dass --wie von der ZfA in der mündlichen Verhandlung vorgetragen-- die fehlerhafte Bezeichnung des Mitteilungspflichtigen die Gefahr einer steuerlichen Doppelerfassung der gemeldeten Rentenbeträge ausgelöst haben könnte.
- 79** Die bisherigen finanzgerichtlichen Feststellungen reichen dem Senat jedoch nicht aus, um von wirksam übermittelten Rentenbezugsmitteilungen ausgehen zu können. Die Sache ist daher an das FG zurückzuverweisen, damit das Gericht prüfen kann, ob im Januar 2013 lediglich fehlerhafte, aber dennoch i.S. des § 22a Abs. 5 Satz 1 EStG fristgerecht übermittelte Rentenbezugsmitteilungen vorgelegen haben.
- 80** 2. Der erkennende Senat kann ebenfalls nicht mit hinreichender Sicherheit beurteilen, ob der Kläger --sollten die Fehler so schwerwiegend gewesen sein, dass dies einer Nichtübermittlung der Rentenbezugsmitteilungen gleichstünde-- die Fristversäumnis zu vertreten hatte.
- 81** a) Dabei ist darauf hinzuweisen, dass der Prüfung des Vertretenmüssens kein individueller, sondern ein auf die allgemeinen Verkehrsbedürfnisse ausgerichteter objektiver Sorgfaltsmaßstab zugrunde gelegt werden muss. Entscheidend ist, welche Sorgfalt von einem durchschnittlichen Mitteilungspflichtigen erwartet werden kann (vgl. dazu das Senatsurteil vom heutigen Tage X R 29/16, BFHE 264, 154 --www.bundesfinanzhof.de, Entscheidungen online--, unter B.IV.1.a). Das FG hat seiner Beurteilung demgegenüber einen subjektiven Fahrlässigkeitsbegriff zugrunde gelegt, als es geprüft hat, ob der Kläger die Sorgfalt, zu der er nach den Umständen und nach seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten verpflichtet und imstande gewesen sei, außer Acht gelassen habe.
- 82** b) Ob der Kläger die Verspätung auch dann zu vertreten hat, wenn die Fahrlässigkeit nach objektiven, typisierenden Maßstäben zu beurteilen ist, vermag der erkennende Senat vor dem Hintergrund der Besonderheiten des Streitfalls (u.a. Registrierung der Rentenbezugsmitteilungen im Januar 2013 im System der ZfA als übertragen; behauptete Absprachen) nicht zu entscheiden. Die Streitsache wird auch insoweit an das FG zurückverwiesen, um diesem die Gelegenheit zu geben, ggf. entsprechende Feststellungen zu treffen.

V.

- 83** Die Rüge des Klägers, die ZfA und das BMF hätten im Revisionsverfahren verspätet vorgetragen, ist ohne rechtliche Bedeutung. Die FGO sieht für die Stellungnahme des Revisionsbeklagten keine Frist vor. Das BMF ist dem Verfahren gemäß § 122 Abs. 2 FGO beigetreten, wodurch ihm ermöglicht werden sollte, dem Senat Material zu verschaffen, das diesem sonst nicht zugänglich wäre (vgl. BFH-Urteil vom 14. Dezember 1983 I R 301/81, BFHE 140, 26, BStBl II 1984, 409, unter II.3.c). Auch in § 122 Abs. 2 FGO fehlt eine gesetzliche Frist für die Stellungnahme des Beitretenden.

VI.

- 84** Da die Revision bereits aus materiell-rechtlichen Gründen Erfolg hat, kommt es auf die geltend gemachten Verfahrensrügen nicht mehr an.

VII.

85 Die Kostenentscheidung wird dem FG übertragen (§ 143 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de