

FINANZGERICHT BREMEN

2 K 12/14 (2)



IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

In dem Rechtsstreit

1. A.

2. A. Ltd.

Kläger,

gegen

Finanzamt B.

Beklagter,

wegen Umsatzsteuer

hat das Finanzgericht Bremen - 2. Senat - aufgrund mündlicher Verhandlung vom 26. Juni 2014 durch

die Vorsitzende Richterin am Finanzgericht ,
die Richterin am Finanzgericht ,
den Richter am Finanzgericht ,
den ehrenamtlichen Richter und
den ehrenamtlichen Richter
für Recht erkannt:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Rechtsmittelbelehrung

Die Revision ist nicht zugelassen worden. Die Nichtzulassung der Revision kann durch Beschwerde angefochten werden.

Die Beschwerde ist innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils bei dem Bundesfinanzhof einzulegen. Sie muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Der Beschwerdeschrift soll eine Abschrift oder Ausfertigung des angefochtenen Urteils beigelegt werden. Die Beschwerde ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. In der Begründung muss dargelegt werden, dass die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat oder, dass die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs erfordert, oder dass ein Verfahrensfehler vorliegt, auf dem das Urteil des Finanzgerichts beruhen kann.

Bei der Einlegung und Begründung der Beschwerde vor dem Bundesfinanzhof muss sich jeder Beteiligte durch einen Rechtsanwalt, einen Steuerberater, einen Steuerbevollmächtigten, einen Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen. Zur Vertretung berechtigt sind auch Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sowie Partnerschaftsgesellschaften, die durch einen der in dem vorherigen Satz aufgeführten Berufsangehörigen tätig werden. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt oder durch Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt anderer Behörden oder juristischer Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Der Bundesfinanzhof hat die Postanschrift: Postfach 86 02 40, 81629 München, und die Hausanschrift: Ismaninger Straße 109, 81675 München, sowie den Telefax-Anschluss: 089/ 9231-201.

Lässt der Bundesfinanzhof aufgrund der Beschwerde die Revision zu, so wird das Verfahren als Revisionsverfahren fortgesetzt. Der Einlegung einer Revision durch den Beschwerdeführer bedarf es nicht. Innerhalb eines Monats nach Zustellung des Beschlusses des Bundesfinanzhofs ist jedoch bei dem Bundesfinanzhof eine Begründung der Revision einzureichen. Die Beteiligten müssen sich auch im Revisionsverfahren nach Maßgabe des dritten Absatzes dieser Belehrung vertreten lassen.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten über die Verpflichtung der Kläger zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen in elektronischer Form durch Datenfernübermittlung.

Der Kläger ist im Bereich IT - Dienstleistungen als Unternehmer im Sinne von § 2 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) tätig. Gleiches gilt für die Klägerin, deren Director der Kläger zu 1. ist.

Mit Schreiben vom 03. bzw. 04. September 2013 beantragten die Kläger mit gleichlautender Begründung, sie von der Verpflichtung zur Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldungen in elektronischer Form zu befreien. Zur Begründung führten sie aus, die Vorschriften des § 41a Abs. 1 EStG bzw. § 18 Abs. 1 UStG, wonach Arbeitgeber bzw. Unternehmer verpflichtet seien, Lohnsteuervoranmeldungen bzw. Umsatzsteuervoranmeldungen elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln, verstießen gegen den verfassungsmäßig garantierten Gleichbehandlungsgrundsatz. Danach seien nämlich alle Bürger, also auch steuerpflichtige Unternehmer, vor dem Gesetz gleich zu behandeln.

Die Finanzämter müssten bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen Ausnahmen von der Verpflichtung, Umsatzsteuervoranmeldungen elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln, gewähren. Eine Voraussetzung liege z.B. dann vor, wenn ein Unternehmer nicht über einen Internetzugang oder entsprechendes Arbeitsgerät zur Erstellung von Umsatzsteuervoranmeldungen in elektronischer Form verfüge. Da die Finanzämter in solchen Fällen Ausnahmen genehmigen müssten, könne jeder steuerpflichtige Bürger aufgrund des Gleichbehandlungsgrundsatzes eine solche

Ausnahme verlangen. Anderenfalls würden nämlich solche steuerpflichtige Personen, die nicht über entsprechendes Arbeitsgerät zur Erstellung von Umsatzsteuervoranmeldungen in elektronischer Form verfügten, denen gegenüber, die grundsätzlich in der Lage seien, Umsatzsteuervoranmeldungen in elektronischer Form zu erstellen, bevorzugt. Dieser Personenkreis müsse sich nämlich nicht beim Elster-Portal mit einem Konto anmelden und dort persönliche Daten preisgeben und wären somit denen gegenüber, die sich der Anmeldung beim Elster-Portal nicht entziehen könnten, im Vorteil. Genau das jedoch widerspreche dem Gleichbehandlungsgrundsatz. Im Übrigen gingen die Kläger davon aus, dass die zwangsweise Anmeldung beim Elster-Portal eine nicht hinnehmbare Nötigung darstelle. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schreiben vom 03. bzw. 04. September 2013 (Bl. 15 f. GA) Bezug genommen.

Mit Schreiben vom 10. September 2013 (Bl. 17 GA) teilte der Beklagte dem Kläger mit, dass ab dem 1. Januar 2005 die gesetzliche Verpflichtung zur elektronischen Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen bestehe. Nach der eindeutigen Gesetzeslage seien längere Übergangsfristen oder generelle Ausnahmen nicht vorgesehen. Die Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen in herkömmlicher Papierform sei nur noch zulässig, wenn ein gesonderter Härtefallantrag mit hinreichender Begründung gestellt werde. Ein begründeter Antrag liege vor, wenn und solange es dem Steuerpflichtigen nicht zumutbar sei, die notwendigen technischen Voraussetzungen für die elektronische Übermittlung zu schaffen. Dies sei insbesondere der Fall, wenn der Steuerpflichtige finanziell nicht in der Lage sei, entsprechende Investitionen zu tätigen oder kurzfristig eine Einstellung seiner betrieblichen Tätigkeit beabsichtige oder in nächster Zeit eine Umstellung der Soft-/Hardware beabsichtige; in diesen Fällen sei die Ausnahmegenehmigung zu befristen. Die vom Kläger vorgetragene Gründe seien für die Anwendung der Härtefallregelung nicht ausreichend.

Mit jeweiligem und inhaltlich gleichlautendem Schreiben vom 23.09.2013 legten die Kläger dagegen Einspruch ein. Zur Begründung führten sie aus, sie seien grundsätzlich bereit, der Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen in elektronischer Form an das Finanzamt nachzukommen. Es werde insoweit um Mitteilung des Datenformats gebeten, in dem die Daten übermittelt werden sollten. Anderenfalls sei eine Übermittlung lediglich in dem von den Klägern benutzten Format (txt) möglich. Weiter wiesen die Kläger darauf hin, dass sie aus Sicherheitsgründen nicht bereit seien, Fremddaten in binärer Form auf ihrem Computersystem abzuspeichern, da dies mit einem erheblichen Datenschutzrisiko verbunden sei. Das beinhalte auch das Abspeichern der vom Beklagten zur Verfügung gestellten Elster Software in binärer Form. Sofern der Beklagte das Programm nicht im Quellcode zur Verfügung stelle, sei die Speicherung und damit die Nutzung des Programms auf ihren Systemen aus Gründen der Computersicherheit ausgeschlossen. Ebenfalls aus Gründen der Datensicherheit sei die Installation einer Java Software auf ihren Systemen grundsätzlich nicht möglich.

Darüber hinaus sei die Nutzung der vom Beklagten zur Verfügung gestellten Software (Elster) nur möglich, wenn der Nutzer mit dem Hersteller der Software einen Lizenzvertrag abschließen. Dies seien die Kläger nicht bereit hinzunehmen, da sie sich schon grundsätzlich nicht zum Abschluss eines Softwarenutzungsvertrages mit völlig unklaren Rechtsfolgen nötigen lassen müssten.

Zudem seien sie nicht bereit, sich mit einem Benutzernamen und Passwort zwangsweise an einem Internetportal anzumelden, wie dies mittlerweile vom Beklagten gefordert werde. Zudem solle durch die Anmeldung anscheinend ein SSL-Zertifikat auf ihrem jeweiligen Rechner installiert werden. Auch das stelle eine nicht hinnehmbare Manipulation an dem Computer dar, die sie nicht hinnehmen müssten und würden.

Sofern sie verpflichtet sein sollten, ihre Steuererklärungen in elektronischer Form abzugeben, habe der Beklagte hierfür die Voraussetzungen zu schaffen, offen zu legen oder zur Verfügung zu stellen. Diese dürften nicht gegen geltendes Recht verstoßen. Gegen geltendes Recht (z.B. das Bundesdatenschutzgesetz) verstoße, wer elektronische Speichermedien ohne Zustimmung des Eigentümers bzw. ohne dessen Wissen manipulierte. Das sei hier der Fall. Die Kläger würden genötigt, Binärdateien auf ihrem Netzwerk zu installieren. Es sei nicht möglich, festzustellen, welche Änderungen die vom Beklagten zur Verfügung gestellte Software auf ihren Systemen verursachten, da diese nicht im Quellcode vorlägen. Zudem stelle die Verpflichtung, sich in einem Internetportal anzumelden und einer Lizenzvereinbarung zuzustimmen, eine Nötigung im strafrechtlichen Sinne dar.

Der Beklagte könne ihnen Schnittstellendefinitionen zukommen lassen. Sofern sie diese ohne Installation irgendwelcher Fremdsoftware oder Binärdateien mit vertretbarem Aufwand auf ihrem Computer bedienen könnten, würden sie dem Beklagten die Umsatzsteuervoranmeldungen über diese Schnittstelle zukommen lassen. Alternativ könnten sie anbieten, dem Beklagten die von ihnen erzeugten Daten auf CD per Post zuzusenden. Auch dies stelle eine legitime Übertragung von Daten in elektronischer Form im Sinne des § 18 Abs. 1 UStG dar, da es hier um die Möglichkeit der elektronischen Weiterverarbeitung und nicht den Übertragungsweg als solchen gehe. Bis dahin würden sie dem Beklagten ihre Umsatzsteuervoranmeldungen weiterhin im Papierformat sowie in elektronischer Form auf CD und als verschlüsselte E-Mail zukommen lassen. Das Passwort für die Entschlüsselung erhalte der Beklagte rechtzeitig per Briefpost. Da das Gesetz keine Angaben darüber mache, in welcher Form die Daten elektronisch übermittelt werden sollten, gingen sie ohnehin davon aus, dass sie ihrer gesetzlichen Verpflichtung zur Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldungen hinreichend nachkommen, wenn sie dem Beklagten die von ihnen erzeugten Daten elektronisch als verschlüsselte E-Mail im Textformat bzw. auf CD zur Verfügung stellten.

Außerdem teilten die Kläger noch mit, dass sie derzeit nicht über einen firmeninternen Internetzugang verfügten. Ausweislich des BFH-Urteils vom 14. März 2012 zu Az. XI R 33/09 dürfe der Unternehmer vom Finanzamt hinsichtlich der zu Erfüllung der Erklärungspflicht auf elektronischem Wege erforderlichen Hard- und Software grundsätzlich nicht auf den Internetzugang anderer (Personen) Gesellschaften verwiesen werden.

Nach alledem sei klar, dass die Abgabe der Steuererklärungen in elektronischer Form für die Kläger unzumutbar sei.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einsprüche vom 23. September 2013 (Bl. 21 ff GA) Bezug genommen.

Mit Schreiben vom 24. September 2013 (Bl. 23 GA) an die Klägerin teilte der Beklagte dieser mit, dass sie weiterhin, auch nach dem 01. September 2013 bzw. 01. Januar 2014, die Umsatzsteuer-Voranmeldungen in Papierform nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck einreichen könne.

Mit weiteren Schreiben vom 25. September 2013 an den Kläger (Bl. 24 GA) sowie an die Klägerin (Bl. 25 GA) gestattete der Beklagte den Klägern antragsgemäß für die Voranmeldezeiträume, die bis zum 31. Dezember 2013 enden, die Abgabe der Steueranmeldungen in herkömmlicher Form (Papier, Telefax). Weiter wurde in dem Schreiben an die Kläger wie folgt ausgeführt:

„Bitte übermitteln Sie für die Voranmeldungszeiträume, nach Ablauf der o.g. Frist Ihre Umsatzsteuervoranmeldungen elektronisch.

Sorgen Sie bitte dafür, dass bis dahin die erforderlichen technischen Voraussetzungen vorliegen. Dies sind ein Internetzugang und eine für die Datenübermittlung geeignete Software.

Die von der Finanzverwaltung hierfür kostenlos bereitgestellte Software und weitere Informationen finden Sie, soweit Sie bereits über einen Internet-Anschluss verfügen, im Internet unter www.elster.de.

Eine Auswahl von Anbietern, die Linux unterstützen, habe ich diesem Schreiben ebenfalls beigefügt.“

Gegen diese Bescheide vom 25. September 2013 legten die Kläger mit Schreiben vom 06. Oktober 2013 (Bl. 26 und 27 GA) inhaltlich gleichlautend Einspruch ein. Zur Begründung führten sie aus, zur Veranlagung zur Steuernummer [...] habe der Beklagte bereits mit Bescheid vom 24.09.2013 dem Antrag der Kläger stattgegeben. Die Umsatzsteuervoranmeldungen zu dieser Steuernummer würden daher auch nach dem 01.01.2014 in Papierform abgegeben, sofern der Beklagte bis zum 31.12.2013 kein Datenformat mitteile, in dem die Kläger ihre Umsatzsteuervoranmeldungen in elektronischer Form übermitteln könnten.

Rein vorsorglich richte sich dieser Einspruch aber ebenfalls gegen den Bescheid des Beklagten vom 25.09.2013 zur Steuernummer [...].

Der Hinweis auf das den Bescheiden vom 25.09.2013 beigefügte "Merkblatt Elster" sei nicht ausreichend. Die Benutzung der von dem Beklagten mit diesem Merkblatt aufgelisteten Software sei ohne Abschluss eines Lizenzvertrages nicht möglich. Die Software stehe auch nicht im Quellcode zur Verfügung. Der Beklagte sei aber weder berechtigt, den Klägern per Bescheid den Abschluss eines Lizenzvertrages für die Nutzung einer Datenübertragungssoftware aufzuerlegen noch sei er berechtigt, die Kläger zum Abschluss eines Internet - Nutzungsvertrages zu nötigen, der offenbar für die elektronische Übermittlung ihrer Steuerdaten notwendig sei. Unter Hinweis auf die Schreiben der Kläger vom 23.09.2013 in Verbindung mit der Verordnung über die elektronische Übermittlung von für das Besteuerungsverfahren erforderlichen Daten (Steuerdaten-Übermittlungsverordnung - StDÜV) werde der Beklagte erneut aufgefordert,

den Klägern ein Datenformat mitzuteilen, in dem sie ihre Daten in elektronischer Form übermitteln könnten. Zudem werde darauf hingewiesen, dass ein Datenformat auch im Sinne der StDÜV eine Spezifikation und keine Software darstelle.

Im Zuge des Einspruchsverfahrens erfolgten mehrere Nachfragen des Beklagten im Hinblick auf die technische Ausstattung der Kläger; außerdem übermittelte der Beklagte den Klägern Informationen im Zusammenhang mit der elektronischen Datenübermittlung per "Elster". Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den in den jeweiligen Rechtsbehelfsakten geführten Schriftverkehr Bezug genommen.

Mit Einspruchsentscheidungen vom 21. Februar 2014 (Bl. 46 und 51 GA) wies der Beklagte die Einsprüche der Kläger vom 06. Oktober 2013 mit jeweils gleichlautender Begründung zurück. Dabei führte er aus, die Kläger seien im Bereich der EDV-Dienstleistungen selbständig tätig und als solche verpflichtet, Umsatzsteuervoranmeldungen abzugeben. Dieser Verpflichtung seien die Kläger überwiegend durch elektronische Übermittlung nachgekommen.

Nach § 18 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG) habe der Unternehmer bis zum 10. Tag nach Ablauf jedes Voranmeldungszeitraums eine Voranmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung (StDÜV) zu übermitteln. Gemäß § 18 Abs. 1 Satz 2 UStG in Verbindung mit § 150 Abs. 8 Abgabenordnung (AO) könne das Finanzamt zur Vermeidung von unbilligen Härten auf Antrag auf eine elektronische Übermittlung verzichten, wenn eine elektronische Übermittlung für den Steuerpflichtigen wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar sei. Dies sei insbesondere der Fall, wenn die Schaffung der technischen Möglichkeiten 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 sei, die Möglichkeiten der Datenfernübertragung zu nutzen.

Im Streitfall seien die technischen Möglichkeiten vorhanden. Die Kläger verfügten auch über die individuellen Kenntnisse und Fähigkeiten. Dafür spreche insbesondere, dass sie im Bereich der EDV-Dienstleistungen tätig seien. Zudem seien die Umsatzsteuervoranmeldungen bis Mitte 2013 überwiegend elektronisch übermittelt worden.

Die Härtefallregelung sei somit nicht anzuwenden.

Mit dem Antrag auf Befreiung von der Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldungen rügten die Kläger den Verstoß gegen den verfassungsrechtlich garantierten Gleichbehandlungsgrundsatz. Des Weiteren wendeten sie sich gegen die Nutzung der bereitgestellten Software aus Datenschutzgründen. Außerdem könnten sie nicht verpflichtet werden, sich in einem Internetportal anzumelden oder einen benötigten Lizenzvertrag abzuschließen. Die Finanzverwaltung habe die Voraussetzungen für die elektronische Datenübermittlung zu schaffen und offenzulegen.

Der Bundesfinanzhof habe bereits klargestellt, dass die Regelung der §§ 18 Abs. 1 UStG und 150 Abs. 8 AO innerhalb des verfassungsrechtlichen Gestaltungsspielraums des

Gesetzgebers lägen und den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit wahrten (BFH, Urteil vom 14. März 2012 -XI R 33/09 -, BFHE 236, 283, BStBI II 2012, 477).

Nach § 87a Abs. 1 Satz 1 AO habe die Finanzverwaltung für die elektronische Übermittlung von für das automatisierte Besteuerungsverfahren erforderlichen Daten einen Zugang zu eröffnen. Dies erfolge durch den Einsatz automatischer Einrichtungen, die die elektronische Datenübermittlung ermöglichen. Bei der elektronischen Übermittlung sei ein sicheres Verfahren zu verwenden, das den Datenübermittler authentifiziere und die Vertraulichkeit und Integrität des elektronisch übermittelten Datensatzes gewährleiste (§ 150 Absatz 6 Satz 3 AO). Die Authentifizierung erfolge grundsätzlich elektronisch. Aus Sicherheitsgründen würden die für den jeweiligen Besteuerungszeitraum oder -zeitpunkt bestimmten und zur elektronischen Datenübermittlung benötigten Daten- und Programmschnittstellen sowie die dazugehörige Dokumentation in einem geschützten Bereich des Internets bereitgestellt. Der Zugang werde Personen, die eine Herstellung von Programmen zur Datenübermittlung nach § 1 StDÜV beabsichtigten, auf Antrag gewährt. (Bundesministerium der Finanzen, 16.11.2011, IVA 7-0 2200/09/10009:001, FMNR4d5000011).

Nach § 2 StDÜV seien bei der elektronischen Übermittlung die hierfür aufgrund des § 1 Abs. 2 für den jeweiligen Besteuerungszeitraum oder -zeitpunkt bestimmten Schnittstellen ordnungsgemäß zu bedienen. Die für die Übermittlung benötigten Schnittstellen würden über das Internet zur Verfügung gestellt. Gewährleistet werde die geforderte Bereitstellung durch die ELSTER-Schnittstelle. Von der Verwaltung würden unter der Internet-Adresse "www.elster.de" die kostenlosen Programme ElsterFormular und ElsterOnline zur Verfügung gestellt. Darüber hinaus würden auf dieser Seite auch Hinweise auf weitere Softwareprodukte gegeben, in die die ELSTER-Schnittstelle implementiert worden sei. Durch die Nutzung eines dieser Programme werde das ordnungsgemäße Bedienen der Schnittstellen sichergestellt.

Die Finanzbehörde habe somit die Voraussetzungen für die elektronische Übermittlung von Steuerdaten geschaffen. Die Kläger seien über die Möglichkeiten der Nutzung informiert worden.

Zur Wahrung der Datensicherheit erfolge die elektronische Übermittlung der Voranmeldung mittels ELSTER im zertifizierten Verschlüsselungsverfahren SSL. Das SSL-Protokoll gewährleiste, dass Daten während der Übertragung nicht gelesen oder manipuliert werden könnten. Damit sei sichergestellt, dass unbefugte Dritte während des Übertragungsvorgangs keinen Zugriff auf die Daten nehmen könnten. Die Sicherheit der ELSTER-Infrastruktur werde durch das ISO 27001-Zertifikat auf Basis der IT-Grundschutz-Kataloge des Bundesamts für Sicherheit in der Informationstechnik bestätigt.

Den Klägern sei daher zuzumuten, einen Lizenzvertrag abzuschließen oder sich an einem Internetportal anzumelden. Die Hinweise für die Software-Nutzung entsprächen den auch sonst üblichen Bedingungen und Erklärungen bei Softwarenutzungen (FG Hamburg, Urteil vom 09. November 2009 - 2 K 65/08) Verfüge der Unternehmer über die technischen Möglichkeiten für eine Datenfernübertragung, so seien etwaige Sicherheitsbedenken gegen die Übermittlung in elektronischer Form unbeachtlich (Rau/Dürwächter, UStG, § 18 UStG).

Das Finanzamt habe den Antrag auf Befreiung von der Pflicht zur elektronischen Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldungen zu Recht abgelehnt.

Mit Schreiben vom 28. Februar 2014 – bei Gericht eingegangen am 10. März 2014 – erhoben die Kläger hiergegen Klage.

Zur Begründung führten sie aus, das Begehren des Beklagten sei schon aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht hinnehmbar. Verfassungsrechtlich sei nämlich die Privatautonomie in Deutschland in der allgemeinen Handlungsfreiheit nach Art. 2 Abs. 1 GG verankert. Hieraus folge, dass die Kläger selbst darüber zu entscheiden hätten, welche Software sie auf ihren Rechnersystemen einsetzten und ob und wie sie sich mit dem Internet verbänden. Zudem sei das Recht auf informelle Selbstbestimmung verletzt. Personenbezogene Daten seien nämlich nach Art. 8 der EU-Grundrechtecharta geschützt. Die Datenübermittlung mit der von dem Beklagten zur Verfügung gestellten Software sei nicht sicher im Hinblick auf die Ermittlung der Daten auf den eingesetzten Computern des Steuerpflichtigen bzw. der Kläger. Das werde nachfolgend detailliert ausgeführt.

Die grundsätzliche Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung der Daten für die Umsatzsteuervoranmeldung werde nicht bestritten. Diese ergebe sich schon aus § 18 Abs.1 UStG und § 150 Abs. 6 AO und sei vom BFH mit der Entscheidung vom 14. März 2012 zum Az. XI R 33/09 auch im verfassungsrechtlichen Sinn bestätigt worden. Es könne dahingestellt bleiben, ob der BFH überhaupt in der Lage sei und die Kompetenz besitze, die Verfassungsmäßigkeit einer Verordnung oder eines Gesetzes festzustellen. Die Kläger wehrten sich allerdings zu Recht gegen die per "Beschluss" durch den Beklagten auferlegte Benutzung der Software "Elster" bzw. des Teiles der Software "Elster", von dem Beklagten als "ElsterRichClient" bezeichnet, der für die Datenübermittlung vom Computer der Kläger an die Finanzbehörde durch diese zur Verfügung gestellt werde. Mit dem "Beschluss", der den Klägern die Benutzung der "Elster" Software oder des "ElsterRichClients" auferlegt habe, überschreite der Beklagte seine Kompetenzen erheblich. Auch der Hinweis des Beklagten auf andere geeignete Programme zur Übertragung der Finanzdaten der Kläger gehe ins Leere. Sämtliche Programme, die in der Lage seien, Daten an die Finanzbehörden zu übermitteln, müssten den "ElsterRichClient" als interne Softwarekomponente benutzen. Eine andere Möglichkeit gebe es derzeit nicht, da der Beklagte sich weigere, das der Datenübertragung zugrunde liegende Format offenzulegen.

Eine solche Softwarekomponente werde häufig von Softwareherstellern angeboten und könne in Programme anderer Hersteller im Prozess der Softwareherstellung eingebunden werden. Für sich genommen stelle eine solche Komponente in der Regel keine allein lauffähige Software dar. Der von dem Beklagten zur Verfügung gestellte "ElsterRichClient" umfasse die Datenermittlung, Aufbereitung, Verschlüsselung und Übertragung und werde so in die Programme anderer Hersteller eingebunden, dass diese Programme intern auf die Funktionalität des "ElsterRichClient" zugreifen würden. Der "ElsterRichClient" werde hierbei jedoch lediglich in maschinenlesbarer, also binärer, Form (Kompilat) zur Verfügung gestellt.

Das bedeute, dass grundsätzlich nicht erkennbar sei, was genau der "ElsterRichClient" überhaupt auf dem Rechner, auf dem eine Software installiert sei, die den "ElsterRichClient" beinhalte, ausführe. Erkennbar wäre dies allerdings, wenn der Beklagte den "ElsterRichClient" im Quellcode zur Verfügung stellen würde. Dann könne nämlich jeder Softwarehersteller direkt sehen, wie der "ElsterRichClient" arbeite und was dieser genau auf dem Zielsystem mache. Damit wäre die Datensicherheit auf den eingesetzten Computern auch hinsichtlich Art. 8 der EU-Grundrechtecharta sichergestellt, was derzeit jedoch nicht der Fall sei, da der Beklagte sich weigere, den Quellcode des "ElsterRichClient" offenzulegen.

Der "ElsterRichClient" ermittle und versende personenbezogene Daten im Sinne des § 3 Absatz 1 des Bundesdatenschutzgesetzes (BDSG) zum Zwecke der Weiterverarbeitung. Das ergebe sich aus § 14 Softwarehersteller – Lizenzvertrag, welcher als Anlage beigelegt sei [Anm: Bl. 56 ff. GA].

Bis ca. Mitte 2013 seien die Daten, die vom "ElsterRichClient" auf den Computersystemen der Steuerpflichtigen eingesammelt worden seien, nach Kenntnis der Kläger nicht notwendigerweise verschlüsselt übermittelt worden. Solange die Datenübertragung unverschlüsselt stattgefunden habe, sei der Nutzer des "ElsterRichClient", also der Steuerpflichtige, zumindest grundsätzlich in der Lage gewesen, mittels spezieller Netzwerk - Überwachungssoftware die vom "ElsterRichClient" an die Steuerbehörde übermittelten Datenpakete auf seinem eigenen Computersystem abzufangen, zu analysieren und zu überprüfen, ob hier weitere, z.B. personenbezogene Daten gesendet worden seien. Mit Einführung der authentifizierten, verschlüsselten Datenübertragung, der sog. SSL - authentifizierten Datenübertragung, ab ca. Mitte 2013 sei dem Nutzer des "ElsterRichClient" diese Möglichkeit genommen, denn die Entschlüsselung der vom "ElsterRichClient" verschlüsselten Daten solle nur durch den Empfänger, also den Beklagten, möglich sein. Das sei Bestandteil des Sicherheitskonzeptes von SSL.

Tatsächlich sei jedoch in jüngster Zeit bekannt geworden, dass eine mit SSL verschlüsselte Datenübertragung durch Geheimdienste wie z.B. der US - amerikanischen NSA durchaus abgefangen und gelesen werden könne. In den mit SSL verschlüsselten Steuerdaten könne daher wie in einem offenen Buch gelesen werden.

Bestritten werde in diesem Zusammenhang daher die Behauptung des Beklagten, die Datenübertragung mittels SSL sei sicher. Tatsächlich basiere dieses Verfahren außerdem noch immer teilweise jedenfalls auf der Theorie, dass Primzahlen völlig willkürlich im Zahlenraum verteilt seien. Ein solcher mathematischer Beweis stehe derzeit noch aus, was bedeute, dass die Datenübertragung mittels SSL schon grundsätzlich nicht sicher sein könne.

Ein striktes gesetzlich verankertes Steuergeheimnis und eine verschlüsselte Datenübertragung sollten jedoch die persönlichen Daten vor dem Zugriff Dritter schützen. Sei die verschlüsselte Datenübermittlung nun nicht mehr sicher, führe die erzwungene Datenübertragung zum stetigen Bruch des Steuergeheimnisses. Amtsträger müssten das Steuergeheimnis wahren. Dies werde in § 30 der Abgabenordnung (AO) geregelt. Offenbaren in diesem Zusammenhang sei jede mündliche, schriftliche oder elektronische Erklärung, jedes ausdrückliche oder konkludente Verhalten, mit dem Mitteilungen

gemacht oder weitergegeben werden könnten, wie z. B. ein offenes Liegenlassen von Vorgängen und Akten. Zum Schutz des Steuergeheimnisses fordere der Gesetzgeber Sicherheitsvorkehrungen bei der elektronischen Datenübermittlung (so auch § 30 Abs. 6 AO). Es bestehe aber kein bedeutender Unterschied zwischen der erzwungenen elektronischen Übermittlung und dem vorsätzlichen – verbotenen - offenen Liegenlassen einer Akte. Damit breche der Beklagte das Steuergeheimnis, sofern er auf der elektronischen Datenlieferung bestehe. Es bestehe auch grundsätzlich kein Unterschied zwischen dem kriminell motivierten unbefugten Abfangen und Lesen eines Datenstromes und dem unberechtigten Abfangen und Lesen verschlüsselter Daten durch NSA oder Verfassungsschutz. In Deutschland werde hierfür derzeit jedenfalls noch eine richterliche Anordnung zur Legitimation benötigt. Nach diesseitiger Auffassung liege somit eine Ausnahmesituation vor, die es dem Steuerpflichtigen erlaube, die Meldung der Steuerdaten in Papierform zu übermitteln.

Den Klägern stünden die Arbeitsmittel der Geheimdienste selbstverständlich nicht zur Verfügung. Das führe zu der völlig absurden Situation, dass die mittels SSL - verschlüsselten Daten für alle möglichen staatlichen Stellen, ob legal oder nicht legal sei dahingestellt, nicht jedoch für den Steuerzahler selbst lesbar seien.

Der Steuerpflichtige habe also seit ca. Mitte 2013 keinerlei Möglichkeit mehr festzustellen, welche Daten die von dem Beklagten zur Verfügung gestellte Software übertrage. Er könne auch grundsätzlich nicht feststellen, ob die "Elster" - Software neben dem Ermitteln steuerlich relevanter Daten weitere Aktionen auf den Rechnern der Steuerpflichtigen durchführe. Durchaus denkbar wäre, dass sich Dritte über die "Elster" - Software unberechtigt direkten Zugriff auf die Computer der Steuerpflichtigen verschafften, ohne dass die Nutzer oder der Beklagte selbst überhaupt in der Lage wären, solche unberechtigten Zugriffe zu registrieren. Damit würde die "Elster" - Software auf den Computersystemen der Anwender so wie eine typische Spionagesoftware, einem sog. „Trojaner“, arbeiten.

Da Programme, die den "ElsterRichClient" beinhalteten, ebenfalls nicht als sicher in Bezug auf die Ermittlung und Übertragung personenbezogener Daten angesehen werden könnten, bleibe den Klägern also nur noch die Möglichkeit, die an die Finanzbehörde zu übermittelnden Daten selbst so aufzubereiten, dass diese vom Zielsystem der Finanzbehörde empfangen und weiterverarbeitet werden könnten. Der Gesetzgeber habe daher vorgesehen, dass eine Schnittstelle zur Datenübertragung durch die Finanzämter zur Verfügung zu stellen sei. Der Begriff "Schnittstelle" oder "Datenschnittstelle" sei insoweit eindeutig, als damit keine spezielle Software, sondern eine Spezifikation gemeint sei. Sonst würde der Gesetzgeber u.a. in der Formulierung des § 18 Abs.1 UStG und des § 150 Abs. 6. AO nämlich konkret das Wort "Software" benutzt haben. Mit welcher Software die Datenübertragung stattfinden solle oder ob die Datenübertragung überhaupt mit einer speziellen Software erfolgen solle, habe der Gesetzgeber also bewusst offen gelassen. Dem Gesetzgeber sei offensichtlich klar gewesen, dass einem Steuerpflichtigen die Benutzung einer bestimmten Software per Gesetz oder Verordnung schon aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht auferlegt werden könne. Die Verpflichtung zur Benutzung einer bestimmten Software bestehe also nicht, eine solche ergebe sich auch nicht aus den hier zitierten Gesetzesgrundlagen. So werde in § 150 Abs. 6 AO bestimmt, dass die Übermittlung der Steuererklärung (Vor Anmeldung) nach amtlich

vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu erfolgen habe (BTDrucks 16/10940, 10). Entsprechendes ergebe sich aus

1. der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung vom 28. Januar 2003 (BGBl. I S. 139), die zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 1. November 2011 (BGBl. I S. 2131) geändert worden sei. Diese Verordnung diene der Umsetzung der sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. EG Nr. L 145 S. 1, Nr. L 149 S. 26, Nr. L 173 S. 27, Nr. L 242 S. 22, Nr. L 262 S. 44), geändert durch Richtlinie 2002/38/EG des Rates vom 7. Mai 2002 (ABl. EG Nr. L 128 S. 41).

2. aus § 150 Abs. 6 Satz 1 und 3 Nr. 1 bis 3, 5 und 6, des § 87a Abs. 6 Satz 1 in Verbindung mit § 150 Abs. 6 Satz 3 Nr. 2 der Abgabenordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 1. Oktober 2002 (BGBl. I S. 3866), des § 45d Abs. 1 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes 2002 in der Fassung der Bekanntmachung vom 19. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4210) in Verbindung mit § 150 Abs. 6 Satz 3 Nr. 2 der Abgabenordnung sowie des § 18a Abs. 9 Satz 1 und 2 Nr. 1 bis 5 des Umsatzsteuergesetzes 1999 in der Fassung der Bekanntmachung vom 9. Juni 1999 (BGBl. I S. 1270), hier verordnet vom Bundesministerium der Finanzen im § 2, Schnittstellen:

„Bei der elektronischen Übermittlung sind die hierfür aufgrund des § 1 Abs. 2 für den jeweiligen Besteuerungszeitraum oder -zeitpunkt bestimmten Schnittstellen ordnungsgemäß zu bedienen.“

In der EDV sei mit einer Schnittstelle die Möglichkeit der Kommunikation zwischen voneinander unabhängigen Komponenten gemeint. Solche Komponenten könnten Hard- oder Softwarekomponenten sein. Da im hier vorliegenden Fall in den Gesetzestexten von einer Datenschnittstelle die Rede sei, müsse der Beklagte also eine Möglichkeit zur Kommunikation bzw. zum Datenaustausch zwischen Software - Programmen zur Verfügung stellen. Der Datenaustausch finde dann von einem zum anderen Programm so statt, dass das eine Programm als Daten - Sender und das andere Programm als Daten - Empfänger arbeite.

Damit ein Datenaustausch zwischen Programmen überhaupt funktionieren könne, müsse die Schnittstelle ein bestimmtes Format aufweisen. In einer von den Klägern im Rahmen der Klagebegründung wiedergegebenen Darstellung [Anm: Bl. 9 GA] wäre das Datenformat die Form der einzelnen farbigen Felder. Solange das Datenformat (die Form der Felder) nicht beiden Programmen bekannt sei, könne ein Datenaustausch nicht stattfinden.

Ein solches Datenformat stelle z.B. das ALK - Giap - Datenformat bzw. die Automatisierte Liegenschaftskarte der Katasterämter dar. Das Format für den Datenaustausch sei bekannt. Es sei nämlich eine standardisierte Schnittstelle, die so genannte EDBS (einheitliche Datenbankschnittstelle) entwickelt worden. Bei der Ausgabe in EDBS werde die Datenstruktur der auszugebenden Teildatei in linearisierter Form in eine sequenzielle Textdatei geschrieben. Die Datenstruktur der Automatisierten Liegenschaftskarte werde durch die Logische Datenstruktur der Teildateien des ALK-Datenbankteils definiert. Alle

Teildateien (Punktdatei, Grundrissdatei, Attributdatei, Datei der Messungselemente, Auftragsbuch usw.) verfügten über eine hierarchische Datenstruktur.

Mit der standardisierten Schnittstelle könnten beliebige Programme wie z.B. CAD - Planungsprogramme ihre Daten so aufbereiten, dass diese an die Katasterämter übermittelt und dort weiterverarbeitet bzw. von dort bezogen werden könnten. Analog hierzu habe der Gesetzgeber von den Finanzbehörden schon in der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung vom 28. Januar 2003 gefordert, ein Datenformat zu spezifizieren, das es Dritten ermögliche, Daten in standardisierter Form an die Finanzbehörden zu übermitteln. Sofern die Finanzbehörden dieser Verpflichtung überhaupt nachgekommen seien, was hier mit Nichtwissen bestritten werde, hätten sie das Datenformat, in dem Daten an die Finanzbehörden zu übermitteln seien, bis heute jedenfalls nicht offengelegt. Folglich seien die Kläger auch nicht in der Lage, ihre Daten an die Finanzbehörde zu übermitteln.

Der Kläger habe mit Schreiben vom 03.09.2013 die Beklagte aufgefordert, die Schnittstellenbeschreibung mitzuteilen. Die Beklagte sei hierzu verpflichtet, das ergebe sich aus § 3 Abs. 2 des als Anlage beigefügten Lizenzvertrages. Dort heiße es wörtlich:

Eine Beschreibung der Funktionalitäten der Steuersoftware ergibt sich aus den Programmbeschreibungen beziehungsweise dem DTK für ERiC, welches von der Steuerverwaltung erhältlich ist.

Mit "Steuerverwaltung" sei offensichtlich der Beklagte gemeint. Hieraus folge, dass der Beklagte sich völlig zu Unrecht weigere, die Schnittstellenbeschreibung, die für die Benutzung des "ElsterRichClient" notwendig sei, offenzulegen.

Das Datenformat, in dem die Steuerdaten zu übermitteln seien, werde in den Gesetzestexten als "amtlich vorgeschriebener Datensatz" bezeichnet. Das Format zur Datenübertragung müsse allen an der Übertragung beteiligten Programmen bekannt sein, sonst könnten die Programme, die Daten zu senden hätten, die zu sendenden Daten nicht so aufbereiten, dass das empfangende Programm diese Daten weiter verarbeiten könne. Es sei also grundsätzlich zwingend erforderlich, dass eine Stelle, die ein Datenformat zum Austausch von Computerdaten spezifiziere, dieses so offenlege, dass jemand, der seine Daten übermitteln wolle, die Daten so aufbereiten könne, dass sie auf der Empfängerseite weiterverarbeitet werden könnten.

Der Beklagte weigere sich jedoch völlig zu Unrecht und ohne jeden vernünftigen nachvollziehbaren Grund, die Datenschnittstelle offenzulegen.

Um Steuerpflichtigen überhaupt eine Datenübermittlung zu ermöglichen, habe der Beklagte eine Software, eben die "Elster" - Software, zur Verfügung gestellt, die zur Übermittlung der Daten des Steuerpflichtigen an die Finanzbehörden dienen solle. Das sei aber so vom Gesetzgeber nicht gewollt. Vielmehr hat der Gesetzgeber vorgegeben, ein allgemeines Datenformat, nämlich den "amtlich vorgeschriebenen Datensatz", zu spezifizieren. Um seine Steuerdaten übermitteln zu können, müsse das Format des amtlich vorgeschriebenen Datensatzes jedoch bekannt sein. Da der Beklagte sich weigere, das Format offenzulegen, könne der Steuerpflichtige den Auflagen des § 18

Abs.1 UStG und des § 150 Abs. 6 AO nicht nachkommen, es sei denn, er setze die Software "Elster" des Beklagten ein. Das sei jedoch entgegen der Auffassung des Beklagten nicht zumutbar. Wie bereits dargestellt, sei Mitte 2013 die Software "Elster", die durch die Finanzbehörde für die Übermittlung der Finanzdaten zur Verfügung gestellt werde, auf verschlüsselte Datenübertragung umgestellt worden. Seither sei es grundsätzlich nicht mehr möglich, Art und Umfang der von "Elster" übermittelten Daten zu erkennen, zu analysieren und festzustellen, ob neben den Finanzdaten weitere Daten an das Finanzamt oder Dritte übermittelt würden. Vor der verschlüsselten Datenübertragung hätten zumindest die durch die Software "Elster" übertragenen Datenpakete auf Netzwerkebene abgefangen und mit einem speziellen Programm (sog. Netzwerk - Sniffer wie z.B. Wireshark) analysiert werden können. Durch die Verschlüsselung sei das nicht mehr möglich, hierfür müsste der Nutzer, der die von "Elster" übertragenen Datenpakete analysiere, den für die Entschlüsselung der Daten benötigten Schlüssel besitzen. Den habe aber nur die Finanzbehörde, die das für die Verschlüsselung notwendige Zertifikat ausstelle.

Damit kollidiere der Einsatz der Software "Elster" schon mit den Geheimhaltungsvereinbarungen, welche die Kläger mit ihren Auftraggebern abgeschlossen hätten und die Grundlage und Vertragsbestandteil der Aufträge der Kläger seien. Ähnliche Probleme dürften sich für andere Berufsgruppen wie z.B. Ärzte und Rechtsanwälte, die z.B. Geheimhaltungsverpflichtungen gegenüber Mandanten oder Patienten hätten, ergeben. Die Kläger, die im Rahmen ihrer Projekte u.a. Quellcodes und damit Betriebsgeheimnisse ihrer Auftraggeber auf ihren Rechnern speicherten, um diese zu bearbeiten, müssten zum Schutz der Quellcodes eine Geheimhaltungsvereinbarung unterschreiben, damit diese nicht unbefugt in die Hände Dritter gelangten. Die von dem Beklagten zur Verfügung gestellte "Elster" - Software habe jedoch, nachdem diese auf einem Computer installiert worden sei, grundsätzlich Zugriff auf das gesamte Netzwerk, in dem die Software laufe. Damit könne die "Elster" Software ohne Probleme als Spionagesoftware eingesetzt werden. Es sei in keiner Weise mehr kontrollierbar, welche Daten aus dem Netzwerk der Kläger über die "Elster" - Software an welche Stelle im Internet übersendet würden. Rein theoretisch könnten auch Bank - oder persönliche Daten an Dritte, das wären bei Missbrauch auch andere Stellen als der Beklagte, übermittelt werden. Ein solches Risiko könnten die Kläger nicht eingehen, der Einsatz der Software "Elster" in dieser Form sei daher unzumutbar.

Im Übrigen sei es rechtswidrig, den Klägern den Einsatz einer Software auf ihren Rechnersystemen per "Beschluss" aufzuerlegen. Die hiermit einhergehende Nötigung zum Abschluss eines Software - Nutzungsvertrages widerspreche der Vertragsfreiheit sowie dem Recht auf informelle Selbstbestimmung. Durch den Einsatz der Software "Elster" komme nämlich ein Vertrag zwischen dem Hersteller der Software, das sei das Bayerische Landesamt für Steuern, und dem Nutzer zustande. Während der Installation der durch den Beklagten zur Verfügung gestellten Software werde der Nutzer genötigt, die Nutzungsbedingungen der Softwareherstellerin zu akzeptieren, andernfalls werde der Installationsvorgang abgebrochen. Da der Steuerpflichtige auch nicht auf eine Software, die den "ElsterRichClient" nicht enthalte, ausweichen könne, bliebe den Klägern also nichts anderes übrig, als die Bedingungen für den Einsatz der "Elster" - Software zu akzeptieren. Jedoch sei die Vertragsfreiheit im Rahmen der allgemeinen Handlungsfreiheit, einem aus Art. 2 Abs. 1 des Grundgesetzes der Bundesrepublik

Deutschland abgeleiteten Grundrecht, garantiert. In Art. 2 Abs. 1 GG werde nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts außerdem die Privatautonomie geschützt. Danach seien die Kläger berechtigt, selbst darüber zu entscheiden, ob sie einen Internetanschluss haben wollten oder nicht, wie sie diesen nutzten und welche Software sie auf ihren Rechnern installierten und einsetzten. Aus diesem Grunde sei der "Beschluss" des Beklagten, der den Klägern die Nutzung einer bestimmten Software auferlege, rechtswidrig.

Auch der Hinweis des Beklagten, die Kläger mögen anstelle der "Elster" - Software den sog. "ElsterRichClient" oder andere Programme von Drittanbietern für die Datenübermittlung einsetzen, gehe ins Leere. Mit der Nutzung des "ElsterRichClient" müsse der Softwarehersteller ebenfalls einem Lizenzvertrag zustimmen.

Die Bestimmungen des Lizenzvertrages erlegten dem Nutzer, also dem Steuerpflichtigen, erhebliche und nicht hinnehmbare Einschränkungen und Verpflichtungen auf. So habe der Steuerpflichtige ausweislich § 5 Abs. 2 des Lizenzvertrages regelmäßig zu prüfen, ob der Beklagte neue Versionen der Steuersoftware anbiete. Da die Steuersoftware nicht im Quellcode zur Verfügung gestellt werde, verursache eine neue Steuersoftware dem Nutzer erhebliche Aufwände, da sich innerhalb der Software Schnittstellen geändert haben könnten. Diese wären dann anders zu bedienen, sofern die Schnittstellen weggefallen oder neue hinzugekommen seien, müsste der Steuerpflichtige diese neu in seine Software implementieren. Das ziehe regelmäßig Programmieraufwände von mehreren Tagen oder Wochen nach sich, und das sei für die simple Übermittlung einer Umsatzsteuervoranmeldung ersichtlich unzumutbar. Dem könne sich der Steuerpflichtige auch nicht entziehen, denn ausweislich § 5 Abs. 4 des Lizenzvertrages sei der Steuerpflichtigen nämlich verpflichtet, stets den neuesten "ElsterRichClient" einzusetzen. Weiter werde dem Steuerpflichtigen gem. § 5 Abs. 4, § 6 Abs. 2 des Lizenzvertrages auferlegt, den neuesten "ElsterRichClient" innerhalb von 6 Wochen nach Erscheinen zu implementieren. Die Kläger stellen die Frage, wie das gehen solle und, ob sie ständig bei dem Beklagten nachfragen müssten, ob eine neue Software zur Verfügung gestellt worden sei, was dann stets eine Klage nach sich ziehen würde, da der Beklagte sich weigere, überhaupt irgendwelche sachkundigen Auskünfte zu erteilen. Die Kläger stünden ferner vor der Frage, ob sie dann wochenlang alles stehen und liegen lassen müssten, um die neueste Version der von dem Beklagten zur Verfügung gestellten Steuersoftware implementieren zu können, und das alles nur, um ihre Umsatzsteuervoranmeldungen bei dem Beklagten einreichen zu können. Wegen der erheblichen Aufwände, die mit der Integration des "ElsterRichClient" in eine eigene Software verbunden seien, habe die Finanzverwaltung im Lizenzvertrag § 8 auch schon direkt die Übernahme der hierdurch entstehenden Kosten abgelehnt. Es sei also offensichtlich, dass die Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldung auf elektronischem Wege für den Steuerpflichtigen mit erheblichen zeitlichen und rechtlichen Problemen verbunden sei. Damit sei die Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldung auf elektronischem Wege für den normalen Steuerpflichtigen nach derzeitigem Sachstand ersichtlich unzumutbar.

Die "Elster" - Software greife intern auf den "ElsterRichClient" zu, genauso wie jedes andere Programm, das Daten an die Finanzbehörden übermittle. Der "ElsterRichClient" sei also zwingend Bestandteil der "Elster" - Software. Es sei aber nicht bekannt, was der "ElsterRichClient" genau durchführe, wie er arbeite und welche Daten er vom Computer

des Nutzers an die Finanzbehörde oder an Dritte übermittle. Es sei durchaus möglich, dass der "ElsterRichClient" als sog. Trojaner eingesetzt werde, also als Spionagesoftware, die das Netzwerk, in dem die Software laufe, illegal ausspioniere. Es könne dahingestellt sein, ob das auch geschehe. Allein die Möglichkeit, den "ElsterRichClient" als Spionagesoftware einzusetzen, stehe dem Anspruch der Kläger auf Datensicherheit entgegen. Es könnten sich nämlich ohne Wissen des Beklagten Dritte wie beispielsweise der Verfassungsschutz oder andere Geheimdienste über den "ElsterRichClient" Zugriff auf die Rechner des Nutzers dieser Software verschaffen. Der Nutzer habe vermutlich nicht einmal im Nachhinein die Möglichkeit, sich hiergegen zu wehren, da er ja dem Nutzungsvertrag der "Elster" - Software auf seinem Rechner während der Installation habe zustimmen müssen.

Der Beklagte könne Bedenken gegen den Einsatz des "ElsterRichClient" oder der "Elster" - Software problemlos ausräumen. Er müsse lediglich den Quellcode des "ElsterRichClient" oder das Format für die Datenübertragung offenlegen. Er könne sich dabei nicht darauf berufen, es würden dann Betriebsgeheimnisse offengelegt. Die Programmierung der Datenübertragung an sich sei trivial und in nahezu jede am Markt erhältliche Software implementiert. Somit seien hier keine Erfindungen oder besondere Software - Algorithmen zu schützen. Es stelle sich im Übrigen die Frage, ob eine Finanzbehörde überhaupt Verwertungsrechte an einer Software behaupten könne. Schließlich sei die Entwicklung des "ElsterRichClient" vom Steuerzahler finanziert worden, der habe deshalb also schon grundsätzlich ein Recht auf Offenlegung des Quellcodes.

Wie vorstehend ausgeführt, sei die Weigerung des Beklagten, die Schnittstellenspezifikation offenzulegen, weder nachvollziehbar noch im Sinne des Gesetzgebers. Da der Beklagte sich ohne jeden nachvollziehbaren Grund strikt weigere, Schnittstellenspezifikation oder Quellcode der Software offenzulegen, müsse man unterstellen, dass es bei dem Beklagten andere Gründe für die Geheimhaltung von Quellcode und Schnittstellenspezifikation geben müsse. Es liege daher nahe, dass mit dem "ElsterRichClient" und der "Elster" - Software weitere Aktionen als lediglich die legale Übermittlung von Finanzdaten auf den Rechnern der betroffenen Nutzer ausgeführt werden oder werden sollten. Solche Aktionen würden allerdings sofort nach Offenlegung des Quellcodes bekannt werden. Dem Einsatz der von dem Beklagten zur Verfügung gestellten Software stünden also erhebliche und berechtigte Sicherheitsbedenken entgegen.

Mit Nichtwissen werde die Behauptung des Beklagten, die nach § 1 Abs. 2 StDÜV zu bedienenden Schnittstellen würden über das Internet zur Verfügung gestellt, bestritten. Die Bereitstellung einer Software durch den Beklagten sei hierfür nicht ausreichend, da allein hieraus die Spezifikation der Schnittstelle nicht erkennbar sei. Ob durch die Benutzung eines der Programme, die auf der Homepage des Beklagten zur Verfügung gestellt würden, die ordnungsgemäße Bedienung der Schnittstellen gewährleistet werde, müsse ebenfalls mit Nichtwissen bestritten werden. Der Beklagte möge die Schnittstellen offenlegen, dann erst könne festgestellt werden, ob diese Schnittstellen ordnungsgemäß bedient würden. Weiter werde bestritten, dass die Finanzbehörde die Voraussetzungen für die elektronische Übermittlung von Steuerdaten geschaffen habe. Was die von dem Beklagten zur Verfügung gestellte Software im Einzelnen auf den Rechnern, auf denen die Software installiert sei, ausführe, sei nicht bekannt, da der Beklagte sich weigere,

hierzu Angaben zu machen. Bestritten werde weiter, dass das SSL - Protokoll, wie von dem Beklagten behauptet, die sichere Datenübertragung gewährleiste. Dem stünden schon, wie zuvor ausgeführt, grundsätzliche systemimmanente Bedenken entgegen.

Völlig daneben liege der Beklagte mit seiner Behauptung, es sei den Klägern der Abschluss eines Lizenzvertrages zur Nutzung der "Elster" - Software zuzumuten. Der Bescheid vom 21.02.2014 stelle daher einen eindeutigen Vorgang der Nötigung dar. Es komme auch nicht darauf an, dass der Nutzungsvertrag, zu dessen Abschluss die Kläger mit Bescheid vom 21.02.2014 genötigt werden sollten, „den sonst üblichen Bedingungen und Erklärungen bei Softwarenutzungen“ entspreche. Im hier vorliegenden Fall hätten die Kläger nämlich nicht die Möglichkeit, den Nutzungsvertrag abzulehnen und die Datenübermittlung durch eine andere Software durchzuführen, da ausschließlich die Möglichkeit der Datenübertragung durch die Nutzung der von dem Beklagten vorgegebenen Software existiere. In anderen Fällen, wie z.B. der Installation eines Textbearbeitungsprogrammes, könnten die Kläger einen Nutzungsvertrag ablehnen und auf ein Konkurrenzprodukt zurückgreifen. Eine solche Möglichkeit gebe es hier nicht. Die Kläger seien zudem als Nichtjuristen auch nicht in der Lage, die rechtlichen Konsequenzen des Abschlusses eines durch die Steuerverwaltung vorgegebenen Software - Nutzungsvertrages für die Software "Elster" zu überblicken, sollten aber dennoch dazu gezwungen werden, diesen abzuschließen. Auch der Hinweis des Beklagten auf das Urteil des FG Hamburg zu Az. 2 K 65/08 gehe ins Leere. Zum Zeitpunkt des Urteils im November 2009 seien die Daten an die Finanzbehörde noch nicht notwendigerweise verschlüsselt übertragen worden, eine unverschlüsselte Übertragung sei durchaus möglich gewesen und der Steuerpflichtige habe somit noch die Möglichkeit gehabt, zu prüfen, welche Daten durch die Software des Beklagten vom Rechner des Steuerpflichtigen abgezogen und übermittelt worden seien. Wie vorstehend ausgeführt, sei das jetzt nicht mehr der Fall, die verschlüsselte Datenübertragung sei obligatorisch und es bestünden aus diesem Grunde erhebliche Sicherheitsbedenken. Auch die Ausführungen des FG Hamburg im Urteil zum Az. 2 K 65/08, das Verfahren habe keine grundsätzliche Bedeutung, sei für den derzeitigen Stand der von dem Beklagten zur Verfügung gestellten Software nicht zutreffend. Dem Einsatz der von dem Beklagten vorgegebenen Software stünden erhebliche sicherheits- und verfassungsrechtliche Bedenken entgegen. Das habe im hier vorliegenden Fall sehr wohl grundsätzliche und über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung.

Im Übrigen habe dasselbe Gericht, nämlich das FG Hamburg zum Thema elektronische Steueranmeldung bereits am 5.4.2005 entschieden, dass ein Unternehmer, der weder über die erforderliche Hardware noch über einen Internetanschluss verfüge, die Lohn- und Umsatzsteuer nicht elektronisch anmelden müsse (FG Hamburg, Urteil vom 5.4.2005, Az. II 51/05). Das sei hier der Fall, auch aus diesem Grunde sei der Bescheid des Beklagten vom 21.02.2014 aufzuheben.

Die Kläger beantragen,

die Bescheide des Beklagten vom 25. September 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 21. Februar 2014 aufzuheben und den Beklagten zu verpflichten, den Klägern zu gestatten,

Umsatzsteuervoranmeldungen weiterhin in herkömmlicher Form (Papierform) abgeben zu dürfen,

hilfsweise, den Klägern das Format des amtlich vorgeschriebenen Datensatzes für die Übertragung der Umsatzsteuervoranmeldung im Sinne der § 18 Abs. 1 UStG, § 150 Abs. 6 AO mitzuteilen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung führt er – über das Vorbringen in der Einspruchsentscheidung hinaus – aus, dass im Internet über den Eintrag "A-GbR" die Seite der Klägerin geöffnet werde. Über diese Seite werbe der Kläger für seine Tätigkeit. Eine A-GbR sei steuerlich nicht erfasst.

Bis Mitte 2013 habe der Kläger die Umsatzsteuervoranmeldungen auf elektronischem Weg übermittelt. Entgegen der Behauptung der Kläger habe sich das Finanzamt nicht geweigert, die Schnittstellenbeschreibung offenzulegen. Das Finanzamt habe den Kläger mit Schreiben vom 27.01.2014 auf die Möglichkeit der Anmeldung als Entwickler am Elster-Verfahren hingewiesen. Über diese Anmeldung könne ein Entwicklungspaket (ERIC-DTK) heruntergeladen werden. Darin enthalten sei die ELSTER-Clientsoftware einschließlich der Beschreibung der Schnittstellen.

Auch habe der Beklagte die Voraussetzungen für die elektronische Übermittlung von Steuerdaten geschaffen. Das ELSTER-Verfahren (elektronische Steuererklärung) sei ein Projekt der deutschen Steuerverwaltungen aller Länder und des Bundes. Mit diesem Verfahren sei der Übertragungsweg zur Abwicklung der Steuererklärungen und Steueranmeldungen über das Internet eingerichtet worden.

Schließlich stellte der Beklagte hinsichtlich der von den Klägern angegebenen Steuernummern klar, dass der Kläger bis zum 04.04.2013 in L. wohnhaft gewesen sei. Die selbständige Tätigkeit habe er in B. ausgeübt. Die Umsatzsteuer sei unter der Steuernummer [...] erfasst worden. Nach dem Zuständigkeitswechsel und der Übernahme der Einkommensteuer habe das Finanzamt für alle Steuerarten die Steuernummer [...] erteilt.

Die Akten des Beklagten (jeweils 1 Bd. Rechtsbehelfsakten) haben vorgelegen. Ihr Inhalt ist wie der Inhalt der Gerichtsakten Grundlage der mündlichen Verhandlung gewesen, soweit die Entscheidung darauf beruht. Insoweit wird auf den Inhalt der Akten ergänzend Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

Die zulässige Klage ist sowohl hinsichtlich des Hauptantrages (I.) als auch hinsichtlich des Hilfsantrages (II.) nicht begründet.

I.

Die ablehnenden Bescheide des Beklagten vom 25. September 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 21. Februar 2014 sind rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 101 Satz 1 FGO), denn die Kläger haben keinen Anspruch auf Befreiung von der Verpflichtung, Umsatzsteuervoranmeldungen in elektronischer Form abzugeben.

1.

Nach § 18 Abs. 1 Satz 1 UStG hat ein Unternehmer nach Ablauf jedes Voranmeldungszeitraums eine Umsatzsteuer-Voranmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck auf elektronischem Weg nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung zu übermitteln; nach § 18 Abs. 1 Satz 2 UStG kann das Finanzamt auf Antrag zur Vermeidung von unbilligen Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten. Diese Regelung gilt gemäß § 27 Abs. 9 UStG für Voranmeldungszeiträume, die nach dem 31.12.2004 enden.

Weiter regelt § 150 Abs. 8 Abgabenordnung (AO), wann von einer unbilligen Härte in vorgenanntem Sinne auszugehen ist. Danach ist einem solchen Verzichtsantrag zu entsprechen, wenn eine Erklärungsabgabe nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung für den Steuerpflichtigen wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar ist. Dies ist 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.

Zur Beurteilung der Frage, ob das Ermessen des Beklagten dahingehend reduziert ist, dass den Klägern in Zukunft weiterhin die Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen in Papierform zu gestatten ist, ist nach Maßgabe der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung zu entscheiden, denn nach ständiger Rechtsprechung ist bei einer Verpflichtungsklage grundsätzlich die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der Entscheidung des Finanzgerichts maßgeblich (BFH-Urteil vom 14. März 2012 XI R 33/09, BFHE 236, 283 m.w.N.).

Bei Ermessensentscheidungen der Verwaltung ist zwar im Rahmen der gerichtlichen Überprüfung auf die Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt der letzten Verwaltungsentscheidung abzustellen, da das Gericht Ermessensentscheidungen nach § 102 Finanzgerichtsordnung (FGO) grundsätzlich nur darauf überprüfen kann, ob die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder ob ein Ermessensmissbrauch vorliegt (BFH-Urteil vom 01. Juli 1981 VII R 84/80, BStBl. II 1981, 740). Soweit allerdings – wie hier – eine sogenannte Ermessensreduzierung auf "Null"

geltend gemacht wird, ist der Zeitpunkt der Entscheidung des Finanzgerichts maßgeblich, da insoweit eine Verpflichtung der Finanzbehörde zum Erlass eines bestimmten Verwaltungsaktes gemäß § 101 Satz 1 FGO behauptet wird (BFH-Urteil vom 14. März 2012 XI R 33/09, BFHE 236, 283 m.w.N.). Eine solche Verpflichtung kann nur dann ausgesprochen werden, wenn zu dem Zeitpunkt, in dem die gerichtliche Entscheidung ergeht, ein Anspruch auf die erstrebte Verpflichtung der Finanzbehörde besteht (BFH-Urteil vom 14. März 2012 XI R 33/09, BFHE 236, 283 m.w.N.).

Da mit § 18 Abs. 1 Satz 2 UStG dem Finanzamt die Möglichkeit zum Verzicht auf eine elektronische Übermittlung der Voranmeldungen eingeräumt wird, verknüpft das Umsatzsteuergesetz in dieser Vorschrift eine Ermessensentscheidung ("kann") mit Billigkeitserwägungen. Die Vorschrift wird daher in der Rechtsprechung als eine einheitliche Ermessensvorschrift verstanden, da der Begriff der unbilligen Härte die mögliche Ermessensentscheidung maßgeblich prägt (Niedersächsisches Finanzgericht-Urteil vom 20. Oktober 2009 5 K 149/05, EFG 2010, 277 m.w.N.).

Eine Ermessensreduzierung auf "Null" kann vorliegend nicht angenommen werden; die Kläger haben nach der derzeit geltenden Rechtslage keinen Anspruch auf Befreiung von der Verpflichtung, ihre jeweiligen Umsatzsteuervoranmeldungen in elektronischer Form abzugeben.

2.

Die grundsätzliche Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen in elektronischer Form nach § 18 UStG liegt innerhalb des verfassungsrechtlichen Gestaltungsspielraumes des Gesetzgebers; der Gesetzgeber hat insoweit eine zulässige Berufsausübungsregelung i.S.d. Art. 12 Abs. 1 Satz 2 GG getroffen (BFH-Urteil vom 14. März 2012 XI R 33/09, BFHE 236, 283).

Die Pflicht zur elektronischen Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldung nach § 18 Abs. 1 UStG dient verfassungsrechtlich legitimen Zielen, denn die elektronisch übermittelte Steuererklärung ermöglicht der Finanzverwaltung, die bereits erfassten Daten unmittelbar weiterverarbeiten zu können und führt dadurch zur Verwaltungsvereinfachung, zur administrativen Kostenersparnis, zur Verbesserung der Überprüfungsmöglichkeiten und zur Beschleunigung der Auswertung (BFH-Urteil vom 14. März 2012 XI R 33/09, BFHE 236, 283 m.w.N.).

Zudem sind die Automatisierung und die maschinelle Bearbeitungsfähigkeit der Steueranmeldungen in besonderem Maße geeignet, die Verwirklichung der von Art. 3 Abs. 1 GG verlangten Gleichmäßigkeit der Besteuerung und des Steuervollzugs sowie der Gewährleistung einer effektiven, möglichst wirtschaftlichen und einfachen Verwaltung zu fördern (BFH-Urteil vom 14. März 2012 XI R 33/09, BFHE 236, 283 m.w.N.).

Der Verpflichtung zur Übermittlung von Umsatzsteuervoranmeldungen auf elektronischem Weg steht auch Unionsrecht nicht entgegen, denn – wie die Kläger zutreffend ausführen – ist eine Befugnis der Mitgliedstaaten, eine entsprechende Übermittlung vorzuschreiben, vorgesehen; insbesondere diene die StDÜV der Umsetzung der

Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage (ABl. EG Nr. L 145 S. 1, Nr. L 149 S. 26, Nr. L 173 S. 27, Nr. L 242 S. 22, Nr. L 262 S. 44), geändert durch Richtlinie 2002/38/EG des Rates vom 7. Mai 2002 (ABl. EG Nr. L 128 S. 41).

Die Regelung verstößt zudem nicht gegen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, weil der Gesetzgeber die Frage der Zumutbarkeit gesehen und ihr durch die sog. Härtefallregelung Rechnung getragen hat (BFH-Urteil vom 14. März 2012 XI R 33/09, BFHE 236, 283). Dies gilt auch, soweit der Gesetzgeber die Zumutbarkeitskriterien mit Wirkung ab 01. Januar 2009 durch § 150 Abs. 8 AO konkretisiert hat (Niedersächsisches Finanzgericht-Urteil vom 20. Oktober 2009 5 K 149/05, EFG 2010, 277). Denn die Finanzbehörden haben in den Fällen des § 150 Abs. 8 AO abweichend von § 18 Abs. 1 Satz 2 UStG keinen Ermessensspielraum, denn 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 (wirtschaftliche oder persönliche Unzumutbarkeit) - zu Gunsten der Steuerpflichtigen - beseitigt und ein Anspruch auf Befreiung begründet (BFH-Urteil vom 14. März 2012 XI R 33/09, BFHE 236, 283 m.w.N.).

3.

a) Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus den von den Klägern vorgebrachten Bedenken gegen die Sicherheit der von § 18 Abs. 1 Satz 1 UStG vorgeschriebenen elektronischen Übermittlung von Voranmeldungen nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch eine Datenübertragung nach Maßgabe der StDÜV (BFH-Urteil vom 14. März 2012 XI R 33/09, BFHE 236, 283 m.w.N.).

Zunächst können die Kläger mit ihrem Argument, § 18 UStG würde eine bestimmte Software nicht vorgeben und eine Software wie Elster sei vom Gesetzgeber nicht gewollt gewesen, nicht durchdringen.

Nach § 1 Abs. 2 Satz 1 StDÜV bestimmt das Bundesministerium der Finanzen (BMF) in Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden der Länder Art und Einschränkungen der elektronischen Übermittlung von Daten nach Absatz 1 Satz 1 durch ein im Bundessteuerblatt zu veröffentlichendes Schreiben. Mit BMF-Schreiben vom 16. November 2011 (IV A 7-O 2200/09/10009:001, FMNR4d5000011, BStBl I 2011, 1063), welches die Schreiben vom 15. Januar 2007 (BStBl. I, 95) und vom 14. Dezember 1999 (BStBl I, 1055) ersetzte, traf das Bundesministerium der Finanzen im Wesentlichen folgende Regelung:

„1. Anwendungsbereich

Die Steuerdaten-Übermittlungsverordnung (StDÜV) bzw. die Steuerdaten-Abrufverordnung (StDAV) regeln die elektronische Übermittlung steuerlich erheblicher

Daten an die Finanzverwaltung bzw. den Abruf steuerlich erheblicher Daten von der Finanzverwaltung.

Nicht geregelt werden [...]

2. Zugänge und Authentifizierung des Datenübersmitters

(1) Die elektronische Übermittlung von für das automatisierte Besteuerungsverfahren erforderlichen Daten ist nur zulässig, soweit die Finanzverwaltung hierfür einen Zugang eröffnet hat (§ 87a Absatz 1 Satz 1 Abgabenordnung (AO)). Ein Zugang wird eröffnet, soweit Art, Umfang und Organisation des Einsatzes automatischer Einrichtungen in den Finanzverwaltungen des Bundes und der Länder die elektronische Datenübermittlung ermöglichen. Eine aktuelle Übersicht der eröffneten Zugänge ist als Anlage beigefügt und wird im Internet unter <http://www.eSteuer.de> veröffentlicht.

(2) Bei der elektronischen Übermittlung ist ein sicheres Verfahren zu verwenden, das den Datenübermittler authentifiziert und die Vertraulichkeit und Integrität des elektronisch übermittelten Datensatzes gewährleistet (§ 150 Absatz 6 Satz 3 AO). Die Authentifizierung erfolgt grundsätzlich elektronisch. Wird für die Übermittlung der elektronischen Steuererklärung ein Zugang ohne elektronische Authentifizierung genutzt, ist für die Übermittlung und den Ausdruck der elektronisch übermittelten Daten (komprimierter Vordruck) das von der Finanzverwaltung erstellte Softwarepaket (ERIC) zu verwenden. Der Steuerpflichtige hat auf dem komprimierten Vordruck zu versichern, dass er die Daten überprüft und nach der elektronischen Übermittlung keine Änderungen vorgenommen hat. Der komprimierte Vordruck ist zu unterschreiben und dem zuständigen Finanzamt einzureichen. Eine Authentifizierung des Datenübersmitters ist zwingend, soweit ein freier (nicht authentifizierter) Zugang nicht eröffnet ist.

3. Bereitstellung von Schnittstellen

Aus Sicherheitsgründen werden die für den jeweiligen Besteuerungszeitraum oder -zeitpunkt bestimmten und zur elektronischen Datenübermittlung benötigten Daten- und Programmschnittstellen sowie die dazugehörige Dokumentation in einem geschützten Bereich des Internets bereitgestellt. Der Zugang wird Personen, die eine Herstellung von Programmen zur Datenübermittlung nach § 1 StDÜV beabsichtigen, auf Antrag gewährt. Informationen hierzu stehen unter <http://www.eSteuer.de> zur Verfügung. Der Antrag auf Zugang ist abzulehnen, wenn berechtigte Zweifel bestehen, dass Programme zur Datenübermittlung nach § 1 StDÜV hergestellt werden sollen.

4. Ordnungsgemäße Bedienung der Schnittstellen

Die für die Datenübermittlung nach § 1 Absatz 2 StDÜV für den jeweiligen Besteuerungszeitraum oder -zeitpunkt bestimmten Schnittstellen sind ordnungsgemäß zu bedienen. Eine ordnungsgemäße Bedienung der Schnittstellen ist bei

a) Fehlern im Datei- oder Schnittstellenaufbau oder in der Datendarstellung

b) Verstößen gegen technische Festlegungen

nicht gegeben. In diesen Fällen gilt die elektronische Übermittlung als nicht erfolgt.

5. Datenübermittlung im Auftrag

[...]

6. Zugang elektronisch übermittelter Steuererklärungen

Elektronisch übermittelte Steuererklärungen gelten an dem Tag als zugegangen, an dem die für den Empfang bestimmte Einrichtung die elektronisch übermittelten Daten in bearbeitbarer Weise aufgezeichnet hat (§ 87a Absatz 1 Satz 2 AO). In den Fällen der Tz. 2 Absatz 2 Satz 3 gilt die elektronische Steuererklärung erst mit Eingang des unterschriebenen komprimierten Vordrucks als zugegangen, da eine Bearbeitung der Daten durch die Finanzbehördenerst ab diesem Zeitpunkt möglich ist.

7. Elektronischer Abruf von Bescheidaten

Der elektronische Abruf von Bescheidaten ersetzt nicht die Bekanntgabe des Steuerbescheides. Auf die elektronische Bereitstellung von Bescheidaten wird im Steuerbescheid hingewiesen. Für diesen Fall sichert die Finanzverwaltung zu, dass die elektronisch bereitgestellten Daten mit dem bekannt gegebenen Bescheid übereinstimmen. Wird ein Einspruch nur deshalb verspätet eingelegt, weil im Vertrauen auf diese Zusicherung oder in Erwartung einer mit der elektronisch übermittelten Steuererklärung beantragten Bescheidatenbereitstellung eine Überprüfung des Steuerbescheids innerhalb der Einspruchsfrist unterblieb, ist unter analoger Anwendung des § 126 Absatz 3 AO eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand möglich.

8.

Schlussbestimmungen

[...]“

Weiter regelt § 1 Abs. 2 Satz 2 StDÜV, dass in diesem Rahmen bestimmte Anforderungen an die Sicherheit der elektronischen Übermittlung im Benehmen mit dem Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik festzulegen sind.

Der Verordnungsgeber hat damit die Auswahl einer konkreten Software zur Datenübermittlung der Finanzverwaltung überlassen. Die hier im Streit stehende Software Elster wurde im Benehmen mit dem Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik entwickelt, so dass die Anforderungen des Verordnungsgebers eingehalten wurden.

Des Weiteren ist die Übermittlung der Daten im ELSTER-Verfahren nicht manipulationsanfälliger als im papiergebundenen System. Bei der papiergebundenen Umsatzsteuervoranmeldung soll die Authentizität des Absenders durch Angabe der Steuernummer in der Voranmeldung erreicht werden; eine Unterschrift ist bei der Voranmeldung nach § 18 Abs. 1 Satz 1 UStG nicht erforderlich (Niedersächsisches Finanzgericht-Urteil vom 20. Oktober 2009 5 K 149/05, EFG 2010, 277).

Mit dem ELSTER-Verfahren wurde der Übertragungsweg von der papiergebundenen Form hin zur elektronischen Form eingeführt, wobei die elektronische Umsatzsteuervoranmeldung nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung zu erfolgen hat und nach § 87a Abs. 3 AO mit einer qualifizierten elektronischen Signatur zu versehen ist; es besteht jedoch nach § 6 Abs. 1 StDÜV bei der Umsatzsteuervoranmeldung die Möglichkeit, auf die qualifizierte elektronische Signatur zu verzichten (Niedersächsisches Finanzgericht-Urteil vom 20. Oktober 2009 5 K 149/05, EFG 2010, 277).

Seit dem 01. Januar 2006 hat der Steuerpflichtige die zusätzliche Möglichkeit, die elektronisch zu übermittelnden Daten der Voranmeldung direkt über das Portal Elster-Online (statt über die Software ELSTER-Formular) einzugeben; mit der Einführung des Online-Portals wurden zwei neue Möglichkeiten der Authentifizierung geschaffen, nämlich die Authentifizierung mittels "ELSTER-Stick" bzw. die Verwendung eines Software-Zertifikats (Niedersächsisches Finanzgericht-Urteil vom 20. Oktober 2009 5 K 149/05, EFG 2010, 277 m.w.N.).

Sowohl durch die Verwendung der qualifizierten elektronischen Signatur (digitale Unterschrift) als auch durch die ab 2006 geschaffenen weiteren Möglichkeiten der Authentifizierung kann der Steuerpflichtige bereits ab 2005 ein größeres Maß an Sicherheit erlangen als bei der papiergebundenen Form der Voranmeldung (Niedersächsisches Finanzgericht-Urteil vom 20. Oktober 2009 5 K 149/05, EFG 2010, 277).

Aber auch bei Verzicht auf die elektronische Signatur oder die zum 01. Januar 2006 eingeführten zusätzlichen Möglichkeiten der Authentifizierung kann nicht von einem neuen Sicherheitsrisiko gesprochen werden, denn eine Voranmeldung für eine andere Person ("Fälschung") kann sowohl in Papierform als auch auf elektronischem Weg abgegeben werden; die Manipulationsmöglichkeit des Steueranmeldungsverfahrens kann damit nicht auf das ELSTER-Verfahren zurückgeführt werden, sondern sie beruht vielmehr darauf, dass das Voranmeldungsverfahren die Steuernummer als Authentifizierung ausreichen lässt (Niedersächsisches Finanzgericht-Urteil vom 20. Oktober 2009 5 K 149/05, EFG 2010, 277).

Bei der elektronischen Übertragung der Voranmeldung im ELSTER-Verfahren werden die verwendeten IP-Adressen (Internetprotokoll) über einen mehrmonatigen Zeitraum gespeichert, wodurch bei einer vorsätzlich falschen Übermittlung die IP-Adresse des Absenders ermittelt und nachverfolgt werden kann; eine Unterdrückung der IP-Adresse ist zwar möglich (durch Anonymisierungssoftware oder die Nutzung öffentlicher Internetzugänge), praxisrelevante Fälle dieser Art sind im Zusammenhang mit dem ELSTER-Verfahren allerdings bislang nicht bekannt geworden (Niedersächsisches

Finanzgericht-Urteil vom 20. Oktober 2009 5 K 149/05, EFG 2010, 277 m.w.N.). Vor diesem Hintergrund kann nicht davon ausgegangen werden, dass das ELSTER-Verfahren für falsche Anmeldungen anfälliger ist als die papiergebundene Form (Niedersächsisches Finanzgericht-Urteil vom 20. Oktober 2009 5 K 149/05, EFG 2010, 277).

Zur Wahrung der Datensicherheit erfolgt die elektronische Übermittlung der Voranmeldung mittels ELSTER im zertifizierten Verschlüsselungsverfahren SSL (Secure-Socket-Layer-Protokoll, vgl. <https://www.elster.de>), wodurch gewährleistet wird, dass Daten während der Übertragung nicht gelesen oder manipuliert werden können, und sichergestellt ist, dass unbefugte Dritte während des Übertragungsvorgangs keinen Zugriff auf die Daten nehmen können (Niedersächsisches Finanzgericht-Urteil vom 20. Oktober 2009 5 K 149/05, EFG 2010, 277).

b) Die von den Klägern angeführte und in jüngster Vergangenheit öffentlich bekannt gewordene Sicherheitslücke beim Verschlüsselungsverfahren SSL gibt keinen Anlass, von der vorstehenden Rechtsprechung abzuweichen.

Das Elster Online-Portal, das elektronische Finanzamt der Steuerverwaltung unter www.elsteronline.de, sowie ElsterFormular waren von dieser Schwachstelle nicht betroffen, weshalb ein unberechtigter Zugriff auf personenbezogene oder steuerlich relevante Daten der Bürger zu keinem Zeitpunkt möglich war (vgl. <http://blog.elster.de/wordpress/?p=767>). Hintergrund ist, dass die Sicherheitslücke erst bei einer höheren Version als der, die von der Finanzverwaltung verwendet wird, zur Anwendung kommt. Im Übrigen haben die Kläger lediglich abstrakte Sicherheitsbedenken geäußert; klägerisches Vorbringen zu einer konkreten Sicherheitslücke bei Verwendung der von dem Beklagten zur Verfügung gestellten Möglichkeiten zur elektronischen Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldungen liegt hingegen nicht vor. Dies wäre den Klägern bei Vorliegen einer Sicherheitslücke im Hinblick auf das Verschlüsselungsverfahren SSL jedoch möglich und auch zumutbar, denn im Internet stehen mehrere Adressen zur Verfügung, über die Internetnutzer selbst testen können, ob die von ihnen besuchten Webseiten und genutzten OnlineDienste von der aktuellen Sicherheitslücke in der Software OpenSSL betroffen sind (z.B. <http://filippo.io/Heartbleed/> und possible.lv/tools/hb). Sofern tatsächlich eine Sicherheitslücke bei der elektronischen Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldungen bestehen würde, hätten die Kläger dies durch entsprechende Abfragen erkennen und darlegen können.

Schließlich ist ein etwaiges trotz Anwendung der zur Verfügung stehenden technischen Sicherungsmöglichkeiten verbleibendes Risiko eines "Hacker-Angriffs" auf die gespeicherten oder übermittelten Daten im überwiegenden Interesse des Gemeinwohls hinzunehmen (BFH-Urteil vom 14. März 2012 XI R 33/09, BFHE 236, 283 m.w.N.).

Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass die Kläger mit ihren jeweiligen Auftraggebern Geheimhaltungsvereinbarungen getroffen haben. Das Risiko, dass Informationen über die Auftraggeber der Kläger bzw. deren Betriebsgeheimnisse von unberechtigten Personen in Erfahrung gebracht werden können, wird durch die elektronische Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldungen nicht erheblich erhöht. Im Falle eines unbefugten Zugriffs auf die übermittelten Daten sind die Geheimhaltungsvereinbarungen der Kläger mit ihren jeweiligen Auftraggebern nicht

betroffen, denn die Umsatzsteuervoranmeldungen enthalten keine Informationen über die konkreten Auftraggeber der Kläger; insbesondere sind weder Namen noch Anschriften oder sonstige persönlichen Daten mitzuteilen. Die von den Klägern behauptete Gefahr eines Ausspähens der auf ihrem Rechner gespeicherten Daten nach Installation der für die elektronische Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldungen erforderlichen Software wurde lediglich pauschal behauptet. Einer etwaigen Gefahr könnten die Kläger jedoch schon dadurch begegnen, dass für die Übermittlung der Steuerdaten ein anderer Rechner verwendet wird als für die gewerbliche Tätigkeit der Kläger zur Entwicklung von IT-Lösungen für ihre Auftraggeber. Dies hält der Senat nicht für unzumutbar oder unverhältnismäßig.

Gleiches gilt für die von den Klägern behauptete Manipulationsgefahr und dem darin von den Klägern gesehenen Verstoß gegen das Bundesdatenschutzgesetz. Etwaigen von den Klägern befürchteten Risiken können diese ebenfalls dadurch begegnen, dass für die Übermittlung der Steuerdaten ein anderer Rechner verwendet wird als für die gewerbliche Tätigkeit der Kläger zur Entwicklung von IT-Lösungen für ihre Auftraggeber.

Darüber hinaus können die Kläger eine absolute Geheimhaltung ohnehin nicht garantieren. So kommt beispielsweise ein Diebstahl sensibler Kundendaten im Rahmen eines Wohnungseinbruchs bzw. Einbruchs in die Büroräumlichkeiten der Kläger mindestens gleichermaßen in Betracht wie auch ein entsprechendes Restrisiko bei der elektronischen Datenübermittlung nicht vollständig ausgeschlossen werden kann. In beiden Fällen obliegt es den Klägern, durch das Treffen geeigneter Sicherheitsmaßnahmen die bestehenden Risiken zu verringern.

4.

Die von den Klägern vorgebrachte Begründung ihres Antrags auf Befreiung von der Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldungen führt vorliegend nicht zu einer Ermessensreduzierung auf "Null" dahingehend, dass ihnen eine Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen in Papierform gestattet werden müsste.

Denn die Anwendung der unter 1. dargelegten Grundsätze auf den Streitfall ergibt, dass den Klägern die Abgabe der Umsatzsteuer Voranmeldungen auf elektronischem Weg weder aus wirtschaftlichen noch aus persönlichen Gründen unzumutbar ist.

Wirtschaftliche Unzumutbarkeit im Sinne des § 150 Abs. 8 Satz 1 AO ist gegeben, wenn die Schaffung der technischen Möglichkeiten für eine Datenfernübertragung nur mit einem nicht unerheblichen finanziellen Aufwand möglich wäre.

Zwar wurde zu der Rechtslage ab 01.01.2005 - insbesondere unter Hinweis auf die Gesetzesmaterialien zum StÄndG 2003 (BT-Drucks. 15/1798 S. 13 und 15/1945 S. 14) - die Auffassung vertreten, § 18 Abs. 1 Satz 1 UStG 2005 - 2008 normiere nicht die Pflicht des Unternehmers, sich zur Erfüllung der Erklärungspflicht auf elektronischem Wege Hardware und Software anschaffen zu müssen und nur dem Unternehmer, der durch bereits vorhandene Hard- und Software über die nötige Medienkompetenz verfüge, sei es grundsätzlich zumutbar, diese zum Datenaustausch mit den Finanzbehörden zu

verwenden (BFH-Urteil vom 14. März 2012 XI R 33/09, BFHE 236, 283 mit ausführlicher Darstellung entsprechender Fundstellen).

Diese Ansicht konnte sich auf die Gesetzesbegründung zu § 18 Abs. 1 UStG a.F. stützen, wonach dem Härtefallantrag insbesondere dann stattzugeben sei, wenn der Unternehmer nicht über die technischen Voraussetzungen verfüge, die für die Übermittlung nach der StDÜV eingehalten werden müssten (BTDrucks 15/1798, 13; BTDrucks 15/1945, 14); § 150 Abs. 8 Satz 1 i.V.m. Satz 2 Alternative 1 AO stellt jedoch für einen Anspruch auf Befreiung nicht auf das Vorhandensein technischer Ausstattung ab, sondern darauf, ob die "Schaffung" der technischen Möglichkeiten für eine Datenfernübertragung für den Unternehmer nur mit einem nicht unerheblichen finanziellen Aufwand möglich wäre (BFH-Urteil vom 14. März 2012 XI R 33/09, BFHE 236, 283).

Damit hat der Gesetzgeber deutlich gemacht, dass im Rahmen des § 150 Abs. 8 AO bei wirtschaftlicher Zumutbarkeit der Anschaffung allein das Fehlen der für eine elektronische Übermittlung der Voranmeldungen erforderlichen Technik keinen Anspruch i.S. des § 150 Abs. 8 Satz 1 AO auf Befreiung von der Abgabe von Voranmeldungen in elektronischer Form begründet (BFH-Urteil vom 14. März 2012 XI R 33/09, BFHE 236, 283 m.w.N.).

Allerdings ist die Frage der vorhandenen technischen Ausstattung im Rahmen der Ermessensausübung nach § 18 Abs. 1 Satz 2 UStG zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 14. März 2012 XI R 33/09, BFHE 236, 283).

Für eine wirtschaftliche Unzumutbarkeit ist jedoch nicht ausreichend, dass die Kläger - wie behauptet - nicht über einen firmeninternen Internetzugang verfügen.

Die Kläger sind als Anbieter von IT-Dienstleistungen gewerblich tätig. Es ist daher davon auszugehen, dass die zur Ausübung ihrer gewerblichen Tätigkeit erforderliche Ausstattung mit Hard- sowie Software bei den Klägern vorhanden ist. Vorliegend kann dahinstehen, ob die Kläger – wie von ihnen behauptet – tatsächlich nicht über einen Internetzugang verfügen, denn die Schaffung eines Internetzugangs dürfte schon wegen der vorhandenen Ausstattung mit überschaubarem finanziellem Aufwand möglich sein. Immerhin arbeiten die Kläger mit Computerfax sowie E-Mail. Sofern dies nicht über einen Internetanschluss erfolgt, muss insbesondere der Mail-Versand unter Zuhilfenahme von Mobilfunknetzverbindungen vorgenommen werden. Dies führt im Regelfall zu höheren Kosten im Vergleich zum Mail-Versand über das Internet. Schon vor diesem Hintergrund dürfte sich die Schaffung eines Internetzugangs für die Kläger sogar als wirtschaftlich sinnvoll darstellen.

Persönliche Unzumutbarkeit im Sinne des § 150 Abs. 8 Satz 1 AO liegt vor, wenn der Steuerpflichtige nach seinen individuellen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht oder nur eingeschränkt in der Lage ist, die Möglichkeiten der Datenfernübertragung zu nutzen (vgl. § 150 Abs. 8 Satz 2 Alternative 2 AO).

Diese Voraussetzung ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige über keinerlei Medienkompetenz verfügt und z.B. aufgrund seines Alters auch keinen Zugang zur Computertechnik mehr finden kann (BFH-Urteil vom 14. März 2012 XI R 33/09, BFHE

236, 283 m.w.N.). Entsprechendes wird von den Klägern schon nicht behauptet; vielmehr ist im Hinblick auf die gewerbliche Tätigkeit der Kläger davon auszugehen, dass diese sogar über eine überdurchschnittliche Medienkompetenz verfügen.

5.

Die weiteren von den Klägern im Rahmen der Einspruchs- bzw. Klagebegründung vorgebrachten Argumente verhelfen der Klage ebenfalls nicht zum Erfolg.

Maßgeblich ist insoweit, dass die Regelung des § 18 Abs. 1 Satz 1 UStG verfassungsgemäß ist (siehe insoweit die Ausführungen unter 2.) und hier die gesetzlich in § 150 Abs. 8 AO normierten Voraussetzungen für einen Anspruch auf Verzicht des Beklagten auf die elektronische Übermittlung nicht gegeben sind (siehe insoweit die Ausführungen unter 4.).

II.

Soweit die Kläger mit ihrem Hilfsantrag die Mitteilung des Formats des amtlich vorgeschriebenen Datensatzes im Sinne des § 18 Abs. 1 UStG begehren, ist die Klage ebenfalls als unbegründet abzuweisen, denn eine Rechtsgrundlage für den von ihnen geltend gemachten Anspruch ist nicht ersichtlich.

Die Kläger sind – wie unter I. ausgeführt – zur elektronischen Übermittlung ihrer Umsatzsteuervoranmeldungen verpflichtet. Hierfür werden von der Finanzverwaltung alternative Vorgehensweisen (ElsterPortal bzw. ElsterFormular) angeboten. Kenntnis der Kläger darüber, welches Format der amtlich vorgeschriebene Datensatz aufweist bzw. wie dieser insbesondere im Hinblick auf die zu Grunde liegende Programmierung erstellt wurde, ist für die Anwendung und die Benutzung der Übermittlungsmöglichkeiten nicht erforderlich. Die Umsatzsteuervoranmeldungen können elektronisch über Elster an die Finanzbehörden übermittelt werden, ohne dass den Steuerpflichtigen das Format des amtlich vorgeschriebenen Datensatzes im Sinne des § 18 Abs. 1 UStG mitgeteilt werden müsste.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Die Revision ist nicht zuzulassen, weil die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO nicht gegeben sind.

BESCHLUSS

Der Streitwert wird auf 5.000,00 Euro festgesetzt.

Gründe

Die Streitwertfestsetzung beruht auf §§ 63 Abs. 2 Satz 2, 52 Abs. 2 GKG. Der Streitwert ist in Höhe des Auffangstreitwertes festzusetzen.

Dieser Beschluss ist nach §§ 68 Abs. 1 Satz 5, 66 Abs. 3 Satz 3 GKG unanfechtbar.