



Fachbeitrag

„Verfahrensrechtliche Probleme der elektronischen
Steuererklärung“

des

**Wissenschaftlichen Arbeitskreises des
DWS-Instituts**

Berlin, August 2006

Mitglieder des wissenschaftlichen Arbeitskreises:

Prof. Dr. Jörg Manfred Mössner (Vorsitzender), StB, Universität Osnabrück

Prof. Dr. Christian Flämig

Dr. Harald Grürmann, StB/vBP, stellv. Vorsitzender des DWS-Instituts

Prof. Dr. Heinz-Jürgen Pezzer, Richter am Bundesfinanzhof

Prof. Dr. Wolfram Scheffler, Universität Erlangen-Nürnberg

Verfahrensrechtliche Probleme der elektronischen Steuererklärung

Die Finanzverwaltung fördert seit längerer Zeit die elektronische Abgabe der Steuererklärungen. Mit dem 1. Januar 2006 ist das neue ElsterOnline-Portal ans Netz gegangen, um einer größeren Zahl von Steuerpflichtigen die Möglichkeit zu geben, ihre Steuererklärung in elektronischer Form beim Finanzamt einzureichen. Der Ausbau elektronischer Steuersysteme soll letztlich einen elektronischen Informationsaustausch zwischen der Finanzverwaltung und dem Steuerbürger ermöglichen (zum sog. E-Government siehe Seer, FR 2004, 1034, 1041 ff.). Aus Sicht der Steuerpflichtigen und ihrer Berater hat dieses Verfahren jedoch eine Reihe von Risiken, die im Nachfolgenden untersucht werden:

1. Das Verfahren bei ElsterOnline

Gemäß § 150 Abs. 1 S.1 AO sind Steuererklärungen nicht nur auf amtlichen Vordruck abzugeben, sondern sie sind gem. § 150 Abs. 2 AO mit der Versicherung zu versehen, dass die Angaben in der Steuerklärung „wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen“ gemacht werden. Hierüber ist eine schriftliche Versicherung abzugeben.

Die Erklärungen des Steuerpflichtigen sind Verfahrenshandlungen im Sinne von § 79 AO (vgl. Wunsch, in: Pahlke/Koenig, Abgabenordnung, Kommentar, München 2004, § 79 Rz. 5). Sie enthalten Willens- und Wissenserklärungen (BFHE 145, 460). Erstere beziehen sich auf Tatsachen, letztere wollen rechtliche Wirkungen herbeiführen. In beiden Fällen muss der Steuerpflichtige einen Erklärungswillen haben. Durch die Unterschrift wird die Zurechnung der Erklärung zur Person des Unterschreibenden hergestellt und gesichert.

Die Vorschrift des § 87 a AO sieht nunmehr im Zuge der technischen Entwicklungen vor, dass eine Erklärung auch ohne Unterschrift möglich wird und dieselben Rechtswirkungen nach sich zieht. Vorausgesetzt wird jedoch, dass dann „das elektronische Dokument mit einer qualifizierten elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz zu versehen“ ist (§ 87 a Abs. 3 AO). Dies wird ergänzt durch § 150 Abs. 1 Satz 2 AO, dass eine solche Ersetzung der Unterschrift durch eine elektronische Übermittlung nur auf Grund eines Gesetzes oder einer Verordnung, deren Einzelheiten in § 150 Abs. 6 AO geregelt sind, zulässig ist.

Beim ElsterOnline-Verfahren verzichtet die Finanzverwaltung auf eine Unterschrift des Steuerpflichtigen. Verlangt wird nur eine sog. Authentifizierung des Datenübermittlers. Das Verfahren läuft derart ab, dass der Steuerpflichtige sich bei der Finanzverwaltung über das ElsterOnline-Portal anmeldet, seine Identität geprüft wird und er ein Authentifizierungszertifikat erhält. Mit dieser Authentifizierung kann er seine Steuererklärung übertragen. Dieses Verfahren unterscheidet sich von der elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz. Es wird nämlich lediglich geprüft, von welchem Rechner die Steuererklärung abgesendet wird und ob von diesem Rechner Steuererklärungen an die Finanzverwaltung übermittelt werden dürfen. Überprüft wird also nicht derjenige, dessen Steuererklärung beim Finanzamt eingeht,

sondern derjenige, der diese Steuererklärung an die Finanzverwaltung übermittelt. Lediglich dieser technische Weg der Datenübermittlung wird demgemäß abgesichert. Da die Steuererklärung nicht mehr in Papierform eingereicht werden muss, existiert also keine vom Steuerpflichtigen eigenhändig unterschriebene Steuererklärung, denn der Einreicher muss - wie z. B. im Fall des Steuerberaters - nicht mit dem Steuerpflichtigen, um dessen Steuererklärung es geht, identisch sein. Eine elektronische Unterschrift bedürfte der qualifizierten elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz (§ 87 a Abs. 3 S. 2 AO; vgl. Wunsch, in: Pahlke/Koenig, a. a. O., § 87 a Rz. 43). Dies ist jedoch vom ElsterOnline-Verfahren nicht vorgesehen.

2. Die Bedeutung der eigenhändigen Unterschrift

In einer Reihe von Steuergesetzen wird die eigenhändige Unterschrift des zur Abgabe der Steuererklärung Verpflichteten vorgeschrieben. Beispielhaft seien genannt § 25 Abs. 3 Sätze 4 und 5 EStG, § 31 Abs. 1 KStG, § 14 a Satz 3 GewStG oder § 18 Abs. 3 Satz 3 UStG. Die Vorschrift des § 150 Abs. 3 AO bestimmt für diese Fälle, dass selbst ein Bevollmächtigter nur im Ausnahmefall diese eigenhändige Unterschrift leisten darf. Auch wenn also die Vollmacht sehr weit geht, so umfasst sie nicht die Unterschrift unter den Steuererklärungen, die die eigenhändige Unterschrift des Steuerpflichtigen verlangen. Bei vorübergehender Verhinderung bestimmt § 150 Abs. 3 Satz 2 AO sogar, dass die eigenhändige Unterschrift durch die Finanzverwaltung nachträglich verlangt werden kann. Insoweit bestimmt § 87 a Abs. 3 S. 2 AO, dass dann, wenn das Gesetz wie im vorliegenden Fall Schriftform vorschreibt, eine elektronische Form dann möglich ist, wenn das elektronische Dokument mit einer qualifizierten elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz versehen ist. Die Steuerdaten-Übermittlungsverordnung (StDÜV) vom 28. Januar 2003 (BGBl. I 2003, 139) regelt, dass bei Steueranmeldungen und zusammenfassenden Meldungen abweichend von § 87 a Abs. 3 Satz 2 AO auf eine qualifizierte elektronische Signatur verzichtet werden kann, soweit der Steuerpflichtige eine eigenhändig unterschriebene Erklärung eingereicht hat, in der er versichert, nach bestem Wissen und Gewissen vollständige und richtige Erklärungen übermitteln zu wollen.

Als Zwischenergebnis ergibt sich hiernach, dass die Einzelsteuergesetze vielfach eine eigenhändige Unterschrift unter der Steuererklärung vorschreiben und die Abgabenordnung regelt, dass im elektronischen Rechtsverkehr an die Stelle dieser eigenhändigen Unterschrift die qualifizierte Signatur nach dem Signaturgesetz tritt.

Bei der Forderung des Gesetzgebers nach einer eigenhändigen Unterschrift des Steuerpflichtigen handelt es sich nicht lediglich um eine Formalie, vielmehr ist sie mit weit reichenden rechtlichen Konsequenzen verbunden: Die Forderung der eigenhändigen Unterschrift hat ihren Sinn darin, dass der Steuerpflichtige mit seiner Unterschrift die Erklärung abgibt, die Steuererklärung nach bestem Wissen und Gewissen richtig abzugeben. Das heißt, dass der Steuerpflichtige mit seiner Unterschrift die volle Verantwortung für die von ihm einge-

reichte Steuererklärung übernimmt (vgl. Cöster, in: Pahlke/Koenig, a. a. O., § 150 Rz. 20). Dies hat erhebliche Folgen. So könnte sie beispielsweise die Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO auslösen, nach der ein Steuerpflichtiger verpflichtet ist, unverzüglich anzuzeigen, wenn er erkennt, dass eine von ihm abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig ist. Auch für die strafrechtlichen Konsequenzen gemäß §§ 369 ff. AO ist von Bedeutung, dass der Steuerpflichtige sich den Inhalt seiner Steuererklärung zurechnen lässt und dies durch die eigenhändige Unterschrift auf der Steuererklärung bestätigt.

Abgesehen davon, dass das Steuergesetz die eigenhändige Unterschrift unter der Steuererklärung vorsieht, ergibt sich erst durch diese Unterschrift die Bindungswirkung der eingereichten Steuererklärung (vgl. Cöster, in: Pahlke/Koenig, a. a. O., § 149 Rz. 9). Damit sie eine Urkunde im rechtlichen Sinne wird, ist Voraussetzung, dass sie den Aussteller erkennen lässt. Beim ElsterOnline-Verfahren ist nicht der Aussteller, sondern nur der Übermittler erkennbar. Anders ist es bei der qualifizierten Signatur, bei der die Verantwortung deren Verwendung beim Steuerpflichtigen liegt, so dass ihm die Erklärung zugerechnet werden kann.

3. Die qualifizierte elektronische Signatur als Ersatz für die eigenhändige Unterschrift

Angesichts der Bedeutung der eigenhändigen Unterschrift im Besteuerungsverfahren lässt daher § 87 a Abs. 3 AO mit gutem Grund als Ersatz für die eigenhändige Unterschrift nur die qualifizierte elektronische Signatur nach dem Signaturgesetz zu. Die rechtliche Qualität der Erklärung im Sinne, dass das Erklärte dem Erklärenden zugerechnet werden kann, verlangt, dass der Erklärende, nicht der Übermittler, identifiziert werden kann. Nur unter dieser Voraussetzung kann auf die eigenhändige Unterschrift verzichtet werden. Das Verfahren der Authentifizierung hingegen kann nicht als Ersatz dienen.

4. Die Unterschrift bei ElsterOnline

Bei dem ElsterOnline-Verfahren erfolgt keine Unterschrift mit einer qualifizierten elektronischen Signatur. Die Finanzverwaltung hat davon Abstand genommen, weil nur wenige Steuerpflichtige über eine derartige Signaturkarte verfügen. Die Steuererklärung, die über das ElsterOnline-Verfahren bei der Finanzverwaltung eingeht, ist deshalb nicht rechtswirksam unterschrieben. Die Steuererklärung trägt nicht einmal eine einfache Unterschrift, denn der Steuerpflichtige, der die Steuererklärung abgibt, ist an dem gesamten Übermittlungsverfahren überhaupt nicht beteiligt. Authentifiziert wird nämlich nicht der Ersteller der Steuererklärung, sondern lediglich der Einreicher, über dessen elektronisches System die Steuererklärung eingereicht wird. Dies ist nicht zwingend auch der Steuerpflichtige, um dessen Steuererklärung es geht. Deutlich wird dies am Beispiel des Steuerberaters. Reicht der Steuerberater selbstständig die Steuererklärung über das ElsterOnline-Portal ein, so ist der Steuerberater derjenige, der sich bei der Finanzverwaltung authentifizieren muss. Das heißt,

dass sämtliche von ihm eingereichten Steuererklärungen mit seiner Authentifizierung bei der Finanzverwaltung eingehen. Der Steuerpflichtige ist an diesem elektronischen Verfahren nicht beteiligt.

Noch gravierender ist der Unterschied, wenn die Einreichung über das DATEV Rechenzentrum erfolgt. In diesem Fall ist die DATEV authentifiziert und alle Steuererklärungen aller Steuerberater werden über das gleiche Zertifikat - nämlich das der DATEV - eingereicht.

5. Diskussion der Rechtsfolgen

Als Ergebnis steht somit fest, dass die mittels im ElsterOnline-Verfahren eingereichten Steuererklärungen nicht wirksam sind, denn die Vorschriften der Einzelsteuergesetze, nach denen Steuererklärungen eigenhändig unterschrieben werden müssen, sind verletzt worden. Auch die entsprechenden abgabenrechtlichen Vorschriften wurden nicht eingehalten. Gleichwohl wirbt die Finanzverwaltung eindringlich dafür, das von ihr zur Vereinfachung angebotene ElsterOnline-Verfahren zu nutzen (vgl. Zinner, BMF-Monatsbericht 6/2004, 33; zu der Erweiterung auf eine sog. Tax Compliance-Strategie siehe Seer, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 18. Aufl., Köln 2005, § 21 Rz. 183). Das wirft einige bisher ungeklärte Rechtsfragen auf. Der Steuerpflichtige und sein Berater begeben sich, wenn sie dem Werben der Finanzverwaltung Folge leisten, rechtlich auf dünnes Eis.

a) Situation des Steuerberaters im ElsterOnline-Verfahren

Der Steuerberater, der die Steuererklärungen für seine Mandanten unter seiner Authentifizierung bei der Finanzverwaltung eingereicht hat, läuft damit zumindest ein Risiko, dass ihm diese entsprechende Erklärung auch steuerstrafrechtlich zugerechnet werden kann, denn der Steuerpflichtige als Verantwortlicher ist nicht vorhanden. Offen ist auch die Frage, wen eine Berichtigungspflicht nach § 153 AO trifft, wenn der Steuerpflichtige oder der Berater später erkennt, dass diese Steuererklärung falsch war. Möglicherweise könnte den Berater eine Berichtigungspflicht nach § 153 AO treffen (im Allgemeinen sind Bevollmächtigte nicht berichtigungspflichtig; vgl. Cöster, in: Pahlke/Koenig, a. a. O., § 153 Rz. 10 m. w. N.). Die verfahrensrechtlichen Konsequenzen für den Steuerberater bei elektronischer Übermittlung der Steuererklärung durch das ElsterOnline-Verfahren sind gänzlich ungeklärt. In jedem Fall sollte der Steuerberater sich im Innenverhältnis gegenüber seinem Mandanten absichern, indem er beispielsweise ein unterschriebenes Exemplar der Steuererklärung zu seinen Akten nimmt. Dann führt dies zwar nicht zu einer wirksamen Erklärung des Steuerpflichtigen. Im Übrigen ist es auch nicht zweifelsfrei, ob dies tatsächlich ausreicht, um den Steuerberater von der inhaltlichen Verantwortung für die elektronisch übermittelte Erklärung zu entlasten; jedenfalls kann der Steuerberater dann aber im Streitfall nachweisen, dass er eine Erklärung des Steuerpflichtigen korrekt, so wie dieser sie abgegeben hat, übermittelt hat.

b) Konsequenzen für das ElsterOnline-Verfahren

Die Übertragung von Steuererklärungen mit Hilfe des ElsterOnline-Portals ist daher nur zu akzeptieren, wenn die Finanzverwaltung aus dem Fehlen der eigenhändigen Unterschrift keine für den Steuerpflichtigen nachteiligen Folgen zieht. Indem die Finanzverwaltung zur Vereinfachung des Gesetzesvollzugs mit dem ElsterOnline-Verfahren ein „offizielles“ Verfahren etabliert, das mindestens zum Teil den gesetzlichen Vorgaben widerspricht, schafft sie einen Vertrauenstatbestand, dass das Fehlen der gesetzlich vorgeschriebenen eigenhändigen Unterschrift oder elektronischen Signatur nicht beanstandet wird und keine nachteiligen Folgen hat. Wenn dann das Finanzamt im Einzelfall gleichwohl dem Steuerpflichtigen oder seinem Berater entgegenhalten sollte, es liege keine wirksame Erklärung vor, so stünde dem der Einwand von Treu und Glauben entgegen, der nicht nur im materiellen Recht, sondern auch im Verfahrensrecht gilt (vgl. Seer, in: Tipke/Lang, a. a. O., § 21 Rz. 13). Insofern ist das Vertrauen des Steuerpflichtigen (und seines Beraters) schutzwürdig, der sich darauf verlassen darf, dass die Nutzung des ElsterOnline-Verfahrens eine ordnungsgemäße Wahrnehmung der Erklärungspflichten bedeutet. Die Finanzverwaltung muss daher zu Gunsten des Steuerpflichtigen unterstellen, dass er eine wirksame Steuererklärung abgegeben hat und muss andererseits berücksichtigen, dass tatsächlich keine wirksame Steuererklärung vorliegt. Vor allem sollte das ElsterOnline-Verfahren aufgrund seiner fehlenden Rechtsgrundlagen nicht zu einem Instrument werden, das es ermöglicht, die gesetzliche Besteuerung durch bewusst falsche Angaben beliebig auszuhebeln. Das bedeutet im Einzelnen:

- aa) Es dürfen keine Verspätungszuschläge erhoben werden, wenn die Datenübertragung fristgemäß erfolgt ist. Das durch § 152 Abs. 1 S. 1 AO der Finanzverwaltung eingeräumte Ermessen ist insoweit auf Null reduziert.
- bb) Für den Beginn der Festsetzungsfrist gemäß § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO ist die Datenübertragung entscheidend, obwohl keine wirksame Steuererklärung vorliegt. Insoweit ist die Vorschrift des § 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO entsprechend anzuwenden.
- cc) Der Inhalt der mit dem ElsterOnline-Verfahren übermittelten Erklärung ist dem Finanzamt „bekannt“ i. S. von § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO. Für den Tatbestand des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO stellt sich die Frage, ob der Steuerpflichtige sich auf mangelndes Verschulden für eine unrichtige ElsterOnline-Erklärung berufen kann, weil diese Erklärung nicht von ihm stammt. Insoweit ergeben sich ähnliche Probleme der Feststellungslast wie bei der Anwendung des § 153 AO oder im Steuerstrafrecht (dazu unten dd und ee).
- dd) Die Berichtigungspflicht nach § 153 Abs. 1 Nr. 1 AO betrifft nicht nur Steuererklärungen, sondern alle Erklärungen gegenüber der Finanzverwaltung, z. B. auch Auskünfte. „Erklärungen“ in diesem Sinne sind daher auch elektronisch übermittelte Angaben, und zwar auch dann, wenn es an einer elektronischen Signatur nach dem Signaturgesetz fehlt. Problematisch ist indes die Frage, wen die Berichtigungspflicht trifft, weil - wie oben dargelegt - durch das ElsterOnline-Verfahren nur der absendende Rechner authentifiziert

ist, nicht jedoch diejenige Person, von der die Erklärung inhaltlich stammt. Um in der Besteuerungspraxis nicht für völlige Verwirrung zu sorgen, muss das ElsterOnline-Verfahren, wenn es funktionieren soll, pragmatisch durch entsprechende beweisrechtliche Erleichterungen flankiert werden. Dazu bietet es sich an, auf einen Erfahrungssatz zurückzugreifen: Man kann nach der Lebenserfahrung davon ausgehen, dass elektronische Erklärungen, die von einem Angehörigen der steuerberatenden Berufe für den Mandanten gegenüber dem Finanzamt abgegeben werden, inhaltlich tatsächlich von dem betreffenden Steuerpflichtigen stammen. Ein solcher Erfahrungssatz, zumindest auch ein Erfahrungssatz hat den Charakter eines Rechtssatzes, der auch das Beweisrecht prägt (vgl. Seer, in: Tipke/Lang, a. a.O., § 22 Rz. 190). Daraus folgt: Nach dem Beweis des ersten Anscheins ist davon auszugehen, dass eine im ElsterOnline-Verfahren übermittelte Steuererklärung tatsächlich von dem betreffenden Steuerpflichtigen genehmigt ist, so dass er die inhaltliche Verantwortung dafür trägt. Bestreitet der Steuerpflichtige hingegen seine Verantwortlichkeit für die in seinem Namen abgegebene elektronische Steuererklärung, weil er z. B. gar keine Angaben für die Erklärung gegenüber seinem Steuerberater gemacht haben will oder aber der Steuerberater angeblich andere tatsächliche Angaben an die Finanzverwaltung übermittelt hat, als der Steuerpflichtige sie den Steuerberater zur Verfügung gestellt hatte, so muss der Steuerpflichtige den Gegenbeweis führen, dass in seinem Fall der Erfahrungssatz nicht zutrifft. Nur wenn dieser Gegenbeweis gelingt, trifft die Verantwortung und die daraus folgende Pflicht zur Berichtigung den Steuerberater und nicht mehr den Steuerpflichtigen. Durch diese beweisrechtliche Risikoverteilung dürfte der Steuerberater in aller Regel geschützt sein.

- ee) Für die strafrechtliche und bußgeldrechtliche Verantwortung stellt sich die Rechtslage im Ausgangspunkt zunächst ähnlich wie vorstehend beschrieben dar: Die Vorschrift der §§ 370, 377 AO betreffen nicht nur falsche Steuererklärungen, sondern alle unrichtigen oder unvollständigen Angaben über steuerlich erhebliche Tatsachen. Solche Angaben, die zur Steuerverkürzung führen, können auch auf elektronischem Wege gegenüber der Finanzverwaltung gemacht werden. Auch insoweit könnte man zunächst mit dem Erfahrungssatz arbeiten, dass nach dem Beweis des ersten Anscheins der jeweilige Steuerpflichtige für den Inhalt der elektronischen Angaben verantwortlich ist. Nach dem Grundsatz "in dubio pro reo" dürfen jedoch an den Gegenbeweis keine hohen Anforderungen gestellt werden. Insofern dürfte substantiiertes Bestreiten des Steuerpflichtigen ausreichen, um insoweit die Wirkung des gegen ihn sprechenden Erfahrungssatzes aufzuheben. Wenn dann der Steuerberater gleichwohl behauptet, er habe die elektronische Steuererklärung durchaus exakt nach den Vorgaben des Steuerpflichtigen übermittelt, so ist es eine Frage der Beweiswürdigung im jeweiligen Strafverfahren, welcher von beiden Aussagen Glauben geschenkt werden kann. Insofern ist den Angehörigen der steuerberatenden Berufe in der Tat anzuraten, interne Beweisvorsorge zu treffen, um den Ursprung der übermittelten Daten vom Steuerpflichtigen nachweisen zu können. Wenn dies unklar bleibt, wird man allerdings weder dem Steuerpflichtigen noch seinem Berater eine Verantwortung für eine vorsätzliche Steuerhinterziehung zur Last

legen können, weil nicht erwiesen ist, von wem die elektronisch übermittelten Angaben tatsächlich inhaltlich stammen. (Insofern ist die strafrechtliche Beweislage ähnlich wie bei einem Mord im Familienkreis, über den letztthin in der Presse zu lesen war: Es stand fest, dass einer aus der Familie der Mörder war, man wusste nur nicht wer; deshalb mussten alle freigesprochen werden).

6. Schlussbemerkung

Das ElsterOnline-Verfahren ist im Interesse der Vereinfachung des Steuerverfahrensrechts grundsätzlich zu begrüßen. Dieses Verfahren bietet aber noch nicht die gebotene Rechtsicherheit. Bis zu einer rechtsstaatlich abgesicherten Lösung der aufgezeigten Problematik durch den Gesetz- und Verordnungsgeber muss sich daher die Praxis mit dem oben beschriebenen beweisrechtlichen Instrumentarium behelfen. Die Problematik hat man nunmehr offenbar auch im Bundesministerium der Finanzen erkannt. Denn in dem Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2007 ist vorgesehen, § 87 a Abs. 6 AO so zu fassen, dass das BMF durch Rechtsverordnung auch andere sichere Verfahren als Ersatz für die Schriftform zulassen kann.

Die vorgesehene Neufassung des § 87 a Abs. 6 AO begegnet aber schon deshalb Zweifeln, weil sie den Anforderungen des Art. 80 Abs. 1 S. 2 GG nicht entsprechen dürfte. Denn die Ermächtigung zum Erlass von Rechtsverordnungen muss nach Inhalt, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt sein. Auch wenn das BVerfG an diese Vorgaben keine allzu strengen Maßstäbe angelegt hat, so muss doch die Ermächtigung so bestimmt sein, „dass schon aus ihr und nicht erst aus der auf sie gestützten Verordnung erkennbar und vorhersehbar sein muss, was von den Bürgern gefordert sein kann“ (vgl. BVerfGE 7, 282, 302; 10, 254, 258; 14, 174, 185). Auf diesem Hintergrund wird man bei kritischer Betrachtung der für § 87 a Abs. 6 AO vorgesehenen Neufassung nur den Inhalt der Ermächtigung noch als ausreichend bestimmt ansehen können. Mit der Formulierung, dass „neben der qualifizierten elektronischen Signatur auch ein anderes sicheres Verfahren zuzulassen (sei), dass die Authentizität und Integrität des übermittelten elektronischen Dokuments sicherstellt“, dürften der Zweck der Ermächtigung, zumindest deren Ausmaß nicht mehr als ausreichend bestimmt angesehen werden können. Mit dem Hinweis auf die „Authentizität ... des übermittelten ... Dokuments“, somit im Hinblick auf die Echtheit des Schriftstückes mit Rücksicht auf dessen Verfasser, ist noch nicht hinreichend genug bestimmt, wie im Einzelnen diese Echtheit sichergestellt werden soll. Noch diffuser ist der Hinweis auf die „Integrität des übermittelten elektronischen Dokuments“. Zunächst bleibt zu fragen, ob überhaupt der Begriff der „Integrität“, d. h. der moralischen Unverletztheit im Kontext elektronischer Dokumente überhaupt eingesetzt werden sollte. Vor allem aber zielt der Gesetzgeber mit dieser Formulierung in Richtung der „elektronischen Dokumente“, nicht aber in die der Steuerpflichtigen, die mit dem „anderen sicheren Verfahren“ in erster Linie erwarten, dass sie (nicht nur die Dokumente!) ebenso wie bei ihrer Unterschrift bzw. qualifizierten elektronischen Signatur geschützt werden.

Selbst wenn die Neufassung des § 87 a Abs. 6 AO als im Einklang mit dem Bestimmtheitsgebot des Art. 80 Abs. 1 S. 1 GG stehend angesehen werden kann, wäre damit nur ein Teil der Probleme gelöst, denn dann läge in Form der Elster-Authentifizierung eine wirksam unterschriebene Erklärung vor. Nach wie vor ungelöst sind jedoch die Fragen, die sich ergeben, wenn Angehörige der steuerberatenden Berufe für ihre Mandanten Steuererklärungen per ElsterOnline-Verfahren einreichen. Dann ist nämlich die Erklärung im Rechtssinne vom Steuerberater unterschrieben, nicht aber vom Steuerpflichtigen selbst. Es reicht also nicht aus, die Authentifizierung nach ElsterOnline der elektronischen Signatur gleichzustellen. Notwendig wäre vielmehr eine weitere verfahrensrechtliche Brücke, die bewirkt, dass die vom Steuerberater per ElsterOnline abgegebene elektronische Erklärung dem Steuerpflichtigen als eigene wirksame Erklärung zuzurechnen ist. Ohne eine solche Regelung müsste man wohl weiterhin mit dem Anscheinsbeweis arbeiten, der für eine Verantwortung des Steuerpflichtigen für seine vom Steuerberater elektronisch übermittelte Erklärung spricht.