

# **Einfluß der EDV auf die Kommunikation zwischen Steuerpflichtigem und Finanzbehörden bzw. -gerichten**

## **Studienarbeit**

Vorgelegt am 08.12.2003

Ausbildungsbereich Wirtschaft

Fachrichtung Steuern und Prüfungswesen

Studienjahrgang 2001

5. Studienhalbjahr

Studienfach: Spezielle Betriebswirtschaftslehre

von

**Markus Weik**

Ausbildungsstätte:



STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT MBH

Betreuender Dozent:

Dipl.-Finanzwirt

Dr. Matthias Leist

## Inhaltsverzeichnis

|   | Seite     |
|---|-----------|
| <b>Inhaltsverzeichnis</b>   | <b>II</b> |
| <b>Abkürzungsverzeichnis</b>  | <b>IV</b> |
| <br>  |           |
| <b>1 Einleitung</b>   | <b>1</b>  |
| <br>  |           |
| <b>2 Allgemeine Vorschriften zur elektronischen<br/>Datenübermittlung</b> | <b>2</b>  |
| <b>2.1 Gesetzliche Regelungen</b>   | <b>2</b>  |
| 2.1.1 Elektronische Kommunikation mit Finanzbehörden (§ 87a AO)           | 2         |
| 2.1.2 Elektronische Dokumente im Finanzgerichtsverfahren (§ 77a FGO)      | 3         |
| <b>2.2 Datenübermittlung per Telefax</b>                                  | <b>4</b>  |
| 2.2.1 Übermittlung von Steuererklärungen und –voranmeldungen              | 4         |
| 2.2.2 Übermittlung von Rechtsbehelfen und Klagen                          | 5         |
| <br>  |           |
| <b>3 Das Projekt ELSTER</b>   | <b>6</b>  |
| <b>3.1 Beschreibung des Projekts</b>                                      | <b>6</b>  |
| <b>3.2 Ziele und Möglichkeiten des Projekts</b>                           | <b>7</b>  |
| <b>3.3 Anwendung von ELSTER in der Praxis</b>                             | <b>9</b>  |

|            |  |           |
|------------|--|-----------|
| <b>4</b>   | <b>Das Signaturgesetz</b>  | <b>10</b> |
| <b>4.1</b> | <b>Inhalt des SigG</b>   | <b>10</b> |
| 4.1.1      | Überblick über das SigG  | 10        |
| 4.1.2      | Veränderungen gegenüber dem Signaturgesetz von 1997  | 11        |
| <b>4.2</b> | <b>Funktion der elektronischen Signatur</b>  | <b>12</b> |
| <b>4.3</b> | <b>Datensicherheit und Haftung bei elektronischen Signaturen</b>                             | <b>13</b> |
| 4.3.1      | Sicherheitsrisiken bei der elektronischen Signatur   | 13        |
| 4.3.2      | Haftung der Zertifizierungsstellen   | 14        |
| <b>5</b>   | <b>Datenschutz und Zugriffsmöglichkeiten der Finanzbehörden</b>                              | <b>15</b> |
| <b>5.1</b> | <b>Datenschutzvorschriften für die Steuerberaterpraxis</b>                                   | <b>15</b> |
| <b>5.2</b> | <b>Elektronische Archivierung von Dokumenten</b>   | <b>16</b> |
| 5.2.1      | Vorschriften zur elektronischen Archivierung   | 16        |
| 5.2.2      | Anforderungen der GoBS   | 17        |
| <b>5.3</b> | <b>Zugriffsmöglichkeiten des Finanzamts im Rahmen der<br/>EDV-gestützten Betriebsprüfung</b> | <b>18</b> |
| <b>6</b>   | <b>Ausblick</b>  | <b>20</b> |
|            | <b>Literaturverzeichnis</b>  | <b>21</b> |

## Abkürzungsverzeichnis

|        |  |
|--------|--|
| AO     | Abgabenordnung in der Fassung vom 01.10.2002,<br>BGBI I 2003, S. 3866,<br>mit Änderungen bis 16.05.2003          |
| BDSG   | Bundesdatenschutzgesetz in der Fassung vom 20.12.1990,<br>BGBI I 1990, S. 2954,<br>mit Änderungen bis 14.01.2003 |
| BFH    | Bundesfinanzhof  |
| BGB    | Bürgerliches Gesetzbuch in der Fassung vom 18.08.1896,<br>RGGBl 1896, S. 195,<br>mit Änderungen bis 24.08.2002   |
| BGBI   | Bundesgesetzblatt  |
| BMF    | Bundesministerium der Finanzen   |
| BStBl  | Bundessteuerblatt  |
| EDV    | Elektronische Datenverarbeitung  |
| EG     | Europäische Gemeinschaft   |
| ELSTER | Elektronische Steuererklärung  |
| EStG   | Einkommensteuergesetz in der Fassung vom 19.10.2002,<br>BGBI I 2002, S. 4210,<br>mit Änderungen bis 16.05.2003   |
| FG     | Finanzgericht  |
| FGO    | Finanzgerichtsordnung in der Fassung vom 28.03.2001,<br>BGBI I 2001, S. 442,<br>mit Änderungen bis 19.12.2001    |
| FM     | Finanzministerium  |
| GDPdU  | Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit<br>digitaler Unterlagen  |
| GewStG | Gewerbsteuergesetz in der Fassung vom 15.10.2002,<br>BGBI I 2002, S. 4167,<br>mit Änderungen bis 16.05.2003      |

|              |  |
|--------------|--|
| GoB          | Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung   |
| GoBS         | Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme   |
| GuV-Rechnung | Gewinn- und Verlustrechnung  |
| HGB          | Handelsgesetzbuch in der Fassung vom 10.05.1897,<br>RGGBl 1897, S. 219,<br>mit Änderungen bis 24.08.2002           |
| IuKDG        | Informations- und Kommunikationsdienste-Gesetz in der Fassung<br>vom 13.06.1997, BGGBl I 1997, S. 1870             |
| KStG         | Körperschaftsteuergesetz in der Fassung vom 15.10.2002,<br>BGGBl i 2002, S. 4144,<br>mit Änderungen bis 16.05.2003 |
| OFD          | Oberfinanzdirektion  |
| SigG         | Signaturgesetz in der Fassung vom 16.05.2001,<br>BGGBl I 2001, S. 876  |
| SigG 97      | Signaturgesetz in der Fassung vom 13.06.1997,<br>BGGBl I 1997, S. 1870   |
| SigV         | Signaturverordnung in der Fassung vom 16.11.2001,<br>BGGBl I 2001, S. 3074   |
| SigV 97      | Signaturverordnung in der Fassung vom 22.10.1997,<br>BGGBl I 1997, S. 2498   |
| StÄndG 2003  | Steueränderungsgesetz 2003   |
| StSenkG      | Steuersenkungsgesetz in der Fassung vom 23.10.2000,<br>BGGBl I 2000, S. 1433                                       |
| UStG         | Umsatzsteuergesetz in der Fassung vom 09.06.1999,<br>BGGBl I 1999, S. 1270,<br>mit Änderungen bis 16.05.2003       |

## 1 Einleitung

Die Bedeutung der EDV im wirtschaftlichen Verkehr hat in den letzten Jahren enorm zugenommen. Mittlerweile ist es selbstverständlich, Aufträge auch über das Internet zu vergeben. Die Kommunikation per E-Mail ist dabei, den Briefverkehr zu verdrängen. Heute besitzt praktisch jedes Unternehmen einen Internetanschluß und auch 53 % der privaten Haushalte verfügten im Jahr 2002 über einen solchen; 60 % der Deutschen haben in diesem Jahr das Internet genutzt<sup>1</sup>. Diese Zahlen haben in den letzten Jahren stetig zugenommen und obwohl eine erste Sättigungsgrenze erreicht zu sein scheint, dürfte davon auszugehen sein, daß die Internetnutzung weiterhin zumindest leicht zunimmt<sup>2</sup>.

Mit der Verabschiedung des Informations- und Kommunikationsdienste-Gesetzes (IuKDG) am 13. Juni 1997, das u.a. auch das am 1. August 1997 in Kraft getretene Signaturgesetz (SigG 97) enthält, und der Signaturverordnung vom 22. Oktober 1997 (SigV 97) hat der Gesetzgeber bereits vor längerer Zeit auf die oben angesprochene Entwicklung reagiert und versucht, die Rahmenbedingungen für die elektronische Kommunikation im Geschäftsverkehr und im Verkehr mit staatlichen Behörden festzulegen. Im Zuge der Umsetzung der Richtlinie 1999/93/EG (EG-Signaturrechtlinie) vom 13. Dezember 1999 wurden sowohl SigG als auch SigV an die veränderten Bedingungen angepaßt. Das neue Gesetz wurde am 16. Mai 2001 verabschiedet und gilt seit dem 22. Mai 2001.<sup>3</sup>

Im Folgenden soll auf die Vorschriften dieser Gesetze und ihre Auswirkungen insbesondere auf die Korrespondenz mit Finanzbehörden und –gerichten und die Möglichkeiten der digitalen Signatur eingegangen werden. Dabei spielt auch die elektronische Übermittlung von Steuererklärungen und –voranmeldungen und das im Jahr 1999 begonnene Projekt ELSTER eine wichtige Rolle. Abschließend sollen außerdem noch Fragen des Datenschutzes sowie der Zugriffsmöglichkeiten des Finanzamts im Rahmen der EDV-gestützten Betriebsprüfung erläutert werden.

---

<sup>1</sup> vgl. EOS Gallop Europe (Hrsg.) (2002), Internet-URL : [http://europa.eu.int/comm/public\\_opinion/flash/fl135\\_en.pdf](http://europa.eu.int/comm/public_opinion/flash/fl135_en.pdf) (29.10.2003)

<sup>2</sup> vgl. Doh, M. (2002), Internet-URL: <http://www.alle.de/content/stories/index.cfm/key.1120/secid.16/secid2.49> (29.10.2003)

<sup>3</sup> vgl. Bröhl, G. / Tettenborn, A. (2001), S. 22-27

## 2 Allgemeine Vorschriften zur elektronischen Datenübermittlung

### 2.1 Gesetzliche Regelungen

#### 2.1.1 Elektronische Kommunikation mit Finanzbehörden (§ 87a AO)

Die Grundlagen der elektronischen Kommunikation mit Finanzbehörden sind in § 87a AO geregelt. Dieser wurde erst durch das dritte Gesetz zur Änderung verwaltungsverfahrenrechtlicher Vorschriften, BGBl I, S. 3322, vom 21. August 2001 eingefügt und sollte das steuerliche Verwaltungsverfahren der Fortentwicklung im Bereich der Informations- und Kommunikationstechnik anpassen. Es soll nun möglich sein, nicht nur schriftlich, sondern auch in elektronischer Form rechtsverbindlich zu handeln.<sup>4</sup>

Der Ersatz der Schriftform durch ein elektronisches Dokument ist jedoch nur dann zulässig, wenn nicht durch Gesetz etwas anderes bestimmt ist. So gilt für Steuererklärungen weiterhin § 150 I AO. Dieser schränkt § 87a AO dahingehend ein, daß für die Abgabe von Steuererklärungen die elektronische Form ausdrücklich zugelassen sein muß<sup>5</sup>. Auch wenn bestimmt ist, der Antrag habe auf amtlichem Vordruck zu erfolgen, ist diese Form nicht möglich. Hierbei ist allerdings zu unterscheiden zwischen der Formulierung *auf* amtlichem Vordruck und *nach* amtlichem Vordruck.<sup>6</sup>

Voraussetzung für die Übermittlung elektronischer Dokumente ist das sog. Eröffnen eines Zugangs. Darunter wird verstanden, daß der Empfänger des Dokuments dem Absender die Möglichkeit eröffnet, seine entsprechenden Einrichtungen im Steuerrechtsverhältnis für die Kommunikation zu nutzen. Eine ausdrückliche Zustimmung des Steuerpflichtigen ist dabei nicht unbedingt erforderlich. So genügt bei Gewerbetreibenden bereits die Angabe einer E-Mail-Adresse, da hier davon ausgegangen wird, daß die eingehenden Nachrichten regelmäßig abgerufen werden. Bei Privatpersonen gilt dies jedoch nur dann, wenn sich der Steuerpflichtige im selben Verfahrensabschnitt bereits mit einem elektronischen Dokument an die Finanzbehörde gewandt hat.<sup>7</sup>

---

<sup>4</sup> vgl. Brandis, P. (2003), § 87a AO, S. 22/1

<sup>5</sup> vgl. Tipke, K. (2003), § 150 AO, S. 13-15

<sup>6</sup> vgl. Brandis, P. (2003), § 87a AO, S. 22/5

<sup>7</sup> vgl. Brandis, P. (2003), § 87a AO, S. 22/2-22/3

Ein elektronisches Dokument gilt dann als zugegangen, wenn es beim Empfänger in einer von diesem bearbeitbaren Weise eingegangen ist, was insbesondere für die Wahrung von Fristen von Bedeutung ist. Dabei ist unter dem Begriff „bearbeitbar“ aber nicht unbedingt die Möglichkeit der Weiterbearbeitung durch den Empfänger zu verstehen. Es genügt, wenn das Dokument in einem Zustand eingegangen ist, welcher den Inhalt eindeutig erkennen läßt.<sup>8</sup>

### **2.1.2 Elektronische Dokumente im Finanzgerichtsverfahren (§ 77a FGO)**

Dem § 87a AO entspricht für die Kommunikation mit Finanzgerichten der § 77a FGO. Dieser wurde bereits rund ein Jahr früher gemeinsam mit Änderungen weiterer Gesetze durch das Gesetz zur Anpassung der Formvorschriften des Privatrechts und anderer Vorschriften an den modernen Rechtsgeschäftsverkehr, BGBl I, S. 1542, vom 13. Juli 2001 in die FGO eingefügt. Er kann jedoch erst dann in Kraft treten, wenn die technologische Infrastruktur bei den Finanzgerichten geschaffen ist, welche den Empfang und die rationelle Bearbeitung der elektronischen Dokumente ermöglicht.<sup>9</sup>

Auch im § 77a FGO wird das elektronische Dokument als Ersatz für die Schriftform angesehen. Hierbei handelt es sich aber lediglich um eine zusätzliche Form der Datenübermittlung. Eine vollständige Umstellung auf elektronische Kommunikation wäre schon deshalb problematisch, weil eine solche den Zugang zum Gericht für den Personenkreis, dem eine Nutzung dieser Form nicht möglich ist, erheblich erschweren würde.<sup>10</sup>

Wie auch § 87a IV AO im Verkehr mit Finanzbehörden verlangt § 77a I, 2 FGO eine qualifizierte elektronische Signatur, um dem Dokument eine dem Papierformat vergleichbare dauerhafte Fassung zu geben. Für die Wahrung von Fristen ist der Zeitpunkt der Aufzeichnung durch das Empfangsgerät entscheidend, nicht etwa der Ausdruck des Dokuments.<sup>11</sup> Auch hier entsprechen also die Vorschriften bei der Kommunikation mit Finanzgerichten denjenigen bei Finanzbehörden.

---

<sup>8</sup> vgl. Brandis, P. (2003), § 87a AO, S. 22/3-22/4

<sup>9</sup> vgl. Tipke, K. (2002), § 77a FGO, S. 46-46/1

<sup>10</sup> vgl. Tipke, K. (2002), § 77a FGO, S. 46/1

<sup>11</sup> vgl. Tipke, K. (2002), § 77a FGO, S. 46/1

## 2.2 Datenübermittlung per Telefax

### 2.2.1 Übermittlung von Steuererklärungen und –voranmeldungen

Die Umsatzsteuerjahreserklärung muß nach § 18 III, 3 UStG eigenhändig unterschrieben werden. Dasselbe gilt nach § 25 III, 4 EStG für die Einkommensteuererklärung und nach § 31 KStG damit auch für die Körperschaftsteuererklärung, sowie nach § 14a, 3 GewStG für die Gewerbesteuererklärung. Auch andere Anträge, wie beispielsweise der Antrag auf Investitionszulage, sind nur mit eigenhändiger Unterschrift des Antragstellers wirksam<sup>12</sup>. Eine Übermittlung per Telefax kommt hier also schon aus diesem Grund nicht in Frage.

Eine Ausnahme bilden allerdings die Umsatzsteuervoranmeldungen. Das UStG schreibt für diese keine eigenhändige Unterschrift vor. Aufgrund § 18 I, 1 UStG ist lediglich „eine Voranmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben“. Allerdings war lange Zeit umstritten, ob diese Voraussetzung bei der Übermittlung per Telefax erfüllt sei.

Die Finanzverwaltung hat dies in mehreren Verfügungen immer wieder verneint. Es wird dabei in erster Linie das Fehlen einer eigenhändigen Unterschrift beanstandet, obwohl dies im Gesetz nicht ausdrücklich vorgeschrieben ist. Außerdem geschehe die Übermittlung per Telefax nicht auf einem entsprechend dem amtlichen Vordruck beidseitig bedruckten Formular, sondern auf zwei einseitig bedruckten Seiten, wodurch der Zusammenhang verlorengelange.<sup>13</sup>

Die neueste Rechtsprechung schließt sich der Auffassung der Finanzverwaltung jedoch nicht an. Dort wird darauf hingewiesen, der amtlich vorgeschriebene Vordruck werde durch ein Telefax formgetreu abgebildet. Es sei damit gewährleistet, daß alle erforderlichen Angaben enthalten sind. Ohnehin seien Voranmeldungen nicht „auf“, sondern nur „nach“ amtlichem Vordruck abzugeben. Durch die Angabe des Übersendungsdatums, des Namens des Absenders, seiner Telefax-Nummer sowie der jeweiligen Seitenzahl sei der Zusammenhang der einzelnen Seiten deutlich genug erkennbar, der für die mechanische Verbindung der

<sup>12</sup> vgl. BFH-Urteil v. 17.12.1998, III R 87/96, BStBl II 1999, S. 313

<sup>13</sup> vgl. OFD Nürnberg, Verfügung v. 28.11.1995, 228/St43, S. 7344, Finanzministerium Sachsen-Anhalt, Erlaß v. 10.04.1997, 41 – S. 0321 – 2/41 – S. 0082 – 13/41 – S. 0082, OFD Hannover, Verfügung v. 07.10.1998, 3/StH552, S. 0321 – 1/StO321, S. 0321, OFD München, Verfügung v. 22.12.2000, 13/St312, S. 0321 und OFD Nürnberg, Verfügung v. 22.12.2000, 109/St24, S. 0284

Seiten erforderliche Zeitaufwand sei unerheblich. Auch die erforderliche Schriftlichkeit und die nach § 150 II, 2 AO vorgeschriebene Unterschrift würden bei einem Telefax nicht fehlen.<sup>14</sup>

Das Bundesministerium der Finanzen hat die Anwendung dieses Urteils auf alle Steuererklärungen, für welche das Gesetz keine eigenhändige Unterschrift des Steuerpflichtigen vorsieht, also insbesondere auch Lohnsteuer- und Kapitalertragsteuer-Anmeldungen, ausgedehnt<sup>15</sup>.

## 2.2.2 Übermittlung von Rechtsbehelfen und Klagen

Nach § 64 I FGO ist die Klage bei einem Finanzgericht schriftlich einzureichen oder zur Niederschrift zu erheben. Dasselbe gilt nach § 357 I AO für einen Einspruch gegen einen Verwaltungsakt. Durch diese Schriftform soll gewährleistet werden, daß der Inhalt der Erklärung und die Person, die diese abgegeben hat, zuverlässig entnommen werden können. Insbesondere soll verhindert werden, daß es sich lediglich um einen Entwurf handelt oder die Erklärung versehentlich dem Gericht zugeleitet worden ist.<sup>16</sup>

Nach Ansicht der Rechtsprechung ist die Schriftform bei der Klageerhebung oder bei der Einlegung eines Rechtsmittels auch dann gegeben, wenn die Erklärung per Telefax eingelegt wurde, da dabei der Zweck der Schriftform gewahrt bleibe. Darunter sei zu verstehen, daß der Urheber der Rechtsmittelschrift eindeutig zu identifizieren und der ernstliche Wille zur Einlegung des Rechtsmittels erkennbar sei, was durch den Briefkopf sowie eine lesbare, eigenhändig vollzogene Unterschrift gewährleistet ist.<sup>17</sup>

Wird ein per Telefax übermitteltes Einspruchsschreiben aufgrund eines technischen Fehlers am Empfangsgerät des Finanzamts, beispielsweise wegen Papiermangels, nicht registriert, so ist dem Absender Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 100 AO zu gewähren, wenn dieser den Übermittlungsversuch plausibel und nachvollziehbar darlegen und beispielsweise durch einen Kontrollausdruck über die gescheiterte Übertragung glaubhaft machen kann. Als Begründung wird angeführt, daß die Zugangsmöglichkeit zum Finanzamt durch Telefax

---

<sup>14</sup> vgl. BFH-Urteil v. 04.07.2002, V R 31/01, BStBl II 2003, S. 45

<sup>15</sup> vgl. BMF-Schreiben v. 20.01.2003, IV D 2, BStBl I 2003, S. 74

<sup>16</sup> vgl. BFH-Urteil v. 10.03.1982, I R 91/81, BStBl II 1982, S. 573

<sup>17</sup> vgl. BFH-Beschluß v. 26.03.1991, VIII B 83/90, BStBl II 1991, S. 463

verlässlich sein sollte und den Absender daher kein Verschulden trifft, wenn die Übermittlung an Störungen des Empfangsgeräts scheitert.<sup>18</sup>

Nach aktueller Rechtsprechung läßt sich die Zulassung von per Telefax übermittelten Schriftsätzen auch auf das Computerfax, wo eine Textdatei auf ein Faxgerät der Finanzbehörde oder des –gerichts übertragen wird, ausdehnen, obwohl in diesem Fall lediglich eine eingescannte Unterschrift vorliegt. So reiche eine auf Veranlassung des Absenders am Empfangsort, in diesem Fall am Faxgerät der entsprechenden Behörde oder des Gerichts, ausgestellte Urkunde zur Wahrung der Schriftform aus, eine Kopiervorlage oder vergleichbares sei nicht notwendig.<sup>19</sup>

Noch nicht möglich ist hingegen eine Datenübermittlung per E-Mail, da hier die geforderte körperliche Urkunde nicht vorliegt. Allerdings gibt es auch in diesem Bereich bereits abweichende Äußerungen von Seiten der Finanzverwaltung. So sieht beispielsweise die OFD Münster einen mittels E-Mail eingelegten Einspruch als zulässig an.<sup>20</sup>

### **3 Das Projekt ELSTER**

#### **3.1 Beschreibung des Projekts**

Am Projekt ELSTER sind Softwareentwickler der Steuerverwaltung unter der Federführung Bayerns sowie Hersteller von Steueranwendungssoftware und Finanz- bzw. Lohnbuchhaltungssoftware beteiligt. Es unterstützt Datenübertragung via Internet oder per ISDN, abhängig vom der jeweils genutzten Software. ELSTER unterstützt derzeit nur die gängigen Windows-Betriebssysteme, eine Ausweitung auf Linux und Macintosh ist jedoch geplant. Im Jahr 1999 begann das Pilotprojekt mit der Übermittlung von Einkommensteuererklärungen. Mittlerweile umfaßt es auch noch weitere Steuerarten.<sup>21</sup>

---

<sup>18</sup> vgl. FG Düsseldorf, Urteil v. 23.07.1999, 18 K 1866/98 AO

<sup>19</sup> vgl. Gemeinsamer Senat der Obersten Gerichte des Bundes, Beschluß v. 05.04.2000, GmS-OGB 1/98, NJW 2000, S. 2340

<sup>20</sup> vgl. STB-Web (Hrsg.) (2000), Internet-URL: <http://www.steuer-newsletter.de/archiv/article.php/id/75> (30.11.2003)

<sup>21</sup> vgl. o.V. (2003), Internet-URL: <https://www.elster.de/ssl/index-projekt.htm> (31.10.2003)

Die Kommunikation zwischen Steuerpflichtigem und Finanzbehörde über ELSTER erfolgt ausschließlich verschlüsselt, um den Schutz des Steuergeheimnisses zu wahren. Zusätzlich ist das ELSTER-System durch eine Firewall vom zugänglichen Internet getrennt, welche gewährleistet, daß lediglich die dafür bestimmten Daten zwischen Steuerpflichtigem und den Rechenzentren der Bundesländer ausgetauscht werden können.<sup>22</sup>

Die ELSTER-Software läuft grundsätzlich auf drei Ebenen. Diese sind einmal die Steuersoftware beim Steuerpflichtigen bzw. bei dessen Steuerberater, durch welche sichergestellt wird, daß die Daten von der Finanzverwaltung weiterverarbeitet werden können. Die zweite Ebene stellt die Kommunikationssoftware bei der Finanzverwaltung dar, durch welche Übertragungsprobleme auf die dritte Ebene der Umsetzungssoftware für die Großrechnerprogramme der Bundesländer vermieden werden sollen. Diese letzte Ebene schließlich dient als Schnittstelle für die unterschiedlichen Verfahren der Steuerverwaltungen der Bundesländer.<sup>23</sup>

### **3.2 Ziele und Möglichkeiten des Projekts**

Seit dem 1. Januar 2000 ist es in allen Bundesländern möglich, die Einkommensteuererklärung elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln. Außerdem unterstützt ELSTER seit Juni 2001 auch die Übermittlung von Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen. In den meisten Bundesländern ist es seit Anfang 2001 außerdem möglich, Umsatzsteuerjahreserklärungen, Gewerbesteuererklärungen und Erklärungen über die Zerlegung des Gewerbesteuermeßbetrags elektronisch zu übermitteln und Bescheidaten elektronisch abzurufen.<sup>24</sup>

Mit dem Projekt soll darauf reagiert werden, daß der Großteil der Steuererklärungen, darunter auch immer mehr private Einkommensteuererklärungen, elektronisch erfaßt werden. Könnten diese Daten direkt in die Rechenzentren der Steuerverwaltungen übermittelt werden, hätte dies eine deutliche Verringerung des Aufwands für die Datenerfassung und damit eine Senkung der Kosten zur Folge. Der Ausdruck der Formulare würde ebenfalls entfallen und Übertragungsfehler des Finanzamts bei der Erfassung würden vermieden. Außerdem wäre es

---

<sup>22</sup> vgl. o.V. (2003), Internet-URL: <https://www.elster.de/ssl/index-projekt.htm> (31.10.2003)

<sup>23</sup> vgl. o.V. (2003), Internet-URL: <https://www.elster.de/ssl/index-projekt.htm> (31.10.2003)

<sup>24</sup> vgl. o.V. (2003), Internet-URL: <https://www.elster.de/ssl/index-projekt.htm> (30.10.2003)

dem Steuerpflichtigen möglich, seine Erklärungen mit der von ihm genutzten Steuersoftware zu übermitteln und auch Bescheiddaten mit einem solchen Programm abzugleichen.<sup>25</sup>

In den Bundesländern Bayern, Hessen, Niedersachsen, Nordrhein-Westfalen, Saarland, Sachsen und Sachsen-Anhalt ist es dem Steuerpflichtigen seit dem Jahr 2003 möglich, mittels elektronischer Signatur seine Steuererklärungen zu unterschreiben.<sup>26</sup> Damit entfällt auch der Ausdruck der sog. komprimierten Steuererklärung, die lediglich Erklärungstexte und nicht mehr die kompletten Steuerformulare umfaßt.<sup>27</sup>



Abb. 1: Graphische Darstellung des ELSTER-Projekts<sup>28</sup>

Derzeit wird an der Umsetzung der sog. digitalen Lohnsteuerkarte gearbeitet. Dadurch soll es dem Arbeitgeber ab 2004 möglich sein, auch die Lohnsteuerdaten elektronisch zu übertragen. Im Zuge des StÄndG 2003 ist geplant, die gesetzlichen Rahmenbedingungen hierfür zu

<sup>25</sup> vgl. o.V. (2003), Internet-URL: <https://www.elster.de/ssl/index-projekt.htm> (30.10.2003)

<sup>26</sup> vgl. o.V. (2003), Internet-URL: <https://www.elster.de/ssl/index-projekt.htm> (30.10.2003)

<sup>27</sup> vgl. o.V. (2003), Internet-URL: <https://www.elster.de/ssl/index-anwend.htm> (30.10.2003)

<sup>28</sup> enthalten in: o.V. (2003), Internet-URL: [https://www.elster.de/ssl/grafiken/inhalt/diagramme/a\\_welt.jpg](https://www.elster.de/ssl/grafiken/inhalt/diagramme/a_welt.jpg) (30.10.2003)

schaffen<sup>29</sup>. Daneben soll es zukünftig möglich sein, sein Steuerkonto und den Bearbeitungsstand der Steuererklärung online abzufragen. Ebenfalls ab 2004 wird die elektronische Übermittlung von Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen angestrebt.<sup>30</sup>

### 3.3 Anwendung von ELSTER in der Praxis

Bei der Umsetzung des ELSTER-Projekts in die Praxis entstehen allerdings einige Probleme. So war es mit ein Ziel des Projekts, den Papierverkehr mit dem Finanzamt einzudämmen. Bestätigungen zu Lebens- und Haftpflichtversicherungen, sowie Belege über Arbeitsmittel und Nachweise über Beiträge an Berufsverbände müssen demnach nur noch auf Anfrage eingereicht werden. Diese Sonderbehandlung und vor allem die von der Finanzverwaltung empfohlene Bevorzugung elektronischer Steuererklärungen sind jedoch im Hinblick auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung nach § 85 AO bedenklich.<sup>31</sup>

Es ist außerdem noch immer notwendig, neben der elektronisch übermittelten Erklärung eine eigenhändig unterschriebene Version sowie bei Einkommensteuererklärungen die Lohnsteuerkarte und Zinsabzugs- und Spendenbescheinigungen im Original einzureichen<sup>32</sup>. Dies kann frühestens mit der geplanten Einführung der digitalen Signatur und der elektronischen Lohnsteuerkarte im Jahr 2004 entfallen. Bis dahin gilt eine Steuererklärung nicht als i.S.d. § 150 I AO rechtswirksam abgegeben, solange die Daten lediglich online übertragen wurden. Auch die Fristen sind damit nicht gewahrt.<sup>33</sup>

Probleme scheinen derzeit auch noch bei der technischen Verarbeitung der elektronischen Steuererklärungen durch die Finanzämter zu bestehen. So wurde im November 2002 die ebenfalls durch ELSTER angestrebte kürzere Bearbeitungszeit durch die Stiftung Warentest überprüft. Hierbei ergaben sich aber lediglich geringe Unterschiede zwischen elektronisch übermittelter und auf dem Postweg versandter Steuererklärung. Zudem funktioniert auch die Datenübermittlung noch nicht fehlerfrei, es besteht die Gefahr, daß die Daten nicht

---

<sup>29</sup> vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung zum StÄndG 2003 v. 02.09.2003, Art. 1, Nr. 14

<sup>30</sup> vgl. o.V. (2003), Internet-URL: <https://www.elster.de/ssl/index-projekt.htm> (30.10.2003)

<sup>31</sup> vgl. Akademische Arbeitsgemeinschaft (Hrsg.) (2002), Internet-URL: <http://www.steuertipps.de/steuern/produkte/software/steuersparerklaerung/elster/index.cfm?url=belegverzicht> (11.10.2003)

<sup>32</sup> vgl. STB-Web (Hrsg.) (2000), Internet-URL: <http://www.steuer-newsletter.de/archiv/article.php/id/148> (30.10.2003)

<sup>33</sup> vgl. BMF-Schreiben v. 27.12.1999, IV D 4, BStBl I 2000, S. 98

vollständig übertragen werden.<sup>34</sup> Solange diese Fehler weiterbestehen, dürfte es aber schwierig sein, auf die komprimierten Steuererklärungen zu verzichten.

## **4 Das Signaturgesetz**

### **4.1 Inhalt des SigG**

#### **4.1.1 Überblick über das SigG**

Der Geschäftsverkehr über elektronische Medien, vor allem über das Internet, hat im letzten Jahrzehnt enorm zugenommen. Daher war es nötig, rechtsverbindliche Normen hierfür festzulegen. Insbesondere mußte die Möglichkeit eines sicheren elektronischen Signaturverfahrens und damit einer verlässlichen digitalen Unterschrift geschaffen werden. Einen ersten Versuch stellt das Signaturgesetz sowie die ergänzende Signaturverordnung aus dem Jahr 1997 dar. Diese wurden 2001 durch ein neues Gesetz ersetzt.<sup>35</sup>

Das Gesetz regelt die Anforderungen an sog. Zertifizierungsdiensteanbieter, d.h. an Unternehmen, welche die digitalen Signaturen verschlüsseln und durch Zertifikate eine eindeutige Identifikation der jeweiligen Unterschrift garantieren. Es enthält Bestimmungen zur Vergabe, zum Inhalt und zur Sperrung solcher Zertifikate. Besonders wichtig ist auch die Regelung des § 11 SigG, welche erstmals Haftungsbestimmungen für Fehler der Zertifizierungsdiensteanbieter festlegt und auch eine Haftung gegenüber Dritten, die sich auf die Leistungen der Signaturstelle verlassen haben, grundsätzlich ermöglicht.<sup>36</sup>

Weiterhin regelt das SigG in den §§ 15-16 die freiwillige Akkreditierung der Zertifizierungsdiensteanbieter bei einer dafür zuständigen Behörde, wodurch ein hoher Sicherheitsstandard gewährleistet werden soll. § 16 SigG enthält außerdem noch Vorschriften

---

<sup>34</sup> vgl. Stiftung Warentest (Hrsg.) (2002), Internet-URL: [http://www.warentest.de:80/pls/sw/sw.Main?p\\_KNR=5003208999177420031011122937&p\\_E3=120&p\\_E4=30&p\\_id=1054608](http://www.warentest.de:80/pls/sw/sw.Main?p_KNR=5003208999177420031011122937&p_E3=120&p_E4=30&p_id=1054608) (11.10.2003)

<sup>35</sup> vgl. Thomale, H.-C. (2003), S. 26-27

<sup>36</sup> vgl. Thomale, H.-C. (2003), S. 67

zur Tätigkeit der Prüf- und Bestätigungsstellen und legt damit klare Bestimmungen zur Beurteilung einer Zertifizierungsstellen fest.<sup>37</sup>

#### **4.1.2 Veränderungen gegenüber dem Signaturgesetz von 1997**

Das neue Signaturgesetz war durch die EG-Signaturrechtlinie nötig geworden, da das SigG 97 den Anforderungen dieser Richtlinie nicht mehr entsprochen hat. Die Richtlinie unterscheidet zwischen mehreren Stufen der elektronischen Signatur, und zwar geordnet nach steigenden Sicherheitsanforderungen die „elektronische Signatur“, die „fortgeschrittene elektronische Signatur“ und die „fortgeschrittene elektronische Signatur plus“<sup>38</sup>. Letztere wird im SigG als „qualifizierte elektronische Signatur“ bezeichnet. Da sich das SigG 97 lediglich auf digitale Signaturen, also nur auf einen Teilbereich der elektronischen Signatur, bezogen hat, war hier eine Anpassung notwendig geworden.

Ein Teil der Änderungen des Signaturgesetzes bezieht sich auf strukturelle Anpassungen an die EG-Richtlinie. So wurden größtenteils die Fachbegriffe der Richtlinie in das neue Gesetz übernommen. Die Sicherheitsinfrastrukturen, d.h. die Anforderungen für die Vergabe eines Zertifikats, wurden für die qualifizierte elektronische Signatur vereinheitlicht. Diese ist damit auch die einzige Art der elektronischen Signatur, die aufgrund ihrer Sicherheit Rechtswirkung besitzt<sup>39</sup>. Weiterhin wurden die Anforderungen an die Zertifizierungsstellen und an die technischen Komponenten an die EG-Richtlinie angeglichen. Damit entfällt nach § 4 SigG die Genehmigungspflicht für Zertifizierungsdiensteanbieter. Sie wird nach den §§ 19 und 20 SigG durch ein Kontroll- und Aufsichtssystem und durch die Pflicht zur vorherigen Überprüfung bei nicht freiwillig akkreditierten Zertifizierungsdiensteanbietern ersetzt.<sup>40</sup>

Auch im Bereich der Rechtswirkung elektronischer Signaturen sowie der Haftung ergaben sich aus der Umsetzung der EG-Signaturrechtlinie Unterschiede zum bisherigen Recht. Diese beziehen sich jedoch nicht alle direkt auf das SigG, sondern betreffen andere Gesetze. So mußten beispielsweise die privatrechtlichen Regelungen zur Schriftform, insbesondere im BGB, und auch die Formvorschriften im öffentlichen Recht angepaßt werden. Das SigG

---

<sup>37</sup> vgl. Bröhl, G. / Tettenborn, A. (2001), S. 166-173

<sup>38</sup> vgl. Bröhl, G. / Tettenborn, A. (2001), S. 26-27

<sup>39</sup> vgl. Thomale, H.-C. (2003), S. 46-48

<sup>40</sup> vgl. Bröhl, G. / Tettenborn, A. (2001), S. 29-30

enthält in den §§ 11 und 12 lediglich die Haftungsvorschriften für Zertifizierungsdiensteanbieter.<sup>41</sup>

Weitere Änderungen gegenüber dem SigG 97 bestehen in technikneutraleren Anforderungen an Zeitstempel, Ausweitung der Datenschutzregelungen auf alle Zertifizierungsdiensteanbieter, Aufnahme von Bußgeldvorschriften, erweiterten Regelungen zur Kostendeckung der zuständigen Behörden, Anpassung der Regelung über ausländische elektronische Signaturen an die EG-Richtlinie sowie Klarstellungen beim Verfahren zur Aufnahme berufsrechtlicher und sonstiger Angaben zur Person in ein Zertifikat, bei der Übertragung von Aufgaben eines Zertifizierungsdiensteanbieters an Dritte, bei der Aufdeckung von Pseudonymen und bei der Anerkennung von Prüf- und Bestätigungsstellen.<sup>42</sup>

## 4.2 Funktion der elektronischen Signatur

Bei der qualifizierten elektronischen Signatur handelt es sich um eine Bitsequenz. Diese ist mit Hilfe eines kryptologischen Schlüssels hergestellt, welchen nur der Verfasser besitzt und der damit einzigartig ist. Beim Ver- und Entschlüsseln werden zwei verschiedene, komplementäre Schlüssel eines Systems mit asymmetrischen Schlüsselpaaren verwendet. Dabei wird ein privater, also geheimer, und ein öffentlicher, also bekannter, Schlüssel verwendet. Der private Schlüssel dient dabei der Schlüsselerstellung, der öffentliche Schlüssel der Signaturprüfung.<sup>43</sup>



<sup>41</sup> vgl. Bröhl, G. / Tettenborn, A. (2001), S. 30

<sup>42</sup> vgl. Bröhl, G. / Tettenborn, A. (2001), S. 31

<sup>43</sup> vgl. Thomale, H.-C. (2003), S. 62-63

Abb. 1: Funktion der elektronischen Signatur<sup>44</sup>

Erstellt wird eine elektronische Signatur durch ein Signierprogramm, welches von den zu verschlüsselnden Daten eine Kurzfassung abhängig von ihren Zeichen, deren Art, Anzahl und Reihenfolge erstellt. Diese wird dann mit dem privaten Schlüssel des Ausstellers verschlüsselt. Bereits bei der geringsten Veränderung wäre sie nicht mehr identisch und könnte damit nicht mehr mit dem zugehörigen öffentlichen Schlüssel gelesen werden.<sup>45</sup>

Da der öffentliche Schlüssel allgemein bekannt ist, ist eine Instanz notwendig, welche seine Echtheit garantiert. Diese Instanz stellt die Zertifizierungsstelle dar. Sie stellt ein Zertifikat darüber aus, daß der jeweilige Schlüssel zu einer bestimmten Person gehört. Da die Gültigkeit der Schlüssel aus Sicherheitsgründen außerdem zeitlich begrenzt ist, stellt die Zertifizierungsstelle auch entsprechende Zeitstempel aus.<sup>46</sup>

### **4.3 Datensicherheit und Haftung bei elektronischen Signaturen**

#### **4.3.1 Sicherheitsrisiken bei der elektronischen Signatur**

Ein Grund, warum elektronische Signaturen lange Zeit nicht rechtswirksam waren, besteht in den Risiken, die bei der Verwendung von EDV bestehen. Grundsätzlich sind EDV-Systeme anfällig sowohl für vorsätzliche Manipulationen als auch gegenüber zufälligen schädlichen äußeren Einwirkungen.

Man kann diese Sicherheitsrisiken in verschiedene Gruppen unterteilen. Einmal bestehen zufällige Risiken, worunter Naturereignisse wie Erdbeben, Überschwemmungen oder Feuer, aber auch Unterbrechungen der Energieversorgung zu zählen sind. Ein Schutz gegen diese Beeinträchtigungen ist nur sehr schwer möglich, allenfalls durch geeignete bauliche Maßnahmen oder eine funktionierende Notstromversorgung. Die hieraus durch Datenverlust oder Unterbrechung der Übertragungswege entstehende Gefahr richtet sich auch weniger

---

<sup>44</sup> enthalten in: o.V. (2000), Internet-URL: <http://ad.doubleclick.net/adi/N2614.informationweek.de/B1241052.3;sz=125x600;ord=1068890326?> (15.11.2003)

<sup>45</sup> vgl. Thomale, H.-C. (2003), S. 64

<sup>46</sup> vgl. Thomale, H.-C. (2003), S. 63-65

gegen die elektronische Signatur an sich, sondern allgemein gegen technische Einrichtungen.<sup>47</sup>

Neben den zufälligen Sicherheitsbeeinträchtigungen bestehen auch solche technischer Art. Dazu zählen Mängel bei der verwendeten Hard- oder Software. Hier liegt die Gefahr in erster Linie beim Nutzer der elektronischen Signatur. Technische Sicherheitsbeeinträchtigungen können durch entsprechende Zulassungsanforderungen und regelmäßige Kontrolle auf Seite der Zertifizierungsstellen weitgehend ausgeschlossen werden. Dies ist beim Signaturinhaber und beim Signaturempfänger jedoch nicht möglich. In diesem Bereich geht die größte Gefahr von fehlerhaften oder manipulierbaren Verschlüsselungstechniken aus.<sup>48</sup>

Der dritte Bereich der Risiken bei der elektronischen Signatur betrifft die menschlichen Sicherheitsbeeinträchtigungen. Diese können einerseits in Fahrlässigkeiten wie Bedienfehlern, mangelhafter Prüfung oder Verlust von Kennwörtern, andererseits in vorsätzlichen Handlungen bestehen. Denkbar sind im Bereich der von Menschen verursachten Risiken eine Ausstellung falscher Zertifikate, ein Unterschieben von manipulierten Inhalten oder ein Ausspähen von Kennwörtern.<sup>49</sup> Vor allem die vorsätzlichen Beeinträchtigungen sind dabei problematisch für die Akzeptanz der elektronischen Signatur, da ein Mißbrauch derselben das Vertrauen in diese Art der Signatur schwinden läßt.

### **4.3.2 Haftung der Zertifizierungsstellen**

Zwischen Signaturinhaber und Zertifizierungsstelle besteht ein Vertrag, durch welchen die Ausstellung eines Signaturschlüsselzertifikates für den Signaturinhaber geregelt wird. In diesem Bereich ist also die Frage der Haftung für durch fehlerhafte Schlüssel verursachte Vermögensschäden eindeutig dahingehend geregelt, daß die Signaturstelle für solche von ihr zu verantwortende Fehler haftet.<sup>50</sup> Die Signaturstelle haftet selbst dann, wenn sie Aufgaben an Dritte übertragen hat und von diesen Schäden verursacht werden<sup>51</sup>.

Anders ist die Situation allerdings bei Vermögensschäden, die beim Signaturempfänger entstehen, weil dieser auf die Gültigkeit der Signatur vertraut hat. Hier besteht kein Vertrag

---

<sup>47</sup> vgl. Breme, O. (2001), S. 68-69

<sup>48</sup> vgl. Breme, O. (2001), S. 69-70

<sup>49</sup> vgl. Breme, O. (2001), S. 70-72

<sup>50</sup> vgl. Breme, O. (2001), S. 80

<sup>51</sup> vgl. Bröhl, G. / Tettenborn, A. (2001), S. 77

zwischen dem Geschädigten und der Zertifizierungsstelle. Auch gilt der Vertrag des Signaturinhabers mit der Zertifizierungsstelle weder als Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter, da der Kreis dieser „Dritten“ und damit auch der Haftungsrahmen nicht zu überblicken ist, noch kann der Signaturempfänger Ansprüche auf dem Wege der Drittschadensliquidation geltend machen.<sup>52</sup>

Gegenüber dem Signaturempfänger haftet die Zertifizierungsstelle also lediglich nach § 831 BGB, und zwar dann, wenn der Schaden für den Signaturempfänger unmittelbar aus der Tätigkeit der Mitarbeiter der Zertifizierungsstelle entstanden ist. In diesen Bereich fallen Verstöße gegen die Sorgfaltspflicht bei der Auswahl, Ausrichtung oder Beaufsichtigung der Mitarbeiter. Allerdings kann sich die Zertifizierungsstelle durch den Nachweis eben dieser Sorgfaltspflicht oder durch Führen des dezentralen Entlastungsbeweises auch wieder entlasten.<sup>53</sup>

## **5 Datenschutz und Zugriffsmöglichkeiten der Finanzbehörden**

### **5.1 Datenschutzvorschriften für die Steuerberaterpraxis**

Da bei der elektronischen Kommunikation Einrichtungen wie das Internet genutzt werden, welche allgemein zugänglich sind, spielt der Datenschutz in diesem Bereich eine wichtige Rolle. Grundsätzlich gilt hier das BDSG, welches besagt, daß personenbezogene Daten ausschließlich zu dem bereits bei der Erhebung festzulegenden Zweck genutzt werden dürfen und auf diese Zweckbindung auch bei der Datenübermittlung an Dritte hinzuweisen ist. Besonders geschützt sind dabei Daten, welche ein Berufs- oder Amtsgeheimnis wie beispielsweise das Steuergeheimnis berühren.<sup>54</sup>

Für die Nutzung von Kommunikationsmedien gelten zusätzliche Vorschriften, welche in den Multimedia- und Telekommunikationsgesetzen enthalten sind. So dürfen beispielsweise grundsätzlich nur solche Daten unverschlüsselt per E-Mail übermittelt werden, die für

---

<sup>52</sup> vgl. Breme, O. (2001), S. 91 und S. 103

<sup>53</sup> vgl. Breme, O. (2001), S. 132

<sup>54</sup> vgl. Bundessteuerberaterkammer (Hrsg.) (2002), Internet-URL: <http://www.juraciatax.com/content/deutschland/rechtsinformationen/fachinfos/verschwiegenheitspflicht.pdf> (16.11.2003)

beliebige Zwecke verwendet und von jedem gelesen werden können. Ist dies nicht der Fall, sind E-Mails immer zu verschlüsseln und, sofern dies gesetzlich vorgesehen ist, mit einer elektronischen Signatur zu versehen.<sup>55</sup>

Bei der Nutzung eines externen Rechenzentrums ist der Inhaber einer Steuerberaterpraxis außerdem verpflichtet, die Auswahl des Rechenzentrums so zu treffen, daß dort entsprechende Datenschutzstandards vorhanden sind und eingehalten werden, da er selbst für die Einhaltung der Datenschutzvorschriften verantwortlich ist. Bei eventuellen Verletzungen der Vorschriften haftet also der Steuerberater, sofern er die Beachtung der gebotenen Sorgfaltspflicht nicht nachweisen kann. Dasselbe gilt bei der Wartung der DV-Anlagen der Steuerberaterpraxis, wenn dabei der Zugriff der Wartungsfirma auf durch datenschutzrechtliche Bestimmungen geschützte Informationen nicht verhindert werden kann.<sup>56</sup>

## **5.2 Elektronische Archivierung von Dokumenten**

### **5.2.1 Vorschriften zur elektronischen Archivierung**

Der Zweck einer elektronischen Archivierung ist es, eine Ablage der auf Papier gedruckten Original-Dokumente zu ersetzen und diese damit übersichtlicher und platzsparender zu gestalten, was nach § 146 V AO auch für die Buchführung erlaubt ist. Daher gelten für die elektronische Archivierung aufbewahrungspflichtiger Dokumente selbstverständlich auch die Vorschriften nach dem HGB, insbesondere die GoB wie richtige und vollständige Erfassung buchführungspflichtiger Geschäftsvorfälle, zeitgerechte Erfassung, geordnete Darstellung und Sicherheit der Aufbewahrung über den vorgeschriebenen Zeitraum.<sup>57</sup>

Diese Vorschriften wurden erweitert um die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS), die speziell die Anforderungen für auf elektronischen

<sup>55</sup> vgl. Bundessteuerberaterkammer (Hrsg.) (2002), Internet-URL: <http://www.stbka.org/formularcenter/6Hinweise%20der%20Buka%20zur%20Verschwiegenheitspflicht%20zur%20Datensicherheit.pdf> (22.11.2003)

<sup>56</sup> vgl. Bundessteuerberaterkammer (Hrsg.) (2002), Internet-URL: <http://www.juraciatax.com/content/deutschland/rechtsinformationen/fachinfos/verschwiegenheitspflicht.pdf> (16.11.2003)

<sup>57</sup> vgl. FORUM für Informationstechnologie GmbH (Hrsg.) (2003), Internet-URL: [http://www.forum-fuer-it.de/web.nsf/f45756457495a7c6c1256d33004af443/076298d9cf2f541ac1256d59002fb98c/\\$FILE/Revisionsssichere%20elektronische%20Archivierung.pdf](http://www.forum-fuer-it.de/web.nsf/f45756457495a7c6c1256d33004af443/076298d9cf2f541ac1256d59002fb98c/$FILE/Revisionsssichere%20elektronische%20Archivierung.pdf) (29.10.2003)

Datenträgern gespeicherte Buchführungsdaten hinsichtlich Beleg-, Konten- und Journalfunktion der verwendeten Programme, Gestaltung eines internen Kontrollsystems, Datensicherheit, Dokumentation und Prüfbarkeit regeln, und um die Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU). Letztere behandeln die Zugriffsmöglichkeiten der Finanzbehörden nach § 147 VI AO auf solche elektronisch gespeicherten Daten.<sup>58</sup>

Auch das UStG enthält einige für die elektronische Archivierung relevante Bestimmungen. So berechtigt nach § 14 IV UStG auch eine elektronische Abrechnung zum Vorsteuerabzug, sofern sie die Anforderungen des § 15 I SigG über qualifizierte elektronische Signaturen erfüllt.<sup>59</sup>

## 5.2.2 Anforderungen der GoBS

Die GoBS gelten für alle Bereiche, in denen buchführungsrelevante Daten über ein DV-gestütztes System verwendet werden, auch außerhalb des eigentlichen Buchführungsbereiches<sup>60</sup>.

Dabei sind folgende Grundsätze zu beachten:

- Erfüllung der Beleg-, Journal- und Kontenfunktion. Die Belegfunktion erfordert dabei eine hinreichende Erläuterung des Vorgangs, insbesondere hinsichtlich des zu buchenden Betrags, des Zeitpunkts und der Bestätigung durch den Buchführungspflichtigen, und eine eindeutige Erkennbarkeit dieser Angaben. Die Journalfunktion schreibt eine ausreichende Protokollierung und damit einen Nachweis über die vollständige, zeitgerechte und formal richtige Erfassung vor, während die Kontenfunktion eine Gliederung nach Sach- und Personenkonten sowie die Möglichkeit der Aufgliederung verdichteter Zahlen nach den enthaltenen Einzelposten verlangt.

---

<sup>58</sup> vgl. FORUM für Informationstechnologie GmbH (Hrsg.) (2003), Internet-URL: [http://www.forum-fuer-it.de/web.nsf/f45756457495a7c6c1256d33004af443/076298d9cf2f541ac1256d59002fb98c/\\$FILE/Revisionsssichere%20elektronische%20Archivierung.pdf](http://www.forum-fuer-it.de/web.nsf/f45756457495a7c6c1256d33004af443/076298d9cf2f541ac1256d59002fb98c/$FILE/Revisionsssichere%20elektronische%20Archivierung.pdf) (29.10.2003)

<sup>59</sup> vgl. FORUM für Informationstechnologie GmbH (Hrsg.) (2003), Internet-URL: [http://www.forum-fuer-it.de/web.nsf/f45756457495a7c6c1256d33004af443/076298d9cf2f541ac1256d59002fb98c/\\$FILE/Revisionsssichere%20elektronische%20Archivierung.pdf](http://www.forum-fuer-it.de/web.nsf/f45756457495a7c6c1256d33004af443/076298d9cf2f541ac1256d59002fb98c/$FILE/Revisionsssichere%20elektronische%20Archivierung.pdf) (29.10.2003)

<sup>60</sup> vgl. BMF-Schreiben v. 07.11.1995, IV A 8, BStBl I 1995, S. 738

- Ordnungsmäßigkeit der Buchung. Es muß vor allem die Verarbeitungsfähigkeit der Buchungen und ihre formale Richtigkeit durch Kontrollen sichergestellt sein und diese Kontrollen müssen in Form von Buchungsprotokollen oder in ähnlicher Form nachgewiesen werden können.
- Vorliegen eines Internen Kontrollsystems. Dabei handelt es sich im Zusammenhang mit der DV-gestützten Buchführung um die Sicherstellung der Gesetz- und Satzungsmäßigkeit der Buchführung und des Jahresabschlusses, insbesondere um aufeinander abgestimmte maschinelle und manuelle Kontrollen, Dokumentation dieser Kontrollen, eindeutig festgelegte Zuständigkeit und Verantwortung und schrittweise Definition von Arbeitsabläufen.
- Sicherstellung der Datensicherheit. Aufgrund der Anfälligkeit elektronischer Systeme für Störungen müssen alle für die Buchführung relevanten Daten durch Zugriffs- und Zugangskontrollen vor unbefugtem Zugriff sowie durch umfassende Datensicherungsprozeduren vor Verlust geschützt werden.
- Vorliegen einer Dokumentation und Möglichkeit der Prüfung. Auch eine DV-Buchführung muß von einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit prüfbar sein. Dazu ist es nötig, das Abrechnungsverfahren und die Verfahren zur Erfüllung der anderen nach den GoBS vorgeschriebenen Maßnahmen hinreichend zu dokumentieren.
- Einhaltung der Aufbewahrungsfristen. Diese beträgt für Daten mit Belegfunktion sowie für die Verfahrensdokumentation zur DV-Buchführung sechs Jahre und für Daten mit Grundbuch- oder Kontenfunktion zehn Jahre.
- Möglichkeit der Wiedergabe der Daten. Die elektronisch gespeicherten Daten müssen jederzeit wiedergegeben werden können und es muß gewährleistet sein, daß diese Wiedergabe mit den Originaldaten übereinstimmt.<sup>61</sup>

### **5.3 Zugriffsmöglichkeiten des Finanzamts im Rahmen der EDV-gestützten Betriebsprüfung**

Durch das Steuersenkungsgesetz (StSenkG) vom 23.10.2000 wurde u.a. den Finanzbehörden das Recht eingeräumt, im Rahmen einer Außenprüfung auf das Datenverarbeitungssystem des Steuerpflichtigen zuzugreifen. Daher muß nun sichergestellt sein, daß die elektronisch

---

<sup>61</sup> vgl. BMF-Schreiben v. 07.11.1995, IV A 8, BStBl I 1995, S. 738

erfaßten Buchführungsdaten jederzeit verfügbar sind und unverzüglich lesbar gemacht werden können.<sup>62</sup>

Die Zugriffsmöglichkeiten bei der EDV-gestützten Betriebsprüfung beziehen sich auf den unmittelbaren, sog. Nur-Lese-Zugriff, auf den mittelbaren Zugriff in dem Sinne, daß verlangt werden kann, die Daten durch einen Dritten auswerten zu lassen, und auf die Überlassung von Datenträgern.<sup>63</sup>

Der unmittelbare Zugriff erfolgt direkt auf das DV-System des Steuerpflichtigen. Dieser ist verpflichtet, die nötigen Hilfsmittel zur Verfügung zu stellen und den Zugriff auf alle steuerlich relevanten Daten zu gewährleisten. Dabei ist die Nutzung der vorhandenen Auswertungsprogramme inbegriffen. Es liegt in der Verantwortung des Steuerpflichtigen sicherzustellen, daß der Prüfer auf andere Daten nicht zugreifen kann.<sup>64</sup> Er muß auch dafür sorgen, daß der Datenbestand durch die Finanzbehörde nicht verändert werden kann<sup>65</sup>.

Auch beim mittelbaren Datenzugriff ist der Steuerpflichtige zur Mitwirkung verpflichtet. So hat er die erforderliche Hard- und Software und mit dem betrieblichen DV-System vertraute Personen zur Verfügung zu stellen. Hierbei richtet sich der Grad der Mitwirkungspflichten allerdings stark nach den Möglichkeiten des jeweiligen Unternehmens.<sup>66</sup>

Die Prüfung kann auch anhand von der Finanzbehörde überlassenen Datenträgern erfolgen. Dabei wird eine spezielle Prüfsoftware der Finanzverwaltung benutzt, deren Auswertungen allerdings nur dann dem Steuerpflichtigen zur Verfügung gestellt werden müssen, wenn auf ihrer Grundlage Feststellungen getroffen werden. Außerdem wird bei einer freiwilligen Datenträgerüberlassung vor Prüfungsbeginn dieser nach vorne verschoben, weshalb einem derartigen Ersuchen des Prüfers nur dann nachgekommen werden sollte, wenn eine solche Verschiebung gewünscht ist.<sup>67</sup> Ein Vorteil der Datenträgerüberlassung wiederum liegt darin,

---

<sup>62</sup> vgl. Bundessteuerberaterkammer (Hrsg.) (2003), Internet-URL: <http://www.stbka.org/formularcenter/Hinweise%20BUKA%20edv%20gestuetzte%20Betriebspruefung.pdf> (11.10.2003)

<sup>63</sup> vgl. BMF-Schreiben v. 16.07.2001, IV D 2, BStBl I 2001, S. 415

<sup>64</sup> vgl. BMF-Schreiben v. 16.07.2001, IV D 2, BStBl I 2001, S. 415

<sup>65</sup> vgl. Bundessteuerberaterkammer (Hrsg.) (2003), Internet-URL: <http://www.stbka.org/formularcenter/Hinweise%20BUKA%20edv%20gestuetzte%20Betriebspruefung.pdf> (11.10.2003)

<sup>66</sup> vgl. BMF-Schreiben v. 16.07.2001, IV D 2, BStBl I 2001, S. 415

<sup>67</sup> vgl. Bundessteuerberaterkammer (Hrsg.) (2003), Internet-URL: <http://www.stbka.org/formularcenter/Hinweise%20BUKA%20edv%20gestuetzte%20Betriebspruefung.pdf> (11.10.2003)

daß in diesem Fall keine Eingriffsmöglichkeiten des Finanzamts in das EDV-System des Unternehmens bestehen<sup>68</sup>.

## 6 Ausblick

Mit Projekten wie ELSTER wurden in den letzten Jahren die Voraussetzungen für die Übermittlung steuerlich relevanter Daten mittels EDV geschaffen. Dem endgültigen Durchbruch dieser Art der Kommunikation mit der Finanzverwaltung stehen jedoch nach wie vor Bestimmungen entgegen, welche zusätzlich auch eine Übermittlung in Papierform notwendig machen. So beispielsweise bei der Lohnsteuerkarte oder bei einzureichenden Belegen.

Allerdings liegen bereits heute Gesetzentwürfe vor, welche dies zumindest für die Lohnsteuerkarte überflüssig machen wollen<sup>69</sup> und es ist davon auszugehen, daß auch andere noch bestehende Probleme in den nächsten Jahren behoben sein werden. So könnte es bald möglich sein, sämtliche Steuererklärungen und auch Bilanzen oder GuV-Rechnungen auf elektronischem Wege abzugeben und damit komplett auf die Papierform zu verzichten.

Durch das neue SigG werden außerdem die Grundsätze festgelegt, nach welchen auch im elektronischen Geschäftsverkehr Sicherheit und Verlässlichkeit gewährleistet werden. Durch die Zulassung der qualifizierten elektronischen anstelle der handschriftlichen Signatur im Bereich des Steuerrechts wurde die oben genannte Entwicklung erst ermöglicht. Jedoch ist diese Art der Unterschrift noch relativ neu und in der Praxis kaum erprobt. Ihr tatsächlicher Nutzen wird sich daher erst im Laufe der Zeit zeigen.

Dasselbe gilt für das gesamte System der elektronischen Kommunikation im Steuerrecht. Die gesetzlichen Grundlagen und weitgehend auch die technischen Voraussetzungen sind geschaffen. Es bleibt aber abzuwarten, wie die bestehenden Möglichkeiten genutzt werden und wo noch auftauchende Probleme und Risiken zu beseitigen sind.

---

<sup>68</sup> vgl. Sikorski, R. (2001), Internet-URL: [http://www.aka-schermbeck.de/pdf/G2001\\_2002.pdf](http://www.aka-schermbeck.de/pdf/G2001_2002.pdf) (11.10.2003)

<sup>69</sup> vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung zum StÄndG 2003 v. 02.09.2003, Art.1, Nr.14

## Literaturverzeichnis

- Akademische Arbeitsgemeinschaft  
(Hrsg.) (2002): Belegverzicht bei elektronischer  
Steuererklärung?, Internet-URL:  
[http://www.steuertipps.de/steuern/produkte/  
software/steuersparerklaerung/elster/  
index.cfm?url=belegverzicht](http://www.steuertipps.de/steuern/produkte/software/steuersparerklaerung/elster/index.cfm?url=belegverzicht) (11.10.2003)
- Breme, O. (2001): Rechtsfolge der Unsicherheit von Systemen  
(zivilrechtliche Haftung der Zertifizierungsstellen  
unter Berücksichtigung der europäischen  
Regelungsansätze), Diss., Bonn 2001
- Brandis, P. (2003): § 87a AO, in: Abgabenordnung /  
Finanzgerichtsordnung – Kommentar  
(Hrsg.: Tipke, K. / Kruse, H.-W.),  
101. Aktualisierung zur 1. Auflage, Köln 1961
- Bröhl, G. / Tettenborn, A. (2001): Das neue Recht der elektronischen Signaturen,  
Köln 2001
- Bundessteuerberaterkammer  
(Hrsg.) (2002): Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zur  
Verschwiegenheitspflicht, zur Datensicherheit  
und zum Datenschutz in der Steuerberaterpraxis,  
Internet-URL: [http://www.juraciatax.com/content/  
deutschland/rechtsinformationen/fachinfos/  
verschwiegenheitspflicht.pdf](http://www.juraciatax.com/content/deutschland/rechtsinformationen/fachinfos/verschwiegenheitspflicht.pdf) (15.11.2003)

- Bundessteuerberaterkammer  
(Hrsg.) (2002):  
Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zur  
Einhaltung der Verschwiegenheit, der  
Datensicherheit, des Datenschutzes und anderer  
Rechtsvorschriften bei Nutzung des Internets in  
der Steuerberaterpraxis, Internet-URL:  
<http://www.stbka.org/formularcenter/6Hinweise%20der%20Buka%20zur%20Verschwiegenheitspflicht%20zur%20Datensicherheit.pdf> (22.11.2003)
- Bundessteuerberaterkammer  
(Hrsg.) (2003):  
Hinweise der Bundessteuerberaterkammer zum  
Verhalten bei der edv-gestützten Betriebsprüfung,  
Internet-URL: <http://www.stbka.org/formularcenter/Hinweise%20BUKA%20edv%20gestuetzte%20Betriebsprüfung.pdf> (11.10.2003)
- Doh, M. (2002):  
Internetnutzung in Europa, Teil 1  
Internet-URL: <http://www.alle.de/content/stories/index.cfm/key.1120/secid.16/secid2.49>  
(29.10.2003)
- EOS Gallop Europe (Hrsg.) (2002):  
Flash Eurobarometer 135 – “Internet and the  
public at large”, Internet-URL: [http://europa.eu.int/comm/public\\_opinion/flash/fl135\\_en.pdf](http://europa.eu.int/comm/public_opinion/flash/fl135_en.pdf)  
(29.10.2003)
- FORUM für Informationstechnologie  
GmbH (Hrsg.) (2003):  
Revisionssichere elektronische Archivierung,  
Internet-URL: [http://www.forum-fuer-it.de/Web.nsf/f45756457495a7c6c1256d33004af443/076298d9cf2f541ac1256d59002fb98c/\\$FILE/Revisionssichere%20elektronische%20Archivierung.pdf](http://www.forum-fuer-it.de/Web.nsf/f45756457495a7c6c1256d33004af443/076298d9cf2f541ac1256d59002fb98c/$FILE/Revisionssichere%20elektronische%20Archivierung.pdf) (29.10.2003)

- Sikorski, R. (2001):  
Gesetz über Rahmenbedingungen für elektronische  
Signaturen und zur Änderung weiterer  
Vorschriften (Signaturgesetz – SigG),  
Internet-URL: [http://www.aka-schermbeck.de/pdf/  
G2001\\_2002.pdf](http://www.aka-schermbeck.de/pdf/G2001_2002.pdf) (11.10.2003)
- STB-Web (Hrsg.) (2000):  
Einlegung eines Einspruchs per E-Mail?,  
Internet-URL: [http://www.steuer-newsletter.de/  
archiv/article.php/id/75](http://www.steuer-newsletter.de/archiv/article.php/id/75) (30.11.2003)
- STB-Web (Hrsg.) (2000):  
ELSTER und die digitale Signatur, Internet-URL:  
[http://www.steuer-newsletter.de/archiv/article.php/  
id/148](http://www.steuer-newsletter.de/archiv/article.php/id/148) (30.10.2003)
- Stiftung Warentest (Hrsg.) (2002):  
Elektronische Steuererklärung – Geduldsprobe,  
Internet-URL: [http://www.warentest.de:80/pls/sw/  
sw.Main?p\\_KNR=5003208999177420031011122  
937&p\\_E3=120&p\\_E4=30&p\\_id=1054608](http://www.warentest.de:80/pls/sw/sw.Main?p_KNR=5003208999177420031011122937&p_E3=120&p_E4=30&p_id=1054608)  
(11.10.2003)
- Thomale, H.-C. (2003):  
Haftung und Prävention nach dem Signaturgesetz,  
1. Auflage, Baden-Baden 2003
- Tipke, K. (2003):  
§ 150 AO, in: Abgabenordnung /  
Finanzgerichtsordnung – Kommentar  
(Hrsg.: Tipke, K. / Kruse, H.-W.),  
101. Aktualisierung zur 1. Auflage, Köln 1961
- Tipke, K. (2002):  
§ 77a FGO, in: Abgabenordnung /  
Finanzgerichtsordnung – Kommentar  
(Hrsg.: Tipke, K. / Kruse, H.-W.),  
101. Aktualisierung zur 1. Auflage, Köln 1961

- o.V. (2003): Internet-URL: <https://www.elster.de/ssöl/index-projekt.htm> und <https://www.elster.de/ssl/index-anwend.htm> (31.10.2003)
- o.V. (2000): Digitale Signatur wird amtlich, Internet-URL: <http://ad.doubleclick.net/adi/N2614.informationweek.de/B1241052.3;sz=125x600;ord=1068890326?> (15.11.2003)

### **Gerichtsurteile:**

- Gemeinsamer Senat der Obersten Gerichte des Bundes,  
 Beschluß v. 04.04.2000, GmS-OGB 1/98 NJW 2000, S. 2340  
 BFH-Urteil v. 10.03.1982, I R 91/81 BStBl II 1982, S. 573  
 BFH-Urteil v. 17.12.1998, III R 87/96 BStBl II 1999, S. 313  
 BFH-Urteil v. 04.07.2002, V R 31/01 BStBl II 2003, S. 45  
 BFH-Beschluß v. 26.03.1991, VIII B 83/90 BStBl II 1991, S. 463  
 FG Düsseldorf, Urteil v. 23.07.1999, 18 K 1866/98 AO

### **Verwaltungsanweisungen:**

- BMF-Schreiben v. 07.11.1995, IV A 8 BStBl I 1995, S. 738  
 BMF-Schreiben v. 27.12.1999, IV D 4 BStBl I 2000, S. 98  
 BMF-Schreiben v. 16.07.2001, IV D 2 BStBl I 2001, S. 415  
 BMF-Schreiben v. 20.01.2003, IV D 2 BStBl I 2003, S. 74  
 FM Sachsen-Anhalt, Erlaß v. 10.04.1997, 41, S. 0321 – 2/41, S. 0082 – 13/41, S. 0082  
 OFG Hannover, Verfügung v. 07.10.1998, 3/StH552, S. 0321 – 1/StO321, S. 0321  
 OFD München, Verfügung v. 22.12.2000, 13/St312, S. 0321  
 OFD Nürnberg, Verfügung v. 28.11.1995, 228/St43, S. 7344  
 OFD Nürnberg, Verfügung v. 22.12.2000, 109/St24, S. 0284

## **Ehrenwörtliche Erklärung**

„Ich erkläre ehrenwörtlich,

1. daß ich meine Studienarbeit ohne fremde Hilfe angefertigt habe;
2. daß ich die Übernahme wörtlicher Zitate aus der Literatur sowie die Verwendung der Gedanken anderer Autoren an den entsprechenden Stellen innerhalb der Arbeit gekennzeichnet habe;
3. daß ich meine Studienarbeit bei keiner anderen Prüfung vorgelegt habe.

Ich bin mir bewußt, daß eine falsche Erklärung rechtliche Folgen haben wird.“

---

(Ort, Datum)

---

(Unterschrift)