

## § 25

### Veranlagungszeitraum, Steuererklärungspflicht

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),  
zuletzt geändert durch StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131;  
BStBl. I 2011, 986)

(1) Die Einkommensteuer wird nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat, soweit nicht nach § 43 Absatz 5 und § 46 eine Veranlagung unterbleibt.

(2) (weggefallen)

(3) <sup>1</sup>Die steuerpflichtige Person hat für den Veranlagungszeitraum eine eigenhändig unterschriebene Einkommensteuererklärung abzugeben. <sup>2</sup>Wählen Ehegatten die Zusammenveranlagung (§ 26b), haben sie eine gemeinsame Steuererklärung abzugeben, die von beiden eigenhändig zu unterschreiben ist.

(4) <sup>1</sup>Die Erklärung nach Absatz 3 ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln, wenn Einkünfte nach § 2 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 bis 3 erzielt werden und es sich nicht um einen der Veranlagungsfälle gemäß § 46 Absatz 2 Nummer 2 bis 8 handelt. <sup>2</sup>Auf Antrag kann die Finanzbehörde zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine Übermittlung durch Datenfernübertragung verzichten.

Autor: Dr. Hansjörg **Pflüger**, Ltd. Regierungsdirektor, Kirchheim/Teck.  
Mitherausgeber: Prof. Dr. **Kanzler**, Vors. Richter am BFH a. D.,  
Schloß Ricklingen

### Inhaltsübersicht

#### A. Allgemeine Erläuterungen zu § 25

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation zu § 25</b>	1	<b>III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 25</b>	4
<b>II. Rechtsentwicklung des § 25</b>		<b>IV. Geltungsbereich</b>	5
1. Rechtsgrundlagen	2	<b>V. Verhältnis des § 25 zu anderen Vorschriften</b>	8
2. Reformüberlegungen	3		

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:  
Durchführung einer Veranlagung**

	Anm.
<p><b>I. Veranlagung und Veranlagungszeitraum</b></p> <p>1. Veranlagung der Einkommensteuer ..... 14</p> <p>2. Veranlagungszeitraum ..... 18</p>	<p><b>II. Gegenstand der Veranlagung</b> ..... 19</p> <p><b>III. Unterbleiben der Veranlagung (Abs. 1 Teilsatz 3)</b> . 20</p>

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:  
Veranlagung bei Steuerpflicht nur während eines Teils des Veranlagungszeitraums . 29**

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

	Anm.
<p><b>I. Rechtentwicklung der Einkommensteuererklärungspflicht</b> ..... 30</p> <p><b>II. Verpflichtung zur Abgabe der Einkommensteuererklärung (Abs. 3 Satz 1)</b></p> <p>1. Anwendungszeitraum ..... 34</p> <p>2. Erklärungspflicht der steuerpflichtigen Person ..... 35</p> <p>3. Erklärungspflicht anderer Personen als des Steuerpflichtigen ..... 40</p> <p>4. Einkommensteuererklärung . 45</p> <p>5. Unterschriftserfordernis .... 52</p> <p>6. Folgen bei Verletzung der Erklärungspflicht ..... 53</p>	<p><b>III. Erklärungspflicht von Ehegatten, die die Zusammenveranlagung gewählt haben (Abs. 3 Satz 2)</b></p> <p>1. Wahl der Zusammenveranlagung durch Ehegatten (Abs. 3 Satz 2 erster Teilsatz) 60</p> <p>2. Verpflichtung zur Abgabe einer gemeinsamen Steuererklärung (Abs. 3 Satz 2 mittlerer Teilsatz) ..... 61</p> <p>3. Eigenhändige Unterschrift beider Ehegatten (Abs. 3 Satz 2 letzter Teilsatz) ..... 62</p> <p>4. Ehegattenveranlagung bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2012 ..... 63</p>

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:  
Datenfernübertragung**

	Anm.
<p><b>I. Elektronische Erklärung bei Gewinneinkünften (Abs. 4 Satz 1)</b></p> <p>1. Allgemeines und zeitliche Anwendung ..... 66</p>	<p>2. Erklärung nach Abs. 3 (Abs. 4 Satz 1 erster Teilsatz) 67</p> <p>3. Steuerpflichtige mit Einkünften nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 (Abs. 4 Satz 1 mittlerer Teilsatz) ..... 68</p>

Anm.

Anm.

4. Keine Veranlagungsfälle nach § 46 Abs. 2 Nr. 2–8 (Abs. 4 Satz 1 letzter Teilsatz) . . . . . 69

**II. Ausnahme von der Ver-  
pflichtung (Abs. 4 Satz 2) . 70**

## A. Allgemeine Erläuterungen zu § 25

### I. Grundinformation zu § 25

1

**Nachträgliche Erklärungspflicht:** Die Vorschrift enthält in Abs. 1 das Prinzip der nachgelagerten Veranlagung für das abgelaufene Kj., den VZ, und knüpft damit an den Grundsatz der Abschnittsbesteuerung in § 2 Abs. 7 an. Abs. 3 verpflichtet die Steuerpflichtigen zur Abgabe einer Erklärung über ihre im abgelaufenen Kj. bezogenen Einkünfte. Bei Ehegatten ist ab VZ 2013 je nach Art der gewählten Ehegattenveranlagung eine Einzelerklärung oder eine gemeinsame Erklärung abzugeben. Bis einschl. VZ 2012 haben Ehegatten die Wahl zwischen gemeinsamer, getrennter und besonderer Veranlagung. Abs. 4 verpflichtet die Bezieher von Gewinneinkünften zur elektronischen Abgabe ihrer EStErklärung (ab VZ 2011).

### II. Rechtsentwicklung des § 25

#### 1. Rechtsgrundlagen

2

**Preuß. EStG v. 24.6.1891/19.6.1906** (Ges. Slg. 1891, 175/Ges. Slg. 1906, 241): Nach §§ 9, 61 erfolgte die Veranlagung der ESt. für ein Rj. = Steuerjahr (1. April bis 31. März). 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** (RGBl. I 1920, 359): Die Veranlagung erfolgte für ein Rechnungsjahr, aber nach dem stbaren Einkommen, das der Stpfl. während der Dauer seiner StPflcht in demjenigen Kj. bezogen hatte, dessen Ende in das Rj. 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 grds. das Kj., uU das Wj. (§§ 10, 25). Das Gesetz folgte damit dem Grundsatz der Veranlagung nach der Vergangenheit.

**EStG 1934 v. 16.10.1934** (RGBL. I 1934, 1005; RStBl. 1934,1261)§ 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, s. § 25 Anm. 2b).

**EStG 1939 v. 16. 10. 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 VorausZ waren entsprechend dem hierbei ermittelten, v. Stpfl. selbst berechneten Vierteljahres-einkommen 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 Einf. des § 46a, 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): Durch Art. 3 wurde in § 25 der Abs. 3 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. 61).

**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 StPflicht wurde aufgehoben.

**UntStReformG 2008 v. 14.8.2007** (BGBL. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): In Abs. 1 Teils. 3 wird die Regelung des § 43 Abs. 5 zur Abgeltungsteuer als weiterer Ausnahmetatbestand von der Veranlagungspflicht eingefügt. Danach unterbleibt eine Veranlagung im Umfang der Abgeltungswirkung des KapErtr-StAbzugs.

**SteuerbürokratieabbauG v. 20.12.2008** (BGBL. I 2008, 2850; BStBl. I 2009, 124): Abs. 4 wurde angefügt und regelt die Obermittlung der Erklärung nach Abs. 3 für alle, die Gewinneinkünfte erzielen, nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung. Bei geringfügigen Gewinneinkünften im Rahmen einer Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 2–8 bleibt es bei der freiwilligen Möglichkeit zur elektronischen Abgabe der Erklärung. § 60 Abs. 1 und 4 EStDV wurden neu gefasst.

**SteuervereinfachungsG 2011 v. 1.11.2011** (BGBL. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): Infolge der Abschaffung der getrennten und besonderen Veranlagung durch die Neuregelung der Ehegattenveranlagungswahlrechte (§§ 26 ff.) wurde Abs. 3 entsprechend angepasst und sprachlich einfacher gefasst. Die Neuregelung gilt ab VZ 2013 (§ 52 Abs. 68).

### 3 2. Reformüberlegungen

**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; KANZLER, Die wichtigsten Änderungen durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011, NWB 2011, 525.

**Allgemeines:** 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 JStG 1996; § 25a Entw. Steuervereinfachungsgesetz 2011), eine Veranlagungsform bei der zwei Erklärungen in einem einheitlichen zusammenhängenden Arbeitsgang abgearbeitet werden können. In § 25a des Entwurfs zum StVereinfG 2011 (BRDrucks. 17/5196) war in fünf Absätzen die Abgabe einer EStErklärung für mehrere Jahre vorgesehen. Danach sollte eine zweijährige Veranlagung dann durchgeführt werden, wenn die nicht dem StAbzug unterliegenden Einnahmen nicht mehr als 13000/26000 € (Einzel-/Zusammenveranlagung) betragen. Der Antrag auf zweijährige Veranlagung konnte vom Stpfl. dabei jederzeit widerrufen werden (zu einer ausführl. Darst. der geplanten Regelung s. KANZLER, NWB 2011, 525 [531]).

Die beabsichtigte Neuregelung einer zweijährigen Veranlagung wurde nach vielfältiger Kritik insbes. auch der Bundesländer nicht verwirklicht. Es wurde insbes. für die Stpfl. ein größerer Überwachungsaufwand befürchtet. Auch hätte die zweijährige Veranlagung wohl Nachteile für den Stpfl. dadurch gebracht, dass sie eine StErstattung, die bei einem im Wesentlichen dem StAbzug unterliegenden Einkommen regelmäßig Ergebnis der Veranlagung ist, erst zu einem späteren Zeitpunkt bekommen hätten. Der Fiskus hätte die Rückzahlung ggf. verzinsen müssen (§ 233a AO mit 6 % jährlich), was einen möglichen (allerdings sehr fragwürdigen) Einspareffekt beim Verwaltungsvollzug wohl zunichte gemacht hätte.

### III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 25

4

Die Vorschrift ist Grundnorm auch für die Veranlagung von Ehegatten (BFH v. 21. 9. 2006 – VI R 80/04, BStBl. II 2007, 11 zu Tz. 11 unter Hinweis auf die Voraufgabe).

**Erhebung im Veranlagungsverfahren:** Gemäß Abs. 1 wird die ESt. durch Veranlagung, dh. aufgrund eines besonderen förmlichen Verfahren (s. Anm. 14), erhoben. VZ ist dabei das Kj. (nicht zB das Rj. 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.

**In § 25 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 Aufsichtsratsbeschr. Stpfl.: § 50a Abs. 5 Satz 2 und 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 BVerfG 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.

5

#### IV. Geltungsbereich

**Unbeschränkt Stpflichtige:** Bei unbeschr. Stpfl. (s. § 1 Abs. 1–3) besteht die Verpflichtung zur nachträglichen Erklärung der bezogenen Einkünfte unabhängig vom aktuellen Wohnort des Stpfl. und vom Standort der Einkunftsquelle. Dies gilt auch dann, wenn die unbeschränkte Stpflicht. nur während eines Teils des VZ bestand und in der anderen Zeit – mangels inländischer Einkunftsquelle – eine beschränkte Stpflicht nicht entstanden ist.

**Beschränkte Stpflichtige:** Bei Stpfl. die ihren Wohn- oder gewöhnlichen Aufenthaltsort nicht im Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland haben (beschränkt Stpfl; § 1 Abs. 4.) umfasst die Erklärungspflicht lediglich die Einkünfte, die in Deutschland bezogen werden (s. § 49). Entsprechend ist die Erklärungsverpflichtung eingeschränkt. Sie umfasst die inländischen Einkünfte die während des VZ bezogen wurden. Dies gilt auch dann, wenn die Einkunftsquelle nur während eines Teils des VZ bestand.

**Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter Stpflicht:** Wechselt innerhalb des VZ die Art der Stpflicht (zB durch Zu- oder Wegzug aus Deutschland) besteht die nachgelagerte Erklärungspflicht für das Jahr des Wechsels uneingeschränkt. Es ist dabei nur eine Erklärung abzugeben. Die Möglichkeit in diesen Fällen durch eine vorzeitige Erklärungsabgabe eine vorzeitige Veranlagung durchzuführen ist seit VZ 1996 nach der Streichung des Abs. 2 entfallen.

6–7 Einstweilen frei.

8

#### V. Verhältnis des § 25 zu anderen Vorschriften

**Verhältnis zu § 2:** § 25 bildet zT eine verfahrensrechtliche Wiederholung und Ergänzung.

**Verhältnis zu § 4a Abs. 2 (abweichendes Wirtschaftsjahr):** 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.

**Pauschsteuerfestsetzungen** haben Vorrang vor der EStVeranlagung nach § 25: §§ 34c Abs. 5, 50 Abs. 7.

**Verhältnis zur KiSt. und Solidaritätszuschlag:** Die nach § 25 festgesetzte ESt. ist Maßstabsteuer für KiSt. und SolZ; s. auch Anm. zu Anh. 2 zu § 51a.

**Verhältnis zu §§ 56 und 60 EStDV:** Die allgemeine EStErklärungspflicht des Abs. 3 wird durch §§ 56 und 60 EStDV ergänzt und teilweise wieder aufgehoben. § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a enthält eine hinreichend konkrete Ermächti-

gungsgrundlage für die Regelung der in §§ 56, 60 EStDV geregelten Einzelheiten durch Rechtsverordnung.

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

Einstweilen frei.

9–13

## B. Erläuterungen zu Abs. 1: Durchführung einer Veranlagung

**Schrifttum:** SCHOLTZ, Der Veranlagungszeitraum bei der Einkommensteuer, DStZ 1982, 488; BILSDORFER, Anmerkungen zum Zinsbesteuerungsurteil des Bundesverfassungsgerichts, BB 1991, 1455; FELIX, Zinsbesteuerung ohne Nachbesserung ab 1.1.1993 verfassungswidrig, FR 1991, 375; TIPKE, Konsequenzen aus dem Zinssteuer-Urteil des Bundesverfassungsgerichts, FR 1991, 480; BERGKEMPER, Durchführung einer Amtsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG, jurisPR-SteuerR 9/2007, Anm. 4; FISCHER, Abweichendes Wirtschaftsjahr der Personen-Obergesellschaft, juris-SteuerR 21/2007, Anm. 1; KUHFFUS, Antrag auf Einkommensteuerveranlagung durch Telefax, EFG 2007, 1518; BUSCH/WINKENS, Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen, Veranlagungswahlrecht und eigenhändige Unterschrift des Insolvenzverwalters bzw. des Treuhänders, ZInsO 2009, 2173; SCHÖNFELD/PLENKER, Lexikon für das Lohnbüro 2011, Heidelberg 2011.

### I. Veranlagung und Veranlagungszeitraum

#### 1. Veranlagung der Einkommensteuer

14

**Begriff der Veranlagung:** Veranlagung iSd. § 25 ist ein mehrstufiges förmliches Verfahren in dem von der zuständigen Finanzbehörde, 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 (§ 25 Abs. 1) und dem Stpfl. die Festsetzung durch einen an ihn adressierten StBescheid, der mit einer Abrechnung verbunden ist, bekannt gegeben wird (§ 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 preußischen EStG v. 24.6.1891/19.6.1906 und wurde auch in den EStG 1920 und 1925 verwendet.

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

**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). Durch § 46 Abs. 2 Nr. 8 besteht

nunmehr in allen Fällen eine Verpflichtung zur Durchführung einer Veranlagung, wenn der Stpfl. dies beantragt.

**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 welchem eines der durch den Wohnungswechsel betroffenen das FA 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 vgl. Anm. 45) von Amts wegen zu ermitteln, ob und wie der Stpfl. zur ESt. zu veranlagt ist (sog. Untersuchungsgrundsatz, §§ 85, 88 AO; s. Einf. ESt. Anm. 672).

Nach der Rspr. des BVerfG darf das Veranlagungsverfahren nicht auf ein bloßes Erklärungsverfahren beschr. 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 v. 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: Vgl. § 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. SEER in TIPKE/KRUSE, AO, § 90 AO Rn. 7). Gegebenenfalls 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 Finanzamts:* 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. wenn der Stpfl. von Angehörigen der steuerberatenden Berufe beraten ist.

15–17 Einstweilen frei.



## 2. Veranlagungszeitraum

18

Die ESt. wird nach Ablauf des Kj. 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 Allgemeinen derjenige Zeitabschnitt genannt, für den die einzelnen Komponenten des Einkommens ermittelt werden, vor allem also der Gewinn (s. insbes. § 4a; auch § 11 über Zurechnung von Einnahmen und Ausgaben zu demjenigen VZ, zu dem sie gehören). Bemessungszeitraum nennt man den Zeitraum, in dem das zVE erzielt wurde. Nach § 2 Abs. 5 und § 32a Abs. 1 gilt, dass das zVE die Bemessungsgrundlage für die tarifliche ESt. bildet. Da das zVE 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.

**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 zwei oder drei 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 vgl. Anm. 3.

**Verkürzung oder Verlängerung des Veranlagungszeitraums** ist nicht vorgesehen. Seit Streichung des Abs. 2 (ab VZ 1996) ist eine unterjährige Veranlagung der ESt. nicht mehr möglich.

▶ *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 welchem der Tod/die Löschung erfolgt.

▶ *Steuerfolgen bei Tod des Steuerpflichtigen:* Nach Ansicht des BFH tritt der Erbe grds. 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 Vermächnisses geleistete Spenden weder beim Erblasser noch beim Erben stl. berücksichtigungsfähig (BFH v. 23.10.1996 – X R 75/94, BStBl. II 1997, 239). Eine Berück-

sichtigung 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, welcher bei einer Spendenhingabe immanent ist.

► *Nach dem Tod des Steuerpflichtigen 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 Verlustes 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 Einzelveranlagung 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 erzieltes 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. 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 vier Jahre, bei StHinterziehung zehn Jahre, bei leichtfertiger StVerkürzung fünf Jahre (§ 169 AO). Über Beginn und Hemmung der Frist s. §§ 170, 171 AO.

## II. Gegenstand der Veranlagung

**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 SA 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 Veranlagungszeitraum „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 Einkommens s. Tabelle § 2 Anm. 2. Der Begriff „bezogen“ ist nicht iS 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.

Zu Ausnahmen von dem Grundsatz, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung des bezogenen Einkommens erfolgt, s. Anm. 20. Auch aufgrund von Billig-

keitsabwägungen (§ 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, wenn der Stpfl. ein v. Kj. abweichendes Wj. hat (s. § 4a). Bei Land- und Forstwirten erfolgt eine Aufteilung auf die betr. Kj., bei Gewerbetreibenden „gilt“ der Gewinn in dem Kj. als bezogen, in dem das Wj. endet.

### III. Unterbleiben der Veranlagung (Abs. 1 Teilsatz 3)

20

Abs. 1 letzter Halbs. nennt – klarstellend – zwei Fälle, in denen 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 § 43 Abs. 5 unterbleibt eine Veranlagung bei Kapitalerträgen, wenn diese dem StAbzug unterliegen haben, und nach § 46 unterbleibt eine Veranlagung dann, wenn das Einkommen ganz oder teilweise aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, von denen LSt. abgezogen worden ist, besteht.

Einstweilen frei.

21–28

#### C. Erläuterungen zu Abs. 2: Veranlagung bei Steuerpflicht nur während eines Teils des Veranlagungszeitraums

29

Abs. 2 betraf die Erklärungspflicht bei zeitweiser unbeschränkter EStPflicht im Veranlagungsjahr. Abs. 2 wurde ab VZ 1996 aufgehoben.

#### D. Erläuterungen zu Abs. 3: Abgabe einer Steuererklärung

### I. Rechtsentwicklung der Einkommensteuererklärungspflicht

30

**Ältere Regelungen:** Eine gleichmäßige und einigermaßen vollständige Erfassung des zu veranlagenden Einkommens der Stpfl. erfordert deren Mitwirkung. Daher fanden sich Regelungen über die StErklärungspflicht 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 StErklärungspflicht (bis zum EStG 1925, s.o.) ganz auf den RdF delegiert.

**EStG 1934:** Auf eine Regelung der StErklärungspflicht 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 Erklärungspflicht rund 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 iÜ hinsichtlich der allgemeinen StErklärungspflicht 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 Entwurf einer AO 1974 – zu §§ 94, 95, BTDrucks. 7/79, 128 –, wo unter „Steuergesetzen“, die die Erklärungspflicht regeln, auch §§ 56–60 EStDV verstanden wurden; vgl. SEER in TIPKE/KRÜSE, AO, § 149 AO Rn. 1). § 166 Abs. 1 aF AO (Begriffsbestimmung der StErklärung) erwähnte „Ausführungsbestimmungen“, enthielt aber keine Ermächtigung für den VO-Geber. § 51 Abs. 1 Nr. 1a oder c EStG stützten die Bestimmung einer Erklärungspflicht in der EStDV nur bei weiter Auslegung.

**EStG 1985:** § 25 Abs. 3 regelt die wichtigsten Punkte der StErklärungspflicht. 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 StErklärungspflicht 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 § 26 Abs. 3 durch §§ 56–60 EStDV dürfte damit durch die Ermächtigungen in § 51 Abs. 1 Nr. 1a und c EStG 1985 gedeckt sein.

**Zweite Verordnung zur Änderung 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 und 60 geändert und §§ 57, 57a (wegen Übernahme in § 25 Abs. 3, s.o.) aufgehoben.

**Änderungsverordnung zur EStDV 1986 v. 19.12.1988** (BGBl. I 1988, 2301; BStBl. I 1988, 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 Erklärungspflicht 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) ist § 56 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStDV dahingehend ergänzt worden, dass jeweils ein Buchst. c angefügt wurde, wonach unbeschr. Stpfl. eine jährliche EStErklärung abzugeben haben, wenn eine Veranlagung nach § 46 Abs. 2a in Betracht kommt.

**StSenkG v. 23.10.2000** (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2001, 3): Die Regelung des § 56 EStDV wurde an die vorgezogene Anhebung des Grundfreibetrags an-

gepasst. 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 Euro (bei Zusammenveranlagung) und 7.271 Euro (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 Einnahme-Überschussrechner (§ 60 Abs. 4 EStDV). Anwendung ab VZ 2004 (zur erstmaligen Anwendung aber s.u.).

**23. Verordnung zur Änderung 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 – Anl. EÜR“ wird auf VZ 2005 verschoben.

**Gesetz zur Sicherung von Beschäftigung und Stabilität v. 2.3.2009** (BGBl. I 2009, 416; BStBl. I 2009, 434): In § 56 Satz 1 Nr. 1 Buchst a EStDV wird die Angabe „15329 Euro“ durch die Wörter „das Zweifache des Grundfreibetrags nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 des Gesetzes in der jeweils geltenden Fassung“ ersetzt. In § 56 Satz 1 Nr. 2 Buchst a EStDV werden die Wörter „mehr als 7 664 Euro betragen hat“ durch die Wörter „den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 des Gesetzes in der jeweils geltenden Fassung überstiegen hat“ ersetzt. Für den VZ 2009 betragen sie bei Zusammenveranlagten 15 668 € und bei Einzelveranlagten 7 834 €. Für den VZ 2010 steigen sie bei Zusammenveranlagten auf 16 008 € und bei Einzelveranlagten auf 8 004 €.

Einstweilen frei.

31–33

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

### 1. Anwendungszeitraum

34

Die Neufassung des Abs. 3 durch das StVereinfG 2011 (v. 1.11.2011, BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986) findet Anwendung auf Erklärungen ab VZ 2013. Sie erfolgte wegen der Abschaffung der getrennten und der besonderen Veranlagung ab diesem Zeitraum. Darüber hinaus erfolgt lediglich eine sprachlich einfachere Fassung, eine weitergehende materielle Änderung ist vom Gesetzgeber nicht beabsichtigt (vgl. Erl. zum RegEntwurf zum StVereinfG., BTDrucks. 17/5125, 38). Entsprechend kann die folgende Kommentierung auch für frühere VZ verwendet werden.

### 2. Erklärungspflicht der steuerpflichtigen Person

35

**Grundsatz:** Stpfl. Personen haben für den VZ eine eigenhändig unterschriebene EStErklärung abzugeben. Abs. 3 begründet eine allgemeine, dh. grds. jeden

Stpfl. treffende Pflicht, jeweils für jeden VZ eine EStErklärung abzugeben. Die Pflicht zur Abgabe einer EStErklärung trifft dabei auch die beschr. Stpfl.

**Einschränkung:** Bestimmte unbeschr. stpfl. Stpfl. mit geringen Einkünften werden von der Verpflichtung ausgenommen (§ 56 Satz 1 EStDV). Beschränkt Stpfl. sind von der Einschränkung des § 56 EStDV nicht tangiert, ihre Verpflichtung zur Erklärungsabgabe besteht uneingeschränkt. Bei den Ausnahmen 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 EStDV besteht bei Einzelveranlagung keine Erklärungspflicht bei:

► *geringen Einkünften, die nicht solche aus nichtselbst. Arbeit sind:* Der Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt den Grundfreibetrag (8004 € ab 2010; 7664 € ab 2003) nicht und es sind keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, von denen ein StAbzug vorgenommen wurde, darin enthalten (§ 56 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStDV);

► *Einkünften aus nichtselbst. Arbeit zusammen mit sehr geringen anderen Einkünften:* Im Gesamtbetrag der Einkünfte sind solche aus nichtselbständiger Arbeit enthalten, und es kommt keine Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 bis 6 und Nr. 7 Buchst. b in Betracht (§ 56 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStDV).

**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, nicht möglich.

**Besondere Erklärungspflicht nach Aufforderung durch das Finanzamt:** Wer nicht schon nach § 25 Abs. 3 Satz 1 EStG 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).

36–39 Einstweilen frei.

#### 40 3. Erklärungspflicht anderer Personen als des Steuerpflichtigen

**Erklärungspflicht Dritter:** Abweichend von Abs. 3 können auch Dritte kraft Gesetzes erklärungsspflichtig sein:

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

► *Rechtsvertragliche 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. Die Erklärungspflicht reicht in diesen Fällen aber nur, „soweit ihre Verwaltung reicht“ (§ 34 Abs. 3 AO). Es sind dies insbes. (zu Einzelheiten vgl. die Kommentare zu § 34 AO):

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

**Keine Möglichkeit StErklärungen abzugeben haben**

- ▶ *Pfändungsgläubiger eines Einkommensteuererstattungsanspruchs* (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 unrechtmäßig

Einstweilen frei.

41–44

**4. Einkommensteuererklärung**

45

**Begriff der Erklärung:** StErklärung ist eine mit rechtlich 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 AusfBest. 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 „allg. anerkannt, dass es sich hier um – regelmäßig Vordruckmäßige – Erklärungen über den für eine Steuerfestsetzung erheblichen Sachverhalt handelt“ (Begr. BTDrucks. VI/1982, 128; ähnlich SEER in TIPKE/KRUSE, AO, vor § 149 AO Rn. 2: formalisierte Erklärung über steuerrechtlich erhebliche Vorgänge oder Zustände; s. auch BFH v. 30.7.1980 – I B 27/80, BStBl. II 1981, 55).

**Wirkung der Erklärung:** Der Stpfl. ist an die Erklärung, soweit sie Willenserklärung ist, nur insoweit gebunden, als dies gesetzlich bestimmt ist (s. insbes. § 4 Abs. 2 über Bilanzänderung). Im Übrigen kann er sie bis zur Bestandskraft des aufgrund der Erklärung erstellten StBescheids grds. (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 und 2 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 – V 67/89, EFG 1990, 339, rkr. (Festsetzung eines Verspätungszuschlags wegen nicht fristgerechter Abgabe).

► *Mündliche Erklärung* zur Niederschrift (wohl ebenfalls: auf aml. 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.

► *Mit Telefax* eingereichte Erklärungen müssen vom FA erst akzeptiert werden, wenn eine Unterschrift im Original nachgereicht wird (KUHfuss, Anm. in EFG 2007, 1518).

**Fristen für die Abgabe der Einkommensteuererklärung** ergeben sich aus der AO (§ 149 AO, bis zum 31. Mai des Folgejahres). Eine Verlängerung der Frist ist möglich.

**Inhalt der Erklärung:** Welche Angaben in der EStErklärung zu machen sind, ergibt sich aus den 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 und Abs. 2 AO).

► *Vollständiges Ausfüllen 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).

**Beizufügende Unterlagen (§ 60 EStDV):** Der EStErklärung sind die nach den Steuergesetzen vorzulegenden Unterlagen beizufügen (§ 150 Abs. 4 AO). Es sind dies insbes.:

► *Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung (§ 60 Abs. 1 EStDV):* 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 GuV beizufügen (§ 60 Abs. 1 Satz 2 EStDV). Reicht der Stpfl. eine formell fehlerhafte Bilanz ein, s. BFH v. 2.7.1986 – I R 70/83, BFH/NV 1987, 704.

► *Steuerbilanz (§ 60 Abs. 2 EStDV):* Ihre Aufstellung abw. von einer vorhandenen HBil. ist nur bei größeren Unternehmen (insbes. Publikumskapitalgesellschaften) 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 Steuervergünstigungen handelt.

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

► *Einnahme-Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3; § 60 Abs. 4 EStDV):* Seit VZ 2005 ist, wenn der Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelt wird, der Erklärung eine Gewinner-



mittlung auf amtlichem Vordruck beizufügen. Dies hat ab VZ 2011 auf elektronischem Wege zu geschehen (s. Anm. 66 ff.).

Einstweilen frei.

46–51

## 5. Unterschriftserfordernis

52

**Schrifttum:** SLAPIO, Wirksamkeit der Einkommensteuererklärung bei Unterschrift durch einen Bevollmächtigten (insbesondere 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; BUSCH/WINKENS, Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen, Veranlagungswahlrecht und eigenhändige Unterschrift des Insolvenzverwalters bzw. des Treuhänders, ZInsO 2009, 2173.

**Eigenhändige Unterschrift:** Erforderlich ist die eigenhändige Unterschrift durch den Stpfl. 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 Entsch. zum Unterschriftserfordernis im finanzgerichtlichen Klage und Revisionsverfahren. Eine bloße „Schlangenlinie“ oder „auf- und ab Bewegungen ohne Struktur“ erfüllen jedoch auch im Verwaltungsverfahren die Anforderung an eine Unterschrift gem. Abs. 3 Satz 1 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 – 2 K 3415/96, EFG 1998, 1102). Gegebenenfalls muss der Stpfl. jedoch auf seine Kosten einen amtl. veredigter Übersetzer hinzuziehen.

**Klebezettel** mit der Unterschrift des Stpfl. und Aufkleben auf die Erklärung genügt 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 und 217/61 U, BStBl. III 1962, 493; v. 8.6.1971 – VII R 75/68, BStBl. II 1971, 726, zur ähnlichen Regelung des § 107 Abs. 1 RAO).

**Digitale Steuererklärung:** Auch elektronische StErklärungen 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).

**Unterschrift auf eingereichten Unterlagen:** Werden auf den zur EStErklärung mit einzureichenden Unterlagen (zB Bilanz, s. § 60 EStDV) nicht unterschrieben, kommt diesen kein Beweiswert zu (vgl. FG München v. 3.2.1997 – 7 K 908/96, rkr., juris). 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 zugrunde 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 strafrechtliche Verantwortung für die in der EStErklärung gemachten Angaben.

**Rechtsfolgen der fehlenden Unterschrift:**

► *Fehlender Beweiswert der Einkommensteuererklärung:* 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;

► *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).

## 53 6. 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 strafrechtliche 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 v. 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 BIRKENFELD in KSU, § 25 Rn. D 205). Das Zwangsgeld ist gegen den Erklä-

rungspflichtigen 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.

**Verspätungszuschlag:** Bei verspäteter Abgabe der Erklärung kann das FA einen Zuschlag von höchstens 10 % der festgesetzten ESt. und von höchstens 25 000 € festsetzen (s. § 152 AO und die Kommentare hierzu). Die Festsetzung ist dabei ohne nähere Begr. möglich, wenn der Stpfl. keine oder aber offensichtlich unerhebliche Einwendungen gegen die Festsetzung des Verspätungszuschlages 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, BGHSt. 30, 122 = StRK AO 1977 § 370 R. 36).

Einstweilen frei.

54–59

### III. Erklärungspflicht von Ehegatten, die die Zusammenveranlagung gewählt haben (Abs. 3 Satz 2)

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

#### 1. Wahl der Zusammenveranlagung durch Ehegatten (Abs. 3 Satz 2 erster Teilsatz) 60

**Ehegatteneigenschaft:** Für die Frage, ob sich die Erklärungspflicht nach Abs. 3 Satz 1 oder aber nach Abs. 3 Satz 2 richtet ist entscheidend, ob in dem betreffenden VZ die Voraussetzungen für eine Ehegattenveranlagung nach § 26 vorgelegen haben. Dies ist der Fall, wenn beide Ehegatten ggf. auch erweitert oder fiktiv unbeschr. estpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben (vgl. § 26 Anm. 21 ff.). Es gilt:

► Die Voraussetzungen für eine Ehegattenveranlagung lagen nicht vor (weil mindestens ein Ehegatte beschr. stpfl. war oder weil die Ehegatten dauernd getrennt lebten):

Die Verpflichtung zur Abgabe der EStErklärung richtet sich nach den obigen Ausführungen zur allgemeinen EStErklärungspflicht (Abs. 3 Satz 1; vgl. Anm. 35 ff.).

► *Die Voraussetzungen für eine Ehegattenveranlagung lagen vor:* Es gilt Abs. 3 Satz 2 (s.u.).

**Wahl der Zusammenveranlagung (§§ 26, 26b):** Weitere Voraussetzung ist, dass die Ehegatten von den beiden Veranlagungsmöglichkeiten (ab VZ 2013: Einzelveranlagung oder Zusammenveranlagung) die Zusammenveranlagung gewählt haben (zur Ausübung des Wahlrechts im Einzelnen vgl. § 26 Anm. 60 ff.). Hat keiner der Ehegatten eine Wahlentscheidung für eine der ab VZ 2013 noch möglichen zwei Ehegattenveranlagungsarten getroffen, kann das FA gleichwohl die Zusammenveranlagung durchführen (§ 26 Abs. 3).

Wollen die Ehegatten ihre stl. Verhältnisse voreinander geheim halten und geben sie deshalb Einzelerklärungen ab, ohne aber den Antrag auf Einzelerklärung zu stellen, so kann gleichwohl eine Zusammenveranlagung aufgrund § 26 Abs. 3 in Betracht kommen (vgl. § 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:* Vgl. ausführl. § 26 Anm. 67. Ist nur einer der Ehegatten erklärungs-pflichtig kann er die Zustimmung des anderen Ehegatten nur bis zur Bestandskraft des Steuerbescheides einfordern. Wenn beide Ehegatten nicht est-erklärungs-pflichtig sind, können diese eine Ehegattenveranlagung nach Ablauf der Festsetzungsfrist nicht mehr beantragen (FG Rhld.-Pf. v. 26.11.2008 – 2 K 2118/08, juris).

## 61 2. Verpflichtung zur Abgabe einer gemeinsamen Steuererklärung (Abs. 3 Satz 2 mittlerer Teilsatz)

**Grundsatz:** Entscheiden sich die Ehegatten für die Zusammenveranlagung, so müssen sie eine gemeinsame Erklärung abgeben. Eine gemeinsame Erklärung ist eine einzige, die Besteuerungsgrundlagen beider Ehegatten mitteilende und von beiden Ehegatten unterzeichnete Erklärung.

**Einschränkung der die zusammenveranlagten Ehegatten treffenden Erklärungs-pflicht (§ 56 Satz 1 Nr. 1 EStDV):** Analog zu der Einschränkung bei der allgemeinen EStErklärungspflicht beschr. § 56 Satz 1 Nr. 2 EStDV die grundsätzliche Verpflichtung zur Abgabe einer Erklärung teilweise ein. 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 Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19) bezogen hat, von denen ein LStAbzug vorgenommen wurde oder nicht. Nach § 56 Satz 1 Nr. 1 EStDV gilt:

► *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 16 008 € (ab VZ 2010; höher als 15 328 € ab VZ 2003) betragen hat.

► *Mindestens einer der Ehegatten hat Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen,* von denen ein StAbzug vorgenommen worden ist. Für die Verpflichtung zur Erklä-

rungsabgabe entscheidend ist dann, ob eine Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 bis 7 in Betracht kommt (zu den Einzelheiten vgl. § 46 Anm. 1 ff.).

**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 den Stpfl. eine Veranlagung verweigert werden kann, nicht mehr möglich. Beantragt einer der Ehegatten die Zusammenveranlagung und wäre eine Veranlagung nach den oben dargestellten Einschränkungen nicht durchzuführen, ist gleichwohl eine Zusammenveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 durchzuführen.

**Art und Umfang der Erklärungsabgabe** richtet sich bei zusammenveranlagten Ehegatten grds. nach den allgemeinen Regelungen (s.o. Abs. 3 Satz 1; s. Anm. 35 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 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 (zB Krankheit) 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 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, BFH/NV 2000, 1518).

► Bei einer Schätzung wegen Nicht-Abgabe der EStErklärung hat das FA die Wahl der Zusammenveranlagung zu unterstellen, wenn nicht ein entsprechender Antrag auf getrennte Veranlagung noch gestellt wird (FG Hamb. v. 9.12.1999 – II 236/98, EFG 2000, 866, rkr.).

### 3. Eigenhändige Unterschrift beider Ehegatten (Abs. 3 Satz 2 letzter Teilsatz)

62

**Zusammenveranlagte Ehegatten** müssen die gemeinsame Erklärung eigenhändig unterschreiben. 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 EStErklärung veranlassen. Dies gilt nicht nur dann, wenn Zweifel an den Voraussetzungen der Zusammenveranlagung (kein dauerndes getrennt Leben etc.) bestehen, sondern in jedem Fall.

**Keine gegenseitige Verantwortung:** Durch die Unterschrift unter der gemeinsamen EStErklärung werden die Ehegatten nicht gegenseitig für die Richtigkeit

der vom jeweiligen Ehegatten abgegebenen Erklärung verantwortlich. Unterschreibt ein Ehegatte eine EStErklärung, in welcher der andere Ehegatte falsche Angaben über Besteuerungstatbestände gemacht hat, fehlt es beim bloß unterschreibenden Ehegatten in strafrechtlicher Hinsicht an den objektiven Tatbestandsvoraussetzung einer StHinterziehung. Selbst wenn der Ehegatte von den falschen Angaben des anderen Ehegatten in der EStErklärung 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 StHinterziehung des mitunterzeichnenden Ehegatten dann bejaht, wenn er von der Unrichtigkeit der EStErklärung gewusst hat).

**Rechtsfolgen einer fehlenden Unterschrift:** Unterschreibt einer der Ehegatten die gemeinsame EStErklärung nicht, so ergeben sich zunächst dieselben Rechtsfolgen wie bei fehlender eigenhändiger Unterschrift einer Einzelveranlagung (s. Anm. 52). Das FA ist trotz fehlender Unterschrift eines der Ehegatten nicht an einer im Rahmen einer Schätzung durchzuführenden Zusammenveranlagung der Ehegatten gehindert (BFH v. 30.10.2001 – X B 63/01, BFH/NV, 504). Die trotz fehlender Unterschrift eines der Ehegatten erstellten Erklärungen sind nicht nichtig.

#### 63 4. Ehegattenveranlagung bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2012

Bis einschl. VZ 2012 haben Ehegatten die Möglichkeit, zwischen drei Veranlagungsarten zu wählen, nämlich Zusammenveranlagung, getrennter Veranlagung und der besonderen Veranlagung im Jahr der Eheschließung (§ 26c).

**Wahl der Zusammenveranlagung (bis VZ 2012):** Es gelten die Ausführungen unter Anm. 60 ff.

**Wahl der getrennten Veranlagung (§§ 26, 26a aF):** Entscheiden sich die Ehegatten für die getrennte Veranlagung (§ 26 Abs. 1 Satz 1, zu den Voraussetzungen im Einzelnen vgl. § 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, wenn die Voraussetzungen des § 56 Satz 1 Nr. 2 EStDV vorliegen (vgl. ausführl. Anm. 61).

**Wahl der besonderen Veranlagung nach § 26c:** Bei der besonderen Veranlagung nach § 26c im Jahr der Eheschließung werden die Ehegatten so behandelt, als wären sie im VZ der Eheschließung unverheiratet gewesen. 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 (vgl. ausführl. Anm. 61).

64–65 Einstweilen frei.

**E. Erläuterungen zu Abs. 4:  
Datenfernübertragung**
**I. Elektronische Erklärung bei Gewinneinkünften (Abs. 4 Satz 1)**

**Schrifttum:** GEBHARDT, Steuerstrafrechtliche Überlegungen zur Einreichung von Steuererklärungen nach dem EDÜ-Authentifizierungsverfahren der DATEV (Elster II), AO-StB 2008, 11; CARLE, Aktuelle Entwicklungen im Steuerverfahrensrecht KÖSODI 2009, 16342; VON WEDELSTÄDT, Wichtige Änderungen der Abgabenordnung durch das Jahressteuergesetz 2009 und das Steuerbürokratieabbaugesetz, DB 2009, 84; BROCKMANN/HÖRSTER, Änderungen bei der Einkommensteuer, NWB 2009, 280; HARDER-BUSCHNER, Änderungen bei der Arbeitnehmerbesteuerung, NWB 2009, 292; MERKER, Überblick über das Steuerbürokratieabbaugesetz und weitere Steuerrechtsänderungen im 2. Halbjahr 2008, SteuStud. 2009,156; SCHUKA, Änderungen durch Konjunkturpaket 1, Familienleistungs- und Steuerbürokratieabbaugesetz, sj 03/2009, 23.

**1. Allgemeines und zeitliche Anwendung**

66

**Vereinfachung der Erklärungspflicht:** Steuerpflichtige, die Gewinneinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 erzielen, müssen ihre EStErklärung ab VZ 2011 nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung an die FinBeh. übermitteln. Der Gesetzgeber baut insoweit auf die Ausweitung und entsprechende Nutzung des Internets und elektronischer Datenverarbeitung durch den Steuerbürger (BTDrucks. 16/10188, 25). Gleichzeitig beabsichtigt der Gesetzgeber durch das IT-gestützte Verfahren den Abbau von unnötigen Bürokratiekosten auf Seiten der Unternehmen, der Bürgerinnen und Bürger sowie der FinVerw. Da Stpfl. mit Gewinneinkünften ihre Gewinnermittlung regelmäßig mit Hilfe elektronischer Datenverarbeitung erledigen und die StErklärungen im Regelfall durch einen StBerater ebenfalls elektronisch erstellt werden, führt die Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung zu einer begrüßenswerten Vereinfachung beim Stpfl. und dessen Berater und zu keinen finanziellen Mehrbelastungen.

Darüber hinaus dient die elektronische Erklärung auch der Arbeitsvereinfachung bei der Finanzbehörde, da die erklärten Zahlen nicht mehr zeitaufwendig und fehleranfällig in das EDV-System der Verwaltung übertragen werden müssen.

Nicht außer Acht gelassen werden sollte allerdings auch, dass die elektronische übermittelten Daten Grundlage für einen elektronischen Risikoabgleich mit anderen bei der FinVerw. vorhandenen Daten des Stpfl. sind und so einfacher überprüft werden können.

**E-Bilanz:** Die Verpflichtung zur elektronischen Abgabe der Bilanz durch Datenfernübermittlung für Stpfl. mit Gewinneinkünften steht in Zusammenhang mit der sog. E-Bilanz (§ 5b). Buchführungspflichtige Gewerbetreibende haben danach ab dem VZ 2012 eine elektronische Bilanz bei der FinVerw. einzureichen.

**Kein Wahlrecht:** Die StErklärung ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln. Der von Abs. 4 betroffene Stpfl. hat insoweit kein Wahlrecht, ob er eine EStErklärung auf Papier oder elektronisch abgeben möchte, sondern er hat die gesetzliche Pflicht zur elektronischen

Übermittlung. Zu den Ausnahmen bei Nebeneinkünften s. Anm. 69; zu den Ausnahmen bei einer unbilligen Härte s. Anm. 70.

**Zeitliche Anwendung:** Die erstmalige Anwendung des Abs. 4 bestimmt sich nach § 52 Abs. 39. Danach ist Abs. 4 (elektronische Übermittlung der EStErklärung) erstmals für EStErklärungen anzuwenden, die für den VZ 2011 abzugeben sind. Dem entspricht § 84 Abs. 3d EStDV, wonach die Neufassungen des § 60 Abs. 1 und 4 EStDV jeweils erstmals für Wj. (Gewinnermittlungszeiträume) anzuwenden sind, die nach dem 31.12.2010 beginnen. Im Gegensatz zur flexiblen Festlegung des Starttermins für die elektronische Bilanz und GuV (§ 52 Abs. 15a) enthält das Gesetz keine dem § 51 Abs. 4 Nr. 1c vergleichbare Regelung, in welcher das BMF ermächtigt wird, mit Zustimmung des Bundesrats den Zeitpunkt der erstmaligen Anwendung zu verschieben.

Allerdings ist fraglich, ob die elektronische StErklärung tatsächlich bereits für den VZ 2011 eingesetzt werden kann, denn zu Beginn des Jahres 2012 steht zumindest für einen Teil der Stpfl. mit gewerblichen Einkünften (Körperschaften, Personengesellschaften) noch kein amtlicher Datensatz für die Übermittlung zur Verfügung.

## 67 2. Erklärung nach Abs. 3 (Abs. 4 Satz 1 erster Teilsatz)

**Erklärung iSd. Abs. 3:** Die Pflicht zur Abgabe einer EStErklärung trifft unbeschr. und beschr. Stpfl. Dabei begründet Abs. 3 Satz 1 eine allgemeine, dh. grds. jeden Stpfl. treffende Pflicht, jeweils für einen abgelaufenen VZ eine EStErklärung abzugeben (s. § 25 Anm. 45 ff.). Mit Bezug auf die nach Abs. 3 Satz 1 abzugebende EStErklärung ergeben sich weitere Erklärungspflichten bei Beteiligung mehrerer Stpfl. (gesonderte Feststellungen, §§ 180, 181 AO) oder zu statistischen Zwecken.

**Der digitalen Erklärung beizufügende Unterlagen:** Nach § 60 Abs. 1 EStDV ist eine Papierfassung der Bilanz nur noch erforderlich, wenn auf eine digitale Übermittlung der Bilanz nach § 5a verzichtet wird. Ansonsten ist die FinVerw. nicht gehindert, Unterlagen in Papierform vom Stpfl. auch dann anzufordern, wenn dieser eine elektronische EStErklärung abgegeben hat.

**Digitale Signatur als Unterschrift:** Ordnen die Steuergesetze an, dass der Stpfl. die StErklärung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln hat (s. Abs. 4), ist der Datensatz mit einer qualifizierten elektronischen Unterschrift nach dem Signaturgesetz zu versehen (§ 150 Abs. 7 Satz 1 AO). Nach § 150 Abs. 7 Satz 2 AO kann das BMF durch RechtsVG mit Zustimmung des Bundesrats nähere Vorgaben für die StErklärung auf elektronischen Weg machen. So bleibt abzuwarten, wie im Benehmen mit dem BMI anstelle der qualifizierten elektronischen Signatur ein anderes sicheres Verfahren, das die Authentizität und die Integrität des übermittelten elektronischen Dokuments sicherstellen soll, vereinbart wird (§ 150 Abs. 7 Satz 2 Nr. 6 AO). Ebenso ist noch offen und zu regeln, welche Ausnahmen das BMF mit Zustimmung des Bundesrats und im Benehmen mit dem BMI von der Pflicht zur Verwendung einer qualifizierten elektronischen Signatur oder eines anderen sicheren Verfahrens zulassen wird (§ 150 Abs. 7 Satz 2 Nr. 7 AO).



**3. Steuerpflichtige mit Einkünften nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 (Abs. 4 Satz 1 mittlerer Teilsatz)** 68

**Gewinneinkünfte:** Die Verpflichtung nach Abs. 4 gilt für alle Stpfl., die Gewinneinkünfte beziehen, also Land- und Forstwirte, Gewerbetreibende und Selbständige iSd. § 18 (s. § 2 Anm. 66 ff.). Grund für diese Einschränkung ist die Tatsache, dass dieser Personenkreis in aller Regel von einem Angehörigen der steuerberatenden Berufe betreut wird, oder aber selbst über eine elektronische Datenverarbeitung verfügt und damit technisch und wissenschaftlich in der Lage ist, eine digitale EStErklärung zu erstellen und an die FinVerw. zu übermitteln.

**Einnahme-Überschuss-Rechnung (EÜR):** Für die Verpflichtung zur elektronischen Abgabe der EStErklärung nicht entscheidend ist die Frage, ob tatsächlich eine Bilanz erstellt wird. Die Verpflichtung ist unabhängig von der handelsrechtlichen oder abgabenrechtlichen Buchführungspflicht und trifft – mit Ausnahme der in Abs. 4 letzter Teilsatz genannten Fälle (s. Anm. 69) alle Stpfl. mit Gewinneinkünften. Nicht bilanzierende Stpfl. mit entsprechenden Einkünften müssen in diesen Fällen eine Einnahme-Überschuss-Rechnung (EÜR) nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz digital an die FinVerw. übermitteln.

**4. Keine Veranlagungsfälle nach § 46 Abs. 2 Nr. 2–8 (Abs. 4 Satz 1 letzter Teilsatz)** 69

**Keine Verpflichtung bei Nebeneinkünften:** Von der Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung der EStErklärung ausgenommen sind Stpfl. mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die daneben noch Gewinneinkünfte haben. Voraussetzung ist, dass die Gewinneinkünfte die Freigrenze von 410 € übersteigen. Liegen die neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bezogenen Gewinn-Nebeneinnahmen unter diesem Betrag, besteht keine Erklärungsspflicht, da Gewinneinnahmen bis zu dieser Höhe aus Vereinfachungs- und Billigkeitsgründen stfrei sind. Von der Verpflichtung zur Übermittlung einer digitalen Erklärung ausgenommen sind also insbes. ArbN mit Nebeneinkünften über 410 €. Dabei kann es sich um Einnahmen als Nebenerwerbslandwirt, aus freiberuflicher Tätigkeit (zB Schriftsteller) oder Gewerbebetrieb (zB Vertrauensmann einer Versicherung) handeln. Zu den Einzelheiten s. § 46 Anm. 25 ff.

**II. Ausnahme von der Verpflichtung (Abs. 4 Satz 2)**

70

**Härtefallregelung:** Wie andere gesetzliche Regelungen (zB § 31 Abs. 1a Satz 2 KStG, § 14a Satz 2 GewStG, § 181 Abs. 2a Satz 2 AG) enthält Abs. 4 Satz 2 eine Ausnahmeregelung zur Vermeidung unbilliger Härten.

**Antrag des Steuerpflichtigen:** Falls der Stpfl. der Verpflichtung, die EStErklärung mittels amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln, nicht nachkommen will oder kann, besteht die Möglichkeit, beim FA einen Antrag zu stellen, weiterhin eine EStErklärung auf Papier abzugeben. Der Antrag kann formlos gestellt werden; Abs. 4 enthält dahingehend keine Vorgaben. Der Härtefall-Antrag kann alternativ auch konkludent gestellt werden, zB in Gestalt der Abgabe einer herkömmlichen Steuer- oder Feststellungserklärung auf Papier. Sachverhaltsermittlungen der FinBeh. sind in diesem Zusammenhang nur dann geboten, wenn das Vorliegen eines Härtefalls nicht als glaubhaft angesehen werden kann. Dies wäre zB der Fall, wenn die Erklärung

von einem Angehörigen der steuerberatenden Berufe erstellt wurde. Damit kann das FA grds. bei jeder vom Stpfl. selbst gefertigten Papier-Erklärung unterstellen, dass ein Härtefall vorliegt. In diesen Fällen können sich allein aus den Umständen des jeweiligen Einzelfalls Anhaltspunkte ergeben, dass es sich nicht um einen Härtefall handeln könnte. Reicht beispielsweise ein stl. nicht beratener junger Existenzgründer eine Papier-StErklärung unter Angabe eines hinreichenden Gewinns ein, so spricht Vieles dafür, dass ihm die Verpflichtung nicht bekannt ist. Entsprechendes gilt bei einer Unternehmensaufgabe, wenn die zur Erstellung der Erklärung erforderliche EDV mit dem Unternehmen verkauft wurde. Im Regelfall ist aber die elektronische Abgabe der StErklärung sowohl wirtschaftlich als auch persönlich zumutbar. Das FA wird im Regelfall schon aus Gründen der Arbeiterleichterung mit Nachdruck auf die elektronische Abgabe der StErklärung hinwirken.

**Ermessensentscheidung:** Die FinBeh. kann auf die elektronische Datenübermittlung verzichten, wenn sie für den Stpfl. wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar ist. Die Vorschrift ist damit als Ermessensvorschrift ausgestaltet. Die Ausübung des Ermessens wird durch § 150 Abs. 8 Satz 1 AG eingeschränkt, wonach einem Antrag zu entsprechen ist, wenn eine Erklärungsabgabe nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung für den Stpfl. wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar ist. Es bleibt in der Praxis abzuwarten, wie großzügig die FinVerw. im Einzelnen von der Möglichkeit des Dispenses Gebrauch machen bzw. wie unnachgiebig sie sich zeigen wird. Zumindest in der Anfangszeit (VZ 2011–2012) werden die FÄ aber sicher großzügig verfahren.

Dies gilt insbes., wenn noch kein amtlicher Datensatz für die elektronische Übermittlung zur Verfügung steht (wie Anfang 2012 für die Übermittlung der KStErklärung und der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung nach § 181 AO). Hier kann die FinVerw. nicht auf der elektronischen Abgabe bestehen, sondern muss in dieser Übergangszeit großzügig sein.

**Unbillige Härte:** Eine wirtschaftliche oder persönliche Unzumutbarkeit liegt vor, wenn die Buchhaltung der technischen Möglichkeiten für eine Datenfernübertragung des amtlich vorgeschriebenen Datensatzes nur mit einem nicht unerheblichen finanziellen Aufwand möglich wäre oder wenn der Stpfl. nach seinen individuellen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht oder nur eingeschränkt in der Lage ist die Möglichkeit der Datenfernübertragung zu nutzen (§ 150 Abs. 8 Satz 2 AO).

Diese Härtefallregelung trifft vorrangig auf Kleinbetriebe zu. In diesen Fällen dürfte im Regelfall zudem ein Fall des § 46 vorliegen (s. Anm. 69). Entsprechendes gilt für Teile des sog. ländlichen Raums, in welchem keine schnellen Datenleitungen von der Telekom oder einem anderen Anbieter von Datenübertragungsmöglichkeiten zur Verfügung gestellt werden können, eine Datenfernübermittlung also an vom Stpfl. nicht zu vertretenden Gründen scheitert.

**Rechtsfolge:** Liegt eine von der FinVerw. anerkannte unbillige Härte vor, muss der Stpfl. seiner Erklärungsspflicht durch eine Erklärung auf Papier nachkommen. Es gilt dann die allgemeine Erklärungsspflicht nach Abs. 3.