

# Urteil vom 16. Juni 2020, VIII R 29/17

## Befreiung von der Pflicht zur elektronischen Übermittlung der Einkommensteuererklärung aufgrund wirtschaftlicher Unzumutbarkeit

ECLI:DE:BFH:2020:U.160620.VIIIR29.17.0

BFH VIII. Senat

EStG § 25 Abs 4 S 1, EStG § 25 Abs 4 S 2, AO § 150 Abs 8, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 3, AO § 5, EStG VZ 2015

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz, 11. Oktober 2016, Az: 2 K 2352/15

## Leitsätze

1. Die Verpflichtung zur Abgabe der Einkommensteuererklärung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung gemäß § 25 Abs. 4 Satz 1 EStG ist wirtschaftlich unzumutbar i.S. von § 150 Abs. 8 Sätze 1 und 2 AO, wenn der finanzielle Aufwand für die Einrichtung und Aufrechterhaltung einer Datenfernübertragungsmöglichkeit in keinem wirtschaftlich sinnvollen Verhältnis zu den Einkünften nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 bis 3 EStG steht.
2. Der Antrag auf Befreiung wegen unbilliger Härten nach § 25 Abs. 4 Satz 2 EStG i.V.m. § 150 Abs. 8 AO bezieht sich nur auf den jeweiligen Veranlagungszeitraum.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 12.10.2016 - 2 K 2352/15 aufgehoben.

Die Sache wird hinsichtlich des Streitjahrs 2015 an das Finanzgericht Rheinland-Pfalz zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Dem Finanzgericht Rheinland-Pfalz wird die Entscheidung über die Kosten des gesamten Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) einen Anspruch hat, von der Verpflichtung zur elektronischen Abgabe der Einkommensteuererklärung befreit zu werden.
- 2 Der im Jahr 1969 geborene Kläger war bis 2009 als Finanzbeamter tätig, bevor er sich im Jahr 2010 zum Steuerberater bestellen ließ. In den Jahren 2013 und 2014 erzielte er mit seiner von ihm in seiner Privatwohnung und ohne Mitarbeiter betriebenen Steuerberaterpraxis ausschließlich Verluste, die in den Einkommensteuerfestsetzungen keine Berücksichtigung fanden. In diesen Jahren erzielte er zudem gewerbliche Einkünfte aus einer Tätigkeit als Zeitungszusteller in Höhe von rd. 2.800 € bzw. rd. 2.900 € sowie Einnahmen aus Kapitalvermögen in Höhe von 21.029 € bzw. 24.106 €.
- 3 Bis einschließlich zum Jahr 2014 wurde der Kläger auf der Grundlage seiner auf dem amtlichen Vordruck handschriftlich erstellten Einkommensteuererklärungen zur Einkommensteuer veranlagt.
- 4 Mit Schreiben vom 02.07.2015 beantragte der Kläger, die Einkommensteuererklärung gemäß § 25 Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.V.m. § 150 Abs. 8 der Abgabenordnung (AO) für die Veranlagungszeiträume ab

2015 weiterhin in Papierform abgeben zu dürfen, da er weder über die entsprechende Hardware noch über einen Internetanschluss für die elektronische Übermittlung der Steuererklärung verfüge.

- 5 Den Antrag lehnte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) mit Bescheid vom 06.07.2015 ab. Der hiergegen eingelegte Einspruch blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 20.11.2015).
- 6 Auf die daraufhin erhobene Klage verpflichtete das Finanzgericht (FG) das FA, dem Kläger auch "zukünftig" die Abgabe der Einkommensteuererklärungen in Papierform zu gestatten. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 40 veröffentlicht.
- 7 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 8 Das FA beantragt,  
das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 12.10.2016 - 2 K 2352/15 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 9 Der Kläger beantragt,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist begründet. Das FG hat zwar zu Recht erkannt, dass der Kläger für das Streitjahr 2015 dem Grunde nach berechtigt sein kann, von der Verpflichtung zur elektronischen Abgabe der Einkommensteuererklärung befreit zu werden. Das Urteil war jedoch mangels ausreichender Feststellungen nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen (unten 1. bis 3.). Im Übrigen war das Urteil nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO aufzuheben und die Klage abzuweisen (unten 4.).
- 11 1. Das FG hat den von dem Kläger geltend gemachten Anspruch im Ausgangspunkt zutreffend unter Zugrundelegung der Vorschrift des § 25 Abs. 4 Satz 2 EStG i.V.m. § 150 Abs. 8 AO beurteilt.
- 12 a) Gemäß § 25 Abs. 4 Satz 1 EStG haben Steuerpflichtige der Finanzbehörde ihre Einkommensteuererklärung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln, wenn sie Einkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 bis 3 EStG erzielen und es sich nicht um einen der Veranlagungsfälle gemäß § 46 Abs. 2 Nrn. 2 bis 8 EStG handelt. Die Finanzbehörde ist jedoch nach Satz 2 der Vorschrift auf Antrag des Steuerpflichtigen berechtigt, zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine Übermittlung durch Datenfernübertragung zu verzichten.
- 13 b) § 150 Abs. 8 AO ergänzt diese Regelung dahingehend, dass dem Antrag zu entsprechen ist, wenn die unbillige Härte darin besteht, dass dem Steuerpflichtigen die Erklärungsabgabe nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung wirtschaftlich oder persönlich nicht zumutbar ist. Abweichend von § 25 Abs. 4 Satz 2 EStG hat die Finanzbehörde in den Fällen des § 150 Abs. 8 AO keinen Ermessensspielraum. Ausweislich der Gesetzesmaterialien wurde durch § 150 Abs. 8 AO "in Ergänzung der einzelgesetzlichen Regelungen" (vgl. BTDrucks 16/10940, 10) der nach den Einzelsteuergesetzen bestehende Ermessensspielraum bei der Entscheidung über einen Härtefallantrag in den in § 150 Abs. 8 AO aufgeführten Fällen der wirtschaftlichen oder persönlichen Unzumutbarkeit zugunsten der Steuerpflichtigen beseitigt und ein Anspruch auf Befreiung begründet (BTDrucks 16/10910, 1 und BTDrucks 16/10940, 10; vgl. auch Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14.03.2012 - XI R 33/09, BFHE 236, 283, BStBl II 2012, 477).
- 14 c) Danach ist, wie das FG zu Recht erkannt hat, der Anspruch des Steuerpflichtigen nach § 150 Abs. 8 AO auf Befreiung von der Verpflichtung zur elektronischen Erklärungsabgabe in den Fällen der wirtschaftlichen oder persönlichen Unzumutbarkeit vorrangig gegenüber dem nach den Einzelsteuergesetzen bestehenden Anspruch des Steuerpflichtigen auf ermessensfehlerfreie Entscheidung und daher der Anspruch nach § 25 Abs. 4 Satz 2 EStG auf ermessensfehlerfreie Entscheidung über den Befreiungsantrag erst dann zu prüfen, wenn das Vorliegen einer wirtschaftlichen oder persönlichen Unzumutbarkeit i.S. von § 150 Abs. 8 AO zu verneinen ist (vgl. auch Heuermann in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 150 AO Rz 54).
- 15 2. Auch die Auslegung des Tatbestandsmerkmals der wirtschaftlichen Unzumutbarkeit i.S. von § 150 Abs. 8 Satz 1 AO durch das FG hält revisionsrechtlicher Prüfung stand.

- 16** a) Wirtschaftliche Unzumutbarkeit i.S. des § 150 Abs. 8 Satz 1 AO liegt gemäß § 150 Abs. 8 Satz 2 Alternative 1 AO insbesondere vor, wenn die Schaffung der technischen Möglichkeiten für eine Datenfernübertragung nur mit einem nicht unerheblichen finanziellen Aufwand möglich wäre. Mit der Vorschrift hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass bei wirtschaftlicher Zumutbarkeit der Anschaffung allein das Fehlen der für eine elektronische Übermittlung der Steuererklärung erforderlichen Technik keinen Anspruch i.S. des § 150 Abs. 8 Satz 1 AO auf Befreiung von der Abgabe der Steuererklärung in elektronischer Form begründet (BFH-Urteil in BFHE 236, 283, BStBl II 2012, 477, Rz 58, zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen). Nicht ausdrücklich geregelt ist indes, unter welchen Voraussetzungen die Grenze zu einem nicht unerheblichen finanziellen Aufwand im Sinne der Vorschrift überschritten ist. Das FG hat in der angefochtenen Entscheidung angenommen, dass diese Grenze überschritten sei, wenn die Schaffung der technischen Voraussetzungen in keinem wirtschaftlich sinnvollen Verhältnis mehr zu den Einkünften stehe, für die nach § 25 Abs. 4 Satz 1 EStG die Einkommensteuererklärung durch Datenfernübertragung zu übermitteln sei. Dieser Auffassung schließt sich der Senat an. Wie das FG zutreffend erkannt hat, folgt aus der gesetzlichen Systematik, dass dem finanziellen Aufwand für die Einrichtung und Aufrechterhaltung einer Datenfernübertragungsmöglichkeit ausschließlich die Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 bis 3 EStG gegenüberzustellen sind. Zwar ist nach der Regelung des § 25 Abs. 4 Satz 1 EStG die Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung der Einkommensteuererklärung von der Höhe der Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 bis 3 EStG grundsätzlich unabhängig. § 150 Abs. 8 AO sieht jedoch gerade ein Korrektiv dafür vor, dass § 25 Abs. 4 Satz 1 EStG lediglich an das Bestehen von Einkünften i.S. von § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 bis 3 EStG anknüpft, ohne die mit der Schaffung der technischen Voraussetzungen für eine Datenfernübertragung verbundene finanzielle Belastung für den Steuerpflichtigen zu berücksichtigen.
- 17** b) Für diese Auslegung des Merkmals der wirtschaftlichen Zumutbarkeit i.S. des § 150 Abs. 8 AO spricht zudem der Umstand, dass der Gesetzgeber mit § 150 Abs. 8 AO bewusst eine "großzügige Ausnahmeregelung" eingeführt und diese "so weit gefasst" hat, dass die "ungerechtfertigte Versagung einer Ausnahmegenehmigung ausgeschlossen" sein sollte (BTDrucks 16/10940, 3). Insbesondere "Kleinstbetriebe" sollten sich auf die Härtefallregelung in § 150 Abs. 8 AO berufen können (BTDrucks 16/10940, 3 und 10). Dieser gesetzgeberischen Zielsetzung ist dahingehend Rechnung zu tragen, dass über die Anwendung der Härtefallregelung des § 150 Abs. 8 AO lediglich unter Berücksichtigung der Einkünfte i.S. von § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 bis 3 EStG zu entscheiden ist. Mit der vom Gesetzgeber beabsichtigten Privilegierung von Kleinstbetrieben wäre es nicht vereinbar, wenn über die Frage der wirtschaftlichen Zumutbarkeit auch in Abhängigkeit von den mit dem Betrieb nicht in Zusammenhang stehenden finanziellen Verhältnissen des Steuerpflichtigen entschieden würde.
- 18** 3. Allerdings hat das FG nicht festgestellt, welche Einkünfte i.S. von § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 bis 3 EStG der Kläger im Veranlagungszeitraum 2015, für den er erstmals die Befreiung nach § 150 Abs. 8 AO beantragt hatte, erzielt hat. Dies war nicht deshalb entbehrlich, weil der Befreiungsantrag bereits am 02.07.2015 gestellt wurde und das behördliche Verfahren mit dem Ablehnungsbescheid vom 06.07.2015 und dem Erlass der Einspruchsentscheidung vom 20.11.2015, d.h. noch vor Ablauf des Veranlagungszeitraums 2015 abgeschlossen war. Denn bei Verpflichtungsklagen auf Erlass eines gebundenen Verwaltungsakts kommt es grundsätzlich auf die im Zeitpunkt der Entscheidung in der Tatsacheninstanz bestehende Sach- und Rechtslage an (vgl. BFH-Urteil vom 02.06.2005 - III R 66/04, BFHE 210, 265, BStBl II 2006, 184). Dies gilt auch bei Ermessensentscheidungen, wenn eine Ermessensreduktion auf Null geltend gemacht oder --wie hier-- nach der gesetzlichen Regelung vorgegeben ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 236, 283, BStBl II 2012, 477). Im für den Streitfall danach maßgebenden Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung vom 12.10.2016 hätte das FG daher die von dem Kläger im Streitjahr 2015 erzielten Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 bis 3 EStG feststellen müssen und sich insbesondere nicht auf die in den Vorjahren 2013 und 2014 erzielten Einkünfte beschränken dürfen.
- 19** 4. Soweit das FG die Befreiung von der Verpflichtung zur elektronischen Erklärungsabgabe nach § 25 Abs. 4 Satz 1 EStG auch auf Veranlagungszeiträume nach 2015 erstreckt hat, ist das angefochtene Urteil rechtsfehlerhaft.
- 20** a) Zwar enthält der Wortlaut des § 150 Abs. 8 AO keine eindeutige Regelung dazu, ob die Befreiung von der elektronischen Erklärungsabgabe nicht nur für den jeweiligen Veranlagungszeitraum, sondern auch darüber hinaus ohne zeitliche Beschränkung gewährt werden kann. Aus der Bezugnahme von § 150 Abs. 8 AO auf § 25 Abs. 3 und Abs. 4 EStG, wonach die "für den Veranlagungszeitraum" abzugebende Einkommensteuererklärung durch Datenfernübertragung zu übermitteln ist, folgt jedoch, dass diese für die Abgabe der Steuererklärung geltenden Regelungen im Rahmen von § 150 Abs. 8 AO entsprechende Anwendung finden und sich der Härtefallantrag nur auf den jeweiligen Veranlagungszeitraum beziehen kann. Dem entspricht es, dass sich die Befreiung nach § 150 Abs. 8 AO aufgrund wirtschaftlicher Unzumutbarkeit --wie dargelegt-- danach bestimmt, welche Einkünfte i.S. von § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 bis 3 EStG der Steuerpflichtige im jeweiligen Veranlagungszeitraum erzielt hat.

- 21** b) Dieses Ergebnis folgt nach Auffassung des Senats auch daraus, dass eine nicht auf das jeweilige Veranlagungsjahr bezogene, sondern ohne zeitliche Beschränkung gewährte Befreiung von der Verpflichtung zur elektronischen Erklärungsabgabe als Verwaltungsakt mit Dauerwirkung anzusehen wäre, der so lange seine Gültigkeit behielte, bis er von der Finanzbehörde wieder aufgehoben würde. Mangels entsprechender Regelungen im Rahmen von § 150 Abs. 8 AO --anders als z.B. in § 148 Satz 3 AO-- könnte eine solche Aufhebung jedoch nach Eintritt der Bestandskraft nur auf die allgemeinen Vorschriften der §§ 130, 131 AO gestützt werden. Mit dem Regelungszweck des § 150 Abs. 8 AO i.V.m. § 25 Abs. 4 Sätze 1 und 2 EStG, über die Befreiung von der Pflicht zur elektronischen Datenübermittlung in Abhängigkeit von den im jeweiligen Veranlagungszeitraum erzielten Einkünften i.S. von § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 bis 3 EStG zu entscheiden, wäre es jedoch nicht vereinbar, wenn diese Entscheidung nur nach Maßgabe der besonderen Voraussetzungen der §§ 130 Abs. 2, 131 Abs. 2 AO wieder aufgehoben werden könnte.
- 22** 5. Die Sache ist hinsichtlich des Jahres 2015 nicht spruchreif und daher zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO), damit das FG die erforderlichen Feststellungen zur Höhe der Einkünfte i.S. von § 2 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 bis 3 EStG nachholen kann. Sollten diese Einkünfte die Größenordnung der Vorjahre nicht deutlich überschreiten, wird das FG für den freiberuflichen Betrieb und das gewerbliche Einzelunternehmen des Klägers jeweils vom Vorliegen eines Kleinstbetriebs auszugehen haben (vgl. BFH-Urteil vom 16.06.2020 - VIII R 29/19, BFHE 269, 289). Im Übrigen ist das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).
- 23** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)