

Urteil vom 12. July 2021, VI R 13/19

Aufhebung einer Zuständigkeitsvereinbarung nach § 27 AO

ECLI:DE:BFH:2021:U.120721.VIR13.19.0

BFH VI. Senat

AO § 27, AO § 150 Abs 8 S 1, AO § 150 Abs 8 S 2, AO § 152 Abs 1 S 1, AO § 152 Abs 1 S 2, AO § 152 Abs 2, EStG § 41a Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 41a Abs 1 S 2, EStG § 41a Abs 1 S 3 Halbs 1, EStG § 41a Abs 2 S 1, EStG VZ 2015

vorgehend FG München, 14. February 2019, Az: 8 K 142/17

Leitsätze

Die Aufhebung einer Zuständigkeitsvereinbarung durch die Finanzbehörden bedarf keiner Zustimmung des Steuerpflichtigen.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 15.02.2019 - 8 K 142/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist mit seiner Betriebsstätte Arbeitgeber im Bezirk des Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--). Bis zum 31.12.2001 war die Ehefrau (E) des Klägers beim FA beschäftigt.
- 2** Aufgrund dieser Beschäftigung der E hatten das FA und das FA ... (FA B) auf Anregung der Eheleute am 26./31.05.1994 eine Zuständigkeitsvereinbarung gemäß § 27 der Abgabenordnung (AO) abgeschlossen, wonach das FA B ab sofort für die Personen- und Betriebssteuern der Eheleute zuständig war.
- 3** Mit Schreiben vom 25.11.2013 teilte das FA B dem Kläger und der E mit, wegen der Beendigung des Angestelltenverhältnisses der E beim FA und des zwischenzeitlich eingetretenen Wechsels der mit dem Besteuerungsverfahren betrauten Amtsträger sei der Grund für die im Jahre 1994 getroffene Zuständigkeitsvereinbarung entfallen und nicht mehr anwendbar.
- 4** Demgemäß teilte das FA dem Kläger u.a. für Zwecke der Anmeldung der Lohnsteuer eine auf das FA lautende Steuernummer zu.
- 5** Mit Schreiben vom 04.11.2014 forderte das FA den Kläger auf, die Lohnsteuer-Anmeldungen nunmehr dem FA zu übermitteln. Am 23.02.2015 forderte es den Kläger nochmals schriftlich auf, die sein Unternehmen betreffenden Lohnsteuer-Anmeldungen elektronisch beim FA einzureichen. Der Kläger gab die monatlichen Lohnsteuer-Anmeldungen gleichwohl weiterhin ausschließlich beim FA B ab (bis Mai 2014 gemäß § 41a Abs. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes --EStG-- nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung nach Maßgabe der Steuerdatenübermittlungsverordnung, ab Juni 2014 durch Einreichung von Aufstellungen über die Gesamtsumme der abzuführenden Lohnsteuern und sonstigen Lohnabzugsbeträge auf aus dem Computersystem des Klägers erstellten Formularen). Die eingereichten Unterlagen leitete das FA B an das FA weiter. Dieses schätzte auf dieser Grundlage die Lohnsteuern insbesondere für die Anmeldezeiträume Februar 2015 bis Juni 2015 und setzte Verspätungszuschläge wie folgt fest:

| | <u>Lohnsteuer</u> | <u>Verspätungszuschlag</u> |
|--------------|-------------------|----------------------------|
| Februar 2015 | 921,62 € | 20 € |
| März 2015 | 242,66 € | 20 € |
| April 2015 | 345,50 € | 25 € |
| Mai 2015 | 586,39 € | 30 € |
| Juni 2015 | 376,06 € | 30 € |

- 6** Die gegen die Festsetzung der Verspätungszuschläge eingelegten Einsprüche wies das FA als unbegründet zurück.
- 7** Die im Anschluss erhobene Klage blieb aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2019, 587 veröffentlichten Gründen ebenfalls ohne Erfolg.
- 8** Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 9** Er beantragt sinngemäß,
das Urteil des Finanzgerichts (FG), die Einspruchsentscheidung vom 04.09.2015 sowie die Bescheide über die Festsetzung der Verspätungszuschläge zur Lohnsteuer vom 30.04.2015 (Februar 2015), vom 04.05.2015 (März 2015), vom 03.06.2015 (April 2015), vom 03.07.2015 (Mai 2015) und vom 04.08.2015 (Juni 2015) aufzuheben.
- 10** Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11** Die Revision ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 12** 1. Gemäß § 152 Abs. 1 Satz 1 AO kann gegen denjenigen, der seiner Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung nicht oder nicht fristgemäß nachkommt, ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden. Von einer solchen Festsetzung ist abzusehen, wenn die Versäumnis entschuldbar erscheint (§ 152 Abs. 1 Satz 2 AO). Sind diese Voraussetzungen erfüllt, was von den Gerichten uneingeschränkt nachprüfbar ist (Senatsurteil vom 15.03.2007 - VI R 29/05, BFH/NV 2007, 1076, m.w.N.), hat die zuständige Finanzbehörde nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden, ob sie einen Verspätungszuschlag festsetzt (sog. Entschließungsermessen) und wie hoch sie ihn unter Beachtung der gesetzlichen Grenzen des § 152 Abs. 2 AO festsetzt (sog. Auswahlermessen). Dieser Teil der Entscheidung unterliegt gemäß § 102 FGO nur der eingeschränkten gerichtlichen Nachprüfung (Senatsurteil in BFH/NV 2007, 1076).
- 13** 2. Nach § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG hat der Arbeitgeber spätestens am zehnten Tag nach Ablauf eines jeden Lohnsteuer-Anmeldungszeitraums dem FA, in dessen Bezirk sich die Betriebsstätte (§ 41 Abs. 2 EStG) befindet (Betriebsstättenfinanzamt), eine Steuererklärung einzureichen, in der er die Summen der im Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum einzubehaltenden und zu übernehmenden Lohnsteuer, getrennt nach den Kalenderjahren in denen der Arbeitslohn bezogen wird oder als bezogen gilt, angibt (Lohnsteuer-Anmeldung). Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum ist dabei grundsätzlich der Kalendermonat (§ 41a Abs. 2 Satz 1 EStG).
- 14** Gemäß § 41a Abs. 1 Satz 2 EStG ist die Lohnsteuer-Anmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln. Auf Antrag kann das FA zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten (§ 41a Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 1 EStG). Dies setzt gemäß § 150 Abs. 8 Satz 1 AO voraus, dass eine Erklärungsabgabe nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung für den Steuerpflichtigen wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar ist. Nach § 150 Abs. 8 Satz 2 AO ist dies insbesondere der Fall, wenn die Schaffung der technischen Möglichkeiten für eine Datenfernübertragung des amtlich vorgeschriebenen Datensatzes nur mit einem nicht unerheblichen finanziellen Aufwand möglich wäre oder

wenn der Steuerpflichtige nach seinen individuellen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht oder nur eingeschränkt in der Lage ist, die Möglichkeiten der Datenfernübertragung zu nutzen.

- 15** 3. Bei Heranziehung dieser Rechtsgrundsätze ist die Festsetzung der Verspätungszuschläge durch das FA nicht zu beanstanden.
- 16** a) Entgegen der Ansicht des Klägers war das FA --wie das FG zutreffend ausgeführt hat-- für die Festsetzung der Verspätungszuschläge örtlich zuständig, da die Zuständigkeitsvereinbarung aus dem Jahr 1994 vom FA B und dem FA aufgehoben wurde und das FA gemäß der gesetzlichen Regelung in § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG als Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers (Klägers) für die Anmeldung und Abführung der Lohnsteuer örtlich zuständig ist.
- 17** aa) Nach § 27 Abs. 1 Satz 1 AO kann --wie zwischen dem FA und dem FA B mit Zustimmung des Klägers im Jahr 1994 erfolgt-- eine andere Finanzbehörde im Einvernehmen mit der Finanzbehörde, die nach den Vorschriften der Steuergesetze örtlich zuständig ist, die Besteuerung übernehmen, wenn der Betroffene zustimmt.
- 18** bb) Die Aufhebung einer gemäß § 27 AO begründeten Zuständigkeitsvereinbarung ist dagegen gesetzlich nicht geregelt. Das FG hat aber zurecht entschieden, dass eine vorhandene Zuständigkeitsvereinbarung von den beteiligten Finanzbehörden einvernehmlich (unter aaa) und ohne Zustimmung des Steuerpflichtigen (unter bbb) aufgehoben werden kann, wenn --wie vorliegend-- der rechtliche Grund für die abweichende Zuständigkeitsregelung wieder entfallen ist (unter ccc).
- 19** aaa) Da zwischen den beteiligten Finanzämtern --hier dem FA und dem FA B-- ein Einvernehmen hinsichtlich der Übernahme der Besteuerung vorliegen muss, ist auch für die Aufhebung einer Zuständigkeitsvereinbarung ein Konsens zwischen diesen Behörden erforderlich (s. Schmieszek in Gosch, AO § 27 Rz 14.1), der vorliegend gegeben ist.
- 20** bbb) Die einvernehmliche Aufhebung einer Zuständigkeitsvereinbarung durch die Finanzbehörden bedarf aber nicht auch der (erneuten) Zustimmung des Steuerpflichtigen (ebenso BeckOK AO/Steinke, 16. Ed. [01.04.2021], AO § 27 Rz 35).
- 21** (1) Das in § 27 AO für den Abschluss einer Zuständigkeitsvereinbarung verankerte Zustimmungserfordernis wurde eingefügt, um den Steuerpflichtigen vor willkürlichen Vereinbarungen zu schützen und um dem in Art. 101 Abs. 1 Satz 2 des Grundgesetzes verankerten Grundsatz, wonach niemand seinem gesetzlichen Richter entzogen werden darf, zu genügen, weil die Zuständigkeit des FG an die Zuständigkeit der Finanzbehörde anknüpft (BTDrucks VI/1982, 108; BTDrucks 7/4292, 17; Tz 1 des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung zu § 27 AO; BeckOK AO/Steinke, 16. Ed. [01.04.2021], AO § 27 Rz 35).
- 22** (2) § 27 AO dient auch nicht den Interessen des Steuerpflichtigen, sondern den Interessen der Verwaltung an einer Verwaltungsvereinfachung (Wackerbeck in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 27 AO Rz 20).
- 23** (3) Die Zuständigkeitsvereinbarung stellt zudem keinen öffentlich-rechtlichen Vertrag zwischen den Finanzämtern und dem Steuerpflichtigen dar, da nach § 27 Abs. 1 Satz 1 AO nur ein Einvernehmen zwischen den beiden Finanzämtern herzustellen ist (Klein/Rätke, AO, 15. Aufl., § 27 Rz 2; Drüen in Tipke/Kruse, § 27 AO Rz 10; Wackerbeck in HHSp, § 27 AO Rz 7; Schmieszek in Gosch, AO § 27 Rz 9).
- 24** (4) Das FG hat des Weiteren zu Recht ausgeführt, dass durch die Aufhebung einer bestehenden Zuständigkeitsvereinbarung keine neue Zuständigkeit geschaffen wird, sondern lediglich die Rückkehr zur gesetzlich vorgesehenen örtlichen Zuständigkeit erfolgt (ebenso BeckOK AO/Steinke, 16. Ed. [01.04.2021], AO § 27 Rz 35).
- 25** ccc) Die mit der Aufhebung der Zuständigkeitsvereinbarung verbundene Rückkehr zur gesetzlichen Zuständigkeitsregelung ist entgegen der Ansicht des Klägers im Streitfall auch nicht grundlos erfolgt. Denn nach den Feststellungen des FG, gegen die der Kläger keine durchgreifenden Verfahrensrügen erhoben hat und die den Senat daher binden (§ 118 Abs. 2 FGO), sind die Voraussetzungen, die für den Abschluss der Vereinbarung im Jahr 1994 maßgebend waren, entfallen. So ist E zum einen nicht mehr beim FA beschäftigt. Zum anderen ist es in der Zwischenzeit zu einem Wechsel der mit dem Besteuerungsverfahren des Klägers betrauten Amtsträger gekommen. Mit dem Wegfall der für den Abschluss der Zuständigkeitsvereinbarung maßgeblichen Gründe konnte der Kläger nicht darauf vertrauen, die Vereinbarung werde gleichwohl "für immer" Bestand haben (zur Zustimmungserklärung des Steuerpflichtigen als Vertrauensschutz begründenden Beitrag bei unverändertem Sachverhalt s. Schmieszek in

Gosch, AO § 27 Rz 14.1, und Wackerbeck in HHSp, § 27 AO Rz 22). Auch kann sich der Kläger bei dieser Sachlage nicht darauf berufen, das FA verhalte sich widersprüchlich.

- 26** b) Die Festsetzung der Verspätungszuschläge durch das FA ist auch materiell-rechtlich nicht zu beanstanden.
- 27** aa) Das FG hat nach § 118 Abs. 2 FGO bindend festgestellt, dass der Kläger die Lohnsteuer-Anmeldungen Februar 2015 bis Juni 2015 nicht in der nach § 41a Abs. 1 Satz 2 EStG gebotenen Form beim FA abgegeben hat, ohne dass ein Verzicht hierauf gemäß § 41a Abs. 1 Satz 3 Halbsatz 1 EStG vorlag. Damit ist der Kläger seiner Verpflichtung zur Abgabe der Lohnsteuer-Anmeldungen für Februar 2015 bis Juni 2015 nicht nachgekommen. Das FA war daher nach § 152 Abs. 1 Satz 1 AO zur Festsetzung von Verspätungszuschlägen berechtigt.
- 28** Über die Gründe, die der Kläger gegen seine Verpflichtung zur Abgabe entsprechend § 41a Abs. 1 Satz 2 EStG vorbringt, kann im Verfahren über die Festsetzung eines Verspätungszuschlags nicht entschieden werden; entscheidungserheblich ist dies nur im Verfahren über einen Verzicht nach § 41a Abs. 1 Satz 3 EStG (s. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15.12.2015 - V B 102/15, Rz 18, betreffend Umsatzsteuer-Voranmeldungen). Ohne Verzicht nach § 41a Abs. 1 Satz 3 EStG ist für Zwecke des § 152 AO von einer Nichtabgabe auszugehen, wobei der Vorrang einer Entscheidung im Verzichtsverfahren auch dazu dient, widersprechende Entscheidungen zu vermeiden (BFH-Beschluss vom 15.12.2015 - V B 102/15, Rz 18).
- 29** bb) Wie das FG in nicht zu beanstandender Weise festgestellt hat, ist die Nichtabgabe der Lohnsteuer-Anmeldungen auch nicht entschuldbar. Denn nach den Feststellungen des FG hatte das FA dem Kläger für Zwecke der Anmeldung der Lohnsteuer eine auf das FA lautende Steuernummer erteilt und ihn mit Schreiben vom 04.11.2014 sowie vom 23.02.2015 aufgefordert, die Lohnsteuer-Anmeldungen nunmehr beim FA abzugeben. Das FG hat zudem festgestellt, dass der Kläger bis Mai 2014 auch sehr wohl in der Lage war, die monatlichen Lohnsteuer-Anmeldungen bis zum Wechsel der örtlichen Zuständigkeit beim FA B gemäß § 41a Abs. 1 Satz 2 EStG nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung abzugeben. Auf eine ordnungsgemäße Abgabe beim FA B für die Monate Februar 2015 bis Juni 2015 kann sich der Kläger schon deshalb nicht berufen, weil er die Lohnsteuer-Anmeldungen für die streitgegenständlichen Monate auch dort nicht in der nach § 41a Abs. 1 Satz 2 EStG vorgeschriebenen Form abgegeben hat und nach den vorstehenden Ausführungen daher eine Nichtabgabe vorliegt.
- 30** cc) Das FG hat weiter zu Recht entschieden, dass dem FA bei Festsetzung der Verspätungszuschläge kein Ermessensfehler unterlaufen ist. Dies macht der Kläger auch nicht geltend, weshalb der erkennende Senat von einer weiteren Begründung absieht.
- 31** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de