



Universitätsverlag Potsdam

## Artikel erschienen in:

*Hartmut Bauer, Marek Szewzyk, Bożena Popowska, Wolfgang Abromeit (Hrsg.)*

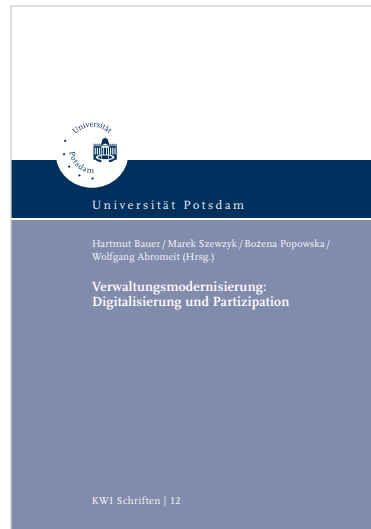
### **Verwaltungsmodernisierung: Digitalisierung und Partizipation**

#### **KWI Schriften ; 12**

2020 – 152 S.

ISBN 978-3-86956-486-9

DOI <https://doi.org/10.25932/publishup-45910>



#### Empfohlene Zitation:

Adrian Fuks; Jan-Ole Alpha: Lizenzvertrag ElsterFormular als Instrument digitalisierter Steuer-  
verwaltung, In: Hartmut Bauer, Marek Szewzyk, Bożena Popowska, Wolfgang Abromeit (Hrsg.):  
Verwaltungsmodernisierung: Digitalisierung und Partizipation (KWI Schriften; 12), Potsdam,  
Universitätsverlag Potsdam, 2020, S. 37–53.  
DOI <https://doi.org/10.25932/publishup-48526>

Soweit nicht anders gekennzeichnet ist dieses Werk unter einem Creative Commons Lizenz-  
vertrag lizenziert: Namensnennung 4.0. Dies gilt nicht für zitierte Inhalte anderer Autoren:  
<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.de>

# Lizenzvertrag ElsterFormular als Instrument digitalisierter Steuerverwaltung

Adrian Fuks/Jan-Ole Alpha\*

## I. Einführung

Spätestens seit dem die Eingliederungsvereinbarung Einzug in das Recht der Grundsicherung für Arbeitssuchende (SGB II) fand,<sup>1</sup> ist der „Verwaltungsvertrag endgültig im Alltag der ‚Massenverwaltung‘ angekommen“<sup>2</sup>. Frühere Annahmen, öffentlich-rechtliche Verträge spielten nur eine „wenig bedeutsame bis unbedeutende Rolle“<sup>3</sup> oder seien für die Massenverwaltung eher ungeeignet<sup>4</sup>, lassen sich heutzutage nur noch schwerlich begründen. Ein Gebiet, auf dem Verträge schon immer mit Skepsis betrachtet wurden, ist das Steuerrecht.<sup>5</sup> Für

---

\* Der Beitrag ist eine komprimierte Fassung des Aufsatzes „Steuerliche Massenverwaltung durch Vertrag – Lizenzvertrag ElsterFormular“ der Autoren in der DÖV 2020, S. 226 ff.

- 1 Ein in § 15 SGB II geregelter öffentlich-rechtlicher Vertrag (zur Einordnung als öffentlich-rechtlicher Vertrag s. BSG, Urt. v. 23.06.2016, B 14 AS 30/15 R, Rn. 16, juris; BSG, Urt. v. 23.06.2016, B 14 AS 42/15 R, Rn. 13, juris) zwischen Sozialverwaltung und erwerbsfähigen leistungsberechtigten Personen über die für ihre Eingliederung erforderlichen Leistungen. Zu der rechtsdogmatisch vergleichbaren Eingliederungsvereinbarung nach § 37 SGB III und deren Einordnung als öffentlich-rechtlicher Vertrag s. BSG, Urt. v. 04.04.2017, B 11 AL 5/16 R, Rn. 18 ff., juris.
- 2 Hartmut Bauer, Verwaltungsverträge, in: Wolfgang Hoffmann-Riem/Eberhard Schmidt-Assmann/Andreas Voßkuhle (Hrsg.), Grundlagen des Verwaltungsrechts, Bd. II, 2. Aufl. 2012, § 36 Rn. 37 m. w. N.
- 3 Volker Schlette, Die Verwaltung als Vertragspartner, 2000, S. 254, der die Aussage allerdings auf „die meisten Behörden“ beschränkt und den Bereich der öffentlichen Aufträge nicht miteinbezieht; ähnlich auch Torsten Siegel/Jan Ziekow, Entwicklung und Perspektiven des öffentlich-rechtlichen Vertrags (Teil 1), VerwArch, Bd. 94 (2003), 593 ff. (593).
- 4 Hartmut Mauer, Der Verwaltungsvertrag – Probleme und Möglichkeiten, DVBl 1989, 798 (806).
- 5 Vgl. etwa BVerwGE 8, 329 (330); BFHE, 142, 549 (554 f.); Roman Seer, in: Klaus Tipke/Joachim Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 17. Aufl. 2002, § 21 Rn. 19 ff. m. w. N.; aus jüngerer Zeit Anna Leisner-Egensperger, Der Verwaltungsvertrag: Bestandsaufnahme und Reformbedarf, DV, Bd. 51 (2018), 467 (474).

Bedenken sorgt insbesondere die Regelung in § 155 Abs. 1 AO, wonach Steuern durch Verwaltungsakt, nämlich „Steuerbescheid“ festgelegt werden.<sup>6</sup> Aber auch die Haltung des Bundesfinanzhofs, steuerrechtliche Verträge nach wie vor grundsätzlich abzulehnen,<sup>7</sup> trägt einen Großteil dazu bei.

Ein Ausschluss der vertraglichen Steuerfestsetzung bedeutet selbstverständlich nicht, dass Vereinbarungen in der Finanzverwaltung nicht möglich wären.<sup>8</sup> Abreden, deren Vertragsinhalt sich nicht auf die Festsetzung bezieht, laufen bekanntlich keine Gefahr, gegen die Regelung in § 155 Abs. 1 AO zu verstoßen.<sup>9</sup> Dementsprechend verwundert es nicht, dass der Bundesfinanzhof erhebliche Zugeständnisse macht, indem er die sog. „tatsächliche Verständigung“ für zulässig und rechtlich bindend erklärt.<sup>10</sup> Bei dieser in der Literatur zunehmend als öffentlich-rechtlicher Vertrag qualifizierten Vereinbarung,<sup>11</sup> handelt es sich im Grunde und in der Sache um einen Vergleichsvertrag, den die Finanzbehörde mit dem Steuerpflichtigen über schwer zur ermittelnde Sachverhalte abschließt<sup>12</sup>.

6 Nach den Grundsätzen des Allgemeinen Verwaltungsrechts ist die Verwaltung zum Handeln durch Vertrag befugt, solange keine Vorschriften entgegenstehen. § 155 Abs. 1 AO ist eine solche Vorschrift.

7 Die Rspr. leitet aus Art. 20 Abs. 3 GG ein grds. Handlungsformverbot ab, so bereits BVerwGE 8, 329 (330); BFHE, 142, 549 (554 f.); BFH, Urt. v. 16.11.2000, XI R 28/99 = NVwZ 2001, 1079 (1080); aus jüngerer Zeit BVerwG, Urt. v. 30.05.2012, 9 C 5/11 = NVwZ 2013, 218 (221 f.); BVerwG, Urt. v. 12.12.2012, 9 C 12/11 = NVwZ-RR 2013, 383 (383).

8 Neben verschiedenen steuerrechtlichen Verträgen, etwa über die Art und Weise der Steuerzahlung (Stundungs- und Ratenzahlungsvereinbarungen) oder zur Regelung atypischer Fallkonstellationen (vgl. bspw. die Billigkeitsregelungen der §§ 163 und 227 AO), existieren auch zahlreiche kommunalabgabenrechtliche Vertragskonstellationen, die zum Teil auch in einigen Kommunalabgabengesetzen geregelt sind (z. B. § 2 Abs. 2 KAG des Landes Rheinland-Pfalz). Zudem nehmen §§ 78 und 224a AO sogar ausdrücklich Bezug auf den öffentlich-rechtlichen Vertrag, womit Verträge auch dem Steuerverfahrensrecht keineswegs fremd sind.

9 Dazu und zum Folgenden *Hartmut Maurer/Christian Waldhoff*, Allgemeines Verwaltungsrecht, 19. Aufl. 2017, § 14 Rn. 5.

10 Grundlegend BFHE 142, 549 (555 ff.), danach ständige Rspr., s. etwa BFH, Urt. v. 24.01.2002, III R 49/00 = FPR 2002, 334 (334 f.); BFH, Urt. v. 08.10.2008, I R 63/07 = DStR 2008, 2477 (2478); BFH, Urt. v. 12.06.2017, III B 144/16 = DStR 2017, 1932 (1934).

11 So *Roman Seer*, in: Klaus Tipke/Joachim Lang (Hrsg.), Steuerrecht, 23. Aufl. 2018, § 21 Rn. 147; *Joachim Englisch*, Bindende „tatsächliche“ und „rechtliche“ Verständigungen zwischen Finanzamt und Steuerpflichtigen, 2004, S. 31 ff.; *Hartmut Söhn*, in: Walter Hübschmann/Ernst Hepp/Armin Spitaler (Hrsg.), Abgabenordnung-Kommentar, Stand: 254. Erg.-Lfg. August 2019, § 78 Rn. 116 m. w. N., ablehnend etwa *Ulrich Pflaum*, Kooperative Gesamtbereinigung von Besteuerungs- und Steuerstrafverfahren, 2010, S. 125 ff.

12 Dazu zählt die Rspr. insbesondere Fälle der Schätzung, Wertermittlung und zukunftsorientierter Prognose, *Seer* (Fn. 11), § 21 Rn. 146 m. w. N. aus der Rspr.

Im Zentrum der vorliegenden Betrachtung steht der Lizenzvertrag ElsterFormular, eine Vereinbarung, die bislang in Literatur und Rechtsprechung – soweit ersichtlich<sup>13</sup> – fast gänzlich unbeachtet blieb. Deren Abschluss ist Voraussetzung, um Zugriff auf das unentgeltliche Steuererklärungsprogramm ElsterFormular zu erlangen. Vertragsparteien sind der jeweilige Steuerpflichtige und das Bayerische Landesamt für Steuern (LfSt), das als bundesweiter Koordinator des Projekts ELSTER<sup>14</sup> der Finanzverwaltungen von Bund und Ländern fungiert.<sup>15</sup> Auf Grund der hohen Anzahl elektronisch übermittelter Steuererklärungen, die allein im Jahr 2018 über 23 Millionen betrug,<sup>16</sup> ist auch von einer millionenfachen Abschlusszahl des Lizenzvertrags auszugehen. Daher ist er ein Paradebeispiel für die Massentauglichkeit verwaltungsvertraglichen Handelns.

## II. Problematik

### 1. Das Verfahren zur Elektronischen Steuererklärung

Das ELSTER-System besteht aus zwei Varianten.<sup>17</sup> Nach dem ELSTER I-Verfahren ist die Steuererklärung in elektronischer Form an das Finanzamt zu versenden. Mangels elektronischem Zertifikat fehlt es aber an dem Unterschriftserfordernis, so dass die Nachsendung einer eigenhändig unterschriebenen Erklärung notwendig ist.<sup>18</sup> Dagegen ermöglicht das ELSTER II-Verfahren eine vollelektronische Steuererklärung ohne zusätzliche Übersendung in Papierform und ohne

---

13 Eher beiläufige Erwähnung aber bei *Hartmut Bauer*, in: Friedrich Schoch/Jens-Peter Schneider (Hrsg.), *Verwaltungsverfahrensgesetz-Kommentar*, i. E., Vor § 54 Rn. 60; außerdem FG Hamburg, *Urt. v. 09.11.2009*, 2 K 65/08, Rn. 5, 7, 24, 25, juris; daran anknüpfend BFH, *Urt. v. 24.06.2010*, XI B 105/09, Rn. 5, juris.

14 ELSTER = Elektronische SteuerERklärung.

15 Gemäß § 1 Abs. 1 des Lizenzvertrags, im Internet abrufbar unter [https://www.elster.de/eportal/lizenzvertrag/lizenzvertrag\\_elsterformular\\_<04.02.2020>](https://www.elster.de/eportal/lizenzvertrag/lizenzvertrag_elsterformular_<04.02.2020>).

16 Gemäß eigener Angabe auf der Homepage des ELSTER Online-Finanzamts, im Internet abrufbar unter [https://www.elster.de/eportal/infoseite/presse\\_<04.02.2020>](https://www.elster.de/eportal/infoseite/presse_<04.02.2020>).

17 Dazu *Roman Seer*, in: Klaus Tipke/Heinrich Wilhelm Kruse (Hrsg.), *Abgabenordnung-Kommentar*, Stand: 158. Erg.-Lfg. Oktober 2019, § 150 Rn. 24; außerdem instruktiv zum ELSTER-System *Heinz Kußmaul/Christoph Ruiner*, *ELSTER – Das elektronische Steuerklärungssystem*, StB 2008, 238 ff.

18 *Martin Lewandowski/Ralf Ackermann*, *Elektronische Kommunikation mit dem Finanzamt*, DStR 2014, 1646 (1652); *Seer* (Fn. 17), § 150 Rn. 24.

das Erfordernis einer qualifizierten Signatur.<sup>19</sup> Beide Verfahren setzen die Nutzung der Steuersoftware ElsterFormular voraus, die seit dem Jahr 2001 im Einsatz ist,<sup>20</sup> seither mehrfach fortentwickelt wurde und kostenlos auf der Homepage des ELSTER Online-Finanzamts heruntergeladen werden kann.<sup>21</sup> Um jedoch zur Schaltfläche zum Herunterladen der Software gelangen zu können, ist vorab der Abschluss des Lizenzvertrags erforderlich. Zwar besteht auch die Möglichkeit, auf kommerzielle Drittsoftware verschiedener Anbieter auszuweichen, diese ist allerdings in der Regel kostenpflichtig.<sup>22</sup> Daher unterliegen diejenigen Steuerpflichtigen, die zur elektronischen Übermittlung verpflichtet sind und nicht für die Kosten einer Drittsoftware aufkommen möchten, einem faktischen Kontrahierungszwang mit dem Bayerischen Landesamt für Steuern, wenn sie ihrer Verpflichtung mit Hilfe der Steuersoftware ElsterFormular nachkommen möchten.<sup>23</sup>

## 2. Pflicht zur elektronischen Übermittlung

Die Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung der Steuererklärung hat inzwischen deutlich an Praxisrelevanz gewonnen. Gemäß § 25 Abs. 4 S. 1 EStG ist die Erklärung bei den Gewinneinkünften (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1–3 EStG) nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz zu übermitteln. Die Pflicht zur Abgabe der elektronischen Steuererklärung und damit auch die mittelbare Pflicht zum Abschluss des Lizenzvertrags trifft im Wesentlichen die Bezieher von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbe und aus selbstständiger Tätigkeit, die

19 Näher zum ELSTER-Verfahren *Seer* (Fn. 17), § 150 Rn. 24 ff.

20 Gemäß eigener Angabe auf der Homepage des ELSTER Online-Finanzamts, abrufbar unter [https://www.elster.de/eportal/infoseite/nutzen\\_und\\_vorteile<04.02.2020>](https://www.elster.de/eportal/infoseite/nutzen_und_vorteile<04.02.2020>).

21 Abrufbar unter <https://www.elster.de/eportal/infoseite/elsterformular<04.02.2020>>.

22 Zudem besteht in einigen Bundesländern wie etwa dem Saarland auch die Möglichkeit, das Programm auf CD-ROM zu erhalten. Diese steht allerdings jedes Jahr nur für eine begrenzte Zeit zur Verfügung, weshalb ein Großteil der zur elektronischen Übermittlung Verpflichteten wohl eher auf das Herunterladen des Programms angewiesen ist. Dagegen verzichtet bspw. das Land Berlin inzwischen gänzlich auf die Bereitstellung per CD-ROM, so dass das Herunterladen und damit der Abschluss des Lizenzvertrags für die dortigen Steuerpflichtigen unumgänglich zur Erlangung der Steuersoftware ist.

23 Es existiert ebenfalls die Alternative, die Steuererklärung im Rahmen des Online-Portals „Mein Elster“ abzugeben. Diese rein webbasierte Anwendung, bei der keine Installation auf dem jeweiligen Endgerät notwendig ist, erfordert allerdings einen nicht unterschätzbaren Mehraufwand bei der Registrierung. Darüber hinaus konnten zu dessen Einführung im Jahr 2005 nicht alle Verpflichtungen zur elektronischen Abgabe erfüllt werden und sind erst Schritt für Schritt integriert worden. Die Einkommensteuererklärung kann damit etwa seit dem April 2013 abgegeben werden. Dazu auch Fn. 68.

einen nicht unerheblichen Betrag des gesamten Einkommensteueraufkommens leisten. Wird die Steuererklärung nicht elektronisch, sondern in Papierform an die Finanzverwaltung übermittelt, gilt diese als nicht abgegeben, soweit keine Ausnahme zum Tragen kommt.<sup>24</sup>

### 3. Rechtsfolgen des Nichtabschlusses

Der Nichtabschluss des Lizenzvertrags mit dem Bayerischen Landesfinanzamt für Steuern kann zur Unmöglichkeit der Abgabe der Steuererklärung führen. Die Folgen einer Nichtabgabe können den Steuerpflichtigen empfindlich treffen. Nach §§ 328 ff. AO kann die Abgabe mit Zwangsmitteln herbeigeführt werden.<sup>25</sup> Die Finanzbehörde kann auch ohne weiteres nach § 162 AO schätzen und einen Schätzungsbescheid erlassen sowie nach § 152 AO einen Verspätungszuschlag festsetzen.

Die große Brisanz der Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung der Steuererklärung und der sich damit zusammenhängenden potenziellen Konsequenzen des Nichtabschlusses der Vereinbarung legt eine eingehendere Analyse des Lizenzvertrags ElsterFormular nahe. Dabei geht es vor allem um die Wirksamkeitsvoraussetzungen (III.), die Rechtsnatur (IV.) und die Rechtsgrundlage (V.) dieses Vertrags.

## III. Wirksamkeitsvoraussetzungen

### 1. Zustandekommen des Lizenzvertrags

Wie alle Verträge kommt auch der Lizenzvertrag ElsterFormular durch zwei von einem Rechtbindungswillen getragene korrespondierende Willenserklärungen (Antrag und Annahme) zustande. Die Vertragspar-

---

24 Andreas Musil/Daniel Burchard/Frank Hechtner, Verfahrensrechtliche Fragen der elektronischen Steuererklärung im Rahmen des Projektes ELSTER, DStR 2007, 2290 (2296); Ralf Sikorski, Überblick über wesentliche verfahrensrechtliche Änderungen 2006/2007, DStR 2007, 183 (184); Hansjörg Pflüger, in Carl Herrmann/Gerhard Heuer/Arndt Raupach (Hrsg.), Einkommensteuergesetz-Kommentar, Stand: 293. Erg.-Lfg. September 2019, § 25 Rn. 66.

25 Eingehend zu den Folgen der Verletzung der Steuerklärungspflicht Matthias Geurts, in: Paul Kirchhof/Hartmut Söhn/Rudolf Mellinghoff (Hrsg.), Einkommensteuergesetz-Kommentar, Stand: 299. Erg.-Lfg. September 2019, § 25 Rn. C. 70 ff.; ferner Thilo Cöster, in: Ulrich Koenig (Hrsg.), Abgabenordnung-Kommentar, 3. Aufl. 2019, § 149 Rn. 38; Bernd Rätke, in: Franz Klein (Begr.), Abgabenordnung-Kommentar, 14. Aufl. 2018, § 149 Rn. 48.

teien sind in § 1 des Lizenzvertrags geregelt. Abs. 1 befasst sich mit dem Bayerischen Landesfinanzamt für Steuern, dem Lizenzgeber, und Abs. 2 mit dem „Steuerbürger“, dem Lizenznehmer. Zu Letzterem zählen alle natürlichen und juristischen Personen. Davon sind auch Arbeitgeber im Rahmen der Lohnsteuer-Anmeldungen und Dienstleister erfasst, die autorisiert sind, die Steuererklärung für die jeweiligen Steuerpflichtigen einzureichen. Nach § 4 Abs. 1 des Lizenzvertrags räumt das Bayerische Landesfinanzamt für Steuern dem Steuerbürger ein nicht ausschließliches Nutzungsrecht an der Steuersoftware ein, weshalb es sich um einen sog. einfachen Lizenzvertrag handelt.<sup>26</sup> Dessen Zustandekommen vollzieht sich im Rahmen eines webbasierten Verfahrens.

Der Antrag des Bayerischen Landesfinanzamts für Steuern besteht in der Zurverfügungstellung des Lizenzvertrags in Form eines elektronischen Formulars auf der Homepage des ELSTER-Online Finanzamts.<sup>27</sup> Unter dem Vertragstext finden sich zwei Schaltflächen, von denen die eine mit dem Schriftzug „Lizenzvertrag akzeptieren“ und die andere mit „Lizenzvertrag ablehnen und zurück zur Übersicht“ überschrieben ist. Der Steuerbürger hat damit zwar auf den ersten Blick die Wahl, zu bestätigen oder abzulehnen. Ist er allerdings nicht zur Annahme bereit, bleibt ihm die Möglichkeit zum Herunterladen der Steuersoftware verwehrt und damit auch möglicherweise<sup>28</sup> die elektronische Abgabe der Steuererklärung.

#### a. *Der Lizenzvertrag als typisierter Vertrag*

Auf Grund seines einseitig-diktierten Regelungsgehalts handelt es sich beim Lizenzvertrag um einen sog. „typisierte[n] Vertrag“.<sup>29</sup> Gemeint sind Vereinbarungen, bei denen der Vertragsinhalt im Wesentlichen feststeht und dem Bürger – abgesehen von der Annahme bzw. Ablehnung des Vertragsangebots – keine wirkliche Einwirkungsmöglichkeit bleibt, außer den Vertrag anzunehmen oder abzulehnen.<sup>30</sup> Laut *Maurer/Waldhoff*

26 Anders als der sog. ausschließliche Lizenzvertrag, bei dem i.d.R. lediglich nur ein einzelner Lizenznehmer die Berechtigung erhält, auf den im Lizenzvertrag geregelten Gegenstand zuzugreifen und zu nutzen. Selbst der Rechtsinhaber wird dadurch grds. von der eigenen Verwertung ausgeschlossen.

27 Abrufbar unter [https://www.elster.de/eportal/lizenzvertrag/lizenzvertrag\\_elsterformular<04.02.2020>](https://www.elster.de/eportal/lizenzvertrag/lizenzvertrag_elsterformular<04.02.2020>).

28 Dazu Fn. 23.

29 Zur Figur des typisierten Vertrags ohne Bezug zum Lizenzvertrag *Maurer/Waldhoff* (Fn. 9), § 14 Rn. 30.

30 Dazu und zum Folgenden *Maurer/Waldhoff* (Fn. 9), § 14 Rn. 30.

unterscheide sich der Verwaltungsvertrag vom Verwaltungsakt in solchen Fällen nur noch durch das Unterschriftserfordernis und der damit einhergehenden stärkeren Bindung des Unterzeichnenden. Zwischen „ausgehandeltem Verwaltungsakt“ und Verwaltungsvertrag bestehe also nur noch im äußeren Erscheinungsbild und kaum mehr in der Entstehung oder im Regelungsgehalt ein wirklicher Unterschied. *Maurer/Waldhoff* lassen allerdings außer Acht, dass solche Vertragskonstellationen trotz ihres bereits von Anfang an feststehenden Charakters auf dem „Leitgedanken gemeinsam erarbeiteter und einvernehmlich geregelter Problemlösungen“<sup>31</sup> beruhen. Zudem erhält die Verwaltung damit die Möglichkeit, mit einem sehr breiten Adressatenkreis unter geringstmöglichem Verwaltungsaufwand zusammenarbeiten zu können.

### *b. Nutzwert des Lizenzvertrags als typisierter Vertrag*

Für derartige Konstellationen ist der Lizenzvertrag ElsterFormular ein hervorragendes Beispiel. Es ist schwer vorstellbar, wie die Steuerverwaltung die Regelungen der Vereinbarung, insbesondere mit einem so breiten Adressatenkreis ebenso effektiv durch einen Verwaltungsakt wie durch einen Vertrag umsetzen könnte. Schließlich liegt der Vorteil des Lizenzvertrags gerade darin, sich an einen unbestimmten Personenkreis zu richten. Es können sowohl diejenigen, die zur elektronischen Abgabe verpflichtet sind, als auch alle sonstigen Interessierten die Vereinbarung abschließen und damit Zugang zur Steuer-Software erlangen. Dabei kann die Steuerverwaltung mit ein und demselben Regelungsinstrument allen potenziellen Anwendern gerecht werden. Eine Realisierung durch Verwaltungsakt wäre höchstens möglich, wenn jeder Einzelne, den die elektronische Übermittlungspflicht trifft, zunächst mit dem Finanzamt (zumindest elektronisch) in Kontakt treten müsste, bevor er nach Zugang eines Verwaltungsakts mit demselben Regelungsgehalt wie der Lizenzvertrag Zugriff auf die Steuer-Software ElsterFormular erhielte. Dabei ist jedoch von einem spürbar höheren Verwaltungsaufwand auszugehen, als durch Umsetzung mit Hilfe einer Lizenzvereinbarung.

---

31 *Bauer* (Fn. 2), § 36 Rn. 40.



## 2. Schriftformerfordernis

Auch beim Lizenzvertrag ElsterFormular stellt sich wie so oft bei Verträgen die Frage der Formbedürftigkeit. Grundsätzlich können Lizenzverträge formfrei abgeschlossen werden. Hierbei könnte jedoch die Vorschrift des § 57 VwVfG eingreifen, welche die Schriftform für öffentlich-rechtliche Verträge festlegt. Unabhängig davon, ob es sich beim Lizenzvertrag um einen öffentlich-rechtlichen Vertrag im Sinne von § 54 VwVfG handelt, ist das Formerfordernis des § 57 VwVfG für diesen Fall jedoch nicht anwendbar. Nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 VwVfG gilt das VwVfG nämlich nicht für Verwaltungsverfahren, welche die Bundes- oder Landesfinanzbehörden nach Maßgabe der AO durchführen. Da das Verfahren zur Abgabe der elektronischen Steuererklärung auf den Regelungen der §§ 72a und 87a bis 87d AO beruht, gilt diese Ausnahme auch für den Lizenzvertrag. Es handelt sich zudem um eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers, weshalb eine entsprechende Anwendung ebenso ausscheidet.<sup>32</sup> Weitere Ansatzpunkte für ein Schriftformerfordernis sind nicht ersichtlich.

## IV. Rechtsnatur

Da das Handlungsspektrum der Verwaltung sowohl privat- als auch öffentlich-rechtliche Verwaltungsverträge<sup>33</sup> umfasst, ist die vertragliche Rechtsnatur insbesondere für das heranzuziehende Rechtsregime und den im Streitfall zu wählenden Rechtsweg maßgeblich. Die Freiheit der Wahl der Handlungsformen<sup>34</sup> gewährt der öffentlichen Verwaltung allerdings nicht das Recht, selbst das anzuwendende Rechtsregime zu bestimmen.<sup>35</sup> Ob es sich beim Lizenzvertrag ElsterFormular um einen öffentlich-rechtlichen Vertrag handelt, richtet sich danach,

32 So *Heinz J. Bonk/Werner Neumann/Thorsten Siegel*, in: Paul Stelkens/Heinz J. Bonk/Michael Sachs (Hrsg.), *VwVfG*, 9. Aufl. 2019, § 54 Rn. 120, mit Verweis auf BT-Drs. 7/4292.

33 Vom Begriff des Verwaltungsvertrags sind im vorliegenden Werk sowohl privat- als auch öffentlich-rechtliche Verträge der öffentlichen Verwaltung umfasst. Zur terminologischen Einordnung s. *Bauer* (Fn. 2), § 36 Rn. 70 m. w. N.

34 Allgemein dazu *BVerwGE* 13, 47 (54); *BVerwG*, *Beschl. v. 06.03.1990*, 7 B 120/89 = *DVBl* 1990, 712 (713); zur argumentativen Herleitung vgl. *Rolf Stober*, *Rechtsformen der öffentlichen Verwaltung*, in: Hans Wolff/Otto Bachhof/Rolf Stober/Winfried Kluth (Hrsg.), *Verwaltungsrecht I*, 13. Aufl. 2017, § 23 Rn. 6 ff. m. w. N.

35 Statt vieler *Ulrich Stelkens*, *Verwaltungsprivatrecht*, 2005, S. 694 ff. m. w. N.

ob ein öffentlich-rechtliches Rechtsverhältnis vorliegt.<sup>36</sup> Im Folgenden soll die Rechtsnatur des Vertrags bestimmt werden, obwohl weitgehend verlässliche Rechtssicherheit ohnehin erst dann besteht, wenn eine höchstrichterliche Qualifikation erfolgt ist.

## 1. Qualifikationskriterien

Die Ermittlung der vertraglichen Rechtsnatur erfolgt gemäß der sog. „Gegenstandstheorie“ anhand des Vertragsgegenstands.<sup>37</sup> Der subjektive Wille der Vertragsparteien ist unerheblich. Es kommt lediglich darauf an, ob die den Vertrag prägenden Berechtigungen und Verpflichtungen der Vertragsparteien, die durch die Vereinbarung begründet, geändert oder aufgehoben werden, dem Öffentlichen Recht bzw. dem Verwaltungsrecht zuzuordnen sind.<sup>38</sup> Handelt es sich bei der Regelung, die das Rechtsverhältnis begründet, um eine öffentlich-rechtliche Vorschrift, ist auch das Rechtsverhältnis öffentlich-rechtlich.<sup>39</sup> Problematisch wird die Feststellung der Rechtsnatur allerdings, sobald die Vertragsparteien keine durch Rechtsnormen ausgestaltete Beziehung zum Gegenstand haben. Dann kommt es nach der herrschenden „Verordnungslehre“<sup>40</sup> darauf an, ob der Vertragsschluss dem Vollzug öffentlich-rechtlicher Regelungen dient oder dadurch auf einen öffentlich-rechtlichen Sachverhalt eingewirkt wird. Ausschlaggebend sind insbesondere der Gesamtcharakter<sup>41</sup> und Zweck<sup>42</sup> des Vertrags.

---

36 Vgl. § 54 VwVfG. Wie oben aufgeführt, scheidet sowohl eine direkte als auch eine entsprechende Anwendung des § 54 VwVfG auf Grund des § 2 Abs. 2 Nr. 1 VwVfG aus. S. III.2.

37 BVerwGE 22, 138 (140); 25, 299 (301); 30, 65 (67); 32, 214 (216); 42, 331 (332); GemSenOGB BVerwGE 74, 368 (370); BVerwGE. 97, 331 (335); 111, 162 (164); BGHZ 102, S. 280 (283); 108, S. 284 (286); *Bonk/Neumann/Siegel* (Fn. 32), § 54 Rn. 56; *Maurer/Waldhoff* (Fn. 9), § 14 Rn. 16.

38 *Maurer/Waldhoff* (Fn. 9), § 14 Rn. 16; *Siegel/Ziekow* (Fn. 3), *VerwArch*, Bd. 94 (2003), 593 (597); BVerwG, Urt. v. 18.10.2001, 3 C 1/01 = NVwZ 2002, 486 (487).

39 BVerwGE, 60, 208 (210); Dirk Ehlers, *Verwaltung in Privatrechtsform*, S. 444; *Eberhardt Schmidt-Aßmann/Walter Krebs*, *Rechtsfragen städtebaulicher Verträge*, 2. Aufl. 1992, S. 167.

40 BVerwG, Beschl. v. 12.03.2018, 10 B 25/17 = DÖV 2018, 584 (584); BVerwGE 42, 331 (332); *Carsten Tegethoff*, in: Ferdinand O. Kopp/Ulrich Ramsauer (Hrsg.), *Verwaltungsverfahrensgesetz-Kommentar*, 19. Aufl. 2018, § 54 Rn. 30a; *Stelkens* (Fn. 35), S. 118.

41 BVerwGE 22, 138 (138); BGHZ 56, 365 (368).

42 BVerwGE 30, 65 (67); grundlegend dazu BVerwGE 42, 331 (332); BGH, Beschl. v. 28.04.1994, III ZB 5/92 = DVBl. 1994, 1240 (1241).

## 2. Bestimmung der Rechtsnatur

Eine geschriebene Rechtsgrundlage, die den Lizenzvertrag ausdrücklich erwähnt, existiert nicht.<sup>43</sup> Im Vertragstext weist § 3 Abs. 1 des Lizenzvertrags lediglich darauf hin, dass die Rechtsgrundlage für die elektronische Übermittlung von Steuererklärungen und sonstiger Daten, die für das Besteuerungsverfahren erforderlich sind, auf den §§ 72a und 87b bis 87d der AO beruht. Die Regelung in § 2 Abs. 1 des Lizenzvertrags bestimmt den Vertragsgegenstand, der aus der Überlassung und Einräumung von Nutzungsrechten an dem Steuerklärungsprogramm ElsterFormular und anderweitiger Steuersoftware an den Steuerbürger besteht. Abs. 2 hält außerdem fest, dass die Überlassung unentgeltlich erfolgt. § 5 des Lizenzvertrags regelt die Pflichten und Obliegenheiten des Steuerbürgers. Dazu zählen insbesondere die Verwendung der Steuersoftware entsprechend der auf der Homepage<sup>44</sup> von ElsterFormular zur Verfügung gestellten Dokumente sowie die Vornahme einer Datensicherung im angemessenen Umfang bei der Nutzung der Steuersoftware.<sup>45</sup> Gewerbliche und urheberrechtliche Schutzrechte sind in § 7 des Lizenzvertrags festgehalten, wobei insbesondere Abs. 2 die Steuersoftware für die Steuerverwaltung umfassend urheberrechtlich schützt. Eine geschriebene Gegenleistung des Steuerbürgers über die Pflichten in § 5 des Lizenzvertrags hinaus fehlt gänzlich.<sup>46</sup> Allein anhand dieser Merkmale wäre der Vertragsgegenstand daher wohl dem Privatrecht zuzuordnen.

Bei genauerer Betrachtung zeigt sich jedoch, dass eine derartige Einordnung nicht den tatsächlichen Umständen gerecht würde. Denn der Zweck der Bereitstellung des Programms ist zweifelsfrei die Ermöglichung der elektronischen Abgabe der Steuererklärung. Diese Pflicht ist in den einzelnen Steuergesetzen begründet<sup>47</sup> und damit eindeutig öffentlich-rechtlich. Der Lizenzvertrag, der im Rahmen des Vertragstextes keinen eigenen Passus zur Zweckmäßigkeit enthält, setzt die Bereitstellung der Steuersoftware für den Steuerbürger in rechtlicher Hinsicht um.<sup>48</sup> Er bezweckt demnach ebenfalls die Ermöglichung der

---

43 Ob eine geschriebene Rechtsgrundlage für den Lizenzvertrag existiert bzw. überhaupt erforderlich ist, wird unter V. erläutert.

44 Abrufbar unter <https://www.elster.de/eportal/infoseite/elsterformular> <04.02.2020>.

45 Siehe § 5 Abs. 1 u. 5 des Lizenzvertrags.

46 Etwa die Zahlung einer Lizenzgebühr.

47 Dazu II.2.

48 Dazu zählt insbesondere die Sicherung der Programmrechte des LfSt (§ 7 Abs. 2 des Lizenzvertrags), um somit wohl die kommerzielle Nutzung durch Dritte auszuschließen.

Abgabe der elektronischen Steuererklärung. Außerdem stellt dessen Abschluss nicht selten einen notwendigen Zwischenschritt zur elektronischen Übermittlung dar, wodurch er in einem engen Verhältnis zum Steuerrecht steht. Und schließlich dient die rechtliche Umsetzung der Bereitstellung der Steuersoftware zumindest mittelbar dem Vollzug derjenigen öffentlich-rechtlichen Vorschriften, welche die Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung der Steuererklärung vorschreiben. Daher wirkt er auch unverkennbar auf einen öffentlich-rechtlichen Sachverhalt ein, da es im Kern um die Erfüllung der öffentlich-rechtlichen Steuerpflicht geht. Demzufolge sind sowohl Zweck als auch Gesamtcharakter des Lizenzvertrags dem Öffentlichen Recht zuzuordnen, weshalb es sich letztendlich um ein öffentlich-rechtliches Rechtsverhältnis und damit auch um einen öffentlich-rechtlichen Vertrag handeln muss.

## V. Rechtsgrundlage

### 1. Erfordernis einer geschriebenen Rechtsgrundlage?

Grundsätzlich ist die Staatsgewalt auch bei verwaltungsvertraglichem Handeln an den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung im Sinne des Vorrangprinzips gebunden.<sup>49</sup> Dementsprechend bedarf es richtiger Ansicht nach keiner Ermächtigung zum Abschluss eines öffentlich-rechtlichen Vertrags durch eine (geschriebene) Rechtsgrundlage; etwas anderes gilt nur, wenn vertraglichem Verwaltungshandeln eine Rechtsvorschrift entgegensteht.<sup>50</sup> Für die hier interessierenden Verträge ist allerdings keine Verbotsnorm ersichtlich, insbesondere ist auch § 155 Abs. 1 AO nicht einschlägig, da der Lizenzvertrag nicht die Festsetzung der Steuer betrifft. Außerdem wird vertreten, dass im Steuerrecht nur außerhalb der eigentlichen Besteuerung Raum für öffentlich-rechtliche Verträge sei.<sup>51</sup> Diese Hürde kann der Lizenzvertrag jedoch nehmen. Er dient nur der Vorbereitung der Steuererklärung und daher noch nicht unmittelbar der Besteuerung, da noch weitere Zwischenschritte erforderlich sind.

---

49 Maurer/Waldhoff (Fn. 9), § 14 Rn. 31.

50 Näher dazu Bauer (Fn. 13), Vor § 54 Rn. 7 Fn. 14 und Rn. 27 mit Fn. 95 m. w. N. auch zu gegenteiligen Auffassungen namentlich der sog. „normativen Ermächtigungslehre“.

51 Söhn (Fn. 11), § 78 Rn. 175 m. w. N.

Ob es dennoch einer geschriebenen Rechtsgrundlage für den Lizenzvertrag bedarf, ist von dessen Einordnung als Eingriff abhängig. Ein solcher ließe sich mit dem Argument annehmen, dass der Bürger unter gewissen Voraussetzungen<sup>52</sup> zum Abschluss gezwungen wird, sobald er zur elektronischen Übermittlung verpflichtet ist. Hierfür spricht zudem, dass der Bundesfinanzhof die Pflicht zur elektronischen Übermittlung ebenfalls als Eingriff ansieht.<sup>53</sup> Die Bereitstellung des Programms erfolgt jedoch unentgeltlich. Pflichten, die vom Steuerbürger konkrete Einbußen abverlangen, sind nicht enthalten. Zugleich erhält er eine Begünstigung, nämlich die Möglichkeit, die Erklärung elektronisch abzugeben. Da diese Form der Abgabe in den oben genannten Fällen verpflichtend ist, legt der Vertragsabschluss der Lizenzvereinbarung diesen Weg zur Übermittlung frei. Demzufolge ist die Intensität des Eingriffs durch die Abschlusspflicht nur marginal und eine geschriebene Rechtsgrundlage entbehrlich.

## 2. Potenzielle Rechtsgrundlagen für den Lizenzvertrag

Bei Zugrundlegung der Auffassung, die auch im Bereich des verwaltungsvertraglichen Handelns eine Ermächtigung zum Abschluss eines öffentlich-rechtlichen Vertrags erfordert,<sup>54</sup> kommen für den Lizenzvertrag verschiedene Vorschriften in Betracht.

### *a. Allgemeine Mitwirkungspflicht nach § 90 AO*

Die Mitwirkungspflicht nach § 90 AO steht im Zusammenhang mit dem Untersuchungsgrundsatz in § 88 AO. Die Möglichkeit, den Abschluss des Lizenzvertrags als notwendige Mitwirkung des Steuerpflichtigen zu betrachten, ließe den Benutzungszwang auf § 90 AO stützen. So weit reicht § 90 AO aber nicht. Die Norm bezieht sich nur auf die Ermittlung des Sachverhalts und wird in den §§ 93 ff. und den Einzelsteuergesetzen weiter konkretisiert. Sie ist dagegen keine Rechtsgrundlage für ein eigenständiges Verfahren, auch nicht für die Abgabe der Steuererklärung.<sup>55</sup> Die Vorschrift auf die Befugnis zum erzwungenen Abschluss eines Lizenzvertrags auszuweiten, ist daher nicht möglich.

---

52 Dazu II.1.

53 Vgl. BFH, Urt. v. 14.02.2017, VIII B 43/16 = BFH/NV 2017, 729 (730 f), dazu sogleich.

54 Siehe Fn. 50.

55 BFHE 159, 98 (100 f); 226, 296 (302); *Söhn* (Fn. 11), § 90 Rn. 15; *Rätke* (Fn. 25), § 90 Rn. 4.

b. § 25 Abs. 3 und 4 EStG

Für einen weiteren Regelungsgehalt müssen daher § 25 Abs. 3 und 4 EStG i. V. m. § 56 EStDV hinzugezogen werden. Danach hat die steuerpflichtige Person für den Veranlagungszeitraum eine Einkommensteuererklärung abzugeben und zwar gemäß Abs. 4 S. 1 elektronisch nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung. Die Erklärungspflicht ist Ausprägung der allgemeinen Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen nach § 90 AO.<sup>56</sup> Wenn in § 25 Abs. 4 S. 1 EStG die Rechtsgrundlage für die Pflicht zur elektronischen Übermittlung der Steuererklärung gesehen wird<sup>57</sup>, ließe sich auch vertreten, dass die Norm auch für die Ausgestaltung des Verfahrens die Grundlage liefert.

Der Bundesfinanzhof geht zwar davon aus, dass die Verpflichtung zur Übertragung der Steuererklärung auf elektronischem Wege und der mit dieser verbundene Vorhaltezwang von Soft- und Hardware verfassungsgemäß ist,<sup>58</sup> hieraus lässt sich aber keine Ermächtigungsgrundlage für den Zwang zum Abschluss der Vereinbarung herleiten. Maßgebliches Argument ist, dass die Härtefallregelungen für einen verhältnismäßigen Ausgleich sorgen. Anders als bei der elektronischen Übermittlungspflicht besteht für einen Kontrahierungszwang aber keine explizite Rechtsgrundlage wie § 25 Abs. 4 EStG. Der Bundesfinanzhof hatte in den Entscheidungen nämlich lediglich über die Verfassungsgemäßheit der Rechtsgrundlage für die elektronische Übermittlung zu entscheiden. Weitere Aussagen darüber, wie diese von hoheitlicher Seite ausgestaltet werden kann, enthalten die Entscheidungen nicht.

c. §§ 87a ff. AO

- aa. Das sichere Verfahren gemäß § 87a Abs. 6 AO als Rechtsgrundlage für den Lizenzvertrag

Die rechtliche Grundlage für die Übermittlung der Erklärung über ELSTER könnte sich in § 87a Abs. 6 AO finden lassen. Danach ist ein

56 Bernd Heuermann, in: Walter Hübschmann/Ernst Hepp/Armin Spitaler (Hrsg.), Abgabenordnung-Kommentar, Stand: 254. Erg.-Lfg. August 2019, § 25 EStG Rn. 71; Siegfert F. Seeger, in: Ludwig Schmidt (Begr.), Einkommensteuergesetz-Kommentar, 38. Aufl. 2019, § 25 Rn. 4.

57 Geurts (Fn. 25), § 25 Rn. C 15.

58 BFH, Urt. v. 14.02.2017, VIII B 43/16, BFH/NV 2017, 729 (730 f.) unter Bezug auf die Verpflichtung zur elektronischen Datenübermittlung nach § 18 Abs. 1 UStG, s. hierzu BFH, Urt. v. 14.03.2012 – XI R 33/09, BFHE 236, 283; Heuermann (Fn. 56), § 150 Rn. 15a.

„sicheres Verfahren“ zu verwenden, das den Übermittler der Daten authentifiziert und die Vertraulichkeit und Integrität des Datensatzes gewährleistet. Die Norm bildet die Grundlage, neben der qualifizierten elektronischen Signatur ein anderes Verfahren zuzulassen, dass die Authentizität des Datenübermittlers und Integrität des übermittelten elektronischen Dokuments sicherstellt. Die Norm ist auch sehr weit gefasst, der Abschluss eines Lizenzvertrags ließe sich daher unproblematisch unter die Norm subsumieren. Gerade in der Weite der Norm liegt aber auch das Problem. Wegen der Eingriffswirkung muss die Rechtsgrundlage hinreichend konkret sein. Das sichere Verfahren im Sinne des Abs. 6 ist das ELSTER-Verfahren, welches auch ohne den Lizenzvertrag bereitgestellt werden könnte. Hintergrund des Lizenzvertrags scheint die Sicherung der Programmrechte zu sein, womit wohl Dritte von der kommerziellen Nutzung ausgeschlossen werden sollen. Unter der Annahme, dass die Norm als Rechtsgrundlage ausreiche, stellt sich im Rahmen der Rechtfertigung die Frage, ob bei einer Abwägung die Interessen einer elektronischen Abgabe der Steuerklärung den Interessen der Abgabe in Papierform überwögen.

#### bb. Interessenabwägung

Ein Vorteil der elektronischen Datenübermittlung für die Finanzverwaltung ist etwa die Möglichkeit, die Daten unmittelbar weiterverarbeiten zu können.<sup>59</sup> Zudem dient die elektronische Übermittlung der Modernisierung des Besteuerungsverfahrens und dem Abbau unnötiger Bürokratiekosten,<sup>60</sup> gerade vor dem Hintergrund, dass sich das Verfahren der elektronischen Signatur als wenig praxistauglich und zu kostenintensiv erwiesen hat.<sup>61</sup> Weiterhin bietet das Verfahren den Vorteil, dass sowohl Finanzbehörde als auch der Steuerpflichtige davon ausgehen können, dass Mitteilungen von der jeweils anderen Stelle stammen, wie es § 87a Abs. 1 S. 3 AO verlangt.<sup>62</sup> Das ELSTER-Verfahren bietet zusätzlich den Vorteil, dass die Belege grundsätzlich nicht mehr in Papierform eingereicht werden müssen, sondern lediglich eine Vorbehaltspflicht besteht. Durch die Nutzung des Elster-Programms

59 BFH, Urt. v. 14.03.2012 – XI R 33/09, BFHE 236, 283.

60 Vgl. *Geurts* Fn. 25), § 25 Rn. A 79; kritisch *Helmut Tormöhlen*, in: Klaus Korn/Dieter Carlé/Rudolf Stahl (Hrsg), Einkommensteuergesetz-Kommentar, Stand: 118. Erg.-Lfg. Oktober 2019, § 25 Rn. 24.

61 *Sebastian Schwarz*, Datenschutzrechtliche Normen im Steuerrecht und Steuerstatistikrecht, 2017, S. 236.

62 Vgl. *Schwarz* (Fn. 61), S. 236.

erhält die Finanzverwaltung die Daten in einer Form, die ihr die effiziente Weiterverarbeitung ermöglicht. Die Verpflichtung zur Benutzung dieses Programmes dient daher letztendlich der Verwaltungsvereinfachung. Wie auch der Bundesfinanzhof in seinem Urteil zu § 18 Abs. 1 UStG ausführt, sprechen mit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und des Steuervollzugs sowie der Gewährleistung einer effektiven und einfachen Verwaltung gewichtige öffentliche Belange für eine solche Verpflichtung.<sup>63</sup> Auf der anderen Seite ist der für die Beraterschaft nicht unerhebliche Mehraufwand durch ELSTER zu beachten.<sup>64</sup>

Es ist aber zumindest fraglich, ob die Verpflichtung zum Vertragsabschluss des Lizenzvertrags zur Nutzung des Elster-Programmes in derselben Weise geeignet ist, die Verwirklichung der genannten Belange zu fördern. Insgesamt lässt sich gut vertreten, dass die Vorteile überwiegen. Durch deren einheitliche Abgabe, für die der Vertrag mitursächlich ist, kommt es zu einer schnelleren Verarbeitung der Daten des Gewinneinkünftlers. Dadurch reduzieren sich auch die Rückfragen der Finanzverwaltung.<sup>65</sup> Und schließlich ist es schwer vorstellbar, wie in dieser Konstellation ein Vorgehen durch Verwaltungsakt anstelle eines Vertrags umsetzbar wäre, ohne zu einem spürbaren Verwaltungsmehraufwand zu führen. Abschließend lässt sich daher feststellen, dass das öffentliche Interesse an der elektronischen Übermittlung auch mit Hilfe des Lizenzvertrags den gegenüberstehenden Interessen überwiegt.

Auch wenn die Abwägung verdeutlicht, dass ein öffentliches Interesse am Lizenzvertrag besteht, reicht dies nicht aus, um die Zweifel an der hinreichenden Konkretisierung des § 87a Abs. 6 AO zu beheben. Daher lässt sich nicht zweifelsfrei festlegen, ob diese Regelung als Rechtsgrundlage genügt. Eine abschließende Klärung ist jedoch nicht erforderlich, da bereits festgestellt wurde, dass eine geschriebene Rechtsgrundlage für den Lizenzvertrag entbehrlich ist.<sup>66</sup>

---

63 BFHE 236, 283 (289 f.).

64 So *Roman Seer*, Die Rolle des Steuerberaters in der elektronischen Verwaltung, DStR 2008, 1553 (1556 ff.); *Gottfried Wacker*, Die elektronische Steuererklärung als Haftungs- und Gebührenfalle für Steuerberater, DStR 2013, 2025 (passim).

65 *Kußmaul/Ruiner, Ruiner* (Fn. 17), StB 2008, 238 (242).

66 Dazu V.1.



## VI. Fazit

Im Ergebnis lässt sich der Lizenzvertrag ElsterFormular als formfreier typisierter öffentlich-rechtlicher Vertrag identifizieren, der durch seinen möglichen Kontrahierungsdruck einen gewissen Eingriffscharakter aufweist. Erscheint deshalb eine geschriebene Rechtsgrundlage erforderlich, käme § 87a Abs. 6 AO mit dem Tatbestandmerkmal „des sicheren Verfahrens“ als naheliegendste Regelung in Betracht. Dagegen spricht im Wesentlichen, dass die Norm zu weit gefasst ist. Da die Intensität der Eingriffswirkung allerdings nur marginal ist, erfordert es keiner geschriebenen Rechtsgrundlage. Anhand des Lizenzvertrags lässt sich hervorragend verdeutlichen, dass es auch im Rahmen der Steuerverwaltung zu millionenfachen Vertragsabschlüssen kommt, weshalb er zugleich ein herausragendes Beispiel effizienter verwaltungsvertraglicher Massenverwaltung ist.

Im Jahr 2020 besteht zum letzten Mal die Möglichkeit, Steuererklärungen des Jahres 2019 durch das Steuererklärungsprogram ElsterFormular abzugeben.<sup>67</sup> Danach müssen diejenigen, die zur elektronischen Übermittlung verpflichtet sind, zwingend auf das Online Portal „Mein Elster“<sup>68</sup> umsteigen. Auch wenn die Relevanz des Lizenzvertrags dadurch schwindet, hat er in seiner langjährigen Laufzeit gezeigt, wie eine sinnvolle Verwaltung durch Vertrag aussehen kann. Im Zeitalter der Digitalisierung, in der die elektronische Verwaltung rasant an Bedeutung gewinnt, bewährt sich der Lizenzvertrag als taugliches Handlungsinstrument, das vor allem die Interessen des Bayerischen Landesamts für Steuern bei der Bereitstellung des Steuererklärungsprogramms, aber auch die des Steuerbürgers zu wahren weiß. Die daraus gewonnenen Erkenntnisse lassen sich daher auch auf anderweitige Verwaltungsbereiche ausweiten.<sup>69</sup>

---

67 Laut eigener Angabe auf der Homepage des Elster Online-Finanzamts, abrufbar unter <https://www.elster.de/eportal/infoseite/presse> <04.02.2020>.

68 Der frühere Name des Portals lautete „ElsterOnline-Portal“. Die Namensänderung erfolgte im Rahmen eines Neustarts des Portals im Jahr 2017. Erst seitdem ist es möglich, jeglichen Verpflichtungen zur elektronischen Übermittlung der Steuererklärung damit nachzukommen. Davor war ein Rückgriff auf die Steuersoftware ElsterFormular oder auf kostenpflichtige Drittsoftware in gewissen Steuerarten unabdingbar. Dazu auch Fn. 23.

69 Eine ähnliche Erscheinung findet sich etwa in den Nutzungsbedingungen, die bei der Einreichung von Online-Petitionen in den Deutschen Bundestag konkludent durch Benutzung des Online-Portals angenommen werden, im Internet abrufbar unter <https://epetitionen.bundestag.de/epet/service.???rubrik.nutzungsbedingungen.html> <04.02.2020>.

Der Autor Dipl.-Jur. *Adrian Fuks* war Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Europäisches und Deutsches Verfassungsrecht, Verwaltungsrecht, Sozialrecht und Öffentliches Wirtschaftsrecht von Univ.-Prof. Dr. Hartmut Bauer an der Universität Potsdam.

Der Autor Ass. iur. *Jan-Ole Alpha* ist Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Öffentliches Recht, insbesondere Staats-, Verwaltungs- und Steuerrecht von Univ.-Prof. Dr. Markus Heintzen an der Freien Universität Berlin.