

§ 25

Veranlagungszeitraum, Steuererklärungspflicht

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209)

(1) Die Einkommensteuer wird nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat, soweit nicht nach § 46 eine Veranlagung unterbleibt.

(2) (weggefallen)

(3) ¹Der Steuerpflichtige hat für den abgelaufenen Veranlagungszeitraum eine Einkommensteuererklärung abzugeben. ²Ehegatten haben für den Fall der Zusammenveranlagung (§ 26b) eine gemeinsame Einkommensteuererklärung abzugeben. ³Wählt einer der Ehegatten die getrennte Veranlagung (§ 26a) oder wählen beide Ehegatten die besondere Veranlagung für den Veranlagungszeitraum der Eheschließung (§ 26c), hat jeder der Ehegatten eine Einkommensteuererklärung abzugeben. ⁴Der Steuerpflichtige hat die Einkommensteuererklärung eigenhändig zu unterschreiben. ⁵Eine gemeinsame Einkommensteuererklärung ist von beiden Ehegatten eigenhändig zu unterschreiben.

Autor: Dr. Hansjörg **Pflüger**, Regierungsdirektor, Kirchheim

Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**,

Vors. Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 25

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 25 .	1	III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 25 .	4
II. Rechtsentwicklung des § 25		IV. Verhältnis des § 25 zu anderen Vorschriften	8
1. Rechtsgrundlagen	2		
2. Reformüberlegungen zu § 25	3		

Erläuterungen zu Abs. 1:
Durchführung einer Veranlagung

	Anm.		Anm.
I. Veranlagung und Veranlagungszeitraum		2. Veranlagungszeitraum („nach Ablauf des Kalenderjahrs“)	18
1. „Die Einkommensteuer wird ... veranlagt“	14		

	Anm.		Anm.
II. Gegenstand der Veranlagung: „Einkommen ..., das der Steuerpflichtige bezogen hat“	19	III. Unterbleiben der Veranlagung (Abs. 1 Teils. 3)	20

**Erläuterungen zu Abs. 2 (aufgehoben ab VZ 1996):
Veranlagung bei zeitweiser unbeschränkter Einkommensteuerpflicht im Veranlagungszeitraum .. 29**

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Abgabe einer Steuererklärung**

	Anm.		Anm.
I. Rechtsentwicklung der Einkommensteuererklärungspflicht	30		
II. Verpflichtung zur Abgabe der Einkommensteuererklärung (Abs. 3 Satz 1)			
1. Erklärungspflicht des Steuerpflichtigen	35		
2. Erklärungspflicht anderer Personen als des Steuerpflichtigen	40		
3. Die Einkommensteuererklärung			
a) Begriff, Wesen und Wirkung sowie formale Anforderungen an die Einkommensteuererklärung	45		
b) Der Einkommensteuererklärung beizufügende Unterlagen (§ 150 Abs. 4 AO; § 60 EStDV)	46		
		c) Weitere Erklärungs- pflichten	50
		4. Folgen bei Verletzung der Erklärungspflicht	53
		III. Erklärungspflicht unbeschränkt steuerpflichtiger Ehegatten (Abs. 3 Sätze 2 und 3)	
		1. Besonderheiten der Erklärungs- pflicht bei Ehegattenveranlagung	60
		2. Einschränkung der Erklärungs- pflicht	61
		IV. Eigenhändige Unterschrift (Abs. 3 Sätze 4 und 5)	
		1. Allgemeines Unterschriftserfordernis (Abs. 3 Satz 4)	65
		2. Unterschriftserfordernis bei Zusammenveranlagung (Abs. 3 Satz 5)	66

Allgemeine Erläuterungen zu § 25

I. Grundinformation zu § 25

1

Die Vorschrift enthält in Abs. 1 das Prinzip der nachträglichen Veranlagung für das abgelaufene Kj., den VZ, und knüpft damit an den Grundsatz der Abschnittsbesteuerung in § 2 Abs. 7 an. Die bis zum VZ 1995 geltende Veranlagung bei unterjähriger StPflcht nach Abs. 2 wurde als Folge einer Änderung des § 2 Abs. 7 Satz 3 aufgehoben: Ab VZ 1996 sind danach die bei einem Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter EStPflcht während der beschränkten StPflcht erzielten inländ. Einkünfte in die Veranlagung zur unbeschränkten StPflcht einzubeziehen. Abs. 3 regelt die Verpflichtung zur Abgabe einer ESt-Erklärung für den abgelaufenen VZ. Für Ehegatten ist je nach der Art der Ehegattenveranlagung eine gemeinsame oder jeweils gesonderte, eigenhändig zu unterschreibende Erklärung abzugeben.

II. Rechtsentwicklung des § 25

1. Rechtsgrundlagen

2

Preuß. EStG v. 24.6.1891/19.6.1906: Nach §§ 9, 61 erfolgte die Veranlagung der ESt. für ein Rechnungsjahr = Steuerjahr (1.4. –31.3.). Die Regelung ging von der Quellentheorie aus. Maßgebend für die Veranlagung der physischen Personen war „der Bestand der einzelnen Einkommensquellen bei Beginn des Steuerjahrs, für welches die Veranlagung erfolgt“ (§ 9 Satz 1). Das Steuerjahr und das für dieses Steuerjahr der Veranlagung zugrunde gelegte Einkommen fielen also zeitlich auseinander (Grundsatz der Veranlagung nach der Gegenwart bzw. Zukunft).

EStG 1920 v. 29.3.1920/24.3.1921: Die Veranlagung erfolgte für ein Rechnungsjahr, aber nach dem steuerbaren Einkommen, das der StPfl. während der Dauer seiner StPflcht in demjenigen Kj. bezogen hatte, dessen Ende in das Rechnungsjahr fiel. Steuerjahr und veranlagtes Einkommen wurden also zeitlich einander angenähert (§ 29).

EStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): Die ESt. wurde nach Ablauf des Steuerabschnitts veranlagt, und zwar nach dem Einkommen, das der StPfl. in diesem Steuerabschnitt bezogen hatte; Steuerabschnitt war grundsätzlich das Kj., uU das Wj. (§§ 10, 25). Das Gesetz folgte damit dem Grundsatz der Veranlagung nach der Vergangenheit.

EStG 1934 v. 1.2.1934 (RGBl. I 1934, 99; RStBl. 1934, 97): § 25 behielt diesen Grundsatz bei. Der Begriff des „Steuerabschnitts“ wurde aufgegeben. Als Zeitraum, für den die ESt. veranlagt wird, wurde einheitlich das Kj. bestimmt (STRUTZ, EStG 1925, § 25 Anm. 2b).

EStG 1939 v. 27.2.1939 (RGBl. I 1939, 297; RStBl. 1939, 337): In der Überschrift und in Abs. 1 wurde der Begriff „Veranlagungszeitraum“ eingeführt.

KRG Nr. 12 v. 11.2.1946 (StuZBl. 1946, 2) bestimmte in Art. XVI ab 1.1.1946 bis 20.6.1948 die Abgabe vierteljährlicher StErklärungen. Die Vorauszahlungen waren entsprechend dem hierbei ermittelten, vom StPfl. selbst berechneten Vierteljahreseinkommen zu leisten.

EStG 1953 v. 15.9.1953 (BGBl. I 1953, 1355; BStBl. I 1953, 378): Die Neufassung des EStG berücksichtigte in § 25 Abs. 1 die Einführung des § 46a in das

EStG, allerdings ohne gesetzliche Ermächtigung durch § 51 Abs. 3 EStG 1951, § 51 Abs. 2 EStG 1953.

StBereinG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659): Abs. 3 wurde angefügt und die Überschrift des § 25 entsprechend erweitert, weil die Rechtsgültigkeit der §§ 56, 57 und 57a EStDV, in denen bis dahin allein die StErklärungspflicht geregelt war, zweifelhaft erschien (s. Anm. 30).

StSenkG 1986/1988 v. 26.6.1985 (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391): Abs. 3 wurde durch Satz 3 erweitert (Berücksichtigung des neuen § 26c).

WoBauFG v. 22.12.1989 (BGBl. I 1989, 2408; BStBl. I 1989, 505): In Abs. 1 wurde der Hinweis auf den bereits durch das StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224) aufgehobenen § 46a gestrichen.

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): Die in Abs. 2 geregelte Veranlagung bei unterjähriger StPfl. wurde aufgehoben.

3 2. Reformüberlegungen zu § 25

Schrifttum: SOMMER, Zweijährige statt einjährige Veranlagung, *StuW* 1980, 310; KIRCHHOF, Gutachten F zum 57. Deutschen Juristentag 1988; BIRK, Rechtsschutz in Steuersachen in den USA, *StuW* 1991, 263; KRÜHL, „Jahressteuergesetz 1996“ in der parlamentarischen Beratung, *BB* 1995, 1161; KRÜHL, „Jahressteuergesetz 1996“ endgültig verabschiedet, *BB* 1995, 2032; PFLÜGER, Ein Organisations- und Belastungsvergleich zwischen dem us-amerikanischen und dem deutschen Steuersystem, *FR* 1996, 204; KANZLER, Die Besteuerung von Ehe und Familie, *DStJG* 24 (2001), 417.

Seit langem wird versucht, die hohen Kosten der Veranlagung durch formelle Vereinfachungsmaßnahmen zu senken. Allerdings wurden alle bisherigen Vorschläge nicht umgesetzt:

- *Kurzveranlagung* (vgl. § 25a des Entwurfs zum JStG 1996, BTDrucks. 13/901 v. 27.3.1995), die mit Pauschal- und Freibeträgen arbeiten sollte und daher eine geringere Prüfungsdichte erfordern würde;
- *zweijährige Veranlagung* (vgl. Art. 26 Nr. 5 des E-JStG 1996 aaO), eine Veranlagungsform, bei der zwei Erklärungen in einem einheitlichen zusammenhängenden Arbeitsgang abgearbeitet werden können;
- *Selbstveranlagung* entsprechend dem us-amerikanischen Vorbild (vgl. BIRK, *StuW* 1991, 263; PFLÜGER, *FR* 1996, 204).

ELSTER (elektronische StErklärung gem. § 150 Abs. 6 AO iVm. der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung v. 28.1.2003, BGBl. I 2003, 139; BStBl. I 2003, 162): Tatsächlich verwirklicht wurde bislang lediglich die elektronische StErklärung, bei der die StErklärungen nicht mehr in Papierform, sondern digital beim FA eingereicht werden. Die elektronischen Daten können vom FA einem elektronischen Risikoabgleich unterzogen werden und in vielen Fällen ohne weitere manuelle Überprüfung und ohne zeitliche Verzögerung in einem StBescheid münden.

Stellungnahme: Sämtliche Vereinfachungsvorschläge eignen sich im praktischen Einsatz nur für die EStVeranlagung von ArbN und Ruheständlern. Bei Stpfl. mit Gewinneinkünften sind den Vereinfachungsmöglichkeiten enge Grenzen gesetzt, da ein elektronischer Risikoabgleich wegen der Vielschichtigkeit der Besteuerungssachverhalte kaum sinnvoll ist. Der Versuch, nichtbilanzierende Unternehmer (sog. § 4 Abs. 3-Rechner) ab VZ 2005 zur Abgabe eines besonderen Erklärungsvordrucks zu verpflichten und mit dieser Anlage EÜR nach § 60 Abs. 4 EStDV eine elektronische Vergleichbarkeit herzustellen, kann nicht darü-

ber hinwegtäuschen, dass bei diesem Personenkreis eine nichtmanuelle Veranlagung mit einer geringeren Prüfungsdichte einhergeht.

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 25

4

Prinzip der nachträglichen Veranlagung: Gem. Abs. 1 wird die ESt. durch Veranlagung, dh. aufgrund eines besonderen förmlichen Verfahren (s. Anm. 14), erhoben. *Veranlagungszeitraum* ist dabei das Kj. (nicht zB das Rechnungsjahr des Fiskus oder das Wj. des Stpfl.). Außerdem gilt das *Vergangenheitsprinzip*, dh. die ESt. wird für das abgelaufene Kj. nach dem Einkommen dieses Kj. festgesetzt. (s. Anm. 2; BFH v. 18.7.1972 – VIII R 50/68, BStBl. II 1972, 877). Außerdem wird geregelt, in welchen Fällen eine *Veranlagung unterbleiben* kann.

Nicht geregelt wird die *Entstehung* der EStSchuld (§ 36 Abs. 1) und die *Fälligkeit* (s. § 36 Abs. 4 Satz 1; bei der LSt.: § 41a; bei der KapErtrSt.: § 44 Abs. 1; bei der AufsichtsratsSt. beschränkt Stpfl.: § 50a Abs. 5 Satz 2 u. 3).

Die Verpflichtung zur Abgabe der Steuererklärung verstößt nicht gegen das allgemeine Persönlichkeitsrecht (Art. 2 Abs. 1 GG, vgl. BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, FR 1991, 375 – Zinsbesteuerung –, und v. 17.7.1984 – 2 BvE 11–15/83, BVerfGE 67, 100). Dieses Recht wird durch die Verpflichtung zur Abgabe einer StErklärung zwar beeinträchtigt, die Einschränkung ist aber unter dem Gesichtspunkt der Gleichmäßigkeit der Besteuerung erforderlich und auch verhältnismäßig.

Einstweilen frei.

5–7

IV. Verhältnis des § 25 zu anderen Vorschriften

8

Verhältnis zu anderen einkommensteuerlichen Vorschriften:

- ▶ *Verhältnis zu § 2:* § 25 bildet zT eine verfahrensrechtl. Wiederholung und Ergänzung, insbes. zum Prinzip der Abschnittsbesteuerung in § 2 Abs. 7.
- ▶ *Verhältnis zu § 4a Abs. 2 (abweichendes Wj.):* Dort wird die Zurechnung der in abweichenden Wj. erzielten Gewinne auf bestimmte Kj. geregelt und damit die Erfassung der Gewinne auf die nach Kj. erfolgende Veranlagung abgestimmt (s. auch § 4a Anm. 4).
- ▶ *Verhältnis zu §§ 26 ff. (Ehegattenveranlagung):* Die in § 25 enthaltenen Regelungen zur Einzelveranlagung werden durch die Bestimmungen der Ehegattenveranlagung (§§ 26 ff.) ergänzt (s. § 26 Anm. 14).
- ▶ *Verhältnis zum Vorauszahlungsverfahren:* Das Vorauszahlungsverfahren (§ 37) regelt die Festsetzung von ESt. bis zum Abschluss des Veranlagungsverfahrens.
- ▶ *Verhältnis zu Abgeltungsvorschriften für Abzugssteuern (LSt., KapErtrSt., AbzugSt. nach § 50a):* Abs. 1 Teils. 3 bestimmt den Vorrang des § 46 vor dem Gebot, das ganze Einkommen durch Veranlagung zu erfassen (s. dazu auch Anm. 20).
- ▶ *Verhältnis zur LStPauschalierung:* Nach §§ 40 Abs. 3 Satz 3, 40a Abs. 4 und 40b Abs. 3 bleibt pauschale LSt. bei der Veranlagung zur ESt. außer Ansatz. Eine Bindung des FA an die im Pauschalierungsverfahren getroffene Entscheidung entsteht dadurch nicht. Pauschalsteuerfestsetzungen haben Vorrang vor der ESt-Veranlagung nach § 25 (s. §§ 34c Abs. 5, 50 Abs. 7).

► *Verhältnis zu §§ 56 und 60 EStDV:* Die allgemeine EStErklärungspflicht des Abs. 3 wird durch die §§ 56 und 60 EStDV ergänzt und teilweise wieder aufgehoben. § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a enthält eine hinreichende konkrete Ermächtigungsgrundlage für die in §§ 56, 60 EStDV geregelten Einzelheiten durch RechtsVO.

Verhältnis zu Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag: Die nach § 25 festgesetzte ESt. ist Maßstabsteuer für die KiSt. und den SolZ; s. auch Anhang 2 zu § 51a.

AO-Vorschriften, bes. über StErklärungen (§§ 149–153) und StFestsetzungen (§§ 155–165), gelten nur ergänzend zu den Spezialvorschriften in § 25 EStG, §§ 56 – 60 EStDV.

9–13 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1: Durchführung einer Veranlagung

I. Veranlagung und Veranlagungszeitraum

14 1. „Die Einkommensteuer wird ... veranlagt“

Begriff der Veranlagung: Veranlagung iSd. § 25 ist ein mehrstufiges förmliches Verfahren, in dem von der zuständigen FinBeh. (s.u.) aufgrund von StErklärungen, welche der Stpfl. verpflichtet ist beim FA einzureichen (Abs. 3), die Besteuerungsgrundlagen für einen bestimmten Zeitraum ermittelt (§ 2 Abs. 7 Satz 2), die ESt. festgesetzt und dem Stpfl. die Festsetzung durch einen an ihn adressierten StBescheid, der mit einer Abrechnung verbunden ist, bekannt gegeben werden (§ 155 AO). Es handelt sich bei der Veranlagung also um nichts anderes als die StFestsetzung iSd. § 155 AO, bezogen auf die ESt.

Die Verwendung des Begriffs „Veranlagung“ in § 25 beruht auf historischer Überlieferung. Der Begriff erschien schon im preuß. EStG v. 24.6.1891/19.6.1906 und wurde auch in den EStG 1920 u. 1925 verwendet. Soweit das EStG und die EStDV nicht besondere Bestimmungen enthalten (§§ 25–31 EStG, §§ 56 und 60 EStDV), gelten für das Veranlagungsverfahren somit die allgemeinen Vorschriften der §§ 85–133, 155–177 AO über die StFestsetzung. Untechnisch spricht man jedoch auch von einer Veranlagung „des Stpfl.“.

Gegenstand der Veranlagung nach § 25: § 25 Abs. 1 ist eine Spezialvorschrift mit Gültigkeit ausschließlich für die ESt.

Zur Gültigkeit für die Maßstabssteuern wie KiSt. und SolZ s. § 51a und Anm. 8; Zum Verhältnis des § 25 zu den allgemeinen Veranlagungsregelungen s. Anm. 8.

Rechtsgrundlagen der Veranlagung: Die allgemeinen Regeln zur Veranlagung (§§ 155–165 AO) werden durch § 25 für den Bereich der ESt. modifiziert und ergänzt.

Pflicht zur Veranlagung: Der Stpfl. hat einen Rechtsanspruch auf Durchführung einer Veranlagung. Diesen Anspruch kann er mit Rechtsmittel gem. § 347 AO und – gegen den ablehnenden Bescheid – mit Klage gem. § 40 FGO verfolgen (BFH v. 25.1.1989 – I R 205/82, BStBl. II 1990, 687; v. 20.6.1984 – I R 283/81, BStBl. II 1984, 828, jeweils mwN). Keine Veranlagungspflicht besteht in den Fällen, in denen nach gesetzlicher Vorschrift eine Veranlagung ganz oder hinsichtlich bestimmter Einkünfte unterbleibt (TIPKE/KRUSE, § 155 AO Rn. 6).

Durchführung der Veranlagung: Zuständiges FA ist regelmäßig das FA, in dessen Bezirk der Stpfl. seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat (§ 19 AO). Entscheidend sind die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Veranlagung (BFH v. 22.9.1989 – III R 227/84, BFH/NV 1990, 568), nicht die Verhältnisse während des VZ (BFH v. 1.8.1986 – VI R 47/81, BStBl. II 1987, 202). Ändert sich die Zuständigkeit innerhalb des VZ (zB durch Umzug), dann wechselt die Zuständigkeit zu dem Zeitpunkt, zu dem eines der durch den Wohnungswechsel betroffenen FÄ von dem Wechsel tatsächlich Kenntnis erlangt (BFH v. 25.1.1989 – X R 158/87, BStBl. II 1989, 483).

► *Veranlagung durch ein nicht zuständiges FA* führt nicht in jedem Fall zur Rechtswidrigkeit. Dies gilt selbst dann, wenn die Besteuerungsgrundlagen geschätzt werden (BFH v. 22.9.1983 – IV R 109/83, BStBl. II 1984, 342; v. 25.11.1988 – III R 264/83, BFH/NV 1989, 690).

► *Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen:* Das FA hat anhand der vom Stpfl. eingereichten StErklärungen (zur StErklärung s. Anm. 45 ff.) von Amts wegen zu ermitteln, ob und wie der Stpfl. zur ESt. zu veranlagten ist (sog. Untersuchungsgrundsatz, §§ 85, 88 AO; s. Einf. ESt. Anm. 672).

Nach der Rspr. des BVerfG darf das Veranlagungsverfahren nicht auf ein bloßes Erklärungsverfahren beschränkt bleiben (BVerfG v. 27.6.1991 – 2 BvR 1493/89, BStBl. II 1991, 654). Der aus Art. 3 GG hergeleitete Grundsatz der Besteuerungsgleichheit verlangt die Kontrolle der vom Stpfl. vorgelegten Erklärungen, um eine gleichmäßige Belastung aller Stpfl. sicherzustellen (vgl. TIPKE, FR 1991, 480; BILSDORFER, BB 1991, 1455; FELIX, FR 1991, 375).

► *Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen:* Der Stpfl. ist zur Mitwirkung bei der Aufklärung des Sachverhalts, der der Veranlagung zugrunde zu legen ist, verpflichtet: Vgl. §§ 78 Nr. 2, 90–93, 95, 97–100 (bes. § 90) AO und die Kommentare dazu; s. weiter Einf. ESt. Anm. 672. Bei Auslandsbeziehungen gelten erhöhte Mitwirkungspflichten; s. § 90 Abs. 2 AO; §§ 16, 17 AStG.

Verletzung der Mitwirkungspflicht lässt die Aufklärungspflicht des FA bestehen, aber nur, soweit dem FA dann noch Ermittlungen zuzumuten sind (vgl. TIPKE/KRUSE, § 90 AO Rn. 7). Ggf. kann und darf das FA aus unterlassener Mitwirkung Folgerungen zum Nachteil des Stpfl. ziehen (BFH v. 15.2.1989 – X R 16/86, BStBl. II 1989, 462; s. auch Einf. ESt. Anm. 573).

► *Fürsorgepflicht des FA:* Das FA soll im Rahmen des Veranlagungsverfahrens die Abgabe von Erklärungen, die Stellung von Anträgen oder die Berichtigung von Erklärungen und Anträgen anregen, wenn diese offensichtlich nur versehentlich oder aus Unkenntnis unterblieben oder unrichtig abgegeben oder gestellt worden sind (§ 89 AO); nur Sollvorschrift. Allgemein zur Fürsorgepflicht: BFH v. 27.11.1959 – VI 174/59 U, BStBl. III 1960, 56; v. 22.1.1960 – VI 175/59 U, BStBl. III 1960, 178; v. 25.8.1961 – VI 59/61 U, BStBl. III 1961, 546. Die Fürsorgepflicht des FA darf aber nicht überstrapaziert werden (BFH v. 9.8.1991 – III R 24/87, BStBl. II 1992, 65). Dies gilt insbes. dann, wenn der Stpfl. von Angehörigen der steuerberatenden Berufe beraten ist.

Einstweilen frei.

15–17

2. Veranlagungszeitraum („nach Ablauf des Kalenderjahrs“)

18

Die ESt. wird nach Ablauf des K_j. veranlagt. In einem Klammerzusatz wird dieser Zeitraum als Veranlagungszeitraum (VZ) bezeichnet.

Begriff des Veranlagungszeitraums: VZ ist derjenige Zeitraum, für den die ESt. durch eine Veranlagung festgesetzt (oder der Stpfl. von ESt. freigestellt)

wird. Der Begriff des VZ bezeichnet nicht denjenigen Zeitraum, in dem der Stpfl. tatsächlich Einkommen bezogen hat, sondern „objektiv und abstrakt den Zeitraum, für den eine ESt. festzusetzen wäre, wenn Einkommen bezogen würde“ (BFH v. 18.7.1972 – VIII R 50/68, BStBl. II 1972, 877; v. 27.7.1995 – VI R 32/95, BStBl. II 1995, 841; SCHOLTZ, DStZ 1982, 488).

Die Begriffe „*Ermittlungszeitraum*“ und „*Bemessungszeitraum*“ sind mit dem VZ nicht identisch. Sie beruhen nicht auf gesetzestechnischen Ausdrücken und haben keinen normativen Gehalt. *Ermittlungszeitraum* wird im allg. derjenige Zeitabschnitt genannt, für den die einzelnen Komponenten des Einkommens ermittelt werden, vor allem also der Gewinn (s. bes. § 4a; auch § 11 über Zurechnung von Einnahmen und Ausgaben zu demjenigen VZ, zu dem sie gehören). *Bemessungszeitraum* nennt man den Zeitraum, in dem das zu versteuernde Einkommen erzielt wurde. Nach § 2 Abs. 5 u. § 32a Abs. 1 gilt, dass das zu versteuernde Einkommen die Bemessungsgrundlage für die tarifliche ESt bildet. Da das zu versteuernde Einkommen für den VZ ermittelt wird (§ 2 Abs. 7 Satz 2), decken sich idR Bemessungszeitraum und VZ. Bei StPfl. nur während eines Teils des Kj. gilt das gleiche wie in diesen Fällen hinsichtlich des Ermittlungszeitraums, s.o.

Kalenderjahr als Veranlagungszeitraum: § 25 bestimmt als VZ – entsprechend § 2 Abs. 7 – das Kj. Diese Regelung ist nicht selbstverständlich. Die Veranlagung könnte auch jeweils für einen kürzeren oder längeren Zeitraum erfolgen, zB für jeweils 2 oder 3 Jahre, etwa zur Arbeitersparnis oder zur Erzielung einer besseren Durchschnittsbesteuerung bei schwankenden Einkünften und damit zur besseren Anpassung der EStBelastung an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Stpfl. Zum Reformvorhaben eines mehrjährigen VZ s. Anm. 3.

Verkürzung oder Verlängerung des VZ ist nicht vorgesehen. Seit Streichung des Abs. 2 (ab VZ 1996) ist eine unterjährige Veranlagung der ESt. nicht mehr möglich (s. Anm. 1 und 2 „JStG 1996“).

► *Unterjähriger Beginn der StPfl.* zB durch Geburt oder Eintragung ins Handelsregister (bei Gesellschaften) führt nicht zu einem abgekürzten VZ. Vielmehr ist lediglich der Ermittlungszeitraum beschränkt. Die für diesen Zeitraum ermittelte Steuer wird jedoch in einem StBescheid für den ganzen VZ ermittelt und festgestellt.

► *Unterjähriges Ende der StPfl.* tritt ein durch Tod (BFH v. 17.5.1972 – I R 126/70, BStBl. II 1972, 621; v. 28.3.1973 – I R 100/71, BStBl. II 1973, 544; v. 13.12.1957 – VI 181/56 U, BStBl. III 1958, 72) oder Löschung im Register (bei Gesellschaft). VZ ist in diesen Fällen das gesamte Kj., in dem der Tod/die Löschung erfolgt.

► *Steuerfolgen bei Tod des Stpfl.:* Nach Ansicht des BFH tritt der Erbe grundsätzlich in die Rechtsstellung des Erblassers ein (BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837). Er setzt gewissermaßen die Person des Erblassers fort, soweit sie nicht höchstpersönlich ist. Deshalb sind aufgrund eines Vermächtnisses geleistete Spenden weder beim Erblasser noch beim Erben stl. berücksichtigungsfähig (BFH v. 23.10.1996 – X R 75/94, BStBl. II 1997, 239). Eine Berücksichtigung beim Erblasser scheidet aus, da dieser zum Zeitpunkt des Geldabflusses nicht mehr lebt, und in der Person des Erben fehlt es an der Voraussetzung der Freiwilligkeit, die einer Spendenhingabe immanent ist.

► *Nach dem Tod des Stpfl. weiterlaufender Betrieb:* Der Gewinn oder Verlust ist, falls keine Zwischenbilanz erstellt wird, durch Schätzung auf Erblasser und Erben aufzuteilen. Das gilt auch bei einem vom Kj. abweichenden Wj.; vgl. BFH v.

28.3.1973 – I R 100/71 (BStBl. II 1973, 544): Einem im VZ gestorbenen Gewerbetreibenden ist der Gewinn des Wj., das im VZ vor seinem Tod geendet hat, zuzüglich des auf die Zeit bis zum Todesfall erzielten Gewinns oder Verlusts des folgenden Wj., den Erben der restliche Gewinn oder Verlust des Wj. im folgenden VZ zuzurechnen.

► *Veranlagung nach Tod eines Ehegatten*: Über Erfassung des Einkommens bei Zusammenveranlagung oder getrennter Veranlagung s. § 26 Anm. 22.

Insolvenz beendet nicht die persönliche StPflcht. Die vor und nach der Eröffnung des Insolvenzverfahrens im gleichen VZ erzielten Einkünfte sind zusammenzurechnen. Es ist ein einziges, während des ganzen VZ erzielt Einkommen zu erfassen (s. § 1 Anm. 16; auch BFH v. 12.9.1972 – VIII R 23/67, BStBl. II 1972, 946; v. 14.2.1978 – VIII R 28/73, BStBl. II 1978, 356; v. 16.7.1987 – V R 2/81, BStBl. II 1988, 190).

Zeitpunkt der Veranlagung: Grundsätzlich erfolgt die Veranlagung nach Ablauf des Kj., für das die ESt. zu erheben ist (§ 25 Abs. 1, s. auch Anm. 1 u. 4 über den Grundsatz der Veranlagung nach der Vergangenheit). Eine vorgezogene Veranlagung findet seit der Streichung des Abs. 2 (ab VZ 1996) nicht mehr statt, da alle Einkünfte des gesamten VZ bei der Veranlagung zu berücksichtigen sind.

Keine Veranlagung bei Verjährung: Nach Ablauf der Festsetzungsfrist ist die Veranlagung nicht mehr zulässig. Die Frist beträgt 4 Jahre, bei StHinterziehung 10 Jahre, bei leichtfertiger StVerkürzung 5 Jahre (§ 169 AO). Über Beginn und Hemmung der Frist s. §§ 170, 171 AO.

II. Gegenstand der Veranlagung: „Einkommen ..., das der Steuerpflichtige bezogen hat“

19

Einkommen: Nach § 25 Abs. 1 wird die ESt. nach dem bezogenen Einkommen veranlagt. Der Gesetzgeber hat versäumt, diese Fassung an die Änderung des § 2 anzupassen. Einkommen ist nach § 2 Abs. 4 der Gesamtbetrag der Einkünfte, vermindert um Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen. Die ESt. wird aber nicht nach dem „Einkommen“ festgesetzt, sondern das Einkommen wird gem. § 2 Abs. 5 zuvor noch um bestimmte Beträge vermindert, um die „Bemessungsgrundlage für die tarifliche ESt.“ zu bilden. Diese tarifliche ESt. wird dann gem. § 2 Abs. 6 noch um die „Steuerermäßigungen“ vermindert. Erst so ergibt sich die zu veranlagende ESt.

Im VZ „bezogen“ ist dasjenige Einkommen, das bei der Ermittlung nach § 2 Abs. 1–4, §§ 4–8, 11 für den VZ zu berücksichtigen ist. Über die Ermittlung des Einkommens und über die weiteren Abzüge vom Einkommen s. Tabelle § 2 Anm. 2.

Der Begriff „bezogen“ ist nicht im Sinne eines tatsächlichen Vorgangs, sondern einer zeitlichen Zuordnung zu verstehen (BFH v. 12.4.1983 – VIII R 80/79, BStBl. II 1983, 576 mwN). Über das Verhältnis von „erzielten“ und „bezogenen“ Einkünften s. § 2 Anm. 58.

Ausnahmen von dem Grundsatz, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung des bezogenen Einkommens erfolgt, s. Anm. 20. Auch aufgrund von Billigkeitserwägungen (§ 163 AO) können unter bestimmten Voraussetzungen Besteuerungsgrundlagen später, früher oder gar nicht berücksichtigt werden.

Grundsätzliche Maßgeblichkeit des Jahreseinkommens: Materielle Grundlage der Veranlagung ist das im VZ (= Kj.) bezogene Einkommen. Das gilt auch dann, wenn der Stpfl. ein vom Kj. abw. Wj. hat (s. § 4a). Bei Land- und Forstwirten erfolgt Aufteilung auf die betr. Kj., bei Gewerbetreibenden „gilt“ der Gewinn in dem Kj. als bezogen, in dem das Wj. endet.

20 III. Unterbleiben der Veranlagung (Abs. 1 Teils. 3)

Abs. 1 Teils. 3 nennt – klarstellend – einen Fall, in dem durch Spezialbestimmung der Grundsatz des § 25 Abs. 1 durchbrochen wird. Hier wird die ESt. nicht durch Veranlagung erhoben, sondern die auf die betreffenden Einkünfte entfallende ESt. „gilt“ durch den StAbzug als abgegolten. Nach § 46 Abs. 2 unterbleibt eine Veranlagung dann, wenn das Einkommen ganz oder teilweise aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, von denen LSt. abgezogen worden ist, besteht.

Weitere Voraussetzung für ein Unterbleiben einer Veranlagung ist, dass keiner der Ausnahmetatbestände des § 46 Abs. 2 Nr. 1–8 vorliegt (vgl. die Erl. zu § 46).

21–28 Einstweilen frei.

29 Erläuterungen zu Abs. 2 (aufgehoben ab VZ 1996): Veranlagung bei zeitweiser unbeschränkter Einkommensteuerpflicht im Veranlagungszeitraum

Gegenstand der Regelung des Abs. 2 war die Veranlagung solcher Stpfl., die nicht während des vollen VZ unbeschränkt stpfl. waren. Für diese Stpfl. wurde nur das während der Dauer der unbeschr. StPfl. bezogene Einkommen einem Veranlagungsverfahren zugrunde gelegt, das unmittelbar nach Wegfall der unbeschränkten StPfl. durchgeführt wurde.

Grund für den Wegfall des bis einschl. VZ 1995 anzuwendenden Abs. 2 und die Neuregelung in § 2 Abs. 7 und § 32 Abs. 1 und 2 war die Privilegierung einzelner Berufsgruppen, vor allem der Saisonkräfte, und die Missbrauchsanfälligkeit der Regelung, da durch mehrmaligen Wechsel des Arbeitsplatzes der Eingangsfreibetrag innerhalb eines Kj. mehrfach ausgenutzt werden konnte.

Erläuterungen zu Abs. 3: Abgabe einer Steuererklärung

Schrifttum: WEYAND, Zur Beantwortungspflicht der Steuerpflichtigen bei formularmäßigen Anfragen der Finanzverwaltung, INF 1992, 217; SLAPIO, Wirksamkeit der Einkommensteuererklärung bei Unterschrift durch einen Bevollmächtigten (insbesondere zur längeren Abwesenheit), DStR 1995, 753; ONUSEIT, Steuerklärungspflichten in der Insolvenz, ZIP 1995, 1798; CARL/KLOS, Die Steuererklärung, JuS 1996, 402; GREZESCH, Steuerklärungspflichten im Strafverfahren, DStR 1997, 1273.

30 I. Rechtsentwicklung der Einkommensteuererklärungspflicht

Ältere Regelungen: Eine gleichmäßige und einigermaßen vollständige Erfassung des zu veranlagenden Einkommens der Stpfl. erfordert deren Mitwirkung.

Daher fanden sich Regelungen über die StErklärungsspflicht bereits in §§ 25–31 *preuß. EStG v. 24.6.1891/19.6.1906*, § 39 *EStG 1920 v. 20.3.1920* und § 61 *EStG 1925*, nach den letzten beiden Vorschriften aber nach näherer Anordnung des RdF. Durch § 39 *EStG 1920 idF des ÄndG v. 24.3.1921* wurde die Regelung der StErklärungsspflicht (bis zum EStG 1925, s.o.) ganz auf den RdF delegiert.

EStG 1934: Auf eine Regelung der StErklärungsspflicht wurde verzichtet. Sie erfolgte durch §§ 19–22 *der I. EStDV v. 6.2.1935* (RStBl. 1935, 209), die sich auf §§ 12, 13 RAO stützte. Seitdem blieb die Erklärungsspflicht rd. 50 Jahre lang nur in der EStDV geregelt.

§§ 149–153 AO enthalten zwar Bestimmungen über StErklärungen. Jedoch verpflichtet dort § 149 AO nur zur Abgabe einer Erklärung bei (individueller) Aufforderung durch die FinBeh. und verweist im Übrigen hinsichtlich der allgemeinen StErklärungsspflicht auf die einschlägigen „Steuergesetze“. Das EStG selbst regelte aber früher nur die Veranlagung in § 25.

EStDV 1955–1981: §§ 56–57a statuierten eine Verpflichtung zur eigenständigen Abgabe von EStErklärungen (ohne Einzelaufforderung). Die Rechtsgrundlage war zweifelhaft. So verwies § 149 AO nur auf „Steuergesetze“, nicht auf Rechtsverordnungen (aA Begr. zum Entw. einer AO 1974 – zu §§ 94, 95, BTDrucks. 7/79, 128 –, wo unter „Steuergesetzen“, die die Erklärungsspflicht regeln, auch §§ 56–60 EStDV verstanden wurden; vgl. TIPKE/KRUSE, § 149 AO Rn. 1). § 166 Abs. 1 aF AO (Begriffsbestimmung der StErklärung) erwähnte „Ausführungsbestimmungen“, enthielt aber keine Ermächtigung für den VOGOBER. § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a oder c EStG stützten die Bestimmung einer Erklärungsspflicht in der EStDV nur bei weiter Auslegung.

EStG 1985: § 25 Abs. 3 regelt die wichtigsten Punkte der StErklärungsspflicht. Die Vorschrift wurde zur Erhöhung der Rechtssicherheit (zu schließen aus Begr., BTDrucks. 10/1636, 58; s. auch oben) eingefügt durch StBereinG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659). Es wurden übernommen: § 57a EStDV in § 25 Abs. 3 Satz 2; § 57 Abs. 1 EStDV in Abs. 3 Satz 3; § 60 Abs. 1 Satz 2 in Abs. 3 Sätze 4 und 5. Abs. 3 gilt auch für VZ vor 1985, wenn die EStErklärung noch nicht abgegeben worden ist (§ 52 Abs. 23a EStG 1985).

Ferner wurde durch das StBereinG 1985 die Ermächtigung in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a dahin erweitert, dass durch RechtsVO auch Vorschriften erlassen werden können „über die Beschränkung der StErklärungsspflicht auf die Fälle, in denen eine Veranlagung in Betracht kommt“ (s. § 56 EStDV), „und über die den EStErklärungen beizufügenden Unterlagen“ (s. § 60 EStDV).

Die Ergänzung des § 25 Abs. 3 durch §§ 56–60 EStDV dürfte damit durch die Ermächtigungen in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a u. c EStG 1985 gedeckt sein.

Zweite VO zur Änd. der EStDV v. 24.7.1986 (BGBl. I 1986, 1236; BStBl. I 1986, 396) = EStDV 1986: Mit Wirkung ab VZ 1986 (§ 84 Abs. 1 EStDV) wurden § 56 u. § 60 geändert und §§ 57, 57a (wegen Übernahme in § 25 Abs. 3 EStG, s.o.) aufgehoben.

ÄndVO zur EStDV 1986 v. 19.12.1988 (BGBl. I 1986, 2301; BStBl. I 1986, 550): Nachdem das Verfahren zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen in §§ 179–183 AO durch das StBereinG 1986 v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735) neu geregelt worden war, wurden die in §§ 58 und 59 EStDV enthaltenen Vorschriften entbehrlich und aufgehoben. § 56 EStDV wurde redaktionell überarbeitet und an die erhöhten Grundfreibeträge angepasst. Außerdem wurde die Erklärungsspflicht auf Fälle

ausgedehnt, in denen im Vorjahr ein verbleibender Verlustabzug festgestellt wurde.

Gesetz zur Neuregelung der geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 388; BStBl. I 1999, 302): § 56 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStDV wurden dahingehend ergänzt, dass jeweils ein Buchst. c angefügt wurde, wonach unbeschränkt Stpfl. eine jährliche EStErklärung abzugeben haben, wenn eine Veranlagung nach § 46 Abs. 2a in Betracht kommt (s. Anm. 35).

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2001, 3): § 56 EStDV wurde an die vorgezogene Anhebung des Grundfreibetrags angepasst. Zeitlicher Anwendungsbereich: ab VZ 2002 (§ 84 Abs. 3a EStDV idF des StEuglG).

StEuglG v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): Die Nichtveranlagungsgrenzen des § 56 EStDV wurden an die neue Währungseinheit angepasst. Ab 2002 gelten die Beträge 14 543 € (bei Zusammenveranlagung) und 7 271 € (in allen anderen Fällen).

StÄndG 2001 v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3519; BStBl. I 2002, 4): In § 56 EStDV werden die Veranlagungsgrenzen an die neuen Grundfreibeträge angepasst (7 462 € bei Einzelveranlagung, 14 925 € bei Zusammenveranlagung).

KleinunternehmerFördG v. 10.5.2003 (BGBl. I 2003, 1550; BStBl. I 2003, 398): Verpflichtung zur Abgabe einer gesonderten Erklärung für Einnahmeüberschussrechner (§ 60 Abs. 4 EStDV). Anwendung ab VZ 2004 (zur erstmaligen Anwendung aber s.u.).

23. VO zur Änd. der EStDV v. 29.12.2004 (BGBl. I 2004, 3884; BStBl. I 2005, 369): Die erstmalige Anwendung des § 60 Abs. 4, dh. der Verpflichtung zur Ergänzung der EStErklärung um den amtlichen Vordruck „Einnahmeüberschussrechnung – Anlage EÜR“, wird auf VZ 2005 verschoben.

31–34 Einstweilen frei.

II. Verpflichtung zur Abgabe der Einkommensteuererklärung (Abs. 3 Satz 1)

35 1. Erklärungspflicht des Steuerpflichtigen

Der Stpfl. hat für den abgelaufenen VZ eine EStErklärung abzugeben. Diese allgemeine StErklärungspflicht wird durch besondere Erklärungspflichten ergänzt und für bestimmte Fälle eingeschränkt.

Allgemeine Steuererklärungspflicht aller Steuerpflichtigen: Abs. 3 Satz 1 begründet eine allgemeine, dh. grundsätzlich jeden Stpfl. treffende Pflicht, jeweils für einen abgelaufenen VZ eine EStErklärung abzugeben. Die Pflicht zur Abgabe einer EStErklärung trifft auch die beschränkt Stpfl.

Einschränkung der alle Steuerpflichtigen treffenden Erklärungspflicht für bestimmte Fälle der unbeschränkter Steuerpflicht (§ 56 Satz 1 Nr. 2 EStDV): § 56 EStDV schränkt die grundsätzliche Verpflichtung aller Stpfl. zur Erklärungsabgabe für Fälle der unbeschränkten StPflicht teilweise ein. Beschränkt Stpfl. sind von der Einschränkung des § 56 EStDV nicht tangiert, ihre Verpflichtung zur Erklärungsabgabe besteht uneingeschränkt. Bei den Ausnahmen, in denen bei unbeschränkter StPflicht (§ 56 Abs. 1 Nr. 2 EStDV) keine Verpflichtung zur Abgabe einer Erklärung besteht, wird danach unterschieden, ob in den Einkünften solche aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) enthalten sind, von denen ein LStAbzug vorgenommen wurde, oder nicht. Nach § 56 Satz 1 Nr. 2 EStDV wird unterschieden:

► *Im Gesamtbetrag der Einkünfte sind keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit enthalten*, von denen ein StAbzug vorgenommen worden ist: Nach § 56 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStDV besteht in diesen Fällen keine Verpflichtung zur Abgabe einer EStErklärung, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte nicht höher als 7664 € (ab VZ 2003; 7271 € bis VZ 2002) ist.

► *Im Gesamtbetrag der Einkünfte sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit enthalten*, von denen ein StAbzug vorgenommen worden ist: Hier besteht dem Grunde nach keine Verpflichtung zur Abgabe einer StErklärung, es sei denn, es kommt eine Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1–6 und Nr. 7 Buchst. b in Betracht kommt (zu den Einzelheiten vgl. Erl. zu § 46).

Verlustvortrag: Unabhängig von Art und Höhe der Einkünfte findet immer eine Veranlagung statt, wenn zum Schluss des vorangegangenen Wj. ein verbleibender Verlustabzug festgestellt wurde (§ 56 Satz 2 EStDV).

Allgemeine Antragsveranlagung (§ 46 Abs. 2 Nr. 8): Da jeder Stpfl. immer eine Veranlagung auf eigenen Wunsch beantragen kann, sind Fälle, in denen dem Stpfl. eine Veranlagung verweigert werden kann, seit 1992 nur noch dann möglich, wenn die Zweijahresfrist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 nicht beachtet wird.

Besondere Erklärungsspflicht nach Aufforderung durch das Finanzamt: Wer nicht schon nach Abs. 3 Satz 1 iVm. § 56 EStDV zur Abgabe einer EStErklärung (oder Feststellungserklärung) verpflichtet ist, hat gleichwohl eine Erklärung abzugeben, wenn er durch die FinBeh. dazu aufgefordert wird (§ 149 Abs. 1 Satz 2 AO). Die Verpflichtung hierzu ergibt sich aus der Pflicht des Stpfl., bei der Ermittlung des Sachverhalts mitzuwirken (§ 90 AO).

Form der Aufforderung: Die Aufforderung ergeht individuell (schriftlich an den einzelnen Stpfl., regelmäßig durch Übersendung des Erklärungsvordrucks) oder durch öffentliche Bekanntmachung, dh. durch Veröffentlichung in der Tagespresse oder durch Aushang am „Schwarzen Brett“ der FinBeh. (§ 149 Abs. 1 Satz 2 AO).

Ermessensentscheidung: Die Anforderung einer StErklärung durch das FA ist eine Ermessensentscheidung. Sie muss sich in den Grenzen von Recht und Billigkeit halten (§ 5 AO); sie muss „notwendig, verhältnismäßig, erfüllbar und zumutbar sein“ (TIPKE/KRUSE, § 149 AO Rn. 1). Die Berechtigung des FA zur Anforderung der Erklärung reicht allerdings nur bis an die Grenzen der Mitwirkungspflicht des Stpfl. (vgl. TIPKE/KRUSE, § 90 AO Rn. 4, § 5 AO Rn. 21–35).

Einstweilen frei.

36–39

2. Erklärungsspflicht anderer Personen als des Steuerpflichtigen

40

Abweichend von Abs. 3 Satz 1 oder in Ergänzung dieser Vorschrift können auch Dritte kraft Gesetzes erklärungsspflichtig sein.

Gesetzliche Verpflichtung: Zur Abgabe von EStErklärungen statt des Stpfl. sind verpflichtet gesetzliche Vertreter (§ 34 Abs. 1 AO), bes. also die Eltern minderjähriger Kinder (§ 1629 BGB).

Vertragliche Verpflichtung: Zur Abgabe der EStErklärung verpflichtet sind auch Personen, welche die Vermögensfürsorge kraft rechtsgeschäftlicher Verpflichtung übernommen haben, denen also anstelle des Eigentümers der Einkunftsquelle oder deren gesetzlicher Vertreter die Verwaltung der Einkunftsquelle (des Vermögens, Unternehmens etc.) zusteht. Diese Personen kommen der dem Stpfl. obliegenden gesetzlichen Pflicht kraft übernommener vertraglicher

Verpflichtung nach. Die Erklärungspflicht reicht in diesen Fällen aber nur, „so weit ihre Verwaltung reicht“ (§ 34 Abs. 3 AO). Es sind dies insbes.

- ▶ *Insolvenzverwalter*: Er muss StErklärungen sowohl für die Einkünfte aus der Insolvenzmasse als auch für die vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens erzielten Einkünfte abgeben, soweit seine Verwaltung reicht. Für nicht vom Insolvenzverfahren betroffene Einkünfte ist der Gemeinschuldner selbst erklärungs-pflichtig.
- ▶ *Testamentsvollstrecker*: Er ist erklärungs-pflichtig für das Einkommen des Erblassers, nicht aber für das Einkommen der Erben.
- ▶ *Nachlassverwalter*: Es gilt uE das Gleiche wie beim Testamentsvollstrecker.

Vgl. im Einzelnen die Kommentare zu § 34 AO.

Keine Möglichkeit, StErklärungen abzugeben, haben

- *Pfändungsgläubiger eines ESt-Erstattungsanspruchs* (BFH v. 18.8.1998 – VII R 114/97, BStBl. II 1999, 84). Auch der Pfändungsgläubiger des Ehegatten ist nicht berechtigt, den Antrag auf Durchführung einer Ehegattenveranlagung zu stellen (BFH v. 29.2.2000 – VII R 109/98, BFH/NV 2000, 901);
- *Arbeitgeber* bzw. deren Bevollmächtigte können keine EStErklärungen für ihre ArbN abgeben. Ebenso sind Inkassoregelungen zugunsten der ArbG un-rechtmäßig.

41–44 Einstweilen frei.

3. Die Einkommensteuererklärung

Schrifttum: BIRKENFELD, Erklärungen des Stpfl. und StVerwaltungsakt, StuW 1977, 31; SCHICK, Die Steuererklärung, StuW 1988, 301; Bos, Ausgewählte Fragen zur Steuerklärung im internationalen Vergleich, StuW 1989, 267; WEYAND, Zur Beantwortungspflicht der Steuerpflichtigen bei formularmäßigen Anfragen der Finanzverwaltung, INF 1992, 217; SLAPTO, Wirksamkeit der Einkommensteuererklärung bei Unterschrift durch einen Bevollmächtigten (insbesondere zur längeren Abwesenheit), DStR 1995, 753; ONUSEIT, Steuerklärungspflichten in der Insolvenz, ZIP 1995, 1798; CARL/KLOS, Die Steuerklärung, JuS 1996, 402; GREZESCH, Steuerklärungspflichten im Strafverfahren, DStR 1997, 1273.

45 a) Begriff, Wesen und Wirkung sowie formale Anforderungen an die Einkommensteuererklärung

Nach Abs. 3 Satz 1 hat der Stpfl. eine EStErklärung abzugeben.

Begriff der Einkommensteuererklärung: StErklärung ist eine mit rechtl. bedeutsamen Mitteilungen ausgestattete Anzeige an die StBehörde, die bestimmt ist, eine – wenn auch besonders wichtige oder oft alleinige – Grundlage der StFestsetzung zu werden (RFH v. 12.7.1922, RFHE 10, 151). Formaler die Legaldefinition in § 166 Abs. 1 AO aF: „Erklärungen, die nach Vorschrift der Gesetze oder Ausführungsbestimmungen als Unterlage für die Feststellung von Besteuerungsgrundlagen oder für die Festsetzung einer Steuer dienen.“. Die AO 1977 hat auf eine Begriffsbestimmung verzichtet, denn es sei „allgemein anerkannt, dass es sich hier um – regelmäßig vordruckmäßige – Erklärungen über den für eine StFestsetzung erheblichen Sachverhalt handelt“ (Begr., BTDrucks. VI/1982, 128; ähnlich TIPKE/KRUSE, vor § 149 AO Rn. 2: formalisierte Erklärung über strechtl. erhebliche Vorgänge oder Zustände; s. auch BFH v. 30.7.1980 – I B 27/80, BStBl. II 1981, 55).

Wesen der Erklärung: Sie ist

- ▷ *Wissenserklärung*, dh. Erklärung des Stpfl. über den der Erklärung zugrundeliegenden Sachverhalt;

- ▷ *Willenserklärung* insofern, als der Stpfl. durch die Erklärung materiell-rechtl. Folgen bewirkt, zB durch die Stellung von Anträgen, die Ausübung von Wahlrechten;
- ▷ *Beurteilung* insofern, als der Stpfl. den Sachverhalt strechtl. beurteilt, zB hinsichtlich der Zurechnung oder StFreiheit von Einnahmen oder Einkünften, der Qualifizierung von Einkünften, von Ausgaben als BA, WK, SA oder außergewöhnlichen Belastungen (TIPKE/KRUSE, vor § 149 AO Rn. 5).

Wirkung der Erklärung: Der Stpfl. ist an die Erklärung, soweit sie Willenserklärung ist, nur insoweit gebunden, als dies gesetzlich bestimmt ist (s. bes. § 4 Abs. 2 über Bilanzänderung). Im Übrigen kann er sie bis zur Bestandskraft des aufgrund der Erklärung erstellten StBescheids grundsätzlich (Ausnahme wohl: Treu und Glauben) zurücknehmen oder ändern (BFH v. 28.7.2005 – III R 48/03, BStBl. II 2005, 865; v. 3.3.2005 – III R 60/03, BStBl. II 2005, 564). Eine *unrichtige Erklärung* kann eine StHinterziehung oder leichtfertige StVerkürzung bewirken (§§ 370, 378 AO).

Form der Erklärung: StErklärungen sind nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben (§ 150 AO). Soweit die StErklärung digital abgegeben wird, ist sie über die von der FinVerw. bestimmten Schnittstellen mit geprüften Programmen an die FinVerw. zu senden (§ 150 Abs. 6 AO iVm. §§ 1 Abs. 2 der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung, StDÜV v. 28.1.2003 (BGBl. I 2003, 139; BStBl. I 2003, 162).

Anlagen zur Erklärung, wie sie amtlich vorgedruckt sind, bilden einen Teil der „Erklärung“ iSd. § 150 AO.

Zu den Folgen einer nicht auf amtlichem Vordruck erstellten StErklärung vgl. FG Nürnberg v. 31.1.1990, EFG 1990, 339, rkr. (Festsetzung eines Verspätungszuschlags wegen nicht fristgerechter Abgabe).

Eigenhändige Unterschrift: s. Abs. 3 Sätze 4 u. 5; Anm. 65 f.

Mündliche Erklärung zur Niederschrift (wohl ebenfalls: auf amtl. Vordruck) beim FA ist unter den Voraussetzungen des § 151 AO zulässig. Dagegen ist die in § 150 Abs. 1 Satz 1 AO erwähnte allgemeine Zulassung mündlicher Erklärungen für die ESt. nicht erfolgt.

Fristen für die Abgabe der Einkommensteuererklärung ergeben sich aus der AO. Nach § 149 Abs. 2 Satz 1 AO sind EStErklärungen grundsätzlich bis zum 31.5. des auf den VZ folgenden Jahres abzugeben (über Land- und Forstwirte mit abw. Wj. s. § 149 Abs. 2 Satz 2 AO).

Verlängerung der Frist ist möglich (vgl. § 109 Abs. 1 AO. Dies geschieht regelmäßig durch jährliche koordinierte Ländererlasse für die Angehörigen der steuerberatenden Berufe: 30.9. des Folgejahrs, auf Einzelantrag bis zum folgenden 28./29.2.; vgl. ausf. TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 149 AO Rn. 9).

Inhalt der Erklärung: Welche Angaben in der EStErklärung zu machen sind, ergibt sich aus den dem Stpfl. übersandten amtlichen Vordrucken (Erklärung mit Anlagen) bzw. bei einer digitalen Erklärung aus dem über Internet kostenlos zur Verfügung gestellten Programm, sowie aus etwaigen individuellen Fragen des FA (§ 150 Abs. 1 Satz 1 u. Abs. 2 AO).

Vollständiges Ausfüllung des amtlichen Vordrucks bzw. der Eingabemaske bei Erstellung einer digitalen Erklärung ist erforderlich, soweit Angaben über Besteuerungsgrundlagen in Betracht kommen, die für die EStSchuld des Stpfl. von Bedeutung sind (§ 153 Abs. 1 Nr. 1 AO; BFH v. 9.8.1991 – III R 24/87, BStBl. II 1992, 65; RFH v. 28.1.1937, RStBl. 1937, 381).

46 **b) Der Einkommensteuererklärung beizufügende Unterlagen**
 (§ 150 Abs. 4 AO; § 60 EStDV)

Der EStErklärung sind die nach den Steuergesetzen vorzulegenden Unterlagen beizufügen (§ 150 Abs. 4 AO). Daher ist die elektronische StErklärung (s. Anm. 3) für den Stpfl. nur begrenzt eine Erleichterung, solange alle weiteren Unterlagen körperlich vorzulegen sind.

Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung: Wird der Gewinn nach § 4 Abs. 1 oder § 5 ermittelt, so ist der Erklärung eine Abschrift der Bilanz, die auf dem Zahlenwerk der Buchführung beruht, beizufügen (§ 60 Abs. 1 Satz 1 EStDV). Im Fall der Eröffnung des Betriebs (in dem von der Erklärung zu erfassenden Zeitraum) ist auch eine Abschrift der Eröffnungsbilanz beizufügen (§ 60 Abs. 1 Satz 1 EStDV). Werden Bücher geführt, die den Grundsätzen der doppelten Buchführung entsprechen, so ist eine Gewinn- und Verlustrechnung beizufügen (§ 60 Abs. 1 Satz 2 EStDV). Reicht der Stpfl. eine formell fehlerhafte Bilanz ein, hat dies auf die Wirksamkeit der StErklärung keinen Einfluss (s. BFH v. 2.7.1986 – I R 70/83, BFH/NV 1987, 704).

Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3): Ab VZ 2005 ist der Erklärung eine Gewinnermittlung auf dem amtlichem Vordruck EÜR beizufügen, wenn der Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelt wird (§ 60 Abs. 4 EStDV).

Steuerbilanz: Ihre Aufstellung abweichend von einer vorhandenen HBil. ist nur bei größeren Unternehmen (insbes. PublikumsKapGes.) üblich; § 60 Abs. 2 EStDV schreibt sie nicht vor, sondern gestattet sie nur und lässt die Anpassung der (einzureichenden) HBil. an die stl. Vorschriften durch Zusätze oder Anmerkungen genügen. „Steuerliche Vorschriften“ iSd. § 60 Abs. 2 EStDV sind alle Vorschriften, die mit stl. Wirkung die Bilanzansätze dem Grund oder der Höhe nach regeln, auch soweit es sich um vom Stpfl. in Anspruch genommene StVer-günstigungen handelt.

Anhang, Berichte: Die Pflicht zur Beifügung einer Abschrift bei Abgabe der StErklärung besteht auch dann, wenn der Stpfl. Bilanzanhang oder Berichte freiwillig anfertigt oder anfertigen lässt. Es genügt für die Beifügungspflicht, dass derartige Urkunden überhaupt „vorliegen“ (§ 60 Abs. 3 EStDV).

► *Anhang, Lagebericht:* KapGes. (AG, KGaA, GmbH) müssen den Jahresabschluss um einen Anhang erweitern und einen Lagebericht aufstellen (§ 264 HGB), ebenso eingetragene Genossenschaften (§ 336 HGB). Über ähnliche Verpflichtungen s. §§ 3 Abs. 1, 5 PublG, § 55 VAG, § 25a KWG; über Konzernlagebericht s. § 290 HGB.

► *Prüfungsberichte* sind vor allem diejenigen von Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern (auch wenn der Stpfl. nicht prüfungspflichtig ist), ferner zB die Prüfungsberichte bei eingetragenen Genossenschaften (§§ 53 ff. GenG). Aus dem Zweck des § 60 Abs. 3 EStDV folgt, dass nur solche Prüfungsberichte gemeint sind, die sich mit der Bilanz oder Teilen von ihr befassen.

► *Änderungen und Ergänzungen von Berichten*, die der Erklärung beigelegt wurden (oder jedenfalls beizufügen waren), sind zur Erklärung nachzureichen, da § 60 Abs. 3 allgemein von vorliegenden Berichten spricht. Bereits eingereichte Berichte können, solange das FA sie für die Veranlagung noch benötigt, nicht zurückgefordert werden, auch wenn der Wirtschaftsprüfer, wie dies berufusüblich ist, einen geänderten Bericht erst nach Einziehung aller Ausfertigungen des früheren Berichts herauszugeben bereit ist (glA o.V., GmbHR 1953, 209).

Keine Rückgabe von Bilanzanhang und Berichten: § 60 Abs. 3 EStDV verlangt Einreichung einer Abschrift (oder Ablichtung); Rückgabe kann der Stpfl.

daher nicht verlangen. § 60 EStDV 1955–1981 verlangten dagegen nur „Beifügung“ der Jahresberichte und Prüfungsberichte. Besitzt der Stpfl. nur ein Exemplar des Prüfungsberichts, so ist ihm zuzumuten, sich ein weiteres Exemplar zu beschaffen oder das vorhandene abzulichten. Insoweit gehen § 60 Abs. 3 EStDV iVm. § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a als Sonderregelungen der Ermessensvorschrift des § 97 AO vor, wonach nur verlangt werden kann, dass solche Unterlagen zur Einsicht und Prüfung vorgelegt werden (glA TIPKE/KRUSE, § 97 AO Rn. 1).

Weitere Unterlagen:

► *Pflicht zur Beifügung:* Eine gesetzliche „Pflicht, die Bilanzansätze und die der Bilanz zugrundeliegenden Buchungsvorgänge zu belegen, besteht nicht“ bei Abgabe der EStErklärung (BGH v. 12.3.1986 – IVa ZR 183/84, BB 1986, 1129). Die FA können aber Unterlagen in den Vordrucken oder individuell vom einzelnen Stpfl. nach Lage des Einzelfalls anfordern (§§ 90, 92, 93 AO). So verlangen die Erklärungsvordrucke zB bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 die Einreichung einer Aufstellung der BE und BA. Der Stpfl. kann nicht einwenden, er müsse die Unterlagen ohnehin bei der Betriebsprüfung vorlegen. Das FA ist zur Prüfung der EStErklärung berechtigt und verpflichtet (§ 88 AO); aA BFH v. 11.8.1992 – VII R 90/91, BFH/NV 1993, 346.

► *Unterlagen in fremder Sprache:* s. § 87 Abs. 2 AO. Nach BFH v. 5.10.1966 – VI 328/65 (BStBl. III 1967, 231) konnte das FA vor der AO 1977 die Vorlage einer beglaubigten Übersetzung verlangen, wenn die Bescheinigung nicht eindeutig und allgemein verständlich war. Dies gilt auch jetzt noch, da das Verlangen des FA nach einer Übersetzung in seinem Ermessen steht und das FA nichts Unnötiges verlangen darf.

► *Rückgabe der Unterlagen:* Zwar sind die der EStErklärung beigefügten Unterlagen nach § 97 AO nur zur Einsichtnahme und Prüfung vorzulegen; dementsprechend hat der BFH auch entschieden, dass diese Unterlagen nach Veranlagung zurückzugeben sind, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist (BFH v. 28.9.1965 – I 34/64 U, BStBl. III 1965, 653 betr. KapErtrStBescheinigungen). Nach Einführung einer Art. 80 GG entsprechenden Ermächtigungsgrundlage in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. 1 (durch StBereinG 1985) sieht uE aber § 60 Abs. 3 EStDV etwas anderes vor und hat als Sonderregelungen Vorrang vor der Ermessensvorschrift des § 97 AO (s.o. „Pflicht zur Beifügung ...“ und „Keine Rückgabe ...“).

Einstweilen frei.

47–49

c) Weitere Erklärungspflichten

50

Mit Bezug auf die in Abs. 3 Satz 1 abzugebende EStErklärung ergeben sich weitere Erklärungspflichten bei Beteiligung mehrerer Stpfl. oder zu statistischen Zwecken.

Gesonderte Feststellungen (§§ 180, 181 AO): Das Verfahren der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen wurde in §§ 179–183 AO durch das StBereinG 1986 v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735) neu geregelt. Dadurch wurden die §§ 58 und 59 EStDV überflüssig (aufgehoben durch ÄndVO v. 19.12.1988, BGBl. I 1988, 2301; BStBl. I 1988, 550; s. auch Anm. 30).

Mehrere Beteiligte und Zurechnungsadressaten: Eine einheitliche und gesonderte Feststellung der ESt. erfolgt insbes. dann, wenn Einkünfte mehreren

Beteiligten zuzurechnen sind (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 AO) oder mehrere FÄ für einen Steuerfall zuständig sind (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 AO).

Erklärungspflichtig ist grundsätzlich jeder Beteiligte. Gibt allerdings ein Beteiligter eine Erklärung ab, so werden die anderen von der Erklärungspflicht befreit (§ 181 Abs. 2 Satz 2 AO). Sind nur zwei Ehegatten, für die die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung im VZ vorlagen (§§ 26, 26b), an den einheitlich festzustellenden Einkünften gemeinschaftlich beteiligt, so muss der zur Geschäftsführung oder Vertretung der Gemeinschaft berechtigte Ehegatte eine Erklärung zur einheitlichen Feststellung der Einkünfte abgeben (BFH v. 26.6.1958 – IV 39/58 U, BStBl. III 1958, 364; v. 25.6.1970 – IV 190/65, BStBl. II 1970, 730).

Besondere Erklärungs- und Meldepflichten:

- ▶ § 150 Abs. 5 AO berechtigt die FinVerw., in die Erklärungsvordrucke Fragen für steuerstatistische Zwecke und zur Durchführung des BaFöG aufzunehmen.
- ▶ § 138 AO (idF Art. 1 StBereinG 1986, s.o.) verlangt bestimmte *Anzeigen* der Stpfl. an die FÄ. Die Anzeigen erleichtern die Steuerüberwachung.

51–52 Einstweilen frei.

53 4. Folgen bei Verletzung der Erklärungspflicht

Kommt der Stpfl. seinen Erklärungspflichten nicht nach, so kann die Abgabe der EStErklärung erzwungen werden, zu einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen führen, die Festsetzung eines Verspätungszuschlags und steuerstrafrechtliche Konsequenzen zur Folge haben.

Erzwingung der Abgabe durch Zwangsgeld oder Zwangshaft: Die Abgabe der Erklärung kann durch Androhung und Festsetzung eines Zwangsgeldes erzwungen werden (§§ 328–335 AO), und zwar auch dann, wenn das FA die Besteuerungsgrundlagen mangels Abgabe der Erklärung bereits geschätzt und die Veranlagung durchgeführt hat (§ 149 Abs. 1 Satz 4 AO). Die Androhung des Zwangsgeldes und uE auch die Festsetzung des Zwangsgeldes kann dann gegenüber dem vom Stpfl. Bevollmächtigten erfolgen, wenn das FA von der Bevollmächtigung – zB aus früheren Erklärungen – Kenntnis hat (BFH v. 23.11.1999 – VII R 38/99, BFH/NV 2000, 549).

Die Durchsetzung der Erklärungspflicht mittels Ersatzvornahme (§ 330 AO) oder Ersatzzwangshaft (§ 334 AO) dürfte regelmäßig unverhältnismäßig sein (glA KSM/BIRKENFELD, § 25 Rn. D 205). Das Zwangsgeld ist gegen den Erklärungspflichtigen festzusetzen und nicht gegen den Bevollmächtigten (BFH v. 18.11.1986 – VII S 16/86, BFH/NV 1987, 669; v. 16.4.1980 – VII R 81/79, BStBl. II 1980, 605; v. 29.4.1980 – VII R 4/79, BStBl. II 1980, 110).

Veranlagung ohne Erklärung (Schätzung): Wird trotz besonderer Aufforderung eine StErklärung nicht innerhalb der gesetzten Frist abgegeben (§§ 90 Abs. 1, 149 AO) und liegt kein begründeter Antrag auf Fristverlängerung vor (§ 109 AO), so sind die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen (BFH v. 17.7.1989 – X B 39/89, BFH/NV 1990, 551). Nach § 162 AO darf jedoch die Schätzung nur erfolgen, soweit das FA die Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln oder berechnen kann. Das FA muss daher der ihm obliegenden Pflicht nachkommen, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln (§ 88 AO), soweit ihm dies ohne die Erklärung möglich ist. Somit darf dann nicht ins Blaue hinein geschätzt werden, wenn dem FA Anhaltspunkte für die Besteuerungsgrundlagen des VZ vorliegen,

zB aufgrund früherer Veranlagungen. An die Pflicht des FA dürfen allerdings keine zu hohen Anforderungen gestellt werden (aA SCHICK, StuW 1988, 315). Über Schätzung s. Vor §§ 4–7 Anm. 11–17, § 5 Anm. 46; Kommentare zu § 162 AO.

Verspätungszuschlag: Bei verspäteter Abgabe der Erklärung kann das FA einen Zuschlag von höchstens 10 vH der festgesetzten ESt. und von höchstens 25 000 € festsetzen (s. § 152 Abs. 2 AO und die Kommentare dazu). Die Festsetzung ist dabei ohne nähere Begründung dann möglich, wenn der Stpfl. keine oder aber offensichtlich unerhebliche Einwendungen gegen die Festsetzung des Verspätungszuschlags vorbringt (BFH v. 7.7.1999 – VI R 27/98, BFH/NV 1999, 1624).

Strafrechtliche Folgen bei unterlassener oder unrichtiger Erklärung: Die Nichtabgabe der Erklärung kann den Tatbestand der versuchten oder vollendeten Steuerhinterziehung (§ 396 Abs. 1 Nr. 2 AO; BGH v. 20.5.1981 – 2 StR 666/80, BGHSt. 30, 122 = StRK AO 1977 § 370 R. 36 mit Anm. PAULICK) oder der leichtfertigen Steuerverkürzung (§ 378 AO) erfüllen. Der Stpfl. muss zB das Bestehen eines stillen Gesellschafterverhältnisses angeben, auch wenn er die Höhe der Einkünfte noch nicht kennt und auch nicht schätzen kann (BGH v. 20.5.1981 – 2 StR 666/80 aaO).

Einstweilen frei.

54–59

III. Erklärungsspflicht unbeschränkt steuerpflichtiger Ehegatten (Abs. 3 Sätze 2 und 3)

Schrifttum: KANZLER, Die Besteuerung von Ehe und Familie, DStJG 24 (2001), 417.

1. Besonderheiten der Erklärungsspflicht bei Ehegattenveranlagung

60

Die besonderen Erklärungsspflichten nach Abs. 3 Sätze 2 oder 3 bestehen nur, wenn das Paar in dem betreffenden VZ die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung nach § 26 erfüllt hat.

Die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung liegen vor, wenn beide Ehegatten ggf. auch erweitert oder fiktiv unbeschränkt estpfl. sind und nicht dauernd getrennt leben (s. § 26 Anm. 21 ff.). Es gilt:

- ▷ Die *Voraussetzungen* für eine Ehegattenveranlagung *liegen nicht vor* (weil mindestens ein Ehegatte beschränkt stpfl. war oder weil die Ehegatten dauernd getrennt lebten): Die Verpflichtung zur Abgabe der EStErklärung richtet sich nach den Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 1 (s. Anm. 35).
- ▷ Die *Voraussetzungen* für eine Ehegattenveranlagung *liegen vor*: Es gelten Abs. 3 Sätze 2 u. 3 und § 56 Satz 1 Nr. 1 EStDV (s.u.).

Die Wahl der Veranlagungsart nach § 26 ist entscheidend dafür, ob die Ehegatten eine gemeinsame oder gesonderte Einkommensteuererklärungen abzugeben haben (zur Ausübung des Wahlrechts im Einzelnen s. § 26 Anm. 60 ff.).

Wahl der getrennten Veranlagung (Abs. 3 Satz 3, §§ 26, 26a): Entscheiden sich die Ehegatten für die getrennte Veranlagung (§ 26 Abs. 1 Satz 1, zu den Voraussetzungen im Einzelnen s. § 26 Anm. 65), muss jeder der Ehegatten unabhängig von Art und Höhe seiner Einkünfte für die Durchführung der Veranlagung eine Erklärung abgeben. Die Verpflichtung zur Abgabe entfällt dann, wenn die Voraussetzungen des § 56 Satz 1 Nr. 2 EStDV vorliegen (s. ausf. Anm. 35).

Wahl der besonderen Veranlagung nach § 26c (Abs. 3 Satz 3): Bei der besonderen Veranlagung nach § 26c im Jahr der Eheschließung werden die Ehegatten so behandelt, als wenn sie im VZ der Eheschließung unverheiratet gewesen wären. Dann gilt hinsichtlich der Erklärungspflicht für jeden Ehegatten das Gleiche wie bei getrennter Veranlagung nach § 26, s.o. Die Pflicht zur Abgabe einer EStErklärung entfällt, wenn die Voraussetzungen des § 56 Satz 1 Nr. 2 EStDV gegeben sind (s. ausf. Anm. 35).

Wahl der Zusammenveranlagung (Abs. 3 Satz 2; §§ 26, 26b): Entscheiden sich die Ehegatten für die Zusammenveranlagung (zu den Voraussetzung s. ausf. § 26 Anm. 72 ff.), so müssen sie eine gemeinsame Erklärung abgeben (Abs. 3 Satz 2). Eine gemeinsame Erklärung ist eine einzige, die Besteuerungsgrundlagen beider Ehegatten mitteilende und von beiden Ehegatten unterzeichnete (Abs. 3 Satz 5, s. Anm. 66) Erklärung.

Wollen die Ehegatten ihre stl. Verhältnisse voreinander geheim halten und geben sie deshalb getrennte Erklärungen ab, ohne aber den Antrag auf getrennte Veranlagung zu stellen, so kann eine Zusammenveranlagung aufgrund § 26 Abs. 3 in Betracht kommen (s. § 26 Anm. 92). Das FA ist allerdings zunächst verpflichtet, auf die Abgabe einer Erklärung über die Wahl der Zusammenveranlagung hinzuwirken.

Zum *Anspruch auf Zustimmung zur Zusammenveranlagung* s. ausf. § 26 Anm. 67).

61 2. Einschränkung der Erklärungspflicht

Erklärungspflicht (§ 56 Satz 1 Nr. 1 EStDV): Analog zu der Einschränkung bei der allgemeinen EStErklärungspflicht beschränkt § 56 Satz 1 Nr. 2 EStDV die grundsätzliche Verpflichtung zur Abgabe einer Erklärung teilweise. Bei den Ausnahmen, in denen für zusammenveranlagte Ehegatten (§ 56 Abs. 1 Nr. 2 EStDV) keine Verpflichtung zur Abgabe einer Erklärung besteht, wird danach unterschieden, ob einer der Ehegatten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) bezogen hat, von denen ein LStAbzug vorgenommen wurde oder nicht. Nach § 56 Satz 1 Nr. 1 EStDV wird unterschieden:

- ▶ *Keiner der Ehegatten hat Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen*, von denen ein StAbzug vorgenommen wurde: Nach § 56 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a besteht in diesen Fällen keine Verpflichtung zur Abgabe einer EStErklärung, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte nicht höher als 15 329 € (ab VZ 2003) war.
- ▶ *Mindestens einer der Ehegatten hat Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen*, von denen ein StAbzug vorgenommen worden ist: Für die Verpflichtung zur Erklärungsabgabe entscheidend ist dann, ob eine Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1–7 in Betracht kommt (zu den Einzelheiten vgl. Erl. zu § 46).

Verlustvortrag: Unabhängig von Art und Höhe der Einkünfte findet immer eine Veranlagung statt, wenn zum Schluss des vorangegangenen Wj. ein verbleibender Verlustabzug festgestellt wurde (§ 56 Satz 2 EStDV).

Allgemeine Antragsveranlagung (§ 46 Abs. 2 Nr. 8): s. Anm. 35.

Art und Umfang der Erklärung richten sich bei zusammenveranlagten Ehegatten grundsätzlich nach den allgemeinen Regelungen (s. Anm. 45 ff.). Aus dem Wesen der Zusammenveranlagung ergibt sich dabei, dass sich jeder der zusammenveranlagten Ehegatten das Verschulden seines Ehepartners wie eigenes Verschulden zurechnen lassen muss. Die Nichtbeachtung der Erklärungspflicht oder falsche Angaben in der EStErklärung begründen entsprechend dann ein die Änderung eines Bescheids hinderndes grobes Verschulden auch bei dem Ehegatten, der die betreffenden Einkünfte oder Ausgaben nicht in seiner Person

verwirklicht hat. Dies gilt zumindest dann, wenn keine besonderen Entschuldigungsgründe (wie zB Krankheit etc.) vorgelegen haben (BFH v. 24.7.1996 – I R 62/95, BStBl. II 1997, 115). Zwangsmittel zur Erzwingung der Erklärungsabgabe (Zwangsgeld, wohl auch Zwangshaft) können entsprechend auch bei demjenigen der Ehegatten durchgesetzt werden, bei dem ein Besteuerungstatbestand nicht verwirklicht wurde.

Zuschläge wegen verspäteter Abgabe der Einkommensteuererklärung können auch gegenüber demjenigen Ehegatten festgesetzt werden, der keine eigenen Einkünfte erzielt hat (BFH v. 14.6.2000 – X R 56/98, BStBl II 2001, 60).

Bei einer Schätzung wegen Nichtabgabe der EStErklärung hat das FA die Wahl der Zusammenveranlagung zu unterstellen, wenn nicht ein entsprechender Antrag auf getrennte Veranlagung noch gestellt wird (FG Hamburg v. 9.12.1999, EFG 2000, 866, rkr.).

Einstweilen frei.

62–64

IV. Eigenhändige Unterschrift (Abs. 3 Sätze 4 und 5)

Schrifttum: CARL/KLOS, Problematik der Wahrheitsversicherung und der eigenhändigen Unterschrift der neuen Steuererklärungs-Anlage KSO, Inf. 1989, 295; FELIX, KSO-Unterschrift ohne Rechtsgrundlage, BB 1991, 1093; SLAPIO, Wirksamkeit der Einkommensteuererklärung bei Unterschrift durch einen Bevollmächtigten (insb. zur längeren Abwesenheit), DStR 1995, 753; SCHMITZ/SCHLATTMANN, Digitale Verwaltung? – Das Dritte Gesetz zur Änderung verwaltungsverfahrenrechtlicher Vorschriften, NVwZ 2002, 1281; ROSSNAGEL, Die elektronische Signatur in der öffentlichen Verwaltung, München, 2002; ROSSNAGEL, Das elektronische Verwaltungsverfahren, NJW 2003, 469.

1. Allgemeines Unterschriftserfordernis (Abs. 3 Satz 4)

65

Eigenhändige Unterschrift: Erforderlich ist die eigenhändige Unterschrift durch den Stpfl. bzw. bei einer Erklärung zur gesonderten Feststellung durch die in § 34 AO bezeichneten Personen (s. Anm. 50; Abs. 3 Satz 4). Für Handlungsunfähige (minderjährige Kinder, Personen, die durch gerichtlichen Entscheid entmündigt sind etc.) muss der gesetzliche Vertreter unterschreiben.

Der Unterschriftszug muss zumindest einzelne Buchstaben, die ein individuelles Namenskürzel darstellen, erkennen lassen (BFH v. 13.12.1984 – IV R 274/83, BStBl. II 1985, 367). Zwar erging die Entscheidung zum Unterschriftserfordernis im finanzgerichtlichen Klage- und Revisionsverfahren. Eine bloße „Schlangenlinie“ oder „Auf- und Abbewegungen ohne Struktur“ erfüllen jedoch auch im Verwaltungsverfahren die Anforderung an eine Unterschrift gem. Abs. 3 Satz 4 nicht.

Fehlende Deutschkenntnisse führen nicht dazu, dass die eingereichte ESt-Erklärung nicht unterschrieben zu werden braucht. Zwar gebietet es das Rechtsstaatsgebot, dass aus der Verweigerung der Unterschrift dann keine nachteiligen Folgen gezogen werden dürfen, wenn der Erklärungsvordruck in einer fremden Sprache abgefasst ist (FG München v. 21.4.1998, EFG 1998, 1102, rkr.). Ggf. muss der Stpfl. jedoch auf seine Kosten einen amtl. vereidigten Übersetzer hinzuziehen.

Ehegatten, die die getrennte Veranlagung oder die besondere Veranlagung im Jahr der Eheschließung nach § 26c wählen, müssen ihre deshalb zu fertigenden eigenständigen EStErklärungen (s. Anm. 60) jeweils eigenhändig unterschreiben. Die Erklärung des anderen Ehegatten muss nicht unterschrieben werden. Ent-

scheiden sich die Ehegatten für die Zusammenveranlagung, ist die gemeinsame Erklärung (s. Anm. 60) von beiden Ehegatten (Satz 5, s. Anm. 66) eigenhändig zu unterschreiben.

Klebezettel mit der Unterschrift des Stpfl. und Aufkleben auf die Erklärung genügen nicht. Die Unterschrift muss unmittelbar auf dem Erklärungsvordruck geleistet werden (BFH v. 8.7.1983 – VI R 80/81, BStBl. II 1984, 13; v. 20.1.1984 – VI R 16/82, BStBl. II 1984, 436).

Nachholung der fehlenden Unterschrift muss das FA durch Rücksendung der Erklärung an den Stpfl. im Original veranlassen. Wenn zu befürchten ist, dass die Unterschrift nicht oder nicht in angemessener Zeit nachgeholt wird und deshalb wegen Fehlens einer wirksamen StErklärung geschätzt werden muss, kann eine Ablichtung gefertigt und diese als Schätzungsgrundlage zurückbehalten werden (OFD Köln v. 28.10.1985, StEK AO 1977 § 150 Nr. 7 = BB 1985, 2227).

Vertreter des Steuerpflichtigen: Der Vertreter hat zu unterzeichnen, wenn ihn die Erklärungspflicht trifft, s. Anm. 40. Trifft sie den Stpfl. selbst, so kann ausnahmsweise ein Bevollmächtigter unterzeichnen, wenn der Stpfl. insbes. durch eine längere Abwesenheit (s.u.) verhindert ist, die Unterschrift eigenhändig zu leisten, § 150 Abs. 3 AO. Die Vorschrift gilt auch für EStErklärungen (BFH v. 10.4.2002 – VI R 66/98, BStBl. II 2002, 455; v. 16.8.1962 – I 216 u. 217/61 U, BStBl. III 1962, 493, und v. 8.6.1971 – VII R 75/68, BStBl. II 1971, 726 zur ähnlichen Regelung des § 107 Abs. 1 RAO).

Längere Abwesenheit: Der Begriff der längeren Abwesenheit setzt voraus, dass der Stpfl. sich so lange nicht an seinem Wohnort oder gewöhnlichen Aufenthaltsort aufhält, dass er daran gehindert ist, die Unterschrift fristgemäß zu leisten.

Digitale Steuererklärung: Auch elektronische Steuererklärungen müssen vom Stpfl. unterschrieben werden. Die Unterschrift kann dabei entweder auf einem Protokollausdruck der der FinVerw. übersandten Daten erfolgen oder mittels elektronische Signatur (vgl. § 87a Abs. 3 Satz 2 AO bzw. § 87a Abs. 6 AO iVm. § 7 StDÜV) erfolgen.

Unterschrift auf eingereichten Unterlagen: Werden die zur EStErklärung mit einzureichenden Unterlagen (zB Bilanz, s. § 60 EStDV; s. Anm. 8) nicht unterschrieben, kommt diesen kein Beweiswert zu (vgl. FG München v. 3.2.1997 – 7 K 908/96, zitiert nach DATEV). Das FA ist an einer Vollschätzung nicht gehindert.

Zweck der eigenhändigen Unterschrift ist es, den Stpfl. die Verantwortung übernehmen zu lassen für die Richtigkeit der in der EStErklärung vorgetragenen Tatsachen. Daher wird auch die Wahrheitsversicherung unterschrieben. Der Stpfl. soll sich durch seine Unterschrift der Bedeutung klar werden, dass seine EStErklärung eine Wissenserklärung über tatsächliche Angaben ist, die der Besteuerung zu Grunde gelegt wird (BFH v. 8.3.1983 – VI R 80/81, BStBl. I 1984, 13). Die Verantwortung bezieht sich dabei nicht nur auf das Besteuerungsverfahren, sondern auch auf die strafrechtl. Verantwortung für die in der EStErklärung gemachten Angaben.

Rechtsfolgen der fehlenden Unterschrift:

- *Fehlender Beweiswert der EStErklärung:* Hat das FA die Besteuerungsgrundlagen wegen einer fehlenden Erklärung geschätzt und reicht der Stpfl. im Klageverfahren nicht unterschriebene EStErklärungen ein, dann sind die nachgereichten, nicht unterschriebenen Erklärungen ohne Beweiswert und brauchen

- vom FG nicht berücksichtigt zu werden (FG München v. 3.2.1997 – 7 K 908/96, zitiert nach DATEV);
- *Keine Fristwahrung*: Durch die ohne Unterschrift abgegebene Erklärung wird die Frist zur Abgabe der Erklärung nicht gewahrt (BFH v. 14.1.1998 – X R 84/95, BStBl. II 1999, 203; FG Bremen v. 30.10.1981, EFG 1982, 135, rkr.; aA FG München v. 27.10.1982, EFG 1983, 357, rkr.).

2. Unterschriftserfordernis bei Zusammenveranlagung (Abs. 3 Satz 5) 66

Schrifttum: KOTTKE, Zum Mitunterzeichnen der Einkommensteuererklärung durch den Ehegatten bei nicht deklarierten Bankzinsen, FR 1998, 683; REICHLÉ, Ehegattenverantwortlichkeit im Steuerstrafrecht, wistra 1998, 91; BURKHARD, Beihilfe des Ehegatten durch bloße Mitunterzeichnung im Rahmen der Zusammenveranlagung?, StB 2001, 47; SINGER, Ehegattenverantwortlichkeit im Steuerstrafrecht, StuB 2002, 905.

Zusammenveranlagte Ehegatten müssen eine gemeinsame Erklärung abgeben (s. Anm. 60), die von beiden Ehegatten eigenhändig zu unterschreiben ist (Abs. 3 Satz 5). Fehlt die Unterschrift eines Ehegatten oder wird seine Unterschrift durch den anderen Ehegatten gefälscht, so fehlt seine Erklärung, es liegt nur eine Erklärung des anderen Ehegatten über dessen Teil des Einkommens vor.

Nachholung der fehlenden Unterschrift: Fehlt auf der gemeinsamen ESt-Erklärung die Unterschrift eines der Ehegatten, muss das FA die Nachholung der Unterschrift durch Zurücksendung der Originalunterlagen der ESt-Erklärung veranlassen. Dies gilt nicht nur dann, wenn Zweifel an den Voraussetzungen der Zusammenveranlagung (kein dauerndes Getrenntleben etc.) bestehen, sondern in jedem Fall.

Keine gegenseitige Verantwortung: Durch die Unterschrift unter der gemeinsamen ESt-Erklärung werden die Ehegatten nicht gegenseitig für die Richtigkeit der vom jeweiligen Ehegatten abgegebenen Erklärung verantwortlich. Unterschreibt ein Ehegatte eine ESt-Erklärung, in welcher der andere Ehegatte falsche Angaben über Besteuerungstatbestände gemacht hat, fehlt es beim bloß unterschreibenden Ehegatten in strafrechtl. Hinsicht an den objektiven Tatbestandsvoraussetzung einer Steuerhinterziehung. Selbst wenn der Ehegatte von den falschen Angaben des anderen Ehegatten in der ESt-Erklärung gewusst hat, kann von ihm im Hinblick auf den Erhalt seiner intakten Ehe nicht eine Unterschriftsverweigerung erwartet werden (BFH v. 16.4.2002 – IX R 40/00, BStBl. II 2002, 501; glA KOTTKE, FR 1998, 683; aA REICHLÉ, wistra 1998, 13, der eine Steuerhinterziehung des mitunterzeichnenden Ehegatten dann bejaht, wenn er von der Unrichtigkeit der ESt-Erklärung gewusst hat).

Die Rechtsfolgen der fehlenden Unterzeichnung durch einen oder beide Ehegatten entsprechen denen des Unterschriftsmangels bei Einzelveranlagung (s. Anm. 65). Das FA ist trotz fehlender Unterschrift eines der Ehegatten nicht an einer Zusammenveranlagung der Ehegatten im Rahmen einer Schätzung ihrer Besteuerungsgrundlagen gehindert (BFH v. 30.10.2001 – X B 63/01, BFH/NV 2001, 504). Der Unterschriftsmangel führt nicht zur Nichtigkeit der ESt-Erklärung.

