Urteil vom 16. November 2011, X R 18/09

Pflicht zur Abgabe der Anlage EÜR - keine neue Form der Gewinnermittlung - Unterscheidung zwischen Verwaltungsakt und bloßer Vorbereitungshandlung - Umstellung auf maschinell unterstützte Formen der Veranlagung - Parlamentsvorbehalt im Steuerrecht

BFH X. Senat

GG Art 80 Abs 1, EStG § 4 Abs 3, EStG § 51 Abs 1 Nr 1 Buchst a, EStDV § 60 Abs 4, AO § 118, AO § 328, GG Art 3 Abs 1

vorgehend FG Münster, 16. Dezember 2008, Az: 6 K 2187/08

Leitsätze

1. § 60 Abs. 4 EStDV stellt eine wirksame Rechtsgrundlage für die Pflicht zur Abgabe der Anlage EÜR dar.

2. Wird eine Rechtsverordnung durch den Parlamentsgesetzgeber geändert, braucht das Zitiergebot des Art. 80 Abs. 1 Satz 3 GG nicht befolgt zu werden.

3. Die Aufforderung zur Einreichung der Anlage EÜR ist ein anfechtbarer Verwaltungsakt.

4. Weder durch § 60 Abs. 4 EStDV noch durch die Anlage EÜR wird eine neue Form der Gewinnermittlung eingeführt.

5. Die in § 60 Abs. 4 EStDV enthaltene Pflicht zur Beifügung einer Gewinnermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck ist verhältnismäßig; sie ist insbesondere zur Erreichung der verfolgten Zwecke (Gleichmäßigkeit der Besteuerung, Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens) geeignet.

Tatbestand

A. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) betreibt eine Schmiede als gewerbliches Einzelunternehmen. Er ermittelt seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung. In seiner Erklärung zur gesonderten Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Streitjahr 2006 wies er ausdrücklich darauf hin, dass er die Anlage EÜR nicht beigefügt habe, weil nach seiner Auffassung keine wirksame gesetzliche Grundlage für die Verpflichtung zur Einreichung dieses Vordrucks existiere. Stattdessen reichte er eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung ein, die er unter Anwendung der DATEV-Software erstellt hatte.

2 Mit Bescheid vom 15. Februar 2008 stellte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) den Gewinn aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß auf 27.303 € fest. Die Feststellung erging nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. In einer Anlage zum Bescheid bat das FA um Nachreichung der Anlage EÜR innerhalb von vier Wochen nach Erhalt des Bescheids. In der Rechtsmittelbelehrung ist lediglich von der Möglichkeit eines Einspruchs gegen den Gewinnfeststellungsbescheid die Rede. Mit Schreiben vom 18. März 2008 erinnerte das FA den Kläger an die Abgabe der Anlage EÜR.

3 Am 27. März 2008 legte der Kläger Einspruch gegen die Erinnerung vom 18. März 2008 ein. Auf Hinweis des FA erweiterte er seinen Einspruch am 28. April 2008 auch auf die Aufforderung vom 15. Februar 2008. Er vertrat die Auffassung, die Aufforderung habe keine Rechtsgrundlage, da § 60 Abs. 4 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) unwirksam sei. Die in der DATEV-Gliederung eingereichte Gewinnermittlung enthalte wesentlich detailliertere Informationen als die Anlage EÜR, so dass nicht erkennbar sei, welcher Vorteil für die Finanzverwaltung mit der Anlage EÜR verbunden sei. Der Aufwand für das Umrechnen der vorhandenen Daten in die Gliederung der Anlage EÜR sei unverhältnismäßig. Zur Überführung der DATEV-Gliederung in die Gliederung der Anlage EÜR sei die Einrichtung von 60 neuen Konten erforderlich.

4 Das FA verwarf den Einspruch gegen die Erinnerung vom 18. März 2008 als unzulässig, weil es sich dabei nicht um einen Verwaltungsakt gehandelt habe. Den Einspruch gegen die Aufforderung vom 15. Februar 2008 hielt es hingegen für zulässig, insbesondere für fristgerecht erhoben. Denn mangels eigenständiger Rechtsbehelfsbelehrung

sei die Jahresfrist des § 356 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) anzuwenden. Der Einspruch sei aber unbegründet, weil § 60 Abs. 4 EStDV wirksam sei und der Finanzverwaltung keinen Ermessensspielraum belasse.

5 Die Klage --die der Kläger im Verlauf des Verfahrens auf die Aufforderung vom 15. Februar 2008 beschränkt hat-- hatte Erfolg (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2009, 818). Das Finanzgericht (FG) hielt § 60 Abs. 4 EStDV für unwirksam, weil diese Vorschrift sich nicht im Rahmen ihrer Ermächtigungsgrundlage halte. Zum einen führe die Anlage EÜR nicht zu der von § 51 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) vorausgesetzten Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens. Denn bei allen Steuerpflichtigen, die ihre Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach anderen Gliederungsstandards erstellten, entstehe ein Mehraufwand.

6 Zum anderen werde auch der in § 51 Abs. 1 Nr. 1 EStG alternativ vorgesehene Verordnungszweck der Wahrung der Gleichmäßigkeit bei der Besteuerung durch die Anlage EÜR nicht erfüllt. Zwar dienten die durch die Anlage EÜR ermöglichten maschinellen Abgleiche und Plausibilitätsprüfungen durchaus der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Sie seien Teil des zulässigen Konzepts eines maßvollen Gesetzesvollzugs einschließlich eines Risikomanagements, von dem die meisten Steuerpflichtigen profitieren würden. Auch sei der Aufwand der Steuerpflichtigen für das Ausfüllen der Anlage EÜR vernachlässigbar, weil zu erwarten sei, dass die meisten Steuerpflichtigen ihre Aufzeichnungen an die Anlage EÜR anpassen und gewerbliche Softwareanbieter ihre Systeme entsprechend angleichen würden. Zudem seien durch dasselbe Gesetz, mit dem § 60 Abs. 4 EStDV angefügt worden sei, die Buchführungsgrenzen erheblich angehoben worden, so dass zahlreiche Steuerpflichtige aus der --nur mit wesentlich größerem Aufwand zu erfüllenden-- Buchführungspflicht herausgefallen seien. Gleichwohl diene § 60 Abs. 4 EStDV nicht der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, weil die Anlage EÜR die von ihr betroffenen Steuerpflichtigen benachteilige, indem die Kontrolldichte im Vergleich zu Land- und Forstwirten sowie zu Bilanzierenden erhöht werde. Denn für die zuletzt genannten Personenkreise seien im Streitjahr 2006 noch keine rechnergestützten Plausibilitätskontrollen vorgesehen gewesen.

7 In jedem Fall hätte aber die in § 60 Abs. 4 EStDV getroffene Anordnung eines Parlamentsgesetzes bedurft. Denn zuvor seien für die Fälle des § 4 Abs. 3 EStG weder bestimmte Formen der Gewinnermittlung noch allgemeine Aufzeichnungspflichten vorgeschrieben gewesen. Die nunmehr vorgesehene Form der Einnahmen-Überschuss-Rechnung entspreche von ihrem Sinngehalt her der Verpflichtung zur Erstellung von Bilanzen, die aber auf einem formellen Gesetz (Handelsgesetzbuch) beruhe.

8 Mit seiner Revision bringt das FA vor, die Befugnis zur Einführung der Anlage EÜR folge --ohne Notwendigkeit der Heranziehung des § 60 Abs. 4 EStDV-- bereits aus § 51 Abs. 4 Nr. 1 Buchst. c EStG in der im Streitjahr 2006 geltenden Fassung (Ermächtigung, die Vordrucke für die Erklärungen zur Einkommensbesteuerung zu bestimmen; ab 2009 § 51 Abs. 4 Nr. 1 Buchst. b EStG). Hilfsweise seien aber auch die Voraussetzungen des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG erfüllt. Die Anlage EÜR diene der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens. Das FG habe übersehen, dass die Prüfung sich nicht allein an den Verhältnissen eines einzelnen Steuerpflichtigen orientieren dürfe, sondern auch solche Vereinfachungswirkungen einbeziehen müsse, die sich für die Finanzverwaltung und die Gesamtheit der Steuerpflichtigen ergäben.

9 Daneben diene die Anlage EÜR auch der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Im Gegensatz zur Auffassung des FG gelte die Regelung des § 60 Abs. 4 EStDV uneingeschränkt auch für Land- und Forstwirte. Die Nichtanwendung auf bilanzierende Steuerpflichtige stelle keine relevante Ungleichbehandlung dar. Zum einen würden diese Personen --je nach Betriebsgröße-- in erheblich kürzeren Zeitabständen als Überschussrechner der Außenprüfung unterliegen und schon auf diesem Wege intensiv geprüft. Zum anderen habe der Gesetzgeber seit Einführung des § 60 Abs. 4 EStDV das Ziel verfolgt, bei allen Formen der Gewinnermittlung die Standardisierung zu erhöhen. Dieses Vorhaben sei zwischenzeitlich durch § 5b EStG verwirklicht worden. Die --vom FG geforderte-- gleichzeitige Umsetzung mehrerer derartiger EDV-technischer Großprojekte würde die Kapazitäten sowohl der Finanzverwaltung als auch der Steuerpflichtigen und ihrer Berater überfordern.

10 Die Einführung der Anlage EÜR sei nicht dem Parlamentsgesetzgeber vorbehalten gewesen. Der Charakter der in § 4 Abs. 3 EStG vorgesehenen Gewinnermittlungsart ändere sich durch die Vorgabe eines bestimmten Gliederungsschemas nicht.

11 Das FA beantragt,

das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

12 Das dem Revisionsverfahren beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) unterstützt das Vorbringen des FA, stellt aber keinen Antrag.

13 Der Kläger beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

14 Er bezieht sich im Wesentlichen auf die Entscheidung der Vorinstanz, die seine Argumentation übernommen habe. Ergänzend behauptet er, die Finanzverwaltung fordere in vielen Fällen zusätzlich zur gesetzlichen Anlage EÜR noch eine ausführliche Kontenaufgliederung nach dem DATEV-System nach. Daher sei eine Vereinfachungswirkung nicht erkennbar. Die Anlage EÜR sei weder für die betriebswirtschaftliche Information des Steuerpflichtigen selbst noch für die Vorlage bei Banken, Mitgesellschaftern, "shareholdern" oder "stakeholdern" geeignet. Für die Erstellung der Anlage EÜR genüge eine bloße Umstellung der verwendeten Software nicht; vielmehr müssten bereits die Geschäftsvorfälle in anderer und aufwändigerer Weise "verbucht" werden. Die Finanzverwaltung sollte besser die Daten der DATEV elektronisch übernehmen und auf Plausibilität prüfen.

Entscheidungsgründe

B. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

16 I. Die Klage war zulässig und als Anfechtungsklage statthaft. Insbesondere handelt es sich bei der in der Anlage zum Feststellungsbescheid vom 15. Februar 2008 enthaltenen Aufforderung, die Anlage EÜR innerhalb von vier Wochen nachzureichen, um einen anfechtbaren Verwaltungsakt.

17 In Teilen der instanzgerichtlichen Rechtsprechung sowie der Literatur wird der Regelungsgehalt einer Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung bzw. zur Einreichung bestimmter Unterlagen --und damit das Vorliegen eines Verwaltungsaktes-- verneint, wenn sich die Steuererklärungspflicht bzw. die Pflicht zur Beifügung bestimmter Unterlagen als solche bereits aus dem Gesetz ergibt (FG München, Beschluss vom 10. April 1995 1 V 2335/94, EFG 1995, 752, rkr.; Söhn in Hübschmann/ Hepp/Spitaler --HHSp--, § 118 AO Rz 543, Stand Juni 2006). Dies wäre vorliegend angesichts der Vorschrift des § 60 Abs. 4 EStDV --dessen Wirksamkeit unterstellt-- der Fall.

18 Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung stellt indes auch eine gesetzeskonkretisierende Aufforderung zur Einreichung von Unterlagen, die der Steuererklärung beizufügen sind, einen Verwaltungsakt dar (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. Dezember 1993 I B 59/93, nicht veröffentlicht, juris, unter 3.a, betr. Beifügung der Bilanz i.S. des § 60 Abs. 1 EStDV). Denn das für die Unterscheidung zwischen einem Verwaltungsakt und einer bloßen Vorbereitungshandlung entscheidende Kriterium ist im Steuerrecht die Erzwingbarkeit der Maßnahme nach den Vorschriften der §§ 328 ff. AO (BFH-Urteil vom 10. November 1998 VIII R 3/98, BFHE 187, 386, BStBl II 1999, 199, unter 1.a; kritisch Söhn in HHSp, § 118 AO Rz 179 ff.). Erzwingbar sind gemäß §§ 328 ff. AO aber allein Verwaltungsakte. Die abstrakte Pflicht zur Abgabe von Steuererklärungen oder zur Beifügung bestimmter Unterlagen kann daher nicht bereits als solche mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden; sie bedarf vielmehr einer Konkretisierung und Individualisierung durch einen Verwaltungsakt, der erst die Grundlage für den Einsatz von Zwangsmitteln darstellen kann.

19 Die bloße Erinnerung an die Befolgung einer früheren Aufforderung zur Einreichung von Unterlagen zur Steuererklärung stellt hingegen mangels Regelungsgehalts keinen Verwaltungsakt dar (BFH-Urteil vom 2. Juli 1997 I R 45/96, BFH/NV 1998, 14; anders möglicherweise BFH-Urteil vom 11. Oktober 1989 I R 101/87, BFHE 159, 98, BStBl II 1990, 280, unter II.A.1.).

20 Zu Recht haben FA und FG die Einspruchsfrist als gewahrt angesehen, da die Rechtsbehelfsbelehrung unvollständig war. Weil dies zwischen den Beteiligten nicht streitig ist, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.

21 II. Die Aufforderung des FA an den Kläger, die Anlage EÜR nachzureichen, ist rechtmäßig. Dieses Verlangen beruht auf einer wirksamen Rechtsgrundlage (dazu unten 1.) und ist auch im Übrigen zu Recht ergangen (dazu unten 2.).

22 1. Rechtsgrundlage für die an den Kläger gerichtete Aufforderung ist § 60 Abs. 4 EStDV. Danach ist der Steuererklärung eine Gewinnermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beizufügen, wenn der Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG durch den Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ermittelt wird. Den

Steuererklärungen müssen die Unterlagen beigefügt werden, die nach den Steuergesetzen --zu denen auch der im Range einer Rechtsverordnung stehende § 60 Abs. 4 EStDV gehört-- vorzulegen sind (§ 150 Abs. 4 Satz 1 AO).

23 Die Vorschrift des § 60 Abs. 4 EStDV beruht auf einer Ermächtigungsgrundlage, die ihrerseits verfassungsgemäß ist (unten a). Auch die Rechtsverordnung ist formell (dazu unten b) und materiell (unten c) verfassungsgemäß.

24 a) Formell-gesetzliche Ermächtigungsgrundlage für § 60 Abs. 4 EStDV ist die Vorschrift des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG. Danach wird die Bundesregierung ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrates zur Durchführung des EStG Rechtsverordnungen zu erlassen, soweit dies zur Wahrung der Gleichmäßigkeit bei der Besteuerung ... oder zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens erforderlich ist, und zwar u.a. über die den Einkommensteuererklärungen beizufügenden Unterlagen.

25 aa) Die genannte Norm enthält i.S. von Art. 80 Abs. 1 Satz 2 des Grundgesetzes (GG) eine hinreichende Bestimmung von Inhalt, Zweck und Ausmaß der erteilten Ermächtigung. Inhalt der Ermächtigung ist die Festlegung der den Einkommensteuererklärungen beizufügenden Unterlagen. Ihr Zweck liegt in der Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung oder der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens. Das Ausmaß der Ermächtigung wird zwar in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG nicht ausdrücklich genannt; die Grenzen der Ermächtigung lassen sich insoweit aber ihrem Inhalt und Zweck entnehmen. Danach geht das Ausmaß der Ermächtigung hier nicht über das zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung oder der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens Erforderliche hinaus.

26 bb) Sonstige Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der Ermächtigungsgrundlage sind weder vom FG noch den Beteiligten vorgebracht worden noch sonst ersichtlich.

27 b) § 60 Abs. 4 EStDV ist --was weder vom FG noch von den Beteiligten angesprochen worden ist-- formell verfassungsgemäß. Weder der Normerlass durch einen nicht in Art. 80 Abs. 1 GG genannten Normgeber (dazu unten aa) noch die --entgegen Art. 80 Abs. 1 Satz 3 GG-- unterbliebene Zitierung der Ermächtigungsgrundlage (dazu unten bb) führen zur Annahme eines durchgreifenden formellen Mangels. Der Bundesrat hat zugestimmt (unten cc).

28 aa) Die Rechtsverordnung ist insoweit zwar nicht durch einen der in Art. 80 Abs. 1 Satz 1 und 4 GG genannten exekutivischen Normgeber erlassen worden, sondern durch den parlamentarischen Gesetzgeber selbst. Ein solches Verfahren ist aber nicht generell unzulässig. Wegen der Einzelheiten nimmt der Senat auf die ausführlichen Darlegungen im Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 13. September 2005 2 BvF 2/03 (BVerfGE 114, 196, unter C.II.2.) Bezug.

29 Die vom BVerfG (in BVerfGE 114, 196, unter C.II.2.c) genannten einschränkenden Voraussetzungen sind vorliegend gegeben: So darf der Parlamentsgesetzgeber eine Verordnung nur ändern, wenn es sich um eine Anpassung handelt, die im Rahmen der --anderweitigen-- Änderung eines Sachbereichs durch den Gesetzgeber liegt. Dies ist hier der Fall, da mit dem Kleinunternehmerförderungsgesetz (im Folgenden: KleinUntFördG) vom 31. Juli 2003 (BGBl I 2003, 1550) an mehreren Stellen im formellen Gesetz (EStG, UStG, AO) Änderungen in Bezug auf Kleinunternehmer, insbesondere Erleichterungen bei den Buchführungspflichten, vorgenommen worden sind. Das Verfahren nach Art. 76 ff. GG ist eingehalten worden. Zwar ist auch der parlamentarische Gesetzgeber, der selbst eine Verordnung ändert, an die Grenzen der Ermächtigungsgrundlage gebunden (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 114, 196, unter C.II.2.c cc). Diese Grenzen sind aber beachtet worden (unten c aa).

30 bb) Gemäß Art. 80 Abs. 1 Satz 3 GG ist in der Verordnung allerdings die Rechtsgrundlage (Ermächtigungsgrundlage) anzugeben. Dieses Zitiergebot ist bei der Anfügung des § 60 Abs. 4 EStDV durch das KleinUntFördG nicht beachtet worden. Seine Einhaltung ist bei Verordnungen, die durch den Parlamentsgesetzgeber erlassen werden, indes entbehrlich.

31 Zweck des Zitiergebots ist es, die Delegation von Rechtsetzungskompetenzen auf die Exekutive in ihren gesetzlichen Grundlagen verständlich und kontrollierbar zu machen. Es soll die Feststellung ermöglichen, ob der Verordnungsgeber beim Erlass der Regelungen von einer gesetzlichen Ermächtigung überhaupt hat Gebrauch machen wollen. Die Exekutive muss sich selbst durch Angabe der von ihr in Anspruch genommenen Ermächtigungsgrundlage des ihr aufgegebenen Normsetzungsprogramms vergewissern und hat sich auf dieses zu beschränken. Daneben dient Art. 80 Abs. 1 Satz 3 GG der Offenlegung des Ermächtigungsrahmens gegenüber dem Adressaten der Verordnung, dem die Kontrolle ermöglicht werden soll, ob die Verordnung mit dem ermächtigenden Gesetz übereinstimmt (zum Ganzen BVerfG-Urteil vom 6. Juli 1999 2 BvF 3/90, BVerfGE 101, 1, unter D.I.1.).

32 Zumindest die erstgenannten Zwecke des Zitiergebots sind bei Rechtsverordnungen, die nicht durch die Exekutive,

sondern im parlamentarischen Gesetzgebungsverfahren gemäß Art. 76 ff. GG erlassen werden, allenfalls von abgeschwächter Bedeutung. Denn einer Vergewisserung der Exekutive über den ihr zustehenden, beschränkten Normsetzungsrahmen bedarf es nicht, wenn die Normsetzung gar nicht durch die Exekutive erfolgt.

33 Soweit in der Literatur darüber hinaus angeführt wird, das Zitiergebot diene auch der erleichterten Abgrenzung zwischen den Handlungsformen der Rechtsverordnung einerseits und der Verwaltungsvorschrift andererseits (Brenner, in v. Mangoldt/ Klein/Starck, GG, 6. Aufl., Art. 80 Rz 48), hat dieser Gesichtspunkt bei solchen Verordnungen, die im parlamentarischen Verfahren erlassen werden, erkennbar keine Bedeutung.

34 Nach Auffassung des Senats kann dann allein der vom BVerfG ergänzend genannte Gesichtspunkt der verbesserten Möglichkeit einer Kontrolle durch die Adressaten ein formales Festhalten am Zitiergebot bei Verordnungen, die wie ein Parlamentsgesetz erlassen werden, nicht rechtfertigen. Entsprechend hat das BVerfG zur --parallelen-- Frage der Notwendigkeit einer Zustimmung des Bundesrates zu Rechtsverordnungen entschieden, dass eine Zustimmungsbedürftigkeit nicht schon dann besteht, wenn die Rechtsverordnung aufgrund eines Bundesgesetzes erlassen wird, das seinerseits der Zustimmung des Bundesrates bedarf (so Art. 80 Abs. 2 Alternative 4 GG), sondern sich dies allein nach den Regeln für die Zustimmungsbedürftigkeit förmlicher Gesetze beurteilt (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 114, 196, unter C.I.3.c, C.II.2.c dd).

35 Der Senat sieht sich in seiner Auffassung dadurch bestärkt, dass das BVerfG die Anfügung von § 6 Abs. 1 Satz 4 Nr. 6 der Bundespflegesatzverordnung (BPflV) durch das Beitragssatzsicherungsgesetz vom 23. Dezember 2002 (BGBl I 2002, 4637) trotz einer intensiven Prüfung der formellen Verfassungsmäßigkeit dieser Verordnung nicht beanstandet hat, obwohl in dem genannten Änderungsgesetz die formell-gesetzliche Ermächtigungsgrundlage für die Ergänzung der BPflV --ebenso wie bei der Anfügung des § 60 Abs. 4 EStDV durch das KleinUntFördG-- nicht angegeben worden ist (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 114, 196, insbesondere die detaillierten Vorgaben zu dem vom Parlamentsgesetzgeber bei Änderungen von Rechtsverordnungen einzuhaltenden Verfahren unter C.II.2.c aa-ee der genannten Entscheidung, in denen von der Notwendigkeit einer Beachtung des Zitiergebots nicht die Rede ist; ebenso im Ergebnis Seiler, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff --KSM--, EStG, § 51 Rz B 152; siehe auch Bauer in Dreier, Grundgesetz-Kommentar, 2. Aufl., Art. 80 Rz 50). Im Sondervotum zweier Richter zu der genannten Entscheidung (BVerfGE 114, 196, 250, unter 3.b am Ende) wird die fehlende Anwendung des Zitiergebots als "inkonsequent" gerügt, was im Umkehrschluss zeigt, dass die Entscheidung der Senatsmehrheit des BVerfG auf einer bewussten Nichtanwendung des Zitiergebots auf Rechtsverordnungen, die im parlamentarischen Verfahren erlassen werden, beruht.

36 cc) Der Bundesrat hat zugestimmt; die Notwendigkeit der Zustimmung beruht nach den unter bb dargestellten Grundsätzen zwar nicht auf Art. 80 Abs. 2 Alternative 4 GG, wohl aber auf Art. 105 Abs. 3 i.V.m. Art. 106 Abs. 3 GG.

37 c) § 60 Abs. 4 EStDV ist auch materiell verfassungsgemäß. Die Vorschrift hält sich innerhalb des durch die Ermächtigungsgrundlage gezogenen Rahmens (unten aa). Sie wahrt die Anforderungen sowohl des Parlamentsvorbehalts (unten bb) als auch des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit (unten cc).

38 aa) Die in § 60 Abs. 4 EStDV getroffene Anordnung überschreitet nicht den durch ihre formell-gesetzliche Ermächtigungsgrundlage gezogenen Rahmen.

39 (1) Grundvoraussetzung des § 51 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist, dass die aufgrund dieser Vorschrift zu erlassenden Rechtsverordnungen "zur Durchführung dieses Gesetzes" dienen. Dies ist bei der Pflicht zur Abgabe der Anlage EÜR, einer standardisierten Form der in § 4 Abs. 3 EStG vorgesehenen vereinfachten Gewinnermittlung, der Fall.

40 (2) Rechtsverordnungen nach § 51 Abs. 1 Nr. 1 EStG können erlassen werden, wenn dies zur Wahrung der Gleichmäßigkeit bei der Besteuerung erforderlich ist. Dies trifft auf die in § 60 Abs. 4 EStDV getroffene Anordnung zu.

41 (a) Bereits das FG hat --jedenfalls als Ausgangspunkt seiner Überlegungen-- ausgeführt, die durch die Anlage EÜR ermöglichten maschinellen Abgleiche und Plausibilitätsprüfungen dienten der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Dem tritt der Senat bei. Es bedarf keiner näheren Begründung, dass durch routinemäßige maschinelle Abgleiche und Plausibilitätsprüfungen in steuerlichen Massenverfahren eine wesentlich höhere Kontrolldichte erreicht werden kann als durch eine rein personelle Bearbeitung der Gewinnermittlungen. Die Erhöhung der Kontrolldichte dient aber der Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

42 (b) Soweit das FG im Ergebnis gleichwohl zu dem Schluss gekommen ist, die Einführung der Anlage EÜR diene nicht der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, vermag der Senat dem nicht zu folgen.

43 (aa) Das FG hat seine Auffassung zum einen damit begründet, dass Land- und Forstwirte die Anlage EÜR nicht ausfüllen müssten und § 60 Abs. 4 EStDV insoweit nicht zur Herstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, sondern zu einer stärkeren Ungleichbehandlung zwischen den Steuerpflichtigen führe. Dies erweist sich bereits im Ansatz als unzutreffend. Denn § 60 Abs. 4 EStDV enthält die vom FG angenommene Ausnahme für Land- und Forstwirte nicht. Vielmehr hat nach dem klaren Wortlaut dieser Norm jeder Steuerpflichtige, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt, der Steuererklärung eine Gewinnermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beizufügen. Hierunter fallen auch Land- und Forstwirte, die ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln.

44 (bb) Des Weiteren hat das FG angenommen, auch die im Vergleich zu bilanzierenden Steuerpflichtigen ermöglichte höhere Kontrolldichte führe zu Ungleichbehandlungen, die die Anwendbarkeit der Ermächtigungsgrundlage "Gleichmäßigkeit bei der Besteuerung" ausschließe. Dieser Erwägung folgt der Senat ebenfalls nicht.

45 Dabei ist zu berücksichtigen, dass es sich bei der im Streitjahr 2006 geltenden Rechtslage nur um eine Momentaufnahme im Rahmen eines grundlegenden, einen längeren Zeitraum beanspruchenden Umstellungsprozesses in der --insoweit rechtlich determinierten-- Arbeitsweise der Finanzverwaltung handelt. Vor 2005 konnten nur die Einzelangaben von Arbeitnehmern zu ihren Werbungskosten durch die entsprechende Aufgliederung der Steuererklärungsvordrucke und die Zuweisung individueller Kennziffern für die maschinelle Verarbeitung ("Verkennzifferung") einer automatisierten Plausibilitätskontrolle unterzogen werden. Diese Möglichkeit wurde ab 2005 durch die im vorliegenden Verfahren auf ihre Wirksamkeit zu prüfende Regelung des § 60 Abs. 4 EStDV auch auf Steuerpflichtige ausgedehnt, die Gewinneinkünfte erzielen und diese durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln. Durch das Steuerbürokratieabbaugesetz vom 20. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 2850) ist dann die Vorschrift des § 5b EStG eingefügt worden, die auch in Fällen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG die Übermittlung des Inhalts der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz anordnet. Ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung des § 5b EStG (vgl. hierzu BMF-Schreiben vom 28. September 2011, BStBl I 2011, 855, Rz 7, 26, 27: grundsätzlich für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2011 beginnen) wird daher auch bei bilanzierenden Steuerpflichtigen ein maschineller Abgleich möglich sein. Diese Änderung wird wiederum Rückwirkungen auf das Veranlagungsverfahren in Fällen der Einnahmen-Überschuss-Rechnung haben: Denn ebenfalls durch das Steuerbürokratieabbaugesetz ist § 60 Abs. 4 EStDV --mit Wirkung ab dem 1. Januar 2011 (vgl. § 84 Abs. 3d EStDV)-- dahingehend geändert worden, dass die Anlage EÜR grundsätzlich in Form eines amtlich vorgeschriebenen Datensatzes durch Datenfernübertragung zu übermitteln ist.

46 Dass der Gesetzgeber die Umstellung auf maschinell unterstützte Formen der Veranlagung nicht bei allen Einkunfts- und Gewinnermittlungsarten gleichzeitig durchführt, erweist sich bei einer am Gleichheitssatz orientierten Betrachtung --die auch die Vielgestaltigkeit der hinter der Einkunfts- und Gewinnermittlung stehenden Lebenssachverhalte einbeziehen muss-- als sachgerecht. Bei Arbeitnehmern lassen sich die Werbungskosten einer relativ geringen Zahl von Fallgruppen (Kennziffern) zuordnen. Zudem ist die Zahl der zu veranlagenden Arbeitnehmer erheblich höher als diejenige der Steuerpflichtigen mit Gewinneinkünften, so dass das Bedürfnis nach maschineller Unterstützung im Veranlagungsverfahren hier wesentlich dringender war. Dass der Gesetzgeber als nächsten Schritt der Rationalisierung der Veranlagungsarbeiten noch nicht bei der Standardisierung der Bilanzen --der "Königsdisziplin" der Gewinnermittlung-- angesetzt hat, sondern bei der wesentlich einfacher strukturierten Einnahmen-Überschuss-Rechnung, erweist sich nicht nur als zulässig, sondern geradezu als geboten: Während die Anlage EÜR des Streitjahrs 2006 aus lediglich 56 Zeilen besteht --und damit den Umfang der Anlage N nicht wesentlich überschreitet--, enthält das für § 5b EStG vorgesehene Datenschema der Taxonomie bereits im Stammdaten-Modul 56 Felder und im Jahresabschluss-Modul zusätzlich 458 Zeilen mit maximal 550 Feldern (vgl. DATEV-Lexinform-Dokument 5228358). Die in Form einer Excel-Tabelle veröffentlichte Taxonomie (www.esteuer.de/schnittstellen) umfasst nahezu 600 Druckseiten. Vor diesem Hintergrund ist es sachgerecht, dass der Gesetzgeber zunächst die Erfahrungen abgewartet hat, die die Finanzverwaltung, die Steuerpflichtigen und ihre Berater mit dem --wesentlich einfacheren-- Vordruck der Anlage EÜR sammeln, bevor er das erheblich komplexere Vorhaben einer Standardisierung und "Verkennzifferung" der Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen in Angriff nimmt.

47 In jedem Fall ist erkennbar, dass der Gesetzgeber für alle Einkunfts- und Gewinnermittlungsarten einen stärkeren Einsatz maschineller Kontrollmöglichkeiten anstrebt. Eine zeitgleiche Umstellung für sämtliche Lebenssachverhalte

wird von Verfassungs wegen nicht gefordert. Der mit einer solchen zeitgleichen Umstellung verbundene, geballt anfallende Organisationsaufwand wäre zudem --wie das FA zu Recht ausführt-- weder den steuerberatenden Berufen noch der Finanzverwaltung zuzumuten.

48 Das FG hat nicht festgestellt, dass die Anlage EÜR bereits in der Übergangs- und Erprobungszeit bis zum Inkrafttreten des § 5b EStG tatsächlich zu einer derart erhöhten Kontrolldichte bei Steuerpflichtigen mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG geführt hätte, die im Vergleich mit der Kontrolldichte bei bilanzierenden Steuerpflichtigen einer Prüfung am Maßstab des Gleichheitssatzes nicht mehr standhielte. Für einen solchen Befund ist auch sonst nichts ersichtlich.

49 Ergänzend ist zu berücksichtigen, dass Gewerbetreibende, die --wie der Kläger-- die Buchführungsgrenzen des § 141 AO nicht erreichen, nur in sehr großen zeitlichen Abständen einer Außenprüfung unterzogen werden und die Prüfung im Veranlagungsverfahren daher die einzige Möglichkeit ist, die Angaben in den Steuererklärungen der --verfassungsrechtlich gebotenen-- Verifikation zu unterziehen. Demgegenüber unterliegen Steuerpflichtige, die die Buchführungsgrenzen des § 141 AO überschreiten und daher ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, in kürzeren Zeitabständen der Außenprüfung. Zudem sind Buchführungspflichtige bereits seit 2002 verpflichtet, den Finanzbehörden im Rahmen von Außenprüfungen den Zugriff auf ihre Datenverarbeitungssysteme zu gewähren (§ 147 Abs. 6 AO).

50 (3) Auch wenn bereits die vorstehenden Ausführungen unter (2) die Vereinbarkeit des § 60 Abs. 4 EStDV mit seiner formell-gesetzlichen Ermächtigungsgrundlage hinreichend zeigen, ist der Senat ergänzend der Auffassung, dass die zu prüfende Rechtsverordnung daneben auch auf den --ebenfalls in § 51 Abs. 1 Nr. 1 EStG genannten-- Gesichtspunkt der "Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens" gestützt werden kann.

51 Das FG hat dies verneint. Dabei ist es --ohne weitere Begründung-- davon ausgegangen, dass die Verfahrensvereinfachung ausschließlich den Steuerpflichtigen zugutekommen dürfe, eine Vereinfachung des Verfahrens auf Seiten der Finanzverwaltung hingegen nicht ausreiche.

52 Für diese Auslegung des FG spricht nichts. Der Wortlaut des § 51 Abs. 1 Nr. 1 EStG enthält keinen Anhaltspunkt dafür, dass die vom FG vorgenommene Beschränkung zutreffend sein könnte. Im Gegenteil folgt bereits aus dem Wortbestandteil "Verfahren" der eindeutige Hinweis darauf, dass --zumindest auch-- Verfahrensvereinfachungen auf Seiten der Finanzverwaltung von der Ermächtigungsgrundlage gedeckt sein sollten. Denn der Begriff des "Verfahrens" nimmt erkennbar die Terminologie des Dritten Teils (§§ 78-133) der AO auf, der mit "Allgemeine Verfahrensvorschriften" überschrieben ist. Die AO regelt aber unzweifelhaft allein das Verfahren der Finanzbehörden, nicht das Verfahren in Kanzleien der steuerberatenden Berufe oder bei einzelnen Steuerpflichtigen. Zum selben Ergebnis führt eine systematische Auslegung. Denn die anderen im Einleitungssatz des § 51 Abs. 1 Nr. 1 EStG genannten Verordnungszwecke (Wahrung der Gleichmäßigkeit bei der Besteuerung, Beseitigung von Unbilligkeiten in Härtefällen, Steuerfreistellung des Existenzminimums) sind entweder ausschließlich oder zumindest in erster Linie an die Finanzverwaltung gerichtet, nicht aber an die Steuerpflichtigen oder ihre Berater. Vor diesem Hintergrund spricht alles dafür, dass es sich bei dem Verordnungszweck "Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens" ebenso verhält.

53 Dass durch eine standardisierte und zudem maschinell verarbeitungsfähige Form der Einnahmen-Überschuss-Rechnung auf Seiten der Finanzverwaltung eine erhebliche Verfahrensvereinfachung im Vergleich zur rein personellen Prüfung von Gewinnermittlungen, die auf einer Vielzahl unterschiedlicher Gliederungsschemata basieren, eintritt, liegt auf der Hand.

54 Die --nicht näher begründete-- Behauptung des Klägers, die Bedeutung der Anlage EÜR erschöpfe sich darin, den Steuerpflichtigen eine Arbeitshilfe anzubieten, wird durch die Gesetzesmaterialien widerlegt. Die Regierungsfraktionen haben die Anlage EÜR bei Einbringung des Gesetzentwurfs zum KleinUntFördG (BTDrucks 15/537, 10) zwar auch als Beitrag zur erleichterten Erfüllung der Erklärungs- und Auskunftspflichten des Steuerpflichtigen bezeichnet. Gleichrangig haben sie aber auf die Möglichkeiten der Finanzverwaltung hingewiesen, computerunterstützte Verprobungen und Abgleiche vorzunehmen, und dadurch die Veranlagungsarbeiten und Betriebsprüfungen ökonomischer und effizienter zu gestalten.

55 Danach sind die Voraussetzungen auch dieses Verordnungszwecks erfüllt.

56 (4) Schließlich begrenzt § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG den Inhalt der Rechtsverordnungen, die auf diese Ermächtigungsgrundlage gestützt werden, u.a. auf die Festlegung der "den Einkommensteuererklärungen

beizufügenden Unterlagen". Auch diese Voraussetzung ist erfüllt, da die Anlage EÜR --ebenso wie die in § 60 Abs. 1 EStDV genannte Bilanz-- zu den der Einkommensteuererklärung beizufügenden Unterlagen gehört.

57 bb) Die Grundsätze über den Parlamentsvorbehalt stehen der Wirksamkeit des § 60 Abs. 4 EStDV nicht entgegen.

58 (1) Der im Rechtsstaatsprinzip und im Demokratiegebot wurzelnde Parlamentsvorbehalt gebietet es, in grundlegenden normativen Bereichen, zumal im Bereich der Grundrechtsausübung, soweit diese staatlicher Regelung zugänglich ist, alle wesentlichen Entscheidungen dem Gesetzgeber zu überlassen. Die Normierungspflicht betrifft sowohl die Frage, ob ein bestimmter Gegenstand überhaupt gesetzlich geregelt werden muss, als auch, wie weit diese Regelungen im Einzelnen zu gehen haben (BVerfG-Urteil in BVerfGE 101, 1, unter C.II.1.c vor aa, mit zahlreichen weiteren Nachweisen; zur "Wesentlichkeitstheorie" siehe auch KSM/Seiler, a.a.O., § 51 Rz B 4 ff., Stand November 2000, mit zahlreichen Nachweisen).

59 (2) Das FG hat zwar den rechtlichen Maßstab des Parlamentsvorbehalts nicht erwähnt, seine Einhaltung aber im Ergebnis verneint, indem es die Auffassung vertreten hat, § 60 Abs. 4 EStDV konstituiere eine besondere Form der Gewinnermittlung, deren Einführung dem Parlamentsgesetzgeber vorbehalten sei. Dem vermag der Senat nicht zu folgen.

60 Weder durch § 60 Abs. 4 EStDV noch durch die Anlage EÜR wird eine neue Form der Gewinnermittlung eingeführt. Vielmehr handelt es sich lediglich um eine Konkretisierung und Standardisierung derjenigen Angaben, die die Steuerpflichtigen in Fällen der Einnahmen-Überschuss-Rechnung bereits vor Inkrafttreten des § 60 Abs. 4 EStDV zu machen hatten.

61 Unter den Parlamentsvorbehalt fällt im Steuerrecht jedenfalls die Festlegung der grundlegenden Merkmale wie Steuerschuldner, Steuergegenstand, Bemessungsgrundlage und Steuersatz (KSM/ Seiler, a.a.O., § 51 Rz B 31). Von derart grundrechtsrelevanten Regelungen ist die bloße Pflicht zur Beifügung eines bestimmten Vordrucks zur Steuererklärung weit entfernt. Dies gilt umso mehr, als die inhaltlichen Grundsätze der Einnahmen-Überschuss-Rechnung auf der formell-gesetzlichen Regelung des § 4 Abs. 3 EStG beruhen und durch § 60 Abs. 4 EStDV nicht angetastet werden.

62 cc) Die in § 60 Abs. 4 EStDV enthaltene Pflicht zur Beifügung einer Gewinnermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck erweist sich auch als verhältnismäßig.

63 (1) Sie ist zur Erreichung der verfolgten, legitimen Zwecke (Gleichmäßigkeit der Besteuerung, Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens) geeignet.

64 Gerade bei routinemäßig durchzuführenden Plausibilitätskontrollen solcher Angaben, die jährlich sowie bei einer größeren Anzahl von Steuerpflichtigen wiederkehren, zeigt sich der Vorteil einer maschinellen Prüfung im Vergleich zu einer rein personellen Bearbeitung. Letztere benötigt erheblich mehr Zeit und verursacht damit --bei gleichbleibenden Qualitätsanforderungen-- entweder einen höheren Personalbedarf und damit höhere Verwaltungskosten oder führt --auf der Grundlage eines durch den Haushaltsgesetzgeber fest vorgegebenen Personalbestands-- zu Arbeitsergebnissen von geringerer Qualität als sie mittels einer durch geeignete maschinelle Vorprüfungen unterstützten Veranlagung erzielt werden könnten.

65 (2) Die in § 60 Abs. 4 EStDV getroffene Anordnung ist auch erforderlich. Ein milderes, zur Erreichung des vom Gesetzgeber verfolgten Zwecks aber gleich geeignetes Mittel ist nicht ersichtlich.

66 Insbesondere wäre die vom Kläger vorgeschlagene Verwendung der DATEV-Daten durch die Finanzverwaltung kein gleich geeignetes Mittel. Denn dies würde, weil die Verwaltung nicht einen einzigen kommerziellen Software-Anbieter bevorzugen darf, aus Gleichbehandlungsgründen die Notwendigkeit mit sich bringen, ein Verfahren zu entwickeln, das auch für alle anderen Anbieter elektronischer Einnahmen-Überschuss-Rechnungen offen wäre. Die Notwendigkeit, zahllose private Gliederungs-Systematiken in das von der Finanzverwaltung vorgesehene Format umzuschlüsseln, würde aber einen unverhältnismäßigen Programmier-Mehraufwand auf Seiten der Finanzverwaltung auslösen.

67 (3) Die gesetzliche Anordnung steht auch in angemessenem Verhältnis zu den mit ihr verfolgten Zwecken.

68 (a) Dabei ist auf der einen Seite zu berücksichtigen, dass es sich sowohl bei der Sicherstellung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (vgl. Art. 3 Abs. 1 GG) als auch bei der Gewährleistung einer effektiven, möglichst einfachen Verwaltung (vgl. Art. 20 Abs. 3 GG) um hochrangige Rechts- und Verfassungsgüter handelt. Die Standardisierung

und maschinelle Bearbeitungsfähigkeit der Gewinnermittlung sind in besonderem Maße geeignet, die Verwirklichung der genannten Rechtsgüter zu fördern.

69 (b) Auf der anderen Seite erweisen sich die Belastungen, die für den Kläger und andere Steuerpflichtige mit der Befolgung der in § 60 Abs. 4 EStDV enthaltenen Anordnung verbunden sind, als vergleichsweise gering. Das FG hat zu Recht darauf hingewiesen, dass kommerzielle Softwareanbieter ihr System der Anlage EÜR angleichen oder zumindest automatisierte Umschlüsselungsfunktionen anbieten werden. Steuerpflichtige, die ihre Einnahmen-Überschuss-Rechnung manuell anfertigen, haben innerhalb der Umstellungsphase Gelegenheit, ihre Gliederung der Anlage EÜR anzupassen.

70 Dass der mit der Beachtung des § 60 Abs. 4 EStDV verbundene Aufwand eher gering ist, zeigt gerade der Streitfall, in dem sich die vom Kläger eingereichte Gewinnermittlung problemlos in das durch die Anlage EÜR vorgegebene Gliederungsschema umschlüsseln lässt. Entgegen der --nicht näher substantiierten-- Behauptung des Klägers benötigt man dazu nicht etwa 60 zusätzliche Konten, sondern kein einziges zusätzliches Konto. Im Einzelnen:

71

Konten lt. DATEV-Gliederung Kläger	Zeile der Anlage EÜR
"Erlöse 16% USt" (Konto 4400)	Zeile 5
"Erlöse Sachanlageverkäufe 16% USt" (Konto 4845)	Zeile 9
"Verwendung von Gegenständen 16% USt" (Konto 4640)	Zeile 10 oder 11
"Umsatzsteuer 16%" (Konto 3805)	Zeile 7
"Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, bezogene Waren" Zeile 16 (Konten 5100-5800)	Zeile 16
"Löhne und Gehälter soziale Aufwendungen" (Konten 6010-6120)	Zeile 18
"Miete, Gas, Instandhaltung" (Konten 6310, 6325, 6335)	Zeile 30
"Arbeitszimmer" (Konto 6311)	Zeile 29
"Steuern, Versicherungen und Beiträge" (Konten 6400-6430)	Zeile 42
"Kfz-Steuer, -Versicherung, -Kosten" (Konten 7685, 6522-6574)	Zeile 25
"Geschenke abzugsfähig" (Konto 6610)	Zeile 34
"Reisekosten AN" (Konto 6660)	Zeile 36
"Reparatur / Instandhaltung" (Konto 6470)	Zeile 42
"Werkzeuge und Kleingeräte" (Konto 6845)	Zeile 23
"Abschreibungen auf Anlagevermögen" (Konten 6220-6222)	Zeile 21
"Sofortabschreibung GWG" (Konto 6260)	Zeile 23
"Sonstige betriebliche Aufwend." (Konto 6300)	Zeile 42
"Porto, Telefon, Bürobedarf" (Konten 6800-6815)	Zeile 39
"Zeitschriften, Bücher" (Konto 6820)	Zeile 40
"Rechts- und Beratungskosten, Buchführungskosten" (Konten 6825-6830)	Zeile 41
"Sonstiger Betriebsbedarf, Nebenkosten Geldverkehr" (Konten 6850-6855)	Zeile 42

"Abziehbare Vorsteuer" (Konten 1401-1405)	Zeile 43
"Umsatzsteuer-Zahlungen" (Konten 3820-3845)	Zeile 44
"Zinsen und ähnliche Aufwendungen" (Konten 7300-7642)	Zeile 32, 33

72 Dieser Befund wird durch den Verlauf der Sachverständigenanhörung zum KleinUntFördG vom 9. April 2003 (Protokoll Nr. 15 des Finanzausschusses in der 15. Wahlperiode) unterstützt. In dem immerhin 38-seitigen Protokoll ist --vom Vertreter der Deutschen Steuer-Gewerkschaft abgesehen-- keine einzige Stellungnahme zur verpflichtenden Einführung der Anlage EÜR enthalten.

73 Gesetzgeber und Finanzverwaltung haben den betroffenen Steuerpflichtigen und ihren Beratern zudem einen hinreichenden Übergangszeitraum eingeräumt. So ist das KleinUntFördG, mit dem § 60 Abs. 4 EStDV eingefügt worden ist, am 8. August 2003 (BGBl I 2003, 1550) verkündet worden. Im Hinblick auf die Umstellungsschwierigkeiten auf Seiten der Steuerpflichtigen ist die erstmalige Anwendbarkeit dieser Neuregelung durch die 23. Verordnung zur Änderung der EStDV vom 29. Dezember 2004 (BGBl I 2004, 3884) vom Veranlagungszeitraum 2004 auf den Veranlagungszeitraum 2005 hinausgeschoben worden. Auch für den Veranlagungszeitraum 2005 beanstandet die Finanzverwaltung die Nichtabgabe der Anlage EÜR nicht, sofern eine im Übrigen ordnungsmäßige Gewinnermittlung eingereicht wird (Verfügung der Oberfinanzdirektion Münster, zitiert in BTDrucks 16/2184, 3). Die Steuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2006, für den die Finanzverwaltung die gesetzliche Pflicht zur Abgabe der Anlage EÜR erstmalig durchsetzt, war aber frühestens im Jahr 2007 --und damit mindestens vier Jahre nach Inkrafttreten des § 60 Abs. 4 EStDV-- abzugeben.

74 Auf die Kritik an dem ursprünglich vorgesehenen Vordruck der Anlage EÜR (eingeführt mit BMF-Schreiben vom 17. Oktober 2003, BStBl I 2003, 502) hat die Finanzverwaltung reagiert, indem sie das Formular übersichtlicher gestaltet und --insbesondere bei den Betriebseinnahmen-- einige Zeilen herausgenommen hat.

75 Soweit der Kläger im Revisionsverfahren behauptet, die Finanzverwaltung fordere in vielen Fällen zusätzlich zur Anlage EÜR noch die DATEV-Kontenaufgliederung an, kann dieses --zudem unsubstantiierte-- Vorbringen revisionsrechtlich schon deshalb nicht berücksichtigt werden, weil das FG hierzu keinerlei Feststellungen getroffen hat.

76 (4) Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die Gestaltung des Vordrucks der Anlage EÜR im Detail nicht durch § 60 Abs. 4 EStDV festgelegt wird, sondern in den eigenständigen Funktionsbereich der Exekutive fällt und keinem Gesetzesvorbehalt unterliegt (zutreffend KSM/Seiler, a.a.O., § 51 Rz C 321). Dass auch der Gesetzgeber diese rechtliche Einschätzung teilt, folgt aus § 51 Abs. 4 Nr. 1 Buchst. c EStG 2006 (ab 2009: § 51 Abs. 4 Nr. 1 Buchst. b EStG), wonach das BMF zur Bestimmung der Vordrucke für die Erklärungen zur Einkommensbesteuerung ermächtigt wird. Diese Regelung stellt nicht etwa eine Ermächtigung zum Erlass einer Rechtsverordnung dar, sondern die bloße Zuweisung einer Verwaltungskompetenz. Sie ist indes --entgegen der Auffassung des FA-- im Streitfall nicht einschlägig, weil die Anlage EÜR nicht unmittelbar Teil der "Erklärung zur Einkommensbesteuerung" ist (dies wäre nur die Anlage GSE), sondern zu den "den Einkommensteuererklärungen beizufügenden Unterlagen" i.S. des § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG gehört.

77 Auch wenn die Anlage EÜR danach als solche keine Rechtsnormqualität hat und sich insbesondere nicht unmittelbar an § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG messen lassen muss, wird der Steuerpflichtige insoweit nicht schutzlos gestellt. Denn eine Aufforderung zur Ausfüllung und Abgabe eines Vordrucks wäre, soweit der Vordruck unzumutbare oder unter keinem steuerlichen Gesichtspunkt erforderliche Fragen enthält, unverhältnismäßig und damit nicht mehr von § 60 Abs. 4 EStDV gedeckt.

78 d) Soweit der Kläger meint, § 60 Abs. 4 EStDV sei im Hinblick auf die Neufassung des § 84 Abs. 3d EStDV durch das Steuerbürokratieabbaugesetz (BGBl I 2008, 2850) für Veranlagungszeiträume vor 2011 nicht anwendbar, missversteht er diese Norm. Die Neufassung hat den folgenden Wortlaut: "§ 60 Abs. 1 und 4 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 20. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2850) ist erstmals für Wirtschaftsjahre (Gewinnermittlungszeiträume) anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2010 beginnen." Diese Anwendungsregelung betrifft ersichtlich nur die durch das Steuerbürokratieabbaugesetz geänderte Fassung des § 60 Abs. 4 EStDV. Sie lässt indes die Anwendbarkeit der durch das KleinUntFördG eingeführten und für das Streitjahr 2006 geltenden Fassung des § 60 Abs. 4 EStDV unberührt.

79 2. Auch im konkreten Einzelfall ist die angefochtene Aufforderung des FA an den Kläger, die Anlage EÜR nachzureichen, zu Recht ergangen.

80 Dass die Anlage EÜR für das Streitjahr 2006 unzumutbare oder nicht erforderliche Fragen enthielte, wird weder vom Kläger selbst vorgetragen noch ist dies sonst ersichtlich.

81 Demgegenüber kommt es im Rahmen der Prüfung, ob auch im jeweiligen Einzelfall der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit gewahrt ist, nicht darauf an, ob der konkrete Steuerpflichtige --wie der Kläger im Streitfall-- meint, die durch ihn vorgenommene Aufgliederung seiner Einnahmen und Ausgaben sei von größerem Informationsgehalt als die amtliche Anlage EÜR. Wenn der Verordnungsgeber --im Rahmen seiner Einschätzungsprärogative in vertretbarer Weise-- meint, der Finanzverwaltung ein Instrument zur Ermöglichung standardisierter Prüfungen zur Verfügung stellen zu sollen, kann sich der einzelne Steuerpflichtige diesen Prüfungen nicht dadurch entziehen, dass er der Verwaltung ausschließlich Daten liefert, die nach einer anderen Systematik aufbereitet sind, auch wenn er die von ihm verwendete Systematik im Einzelfall für besser geeignet hält.

82 Die von der Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 10. Februar 2005, BStBl I 2005, 320) angenommene Nichtbeanstandungsgrenze (Einnahmen bis 17.500 €) ist im Streitfall überschritten.

83 Die unterbliebene Beifügung eines Vorbehalts der Nachprüfung steht der nachträglichen Anforderung der Anlage EÜR nicht entgegen, da die in diesem Vordruck zu machenden Angaben auch für einen Mehrjahresvergleich von Bedeutung sein können.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de