

# Urteil vom 16. Juni 2020, VIII R 29/19

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

ECLI:DE:BFH:2020:U.160620.VIIIR29.19.0

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 § 4 Abs 3, EStDV § 60 Abs 4 S 3, EStG VZ 2017

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 07. August 2019, Az: 4 K 4231/18

## Leitsätze

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.

## Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 08.08.2019 - 4 K 4231/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, ob der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) einen Anspruch hat, von der Verpflichtung zur elektronischen Abgabe der Einkommensteuererklärung und der Einnahmenüberschussrechnung befreit zu werden.
- 2** Der im Jahr 1965 geborene Kläger ist seit 2006 als selbständiger Physiotherapeut tätig. Er übte seine Tätigkeit ohne Mitarbeiter und ohne eigene Praxis- oder Büroräume aus. Zudem verfügte der Kläger zwar über einen PC und einen Telefonanschluss, nicht aber über einen Internetzugang oder ein Smartphone.
- 3** Bis zum Jahr 2016 wurde der Kläger auf der Grundlage der von ihm handschriftlich erstellten Einkommensteuererklärungen und Gewinnermittlungen vom Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) zur Einkommensteuer veranlagt. Auch die Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2017, in dem der Kläger Einkünfte aus seiner selbständigen Tätigkeit in Höhe von 14.534 € erzielt hatte, reichte er in Form des handschriftlich ausgefüllten amtlichen Vordrucks nebst Anlage EÜR beim FA ein.
- 4** Nachdem das FA den Kläger erfolglos zur elektronischen Übermittlung der Einkommensteuererklärung aufgefordert und im Fall der Zuwiderhandlung die Verhängung eines Zwangsgeldes angedroht hatte, setzte es mit Bescheid vom 26.09.2018 ein Zwangsgeld in Höhe von 200 € gegen ihn fest. Mit Bescheid vom 26.10.2018 lehnte das FA den Antrag des Klägers, von der Verpflichtung zur elektronischen Erklärungsabgabe befreit zu werden, ab.
- 5** Die gegen diese Bescheide nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage war erfolgreich. Das Finanzgericht (FG) verpflichtete das FA, den Kläger von der Verpflichtung zur elektronischen Erklärungsabgabe für das Streitjahr freizustellen. Den Bescheid über die Festsetzung des Zwangsgeldes hob das FG auf. Die Entscheidung des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 204 veröffentlicht.

- 6 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 7 Das FA beantragt,  
das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 08.08.2019 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Der Kläger beantragt,  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist unbegründet. Das FG hat zutreffend entschieden, dass der Kläger einen Anspruch aus § 25 Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.V.m. § 150 Abs. 8 der Abgabenordnung (AO) hat, im Streitjahr von der elektronischen Übermittlung der Einkommensteuererklärung befreit zu werden (unten 1. und 2.). Das FG hat auch zu Recht den angefochtenen Bescheid über die Festsetzung des Zwangsgeldes aufgehoben (unten 3.).
- 10 1. 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.
- 11 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).
- 12 c) Danach ist 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 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).
- 13 2. Nach diesen Vorgaben hat das FG zu Recht angenommen, dass die elektronische Abgabe der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr nebst Anlage EÜR für den Kläger wirtschaftlich unzumutbar i.S. des § 150 Abs. 8 Satz 1 AO ist.
- 14 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 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.

- 15** b) Für diese Auslegung des Merkmals der wirtschaftlichen Zumutbarkeit i.S. des § 150 Abs. 8 AO spricht auch 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.
- 16** c) Auch bezogen auf den Streitfall ist die Würdigung des FG, die Kosten der für die Schaffung der technischen Voraussetzungen für eine elektronische Erklärungsabgabe stünden nicht mehr in einer wirtschaftlich sinnvollen Relation zur Höhe der vom Kläger erzielten selbständigen Einkünfte, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Im Hinblick auf den Charakter von § 150 Abs. 8 AO als großzügig anzuwendende Ausnahnevorschrift sieht der Senat bei den vom Kläger aus seiner selbständigen Tätigkeit im Streitjahr erzielten Einkünften in Höhe von 14.534 € eine einem Kleinstbetrieb vergleichbare Situation als gegeben an. Das FG hat zu Recht angenommen, dass gegenüber dieser Einkunftshöhe die Kosten für die Umstellung auf den elektronischen Verkehr mit dem FA, zu denen nicht nur die Aufwendungen für die Bereitstellung einer Internetverbindung, sondern auch für die Anschaffung oder Umrüstung und dauerhafte Pflege der erforderlichen Hard- und Software gehören, erheblich ins Gewicht fallen. Hinsichtlich der Übermittlung der Anlage EÜR folgt dies aus § 60 Abs. 4 Satz 3 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung, der insoweit eine entsprechende Anwendung des § 150 Abs. 8 AO vorsieht.
- 17** 3. Das FG hat auch zu Recht den angefochtenen Bescheid über die Festsetzung des Zwangsgeldes aufgehoben. Die Fehlerhaftigkeit der Anordnung der elektronischen Übermittlung der Einkommensteuererklärung nebst Anlage EÜR macht auch die nachfolgende Festsetzung des Zwangsgeldes rechtswidrig, weil Verwaltungsakte, die auf Vornahme einer Handlung gerichtet sind, nur dann mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden können (§ 328 Abs. 1 AO), wenn sie rechtmäßig sind (BFH-Urteile vom 11.08.1992 - VII R 90/91, BFH/NV 1993, 346, und vom 15.09.1992 - VII R 66/91, BFH/NV 1993, 76). Das ist hier, wie ausgeführt, nicht der Fall. Der Senat kann daher offenlassen, ob der angefochtene Bescheid auch deshalb aufzuheben war, weil, wie das FG meint, das FA das ihm insoweit eingeräumte Ermessen nicht bzw. fehlerhaft ausgeübt hat.
- 18** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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