

Wissenschaftliche Schriftleiter:

*Dr. Gerhard Ege,*  
Abteilungsleiter

*Prof. Dr. Wilf Goette,*  
Richter am Bundesgerichtshof

*Dr. Dietmar Gosch,*  
Richter am Bundesfinanzhof

*Helmut Messing,*  
Steuerberater, vereidigter Buchprüfer

# DStR

DEUTSCHES STEUERRECHT

Heft 11

Seiten 463 - 464

43. Jahrgang • 2005

Begründer und Mitwirkende:

Steuerberater *Walter Ludwig Eckert* † · Steuerberater/Wirtschaftsprüfer *Dr. Klaus Heilgeist* · Rechtsanwalt *Dr. Hans Flick*

Ministerialdirektor a.D. *Paul G. Flockermann* · Richter am BVerfG a.D. *Prof. Dr. Paul Kirchhof*

Steuerberater *Karl-Heinz Mittelsteiner* † · Vors. Richter am BFH a.D. *Dr. Max Rid*

Wissenschaftliche Schriftleiter:

*Dr. Walter Niemann,*  
Rechtsanwalt, Steuerberater  
und Wirtschaftsprüfer

*Prof. Dr. Thomas Rödder,*  
Steuerberater, Wirtschaftsprüfer

Geschäftsführend:

Dipl.-Kfm. *Karl-Heinz Sporer*

## STEUERRECHT

### PRAXISFORUM

## Elektronische Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen ab 1. 1. 2005

### Risiken des elektronischen Übermittlungsverfahrens

*Von Arnold Betzwieser, Miltenberg \**

Das ab 1. 1. 2005 anzuwendende elektronische Meldeverfahren für Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen ist für die Steuerpflichtigen zwar einfach zu handhaben, jedoch birgt das hierfür von der Finanzverwaltung zur Verfügung gestellte Programm „ELSTER“ beim derzeitigen Programmstand nicht unerhebliche Risiken. Falls unbefugte Dritte falsche elektronische Meldungen an das Finanzamt übermitteln, kann dies für die betroffenen Steuerpflichtigen schwerwiegende Folgen haben. Im folgenden Beitrag wird dies aufgezeigt und Möglichkeiten einer Risikobegrenzung angesprochen.

#### 1. Einführung

Ab 1. 1. 2005 sind Unternehmer und Arbeitgeber grundsätzlich verpflichtet, die Umsatzsteuervoranmeldung bzw. die Lohnsteueranmeldung nur auf elektronischem Weg über das Internet an das Finanzamt zu senden (§ 18 Abs. 1 UStG bzw. § 41a Abs. 1 EStG). Das von der Finanzverwaltung dafür bereitgestellte „ELSTER“-Verfahren ermöglicht es jedoch jedem, dem die Steuernummer des Unternehmers bekannt ist, für diesen Unternehmer - auch unbefugt - mit dem PC über das Internet Daten an die Finanzverwaltung zu übertragen, da die elektronischen Meldungen ohne jegliche Authentifizierung gegenüber dem Finanzamt erfolgen.

Da andererseits seit 1. 1. 2004 auch jeder Unternehmer verpflichtet ist, auf jeder Rechnung entweder seine Steuernummer oder seine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer an-

zugeben (§ 14 Abs. 4 Nr. 2 UStG), ist, wenn auf der Rechnung die Steuernummer angegeben wird, missbräuchlichen Datenübertragungen an das Finanzamt Tür und Tor geöffnet.

#### 2. Falsche Meldungen durch Dritte

Das kann den Unternehmer in ganz erhebliche finanzielle Schwierigkeiten bringen, wenn beispielsweise das Finanzamt auf Grund einer von einem Dritten böswillig abgegebenen elektronischen Meldung den willkürlich gemeldeten Betrag vom Konto des Unternehmers abbucht. Auch andere schwerwiegende Auswirkungen sind denkbar, beispielsweise, dass das Finanzamt auf Grund von „Hackern“ übertragener falscher Meldungen (die für das Finanzamt nicht plausibel sind, von denen der Unternehmer ja selbst nichts weiß), möglicherweise unangemeldet zur Prüfung erscheint oder gar sogleich ein Strafverfahren gegen den Unternehmer einleitet.

Der Dritte muß allerdings durchaus nicht die Kenntnisse eines „Hackers“ haben. Schließlich versteht man in Insiderkreisen unter einem Hacker in der Regel einen erfahrenen „Profi“, der sich hervorragend mit Computern, Programmen und Netzwerken auskennt, Server verwalten kann und aufgrund seiner Qualifikation und Erfahrung in der Lage ist, sich in fremde Systeme einzuklicken. Das alles ist jedoch bei Verwendung von „ELSTER“ eben nicht Voraussetzung für missbräuchliche Meldungen, denn allein die Fähigkeit, einen Computer mit Internetanschluß zu bedienen und die Steuernummer anzugeben reicht aus, um Umsatzsteuer- oder Lohnsteuerdaten auf die Server der Finanzverwaltung zu übertragen, mit den oben dargestellten möglichen Folgen.

Es zeigt sich damit wiederum, wie problematisch es ist, Steuerpflichtige per Gesetz zur Offenbarung von steuerlichen Daten zu zwingen. Nicht nur um zu vermeiden, dass sich

\* *Arnold Betzwieser* ist Steuerberater/Rechtsbeistand in Miltenberg.

unbefugte Dritte mit Hilfe der Steuernummer Daten beim Finanzamt „erschleichen“, sondern auch aus den oben genannten, neu hinzukommenden Gründen ist unbedingt zu empfehlen, auf den Rechnungen nicht die Steuernummer, sondern stets die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer anzugeben, da mit dieser ein Mißbrauch jedenfalls nicht ohne weiteres möglich ist. Soweit eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer im Einzelfall noch nicht erteilt ist, sollte diese, auch wenn der Unternehmer keine Umsätze mit dem EU-Ausland tätigt, umgehend beim BFF beantragt werden.

### 3. Freistellungsbescheinigung für Bauabzugssteuer

In einem Dilemma befinden sich nach dem derzeitigen Rechts- und Sachstand Erbringer von Bauleistungen i.S. von § 48 EStG, die ihren Kunden mit der Rechnung die Freistellungsbescheinigung für die „Bauabzugssteuer“ nach § 48 b EStG vorlegen, die ansonsten von den Kunden/Leistungsempfängern abzuführen wäre. Auf der Freistellungsbescheinigung wird vom Finanzamt die Steuernummer des Unternehmers angegeben (§ 48b Abs. 3 Nr. 1 EStG). Legt der Unternehmer seinen Kunden nun die Freistellungsbescheinigung vor, so offenbart er damit - zwangsläufig - gleichzeitig seine Steuernummer, mit den oben beschriebenen Risiken.

Will ein Erbringer von Bauleistungen diese Risiken einschränken, bleibt ihm derzeit nur eine Möglichkeit: Er kann eine evtl. dem Finanzamt erteilte Bankeinzugsermächtigung widerrufen, um nach Fälligkeit einer von einem Unbefugten falsch gemeldeten Steuer von Finanzamt in Gestalt einer Mahnung einen Hinweis zu erhalten, auf den er reagieren kann.

### 4. ELSTER-Verfahren noch nicht ausgereift

Das elektronische Übermittlungsverfahren ist noch nicht ausgereift und hätte - insbesondere wegen der nicht feststellbaren Authentizität des Datenübermittlers - mit dem derzeitigen Programmstand noch nicht allgemein verpflichtend eingeführt werden dürfen.

Auf der ELSTER-Website ([www.elster.de/elfo\\_sec.php](http://www.elster.de/elfo_sec.php)) wird mit dem Sicherheitskonzept des Programms geworben, das eine sichere Übertragung und Verarbeitung der Daten garantieren soll. In diesem Zusammenhang wird auf eine automatische Authentifizierung, die gewährleistete Vertraulichkeit, die Datenintegrität, die sichere Verschlüsselung der Daten und die bestehende Zertifizierung hingewiesen. Dadurch wird wohl bei den meisten Lesern der Eindruck erweckt, die Übertragung elektronischer Meldungen mit „ELSTER“ sei insgesamt „sicher“. Authentifiziert wird mit „ELSTER“ jedoch lediglich der Empfänger (also die Finanzverwaltung), nicht aber der Absender der Daten. Die Programmbeschreibung geht somit an dem Problem der fehlenden Authentifizierung des Absenders völlig vorbei und

ist irreführend. Was nutzt aber die sicherste Verschlüsselungstechnik z.B. einem Steuerpflichtigen, wenn jeder PC-Besitzer für ihn - zwar sicher verschlüsselt, aber ohne sein Wissen und Wollen - elektronisch Meldungen an das Finanzamt übermitteln kann?

Wenn man schon auf staatlicher Seite noch nicht in der Lage ist, zur Authentifizierung die elektronische Signatur einzusetzen, so wäre bis dahin als Mindestschutz beispielsweise die Implementierung eines persönlichen Passworts oder einer PIN des Steuerpflichtigen notwendig, die bei jeder Übertragung abgefragt würde. Da derartige Sicherheitsabfragen bei Internetgeschäften mit Bankinstituten und anderen Unternehmen seit vielen Jahren üblich sind, ist es völlig unverständlich, warum in einem hochsensiblen Bereich wie bei der Übertragung von Steueranmeldungen an die Finanzverwaltung offenbar keinerlei Wert auf eine Authentifizierung des Steuerpflichtigen gelegt wird (während Steuerpflichtige gleichzeitig gezwungen sind, ihre Steuernummer Dritten zu offenbaren).

Die Frage, ob bei derartigen Mängeln des Übertragungsverfahrens überhaupt ein gesetzmäßiges Besteuerungsverfahren gegeben ist (auch im Hinblick auf die Einhaltung der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung vom 28.01.2003, BStBl. I 2003, 162), bzw. ob eine Datenübertragung eines nicht identifizierbaren Absenders überhaupt als Steuerklärung im Sinne §§ 149 ff. AO gewertet werden kann, soll an dieser Stelle nicht näher untersucht werden. Immerhin drängt sich bei einem Übertragungsverfahren ohne Authentifizierung des Absenders sogleich der Vergleich mit einer Abgabe nicht unterschriebener Steuererklärungen in Papierform auf.

Es ist wohl nicht damit zu rechnen, dass der Gesetzgeber die sofortige „Abschaltung“ der gerade allgemein verpflichtend eingeführten elektronischen Datenübertragung beschließt, es sei denn, die Finanzverwaltung würde durch massenhafte Falschübertragungen durch „Computerhacker“ lahmgelegt. So lange die Finanzverwaltung jedoch nicht in der Lage ist, eine ausreichende Datensicherheit zu gewährleisten, sollte die Teilnahme an dem Übermittlungsverfahren weiterhin freiwillig sein. Zumindest sollten Steuerpflichtige auf jederzeit möglichen Antrag, der keiner Begründung bedarf, von der Verpflichtung zur Teilnahme an dem elektronischen Übertragungsverfahren befreit werden. Da allein mit einer solchen Befreiung nicht sichergestellt wäre, dass doch elektronische Übertragungen stattfinden und vom Finanzamt angenommen werden, wäre gleichzeitig sicherzustellen, dass, so lange die Befreiung wirksam ist, vom Finanzamt in den elektronischen Steuerakten des betreffenden Steuerpflichtigen eine Sperre zur Entgegennahme elektronischer Meldungen gesetzt wird. Ferner sollte die Angabe der Steuernummer auf der Freistellungsbescheinigung nach § 48 b EStG durch die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ersetzt werden.

**zum Beitrag von Arnold Betzwieser**

**Elektronische Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen ab 1.1.2005 - Risiken des elektronischen Übermittlungsverfahrens**  
(Deutsches Steuerrecht 11/2005 v. 16.03.2005 - DStR 2005, 463-464)

**An folgenden Stellen wurde der Beitrag bisher zitiert:**

- *Roßnagel, Mobile qualifizierte elektronische Signaturen – Analyse der Hemmnisfaktoren und Gestaltungsvorschläge zur Einführung, Gabler Edition Wissenschaft, GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden 2009*
- *Klein/Brockmeyer, Abgabenordnung, Kommentar, 9. Aufl. 2006, § 150 Form und Inhalt der Steuererklärungen, Rz. 19*
- *Schmidt/Drenseck, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 25. Aufl. 2006, § 41a Anmeldung und Abführung der Lohnsteuer, Rz. 1*
- *Reiß/Kraeusel/Langer, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, Umsatzsteuer aktuell 2005, 3/2005, Teil IV. - Aufsätze, 3 Elektronische Übermittlung von Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen ab 1.1.2005 (§ 18 UStG)*
- *Pahlke/König, Abgabenordnung, Kommentar, 2. Aufl. 2009, § 150 Form und Inhalt der Steuererklärungen, Schrifttum*
- *Steuerberater-Institut: Elektronische Steuererklärungen sind unwirksam, Anmerkung der beck-aktuell-Redaktion, Verlag C.H. Beck  
>Meldung vom 10.08.2006<*
- *Driien/Hechtner, Rechts- und Sicherheitsfragen der elektronischen Umsatzsteuervoranmeldung im Projekt "ELSTER", DStR 2006, 821*
- *Seer, Die Rolle des Steuerberaters in der elektronischen Finanzverwaltung, DStR 2008, 1553*
- *Klein/Brockmeyer, Abgabenordnung, Kommentar, 9. Aufl. 2006, § 150 Form und Inhalt der Steuererklärungen, Schrifttum*
- *Juris, Juristisches Informationssystem für die Bundesrepublik Deutschland, Fachportal Steuerrecht, Elektronische Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldung und Lohnsteueranmeldung ab 1.1.2005*
- *BLISS BWL-Literatur, GBI-Genios Deutsche Wirtschaftsdatenbank [www.gbi.de](http://www.gbi.de) 402781, Schlagworte: Internet; Software; Umsatzsteuer; Datensicherheit; Lohnsteuer*

- *Leitsatzkartei, Umsatzsteuervoranmeldung Lohnsteueranmeldung Elektronische Übermittlung, LSK 2005, 130467*
- *Neue Wirtschafts Briefe (NWB), Die Umsatzsteuer IV. Besteuerung, NWB v. 01.07.2005 Fach 7 Seite 5565, 245. Voranmeldung, Vorauszahlung*
- *Umsatzsteuer-Rundschau (UR), Zeitschriftenbeiträge, Elektronische Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen ab 1.1.2005, UR 2005, 236*
- *Deutsches Steuerberaterinstitut e.V., Datenzugriff der Finanzverwaltung 2005 (III. Software der Finanzverwaltung birgt Sicherheitsrisiken, S. 42), Verlag für Deutsche Steuerberater AG, Offenburg 2005  
>Datenzugriff 2005<*
- *Neue Wirtschafts Briefe (NWB) Zeitschriftenreport 1. Quartal 2005, Beilage 7/2005 zu NWB, 16*
- *Zu den Sicherheitsrisiken der "ELSTER"-Software, AO-Steuerberater 2005, 137  
>Der AO-Steuerberater<*
- *Steuerberaterkammer München, Artikel zur berufsrechtlichen Praxis, Heft 2 / Mai 2005, Seite 58*
- *Sicherheitslücken bei ELSTER, Ertragsteuerberater (EStB) 2005, 200  
>Der Ertragsteuerberater<*
- *ELSTER - ein unausgereiftes Verfahren, Steuerberater-Woche (SBW) 2005, Heft 11, Seite 9  
>Die Steuerberater-Woche<*
- *Zu den Risiken des elektronischen Übermittlungsverfahrens, Online-Recherche-Datenbank LexisNexis® 2005  
>Zusammenfassung und Bewertung<*
- *Elektronische Übermittlung der Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen ab 1.1.2005  
>DAK – Arbeitgeber<*
- *Risiken des elektronischen Übermittlungsverfahrens für Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen ab 1.1.2005  
>anwalt24.de<*
- *Steuerrechtsbibliothek LEXsoft online, 64285 v. 26.03.2005  
>LEXsoft online<*
- *Juristischer Informationsdienst Jurion, Verlagsgruppe WoltersKluwer 2005  
>Fachpresse Steuerverfahrensrecht<*

- *Deutscher Steuerberaterverband: Weiter Unsicherheit über Form für Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen, Anmerkung der Beck Aktuell Redaktion, Verlag C.H. Beck  
>Meldung vom 11.08.2005<*

- *Verband der Wohnungswirtschaft - Themen, Trends und Fakten der Wohnungswirtschaft für Hessen, Nordrhein-Westfalen u. Rheinland-Pfalz  
>Ausgabe 6/2005, 39<*

- *U C M - Biblioteca Complutense, Madrid (Bibliothek der Universität Madrid)  
>Sumarios varios<*

- - -

***05.04.2005: In der ARD-Fernsehsendung "Plusminus" wird über die ELSTER-Sicherheitslücken berichtet. Der für die Sendung federführende Saarländische Rundfunk recherchierte auch bei StB Arnold Betzwieser.***

***>"Elster-Zwang und Datenklau"<***

***13.04.2005: Mit Erlass vom 06.04.2005 setzt das Finanzministerium von Nordrhein-Westfalen die Pflicht zur Abgabe elektronischer (Vor-)Anmeldungen aus und läßt die Abgabe in Papierform "bis auf weiteres" wieder zu.***

***>Pressemitteilung des DStV<***

***02.05.2005: Mit Schreiben vom 28.04.2005 IV A 7 - S 0321 -34/05 setzt der Bundesfinanzminister die Verpflichtung zur Abgabe elektronischer Steueranmeldungen "für bis zum 31.05.2005 endende Anmeldezeiträume" aus.***

***>BMF-Schreiben vom 28.04.2005<***

***Im Jahr 2006 wird die ELSTER-Software geändert und die Datenübertragung an die Finanzverwaltung mit Authentifizierung des Datenübermittlers ermöglicht.***

*Stand 31.12.2009*