

Urteil vom 06. May 2020, X R 8/19

Abgrenzung zwischen nicht fristgerecht und lediglich fehlerhaft übermittelten Rentenbezugsmitteilungen / Softwarehersteller als Erfüllungsgehilfe

ECLI:DE:BFH:2020:U.060520.XR8.19.0

BFH X. Senat

EStG § 22a Abs 1 S 1, EStG § 22a Abs 5 S 1, EStG § 22a Abs 5 S 3, EStG § 22a Abs 5 S 4, BGB § 278 S 1, EStG VZ 2014 vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 18. February 2019, Az: 5 K 5117/17

Leitsätze

1. Die fristgerechte, aber inhaltlich fehlerhafte Übermittlung von Rentenbezugsmitteilungen an die ZfA rechtfertigt nicht die Festsetzung eines Verspätungsgeldes gemäß § 22a Abs. 5 EStG, sofern die Mitteilungen für die Finanzverwaltung zum Zwecke der Besteuerung der Alterseinkünfte verarbeitungsfähig sind (Anschluss an Senatsurteil vom 20.02.2019 - X R 28/17, BFHE 264, 165, BStBl II 2019, 430, Rz 72 ff.).
2. Ein Unternehmer, der eine auf die Verhältnisse des Mitteilungspflichtigen zugeschnittene Software konkret für die Übermittlung von Rentenbezugsmitteilungen herstellt, ist --anders als beim Vertrieb von Standardsoftware-- insoweit dessen Erfüllungsgehilfe (Anschluss an Senatsurteil vom 20.02.2019 - X R 29/16, BFHE 264, 154, BStBl II 2019, 425, Rz 37 ff.).

Tenor

Auf die Revision der Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 19.02.2019 - 5 K 5117/17 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 Revisionsbeklagte (Klägerin) ist ein berufsständisches Versorgungswerk. Zur Übermittlung von Rentenbezugsmitteilungen gemäß § 22a Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) bediente sie sich als Geschäftsbesorgerin der X. X setzte hierfür eine von einer externen Dienstleisterin (A-GmbH) entwickelte Software ein.
- 2 Die Rentenbezugsmitteilungen für den Veranlagungszeitraum 2014 übermittelte X irrtümlich nicht unter der für die Klägerin vergebenen, sondern unter ihrer eigenen Kundennummer. Grund hierfür war ein von der A-GmbH fehlerhaft aufgespieltes Update, wobei X der A-GmbH hierzu eine veraltete Programmversion zur Verfügung gestellt hatte.
- 3 Die übersandten Meldungen enthielten die Identifikationsnummer, den Namen, den Vornamen und das Geburtsdatum des Leistungsempfängers, die Beträge der Leibrente, der anderen Leistungen und der Rentenanpassungen sowie den Zeitpunkt des Beginns und des Endes des jeweiligen Leistungsbezugs einschließlich der Laufzeiten etwaiger vorheriger Renten.

- 4 Nach einer bei der Klägerin durchgeführten Prüfung, bei der die dementsprechend fehlerhafte Übermittlung von mehr als 1 500 Rentenbezugsmitteilungen offenbar wurde, setzte die Beklagte und Revisionsklägerin (die Deutsche Rentenversicherung Bund, Zentrale Zulagenstelle für Altersvermögen --ZfA--) gegenüber der Klägerin ein Verspätungsgeld gemäß § 22a Abs. 5 EStG in Höhe von 50.000 € fest. Zur Begründung führte sie an, die Klägerin habe unter der ihr zugeordneten Kundennummer innerhalb der gesetzlichen Frist keine Rentenbezugsmitteilungen übersandt. Es habe an der erforderlichen Authentifizierung gefehlt. Das diesbezügliche Verschulden der X und der A-GmbH müsse die Klägerin sich zurechnen lassen, da sie sich dieser als Erfüllungsgehilfin bedient habe.
- 5 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte Erfolg (Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 1542). Zwar habe die Klägerin --so das Finanzgericht (FG)-- die Rentenbezugsmitteilungen nicht fristgerecht übermittelt, da angesichts der Verwendung der falschen Kundennummer die nach § 22a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG a.F.) erforderliche Bezeichnung und Anschrift der Klägerin als Mitteilungspflichtige gefehlt hätten. Allerdings habe die Fristüberschreitung auf Gründen beruht, die die Klägerin nicht zu vertreten gehabt habe, so dass von der Erhebung des Verspätungsgeldes abzusehen gewesen sei (§ 22a Abs. 5 Satz 3 EStG a.F.). Die A-GmbH sei weder Erfüllungsgehilfin der Klägerin noch eine solche der X gewesen, so dass deren Verschulden der Klägerin nicht nach Satz 4 der Vorschrift zuzurechnen sei. Mit ihrer Revision bringt die ZfA vor: Die Klägerin habe keine lediglich fehlerhaften Rentenbezugsmitteilungen übersandt. Vielmehr stellten diejenigen Mitteilungen, die von X übersandt worden seien, keine der Klägerin zuzurechnenden Rentenbezugsmitteilungen dar. Hierfür habe es an der gemäß § 22a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG a.F. i.V.m. § 150 Abs. 6 der Abgabenordnung in der im Streitjahr geltenden Fassung (AO a.F.) zwingend erforderlichen Authentifizierung der Klägerin gefehlt. Gemeldet worden sei "unter fremder Kundennummer".
- 6 Sollten die übersandten Mitteilungen dagegen (nur) als fehlerhaft anzusehen sein, wären sie nach Maßgabe der Senatsrechtsprechung derart lückenhaft, dass dies einer Nichtübermittlung gleichkäme (Hinweis auf das Senatsurteil vom 20.02.2019 - X R 28/17, BFHE 264, 165, BStBl II 2019, 430, Rz 76). Maßgebend sei eine Einzelfallbeurteilung. Insoweit greife es zu kurz, nur darauf abzustellen, ob die (lückenhaften) Daten übermittelbar gewesen seien oder nicht. Es komme nicht allein auf den "Besteuerungserfolg", sondern ebenso auf die Identifizierbarkeit der Daten an. Die Finanzämter müssten in die Lage versetzt werden, die Daten der Kontrollmitteilung mit den Angaben des Steuerpflichtigen und der ggf. beigefügten Rentenbescheinigung abzugleichen. Ferner müsse eine Doppelerfassung ausgeschlossen werden. Fehlten die korrekten Daten des Mitteilungspflichtigen, könne dies zu zahlreichen Folgeproblemen im Besteuerungsverfahren führen.
- 7 Die Klägerin habe die nicht fristgerechte Meldung auch zu vertreten gehabt. Ihr sei das Verschulden der A-GmbH als eigenes zuzurechnen. Diese sei als Erfüllungsgehilfin zu qualifizieren, da sie für die Klägerin bzw. X eine individuelle Software programmiert habe (hierzu Hinweis auf das Senatsurteil vom 20.02.2019 - X R 29/16, BFHE 264, 154, BStBl II 2019, 425, Rz 39).
- 8 Die ZfA beantragt (sinngemäß), das angefochtene Urteil i.d.F. des Berichtigungsbeschlusses vom 28.06.2019 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 10 Für sie liegt bereits kein tatbestandliches Verhalten i.S. von § 22a Abs. 5 Satz 1 EStG a.F. vor. Es seien lediglich inhaltlich fehlerhafte Rentenbezugsmitteilungen übersandt worden; der vorliegende Fehler sei einer Nichtübermittlung nicht gleichzusetzen. Die zutreffende Besteuerung der Rentenempfänger sei gewährleistet gewesen. Die A-GmbH sei nicht Erfüllungsgehilfin der Klägerin gewesen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zwecks anderweitiger Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 12 Der Senat kann auf Grundlage der tatrichterlichen Feststellungen nicht abschließend beurteilen, ob der angefochtene Verspätungsgeldbescheid rechtmäßig ist. Die Feststellungen des FG lassen nicht den Schluss zu, ob die Rentenbezugsmitteilungen nicht fristgerecht oder --insoweit nicht tatbestandsmäßig-- lediglich fehlerhaft an

die ZfA übersandt wurden (unter 1.). Diese Frage kann nicht mangels eines Vertretenmüssens der Klägerin offenbleiben, da ihr ein etwaiges Verschulden der X und der A-GmbH gemäß § 22a Abs. 5 Satz 4 EStG a.F. zuzurechnen wäre (unter 2.). Die Sache geht zur Nachholung der insoweit erforderlichen Feststellungen an die Vorinstanz zurück.

- 13** 1. Die bisherigen Feststellungen des FG tragen nicht dessen Entscheidung, die Klägerin habe die Rentenbezugsmitteilungen für den Veranlagungszeitraum 2014 nicht fristgemäß übermittelt und dadurch den Verspätungsgeldtatbestand des § 22a Abs. 5 Satz 1 EStG a.F. erfüllt.
- 14** a) Wird eine Rentenbezugsmitteilung nicht innerhalb der gesetzlichen Frist des § 22a Abs. 1 Satz 1 EStG a.F. vom Mitteilungspflichtigen übermittelt, bestimmt Abs. 5 Satz 1 der Vorschrift (a.F.), dass für jeden angefangenen Monat, in dem die Mitteilung noch aussteht, ein Betrag in Höhe von 10 € für jede ausstehende Rentenbezugsmitteilung an die ZfA als Verspätungsgeld zu entrichten ist.
- 15** Der erkennende Senat hat bereits entschieden, dass nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut der Vorschrift ein Verspätungsgeld nur dann erhoben werden kann, wenn die Rentenbezugsmitteilung verspätet oder gar nicht übermittelt wird. Dagegen wird eine lediglich fehlerhafte Meldung tatbestandlich nicht erwähnt und kann infolgedessen nicht mit einem Verspätungsgeld belegt werden (Senatsurteil in BFHE 264, 165, BStBl II 2019, 430, Rz 72).
- 16** aa) Hierfür hat sich der Senat zum einen auf die Gesetzesmaterialien gestützt. Denn in der Begründung zur Einführung des Verspätungsgeldes im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2010 vom 08.12.2010 (BGBl I 2010, 1768) hat der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages ausdrücklich darauf hingewiesen, dass durch § 22a Abs. 5 EStG die Mitteilungspflichtigen angehalten werden sollen, die Rentenbezugsmitteilungen "rechtzeitig" zu übermitteln (BTDrucks 17/3549, 19), vgl. Senatsurteil in BFHE 264, 165, BStBl II 2019, 430, Rz 73.
- 17** bb) Zum anderen hat der Senat sein Auslegungsergebnis mit der durch dasselbe Gesetzgebungsverfahren eingeführten Bußgeldvorschrift des § 50f Abs. 1 EStG bekräftigt. Dieser Ordnungswidrigkeitentatbestand ist in der im Streitjahr geltenden Fassung erfüllt, wenn der Mitteilungspflichtige 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 somit nur bedeuten, dass das Verspätungsgeld lediglich bei einer nicht oder nicht fristgerecht übermittelten Mitteilung erhoben werden soll (Senatsurteil in BFHE 264, 165, BStBl II 2019, 430, Rz 74). In diesem Zusammenhang ist zudem die Begründung des Gesetzgebers zu § 50f EStG zu berücksichtigen, wonach bußgeldbewehrt auch die Fälle sein sollen, in denen der nach § 22a EStG Mitteilungspflichtige Daten nicht richtig oder nicht vollständig an die ZfA "übermittelt hat" und eine Übermittlung der korrigierten Daten an die ZfA versäumt und hierdurch seine Mitwirkungspflichten nicht hinreichend beachtet (BTDrucks 17/3549, 21).
- 18** cc) Allerdings hat der Senat auch betont, dass nicht jede Übermittlung einer fehlerhaften Rentenbezugsmitteilung als fristwährend angesehen werden kann. Entsprechend der höchstrichterlichen Rechtsprechung zur fristgerechten Abgabe einer unvollständigen oder unrichtigen Steuererklärung (vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs vom 06.11.1969 - IV 249/64, BFHE 97, 405, BStBl II 1970, 168, unter 2.; vom 07.04.2005 - 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 hinausläufe. Dies dürfte --so der Senat ausdrücklich-- 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 (Senatsurteil in BFHE 264, 165, BStBl II 2019, 430, Rz 76).
- 19** b) Nach diesen Grundsätzen, an denen der Senat festhält, sind die von X für die Klägerin übersandten Rentenbezugsmitteilungen für den Veranlagungszeitraum 2014 zwar als fehlerhaft anzusehen (unter aa). Diese Mitteilungen sind der Klägerin auch zuzurechnen (unter bb). Allerdings kann der Senat nicht auf sicherer Tatsachengrundlage entscheiden, ob die vorliegenden Fehler ein solches Ausmaß aufweisen, dass die unrichtigen Mitteilungen einer Nichtübermittlung gleichzusetzen wären (unter cc).

- 20** aa) Die von X für die Klägerin --fristgemäß-- an die ZfA übermittelten Rentenbezugsmitteilungen entsprechen insoweit nicht den gesetzlichen Vorgaben des Streitjahres 2014, als in den elektronischen MZ01-Meldungen nicht die Mitteilungspflichtige, die Klägerin, sondern deren Geschäftsbesorgerin X bezeichnet wurde. Diese nicht im Einklang mit § 22a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG a.F. stehende Fehlbezeichnung ist zwischen den Beteiligten unstreitig, so dass der Senat hierzu von weiteren Ausführungen absieht.
- 21** bb) Abweichend von der Auffassung des FG und der ZfA hat diese Fehlbezeichnung nicht zur Folge, dass die tatsächlich übermittelten --nicht durch das IT-System der ZfA fehlerbedingt abgewiesenen-- Rentenbezugsmitteilungen als solche zu werten wären, die der Klägerin nicht zugerechnet werden könnten.
- 22** (1) Zwar ergingen die Rentenbezugsmitteilungen unter einer der Klägerin nicht zugeordneten Kundennummer. Sie waren der Klägerin aber dennoch für Zwecke des Mitteilungsverfahrens nach § 22a EStG zuzurechnen, da mangels entgegenstehender Feststellungen des FG davon auszugehen ist, dass die den Streitfall betreffenden Rentenbezugsmitteilungen nur für solche Empfänger (Steuerpflichtige) erstellt worden sind, denen gegenüber die Klägerin als Versorgungswerk für das Streitjahr die in § 22a Abs. 1 Satz 1 EStG genannten Leistungen erbracht hat. Für diese Leistungsverhältnisse bestand ausschließlich eine Mitteilungspflicht der Klägerin, nicht aber der X.
- 23** (2) Der in diesem Zusammenhang erhobene Einwand der ZfA, die Klägerin habe sich nicht --wie allerdings im elektronischen Verfahren zwingend erforderlich-- authentifiziert, rechtfertigt kein anderes Ergebnis. Insoweit trifft es zwar zu, dass durch den Verweis von § 22a Abs. 1 Satz 3 EStG a.F. auf § 150 Abs. 6 AO a.F. die gesetzliche Vorgabe bestand, bei der Datenübermittlung ein sicheres Verfahren zu verwenden, das den Datenübermittler (Absender der Daten) authentifiziert und die Vertraulichkeit und Integrität des elektronisch übermittelten Datensatzes gewährleistet (dort Satz 3). Dieses Authentifizierungsfordernis wurde im Streitfall allerdings gewahrt. Denn authentifizieren muss sich --wie das Gesetz vorgibt-- der Datenübermittler. Dieser muss nicht zwingend der Mitteilungspflichtige i.S. von § 22a Abs. 1 Satz 1 EStG, sondern kann ebenso ein Dritter (Auftragnehmer), vorliegend X, sein (vgl. insoweit auch § 1 Abs. 1 Nr. 2, § 3 Abs. 1, § 4 Abs. 1 Satz 1 sowie § 5 Abs. 3 i.V.m. Abs. 6 der Altersvorsorge-Durchführungsverordnung).
- 24** cc) Nicht abschließend beurteilen kann der Senat indes, ob die ursprünglich für die Klägerin transferierten Rentenbezugsmitteilungen trotz des vorliegenden Benennungsfehlers über die Person des Mitteilungspflichtigen nach Maßgabe oben genannter Rechtsgrundsätze für die ZfA verarbeitungsfähig waren. Zwar hat das FG bereits festgestellt, dass die Mitteilungen insbesondere die --aus Sicht des Senats für die Sicherstellung des Vollzugs der Besteuerung von Alterseinkünften besonders relevanten-- Daten gemäß § 22a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 4 EStG a.F. enthielten. Allerdings ist bislang nicht hinreichend geklärt, ob bzw. --wenn ja-- aus welchem plausiblen Grund die ZfA tatsächlich außerstande war oder gewesen sein soll, die insoweit fehlerbehafteten Datensätze an die jeweiligen Landesfinanzverwaltungen weiterzuleiten. Dies wird das FG im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben, z.B. durch Einholung einer Erklärung der ZfA zum insoweit maßgeblichen technischen Verfahrensablauf.
- 25** In diesem Zusammenhang weist der Senat --allerdings ohne Bindungswirkung gemäß § 126 Abs. 5 FGO-- darauf hin, dass die von der ZfA im Revisionsverfahren angeführten verwaltungsmäßigen Mehraufwendungen, die durch eine unzutreffende Angabe der Kundennummer des Mitteilungspflichtigen ausgelöst werden können (u.a. Identifizierung der Datenherkunft, Datenabgleich mit Angaben des Steuerpflichtigen), nicht geeignet sind, die Erhebung eines Verspätungsgeldes nach § 22a Abs. 5 EStG zu rechtfertigen. Denn eine mögliche Effizienzbeeinträchtigung allgemeiner Organisationsabläufe im Rahmen des steuerlichen Veranlagungsverfahrens soll durch das Verspätungsgeld nicht ausgeglichen werden. Vielmehr soll hierdurch nur solcher Verwaltungsaufwand kompensiert werden, der durch eine verspätete oder gänzlich fehlende Übermittlung von Rentenbezugsmitteilungen entstehen kann (BTDrucks 17/3549, 19). Auch vor diesem Hintergrund erklärt sich die Aussage des Senats in der Entscheidung in BFHE 264, 165, BStBl II 2019, 430, dass die Gefahr einer steuerlichen Doppelerfassung der gemeldeten Alterseinkünfte kein Grund dafür sein könne, die nur fehlerhafte Bezeichnung des Mitteilungspflichtigen einer Nichtmitteilung gleichzusetzen (dort Rz 78).
- 26** 2. Die Revision der ZfA war nicht aus von vorgenannten Gründen unabhängigen Erwägungen zurückzuweisen. Sollten die Feststellungen des zweiten Rechtsgangs die Entscheidung tragen, dass die zunächst übersandten Rentenbezugsmitteilungen nicht nur als fehlerhaft, sondern in Anbetracht des Fehlerausmaßes als gar nicht übermittelt anzusehen wären, hätte das FG zu prüfen, ob das von X beauftragte Softwareunternehmen (A-GmbH) bzw. X selbst die Fehlerhaftigkeit des Datenversands zu vertreten hatten. Deren Vertretenmüssen wäre der Klägerin nach § 22a Abs. 5 Satz 4 EStG a.F. zuzurechnen.
- 27** a) Das FG hat die Auffassung vertreten, dass zwar X, nicht aber die A-GmbH als Softwareherstellerin

Erfüllungsgehilfin der Klägerin i.S. von § 22a Abs. 5 Satz 4 EStG a.F. gewesen sei. Es hat die A-GmbH in diesem Zusammenhang 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 Bundesgerichtshofs (BGH) kein Erfüllungsgehilfe des Werkunternehmers sei (Urteile vom 09.02.1978 - VII ZR 84/77, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1978, 1157, sowie vom 12.12.2001 - X ZR 192/00, NJW 2002, 1565, unter I.2.d). Die A-GmbH, die lediglich die Software im Auftrag der X erstellt habe, sei nicht in die tatbestandlich relevante Datenübermittlung an die ZfA eingebunden gewesen.

- 28** b) Im Gegensatz hierzu hat der erkennende Senat --zeitlich nachfolgend zur vorliegend angefochtenen Entscheidung-- die Ansicht vertreten, dass ein Unternehmer, der eine auf die Verhältnisse des Mitteilungspflichtigen zugeschnittene Software konkret für den Transfer der von diesem zu übermittelnden Rentenbezugsmitteilungen hergestellt habe, dessen Erfüllungsgehilfe sein dürfte (Urteil in BFHE 264, 154, BStBl II 2019, 425, Rz 39). Zur Begründung hat sich der Senat auf die auch für § 22a Abs. 5 Satz 4 EStG a.F. maßgebliche Auslegung des zivilrechtlichen Begriffs des Erfüllungsgehilfen gestützt.
- 29** Erfüllungsgehilfe i.S. von § 278 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (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 (BGH-Urteil in NJW 1978, 1157, unter 1.a). Hieran anknüpfend hat der erkennende Senat für Zwecke des Rentenbezugsmitteilungsverfahrens --anders als von der Vorinstanz vertreten-- die maßgebliche Tätigkeit eines Erfüllungsgehilfen nicht auf die Mitwirkung beim finalen Datenübertragungsakt beschränkt, sondern hierfür den gesamten Prozess der Datenübermittlung, einschließlich der Datenverarbeitung, einbezogen (Urteil in BFHE 264, 154, BStBl II 2019, 425, Rz 38).
- 30** c) An diesen Grundsätzen hält der Senat fest. Zwar bezieht sich der Tatbestand des Verspätungsgeldes nur auf die fehlende bzw. nicht fristgerechte *Übermittlung* von Rentenbezugsmitteilungen. Demgegenüber stellt § 22a Abs. 5 Satz 4 EStG a.F. allerdings auf das "Handeln" eines gesetzlichen Vertreters oder Erfüllungsgehilfen ab. Diese gegenüber der finalen Übermittlung der Daten inhaltlich weitergehende Formulierung lässt nur den Schluss zu, dass sämtliche Tätigkeiten, die ein Dritter mit konkretem Bezug zur Erfüllung der Mitteilungspflichten i.S. von § 22a Abs. 1 EStG übernimmt, bei der Bestimmung des Umfangs des Pflichtenkreises des Schuldners zu berücksichtigen sind.
- 31** d) Dies vorangestellt, wird das FG im zweiten Rechtsgang --sollte es noch darauf ankommen-- insbesondere aufzuklären haben, inwieweit die A-GmbH ihren vertraglichen Pflichten zur individuellen Her- und Bereitstellung der Software dadurch nicht mit der von ihr objektiv zu erwartenden Sorgfalt nachgekommen ist, dass sie hinsichtlich der für den Veranlagungszeitraum 2014 zu übermittelnden Rentenbezugsmitteilungen ein fehlerhaftes Update aufgespielt hat. Zwar stand die Klägerin mit der A-GmbH selbst nicht in einem Vertragsverhältnis; ihre unmittelbare Erfüllungsgehilfin war nur X. Bedient sich allerdings ein Erfüllungsgehilfe (vorliegend X) seinerseits eines solchen Gehilfen (A-GmbH), so bedient sich der Schuldner (Klägerin) zugleich zumindest mittelbar auch dieser zweiten Person, falls deren Einschaltung --was aus Sicht des Senats im Streitfall nahe liegt, ggf. aber noch zu prüfen wäre-- dem Willen des Schuldners entsprach (s. BGH-Urteile vom 22.09.1977 - III ZR 146/75, Monatszeitschrift für Deutsches Recht 1978, 298, unter II.3.b, m.w.N.; vom 18.11.1982 - VII ZR 25/82, BGHZ 85, 301, unter 1.a, m.w.N.; vgl. auch Erman/Westermann, BGB, 15. Aufl., § 278 Rz 25, stillschweigendes Einverständnis genügt).
- 32** Unabhängig hiervon könnte das FG erneut zu erwägen haben, ob auch X als unmittelbare Erfüllungsgehilfin der Klägerin eine fehlerhafte Datenübermittlung zu vertreten hatte. Denn nach den bisherigen Feststellungen hat X der A-GmbH eine veraltete Programmversion zur Verfügung gestellt, so dass ggf. aufzuklären wäre, ob hierin ein kausaler --zumindest auf Fahrlässigkeit der X beruhender-- Beitrag für die Erstellung des fehlerbehafteten Updates zu sehen war.
- 33** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.