

Beschluss vom 14. Februar 2017, VIII B 43/16

Verpflichtung zur Übermittlung einer Einkommensteuererklärung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz

ECLI:DE:BFH:2017:B.140217.VIIIB43.16.0

BFH VIII. Senat

AO § 150 Abs 8, EStG § 25 Abs 4, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 116 Abs 3 S 3, EStG VZ 2013

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 22. März 2016, Az: 7 K 3192/15

Leitsätze

1. NV: Der Senat sieht die Frage, ob die Verpflichtung zur Abgabe der Einkommensteuererklärung nach amtlichem Datensatz im Wege der Datenfernübertragung gemäß § 25 Abs. 4 Satz 1 EStG trotz des Vorhaltezangs von Hard- und Software für den Steuerpflichtigen und behaupteter Sicherheitsrisiken bei der Datenübermittlung verfassungsgemäß ist, für Steuerpflichtige mit Gewinneinkünften, die ggf. zugleich auch Umsatzsteuervoranmeldungen und Erklärungen elektronisch zu übermitteln haben, durch die Rechtsprechung als geklärt an.
2. NV: Das Kriterium der grundsätzlichen Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO), das gerade auf ein allgemeines Interesse an der Beantwortung einer Rechtsfrage abzielt, kann im Hinblick auf das Merkmal der "unbilligen Härte" in § 150 Abs. 8 AO erfüllt sein, obwohl sich der Rechtsstreit auf eine Billigkeitsmaßnahme (als streng einzelfallbezogene Maßnahme) bezieht. Hierzu muss der Beschwerdeführer aber substantiiert darlegen, warum die Entscheidung über die Billigkeitsmaßnahme eine über diesen Einzelfall hinausgehende Bedeutung für die Allgemeinheit haben soll.

Tenor

Die Beschwerde der Kläger wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 23. März 2016 7 K 3192/15 wird als unzulässig verworfen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Die gemeinsam veranlagten Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) beantragten, ihre Einkommensteuererklärung für das Streitjahr (2013) u.a. wegen sicherheits- und datenschutzrechtlicher Bedenken gegenüber der Datenfernübertragung nach § 25 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung (EStG) weiterhin in Papierform oder durch Übergabe eines Datenträgers vornehmen zu dürfen.
- 2 Dies lehnte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) am 10. April 2015 ab. Der Einspruch blieb ohne Erfolg.
- 3 Das Finanzgericht (FG) hat die anschließend erhobene Klage abgewiesen und zur Begründung u.a. ausgeführt, es liege auch keine unbillige Härte i.S. des § 150 Abs. 8 der Abgabenordnung (AO) vor.
- 4 Mit ihrer Beschwerde begehren die Kläger die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), wegen der Erforderlichkeit einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Rechtsfortbildung und zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO) sowie wegen eines Verfahrensfehlers gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO.

Entscheidungsgründe

II. Die Beschwerde ist unzulässig. Die Darlegung der Zulassungsgründe in der Beschwerdeschrift entspricht nicht

- 5 ... die Bestimmungen über die Zulassung der Revisionsgegenstände in der Bestimmungen entsprechen den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO.
- 6 1. Soweit die Kläger sich auf den Zulassungsgrund der grundsätzlichen Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO berufen, legen sie die Voraussetzungen dieses Zulassungsgrundes für keine der von ihnen aufgeworfenen Rechtsfragen hinreichend substantiiert dar.
- 7 a) Der Senat vermag dem umfangreichen Vorbringen der Kläger, die sich im Stile einer Revisionsbegründung mit verschiedenen Aspekten zur Rechtmäßigkeit der Verpflichtung zur elektronischen Abgabe und Übermittlung von Einkommensteuererklärungen in § 25 Abs. 4 EStG, § 150 Abs. 8 AO auseinandersetzen, folgende von den Klägern aufgeworfene Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zu entnehmen:
- Ist die Verpflichtung der Steuerpflichtigen mit Gewinneinkünften zur elektronischen Abgabe von Einkommensteuererklärungen verhältnis- und verfassungsmäßig, obwohl in diesem Verfahren private persönliche Daten übermittelt werden müssen, die nicht hinreichend geschützt werden?
 - Ist der Zwang für Steuerpflichtige mit Gewinneinkünften, ein System von Hard- und Software vorhalten zu müssen, um die elektronische Datenübermittlung gemäß § 25 Abs. 4 Sätze 1 und 2 EStG leisten zu können, am Maßstab der Art. 12 und 14 des Grundgesetzes verfassungsgemäß?
 - Stellen Sicherheitsbedenken für das elektronische Übermittlungsverfahren eine unbillige Härte i.S. des § 150 Abs. 8 AO dar?
- 8 b) Wird eine Nichtzulassungsbeschwerde auf die grundsätzliche Bedeutung einer Rechtsfrage gestützt, so setzt die nach § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO erforderliche Darlegung des Revisionsgrundes schlüssige Ausführungen dazu voraus, dass die angefochtene Entscheidung auf einer Rechtsfrage beruht, deren Klärung das Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt und die klärungsbedürftig sowie im Streitfall klärungsfähig ist (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung z.B. BFH-Beschluss vom 17. Juni 2010 XI B 88/09, BFH/NV 2010, 1875). Die Rechtsfrage muss vom Einzelfall losgelöst und abstrakt gestellt sein (vgl. BFH-Beschluss vom 18. Februar 2014 III B 118/13, BFH/NV 2014, 897). Klärungsbedürftig ist eine Rechtsfrage, deren Beantwortung zweifelhaft ist oder zu der unterschiedliche Auffassungen vertreten werden und die noch nicht oder nicht hinreichend höchstrichterlich geklärt ist. Klärungsbedürftig ist eine Rechtsfrage dann nicht, wenn sie anhand der gesetzlichen Grundlagen und der bereits vorliegenden Rechtsprechung beantwortet werden kann und keine neuen Gesichtspunkte erkennbar sind, die eine erneute Prüfung und Entscheidung durch den BFH geboten erscheinen lassen (ständige Rechtsprechung; vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 30. August 2007 XI B 1/07, BFH/NV 2007, 2280).
- 9 c) Zu den von den Klägern aufgeworfenen ersten beiden Fragen nach der Verfassungs- und Verhältnismäßigkeit der Pflicht zur elektronischen Abgabe der Einkommensteuererklärung gemäß § 25 Abs. 4 EStG bei Steuerpflichtigen mit Gewinneinkünften und des Vorhaltezwangs entsprechender Hard- und Software fehlt es an hinreichenden Darlegungen zur Klärungsbedürftigkeit der Rechtsfragen.
- 10 aa) Der XI. Senat des BFH hat hinsichtlich der Pflicht zur Datenfernübermittlung von Umsatzsteuervoranmeldungen und -erklärungen nach § 18 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes i.V.m. § 150 Abs. 8 AO die Verhältnis- und Verfassungsmäßigkeit der Datenfernübermittlung bereits bestätigt (BFH-Urteil vom 14. März 2012 XI R 33/09, BFHE 236, 283, BStBl II 2012, 477). Im Rahmen der Prüfung der Verfassungsmäßigkeit wurden in der Entscheidung sowohl geltend gemachte Sicherheitsbedenken gegen die Fernübermittlung von Daten als auch der Vorhaltezwang von Hard- und Software berücksichtigt.
- 11 Darüber hinaus hat der I. Senat des BFH hinsichtlich der Pflicht zur Datenfernübermittlung von Körperschaft- und Gewerbesteuererklärungen gemäß § 31 Abs. 1a Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes entschieden, diese sei mit der verpflichtenden Datenfernübermittlung von Umsatzsteuer-Voranmeldungen vergleichbar. Er hat die Ausführungen des XI. Senats, die Pflicht zur Datenfernübermittlung unterliege keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, auch für die elektronische Abgabe von Gewerbesteuer- und Körperschaftsteuererklärungen geteilt (BFH-Beschluss vom 17. August 2015 I B 133/14, BFH/NV 2016, 72).
- 12 Der Senat sieht daher die Frage der Verfassungs- und Verhältnismäßigkeit der Verpflichtung zur Abgabe der Einkommensteuererklärung nach amtlichem Datensatz im Wege der Datenfernübertragung gemäß § 25 Abs. 4 Satz 1 EStG jedenfalls für Steuerpflichtige mit Gewinneinkünften --wie die Kläger--, die zugleich Umsatzsteuervoranmeldungen und -erklärungen elektronisch zu übermitteln haben, als durch die Rechtsprechung geklärt an.
- 13 bb) Seitens der Kläger erfolgt keine substantiierte Auseinandersetzung mit den ergangenen Entscheidungen.

- 14** Sie tragen keine Gründe vor, weshalb für sie als Steuerpflichtige mit Gewinneinkünften, die auch der Verpflichtung zur Abgabe elektronischer Umsatzsteuervoranmeldungen und -erklärungen unterliegen, eine erneute Befassung des BFH mit der Frage der Verfassungsmäßigkeit dieser Verpflichtung erforderlich sein soll. Die Begründung, es sei unmittelbar zu § 25 Abs. 4 Satz 1 EStG noch keine höchstrichterliche Entscheidung ergangen, reicht insoweit nicht aus. Auch der Einwand der Kläger, im Rahmen einer elektronisch übermittelten Einkommensteuererklärung müssten "private Daten" übermittelt werden, ist zu vage. Denn auch im Rahmen der Umsatzsteuer-, Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuererklärungen sind etwa Daten zu Anschriften oder Kontoverbindungen oder weitere Kontaktdaten zu übermitteln. Es hätte daher einer näheren Darlegung der Kläger bedurft, aufgrund welcher im Rahmen der Einkommensteuererklärung elektronisch zu übermittelnder privater Daten eine Besonderheit vorliegen soll und die Frage der Verhältnis- und Verfassungsmäßigkeit anders zu beurteilen sein könnte.
- 15** Im Hinblick auf die von den Klägern geltend gemachte Verfassungswidrigkeit des Vorhaltezwangs von Hard- und Software gilt dies gleichermaßen. Auch hier fehlt es an einer schlüssigen Darlegung neuer Gesichtspunkte. Es ist im Übrigen darauf hinzuweisen, dass im Streitfall vom FG gerade nicht festgestellt wurde, dass von den Klägern Hard- und Software nur für die Erstellung und elektronische Übermittlung der Einkommensteuererklärung angeschafft und vorgehalten werden musste und die Anschaffung für sie eine übergroße finanzielle Belastung dargestellt oder sie persönlich überfordert hätte. So waren nach den auch in einem Revisionsverfahren für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) der Kläger als Ingenieur und die Klägerin und Prozessbevollmächtigte als Anwältin beruflich unter Einsatz der EDV tätig und aufgrund der Höhe ihrer Einkünfte in der Lage, die notwendige Hard- und Software vorzuhalten.
- 16** d) Auch hinsichtlich der aufgeworfenen Frage, ob Bedenken gegen die Datensicherheit bei der Übermittlung der Erklärung an das FA eine unbillige Härte gemäß § 25 Abs. 4 EStG, § 150 Abs. 8 AO begründen können, fehlt es an einer hinreichenden Darlegung der Voraussetzungen des Zulassungsgrundes.
- 17** aa) Das Kriterium der grundsätzlichen Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO), das gerade auf ein allgemeines Interesse an der Beantwortung einer Rechtsfrage abzielt, kann zwar auch erfüllt sein, wenn sich der Rechtsstreit auf eine Billigkeitsmaßnahme (als streng einzelfallbezogene Maßnahme) bezieht (BFH-Beschlüsse vom 24. Juli 2002 VI B 205/99, BFH/NV 2002, 1603; vom 2. August 2006 I B 135/05, juris). Behauptet der Kläger die grundsätzliche Bedeutung einer Rechtssache im Rahmen einer sachlichen Billigkeitsprüfung, so muss er substantiiert darlegen, warum die Entscheidung über die Billigkeitsmaßnahme, die notwendigerweise eine einzelfallbezogene Maßnahme darstellt, eine über diesen Einzelfall hinausgehende Bedeutung für die Allgemeinheit hat (BFH-Beschluss in BFH/NV 2002, 1603).
- 18** bb) Die umfangreichen Ausführungen der Kläger, weshalb die elektronische Übermittlung für sie --im Einzelfall-- eine unbillige Härte darstellen soll, enthalten aber weder eine Darlegung, welcher der von den Klägern angeführten Härtegründe in den Entscheidungen des BFH in BFHE 236, 283, BStBl II 2012, 477 und in BFH/NV 2016, 72 nicht bereits als abstraktes Kriterium berücksichtigt und gewichtet worden ist noch eine Begründung, warum die von ihnen geltend gemachten persönlichen Umstände abstrakte Kriterien darstellen, die auch über den Einzelfall hinaus für die Allgemeinheit im Rahmen der Prüfung einer Billigkeitsmaßnahme gemäß § 150 Abs. 8 AO Bedeutung entfalten können.
- 19** cc) Der BFH hat insbesondere den Gesichtspunkt von Sicherheitsrisiken bei der Datenfernübertragung in den Entscheidungen in BFHE 236, 283, BStBl II 2012, 477 und in BFH/NV 2016, 72 als Umstand, der für die Härtefallprüfung zu berücksichtigen ist, bereits behandelt. Er hat diesen Gesichtspunkt in der Weise gewürdigt, dass das immer verbleibende Sicherheitsrisiko zugunsten der Verwaltungsvereinfachung vom Gesetzgeber in Kauf genommen wurde und deshalb keine unbillige Härte begründet (BFH-Urteil in BFHE 236, 283, BStBl II 2012, 477, Rz 68). Die von den Klägern angeführten Erkenntnisse aus der "NSA-Affäre" mit der Schlussfolgerung, die Sicherheitslage bei elektronischen Datenübermittlungen sei generell neu zu bewerten, stellt keinen neuen Gesichtspunkt dar, der eine erneute Befassung des BFH mit der Bedeutung und Gewichtung dieses Aspekts für die Härtefallprüfung im Rahmen des § 150 Abs. 8 AO verlangt.
- 20** 2. Die Revision ist auch nicht zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) zuzulassen. Dieser Zulassungsgrund ist lex specialis zu § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO und setzt ebenfalls die Darlegung und das Vorliegen einer klärungsbedürftigen und klärbaren Rechtsfrage voraus (vgl. BFH-Beschluss vom 24. Juli 2014 III B 28/13, BFH/NV 2014, 1741, m.w.N.). Daran fehlt es vorliegend.
- 21** 3. Die Kläger genügen ihren Darlegungspflichten auch nicht hinsichtlich des geltend gemachten Zulassungsgrundes des Erfordernisses einer Entscheidung des BFH zur Sicherung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2

Nr. 2 Alternative 2 FGO). Zur Darlegung einer Divergenz müssen die tragenden Gründe der angefochtenen Entscheidung und einer konkret benannten Divergenzentscheidung derart gegenübergestellt werden, dass eine Abweichung im Grundsätzlichen erkennbar wird (vgl. BFH-Beschluss vom 8. August 2013 II B 3/13, BFH/NV 2013, 1805, m.w.N.). Diesen Anforderungen genügt die Beschwerdebegründung nicht. Es werden von den Klägern schon keine abweichenden konkreten Rechtssätze aus der Entscheidung des FG und einer näher bezeichneten Divergenzentscheidung herausgearbeitet und gegenübergestellt.

- 22** 4. Auch der von den Klägern gerügte Verfahrensmangel, das FG habe seine aus § 76 Abs. 1 FGO resultierende Sachaufklärungspflicht verletzt, indem es Auskünfte und ggf. ein Sachverständigengutachten zur Sicherheit der Datenübermittlung mittels ELSTER nicht eingeholt habe, wird nicht ausreichend dargelegt.
- 23** Die im Verfahren vor dem FG durch die Klägerin als Rechtsanwältin und Prozessbevollmächtigte fachkundig vertretenen Kläger müssen für die Rüge, das FG habe den Sachverhalt auch ohne entsprechenden Beweisantritt von Amts wegen näher aufklären müssen, substantiiert darlegen, aus welchen --genau bezeichneten-- Gründen sich dem FG die Notwendigkeit einer weiteren Sachaufklärung (Beweiserhebung) auch ohne entsprechenden Antrag hätte aufdrängen müssen, welche (entscheidungserheblichen) Tatsachen sich bei einer weiteren Sachaufklärung voraussichtlich ergeben hätten, inwiefern eine weitere Aufklärung des Sachverhalts auf der Grundlage des --ggf. auch unrichtigen-- materiell-rechtlichen Standpunkts des FG zu einer anderen Entscheidung hätte führen können und warum sie nicht von sich aus --in der mündlichen Verhandlung-- entsprechende Anträge gestellt oder das Unterlassen der Beweiserhebung trotz im Verfahren schriftsätzlich gestellter Anträge in sonstiger Weise gemäß § 295 der Zivilprozessordnung i.V.m. § 155 FGO gerügt haben (ständige Rechtsprechung; vgl. BFH-Beschluss vom 18. März 2014 V B 24/13, BFH/NV 2014, 1101, Rz 12).
- 24** Diesen Anforderungen genügt die Beschwerdebegründung nicht. Der Niederschrift zur mündlichen Verhandlung vor dem FG vom 23. März 2016 ist nicht zu entnehmen, dass die Kläger schriftlich gestellte Beweisanträge wiederholt oder erstmals gestellt haben. Es wird in der Beschwerdebegründung auch nicht dargelegt, dass Umstände vorlagen, die eine Rüge der unterlassenen Beweiserhebung entbehrlich gemacht hätten. Somit ist von einem Rügeverzicht der Kläger auszugehen.
- 25** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de