

Urteil vom 06. Mai 2020, X R 10/19

Anwendung des Rechtsgedankens des § 254 BGB im Steuerrecht

ECLI:DE:BFH:2020:U.060520.XR10.19.0

BFH X. Senat

EStG § 22a Abs 1 , EStG § 22a Abs 2 , EStG § 22a Abs 5 S 3 , BGB § 254 , EStG VZ 2013

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 19. Februar 2019, Az: 5 K 5103/17

Leitsätze

1. Der in § 254 BGB zum Ausdruck kommende Rechtsgedanke ist im Steuerrecht anzuwenden, wenn Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ein Vertretenmüssen voraussetzen.
2. Die in Verwaltungsanweisungen des BZSt geregelte Möglichkeit, die in § 22a Abs. 1 EStG geforderten Angaben bei unverschuldeter Unkenntnis u.a. der Identifikationsnummer des Leistungsempfängers nicht nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz zu übermitteln, sondern die vorhandenen Teile dieser Angaben in Form einer csv-Datei auf einem Datenträger zu übersenden, stellt eine sachgerechte Konkretisierung der Exkulpationsregelung des § 22a Abs. 5 Satz 3 EStG dar.
3. Die Regelungen über das Verspätungsgeld räumen der ZfA kein Ermessen ein. Statthafte Klageart gegen einen Verspätungsgeldbescheid ist daher die Anfechtungsklage.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 19.02.2019 - 5 K 5103/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine Aktiengesellschaft, ist als Pensionsfonds tätig. Sie übermittelte der Beklagten und Revisionsbeklagten (Deutsche Rentenversicherung Bund, Zentrale Zulagestelle für Altersvermögen --ZfA--) für das Streitjahr 2013 eine Vielzahl von Rentenbezugsmitteilungen.

- 2 In 190 Fällen übermittelte die Klägerin die Rentenbezugsmitteilungen nicht nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz, den die ZfA auch als "MZ01" bezeichnet. In einer Teilmenge von 67 Fällen hatte die Klägerin zwar die Übermittlung von MZ01-Meldungen versucht. Diese waren aber automatisiert zurückgewiesen worden. Dabei wurden die Fehlernummern 3003 ("die Identifikationsnummer wurde stillgelegt") oder 3004 ("die Identität wurde nicht bestätigt") ausgegeben. In den weiteren 123 Fällen unternahm die Klägerin von vornherein keinen Versuch einer Übermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz.
- 3 Grund für die unterbliebenen bzw. fehlerhaften Meldungen war, dass der Klägerin in diesen Fällen diejenigen Grunddaten, die für eine erfolgreiche MZ01-Meldung zwingend erforderlich sind (Identifikationsnummer und im Melderegister eingetragenes Geburtsdatum des Leistungsempfängers), entweder gar nicht oder nur in fehlerhafter Form vorlagen. Die Klägerin hatte zwar versucht, die Identifikationsnummer --wie in § 22a Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG a.F.) vorgesehen-- bei den Leistungsempfängern, ersatzweise durch eine automatisierte Anfrage beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zu erlangen. Für diese Anfrage hatte sie allerdings die "Anfrageart 01" verwendet. Diese ist nur für eine Erhebung der Identifikationsnummer unmittelbar beim BZSt ohne die in § 22a Abs. 2 EStG a.F. zwingend vorgeschriebene vorherige Anfrage beim Leistungsempfänger zugelassen. Rechtsgrundlage hierfür ist die Übergangsregelung des § 52 Abs. 3a Satz 2 EStG a.F., die für Leistungsempfänger gilt, denen in den Jahren 2005 bis 2008 Leistungen zugeflossen sind. Für eine auf § 22a Abs. 2 EStG a.F. gestützte --und daher subsidiäre-- Anfrage der Identifikationsnummer beim BZSt hätte hingegen die Anfrageart 02 verwendet werden müssen.
- 4 In den genannten 190 Fällen übermittelte die Klägerin die Daten letztlich mittels einer sog. csv-Datei durch Übersendung eines passwortgeschützten Datenträgers. Dieser ging nach dem --vom Finanzgericht (FG) ausdrücklich in Bezug genommenen-- Schreiben der ZfA vom 11.04.2014 am 03.04.2014 bei der ZfA ein. Eine csv-Datei ist eine Textdatei, die der Speicherung und dem Austausch einfach strukturierter Daten (vor allem Tabellen und Listen) dient. Dieses Verfahren hatte das BZSt erstmals durch Schreiben vom 12.03.2012 - St II 3 - S 2257c - 18/11 eröffnet und durch ein weiteres Schreiben vom 30.05.2012 - St II 3 - S 2257c - 18/11 näher ausgestaltet. Darin hatte sie die Übermittlung von csv-Dateien allerdings ausdrücklich nur für den Fall zugelassen, dass "der Mitteilungspflichtige zuvor alle rechtlichen und technischen Möglichkeiten zur Ermittlung der für die elektronische Datenübermittlung erforderlichen Angaben ausgeschöpft" habe, was "in nachvollziehbarer Form zu dokumentieren" sei. Die genannten Schreiben waren an alle Mitteilungspflichtigen gerichtet, wurden aber nicht im BStBl I, sondern lediglich auf den Internetseiten des BZSt veröffentlicht und sind dort bis heute zugänglich (https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/RenteVorsorge/Rentenbezugsmitteilungsverfahren/InhaltAufbauDatensatz/InhaltAufbauDatensatz_node.html#js-toc-entry4).
- 5 In weiteren vier Fällen sah die Klägerin von einer Datenübermittlung ab, weil die Leistungsempfänger ihren Wohnsitz im Ausland hatten und die Klägerin annahm, in derartigen Fällen nicht zur Übermittlung von Rentenbezugsmitteilungen verpflichtet zu sein.
- 6 Nachfolgend führte die ZfA bei der Klägerin eine Außenprüfung nach § 22a Abs. 4 EStG a.F. durch. Im Prüfungsbericht vom 29.02.2016 vertrat sie die Auffassung, die Klägerin habe vor Übersendung der csv-Datei nicht alle Möglichkeiten ausgeschöpft, die erforderlichen Daten zu ermitteln. So habe sie bei Leistungsempfängern, bei denen bereits in der Zeit bis 2011 der Versuch einer MZ01-Meldung mit der

Fehlernummer 3004 zurückgewiesen worden sei, ohne Versuch einer erneuten Ermittlung der korrekten Identitätsdaten sogleich das csv-Verfahren gewählt. Teilweise seien die Angaben in den Akten der Klägerin vorhanden gewesen, von ihr aber nicht ausgewertet worden. In vielen Fällen habe die Fehlernummer 3004 darauf beruht, dass die Klägerin in MZ01-Meldungen für den Bezieher einer Hinterbliebenenrente die Identifikationsnummer des Verstorbenen angegeben habe.

7 Auch hinsichtlich der vier Leistungsempfänger mit ausländischem Wohnsitz sei eine Rentenbezugsmitteilung erforderlich gewesen. Wenn ein solcher Leistungsempfänger mitteile, für ihn sei noch keine Identifikationsnummer vergeben worden, müsse der Mitteilungspflichtige eine Anfrage beim BZSt nach § 22a Abs. 2 EStG a.F. vornehmen. Aufgrund dieser Anfrage ermittle das BZSt, ob für den Leistungsempfänger bereits eine Identifikationsnummer vergeben sei. Sei dies nicht der Fall, löse die Anfrage die erstmalige Vergabe einer Identifikationsnummer aus, die dem Mitteilungspflichtigen dann --eventuell nach einer Zwischennachricht (Returncode 4)-- mitgeteilt werde.

8 Die ZfA forderte die Klägerin auf, die ausstehenden Rentenbezugsmitteilungen unverzüglich nach Bekanntgabe des Prüfungsberichts durch MZ01-Meldungen nachzuübermitteln und gab ihr Gelegenheit, sich zu den für die Festsetzung eines Verspätungsgelds erheblichen Tatsachen zu äußern.

9 Mit dem im vorliegenden Verfahren angefochtenen Bescheid vom 30.11.2016 setzte die ZfA gegen die Klägerin für den Veranlagungszeitraum 2013 ein Verspätungsgeld von 50.000 € fest. Dieser Betrag wurde wie folgt ermittelt:

10

Verspätungszeitraum	Zahl der Monate	Anzahl der Meldungen	Einzelbetrag	Verspätungsgeld
02.03.2014 - 01.04.2016	25	x 4	x 10 €	1.000 €
02.03.2014 - 01.09.2016	30	x 190	x 10 €	<u>57.000 €</u>
Zwischensumme				58.000 €
Begrenzung auf den gesetzlichen Höchstbetrag				50.000 €

11 Für die vier Leistungsempfänger mit ausländischem Wohnsitz habe die Klägerin zwar zwischenzeitlich Rentenbezugsmitteilungen übermittelt. Sie habe aber ihre vorherige, fehlerhafte rechtliche Beurteilung zu vertreten. Für die 190 Meldungen mittels csv-Datei hätten die Voraussetzungen für die Wahl dieses Verfahrens nicht vorgelegen. Soweit die Klägerin zwischenzeitlich Nachweise über ihre Ermittlungshandlungen vorgelegt habe, hätten diese größtenteils aus den Jahren 2009 bzw. 2015 datiert. Ein zeitlicher Zusammenhang zu dem hier maßgeblichen Veranlagungszeitraum 2013 sei nicht erkennbar. Die Klägerin habe in den meisten Fällen gar nicht erst versucht, die vorrangige Übermittlung nach amtlich

vorgeschriebenem Datensatz vorzunehmen. Auch habe sie das Verfahren zur maschinellen Anfrage der Identifikationsnummer beim BZSt nicht korrekt durchgeführt, da sie statt der Anfrageart 02 die Anfrageart 01 angegeben habe, die aber nur in der Startphase des Rentenbezugsmitteilungsverfahrens zulässig gewesen sei. Diese 190 Rentenbezugsmitteilungen stünden daher weiterhin aus und seien unverzüglich nachzureichen; erforderliche Ermittlungen seien unverzüglich vorzunehmen und zu dokumentieren. Das Verspätungsgeld sei in diesen Fällen bis zum 01.09.2016 berechnet worden.

- 12** Nach erfolglosem Einspruchsverfahren trug die Klägerin im Klageverfahren vor, sie habe vor Übermittlung der csv-Datei alle Möglichkeiten ausgeschöpft, um die fehlenden Identifikationsnummern in Erfahrung zu bringen. Sie habe alle Leistungsempfänger angeschrieben und regelmäßig das maschinelle Anfrageverfahren nach § 22a Abs. 2 EStG a.F. genutzt. Zwar habe sie dabei eine falsche Anfrageart gewählt. Dies sei für sie aus den erhaltenen Rückmeldungen aber nicht erkennbar gewesen. Erst im Jahr 2016 sei der im Anfrageverfahren zu verwendende amtlich vorgeschriebene Datensatz so angepasst worden, dass die Anfrageart 01 für Veranlagungszeiträume nach 2008 nicht mehr möglich gewesen sei. Dass eine längst nicht mehr zulässige Anfrageart auch für das Streitjahr technisch noch möglich gewesen sei, könne nicht der Klägerin angelastet werden. Die csv-Datei habe alle erforderlichen Daten enthalten. Damit sei der Zweck des Übermittlungsverfahrens (Sicherstellung der Besteuerung der Altersbezüge) erfüllt gewesen, so dass eine Datenübermittlung nach § 22a Abs. 1 EStG a.F. gegeben sei, was die Festsetzung eines Verspätungsgelds für die Zeit nach Eingang der csv-Datei ausschließe. Da die csv-Datei am 03.04.2014 eingegangen sei, sei insoweit für zwei angefangene Monate ein Verspätungsgeld von 3.800 € festzusetzen (190 Mitteilungen x 2 Monate x 10 €/Monat).
- 13** Hinsichtlich der vier unterbliebenen Mitteilungen für Leistungsempfänger mit ausländischem Wohnsitz treffe die ZfA ein erhebliches Mitverschulden an der Dauer der Verzögerung. Die Außenprüfung sei bereits im August 2014 beendet worden. Die Klägerin habe aber erst durch den Prüfungsbericht vom 29.02.2016 von ihrem Fehler erfahren und die Meldungen unverzüglich nachgeholt. Richtigerweise hätte die ZfA den Prüfungsbericht innerhalb von zwei bis drei Monaten nach dem Ende der Prüfung bekanntgeben müssen. Der Verspätungszeitraum sei daher auf sechs Monate zu reduzieren, so dass sich für diese Fallgruppe ein Verspätungsgeld von 240 € ergebe (4 Mitteilungen x 6 Monate x 10 €/Monat).
- 14** Das FG wies die Klage ab (Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 1202).
- 15** Mit ihrer Revision vertritt die Klägerin weiterhin die Auffassung, sie habe zulässigerweise vom csv-Verfahren Gebrauch gemacht. Soweit in den 67 Fällen Rentenbezugsmitteilungen, bei denen sie die Identifikationsnummer angegeben habe, bereits in früheren Jahren abgewiesen worden seien, habe sie erneute Ermittlungen unterlassen dürfen, weil diese nicht zu einer anderen Identifikationsnummer geführt hätten. Daher seien die Möglichkeiten der Klägerin ausgeschöpft gewesen. Nach dem Gesetzeswortlaut seien die im BStBl I veröffentlichten Auslegungsvorschriften der Finanzverwaltung zu beachten. Den bis 2014 veröffentlichten Verwaltungsvorschriften habe aber nicht entnommen werden können, dass vor Nutzung des csv-Verfahrens stets ein vorheriger Übermittlungsversuch mittels amtlich vorgeschriebenem Datensatz verpflichtend sei. Dies sei erst im BZSt-Schreiben vom 22.12.2015 ausdrücklich erklärt worden. Zudem erscheine die Pflicht zu einem erneuten Übermittlungsversuch, der im Vergleich zu den Vorjahren keine abweichenden Ergebnisse erbringen könne, als reiner Formalismus, der vom Zweck der Vorschrift nicht getragen werde.

- 16** In den weiteren 123 Fällen sei das maschinelle Anfrageverfahren nach § 22a Abs. 2 EStG a.F. genutzt worden. Da es sich jeweils um Bestandsrentner gehandelt habe, die schon in den Jahren 2005 bis 2008 Leistungen bezogen hätten, sei die Anfrageart 01 verwendet worden. Im Jahr 2014 seien beide Anfragearten zulässig gewesen und durch die Finanzverwaltung angeboten worden. In dem an die Mitteilungspflichtigen gerichteten Newsletter 04/2014 vom 23.01.2014, der die Datenübermittlung zum Veranlagungszeitraum 2013 betreffe, heiÙe es: "Vor Meldung mittels csv-Datei ist das Maschinelle Anfrageverfahren, insbesondere die Anfrageart 2, nach § 22a Abs. 2 EStG zu nutzen." Wenn es dort "insbesondere" heiÙe, sei die Anfrageart 01 gerade nicht ausgeschlossen. Erst im Newsletter 66/2014 vom 11.12.2014 sei nur noch die Anfrageart 02 erwähnt. Das "Kommunikationshandbuch", auf das das FG abgestellt habe, sei nicht im BStBl I veröffentlicht worden. Sollte über einen derart langen Zeitraum (2009 bis 2015) ein Widerspruch zwischen dem Kommunikationshandbuch und der technischen Verfügbarkeit der überholten Anfrageart bestanden haben, falle dies in den Verantwortungsbereich der ZfA.
- 17** Die csv-Datei stelle eine Rentenbezugsmitteilung dar. Die Nachreichung einer MZ01-Meldung beim nachträglichen Bekanntwerden der vollständigen Daten werde im BZSt-Schreiben vom 22.12.2015 lediglich "empfohlen", aber nicht ausdrücklich vorgeschrieben. Soweit das FG behaupte, auch im csv-Verfahren sei die Identifikationsnummer eine Pflichtangabe, verkenne es den Zweck dieses Verfahrens, das gerade für Fälle eingeführt worden sei, in denen der Mitteilungspflichtige die Identifikationsnummer oder das Geburtsdatum nicht kenne und auch nicht in Erfahrung bringen könne.
- 18** Das in § 22a Abs. 5 Satz 3 EStG a.F. vorgesehene Absehen von der Erhebung des Verspätungsgelds stelle eine Ermessensentscheidung dar. Im Rahmen jeder Verschuldensprüfung sei ein Mitverschulden der anderen Seite zu berücksichtigen. In der Schlussbesprechung hätten die Prüferinnen die Klägerin nicht auf die Fehler hingewiesen, sondern --im Gegenteil-- das Meldeverfahren der Klägerin insgesamt als "sehr gut" bezeichnet. Es habe für die Klägerin daher bis zum Erhalt des Prüfungsberichts keinen Anlass gegeben, nochmals tätig zu werden.
- 19** Die Klägerin beantragt,
das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 25.04.2017 aufzuheben und die ZfA zu verpflichten, den Bescheid über die Festsetzung eines Verspätungsgelds für 2013 vom 30.11.2016 dahingehend zu ändern, dass das Verspätungsgeld auf 4.040 €, hilfsweise auf 11.600 € herabgesetzt werde.
- 20** Die ZfA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 21** Sie trägt vor, die am 03.04.2014 übermittelte CD mit der csv-Datei sei nicht lesbar gewesen. Erst am 28.05.2014 habe die Klägerin einen lesbaren Datenträger übermittelt.
- 22** Das csv-Verfahren sei vom BZSt nur als ultima ratio eröffnet worden. Dies komme in den entsprechenden Schreiben an die Mitteilungspflichtigen deutlich zum Ausdruck und ergebe sich zudem daraus, dass das Gesetz die Übermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz vorsehe, was bei einer csv-Datei nicht

der Fall sei. Die von der Klägerin angeführte Formulierung "insbesondere" in dem Newsletter 04/2014 beziehe sich auf Leistungszeiträume bis 2008. Soweit diese Formulierung bei der Klägerin zu einem Missverständnis geführt haben sollte, hätte sie sich weitergehend informieren müssen. Wenn eine bestimmte Anfrageart technisch möglich sei, heiße dies selbstredend nicht, dass sie die für den betreffenden Fall rechtlich zulässige sei. Da die Anfrageart 01 auch im Newsletter 04/2014 nicht ausdrücklich erwähnt worden sei, hätte es nahegelegen, spätestens bei Erhalt der zahlreichen Returncodes zu dieser Anfrageart weitergehende Erkundigungen einzuholen. Die Anfragearten seien in der veröffentlichten Datensatzbeschreibung zudem eindeutig unter Angabe der jeweiligen Rechtsgrundlage beschrieben.

- 23** Das nunmehrige Vorbringen der Klägerin, ihr seien in 67 Fällen die zutreffenden Identifikationsnummern bekannt gewesen, sei gemäß § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) unbeachtlich, weil das FG keine entsprechenden Feststellungen getroffen habe. Jedenfalls sei unklar, auf welche Fälle sich die Klägerin hier beziehe und welcher Fehler nach ihrer Auffassung vorgelegen haben soll.
- 24** Für die Berücksichtigung eines Mitverschuldens der ZfA gebe es keine gesetzliche Grundlage, zumal die Festsetzung des Verspätungsgelds keine Ermessensentscheidung sei. In ihrem Einspruchsschreiben habe die Klägerin selbst erklärt, in der Schlussbesprechung sei sowohl über die im Ausland wohnhaften Leistungsempfänger als auch über die falsche Anfrageart 01 gesprochen worden. Daher sei die verspätete Auswertung der Prüfung nicht kausal für die Verspätung geworden.
- 25** Die Klägerin erwidert hierzu, der Bundesfinanzhof (BFH) sei an die Feststellung des FG gebunden, dass die csv-Datei rechtzeitig übermittelt worden sei. Die nunmehrige Behauptung der ZfA, der Datenträger sei erst am 28.05.2014 mit lesbarem Inhalt übersandt worden, sei gemäß § 118 Abs. 2 FGO unbeachtlich.

Entscheidungsgründe

II.

- 26** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 27** Die tatsächlichen Feststellungen des FG reichen für alle drei Streitkomplexe nicht aus, um dem Revisionsgericht eine Überprüfung der rechtlichen Würdigungen der Vorinstanz zu ermöglichen. Dies gilt sowohl für die vier Rentenbezugsmitteilungen im Zusammenhang mit ausländischen Leistungsbeziehern (dazu unten 1.) als auch für die 67 Fälle, in denen die Klägerin zunächst eine Datenübermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz versucht hatte (unten 2.), und für die 123 Fälle, in denen sie ohne einen solchen Übermittlungsversuch sogleich das csv-Verfahren genutzt hat (unten 3.).
- 28** 1. Soweit die Klägerin für vier Leistungsempfänger mit ausländischem Wohnsitz zunächst keine Rentenbezugsmitteilungen übermittelt hatte, ist das FG zwar zu Recht davon ausgegangen, dass auch insoweit eine Pflicht zur fristgemäßen Datenübermittlung bestand (dazu unten a). Das FG hat sich aber

nicht mit der Rechtsfrage auseinandergesetzt, ob es in Betracht kommt, dass der Mitteilungspflichtige eine Fristüberschreitung unter dem Gesichtspunkt eines mitwirkenden Verschuldens der ZfA nicht zu vertreten hat (§ 22a Abs. 5 Satz 3 EStG a.F.), soweit diese Fristüberschreitung darauf beruht, dass die ZfA schon zu einem frühen Zeitpunkt Kenntnis von der Fristversäumung erlangt, sie diese Kenntnis dem --weiterhin in einem Rechtsirrtum befindlichen-- Mitteilungspflichtigen aber erst mit deutlicher Verzögerung mitteilt (unten b). Demzufolge hat die Vorinstanz auch keine tatsächlichen Feststellungen dazu getroffen, ob diese Voraussetzungen im Streitfall erfüllt sind (unten c).

- 29** a) Die Klägerin hätte auch für Leistungsempfänger mit ausländischem Wohnsitz Rentenbezugsmitteilungen übermitteln müssen.
- 30** Als Pensionsfonds war die Klägerin gemäß § 22a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG a.F. verpflichtet, der zentralen Stelle bis zum 1. März (und nicht etwa --wie das FG meint-- bis zum 31. März) des Jahres, das auf das Jahr folgt, in dem eine Leibrente oder andere Leistung nach § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a, Nr. 5 EStG einem Leistungsempfänger zugeflossen ist, unter Beachtung der im BStBl I veröffentlichten Auslegungsvorschriften der Finanzverwaltung u.a. die Identifikationsnummer, den Familiennamen, den Vornamen und das Geburtsdatum des Leistungsempfängers zu übermitteln. Diese Vorschrift differenziert nicht danach, ob der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz im In- oder Ausland hat. Vor allem aber sieht § 22a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG a.F. ausdrücklich vor, dass der Mitteilungspflichtige eine ihm bekannte ausländische Anschrift des Leistungsempfängers mitteilen muss. Daraus folgt --worauf auch die ZfA zutreffend hinweist-- zwingend, dass Rentenbezugsmitteilungen gleichermaßen für Leistungsempfänger mit ausländischem Wohnsitz zu übermitteln sind. Da dies zwischen den Beteiligten nicht mehr streitig ist, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 31** b) Entgegen der Auffassung der ZfA ist der allgemeine Rechtsgrundsatz, dass ein Anspruch, dessen Entstehen von einem Vertretenmüssen des Anspruchsgegners abhängig ist, sich mindert, wenn bei der Anspruchsentstehung ein Verschulden des Anspruchstellers mitgewirkt hat, auch auf das Verzögerungsgeld anzuwenden.
- 32** aa) Wird eine Rentenbezugsmitteilung nicht innerhalb der in § 22a Abs. 1 Satz 1 EStG a.F. genannten Frist (1. März des Jahres nach dem Zufluss der Leistung) übermittelt, so ist für jeden angefangenen Monat, in dem die Rentenbezugsmitteilung noch aussteht, ein Betrag in Höhe von 10 € für jede ausstehende Rentenbezugsmitteilung an die zentrale Stelle zu entrichten (§ 22a Abs. 5 Satz 1 EStG a.F.). Von der Erhebung ist abzusehen, soweit die Fristüberschreitung auf Gründen beruht, die der Mitteilungspflichtige nicht zu vertreten hat (§ 22a Abs. 5 Satz 3 EStG a.F.).
- 33** Schon der Wortlaut dieser Regelung ("soweit") weist klar darauf hin, dass der Gesetzgeber hier eine differenzierende Betrachtung angeordnet hat. Vor allem aber bringt die Vorschrift des § 254 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) --über ihren unmittelbaren Anwendungsbereich hinaus-- einen allgemeinen Rechtsgedanken zum Ausdruck, da sie eine besondere Ausprägung des im bürgerlichen und öffentlichen Recht gleichermaßen geltenden Grundsatzes von Treu und Glauben für das Schadensersatzrecht darstellt (so ausdrücklich Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 29.03.1971 - III ZR 98/69, BGHZ 56, 57, unter II.1., m.w.N.; Beschlüsse des Bundesverwaltungsgerichts vom 06.06.2014 -

2 B 75/13, unter 2.b, und vom 03.11.2014 - 2 B 24/14, unter 2.; zur Einordnung des § 254 BGB als Ausprägung des Grundsatzes von Treu und Glauben in der Fallgruppe des Verbots des venire contra factum proprium vgl. auch BGH-Urteil vom 14.03.1961 - VI ZR 189/59, BGHZ 34, 355, unter IV.; zur Einordnung des § 254 BGB als allgemeiner Rechtsgrundsatz, der selbst außerhalb der verschuldensabhängigen Haftung anzuwenden ist, vgl. bereits BGH-Urteil vom 25.06.1951 - III ZR 146/50, BGHZ 2, 355).

- 34** Ebenso ist nach der Rechtsprechung aller hiermit bisher befasster Senate des BFH der Rechtsgedanke des § 254 BGB auf solche Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis anzuwenden, die --wie z.B. der Haftungsanspruch nach § 69 der Abgabenordnung (AO)-- von einem Vertretenmüssen abhängig sind (vgl. BFH-Urteile vom 26.01.1961 - IV 140/60, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1961, 109; vom 11.08.1978 - VI R 169/75, BFHE 125, 508, BStBl II 1978, 683, und vom 30.08.2005 - VII R 61/04, BFH/NV 2006, 232).
- 35** Auch der erkennende Senat hat schon im Urteil vom 20.02.2019 - X R 29/16 (BFHE 264, 154, BStBl II 2019, 425, Rz 27 ff.) ausgeführt, dass die Ähnlichkeit des § 22a Abs. 5 Satz 3 EStG a.F. mit dem zivilrechtlichen Vertretenmüssen des § 276 Abs. 1 BGB augenfällig ist. Hiervon ausgehend hat der Senat der gesetzlichen Regelung über das Verspätungsgeld die Grundentscheidung entnommen, dass das zivilrechtliche Begriffsverständnis dessen, was ein Schuldner zu vertreten hat, auch auf das Vertretenmüssen eines Mitteilungspflichtigen i.S. des § 22a Abs. 5 Satz 3 EStG a.F. übertragen werden muss. Das zivilrechtliche Vertretenmüssen wird aber auch durch die Berücksichtigung eines mitwirkenden Verschuldens des Anspruchstellers geprägt (vgl. § 254 Abs. 1 BGB). Es ist daher nicht ersichtlich, weshalb dies im Anwendungsbereich des § 22a Abs. 5 Satz 3 EStG a.F. anders sein sollte, zumal die Exkulpationsmöglichkeit auch aus verfassungsrechtlichen Gründen notwendig ist, um eine unverhältnismäßige Belastung der Mitteilungspflichtigen zu verhindern (vgl. auch dazu Senatsurteil in BFHE 264, 154, BStBl II 2019, 425, Rz 30). Es wäre aber unverhältnismäßig, für eine Verspätung, deren Dauer ganz wesentlich auf einem Verhalten der ZfA beruht, dasselbe Verspätungsgeld zu erheben wie für eine Verspätung, deren Grund und Dauer allein vom Mitteilungspflichtigen verursacht worden ist.
- 36** bb) Auf dieser Grundlage ist der Senat der Auffassung, dass in Anwendung des Rechtsgedankens des § 254 BGB von der Erhebung des Verspätungsgeldes --ggf. anteilig-- abzusehen sein kann, soweit die Dauer der Fristüberschreitung im jeweiligen Einzelfall entscheidend dadurch geprägt worden ist, dass ein Mitteilungspflichtiger, der zunächst keine Kenntnis davon hatte, dass er die ihm in § 22a Abs. 1 EStG a.F. auferlegten Pflichten objektiv verletzt hatte, erst durch einen Hinweis der ZfA von seiner Pflichtverletzung Kenntnis erlangt, der ZfA die Pflichtverletzung schon seit langer Zeit bekannt war, ohne dass sie aber den Mitteilungspflichtigen darüber informiert hätte, und der Mitteilungspflichtige die Rentenbezugsmitteilung unverzüglich nach Kenntniserlangung seiner Pflichtverletzung nachübermittelt. Dabei fällt die Abwägung der einzelnen Verursachungsbeiträge in die Zuständigkeit des Tatrichters.
- 37** c) Das FG hat --trotz eines entsprechenden Sachvortrags der Klägerin sowie entscheidungserheblichen Akteninhalts-- keine Feststellungen dazu getroffen, ob diese Voraussetzungen im Streitfall erfüllt sind.
- 38** Zwar ist mit dem FG davon auszugehen --und im Übrigen zwischen den Beteiligten mittlerweile auch unstreitig--, dass die Klägerin ihren Rechtsirrtum angesichts des klaren Wortlauts des § 22a Abs. 1 Satz 1

Nr. 1 EStG a.F. zu vertreten hat. Allerdings hat sie vorgetragen, sie habe zunächst keine positive Kenntnis davon gehabt, dass sich die Übermittlungspflicht auch auf ausländische Leistungsempfänger erstreckt, also insoweit unvorsätzlich gehandelt (vorsätzliches Handeln des Verpflichteten schliesse eine Anspruchsminderung unter dem Gesichtspunkt eines Mitverschuldens eines lediglich fahrlässig handelnden Anspruchstellers hingegen in der Regel aus; vgl. BGH-Urteil vom 06.12.1983 - VI ZR 60/82, Neue Juristische Wochenschrift 1984, 921, unter II.2.a aa, mit zahlreichen weiteren Nachweisen). Zudem sei die Außenprüfung bereits am 21.08.2014 --also über 18 Monate vor der Absendung des Prüfungsberichts vom 29.02.2016-- mit der Schlussbesprechung beendet worden. Sie habe erstmals durch den Prüfungsbericht Kenntnis von ihrer Pflicht zur Einbeziehung von Leistungsempfängern mit Auslandswohnsitz in die Datenübermittlung erhalten und diese Pflicht danach umgehend erfüllt. All dies wird das FG aufzuklären haben.

- 39** Dabei wird das FG auch zu prüfen haben, ob das Revisionsvorbringen der ZfA zutrifft, die Klägerin habe in ihrem --vom FG nicht festgestellten und daher für den Senat nicht verwertbaren-- Einspruchsschreiben vom 23.12.2016 erklärt, die Pflicht zur Übermittlung von Rentenbezugsmitteilungen auch für im Ausland wohnhafte Leistungsempfänger sei Gegenstand der Schlussbesprechung gewesen. Auch wird das FG den in den Akten befindlichen Vermerk der Prüferin über die Schlussbesprechung auszuwerten haben. Sollte der Inhalt der Schlussbesprechung auch nach Auswertung dieser schriftlichen Unterlagen zwischen den Beteiligten streitig bleiben, kommt eine Vernehmung derjenigen Personen, die an der Schlussbesprechung teilgenommen haben, als Zeugen in Betracht.
- 40** Sofern die Klägerin bereits in der Schlussbesprechung hinreichend deutlich auf ihren Rechtsirrtum hingewiesen worden sein sollte, wäre angesichts der Eindeutigkeit des Gesetzeswortlauts (vgl. oben a) eine anschließende Verzögerung der ZfA bei der Erstellung des Prüfungsberichts nicht kausal für die Fortsetzung des objektiv pflichtwidrigen Verhaltens der Klägerin geworden. Diese hätte daher auch die weitere Verzögerung bis zur tatsächlichen Übermittlung der vier Rentenbezugsmitteilungen --den genauen Zeitpunkt hat das FG zwar nicht festgestellt; aus den Umständen geht aber hervor, dass dieser jedenfalls nach Ergehen des Prüfungsberichts gelegen haben dürfte-- zu vertreten.
- 41** Ohne einen solchen Hinweis in der Schlussbesprechung müsste das FG hingegen würdigen, ob es noch als angemessen angesehen werden kann, dass die ZfA --so jedenfalls das Vorbringen der Klägerin-- zwischen der Schlussbesprechung und der Übersendung des Prüfungsberichts mehr als 18 Monate hat verstreichen lassen. Die Kausalität eines eventuell (objektiv) verzögerten Verwaltungshandelns für die Dauer der Fristüberschreitung wäre aber auch in einem solchen Fall nur dann zu bejahen, wenn die Klägerin die ausstehenden Rentenbezugsmitteilungen unverzüglich nach Kenntnis des Prüfungsberichts nachübermittelt haben sollte. Denn wenn ein Verpflichteter, der eine Pflicht, die ihm bisher nicht bekannt war, auch nach Kenntniserlangung von der Existenz dieser Pflicht nicht erfüllt, sondern seine rechtliche Verpflichtung in Abrede stellt, wird regelmäßig nicht davon auszugehen sein, dass er seine Pflicht bei früherer Kenntniserlangung unverzüglich erfüllt hätte.
- 42** Ferner wird das FG ggf. zu erwägen haben, ob die Klägerin, die einen Prüfungsbericht erwartete, der aus ihrer Sicht bereits längere Zeit ausstand, im Rahmen der Abwägung der beiderseitigen Verursachungsbeiträge die Obliegenheit traf, die Behörde nach geraumer Zeit an die Übersendung des Berichts zu erinnern.

- 43** 2. In Bezug auf die 67 Fälle, in denen die Klägerin jeweils zunächst einen --gescheiterten-- Versuch zur Übermittlung der Rentenbezugsmitteilungen nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz unternommen hatte und anschließend Teile der in § 22a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 6 EStG a.F. genannten Daten in Form einer auf einem Datenträger gespeicherten csv-Datei an die ZfA übersandt hat, fehlt es vollständig an tatsächlichen Feststellungen des FG.
- 44** Die Verwaltungsregelungen über das csv-Verfahren sind --was das FG zwar möglicherweise noch erkannt, allerdings in seinem Urteil nicht zum Ausdruck gebracht hat-- in systematischer Hinsicht als Konkretisierung der Exkulpationsvorschrift des § 22a Abs. 5 Satz 3 EStG a.F. anzusehen (dazu unten a). Es fehlen aber jegliche Tatsachenfeststellungen des FG zu der Frage, ob die --im Kern auf § 22a Abs. 5 Satz 3 EStG a.F. zurückzuführenden und daher an dieser Norm zu messenden-- Voraussetzungen für die Nutzung des csv-Verfahrens in den genannten 67 Fällen erfüllt waren (unten b). Auch die erforderlichen tatsächlichen Feststellungen zu einem etwaigen mitwirkenden Verschulden der ZfA fehlen (unten c).
- 45** a) Das durch die ZfA eröffnete csv-Verfahren dient der Konkretisierung des § 22a Abs. 5 Satz 3 EStG a.F. Es findet in dieser Vorschrift nicht nur seine Grundlage (unten aa), sondern muss sich auch in seiner Ausgestaltung an der genannten gesetzlichen Regelung messen lassen (unten bb). Dies ist --jedenfalls in Bezug auf diejenigen Anforderungen der einschlägigen Verwaltungsregelungen, die im Streitfall entscheidungserheblich sind-- der Fall (unten cc).
- 46** aa) § 22a Abs. 1 Satz 2 EStG a.F. legt fest, dass die Datenübermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu erfolgen hat. Ausnahmen sieht das Gesetz --anders als beispielsweise in § 25 Abs. 4 Satz 2 EStG-- nicht vor.
- 47** Der amtlich vorgeschriebene Datensatz ist technisch so ausgestaltet, dass er nur übermittelt werden kann, wenn darin die Identifikationsnummer und das Geburtsdatum des Leistungsempfängers angegeben ist. Ist eine dieser Angaben dem Mitteilungspflichtigen nicht bekannt, ist die in § 22a Abs. 1 Satz 2 EStG a.F. vorgeschriebene Übermittlung der Rentenbezugsmitteilung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz nicht möglich. Damit wäre gemäß § 22a Abs. 5 Satz 1 EStG a.F. grundsätzlich ein Verspätungsgeld verwirkt.
- 48** Allerdings sind Fallgestaltungen denkbar, in denen der Mitteilungspflichtige seine fehlende Kenntnis von den genannten Grunddaten --regelmäßig nur zeitweilig, in Ausnahmefällen aber ggf. auch auf Dauer-- nicht zu vertreten hat (§ 22a Abs. 5 Satz 3 EStG a.F.). Um in derartigen Fällen einerseits dem Mitteilungspflichtigen die Möglichkeit zu eröffnen, durch Nutzung eines abstrakt geregelten Verfahrens den Nachweis des Nichtvertretenmüssens zu führen, andererseits aber der ZfA zu ermöglichen, zwar nicht von allen, jedoch wenigstens von möglichst vielen der in § 22a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 6 EStG a.F. aufgeführten Daten Kenntnis zu erlangen und dadurch den Zweck des § 22a EStG immerhin noch teilweise zu erfüllen, hat die Finanzverwaltung das csv-Verfahren eingeführt.

- 49** Anders als die Klägerin meint, steht die Übersendung einer csv-Datei auf einem Datenträger einer Rentenbezugsmitteilung nach § 22a Abs. 1 EStG a.F. nicht gleich. Zum einen enthält die csv-Datei notwendigerweise nicht alle in § 22a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG genannten Angaben (jedenfalls nicht die Identifikationsnummer und/oder das Geburtsdatum des Leistungsempfängers). Zum anderen stellt die Übersendung eines Datenträgers auf dem Postweg nicht die --in § 22a Abs. 1 Satz 2 EStG a.F. allein zugelassene-- "Datenübermittlung durch Datenfernübertragung" dar, wie aus der ausdrücklichen Unterscheidung beider Übermittlungswege in § 150 Abs. 6 Satz 1 AO eindeutig hervorgeht. Systematisch sind die im Streitfall von den Beteiligten aufgeworfenen Fragen rund um das csv-Verfahren daher nicht bei § 22a Abs. 1 EStG, sondern bei § 22a Abs. 5 Satz 3 EStG a.F. zu verorten.
- 50** bb) Wenn die Verwaltungsregelungen über das csv-Verfahren der Konkretisierung des § 22a Abs. 5 Satz 3 EStG a.F. dienen, müssen sie sich in ihrer Ausgestaltung an dieser Vorschrift messen lassen. Dies folgt bereits aus dem verfassungsrechtlichen Grundsatz des Vorrangs des Gesetzes (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes).
- 51** cc) Jedenfalls soweit die Regelungen über das csv-Verfahren im Streitfall entscheidungserheblich sind, enthalten sie eine sachgerechte Konkretisierung des § 22a Abs. 5 Satz 3 EStG a.F.
- 52** Das BZSt hat die Anwendung des csv-Verfahrens in seinen Schreiben vom 12.03.2012 und 30.05.2012 --das vom FG erwähnte weitere Schreiben vom 22.12.2015 ist für den vorliegenden Fall hingegen noch nicht einschlägig, weil es erst nach dem für das Streitjahr 2013 geltenden Stichtag für die Datenübermittlung (01.03.2014) ergangen ist-- davon abhängig gemacht, dass der Mitteilungspflichtige zuvor alle rechtlichen und technischen Möglichkeiten zur Ermittlung der für die elektronische Datenübermittlung erforderlichen Angaben ausgeschöpft hat. Ferner muss er in nachvollziehbarer Form dokumentieren, dass er beim Leistungsempfänger die Identifikationsnummer und das Geburtsdatum erfragt und hierauf keine Angaben erhalten hat.
- 53** Dies entspricht den Anforderungen des § 22a Abs. 5 Satz 3 EStG a.F. Erst dann, wenn der Mitteilungspflichtige alle rechtlichen und technischen Möglichkeiten zur Ermittlung der in § 22a Abs. 1 Satz 1 EStG a.F. aufgeführten Pflichtangaben ausgeschöpft hat, ist es gerechtfertigt --aber auch geboten--, von einem Nichtvertretenmüssen der Fristüberschreitung auszugehen. Die Obliegenheit des Mitteilungspflichtigen zur Dokumentation seiner Ermittlungsversuche folgt bereits daraus, dass der Gesetzgeber durch die Formulierung des § 22a Abs. 5 Satz 3 EStG a.F. die Feststellungslast für das Nichtvertretenmüssen dem Mitteilungspflichtigen zugewiesen hat.
- 54** b) Es fehlt an Feststellungen des FG zu der Frage, ob in den hier zu beurteilenden 67 Fällen die Voraussetzungen für die Nutzung des csv-Verfahrens erfüllt waren.
- 55** aa) Das FG hat zwar den Prüfungsbericht in Bezug genommen, aber keine Feststellungen dazu getroffen, ob die im Prüfungsbericht und seinen Anlagen enthaltenen Tatsachenbehauptungen zutreffen. Insbesondere hat das FG die Unterlagen, die die Klägerin --aufgrund des großen Umfangs dieser Unterlagen zunächst

ausdrücklich nur exemplarisch-- als Nachweis ihrer Ermittlungshandlungen vorgelegt hat, nicht gewürdigt (vgl. auch Senatsurteil vom 20.02.2019 - X R 32/17, BFHE 264, 184, BStBl II 2019, 438, Rz 66 ff.). Die Klägerin hatte zudem erklärt, sie könne ihre Unterlagen vollständig vorlegen, falls die exemplarisch vorgelegten Dokumente nicht ausreichen sollten. Eine entsprechende Aufforderung hat das FG indes nicht ausgesprochen.

- 56** Zwar hat die ZfA im Verspätungsgeldbescheid ausgeführt, die bis zum damaligen Zeitpunkt von der Klägerin vorgelegten Nachweise hätten nahezu ausschließlich die Jahre 2009 und 2015, nicht aber das Streitjahr 2013 betroffen. Jedenfalls die mit dem Einspruchsschreiben vorgelegten Nachweise bezogen sich aber auf Ermittlungshandlungen, die die Klägerin im Streitjahr vorgenommen hatte.
- 57** bb) Nach den Ausführungen der ZfA im Prüfungsbericht --eigene Feststellungen hierzu hat das FG nicht getroffen-- sollen die von der Klägerin versuchten Datenübermittlungen mit den Fehlernummern 3003 oder 3004 zurückgewiesen worden sein. Der Fehlernummer 3003 ist der Text "Die Identifikationsnummer wurde stillgelegt" zugewiesen. Nach vorläufiger, das FG nicht bindender Auffassung des Senats spricht Vieles dafür, dass der Erhalt einer solchen, recht konkreten Fehlermeldung bei einem Mitteilungspflichtigen, der seine aus § 22a EStG folgenden Pflichten sorgfältig zu erfüllen versucht, eine gewisse Anstoßwirkung haben müsste. Insbesondere wenn es sich um Fälle handelt, in denen der ursprüngliche Leistungsempfänger verstorben ist und die Leistung nun an einen Hinterbliebenen gezahlt wird --die ZfA benennt im Prüfungsbericht solche Fälle, bringt sie allerdings nicht mit der Fehlernummer 3003, sondern der Fehlernummer 3004 in Zusammenhang--, könnte der Mitteilungspflichtige gehalten sein, zu überprüfen, ob er die Meldung von Leistungen, die tatsächlich an einen Hinterbliebenen gezahlt wurden, versehentlich unter der stillgelegten Identifikationsnummer des Verstorbenen versucht hatte. Sollte es sich so verhalten --was das FG aber noch für jeden Einzelfall zu ermitteln haben wird--, dann dürfte die Klägerin insoweit nicht alle Möglichkeiten ausgeschöpft haben, die für die Übermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz erforderlichen Angaben in Erfahrung zu bringen, so dass die Voraussetzungen der Exkulpationsregelung des § 22a Abs. 5 Satz 3 EStG a.F. nicht erfüllt wären.
- 58** Demgegenüber dürfte die Fehlernummer 3004 keine vergleichbar starke Anstoßwirkung haben, da die zugehörige Fehlerbeschreibung im amtlichen Datensatz ("Die Identität wurde nicht bestätigt") wesentlich allgemeiner gehalten ist. Das FG kann in diesem Zusammenhang aufklären, ob die Klägerin wusste oder wissen musste, dass diese Fehlernummer dann ausgegeben wird, wenn die Identifikationsnummer nicht zu den übrigen mitgeteilten personenbezogenen Merkmalen passt und/oder das übermittelte Geburtsdatum nicht mit dem beim BZSt gespeicherten, den Melderegistern entnommenen Geburtsdatum identisch ist. Sofern bei der Klägerin diese Detailkenntnisse über das interne Verfahren des BZSt vorhanden sein mussten --die jedenfalls nicht der amtlichen Datensatzbeschreibung zu entnehmen sind-- dürfte sie zu weitergehenden Ermittlungen hinsichtlich der Identifikationsnummer und/oder des Geburtsdatums verpflichtet gewesen sein. Ansonsten dürfte diese Fehlerbeschreibung zu unspezifisch sein, um konkrete Ermittlungspflichten des Mitteilungspflichtigen auszulösen, da eine "Nichtbestätigung der Identität" auf einer Vielzahl von Ursachen beruhen kann.
- 59** c) Zudem hat das FG hinsichtlich dieser 67 Mitteilungen keine Feststellungen zu einem etwaigen mitwirkenden Verschulden der ZfA getroffen, obwohl die Klägerin auch in diesem Zusammenhang behauptet, sie sei erstmals durch den --nach ihrer Auffassung deutlich verspätet ergangenen--

Prüfungsbericht darauf hingewiesen worden, dass sie möglicherweise nicht alle an sie zu stellenden Anforderungen erfüllt habe.

- 60** Insoweit gelten zunächst die Ausführungen unter 1.b und c. Ergänzend ist allerdings darauf hinzuweisen, dass die Klägerin die hier in Rede stehenden Rentenbezugsmitteilungen --anders als die vier Mitteilungen zu Leistungsempfängern mit ausländischen Wohnsitzen-- anscheinend nicht unverzüglich nach dem Ergehen des Prüfungsberichts nachübermittelt hat. Das FG hat hierzu zwar keine ausdrücklichen Feststellungen getroffen; jedoch geht aus dem --vom FG in Bezug genommenen-- angefochtenen Verspätungsgeldbescheid hervor, dass die Rentenbezugsmitteilungen offenbar auch im Zeitpunkt des Ergehens jenes Bescheids noch ausstanden. Vor diesem Hintergrund wird das FG aufklären müssen, ob die --nach Auffassung der Klägerin-- verzögerte Übermittlung des Prüfungsberichts überhaupt kausal für die Länge des Zeitraums einer der Klägerin anzulastenden Fristüberschreitung war.
- 61** 3. Auch in Bezug auf die weiteren 123 Fälle, in denen die Klägerin von vornherein vom Versuch einer Datenübermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz abgesehen und die ihr vorliegenden --unvollständigen-- Daten sogleich in Form einer csv-Datei übersandt hat, ist dem Senat eine eigene Beurteilung mangels ausreichender tatrichterlicher Feststellungen zum entscheidungserheblichen Sachverhalt nicht möglich.
- 62** a) Die Beteiligten streiten insoweit im Wesentlichen darüber, ob die Klägerin das in § 22a Abs. 2 EStG a.F. vorgesehene Verfahren zur Ermittlung der Identifikationsnummer des Leistungsempfängers korrekt durchgeführt hat bzw. ob sie etwaige Fehler, die ihr bei der Durchführung dieses Verfahrens nach Auffassung der ZfA unterlaufen sein sollen, nicht zu vertreten hat.
- 63** aa) Aus § 22a Abs. 2 Satz 1 und Satz 2 Satzteil 1 EStG a.F. folgt, dass der Mitteilungspflichtige die Identifikationsnummer vorrangig beim Leistungsempfänger zu erheben hat. Teilt dieser die Identifikationsnummer trotz Aufforderung nicht mit, hat der Mitteilungspflichtige eine Anfrage beim BZSt zu unternehmen (§ 22a Abs. 2 Satz 2 Satzteil 2 EStG a.F.), die über die zentrale Stelle zu leiten ist (§ 22a Abs. 2 Satz 4 EStG a.F.). Der Mitteilungspflichtige muss seine Anfrage nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung übermitteln (§ 22a Abs. 2 Satz 8 i.V.m. § 22a Abs. 1 Satz 2 EStG a.F.).
- 64** Demgegenüber ließ § 52 Abs. 38a Satz 2 EStG a.F. für bestimmte Fälle auch eine Anfrage beim BZSt ohne vorherige Aufforderung des Mitteilungspflichtigen an den Leistungsempfänger zur Benennung seiner Identifikationsnummer zu. Diese Vorschrift lautete: "Der Mitteilungspflichtige nach § 22a Absatz 1 kann die Identifikationsnummer (§ 139b der Abgabenordnung) eines Leistungsempfängers, dem in den Jahren 2005 bis 2008 Leistungen zugeflossen sind, abweichend von § 22a Absatz 2 Satz 1 und 2 beim Bundeszentralamt für Steuern erheben." Für den Fall, dass die übermittelten Daten nicht mit den beim BZSt gespeicherten Daten übereinstimmten, enthielt § 52 Abs. 38a Satz 4 EStG a.F. einen Rückverweis auf § 22a Abs. 2 Satz 1 und 2 EStG a.F., d.h. in diesen Fällen hatte sich der Mitteilungspflichtige zwingend zunächst an den Leistungsempfänger zu wenden.
- 65** bb) Wie der Senat für einen insoweit vergleichbaren Fall bereits in seinem Urteil in BFHE 264, 184, BStBl II

2019, 438 (Rz 68) ausgeführt hat, hätte das FG zunächst in rechtlicher Hinsicht prüfen müssen, ob die Klägerin in den streitgegenständlichen Einzelfällen von dem in § 52 Abs. 38a Satz 2 EStG a.F. zugelassenen Ausnahmeverfahren noch Gebrauch machen dürfen. Sollte die Klägerin diesen Weg zu Recht beschritten haben, hätte überprüft werden müssen, ob ein Vertretenmüssen darin liegen könnte, dass es die Klägerin trotz der Ergebnislosigkeit ihrer Abfrage und dem Erhalt des "Returncode 1" unterlassen hat, unverzüglich in das Regel-Abfrageverfahren nach § 22a Abs. 2 EStG a.F. überzugehen bzw. ob dieses Verhalten auf Gründen beruhen könnte, die sie nicht zu vertreten hat (§ 22a Abs. 5 Satz 3 EStG a.F.). Sollten demgegenüber die Voraussetzungen für eine Abfrage nach § 52 Abs. 38a Satz 2 EStG a.F. von vornherein nicht erfüllt gewesen sein, hätte es einer Prüfung bedurft, ob dies für die Klägerin erkennbar war und ob der "Returncode 1", der der Klägerin übermittelt worden war ("keine IdNr. ermittelt; Anfrage beim Bürger erforderlich"), hinreichend deutlich auf die Wahl eines nicht eröffneten Übermittlungsverfahrens hingewiesen hat.

- 66** cc) Da die erforderliche Sachaufklärung durch das FG noch vollständig aussteht, sieht der Senat im gegenwärtigen Verfahrensstadium davon ab, zu der (Rechts-)Frage der Auslegung des § 52 Abs. 38a Satz 2 EStG a.F. mit Bindungswirkung für das FG (§ 126 Abs. 5 FGO) Stellung zu nehmen. Er weist allerdings darauf hin, dass jedenfalls dem Wortlaut dieser Vorschrift keine Begrenzung der Anwendbarkeit dieser Übergangsregelung ausschließlich auf die Rentenbezugsmitteilungen für die Veranlagungszeiträume 2005 bis 2008 zu entnehmen ist. Vielmehr setzt die Regelung lediglich voraus, dass dem jeweiligen Leistungsempfänger bereits in den Jahren 2005 bis 2008 Leistungen zugeflossen sind, es sich also um einen sog. "Bestandsrentner" handelt (so ausdrücklich die Terminologie in der Begründung des Entwurfs der Bundesregierung für ein Jahressteuergesetz 2008, BTDrucks 16/6290, 71). Ist diese Voraussetzung erfüllt, schließt es jedenfalls der Wortlaut der Norm nicht aus, für einen solchen "Bestandsrentner" auch in den Jahren 2013 bzw. 2014 noch eine Anfrage unmittelbar an das BZSt zu richten. Für diese Auslegung könnte zudem sprechen, dass § 52 Abs. 38a Satz 2 EStG a.F. auch im Streitjahr 2013 sowie im Jahr 2014, in dem die Klägerin ihre Datenübermittlungspflicht zu erfüllen hatte, noch Teil des seinerzeit geltenden EStG gewesen ist und die ZfA --jedenfalls nach dem vom FG noch zu würdigenden Vorbringen der Klägerin-- auch im Jahr 2014 noch entsprechende Anfragen entgegengenommen hat.
- 67** dd) Vor allem hat das FG bisher nicht festgestellt, ob es die Klägerin zu vertreten hat, dass ihr die Unterschiede zwischen den Anfragearten 01 und 02 offenbar nicht bekannt waren. Sie weist zu Recht darauf hin, dass sich dies weder unmittelbar aus dem Gesetz noch aus den --in § 22a Abs. 1 Satz 1 EStG a.F. erwähnten-- im BStBl I veröffentlichten Auslegungsvorschriften der Finanzverwaltung ergibt. Zwar wird von den Mitteilungspflichtigen im Allgemeinen auch die Kenntnis der Beschreibung des amtlich vorgeschriebenen Datensatzes (hier: § 22a Abs. 2 Satz 8 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 EStG a.F.) verlangt werden können, sofern diese für die angesprochenen Verkehrskreise leicht zugänglich und inhaltlich verständlich ist. Das FG hat aber den Inhalt der amtlichen Datensatzbeschreibung nicht festgestellt. Es hat lediglich pauschal auf ein "Kommunikationshandbuch" verwiesen, aber weder dessen konkreten Inhalt festgestellt noch eine Fundstelle angegeben, anhand derer der Senat dieses Kommunikationshandbuch selbst auffinden könnte und sich auch nicht dazu geäußert, ob die Klägerin den Inhalt des Kommunikationshandbuchs kennen musste.
- 68** Jedenfalls dann, wenn das --vom FG nicht festgestellte oder gewürdigte-- Vorbringen der Klägerin zutreffen sollte, sie habe für 2013 insgesamt ca. 92 000 Rentenbezugsmitteilungen übermittelt, könnte der Senat dem FG auch nicht darin folgen, dass die Klägerin bereits aus der Anzahl von 190 Zurückweisungen hätte schließen müssen, dass sie ein fehlerhaftes Verfahren gewählt habe. Denn 190 Zurückweisungen stellen im

Verhältnis zu 92 000 erfolgreich übermittelten Datensätzen keine nennenswerte Größenordnung dar.

- 69** ee) Ferner kann das FG --sollte es hierauf noch ankommen-- prüfen, ob ein mitwirkendes Verschulden der ZfA (zur grundsätzlichen Beachtlichkeit solcher Verschuldensbeiträge vgl. oben 1.b aa) darin zu sehen ist, dass sie auch im Veranlagungszeitraum 2014 noch Anfragen mit der Anfrageart 01 zugelassen hat.
- 70** b) Auch in Bezug auf diese 123 Fälle wird das FG noch Feststellungen zu einem etwaigen mitwirkenden Verschulden der ZfA aufgrund der von der Klägerin behaupteten verspäteten Übermittlung des Prüfungsberichts treffen müssen. Der Senat verweist insoweit auf seine Ausführungen zu 2.c dieser Entscheidung.
- 71** 4. Für das weitere Verfahren weist der Senat --ohne die Bindungswirkung des § 126 Abs. 5 FGO-- auf die folgenden Punkte hin:
- 72** a) Sollte die vom FG noch vorzunehmende Sachaufklärung ergeben, dass das Verspätungsgeld für einige der von der ZfA aufgegriffenen 194 Fälle herabzusetzen ist, so dass der gesetzliche Höchstbetrag von 50.000 € nicht mehr erreicht wird, hat das FG ggf. eine Saldierung zu prüfen. Eine solche wäre vorliegend dann vorzunehmen, wenn für einige der Rentenbezugsmitteilungen die Voraussetzungen für die Festsetzung und Erhebung des Verspätungsgelds erfüllt wären, diese Rentenbezugsmitteilungen aber auch für Zeiträume, die nach dem 01.09.2016 liegen --bis zu diesem Datum hat die ZfA das Verspätungsgeld im angefochtenen Bescheid berechnet-- noch ausstanden.
- 73** b) Ferner kann sich das FG für den Fall der Eröffnung einer Saldierungsmöglichkeit mit der Frage befassen, ob das Vorbringen der ZfA, eine lesbare csv-Datei sei --entgegen den insoweit wohl von beiden Beteiligten für unzutreffend gehaltenen Feststellungen des FG-- nicht am 03.04.2014, sondern erst am 28.05.2014 eingereicht worden, in tatsächlicher Hinsicht zutrifft und in rechtlicher Hinsicht von Bedeutung ist.
- 74** Abgesehen davon, dass das FG hier ohnehin von falschen rechtlichen Maßstäben ausgegangen ist --es hat angenommen, die Rentenbezugsmitteilungen seien bis zum 31.03.2014 zu übermitteln gewesen, obwohl im Gesetz der 01.03.2014 genannt ist--, die auch die Bindungswirkung der entsprechenden Tatsachenfeststellungen aufheben, haben die im ersten Rechtsgang getroffenen tatsächlichen Feststellungen keine Bindungswirkung für das finanzgerichtliche Verfahren im zweiten Rechtsgang.
- 75** Dabei hätte das FG hier zu entscheiden, ob die Übersendung einer nicht lesbaren Datei der Nichtübermittlung der Rentenbezugsmitteilung gleichzuachten ist (vgl. zur --damit allerdings nur ähnlichen-- Problematik der Abgrenzung zwischen einer lediglich inhaltlich fehlerhaften Rentenbezugsmitteilung und einer Mitteilung, die so unbrauchbar ist, dass sie als nicht übermittelt gelten muss, Senatsurteil vom 20.02.2019 - X R 28/17, BFHE 264, 165, BStBl II 2019, 430, Rz 72 ff.).

- 76** c) Die Klägerin hat im Revisionsverfahren --ebenso wie im Klageschriftsatz; anders jedoch in der mündlichen Verhandlung vor dem FG-- einen Verpflichtungsantrag gestellt. Dies beruht darauf, dass sie die Auffassung vertritt, § 22a Abs. 5 Satz 3 EStG a.F. eröffne der ZfA ein Ermessen. Der Senat hat indes bereits entschieden, dass die Regelungen über das Verspätungsgeld der ZfA kein Ermessen einräumen (Urteil in BFHE 264, 165, BStBl II 2019, 430, Rz 69). Daher wird die Klägerin bei ihrer Antragstellung im zweiten Rechtsgang zu beachten haben, dass die statthafte Klageart hier nicht die Verpflichtungsklage (§ 101 FGO) ist, sondern die Anfechtungsklage in Form der Änderungsklage (§ 100 Abs. 2 FGO).
- 77** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.
-