

Urteil vom 20. Februar 2019, X R 29/16

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 20. Februar 2019 X R 28/17 - Vom Mitteilungspflichtigen zu vertretende verspätete Übermittlung einer Rentenbezugsmitteilung als Voraussetzung für die Erhebung des Verspätungsgeldes

ECLI:DE:BFH:2019:U.200219.XR29.16.0

BFH X. Senat

EStG § 22a, EStG § 50f, BGB § 276 Abs 1, BGB § 276 Abs 2, BGB § 278 S 1, GG Art 20 Abs 3, GG Art 103 Abs 3, MRK , EUGrdRCh Art 50, AO § 33 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 11. November 2015, Az: 5 K 10235/13

Leitsätze

1. Ob eine mitteilungspflichtige Stelle die verspätete Übermittlung gemäß § 22a Abs. 5 Satz 3 EStG nicht zu vertreten hat, ist anhand des auf die allgemeinen Verkehrsbedürfnisse ausgerichteten objektiven Sorgfaltsmaßstabs zu beurteilen .
2. Ein Softwareunternehmer ist als Erfüllungsgehilfe der mitteilungspflichtigen Stelle anzusehen, wenn er eine individualisierte Software im Hinblick auf die konkrete Übermittlung der Rentenbezugsmitteilungen schuldet .
3. Eine Doppelbestrafung liegt jedenfalls dann nicht vor, wenn gegen einen Mitteilungspflichtigen ausschließlich ein Verspätungsgeld gemäß § 22a Abs. 5 EStG, nicht aber auch eine Geldbuße nach § 50f EStG erhoben wird.
4. Die Regelungen des § 22a Abs. 1 und Abs. 5 EStG sind mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz vereinbar .

Tenor

Auf die Revision der Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 12. November 2015 5 K 10235/13 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 Revisionsbeklagte (Kläger) ist ein Versorgungswerk. Dieses hat als Körperschaft des öffentlichen Rechts die gesetzliche Verpflichtung, seinen Mitgliedern und sonstigen Leistungsberechtigten die Versorgung nach Maßgabe des Gesetzes über die Alters- und Hinterbliebenenversorgung zu gewähren. Im Jahr 2012 führte die Beklagte und Revisionsklägerin (Deutsche Rentenversicherung Bund, Zentrale Zulagenstelle für Altersvermögen --ZfA--) beim Kläger eine auf die rechtzeitige und vollständige Übermittlung der Rentenbezugsmitteilungen des Jahres 2011 gemäß § 22a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) bezogene Außenprüfung durch. Dabei stellte sich heraus, dass bis zum 6. Oktober 2012 23 Meldungen unterblieben und 2 939 Meldungen verspätet eingereicht worden waren. Die ZfA setzte daraufhin ein Verspätungsgeld gemäß § 22a Abs. 5 Satz 1 EStG in Höhe von 30.690 € fest. Der Kläger sah die verspätete Übermittlung als für ihn unvermeidbar an. Er habe bereits Anfang 2012 Kontakt zu dem Softwarehersteller (S) aufgenommen und von diesem die Information erhalten, der entsprechende Menüpunkt in der Software sei deaktiviert worden, weil eine geänderte Schnittstelle zuvor noch getestet werden müsse. S habe ihm am 9. Februar 2012 mitgeteilt, die Daten müssten geprüft und etwaige Problemfälle anhand der von ihm zur Verfügung gestellten Liste untersucht und gegebenenfalls bereinigt werden. Nachdem Ende Februar 2012 noch kein Ergebnis vorgelegen habe, habe S auf

Nachfrage des Klägers die Prüfung der selektierten Fälle übernommen und am 27. Februar 2012 bestätigt, die Daten seien nunmehr ordnungsgemäß und könnten unverändert bleiben. Anschließend seien im Echtbetrieb die entsprechenden Verarbeitungen vorgenommen und die Rentenbezugsmitteilungen erstellt worden. Bei nochmaliger Überprüfung seien aber neue Fehler festgestellt worden, die nach Reklamation durch zwei Software-Updates am 28. Februar 2012 und am 6. März 2012 behoben worden seien. Da die Verzögerung vom Kläger demzufolge nicht zu vertreten gewesen sei, scheidet die Festsetzung eines Verspätungsgeldes aus.

- 2 Diesem Vorbringen folgte die ZfA im Einspruchsverfahren nicht, so dass das Verspätungsgeld nur aus einem anderen --zwischen den Beteiligten unstreitigen-- Grund geringfügig herabgesetzt wurde. Die gegen die Einspruchsentscheidung gerichtete Klage hatte überwiegend Erfolg. Das Finanzgericht (FG) war der Auffassung, die ZfA hätte hinsichtlich der Mitte März 2012 übersandten 2 939 Mitteilungen nach § 22a Abs. 5 Satz 3 EStG von der Erhebung des Verspätungsgeldes absehen müssen, weil die Fristüberschreitung insoweit auf Gründen beruhe, die der Kläger nicht zu vertreten gehabt habe. Anhaltspunkte für eine vorsätzliche verspätete Übersendung lägen nicht vor, ein fahrlässiges Verhalten des Klägers sei bei Zugrundelegung des unstreitigen Sachverhalts ebenfalls zu verneinen. Auch ein Auswahlverschulden hinsichtlich des S könne nicht festgestellt werden, da Anhaltspunkte dafür, dass es bereits zuvor Schwierigkeiten bei der Beseitigung von Fehlern durch S gegeben habe, nicht vorlägen. Dem Kläger sei auch ein etwaiges Verschulden des S nicht zuzurechnen, da es sich bei S nicht um seinen Erfüllungsgehilfen gehandelt habe. Verpflichtet zur rechtzeitigen Datenübermittlung nach § 22a Abs. 1 Satz 1 EStG sei ausschließlich der Kläger gewesen. In die Erfüllung dieser Pflicht habe der Kläger den S nicht eingebunden, er habe von diesem lediglich das Programm bezogen, mit dem er selbst die Datenverarbeitung und -übermittlung vorgenommen habe.
- 3 Die ZfA begründet ihre Revision mit der Verletzung materiellen Rechts sowie mit Verfahrensfehlern des FG. Das FG lege das Vertretenmüssen i.S. des § 22a Abs. 5 EStG unzutreffend als subjektives Verschulden aus. Darüber, welche Gründe der Mitteilungspflichtige nicht zu vertreten habe und was unter Vertretenmüssen überhaupt zu verstehen sei, treffe § 22a Abs. 5 EStG zwar keine Aussage. Es sei aber davon auszugehen, dass der Mitteilungspflichtige gemäß § 22a Abs. 5 Satz 3 EStG alle Gründe für Verspätungen bei der Datenübermittlung der Rentenbezugsmitteilungen zu vertreten habe, die in seinem Einflussbereich, in seiner Sphäre verursacht worden seien. Insoweit könne auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 17. Dezember 2014 II R 41/12 (BFHE 248, 197, BStBl II 2015, 663, Rz 12) zum Nichtvertretenmüssen des Steuerschuldners in § 33 Abs. 1 des Grundsteuergesetzes (GrStG) verwiesen werden. Diese Auslegung stehe sowohl mit der Gesetzessystematik als auch mit dem Telos des § 22a Abs. 5 EStG im Einklang.
- 4 Selbst wenn das Vertretenmüssen in § 22a Abs. 5 Satz 3 EStG nicht i.S. des Sphärengedankens ausgelegt, sondern ein objektiver Sorgfaltsmaßstab für maßgeblich gehalten würde, hätte der Kläger nicht die Sorgfalt beachtet, die zur fristgemäßen Datenübertragung der Rentenbezugsmitteilungen vernünftigerweise im Verkehr erforderlich sei.
- 5 Die Auffassung des FG, ein Softwareunternehmer sei kein Erfüllungsgehilfe, führe zu einem faktischen Unterlaufen des Gesetzeszwecks, wenn sich ein Mitteilungspflichtiger --wie das FG meine-- unter Hinweis auf die Hilfeleistung eines Softwareherstellers entlasten könne, da die Beauftragung eines Softwareherstellers im Rentenbezugsmitteilungsverfahren geradezu typisch sei.
- 6 Das FG habe zudem keinen ausreichenden Sachverhalt ermittelt, um beurteilen zu können, ob und wie S in die Erfüllung der gesetzlichen Mitteilungspflichten des Klägers eingebunden gewesen sei.
- 7 Die ZfA beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 9 Die Regelung des § 22a Abs. 5 EStG sei verfassungsrechtlich unter dem Gesichtspunkt der Doppelsanktion bedenklich, da neben dem Verspätungsgeld auch eine Geldbuße gemäß § 50f EStG erhoben werden könne, wenn die mitteilungspflichtige Stelle vorsätzlich oder leichtfertig entgegen § 22a Abs. 1 Satz 1 EStG die dort genannten Daten nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig übermittle. Das Verspätungsgeld verstoße zudem gegen den aus dem Rechtsstaatsprinzip abzuleitenden Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, denn § 22a Abs. 5 EStG beachte nicht in hinreichendem Maße das Verhältnis zwischen der Höhe der Sanktion und dem eingetretenen Nachteil.

- 10** Zudem sei der Kläger nicht der originäre Steuerpflichtige, der zu einem bestimmten Verhalten anzuhalten sei. Steuerpflichtiger sei vielmehr der Rentenbezieher. Daher könne es sich bei dem Verspätungsgeld auch nicht um eine steuerliche Nebenleistung i.S. des § 3 Abs. 4 der Abgabenordnung (AO) handeln, so dass sich bereits die Frage nach der Legitimation des § 22a Abs. 5 EStG stelle.
- 11** Im Streitfall liege kein Verschulden gemäß § 22a Abs. 5 Sätze 3 und 4 EStG vor. Es gebe keinen Grund, aus der Formulierung des Gesetzes abzuleiten, der Gesetzgeber habe mit "vertreten müssen" kein "Verschulden" gemeint. Sollte es sich bei dem Verspätungsgeld um einen pauschalierten Schadensersatz handeln, wäre § 276 Abs. 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) anwendbar, da der Grundsatz "kein Schadensersatz ohne Verschulden" gelte. Diese zivilrechtliche Sicht lasse sich auch § 22a Abs. 5 Satz 4 EStG entnehmen, da der Gesetzgeber dort das Handeln eines gesetzlichen Vertreters oder Erfüllungsgehilfen dem eigenen Handeln gleichgestellt und dabei ebenfalls zivilrechtliche Rechtsbegriffe verwandt habe.
- 12** Aus dem unstreitigen Verfahrensablauf lasse sich weder ein vorsätzliches noch ein fahrlässiges Verhalten des Klägers ableiten. Ein schuldhaftes Verhalten eines Erfüllungsgehilfen könne ihm ebenfalls nicht zugerechnet werden, weil er in seine Datenübermittlungspflicht nach § 22a Abs. 1 Satz 1 EStG nicht eingebunden, sondern von ihm lediglich das Programm bezogen habe, mit dem er selbst die Datenverarbeitung und -übermittlung vorgenommen habe.
- 13** Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Revisionsverfahren beigetreten. Es hat keinen Antrag gestellt, unterstützt in der Sache aber die Auffassung der ZfA. Es 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 sei, das die Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) bisher aber nicht ratifiziert habe. Das Verspätungsgeld verstoße zudem nicht gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz. 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. Die Verhältnismäßigkeit i.e.S. sei auch im Hinblick auf die Verpflichtung des Klägers als Dritten gegeben.

Entscheidungsgründe

B.

- 14** Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil wird aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Im Streitfall liegt weder ein Verstoß gegen das Verbot der Doppelbestrafung vor (unter I.) noch verletzt die gesetzliche Regelung des § 22a Abs. 1 und Abs. 5 EStG den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz (unter II.). Bedenken gegen § 22a Abs. 5 EStG ergeben sich auch nicht aus anderen Gründen (unter III.). Die Auffassung des FG, dem Kläger sei kein Verschulden an der Fristversäumnis anzulasten, hält einer revisionsrechtlichen Überprüfung nicht stand. Der festgestellte Sachverhalt reicht dem erkennenden Senat indes nicht aus, um abschließend beurteilen zu können, ob die Voraussetzungen des § 22a Abs. 5 Sätze 3 und 4 EStG gegeben sind (unter IV.).
- I.
- 15** Der Kläger ist weder einer Doppelbestrafung im verfassungs-, menschen- oder unionsrechtlichen Sinne ausgesetzt.
- 16** Der angefochtene Bescheid verstößt nicht gegen Art. 103 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG), wonach niemand wegen derselben Tat aufgrund der allgemeinen Strafgesetze mehrmals bestraft werden darf. Der Senat kann offenlassen, ob der Kläger als Körperschaft des öffentlichen Rechts überhaupt Träger des grundrechtsgleichen Rechts nach Art. 103 Abs. 3 GG sein kann. Selbst wenn er in dessen persönlichen Schutzbereich fiele, wäre jedenfalls der sachliche Schutzbereich nicht eröffnet, denn gegen den Kläger ist im Zusammenhang mit der von der ZfA angenommenen verspäteten Übermittlung von Rentenbezugsmitteilungen für 2011 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.
- 17** Der Kläger kann sich auch nicht auf eine verbürgte Garantie der EMRK 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. Dieses 7. Zusatzprotokoll ist von Deutschland zwar am 22. November 1984 unterzeichnet, bislang aber nicht ratifiziert worden.

- 18** Dem angefochtenen Bescheid steht die Gewährleistung des Art. 50 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (EUGrdRCh) ebenfalls 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. Vorliegend wendet sich der Kläger nicht gegen eine erneute Verfolgung oder Bestrafung, sondern bereits gegen die erste --und in seinem Fall auch einzige-- Verwaltungssanktion. Der Schutzbereich des Art. 50 EUGrdRCh ist damit von vornherein nicht berührt. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf das Senatsurteil vom 20. Februar 2019 X R 28/17 (--www.bundesfinanzhof.de, Entscheidungen online-- unter B.II.) verwiesen.

II.

- 19** Auch soweit der Kläger den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz durch die Erhebung des Verspätungsgeldes als verletzt ansieht, kann der Senat dem nicht zustimmen.
- 20** 1. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz genießt Verfassungsrang und ergibt sich aus dem Rechtsstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 3 GG) sowie 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 (s. Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- 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).
- 21** 2. Abgesehen von der Frage, inwieweit sich der Kläger als Körperschaft des öffentlichen Rechts überhaupt auf den im Rechtsstaatsprinzip wurzelnden Verhältnismäßigkeitsgrundsatz berufen kann (vgl. dazu u.a. Urteil des BVerfG vom 7. November 2017 2 BvE 2/11, BVerfGE 147, 50, Rz 239, m.w.N.), wurden in § 22a Abs. 1 und Abs. 5 EStG die Grenzen des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes beachtet. Dies gilt insbesondere auch vor dem Hintergrund, dass dem Kläger als Dritten die Pflicht zur Übermittlung der Rentenbezugsmitteilungen auferlegt worden ist. Der Senat verkennt zwar nicht, dass die gesetzlich auferlegte Übermittlungspflicht bei den meldepflichtigen 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. Auch ist der Senat nach Abwägung der vom Gesetzgeber mit dem Verspätungsgeld letztendlich verfolgten Ziele, eine effektive und möglichst einfache Verwaltung zu gewährleisten, mit der hierdurch eintretenden Belastung des jeweiligen Mitteilungspflichtigen nicht der Auffassung, dass die Regelung des § 22a Abs. 5 EStG unangemessen ist. Zur näheren Begründung wird auf das Senatsurteil X R 28/17 vom heutigen Tage (www.bundesfinanzhof.de, Entscheidungen online) unter B.III. verwiesen.

III.

- 22** Dem Charakter des Verspätungsgeldes als steuerlicher Nebenleistung steht nicht entgegen, dass die als Schuldner des Verspätungsgeldes in Betracht kommenden mitteilungspflichtigen Stellen nicht zugleich Steuerschuldner sind.
- 23** Die Nebenleistungen des § 3 Abs. 4 AO dienen nicht nur der Absicherung und Durchsetzung der Steuerzahlungspflicht, sondern auch der daneben bestehenden Pflichten des Steuerpflichtigen sowie Dritter (so auch Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 3 AO Rz 93). Der Kläger verneint zwar selbstredend seine Steuerschuldnerschaft, übersieht aber, dass er gemäß § 33 Abs. 1 AO Steuerpflichtiger ist, da Steuerpflichtiger u.a. auch der ist, der durch die Steuergesetze auferlegte Verpflichtungen --im Streitfall die Übermittlung der Rentenbezugsmitteilungen durch die mitteilungspflichtigen Stellen gemäß § 22a Abs. 1 EStG-- zu erfüllen hat (vgl. § 33 Abs. 1 a.E. AO).

IV.

- 24** Die Auffassung des FG, der Kläger habe die Fristversäumnis nicht zu vertreten, hält einer revisionsrechtlichen Überprüfung nicht stand. Anders als das FG meint, ist bei der Prüfung des § 22a Abs. 5 Satz 3 EStG kein subjektiver, sondern vielmehr der auf die allgemeinen Verkehrsbedürfnisse ausgerichtete objektive Sorgfaltsmaßstab anzuwenden (unter 1.). Ob auch unter Zugrundelegung dieses Maßstabs ein Vertretenmüssen des Klägers im Streitfall zu verneinen ist, kann vom Senat nicht abschließend entschieden werden (unter 2.). Inwieweit dem Kläger

ein mögliches Verschulden des Softwareherstellers gemäß § 22a Abs. 5 Satz 4 EStG zugerechnet werden kann, vermag der Senat mangels Kenntnis der zugrundeliegenden Vertragsverhältnisse ebenfalls nicht abschließend zu beurteilen (unter 3.).

- 25** 1. Wenn das FG meint, es könne kein eigenes Verschulden des Klägers feststellen, da ein fahrlässiges Verhalten anhand eines subjektiven Maßstabs bei Zugrundelegung des unstreitigen Sachverhalts zu verneinen sei, kann der Senat dieses Ergebnis nicht teilen. Der Senat stimmt zwar nicht der von der ZfA und dem BMF vertretenen Auffassung zu, der Mitteilungspflichtige habe alle in seiner Sphäre liegenden Umstände zu vertreten, meint aber --anders als das FG-- nicht, dass der Prüfung des § 22a Abs. 5 Satz 3 EStG ein subjektiver Fahrlässigkeitsbegriff zugrunde zu legen sei. Vielmehr ist im Rahmen des § 22a Abs. 5 Satz 3 EStG der auf die allgemeinen Verkehrsbedürfnisse ausgerichtete objektive Sorgfaltsmaßstab maßgeblich.
- 26** a) Der Wortlaut des § 22a Abs. 5 Satz 3 EStG lässt keine Rückschlüsse darauf zu, wie der Begriff "nicht zu vertreten" zu verstehen ist. Auch kann der Senat den Gesetzesmaterialien --im Gegensatz zur Auffassung des BMF-- nicht entnehmen, dass die Gründe, die der Gesetzgeber für ein solches Nichtvertretenmüssen vor Augen gehabt habe, lediglich völlig außerhalb des Verantwortungs- und Einflussbereichs der mitteilungspflichtigen Stellen liegende Umstände seien, wie z.B. höhere Gewalt kurz vor Ablauf der Übermittlungsfrist oder ausschließlich im Verantwortungsbereich der ZfA liegende Umstände.
- 27** b) Vielmehr ist die Ähnlichkeit der Regelung des § 22a Abs. 5 Satz 3 EStG mit dem zivilrechtlichen Vertretenmüssen des § 276 Abs. 1 BGB augenfällig.
- 28** aa) In dieser Vorschrift wird der Grundsatz normiert, dass der Schuldner Vorsatz und Fahrlässigkeit zu vertreten hat. In § 276 Abs. 2 BGB wird zudem gesetzlich definiert, dass fahrlässig handelt, wer die im Verkehr erforderliche Sorgfalt außer Acht lässt. Die Übereinstimmung mit dem Zivilrecht wird noch deutlicher bei einem Vergleich des § 22a Abs. 5 Satz 4 EStG mit § 278 Satz 1 BGB. Nach § 22a Abs. 5 Satz 4 EStG steht das Handeln eines gesetzlichen Vertreters oder eines Erfüllungsgehilfen dem eigenen Handeln gleich, während nach § 278 Satz 1 BGB der Schuldner ein Verschulden seines gesetzlichen Vertreters und der Personen, deren er sich zur Erfüllung seiner Verbindlichkeit bedient, in gleichem Umfang zu vertreten hat wie eigenes Verschulden. Daher liegt der Schluss nahe, dass der Gesetzgeber das zivilrechtliche Begriffsverständnis dessen, was ein Schuldner zu vertreten hat, auch auf das Vertretenmüssen eines Mitteilungspflichtigen in § 22a Abs. 5 EStG übertragen wollte. Diese Annahme wird dadurch bestätigt, dass der Gesetzgeber ausweislich der Gesetzesbegründung mit dem Verspätungsgeld u.a. den Ausgleich des vermehrten Verwaltungsaufwands wegen der verspäteten Rentenbezugsmitteilungen bezweckte (vgl. dazu BTDrucks 17/3549, S. 19), so dass auch insoweit eine gewisse Nähe zum (pauschalen) "Schadensersatz" gegeben ist.
- 29** bb) Abweichend vom Strafrecht gilt im Zivilrecht kein individueller, sondern ein auf die allgemeinen Verkehrsbedürfnisse ausgerichteter objektiv-abstrakter Sorgfaltsmaßstab (vgl. dazu Palandt/Grüneberg, Bürgerliches Gesetzbuch, 78. Aufl., § 276, Rz 15, m.w.N.). Es kommt daher nicht darauf an, welche Fähigkeiten und Fertigkeiten der Schuldner individuell besitzt; Maßstab für das Verschulden ist vielmehr, welche Sorgfalt von einem Schuldner in dessen Lage erwartet werden kann (ständige Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs --BGH--, vgl. z.B. Urteil vom 11. April 2000 X ZR 19/98, Betriebs-Berater 2000, 1264, Rz 13). Den tragenden Gesichtspunkt hierfür liefert der Vertrauensgrundsatz. Jeder Teilnehmer am Rechtsverkehr muss darauf vertrauen können, dass jeder andere Teilnehmer mit derjenigen Sorgfalt vorgeht, die normal ist (so Staudinger/ Caspers, BGB § 276, Rz 29; Jauernig/Stadler, BGB, 17. Aufl., § 276, Rz 29). Dieser Vertrauensgedanke prägt auch das Verhältnis zwischen der ZfA und den mitteilungspflichtigen Stellen. Die ZfA kann und muss sich darauf verlassen können, dass der Kläger als Mitteilungspflichtiger mit der gebotenen, von ihm als Versorgungswerk, das für die Alterssicherung einer Vielzahl von Steuerpflichtigen verantwortlich ist, zu erwartenden Sorgfalt seinen Pflichten zur rechtzeitigen Datenübermittlung nachkommt. Dabei ist darauf hinzuweisen, dass diese Pflicht im Grundsatz bereits seit 2005 bestand, aber erstmals ab dem 1. Oktober 2009 zu erfüllen war (s. Schreiben des Bundeszentralamts für Steuern vom 28. Oktober 2008, BStBl I 2008, 955).
- 30** c) Mit der Zugrundelegung des objektiven Sorgfaltsmaßstabs wird zudem berücksichtigt, dass die Exkulpationsmöglichkeit notwendig ist, um eine unverhältnismäßige Belastung der mitteilungspflichtigen Stellen zu verhindern. Es wäre unangemessen, demjenigen, der als Garant für die ordnungsgemäße Besteuerung der Einkünfte Dritter in Anspruch genommen wird (vgl. dazu das Senatsurteil vom 20. Februar 2019 X R 28/17, --www.bundesfinanzhof.de, Entscheidungen online-- unter B.III.1.), eine derart umfassende Verantwortlichkeit aufzuerlegen, dass er nur bei völlig außerhalb seines Verantwortungs- und Einflussbereichs liegenden Umständen

eine Verspätung der Übermittlung nicht zu vertreten hat (ähnlich auch BFH-Urteil vom 28. August 2012 I R 10/12, BFHE 239, 1, BStBl II 2013, 266, Rz 20 zur Auslegung des § 146 Abs. 2 b AO, wonach es ausgeschlossen ist, im Rahmen des Entschließungsermessens von einer Vorprägung auszugehen, d.h. jede Verletzung der Mitwirkungspflichten --unabhängig davon, ob den Steuerpflichtigen ein Schuldvorwurf trifft-- grundsätzlich zur Festsetzung eines Verzögerungsgeldes führt).

- 31** d) Aus diesem Grunde kann auch nicht --wie die ZfA meint-- die Rechtsprechung des BFH zum Vertretenmüssen gemäß § 33 Abs. 1 Satz 1 GrStG bei der Auslegung des § 22a Abs. 5 Satz 3 EStG herangezogen werden. Es handelt sich um zwei völlig unterschiedliche Konstellationen und Interessenlagen. Der teilweise Erlass der Grundsteuer wegen einer wesentlichen Ertragsminderung, der nur dann gewährt wird, wenn der Steuerschuldner diese Minderung nicht zu vertreten hat, kann nicht mit der streitgegenständlichen Erhebung eines Verspätungsgeldes verglichen werden, das den Mitteilungspflichtigen dazu anhalten soll, die Rentenbezugsmitteilungen rechtzeitig zu übermitteln.
- 32** 2. Das FG hat demgegenüber seiner Prüfung einen subjektiven Fahrlässigkeitsbegriff zugrunde gelegt. Ob der Kläger im Streitfall die verspätete Übermittlung der Rentenbezugsmitteilungen auch dann nicht zu vertreten hatte, wenn die Fahrlässigkeit nach objektiv-abstrakten Maßstäben zu beurteilen ist, kann jedenfalls auf der Grundlage des festgestellten Sachverhalts nicht abschließend beurteilt werden.
- 33** Ob die Aktivitäten des Klägers in den Monaten Januar und Februar 2012 ausreichten, um die Sorgfalt bejahen zu können, die von einem Mitteilungspflichtigen erwartet werden kann, hängt u.a. auch davon ab, wie die Vertragsbeziehungen zwischen dem Kläger und S ausgestaltet waren. Sollte das Vorbringen des Klägers zutreffen, er habe bei S lediglich eine Software bestellt, reicht sein von ihm selbst beschriebenes Handeln jedenfalls nicht aus, um zu belegen, dass er sich sorgfältig und den Anforderungen an das Mitteilungsverfahren entsprechend verhalten hat. Dazu hätte der Kläger darlegen müssen, aus welchen Gründen er darauf hätte vertrauen dürfen, dass S ihm eine fehlerfreie Software so rechtzeitig zur Verfügung stellen würde, dass ihm die fristgerechte Übermittlung der Rentenbezugsmitteilungen bis zum 1. März 2012 möglich gewesen wäre. Zudem hätte er darlegen müssen, dass ihn kein Auswahlverschulden bei der Beauftragung des S trifft.
- 34** Vor allem hätte der Kläger nachvollziehbare Gründe darlegen müssen, warum er erst Ende Februar 2012 aktiv geworden ist, obwohl er bereits am 9. Februar 2012 von S auf Probleme hingewiesen worden war. Ein entsprechendes Vorbringen fehlt. Beim derzeitigen Kenntnisstand sind für den Senat auch keine Gründe erkennbar. Der Kläger hätte vielmehr entweder bei S intensiver und früher intervenieren oder sich ggf. um einen anderen Softwarehersteller bemühen müssen. Auch wäre es eventuell möglich gewesen, das von der ZfA angebotene Prüfverfahren zu nutzen. Es entspricht jedenfalls keinem an dem gebotenen Sorgfaltsmaßstab ausgerichteten Verhalten und dürfte als fahrlässig anzusehen sein, lediglich bis zum Ablauf einer Frist abzuwarten, ob eine mangelfreie Software von einem Dritten zur Verfügung gestellt wird.
- 35** 3. Mangels Kenntnis der zugrundeliegenden Vertragsverhältnisse kann der Senat nicht beurteilen, ob dem Kläger nicht zudem ein mögliches Verschulden des Softwareherstellers S gemäß § 22a Abs. 5 Satz 4 EStG zugerechnet werden könnte.
- 36** a) Das FG hat die Auffassung vertreten, S sei als Softwarehersteller kein Erfüllungsgehilfe des Klägers, und hat ihn mit einem Lieferanten verglichen, dessen von ihm geliefertes und fehlerhaftes Einzelteil von einem Werkunternehmer bei der Erstellung eines Werkes verwendet wird und der nach der Rechtsprechung des BGH kein Erfüllungsgehilfe des Werkunternehmers ist (s. Urteile vom 9. Februar 1978 VII ZR 84/77, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1978, 1157, und vom 12. Dezember 2001 X ZR 192/00, NJW 2002, 1565, unter I.2.d). Dieser Ansicht kann der Senat nicht uneingeschränkt folgen.
- 37** b) Ein Erfüllungsgehilfe gemäß § 278 BGB ist, wer nach den tatsächlichen Gegebenheiten des Falles mit dem Willen des Schuldners bei der Erfüllung einer diesem obliegenden Verbindlichkeit als seine "Hilfsperson" tätig wird, so dass sich die Tätigkeit des Erfüllungsgehilfen als eine vom Schuldner gewollte oder gebilligte Mitwirkung bei der Vertragserfüllung darstellt (s. BGH-Urteil in NJW 1978, 1157, unter 1.a). Diese Rechtsprechung ist auch bei der Auslegung des § 22a Abs. 5 Satz 4 EStG heranzuziehen, denn hier ist ebenfalls bedeutsam, ob ein Dritter in den Pflichtenkreis des Schuldners --hier des Mitteilungspflichtigen-- einbezogen wird.
- 38** c) Für den Streitfall ist damit entscheidend, wie der Softwarehersteller S in die Übermittlung der Rentenbezugsmitteilungen gemäß § 22a Abs. 1 Satz 1 EStG eingebunden war. Dabei ist auf den gesamten Prozess

der Datenübermittlung, einschließlich der Datenverarbeitung, abzustellen, nicht lediglich auf den finalen Datenübertragungsakt.

- 39** Sollte lediglich eine Standardsoftware geschuldet sein, dürfte der Softwarehersteller regelmäßig nicht in den Pflichtenkreis des Mitteilungspflichtigen einbezogen sein, so dass er auch nicht als Erfüllungsgehilfe anzusehen ist. Schuldet der Softwareunternehmer hingegen eine auf die Verhältnisse des Mitteilungspflichtigen bezogene Software im Hinblick auf konkrete Übermittlung der von diesem zu übermittelnden Rentenbezugsmitteilungen, dürfte er dessen Erfüllungsgehilfe sein. Sein Handeln steht in einer solchen Konstellation gemäß § 22a Abs. 5 Satz 4 EStG dem eigenen Handeln des Mitteilungspflichtigen gleich.
- 40** d) Sollte nach Auswertung der Vertragsbeziehungen zwischen S und dem Kläger S als Erfüllungsgehilfe des Klägers anzusehen sein, ist weiter zu prüfen, inwieweit S in diesem Fall seinen vertraglichen Pflichten mit der von ihm objektiv zu erwartenden Sorgfalt nachgekommen ist, er also die verspätete Bereitstellung der Software nicht zu vertreten hat. Hierzu hat das FG --von seinem rechtlichen Ausgangspunkt aus zu Recht-- keine Feststellungen getroffen.
- 41** 4. Die Streitsache wird daher an das FG zurückverwiesen, um ihm die Möglichkeit zu geben, zu ermitteln, ob das Verhalten des Klägers in Bezug auf die streitgegenständlichen Rentenbezugsmitteilungen nicht nur nach seinen persönlichen Kenntnissen und Fähigkeiten, sondern insbesondere auch nach einem auf die allgemeinen Verkehrsbedürfnisse ausgerichteten objektiven Sorgfaltsmaßstab als fahrlässig zu betrachten ist, sowie ob der Softwareunternehmer S als Erfüllungsgehilfe anzusehen ist und dieser die verspätete Bereitstellung der Software zu vertreten hat.

V.

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

VI.

- 43** Die Kostenentscheidung wird dem FG übertragen (§ 143 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de