

## **Die elektronische Übermittlung bei der Lohnsteuer-Anmeldung und Umsatzsteuer-Voranmeldung**

### **Beurteilung der Neufassung der §§ 41 a I 2, 3 EStG, 18 I 1 UStG in rechtlicher Hinsicht und vor dem Hintergrund des verfolgten Gesetzeszwecks**

**von Nadja Ginster und Dr. Rainer Frehland**

*Auch die Finanzverwaltung unterliegt dem Zwang zur Rationalisierung. Deshalb gewinnt der Einsatz der EDV immer größere Bedeutung, und zwar nicht nur verwaltungsintern, sondern auch im Verkehr nach außen, d.h. im Kontakt zu den Steuerpflichtigen und ihren Beratern (Stichwort: ELSTER). Vor diesem Hintergrund sind die durch das Steueränderungsgesetz 2003 geänderten Vorschriften der §§ 41 a I 2, 3 EStG, 18 I 1 UStG, die vom Grundsatz her mit Wirkung ab 01.01.05 die Übermittlung der relevanten Daten bei der Lohnsteuer und Umsatzsteuer auf elektronischem Weg erzwingen, nur konsequent.*

*Die Auswirkungen einer gesetzlichen Neuregelung zeigen sich dann oft erst später; das gilt insbesondere für Folgen, die nicht unmittelbar mit den Zielen des Gesetzes etwas zu tun haben. So liegt es auch bei dem gesetzlich verordneten Zwang zur elektronischen Datenübermittlung. Die sich daraus ergebenden berufsrechtlichen Probleme für die selbständig tätigen Bilanzbuchhalter und andere im Buchhaltungsbereich tätige Gewerbetreibende und damit natürlich auch für die von diesen Personen betreuten Mandanten wurden anscheinend völlig übersehen.*

#### **I. Inhalt und Ziele der gesetzlichen Neuregelung:**

Im Folgenden wird kurz auf den Inhalt und die Ziele der gesetzlichen Neuregelung eingegangen:

##### **1) Zum Inhalt:**

a) Im Bereich der Lohnsteuer gilt Folgendes:

- § 41 a I 2, 3 EStG lautet mit Wirkung ab 01.01.05 wie folgt:

*„Die Lohnsteuer-Anmeldung ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck auf elektronischem Weg nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung zu übermitteln. Auf Antrag kann das Finanzamt zur Vermeidung von unbilligen Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten; in diesem Fall ist die Lohnsteuer-Anmeldung vom Arbeitgeber oder von einer zu seiner Vertretung berechtigten Person zu unterschreiben.“*

- Am Rande sei in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass auch § 41 b EStG - diese Norm behandelt den Abschluss des Lohnsteuerabzugs - völlig neu formuliert wurde.

§ 41 b I EStG schreibt die elektronische Lohnsteuerbescheinigung vor; die Regelung gilt allgemein ab 01.01.2004 (§ 52 I EStG), jedoch mit der Ausnahme, dass Arbeitgeber ohne maschinelle Lohnabrechnung, die keine elektronische Lohnsteuerbescheinigung erteilen können, die Lohnsteuerbescheinigung auf der Lohnsteuerkarte des Arbeitnehmer bzw. – bei nicht vorliegender Lohnsteuerkarte – nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu erteilen haben (§ 41 b III EStG). Im Unterschied zu den laufenden Lohnsteuer-Anmeldungen bedarf es bei der Lohnsteuerbescheinigung keines Antrags des Arbeitgebers und keiner „Verzichtserklärung“ des Finanzamtes, um die Ausnahmeregelung anzuwenden. Ab 01.01.2006 gilt jedoch auch in diesem Bereich der Zwang zur elektronischen Übermittlung; die Ausnahmeregelung gilt nur noch für Arbeitgeber ohne maschinelle Lohnabrechnung, die ausschließlich Arbeitnehmer im Rahmen einer geringfügigen Beschäftigung im Privathaushalt beschäftigen (§ 52 Abs. 52 c EStG).

- b) Bei der Umsatzsteuer gibt es im Bereich der Umsatzsteuer-Voranmeldungen eine § 41 I 2, 3 EStG entsprechende Regelung. § 18 I 1 UStG lautet mit Wirkung ab 01.01.05 wie folgt:

*„Der Unternehmer hat bis zum 10. Tag nach Ablauf jedes Voranmeldungszeitraums eine Voranmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck auf elektronischem Weg nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung zu übermitteln, in der er die Steuer für den Voranmeldungszeitraum (Vorauszahlung) selbst zu berechnen hat; auf Antrag kann das Finanzamt zur Vermeidung von unbilligen Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten.“*

Auch bei der Umsatzsteuer gilt also grundsätzlich der gesetzliche Zwang zur Übermittlung der relevanten Daten auf elektronischem Weg, und es gibt eine Ausnahmeregelung zur Vermeidung von Härten.

## **2. Zu den Zielen:**

Die Ziele der gesetzlichen Neuregelung liegen auf der Hand:

Das Steuerverfahren soll vereinfacht und rationalisiert werden - zum Nutzen des Steuerbürgers und vor allem zum Nutzen der Finanzverwaltung. Tatsache ist, dass die Angebote der Finanzverwaltung zur Übermittlung von Daten auf elektronischem Weg von den Steuerpflichtigen und ihren Beratern bisher nur zögerlich in Anspruch genommen werden.

Das gilt nicht nur für den privaten Steuerbürger, der - allein oder mit Hilfe seines Steuerberaters - jährlich seine Einkommensteuererklärung abzugeben hat, sondern auch für den unternehmerischen Bereich. Vor diesem Hintergrund wird nunmehr die Datenübermittlung auf elektronischem Weg vom Gesetzgeber erzwungen, und zwar

zunächst einmal bei den Massenverfahren im unternehmerischen Bereich (Lohnsteuer und Umsatzsteuer).

## **II. Auswirkungen der gesetzlichen Neuregelung:**

Im Folgenden sollen die faktischen Auswirkungen kurz dargestellt werden, und zwar einmal aus der Sicht des Steuerpflichtigen (Mandanten) und zum anderen aus der Sicht seines Beraters (hier: selbständiger Bilanzbuchhalter).

### **1. Perspektive des Mandanten:**

Nach der „Verordnung zur elektronischen Übermittlung von Steuererklärungen und sonstigen für das Besteuerungsverfahren erforderlichen Daten“ vom 28.01.2003 (StDÜV) können Steuererklärungen, Freistellungsaufträge, Sammelanträge, Zusammenfassende Meldungen und sonstige für das Besteuerungsverfahren erforderliche Daten mit Ausnahme solcher für Verbrauchssteuern durch Datenfernübertragung übermittelt werden (elektronische Übermittlung); mit der elektronischen Übermittlung können auch Dritte beauftragt werden (§ 1 I).

Im Hinblick auf den hier interessierenden Bereich der Lohnsteuer-Anmeldungen und Umsatzsteuer-Voranmeldungen ist § 6 I StDÜV von Interesse. Danach kann abweichend von § 87 a III 2 AO auf eine qualifizierte elektronische Signatur verzichtet werden, soweit

1. *der Steuerpflichtige eine eigenhändig unterschriebene Erklärung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck mit folgendem Wortlaut abgegeben hat:*  
*„Ich versichere, dass ich die Unterlagen und Angaben, die für die Steueranmeldung oder Zusammenfassende Meldung erforderlich sind, nach bestem Wissen und Gewissen vollständig und richtig übermitteln bzw. einem mit der Übermittlung beauftragten Dritten nach besten Wissen und Gewissen vollständig und richtig zur Verfügung stellen werde. Ich werde die übermittelten Daten überprüfen und eine berichtigte Steueranmeldung oder Zusammenfassende Meldung abgeben, wenn ich eine Unrichtigkeit feststelle. Die übermittelten Daten werde ich nach Maßgabe des § 147 der Abgabenordnung aufbewahren.“*
2. *der Steuerpflichtige die Daten nach Maßgabe des § 147 der Abgabenordnung aufbewahrt, sie überprüft und eine berichtigte Steueranmeldung abgibt, wenn er eine Unrichtigkeit feststellt und*
3. *im Falle einer Übermittlung der Daten im Auftrag des Steuerpflichtigen durch*
4. *Dritte die Daten dem Steuerpflichtigen unverzüglich in leicht nachprüfbarer Form zugeleitet werden.*

Damit ergibt sich folgende Rechtslage, soweit es den hier interessierenden Bereich der Lohnsteuer-Anmeldungen und Umsatzsteuer-Voranmeldungen betrifft:

- 
- Unter den Voraussetzungen des § 6 StDÜV kann zunächst der Steuerpflichtige selbst - mit Hilfe eines Programms, das die Anforderungen gem. §§ 3 f StDÜV erfüllt - die Steueranmeldungen auf elektronischem Weg an das Finanzamt übersenden. Im Unterschied zur früheren Rechtslage (Steueranmeldungs-Datenübermittlungs-Verordnung vom 21.10.1998, §§ 7 ff) bedarf der Steuerpflichtige nicht mehr der Zulassung als Datenlieferer durch die zuständige oberste Finanzbehörde, die verweigert werden konnte, wenn es an den vorgeschriebenen technischen Voraussetzungen fehlte oder wenn eine ordnungsgemäße Durchführung der Datenübermittlung nicht gewährleistet war. Die Streichung des Zulassungserfordernisses entspricht der Intention der gesetzlichen Neuregelung, die Übermittlung von Daten auf elektronischem Weg an die Finanzbehörden als Regelfall durchzusetzen.
  - Ferner kann der Steuerpflichtige auch Dritte mit der Übermittlung der Daten (hier: Lohnsteuer-Anmeldungen, Umsatzsteuer-Voranmeldungen) beauftragen. Das kommt insbesondere dann in Betracht, wenn der Steuerpflichtige selbst nicht über die technischen Voraussetzungen/geeignete Programme verfügt oder wenn er im Bereich des betrieblichen Rechnungswesens von Dritten unterstützt wird.

## **2) Perspektive des selbstständigen Bilanzbuchhalters:**

Aus der Sicht des selbstständigen Bilanzbuchhalters betrachtet, stellen sich die Dinge wie folgt dar:

- a) Zunächst einmal scheinen die Dinge ganz einfach zu liegen, wenn man die gesetzliche Neuregelung im Kontext mit der StDÜV vom 28.01.2003 betrachtet.

Der selbstständige Bilanzbuchhalter, der im Rahmen seiner Leistungen für seine Kunden auf der Grundlage von § 6 Nr. 3, 4 StBerG die laufende Finanzbuchhaltung (Buchen laufender Geschäftsvorfälle) und die laufenden Lohnabrechnungen fertigt, ist prädestiniert dafür, als „beauftragter Dritter“ i. S. von § 1 I 2 und § 6 I StDÜV die relevanten Daten der Lohnsteuer-Anmeldungen und Umsatzsteuer-Voranmeldungen an das Finanzamt zu übermitteln.

Als Dienstleister, der über die entsprechenden Programme (§§ 3 f. StDÜV) verfügt, ist er ohne weiteres technisch dazu in der Lage. Und rechtlich unterliegt die Datenübermittlung auch beim „beauftragten Dritten“ keinerlei Anforderungen mehr. Die Person, die für Steuerpflichtige im Verkehr mit dem Finanzamt die Dienstleistung „Datenübermittlung“ anbietet, braucht also keine Zulassung durch die oberste Finanzbehörde.

- b) Die Probleme, die die gesetzliche Neuregelung mit dem im Grundsatz ausgesprochenen Gebot, die Daten der Lohnsteuer-Anmeldung und der Umsatzsteuer-Voranmeldung elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln, liegen jedoch versteckt an anderer Stelle:

### (1) Lohnsteuer-Anmeldungen:

Bei der Lohnsteueranmeldung ändert sich, wenn man diese Dienstleistung isoliert betrachtet, nicht viel.

Bisher sah die Tätigkeit des selbstständigen Bilanzbuchhalters im „konventionellen Verfahren“ wie folgt aus: Er hat mit EDV-Unterstützung die laufenden Lohnabrechnungen gefertigt. Dann hat er mit Hilfe der EDV die relevanten Daten auf das Formular „Lohnsteuer-Anmeldung“ übertragen und die Lohnsteuer-Anmeldungen beim zuständigen Finanzamt eingereicht. Der Mandant erhielt mit den Unterlagen der Lohnbuchhaltung auch Kopien der Lohnsteuer-Anmeldungen, sei es in Papierform, auf Diskette oder auf elektronischem Weg. Diese gesamte Tätigkeit, einschließlich der Erstellung und Einreichung der Lohnsteuer-Anmeldungen, gehört nicht zu den Vorbehaltsaufgaben der steuerberatenden Berufe, sondern ist durch § 6 Nr. 4 StBerG abgedeckt, soweit die Gewerbetreibenden die dort genannten Voraussetzungen erfüllen.

Unter dem Gebot der elektronischen Übermittlung (§ 41 a I 2 EStG) ändert sich die Sache nur in dem Punkt, dass nun die relevanten Daten der Lohnsteuer-Anmeldung nicht mehr auf einem Formular, sondern auf elektronischem Weg an das Finanzamt übermittelt werden. Berufsrechtlich (Hilfeleistung in Steuersachen) ist dieser Weg nicht anders zu beurteilen als das konventionelle Verfahren.

### (2) Umsatzsteuer-Voranmeldungen:

Bei der laufenden Finanzbuchführung ergibt sich durch das Gebot der elektronischen Übermittlung der Daten der Umsatzsteuer-Voranmeldung folgendes Problem.

Gegenwärtig wird die Sache in der Regel wie folgt abgewickelt:

- Der selbstständige Bilanzbuchhalter bucht mit Unterstützung der EDV die laufenden Geschäftsvorfälle (Kontieren, Datenerfassung und Datenauswertung) und übersendet monatlich die entsprechenden Daten in Papierform (ausgedruckt), per Diskette oder auf elektronischem Weg an den Kunden.
- Der Kunde oder sein Steuerberater überträgt dann die für die Umsatzsteuer relevanten Daten in das Formular „Umsatz-Voranmeldung“ und sendet dieses Formular unterschrieben an das Finanzamt.

Dieser Umweg ist nach derzeitiger Rechtslage geboten, weil die Erstellung der Umsatzsteuer-Voranmeldung anders als die Lohnsteueranmeldung im Ausnahmetatbestand des § 6 Nr. 4 StBerG nicht genannt ist und somit nach h. M. als Steuererklärung zu den Vorbehaltsaufgaben der steuerberatenden Berufe zählt (vgl. z. B. BFH vom

01.03.1983 - VII R 27/82 - in BStBl. II S. 319; BGH vom 22.04.1999 - IX ZR 112/98 - in DB 1999/1262).

Unter dem Gebot der elektronischen Übermittlung ist die Sache unproblematisch, wenn der Kunde technisch und vom Know-how her in der Lage ist, die ihm vom selbstständigen Bilanzbuchhalter per Diskette oder auf elektronischem Weg übermittelten Daten der laufenden Finanzbuchführung entgegenzunehmen und die für die Umsatzsteuer-Voranmeldung wichtigen Daten an das Finanzamt „per Knopfdruck“ weiterzuleiten. Entsprechendes gilt, wenn ein Steuerberater die Sache für ihn erledigt.

Diese Fallgestaltung ist jedoch nicht die Realität. In der Regel gehören zur Klientel der selbstständigen Bilanzbuchhalter Kleinunternehmen (beispielsweise Ich-AGs) und kleine Betriebe, die nicht die technischen Möglichkeiten und das Know-how haben, Daten auf elektronischem Weg an das Finanzamt zu übermitteln. In diesem Bereich ist völlig unklar, wie die Abwicklung in Zukunft aussehen soll. Dabei ist Folgendes zu berücksichtigen:

- Sicher kann man daran denken, dass der Kunde nach wie vor die Daten der Umsatzsteuer-Voranmeldung aus den monatlichen Auswertungen ermittelt und in einem Formular zusammenstellt und dann den selbstständigen Bilanzbuchhalter anweist, diese Daten auf elektronischem Weg an das Finanzamt weiterzugeben. Die Übernahme dieser rein technischen Dienstleistung wäre vom Berufsrecht her unproblematisch; der Vorgang wäre eine mechanische Tätigkeit i. S. von § 6 Nr. 3 StBerG.
- Jedoch würden sich Schwierigkeiten in der praktischen Abwicklung ergeben:

FIBU-Programme, mit denen die Übermittlung der Daten möglich ist, lassen in der Regel keine Änderung dieser Daten zu. Die EDV ermittelt die Daten anhand der mit Steuerschlüsseln gebuchten Werte; und die Buchungen sind wiederum durch den selbstständigen Bilanzbuchhalter anhand der vorgelegten Belege und der von ihm zulässigerweise durchgeführten Kontierungen erfolgt. Die technische Sperre gegenüber Änderungen der Daten – auch der für die Umsatzsteuer-Voranmeldung relevanten Werte – ist durchaus sinnvoll. Damit wird eine wesentliche Fehlerquelle ausgeschlossen.

Wenn nun der Kunde die ihm vom selbstständigen Bilanzbuchhalter monatlich gelieferte Finanzbuchhaltung selbstständig in Richtung Umsatzsteuer-Voranmeldung auswertet, beinhaltet das zwangsläufig Fehlerquellen der verschiedensten Art. Das können kleine Rundungsabweichungen oder auch Fehler in der Ermittlung und Berechnung der Zahllast sein. Das führt dazu, dass der selbstständige Bilanzbuchhalter aus technischen Gründen selbst bei kleinsten Abweichungen der vom Kunden errechneten Daten von den in seiner EDV gespeicherten Daten nicht in der Lage sein wird, genau die Daten zu übermitteln, die der Kunde ihm zur Übermittlung an das Finanzamt geliefert hat.

Selbst wenn man das technische Problem der Übernahme falscher Daten in die EDV des selbstständigen Bilanzbuchhalters lösen könnte, wäre das sicher keine (gewünschte) Lösung für die Praxis.

Der selbstständige Bilanzbuchhalter müsste wider besseres Wissen falsche Daten an das Finanzamt übermitteln. Eine Korrektur in Eigenregie dürfte er nicht vornehmen, weil ihn das dem Vorwurf der „unerlaubten Hilfeleistung in Steuersachen“ aussetzen würde. Unter diesem Aspekt bestehen sogar Zweifel, ob er als Datenlieferer, der in diesem Bereich nur eine technische Dienstleistung erbringt, den Kunden überhaupt auf festgestellte Fehler in den vom Kunden zur Übermittlung an das Finanzamt zur Verfügung gestellten Umsatzsteuer-Voranmeldungsdaten hinweisen darf. Denn auch diesen Hinweis kann man – zumindest die Lobby der Steuerberater wird so verfahren - als Hilfeleistung in Steuersachen ansehen, die nicht durch den Ausnahmetatbestand des § 6 Nr. 4 StBerG abgedeckt ist.

- Hinzu kommt die zeitliche Problematik, die sich nach der neuen Gesetzeslage im Normalfall ergeben wird, wenn der Kunde einen selbstständigen Bilanzbuchhalter mit seiner laufenden Buchhaltung beauftragt hat: Der Kunde muss die Unterlagen für seine Buchhaltung zum selbstständigen Bilanzbuchhalter bringen. Dieser bucht die Geschäftsvorfälle. Danach holt der Kunde die Auswertungen beim selbstständigen Bilanzbuchhalter ab, um dann zuhause die Umsatzsteuer-Voranmeldung zu erstellen und diese wieder zur elektronischen Übermittlung an den selbstständigen Bilanzbuchhalter zu geben. Das alles soll so termingerecht geschehen, dass die Umsatzsteuer-Voranmeldung pünktlich am 10. des Folgemonats bezahlt werden kann.

### **III. Beurteilung:**

Die Beurteilung der gesetzlichen Neuregelung, die vom Grundsatz her bei der Lohnsteuer und bei der Umsatzsteuer die Übermittlung der Daten auf elektronischem Weg erzwingt, und ihrer Auswirkungen soll nicht nur unter rechtlichen Aspekten erfolgen, sondern auch andere Gesichtspunkte, nämlich die vom Gesetzgeber/der Finanzverwaltung mit der gesetzlichen Neuregelung verfolgten Ziele, einbeziehen.

#### **1) Berufsrechtliche Beurteilung:**

a)

Es soll an dieser Stelle keine Grundsatzdiskussion darüber geführt werden, ob das „Naturschutzgebiet der Vorbehaltsaufgaben der steuerberatenden Berufe“, wie es in den §§ 1 ff StBerG festgeschrieben wird, noch zeitgemäß ist.

Der nationale Gesetzgeber hat – nicht zuletzt unter dem Einfluss der auf Art. 12 GG gestützten Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts - begonnen, sich mit der Beseitigung berufsrechtlicher Schranken zu befassen. Zunächst hatte man die Handwerksberufe im Visier (Änderung der Handwerksordnung). Und in näherer Zukunft will man sich mit der Deregulierung bei den freien Berufen befassen; und das betrifft nicht nur die Gebührenordnungen, sondern auch die berufsrechtlichen Schranken.

Noch grundsätzlicher wird bei den freien Berufen die Thematik bei der Europäischen Kommission angegangen. Die Schritte, die der zuständige Wettbewerbskommissar

Mario Monti in der letzten Zeit unternommen hat, zeigen, dass man gewillt ist, alle wettbewerbsbehindernden Regularien auf den Prüfstand zu stellen. Hintergrund ist die Lissabonner Agenda, mit der sich die EU-Staats- und Regierungschefs im März 2000 das Ziel gesetzt haben, die europäische Union bis zum Jahr 2010 zum „wettbewerbsfähigsten und dynamischsten wissenschaftsbasierten Wirtschaftsraum in der Welt“ zu machen. In diesem Zusammenhang geht die Europäische Kommission jetzt auch gegen nationale Wettbewerbsbeschränkungen vor, wenn diese geeignet sind, die Erreichung des gemeinsamen Zieles zu verfehlen. Es kann sicher davon ausgegangen werden, dass Arbeiten wie die Einrichtung der Buchhaltung und insbesondere die Erstellung der Umsatzsteuer-Voranmeldung eine solche Wettbewerbsbeschränkung darstellen. Interessant ist in diesem Zusammenhang auch die Rolle der nationalen Wettbewerbsbehörden und Gerichte. Ab dem 01.05.2004 sind die deutschen Wettbewerbsbehörden und Gerichte auf Grund der EU-Verordnung 1/2003 verpflichtet, bei Wettbewerbsverstößen mit europaweiter Relevanz nicht nur nach nationalem Recht zu urteilen, sondern auch das EU-Recht zu berücksichtigen. Davon ausgehend, dass bei der Meldung von Steuerzahlen über das Internet der Ort der Erstellung der Meldung keinesfalls nachvollziehbar oder relevant ist, kann man sicher sein, dass es sich bei der Problematik der Abgabe der UST-VA über das Internet um ein solches europaweit relevantes Thema handelt.

b)

Auch wenn man die aktuelle berufsrechtliche Regelung mit ihrer komplizierten Abgrenzung in § 6 Nr. 3, 4 StBerG berücksichtigt, ist die gesetzliche Neuregelung, soweit es die laufende Finanzbuchhaltung anbetrifft, problematisch.

Mit der konventionellen Methode der Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldungen konnte der selbstständige Bilanzbuchhalter leben. Er erledigte für den Kunden die laufende Finanzbuchführung; und der Kunde entnahm aus den ausgedruckten Unterlagen die Daten für die Umsatzsteuer-Voranmeldung, übertrug diese Daten in das Formular und gab die Umsatzsteuer-Voranmeldung beim Finanzamt ab.

Dieser Weg ist jetzt aus den oben genannten Gründen versperrt. Der Kunde hat dann zwei Möglichkeiten:

- Entweder beantragt er beim Finanzamt, zur Vermeidung von unbilligen Härten auf eine elektronische Übermittlung zu verzichten. Das ist eine „Kann-Regelung“, über deren Handhabung gegenwärtig noch nichts gesagt werden kann. Wenn man aber zugrunde legt, dass die Finanzverwaltung daran interessiert ist, die elektronische Übermittlung von Daten auch im Umsatzsteuerbereich durchzusetzen, wird man davon ausgehen können, dass die Regelung über die Verzichte eher restriktiv angewendet werden wird.
- Damit bliebe für den Kunden, der technisch und vom Know-how her nicht in der Lage ist, die Daten selbst auf elektronischem Weg zu übermitteln, die Alternative, den Vertrag mit dem selbstständigen Bilanzbuchhalter zu kündigen und einen

Steuerberater zu beauftragen, auch wenn er das eigentlich nicht will und sich möglicherweise auch finanziell nicht leisten kann.

Auf diesem Umweg wird dem selbstständigen Bilanzbuchhalter schlagartig der Kernbereich seiner Leistungspalette, die laufende Finanzbuchhaltung, genommen. Es ist sogar zu befürchten, dass sich das zusätzlich auf das Tätigkeitsfeld "laufende Lohnabrechnungen" auswirkt; denn ein Kunde, der die laufende Buchhaltung außer Haus erledigt, wird kaum zwei Berater engagieren. Das ist in jeder Hinsicht – Zeit, Organisation, Kosten – zu aufwändig.

Diese Konstellation führt mittelbar dazu, dass die selbstständigen Bilanzbuchhalter und darüber hinaus der gesamte durch § 6 Nr. 4 StBerG erfasste Personenkreis in Zukunft (wieder) vom Markt der "laufenden Buchführung" (insbesondere: laufende Finanzbuchführung) ausgeschlossen wird. Das ist zwar nicht das gesetzgeberische Ziel der gesetzlichen Neuregelung in den §§ 41 a I 2 EStG, 18 I 1 UStG, jedoch die faktische Konsequenz des Gebotes zur elektronischen Übermittlung der Daten (insbesondere) bei den Umsatzsteuer-Voranmeldungen. Damit ergibt sich erneut ein Zustand auf dem Buchführungsmarkt, wie er vor den Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts vom 18.06.1980 (Verfassungswidrigkeit des Buchführungsprivilegs der steuerberatenden Berufe bei der laufenden Finanzbuchführung) und 27.01.1982 (Verfassungswidrigkeit des Buchführungsprivilegs für steuerberatende Berufe bei der laufenden Lohnbuchhaltung) und der daraus resultierenden gesetzlichen Regelung in § 6 Nr. 4 StBerG bestand: Selbstständige Bilanzbuchhalter und andere Gewerbetreibende, die die Qualifikation nach § 6 Nr. 4 StBerG erfüllen, sind vom Markt der Buchführungshilfe ausgeschlossen, dieser Teilmarkt im Bereich der Hilfeleistung in Steuersachen wird wieder allein von den steuerberatenden Berufen beherrscht.

Diese mittelbare Auswirkung der gesetzlichen Neuregelung über die elektronische Übermittlung ist weder rechtspolitisch erwünscht, noch berufsrechtlich zulässig. Sie wird in letzter Konsequenz erneut zu einem Verfahren vor dem Bundesverfassungsgericht vor dem Hintergrund des Art. 12 I GG führen, sofern der Gesetzgeber nicht reagiert. Diese Reaktion muss wie folgt aussehen:

- Entweder wird die Umsatzsteuer-Voranmeldung endlich als das behandelt, was sie tatsächlich darstellt, und zwar ein "Abfallprodukt" der laufenden (monatlichen) Finanzbuchführung. Sämtliche relevanten Daten für die Umsatzsteuer-Voranmeldung ergeben sich bei EDV-Unterstützung durch Knopfdruck. Die relevanten Zuordnungsentscheidungen werden nicht bei der Übertragung der Daten aus der ausgewerteten monatlichen Finanzbuchführung getroffen, sondern bei der Kontierung der Belege, die nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und auf der Grundlage von § 6 Nr. 4 StBerG ein zulässiger Tätigkeitsbereich des dort genannten Personenkreises ist. Das gebetsmühenhaft vorgetragene Argument, dass die Umsatzsteuer-Voranmeldung eine Steuererklärung sei, die deshalb weiterhin bei den Vorbehaltsaufgaben der steuerberatenden Berufe angesiedelt bleiben müsse, ist fadenscheinig und rein formal. Fadenscheinig ist es deshalb, weil es die dahinter stehenden Interessen verdeckt: Die Steuerberater betreiben Marktabschottung; und die Finanzverwaltung scheut es, eingefahrene Geleise

zu verlassen, wenn sie im Rahmen von Steuerverfahren mit Dienstleistern, die keine Steuerberater sind, konfrontiert wird. Und rein formal ist das Argument deshalb, weil der Charakter als Steuererklärung nicht zwingend zum Ausschluss eines Dienstleisters, der kein Steuerberater ist, von der Hilfeleistung in Steuersachen führt. Das zeigt die Behandlung bei den Lohnsteuer-Anmeldungen. Auch Lohnsteuer-Anmeldungen sind formal Steuererklärungen; und deren Erstellung ist keinesfalls in der Regel einfacher als die Erstellung einer Umsatzsteuer-Voranmeldung.

Bei der ganzen Sache wird stets übersehen, dass niemand, auch nicht das Bundesverfassungsgericht, den Gesetzgeber daran hindert, weitere Bereiche der Hilfeleistung in Steuersachen – über die laufende Buchführung hinaus – für gewerbliche Dienstleister freizugeben. Das Verfassungsrecht (Art. 12 I GG) bestimmt nur die Grenzen, bis zu der die Berufsfreiheit – hier: der Leistungsbereich der gewerblichen Dienstleister auf dem Gebiete der Hilfeleistung in Steuersachen – eingeschränkt werden darf. Hingegen schreibt es nicht vor, wie weit der Gesetzgeber die Berufsschranken aufhebt. Das wird bei der Diskussion über die “Hilfeleistung in Steuersachen” immer wieder verkannt, wenn auf die grundlegenden Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts von 1980 und 1982 zur Buchführungshilfe verwiesen wird. Mit einem Federstrich könnte der deutsche Gesetzgeber – analog zur Gesetzeslage in anderen Staaten auch im EU-Bereich – der Hilfeleistung in Steuersachen den Vorbehaltscharakter zugunsten der steuerberatenden Berufe entziehen und diesen Dienstleistungsbereich völlig freigeben. Die Entscheidung darüber unterliegt ausschließlich rechtspolitischen und keinesfalls rechtlichen (verfassungsrechtlichen) Erwägungen.

- Oder der Gesetzgeber macht tatsächlich einen zukunftsweisenden Schritt in Richtung Deregulierung des Buchführungsmarktes, indem er einerseits in § 6 Nr. 4 StBerG neben der Lohnsteuer-Anmeldung bei der laufenden Lohnbuchhaltung auch die Lohnsteuerbescheinigung und ferner die Umsatzsteuer-Voranmeldung bei der laufenden Finanzbuchführung aufführt und darüber hinaus den selbständigen Bilanzbuchhaltern das gesamte Feld der Buchführungshilfe (einschließlich Einrichtung der Buchführung und Abschlussarbeiten) eröffnet, und zwar durch Aufnahme dieser Regelung in den Katalog der Befugnis zur beschränkten Hilfeleistung in Steuersachen in § 4 StBerG oder durch eine entsprechende Ergänzung des § 6 StBerG.

## **2) Beurteilung im Hinblick auf den mit der elektronischen Übermittlung verfolgten Gesetzeszweck:**

Es wurde schon mehrfach erwähnt, dass die gesetzliche Neuregelung der §§ 41 a I 2 EStG, 18 I 1 UStG – dasselbe gilt für § 41 b EStG (Lohnsteuerbescheinigungen) - mit dem darin enthaltenen Gebot zur elektronischen Übermittlung die Steuer-Massenverfahren der Lohnsteuer-Anmeldung und Umsatzsteuer-Voranmeldung vereinfachen will.

Dieses Ziel wird nur erreicht, wenn praktisch alle Unternehmer und Arbeitgeber an der elektronischen Übermittlung teilnehmen. Es wird mit Sicherheit nicht erreicht, wenn die Finanzverwaltung mit hunderttausenden von Ausnahmeanträgen konfrontiert wird, weil die Unternehmer/Arbeitgeber als Klein- und Kleinstbetriebe auf der einen Seite nicht über die technische Ausrüstung und/oder das Know-how zur elektronischen Übermittlung verfügen und andererseits einen Dienstleister auf dem Gebiete der Buchhaltung haben, der zwar über die technische Ausrüstung und das Know-how zur elektronischen Übermittlung verfügt, aber aus berufsrechtlichen Gründen im Bereich der Finanzbuchführung die monatlichen Daten, die er mit Hilfe seiner EDV übermittelt hat, nicht per Knopfdruck an die Finanzverwaltung weiterleiten darf.

Wenn also der Finanzverwaltung wirklich daran gelegen ist, der elektronischen Übermittlung von Daten durch die Steuerpflichtigen bzw. deren Dienstleister an die Finanzverwaltung zum Durchbruch zu verhelfen, ist es schlichtweg kontraproduktiv, durch berufsrechtliche Regelungen, die bei objektiver Beurteilung sowieso niemand nachvollziehen kann, Barrieren aufzubauen, die diesem Ziel zuwiderlaufen. Es wäre auch abwegig, darauf zu bauen, dass die Ich-AGs oder andere Kleinstbetriebe, die nicht über die technische Ausrüstung/das Know-how zur elektronischen Übermittlung verfügen, dann zu einem Steuerberater gehen. Das kann und will ein derartiger Betrieb sich finanziell nicht leisten. Er wird also wegen unbilliger Härte einen Ausnahmeantrag stellen oder, wenn das Finanzamt diesen Antrag zurückweist, die Dinge irgendwie selbst "hinfummeln". Beides entspricht nicht den Intentionen der gesetzlichen Neuregelung. Dann ist es sicher besser, wenn kompetente Fachleute außerhalb des Steuerberaterberufs – und das sind etwa die selbstständigen Bilanzbuchhalter - die elektronische Übermittlung der Daten übernehmen.

#### **IV. Zusammenfassung:**

Zusammenfassend kann folgendes festgehalten werden:

- Die gesetzliche Neuregelung in den §§ 41 a I 2, 3 EStG und 18 I UStG, die als Regelfall die elektronische Übermittlung der Lohnsteuer-Anmeldungen und Umsatzsteuer-Voranmeldungen vorschreibt, ist grundsätzlich zu begrüßen.
- Nur darf die gesetzliche Neuregelung nicht dazu führen, dass in Zukunft selbstständige Bilanzbuchhalter und darüber hinaus der gesamte in § 6 Nr. 4 StBerG erfasste Personenkreis faktisch vom Buchführungsmarkt, insbesondere im Bereich der laufenden Finanzbuchführung, verdrängt wird.

- Wenn zum einen erneute berufsrechtliche Auseinandersetzungen mit verfassungsrechtlichem Hintergrund (Art. 12 I GG) auf dem Buchführungsmarkt vermieden werden sollen und wenn zum anderen die Finanzverwaltung die elektronische Übermittlung von Daten durch die Steuerpflichtigen und ihre Dienstleister bei der Lohn- und Umsatzsteuer wirklich als Standard durchsetzen und nicht nur durch Ausnahmeverfahren mit entsprechendem Verwaltungsaufwand zur Farce werden lassen will, muss der Gesetzgeber sofort handeln, und zwar schon in dem noch im Jahre 2004 vorgesehenen 8. Steuerberatungs-Änderungsgesetz. Die erforderliche Neuregelung kann sich entweder auf das zwingend Gebotene beschränken, oder sie kann – in Richtung Deregulierung auf dem Gebiete des Steuerwesens – großzügiger ausfallen. Auf jeden Fall muss der Gesetzgeber die Hilfeleistung bei der Erstellung von Umsatzsteuer-Voranmeldungen, die Bestandteil und Abfallprodukt der laufenden Finanzbuchführung ist, freigeben.

München, den 28.04.2004

Bonn, den 29.04.2004

gez. Dr. Rainer Frehland  
Rechtsanwalt / Steuerberater  
Fachanwalt für Steuerrecht

gez. Nadja Ginster