

III. Veranlagung

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

(4) ¹Die 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. ²Auf Antrag kann die Finanzbehörde zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine Übermittlung durch Datenfernübertragung verzichten.

Autor: Lukas *Münch*, LL.M., Richter, Düsseldorf

Mitherausgeber: Prof. Dr. Andreas *Musil*, Universität Potsdam

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 25

I. Grundinformation zu § 25	1	III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 25	4
II. Rechtentwicklung des § 25		IV. Geltungsbereich des § 25	5
1. Rechtsgrundlagen	2	V. Verhältnis des § 25 zu anderen Vorschriften	8
2. Reformüberlegungen	3		

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Durchführung einer Veranlagung

I. Veranlagung und Veranlagungszeitraum		II. Gegenstand der Veranlagung . . .	19
1. Veranlagung der Einkommensteuer	14	III. Unterbleiben der Veranlagung (Abs. 1 Teilsatz 3)	20
2. Veranlagungszeitraum	18		

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

<p>I. Rechtsentwicklung der Einkommensteuererklärungspflicht . 30</p> <p>II. Rechtsentwicklung der EStDV seit 1985 31</p> <p>III. Verpflichtung zur Abgabe der Einkommensteuererklärung (Abs. 3 Satz 1)</p> <p>1. Erklärungspflicht der steuerpflichtigen Person 35</p> <p>2. Erklärungspflicht anderer Personen als des Steuerpflichtigen 40</p> <p>3. Einkommensteuererklärung 45</p> <p>4. Unterschriftserfordernis 52</p> <p>5. Folgen bei Verletzung der Erklärungspflicht 53</p>	<p>IV. Erklärungspflicht von Ehegatten/Lebenspartnern, die die Zusammenveranlagung gewählt haben (Abs. 3 Satz 2)</p> <p>1. Wahl der Zusammenveranlagung durch Ehegatten/Lebenspartner (Abs. 3 Satz 2 Teilsatz 1) 60</p> <p>2. Verpflichtung zur Abgabe einer gemeinsamen Steuererklärung (Abs. 3 Satz 2 mittlerer Teilsatz) . . 61</p> <p>3. Eigenhändige Unterschrift beider Ehegatten/Lebenspartner (Abs. 3 Satz 2 letzter Teilsatz) 62</p>
---	--

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

<p>I. Elektronische Erklärung bei Gewinneinkünften (Abs. 4 Satz 1)</p> <p>1. Einordnung des Abs. 4 Satz 1 66</p> <p>2. Erklärung nach Abs. 3 (Abs. 4 Satz 1 Teilsatz 1) 67</p> <p>3. Steuerpflichtige mit Einkünften nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 (Abs. 4 Satz 1 mittlerer Teilsatz) . . 68</p>	<p>4. Keine Veranlagungsfälle nach § 46 Abs. 2 Nr. 2 bis 8 (Abs. 4 Satz 1 letzter Teilsatz) 69</p> <p>II. Ausnahme von der Verpflichtung (Abs. 4 Satz 2) 70</p>
--	--

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 25

1 I. Grundinformation zu § 25

Die Vorschrift enthält die grundlegenden Regelungen zum VZ, zur StErklärungspflicht und zur Übermittlung der Erklärungen zur Einzelveranlagung sowie zur Veranlagung von Ehegatten oder Lebenspartnern (§ 2 Abs. 8). Sie 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. Der zum 1.1.1996 aufgehobene Abs. 2 betraf die Erklärungspflicht bei zeitweiser unbeschränkter EStPflcht im Veranlagungsjahr (s. hierzu Anm. 29 der Voraufgabe – Stand Oktober 2006 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm). Abs. 3 verpflichtet die Stpfl. zur Abgabe einer Erklärung über ihre im abgelaufenen KJ. bezogenen Einkünfte. Für Ehegatten und Lebenspartner ist seit VZ 2013 je nach Art der gewählten Veranlagung eine Einzelerklärung oder eine gemeinsame Erklärung abzugeben. Abs. 4 verpflichtet die Beziehungspartner von Gewinneinkünften zur elektronischen Abgabe ihrer EStErklärung.

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 Rj., aber nach dem stbaren Einkommen, das der Stpfl. während der Dauer seiner StPfl. 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, § 25 Rz. 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 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, 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. 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.

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 KapErtrStAbzugs.

HHR.ESTG.K0025.R0030

SteuerbürokratieabbauG v. 20.12.2008 (BGBl. I 2008, 2850; BStBl. I 2009, 124): Abs. 4 wurde angefügt und regelt die Übermittlung der Erklärung nach Abs. 3 für alle, die Gewinneinkünfte erzielen, nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung. Bei geringfügigen Gewinneinkünften im Rahmen einer Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 2-8 bleibt es bei der freiwilligen Möglichkeit zur elektronischen Abgabe der Erklärung.

StVereinfG 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).

Zur Rechtsentwicklung der EStDV s. **Anm. 31**.

HHR.ESTG.K0025.R0031

3 2. Reformüberlegungen

Schrifttum: *Sommer*, Zweijährige statt einjährige Veranlagung, *StuW* 1980, 310; *Kirchhoff*, Gutachten F zum 57. Deutschen Juristentag 1988; *Schneider*, Veranlagung, in *Kube/Mellinghoff/Morgenthaler/Palm/Puhl/Seiler* (Hrsg.), *Leitgedanken des Rechts*, FS Paul Kirchhof, Heidelberg 2013, 1973; *Schwenker*, Das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens – ein Meilenstein auf dem Weg der weiteren Digitalisierung im Steuerrecht, *DB* 2016, 375; *Seer*, Reformentwurf der Bundesregierung zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, *DStZ* 2016, 605; *Bizer*, Bestandsaufnahme und Perspektiven der Digitalisierung im Steuerrechtsverhältnis aus Sicht der Verwaltung, *DStJG* 42 (2019), 135; *Drüen*, Amtsermittlungsgrundsatz und Risikomanagement, *DStJG* 42 (2019), 193; *Schwab*, Bestandsaufnahme und Perspektiven der Digitalisierung im Steuerrechtsverhältnis aus Sicht der Berater, *DStJG* 42 (2019), 157.

Nicht verwirklichte Konzepte: Seit Langem wird versucht, den hohen Aufwand einer jährlichen StFestsetzung (Veranlagung) zu senken. Allerdings wurden die bisher diskutierten Vorschläge in der Vergangenheit nicht umgesetzt:

- Kurzveranlagung (vgl. § 25a des Entwurfs zum JStG 1996, BTDrucks. 13/901 v. 27.3.1995), die mit Pauschal- und Freibeträgen arbeiten und daher eine geringere Prüfungsdichte erfordern sollten;
- zweijährige Veranlagung (vgl. Art. 26 Nr. 5 des JStG 1996; § 25a Entwurf StVereinfG 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. Eine Umsetzung unterblieb jedoch, da ein erheblicher Überwachungsaufwand sowohl durch den Stpfl. als auch durch die FinVerw. befürchtet wurde und der Fiskus eine Rückzahlung hätte verzinsen müssen (§ 233a AO), was einen möglichen Einspareffekt vollends zunichte gemacht hätte.

Die Digitalisierung des Veranlagungsverfahrens wurde ua. mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (BGBl. I 2016, 1679) weiter vorange-
trieben. Es handelt sich um tiefgreifende Veränderungen, die etwa eine in weiten
Teilen vollautomatische StFestsetzung in risikoärmeren Fällen ermöglichen, um
die knappen (insbes. personellen) Ressourcen der FinBeh. auf risikobehaftete Fälle
konzentrieren zu können (vgl. etwa *Drüen*, *DStJG* 42 [2019], 193). Dies setzt digi-
tale Erklärungswerte voraus, weshalb perspektivisch die Ausweitung des Anwen-
dungsbereichs der elektronischen EStErklärung nach Abs. 4 unerlässlich sein wird

HHR.ESTG.K0025.R0068

(s.u. **Anm. 68**); vgl. etwa *Schwenker*, DB 2016, 375; *Seer*, DStZ 2016, 605; vgl. weiter die Beiträge in DStJG 42 (2019).

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, Rz. 11 unter Hinweis auf die Voraufgabe der Kommentierung des § 26 Anm. 14, Stand Juli 2013 abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

HHR.ESTG.K0025.R0014

Erhebung im Veranlagungsverfahren: Gemäß Abs. 1 wird die ESt durch Veranlagung, dh. aufgrund eines besonderen förmlichen Verfahrens (s. **Anm. 14**) erhoben. Veranlagungszeitraum 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, Rz. 6). Außerdem wird geregelt, in welchen Fällen eine Veranlagung unterbleiben kann.

HHR.ESTG.K0025.R0002

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 Bauabzugsteuer: § 48a Abs. 1; bei der Aufsichtsratssteuer beschränkt Stpfl.: § 50a Abs. 5 Sätze 2 und 3; allg. § 220 Abs. 1 und 2 AO).

Verfassungsmäßigkeit: Die Verpflichtung zur Abgabe der StErklärung verstößt nicht gegen das allgemeine Persönlichkeitsrecht, insbes. auch nicht gegen dessen Ausprägung als Recht auf informationelle Selbstbestimmung (grundlegend zu dessen Gewährleistungsgehalt BVerfG v. 15.12.1983 – 1 BvR 209/83 ua., BVerfGE 65, 1). Insoweit liegt zwar ein Eingriff vor – der Stpfl. wird zur Preisgabe zT sensibler Informationen verpflichtet –, dieser ist aber gerechtfertigt (vgl. *Geurts* in *KSM*, § 25 Rz. A 22 [5/2020]), denn der Staat ist aus rechtsstaatlichen und gleichheitsrechtl. Gesichtspunkten zu einer gleichmäßigen StFestsetzung nach Maßgabe der Gesetze verpflichtet (§ 85 AO). Eine einseitig-hoheitliche Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ohne Deklarationspflichten wäre im gegenwärtigen Massenfallrecht weder möglich, noch ihrerseits verhältnismäßig. Auch begründen pauschale Sicherheitsbedenken gegenüber der Pflicht zur elektronischen Erklärungsabgabe nach Abs. 4 keine Verfassungswidrigkeit (BFH v. 14.2.2017 – VIII B 43/16, BFH/NV 2017, 729, Rz. 9 ff.).

IV. Geltungsbereich des § 25

5

Unbeschränkt Steuerpflichtige: Bei unbeschränkt 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, wenn die unbeschränkte StPfl. nur während eines Teils des VZ bestand und in der anderen Zeit – mangels inländ. Einkunftsquelle – eine beschränkte StPfl. nicht entstanden ist.

Beschränkt Steuerpflichtige: 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 während des VZ in Deutschland bezogen werden (inländ. Einkünfte iSd. § 49).

Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht: Wechselt innerhalb des VZ die Art der StPflcht (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 verfahrensrechtl. 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).

HHR.ESTG.K0004A.R0004

Verhältnis zu §§ 26 ff. (Ehegattenveranlagung): Die in § 25 enthaltenen Regelungen zur Einzelveranlagung werden durch die Bestimmungen der Ehegatten- und Lebenspartnerveranlagung (§§ 26 ff.) ergänzt.

Verhältnis zur Abgeltungsbesteuerung der Kapitalerträge (§ 32d Abs. 4): Es besteht die Möglichkeit, die dem besonderen StSatz des § 32d Abs. 1 (25 %) unterliegenden und mit Abgeltungswirkung durch den Einbehalt der KapErTrSt besteuerten Kapitalerträge (§ 20) dann in die Erklärung nach Abs. 1 einzubeziehen, wenn etwa der Sparer-Pauschbetrag (§ 20 Abs. 9) nicht ausgeschöpft oder die individuell festzusetzende ESt geringer ist (sog. Günstigerprüfung, § 32d Abs. 4).

Verhältnis zum Vorauszahlungsverfahren: Das Vorauszahlungsverfahren (§ 37) regelt die Festsetzung von ESt bis zum Abschluss des Veranlagungsverfahrens.

Verhältnis zur Arbeitnehmer-Veranlagung (§ 46): Die ArbN-Veranlagung schränkt die Verpflichtung zur Abgabe einer EStErklärung (Abs. 3) dann ein, wenn ausschließlich oder überwiegend Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen werden (s. Anm. 20, 35).

HHR.ESTG.K0025.R0020
HHR.ESTG.K0025.R0035

Pauschsteuerfestsetzungen haben Vorrang vor der EStVeranlagung nach § 25, vgl. etwa §§ 34c Abs. 5, 50 Abs. 4.

Verhältnis zu Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag: Die nach § 25 festgesetzte ESt ist Maßstabsteuer für KiSt und SolZ; s. auch Anh. zu § 51a Anm. 43.

HHR.ESTG.K0051A.R0043

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

Verhältnis zu AO-Vorschriften: Diese, insbes. §§ 149–153 und §§ 155–165, gelten nur ergänzend zu den Spezialvorschriften in § 25 EStG und §§ 56–60 EStDV.

9–13 Einstweilen frei.

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Durchführung einer Veranlagung

Schrifttum: *Bilsdorfer*, Anmerkungen zum Zinsbesteuerungsurteil des Bundesverfassungsgerichts, BB 1991, 1455; *Tipke*, Konsequenzen aus dem Zinssteuer-Urteil des Bundesverfassungsgerichts, FR 1991, 480; *Drißen*, Kooperation im Besteuerungsverfahren, FR 2011, 101; *Uhländer*, Die Krise des Insolvenzsteuerrechts – Aktuelle Baustellen im Verfahrens- und Ertragsteuerrecht, DB 2017, 923; *Seer*, Ermittlungsverfahren, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Köln, 24. Aufl. 2020.

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 werden (§ 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. Es handelt sich bei der Veranlagung also um nichts anderes als die StFestsetzung iSd. § 155 AO, mit der der kraft Gesetzes entstandene StAnspruch (§ 38 AO) gegenüber dem Stpfl. konkretisiert wird.

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.

Gegenstand 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. Gegen den ablehnenden Bescheid ist nach § 347 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO der Einspruch statthaft, gegen die ablehnende Einspruchsentscheidung die Verpflichtungsklage gem. § 40 Abs. 1 FGO (BFH v. 25.1.1989 – I R 205/82, BStBl. II 1990, 687; BFH v. 20.6.1984 – I R 283/81, BStBl. II 1984, 828, jeweils mwN). Durch § 46 Abs. 2 Nr. 8 besteht 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, nicht die Verhältnisse während des VZ (BFH v. 1.8.1986 – VI R 47/ 81, BStBl. II 1987, 202, Rz. 14f.; BFH v. 22.9.1989 – III R 227/84, BFH/NV 1990, 568, Rz. 11). Ändert sich die Zuständigkeit innerhalb des VZ (zB durch Umzug), dann wechselt die Zuständigkeit nach § 26 Satz 1 AO zu dem Zeitpunkt, zu welchem 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, Rz. 25).

Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen: Der Untersuchungsgrundsatz der §§ 85, 88 AO verpflichtet das FA, anhand der vom Stpfl. eingereichten StErklärungen (zur StErklärung vgl. [Anm. 45](#)) von Amts wegen zu ermitteln, ob und wie der Stpfl. zur ESt zu veranlagen ist. Nach der Rspr. des BVerfG darf das Veranlagungs-

verfahren 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, sog. Verifikationsprinzip (vgl. *Tipke*, FR 1991, 480; *Bilsdorfer*, BB 1991, 1455; *Drüen*, FR 2011, 101; *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2020, Rz. 21.170). Es handelt sich um ein kooperatives Verfahren, in dem der Stpfl. zur Mitwirkung hinsichtlich der in seiner Sphäre liegenden Informationen – insbes. zur Abgabe der StErklärung – verpflichtet ist und in dem dem FA die Letztverantwortung für die zutreffende Veranlagung zukommt.

15–17 Einstweilen frei.

18 2. Veranlagungszeitraum

Begriff des Veranlagungszeitraums: Abs. 1 definiert den VZ – § 2 Abs. 7 entsprechend – als abgelaufenes Kj (zum nicht verwirklichten Reformvorhaben eines mehrjährigen VZ vgl. [Anm. 3](#)). VZ ist derjenige Zeitraum, für den die ESt durch eine Veranlagung festgesetzt (oder der Stpfl. von ESt freigestellt) wird. 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.

HHR.ESTG.K0025.R0003

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 Steuerpflicht* 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 Steuerpflicht* tritt ein durch Tod oder Löschung im Register (bei Gesellschaft); VZ ist in diesen Fällen das gesamte Kj., in welchem der Tod/die Löschung erfolgt (BFH v. 17.5.1972 – I R 126/70, BStBl. II 1972, 621, Rz. 14).
- ▶ *Steuerfolgen bei Tod des Steuerpflichtigen:* Der Erbe tritt als Gesamtrechtsnachfolger in die Rechtsstellung des Erblassers ein (BFH v. 17.5.1972 – I R 126/70, BStBl. II 1972, 621, Rz. 13 f.; BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837). Ihn treffen die Rechte und Pflichten des Erblassers, wenn sie nicht höchstpersönlich sind, so dass der Erbe für den VZ des Erbfalls als Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers zu veranlagern ist.
- ▶ *Nach dem Tod des Steuerpflichtigen weiterlaufender Betrieb:* Der Betrieb endet grds. nicht durch den Tod des Stpfl. (vgl. [§ 15 Anm. 194](#)); vielmehr tritt der

HHR.ESTG.K0015.R0194

Erbe für den Zeitraum bis zum Erbfall in die Rechtsstellung des Erblassers und verwirklicht den StTatbestand ab dem Zeitpunkt des Erbfalls ggf. in eigener Person. 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, Rz. 13 ff.): Einem im VZ gestorbenen Gewerbetreibenden ist der Gewinn des Wj., das im VZ vor seinem Tod geendet hat, zzgl. 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:** Zu Erfassung des Einkommens bei Zusammenveranlagung oder Einzelveranlagung s. § 26 Anm. 22.

HHR.ESTG.K0026.R0022

Insolvenz beendet nicht die persönliche StPflcht und unterbricht nicht den VZ. Die Pflicht zur Abgabe der EStErklärung trifft den Insolvenzverwalter, und zwar auch für Zeiträume vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens (BFH v. 23.8.1994 – VII R 143/92, BStBl. II 1995, 194, Rz. 7 ff.; vgl. auch *Uhländer*, DB 2017, 923 [928 ff.]). Die Pflichterfüllung kann mit Zwangsmitteln durchgesetzt werden (BFH v. 6.11.2012 – VII R 72/11, BStBl. II 2013, 141, Rz. 11 ff.). Für die Aufteilung der einheitlichen, den gesamten VZ betreffenden EStSchuld auf Insolvenzforderung und Masseverbindlichkeit kommt es auf den Zeitpunkt der Verwirklichung des StTatbestands an (§ 38 AO; vgl. BFH v. 31.10.2018 – III B 77/18, BFH/NV 2019, 123, Rz. 14). Für Insolvenzforderungen scheidet aufgrund des Vorrangs des Insolvenzverfahrens (§ 251 Abs. 2 Satz 1 AO) eine StFestsetzung aus, die Forderungen sind vielmehr zur Tabelle anzumelden; gleichwohl ergehende EStBescheide sind nach § 125 Abs. 1 AO nichtig. Handelt es sich bei der StForderung hingegen um Masseverbindlichkeiten, sind sie durch StBescheid festzusetzen; vgl. zum Ganzen *Loose in Tipke/Kruse*, § 251 AO Rz. 5 ff. (10/2018).

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.

Keine Veranlagung bei Festsetzungsverjährung: Nach Ablauf der Festsetzungsfrist (§§ 169 ff. AO) ist die Veranlagung nicht mehr zulässig.

II. Gegenstand der Veranlagung

19

Einkommen: Nach 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 agB. 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 durch die in § 2 Abs. 6 genannten Positionen korrigiert, wodurch sich die zu veranlagende ESt ergibt.

Im Veranlagungszeitraum „bezogen“ ist dasjenige Einkommen, das bei der Ermittlung nach § 2 Abs. 1–4, §§ 4–8, 11 für den VZ zu berücksichtigen ist. Zur Ermittlung des Einkommens und zu weiteren Abzügen vom Einkommen s. die Tabelle in § 2 Anm. 2. Zum Verhältnis von „erzielten“ und „bezogenen“ Einkünften s. § 2 Anm. 57. Zu Ausnahmen von dem Grundsatz, dass die Veranlagung unter Zugrundelegung des bezogenen Einkommens erfolgt, s. Anm. 20. Auch aufgrund von Billigkeitser-

HHR.ESTG.K0002.R0002

HHR.ESTG.K0002.R0057

HHR.ESTG.K0025.R0020

wägungen (§ 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 vom Kj. abweichendes Wj. hat (s. § 4a). Bei Land- und Forstwirten erfolgt eine Aufteilung auf die betreffenden Kj., bei Gewerbetreibenden „gilt“ der Gewinn in dem Kj. als bezogen, in dem das Wj. endet.

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

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. Neben den aufgezählten Fällen des KapErtrSt- und des LStAbzugs (§§ 43 Abs. 5, 46) ist dies auch beim StAbzug für beschränkt Stpfl. (§ 50a) und bei der Pauschalbesteuerung (§§ 34c Abs. 5, 40 ff., 50 Abs. 4) der Fall.

21–29 Einstweilen frei.

C. Erläuterungen zu Abs. 3: Abgabe einer Steuererklärung

30 I. Rechtsentwicklung der Einkommensteuererklärungspflicht

Früher Verpflichtung ausschließlich durch Verordnung: Die notwendige Mitwirkungsverpflichtung der Stpfl. bei der EStFestsetzung wurde früher ausschließlich untergesetzlich durch Verordnung geregelt. So wurde bereits in §§ 25–31 pr. EStG v. 24.6.1891/19.6.1906, in § 39 EStG 1920 v. 20.3.1920 und in § 61 EStG 1925 eine Verpflichtung zur Abgabe einer EStErklärung pauschal festgelegt, die Einzelheiten der StErklärungspflicht aber ganz auf den RdF delegiert.

Durch das EStG 1934 wurde auf eine gesetzliche Regelung der StErklärungspflicht ganz verzichtet. Diese erfolgte durch §§ 19–22 der I. EStDV v. 6.2.1935 (RStBl. 1935, 209), die sich auf §§ 12, 13 RAO stützte.

Zweifelhafte Ermächtigungsgrundlage bis 1985 (EStDV 1955–1981): §§ 56–57a EStDV statuierten eine Verpflichtung zur eigenständigen Abgabe von EStErklärungen (ohne Einzelaufforderung). Die Rechtsgrundlage war zweifelhaft. So verweist § 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). § 166 Abs. 1 aF AO (Begriffsbestimmung der StErklärung) erwähnte „Ausführungsbestimmungen“, enthielt aber keine Ermächtigung für den Verordnungsgeber und § 51 Abs. 1 Nr. 1a oder c stützten die Bestimmung einer Erklärungspflicht in der EStDV nur bei weiter Auslegung.

Seit dem Inkrafttreten des EStG 1985 (s. [Anm. 2](#)) regelt Abs. 3 die wichtigsten Punkte der StErklärungspflicht. Die Vorschrift wurde zur Erhöhung der Rechtssicherheit (s. Begr., BTDrucks. 10/1636, 58) durch StBereinG 1985 v. 14.12.1984 (BGBl. I 1984, 1493; BStBl. I 1984, 659) eingefügt. 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

HHR.ESTG.K0025.R0002

in Abs. 3 Sätze 4 und 5. Zeitgleich wurde die Ermächtigung in § 51 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a dahin erweitert, dass durch RechtsVO auch Vorschriften erlassen werden können „über die Beschränkung der Steuererklärungspflicht auf die Fälle, in denen eine Veranlagung in Betracht kommt“ (s. § 56 EStDV), „und über die den Einkommensteuererklärungen beizufügenden Unterlagen“ (s. § 60 EStDV). Damit dürften die §§ 56–60 EStDV seit 1985 durch eine ausreichende Ermächtigung gedeckt sein.

II. Rechtsentwicklung der EStDV seit 1985

31

Zweite Verordnung zur Änderung der EStDV v. 24.7.1986 (EStDV 1986, BGBl. I 1986, 1236; BStBl. I 1986, 396): Mit Wirkung ab VZ 1986 (§ 84 Abs. 1 EStDV) wurden §§ 56 und 60 geändert und §§ 57, 57a (wegen Übernahme in 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): § 56 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStDV ist dahingehend ergänzt worden, 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.

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 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 Einnahmenüberschussrechner (§ 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 „Einnahmenüberschussrechnung – Anlage EÜR“ wird auf VZ 2005 verschoben.

SteuerbürokratieabbauG v. 20.12.2008 (BGBl. I 2008, 2850; BStBl. I 2009, 124): § 60 Abs. 1 und 4 EStDV wurden neu gefasst.

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 „15 329 Euro“ durch die Wörter „das Zweifache des Grundfreibetrags nach § 32a Absatz 1 Satz 2 Nummer 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 Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 des Gesetzes in der jeweils geltenden Fassung überstiegen hat“ ersetzt.

StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): § 56 Abs. 1 Satz 1 wurde infolge der Abschaffung der getrennten und der besonderen Veranlagung sowie der Einführung einer Einzelveranlagung (§ 26a) angepasst und sprachlich einfacher gestaltet.

Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens v. 18.7.2016 (BGBl. I 2016, 1679): Mit der Änderung des § 150 Abs. 7 AO wurde der Verweis in § 60 Abs. 4 Satz 3 angepasst.

32–34 Einstweilen frei.

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

35 1. Erklärungspflicht der steuerpflichtigen Person

Grundsatz: Steuerpflichtige 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 beschränkt Stpfl.

Einschränkung: Bestimmte unbeschränkt Stpfl. mit geringen Einkünften werden von der Verpflichtung ausgenommen (§ 56 Satz 1 Nr. 2 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 Nr. 2 EStDV besteht bei Einzelveranlagung keine Erklärungspflicht bei:

- ▶ *geringen Einkünften, die nicht solche aus nichtselbständiger Arbeit sind:* Der Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt den Grundfreibetrag des § 32a Abs. 1 (9 408 € ab VZ 2020; 9 168 € im VZ 2019; 9 000 € im VZ 2018) 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 nichtselbständiger 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). Wenngleich Satz 2 lediglich von einer „Steuererklärung“ spricht, ist aufgrund des systematischen Zusammenhangs mit Satz 1 („außerdem“) die EStErklärung gemeint und nicht etwa eine bloße Verlustfeststellungserklärung (BFH v. 30.3.2017 – VI R 43/15, BStBl. II 2017, 1046, Rz. 18 ff.). Weiter ist zu beachten, dass sich – auch wenn die Regelung den

Stpfl. zur Erklärungsabgabe verpflichtet – die Frage, ob eine Veranlagung durchzuführen ist, in ArbN-Fällen ausschließlich nach § 46 Abs. 2 richtet (vgl. etwa *Steinhauff*, AO-StB 2017, 198 [199]). Jedoch liegt nach Ansicht des BFH in der Abgabe der EStErklärung im Fall des § 56 Satz 2 EStDV zugleich ein Veranlagungsantrag nach § 46 Abs. 2 Nr. 8, so dass für die Festsetzungsfrist sowohl die Anlaufhemmung des § 170 Abs. 2 Satz 1 AO als auch die Ablaufhemmung des § 171 Abs. 3 AO greifen sollen (BFH v. 30.3.2017 – VI R 43/15, BStBl. II 2017, 1046, Rz. 15 ff.).

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.

Erklärungspflicht nach Aufforderung durch das Finanzamt: Nach § 149 Abs. 1 Satz 2 AO ist derjenige zur Abgabe einer StErklärung verpflichtet, der von der FinBeh. hierzu aufgefordert wird. Indes wird eine entsprechende Aufforderung regelmäßig zumindest ermessensfehlerhaft sein, wenn unzweifelhaft keine Abgabepflicht nach dem EStG besteht. Die Aufforderung ist aber probates (und ggf. rechtsmittelfähiges) Mittel, wenn unterschiedliche Auffassungen hinsichtlich des Vorliegens einer Abgabeverpflichtung bestehen; vgl. zum Ganzen *Seer in Tipkel Kruse*, § 149 AO Rz. 10 ff. (4/2017).

Einstweilen frei.

36–39

2. Erklärungspflicht anderer Personen als des Steuerpflichtigen

40

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

- ▶ **Gesetzliche Verpflichtung:** Zur Abgabe von EStErklärungen anstelle des Stpfl. sind verpflichtet gesetzliche Vertreter (§ 34 Abs. 1 Satz 1 AO), insbes. also die Eltern minderjähriger Kinder (§ 1629 BGB) und Betreuer (§ 1902 BGB; vgl. FG Rhld.-Pf. v. 18.7.2012 – 5 K 1348/09, EFG 2012, 1897, rkr., mit Anm. *Matthes*).
- ▶ **Rechtsvertragliche Verpflichtung:** Zur Abgabe der EStErklärung verpflichtet sind nach § 34 Abs. 3 AO 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“. Es sind dies insbes. (zu Einzelheiten vgl. etwa *Boeker in HHSp.*, § 34 AO Rz. 40 ff. [6/2014]):
 - ▷ **Insolvenzverwalter:** Er muss StErklärungen sowohl für die Einkünfte aus der Insolvenzmasse als auch für die vor dem Insolvenzverfahren 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.
 - ▷ **Kanzleiabwickler** hinsichtlich der Pflichten aus § 55 BRAO, nicht aber hinsichtlich nicht dem Kanzleibetrieb zuzuordnender Vermögenswerte (vgl. BFH v. 29.4.2020 – XI R 18/19, juris, Rz. 11 ff.).

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 Ehe-

gatten ist nicht berechtigt, den Antrag auf Durchführung einer Ehegattenveranlagung zu stellen (BFH v. 29.2.2000 – VII R 109/98, BStBl. II 2000, 573).

- ▶ *Arbeitgeber bzw. deren Bevollmächtigte* können keine EStErklärungen für ihre ArbN abgeben.

41–44 Einstweilen frei.

45 3. Einkommensteuererklärung

Begriff der Erklärung: Die StErklärung ist eine formalisierte Erklärung über strechtl. erhebliche Vorgänge oder Zustände; s. auch BFH v. 30.7.1980 – I B 27/80, BStBl. II 1981, 55. Nach der früheren Legaldefinition in § 166 Abs. 1 RAO sind StErklärungen „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 Steuerfestsetzung erheblichen Sachverhalt handelt“ (BTDrucks. VI/1982, 128). Der Erklärungspflicht wird auch mit einer inhaltlich unzutreffenden Erklärung Genüge getan (BFH v. 2.7.1986 – I R 70/83, BFH/NV 1987, 704, Rz. 10 f.); eine Grenze bildet allenfalls ein Erklärungsverhalten, das derart bruchstückhaft ist, dass es gänzlich ungeeignet ist, das Besteuerungsverfahren in Gang zu setzen (vgl. *Seer* in *Tipke/Kruse*, § 152 AO Rz. 12 [7/2017] mwN).

Wirkung der Erklärung: Die Erklärung ist im Wesentlichen Wissensklärung hinsichtlich der stl. relevanten Tatsachen, die zugleich im Sinne eines Subsumtionsvorschlags stl. gewürdigt werden (etwa Qualifikation von Einnahmen als stpfl./stfrei und von Ausgaben als abzugsfähig/nicht abzugsfähig). Sie ist weiter Willenserklärung, soweit Wahlrechte bestehen oder Anträge zu stellen sind (vgl. im Einzelnen *Seer* in *Tipke/Kruse*, § 150 AO Rz. 10 [4/2017]). Der Stpfl. ist an die Erklärung, soweit sie Willenserklärung ist, regelmäßig 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. 3.3.2005 – III R 60/03, BStBl. II 2005, 564; BFH v. 15.3.2017 – III R 12/16, BStBl. II 2018, 789, Rz. 12). § 153 Abs. 1, Abs. 2 AO kann eine Berichtigungspflicht begründen. Eine unrichtige Erklärung kann eine Steuerhinterziehung oder leichtfertige Steuerverkürzung bewirken (§§ 370, 378 AO).

Form der Erklärung: Steuererklärungen sind nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben (§ 150 AO). Zur elektronischen Übermittlung s. [Anm. 66 ff.](#)

HHR.ESTG.K0025.R0066

- ▶ *Anlagen* zur Erklärung, wie sie amtlich vordruckt 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, Rz. 15 ff., rkr.; FG München v. 15.2.2019 – 8 K 142/17, EFG 2019, 587, Rz. 35, Az. BFH VI R 13/19 (Festsetzung eines Verspätungszuschlags wegen nicht fristgerechter Abgabe).
- ▶ *Mündliche Erklärung* zur Niederschrift (wohl ebenfalls: auf amtlichem 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 sind zulässig und wahren insbes. das Unterschriftserfordernis, wenn das Original ordnungsgemäß unterschrieben wurde (BFH v. 8.10.2014 – VI R 82/13, BStBl. II 2015, 359, Rz. 15 ff.).

Fristen für die Abgabe der Einkommensteuererklärung ergeben sich aus § 149 AO.

Inhalt der Erklärung: Welche Angaben in der EStErklärung zu machen sind, ergibt sich aus den amtlichen Vordrucken bzw. den digitalen Eingabemasken. Vollständiges Ausfüllen des amtlichen Vordrucks bzw. der Eingabemaske bei Erstellung einer digitalen Erklärung ist erforderlich, soweit Angaben stl. relevant sein können (vgl. § 153 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO: Vollständigkeit; BFH v. 9.8.1991 – III R 24/87, BStBl. II 1992, 65, Rz. 22 ff.; BFH v. 26.5.2020 – IX R 30/19, BFH/NV 2020, 1233, Rz. 24: Nichtbeantwortung einer im Formular enthaltenen Frage regelmäßig grob fahrlässig).

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:* Wird der Gewinn nach § 4 Abs. 1, § 5 oder § 5a ermittelt, so sind (Eröffnungs-)Bilanz sowie GuV nach § 5b Abs. 1 vorrangig elektronisch zu übermitteln. Nur wenn die FinBeh. zur Vermeidung unbilliger Härten nach § 5b Abs. 2 auf eine elektronische Übermittlung verzichtet, sind Bilanz sowie GuV nach § 60 Abs. 1 EStDV in Papierform beizufügen. In der Regel wird es sachgerecht sein, dass Ermessen nach § 5b Abs. 2 einheitlich mit § 25 Abs. 4 Satz 2 bzw. § 150 Abs. 8 AO (s. **Anm. 70**) auszuüben, so dass dann auch die EStErklärung selbst nicht elektronisch übermittelt werden muss. Formelle oder materielle Fehler der Bilanz stehen der Erfüllung der Pflicht zur Abgabe der StErklärung nicht entgegen (BFH v. 2.7.1986 – I R 70/83, BFH/NV 1987, 704, Rz. 12); zur Überleitung der HBil. bzw. Erstellung einer eigenen StBil. vgl. **§ 5b Anm. 29 f.**

HHR.ES TG.K0025.R0070

- ▶ *Anhang, Lagebericht, Prüfungsbericht, Verzeichnis nach § 5a Abs. 4 (§ 60 Abs. 3 EStDV):* Für sie sieht § 5b keine vorrangige elektronische Übermittlungspflicht vor; eine freiwillige elektronische Übermittlung erfüllt jedoch zugleich die Pflicht nach § 60 Abs. 3 EStDV (vgl. **§ 5b Anm. 23**). Die Pflicht besteht auch, wenn der Stpfl. Bilanzanhang oder Berichte freiwillig anfertigt oder anfertigen lässt. Es genügt für die Beifügungspflicht, dass derartige Urkunden überhaupt „vorliegen“.

HHR.ES TG.K0005B.R0023

- ▶ *Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3; § 60 Abs. 4 EStDV):* Seit VZ 2005 ist, wenn der Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelt wird, der Erklärung eine Gewinnermittlung auf amtlichem Vordruck beizufügen (Anlage EÜR). Dies hat seit VZ 2011 auf elektronischem Wege zu geschehen (s. **Anm. 66 ff.**).

HHR.ES TG.K0025.R0066

Einstweilen frei.

46–51

4. Unterschriftserfordernis

52

Eigenhändige Unterschrift: Erforderlich – sofern keine elektronische Übermittlung erfolgt (s.u. **Anm. 66 ff.**) – ist die eigenhändige Unterschrift durch den Stpfl. oder seinen gesetzlichen Vertreter.

HHR.ES TG.K0025.R0066

Der Unterschriftszug muss zumindest einzelne Buchstaben, die ein individuelles Namens Kürzel darstellen, erkennen lassen (vgl. zum Unterschriftserfordernis im fi-

nanzgerichtlichen Klage- und Revisionsverfahren BFH v. 13.12.1984 – IV R 274/83, BStBl. II 1985, 367, Rz. 9; BFH v. 2.8.2002 – IV R 14/01, BFH/NV 2002, 1604, Rz. 9). Übermäßige Förmelerei ist jedenfalls in Fällen, in denen kein konkreter Zweifel an der Identität des Unterzeichnenden besteht, nicht angebracht.

Unterzeichnung durch einen Bevollmächtigten ist nach § 150 Abs. 3 Satz 1 AO nur dann zulässig, wenn der Stpfl. infolge seines körperlichen oder geistigen Zustands oder durch längere Abwesenheit an der Unterschrift gehindert ist; die Regelung ist abschließend (BFH v. 29.2.2000 – VII R 109/98, BStBl. II 2000, 573, Rz. 16 ff.; BFH v. 10.4.2002 – VI R 66/98, BStBl. II 2002, 455, Rz. 14; vgl. für Details *Heuermann* in *HHSp.*, § 150 AO Rz. 38 f. [8/2010]). Ist der Vertreter selbst erklärungspflichtig (s. *Anm.* 40), hat er die Erklärung zu unterzeichnen.

HHR.ESTG.K0025.R0040

Kopie der Unterschrift: Die Kopie einer Unterschrift – etwa auf der per Fax übermittelten EStErklärung – wahrt das Unterschriftserfordernis, wenn das Original ordnungsgemäß unterschrieben wurde (BFH v. 8.10.2014 – VI R 82/13, BStBl. II 2015, 359, Rz. 15 ff.).

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, Rz. 15 ff.; BFH v. 20.1.1984 – VI R 16/82, BStBl. II 1984, 436, Rz. 14 ff.).

Nachholung der fehlenden Unterschrift veranlasst das FA idR (§ 89 Abs. 1 AO) durch Rücksendung der Erklärung an den Stpfl. im Original. 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).

Unterschrift auf eingereichten Unterlagen und Anlagen: Soweit die mit der EStErklärung einzureichenden Unterlagen (zB Bilanz, s. *Anm.* 45) nicht elektronisch übermittelt werden (s. *Anm.* 66), sehen Abs. 3 und § 60 EStDV kein gesondertes Unterschriftserfordernis vor (vgl. aber § 245 HGB für die HBil.). Werden weder EStErklärung noch Bilanz unterzeichnet, soll den Unterlagen nach FG München (FG München v. 3.2.1997 – 7 K 908/96, rkr., juris) kein Beweiswert zukommen und das FA zur Vollschätzung berechtigt sein. Auch für die einzelnen Anlagen zur EStErklärung (Anlage N, Anlage Kind etc.) besteht kein gesondertes Unterschriftserfordernis. Die FinBeh. ist aber richtigerweise durch § 150 Abs. 2 AO berechtigt, die Vordrucke so zu gestalten, dass auch einzelne Anlagen zu unterzeichnen sind (str.; wie hier FG Berlin v. 9.3.1993 – VII 537/90, EFG 1994, 4, rkr., Rz. 13 ff.; *Heuermann* in *HHSp.*, § 150 AO Rz. 29 [8/2010]; *Geurts* in *KSM*, § 25 Rz. C 21 [5/2020]; aA FG Bremen v. 16.2.1993 – II 177/90 K, EFG 1993, 560, rkr., Rz. 32 f.; *Pfirmsmann* in *Kirchhof*, 19. Aufl. 2020, § 25 Rz. 10).

HHR.ESTG.K0025.R0045

HHR.ESTG.K0025.R0066

Zweck der eigenhändigen Unterschrift ist es, den Stpfl. die Verantwortung übernehmen zu lassen für die Richtigkeit der in der EStErklärung vorgetragene(n) 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. II 1984, 13, Rz. 17). 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: Die nicht unterschriebene EStErklärung entfaltet keine Rechtswirkung (vgl. BFH v. 7.11.1997 – VI R 45/97, BStBl. II 1998, 54, Rz. 12); sie wirkt insbes. nicht fristwährend (BFH v. 14.1.1998 – X R 84/95, BStBl. II 1999, 203, Rz. 12 ff.). Die enthaltenen Angaben können gleichwohl Anhaltspunkt für eine erforderliche Schätzung sein (zu den Rechtsfolgen s. [Anm. 53](#)).

HHR.ESTG.K0025.R0053

5. Folgen bei Verletzung der Erklärungspflicht

53

Kommt der Stpfl. seinen Erklärungspflichten nicht nach, so kann die Abgabe der EStErklärung erzwungen werden, die FinVerw. kann eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen vornehmen und es kann ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden. Auch strafrechtl. Konsequenzen sind denkbar.

Erzwingung der Abgabe durch Zwangsgeld oder Zwangshaft: Die Abgabe der Erklärung kann durch Androhung und Festsetzung eines Zwangsgeldes erzwungen werden (§§ 328–335 AO; Grenze: § 393 Abs. 1 Satz 2 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 und uE auch die Festsetzung des Zwangsgeldes, die sich an den Stpfl. als Erklärungspflichtigen richten, können dann gegenüber dem vom Stpfl. Bevollmächtigten bekanntgegeben werden, 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, Rz. 7 f.). Die Durchsetzung der Erklärungspflicht mittels Ersatzzwangshaft (§ 334 AO) dürfte regelmäßig unverhältnismäßig sein.

Veranlagung ohne Erklärung (Schätzung): In der Praxis wählen die FinBeh. idR – zulässigerweise – nicht den Weg der Zwangsmittel, sondern schätzen die Besteuerungsgrundlagen (§ 162 Abs. 1, Abs. 2 AO). Eine vorherige Mahnung ist, jedenfalls bei erstmaliger Erklärungspflichtverletzung, sachgerecht und üblich. 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: Während zuvor die Festsetzung von Verspätungszuschlägen allg. im Ermessen der FinBeh. stand, ist diese seit 1.1.2019 obligatorisch und verschuldensunabhängig, wenn die EStErklärung nicht spätestens zum 28. bzw. 29. Februar des zweiten auf den VZ folgenden Kj. eingereicht wird (§ 152 Abs. 2 Nr. 1 AO). Für Land- und Forstwirte sowie in Fällen der Vorabanforderung gelten die jeweiligen Spezialregelungen für den Abgabezeitpunkt (§ 152 Abs. 2 Nr. 2 und 3 AO). Ausnahmen vom obligatorischen Verspätungszuschlag sind in § 152 Abs. 3 AO geregelt (insbes. Erstattungsfälle). Auch sieht § 152 Abs. 5 Satz 3 AO der Sache nach eine Ausnahme für Stpfl. vor, die unverschuldet davon ausgehen, nicht erklärungs-pflichtig zu sein (vgl. BTDrucks. 18/8434, 113 f.: insbes. Rentner). In den übrigen Fällen bleibt die Festsetzung des Verspätungszuschlags nach § 152 Abs. 1 Ermessensentscheidung; dies betrifft insbes. stl. nicht beratene Stpfl., die ihre EStErklärung entgegen § 149 Abs. 2 Satz 1 AO nicht bis zum 31. Juli des auf den VZ folgenden Kj. abgeben; vgl. zu Details etwa *Seer in Tipke/Kruse*, § 152 AO Rz. 7 ff. (7/2017). Der Verspätungszuschlag beträgt für jeden angefangenen Verspätungsmonat 0,25 % der nachzuzahlenden Steuer, mindestens aber 25 € monatlich; er ist auf 25 000 € begrenzt (§ 152 Abs. 5 Satz 2, Abs. 10 AO).

Strafrechtliche Folgen bei unterlassener oder unrichtiger Erklärung: Die Nichtabgabe oder verspätete Abgabe der EStErklärung kann den Tatbestand der versuchten oder vollendeten Steuerhinterziehung (§ 370 AO) oder der leichtfertigen Steuerverkürzung (§ 378 AO) erfüllen (vgl. *Krumm* in *Tipke/Kruse*, § 370 AO Rz. 64 [4/2019]).

54–59 Einstweilen frei.

IV. Erklärungspflicht von Ehegatten/Lebenspartnern, die die Zusammenveranlagung gewählt haben (Abs. 3 Satz 2)

60 1. Wahl der Zusammenveranlagung durch Ehegatten/Lebenspartner (Abs. 3 Satz 2 Teilsatz 1)

Die Regelung enthält nur den Begriff des Ehegatten, worunter nach § 1353 Abs. 1 Satz 1 BGB sowohl gleichgeschlechtliche als auch verschiedengeschlechtliche Ehegemeinschaften fallen; die Vorschrift ist zudem auch auf Lebenspartner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft anzuwenden (§ 2 Abs. 8). Die praktische Bedeutung der Lebenspartnerschaft sinkt, nachdem 2017 im Zuge der Öffnung der Ehe für gleichgeschlechtliche Partnerschaften (§ 1353 Abs. 1 Satz 1 BGB) mit § 20a LPartG die Möglichkeit geschaffen wurde, die Lebenspartnerschaft rückwirkend in eine Ehe umzuwandeln und nachdem gleichzeitig die Neubegründung einer eingetragenen Lebenspartnerschaft ausgeschlossen wurde (Art. 3 Abs. 3 des Gesetzes zur Einführung des Rechts auf Eheschließung für Personen gleichen Geschlechts v. 20.7.2017, BGBl. I 2017, 2787).

Ehegatten-/Lebenspartnereigenschaft: 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 oder Lebenspartner (ggf. auch erweitert oder fiktiv) unbeschränkt estpfl. sind und nicht dauernd getrennt leben (vgl. § 26 Anm. 21 ff.).

HHR.ESTG.K0026.R0021

Wahl der Zusammenveranlagung (§§ 26, 26b): Weitere Voraussetzung ist, dass die Ehegatten/Lebenspartner aus den zwei Veranlagungsmöglichkeiten (ab VZ 2013: Einzelveranlagung oder Zusammenveranlagung) die Zusammenveranlagung gewählt haben (zur Ausübung des Wahlrechts im Einzelnen vgl. § 26 Anm. 60 ff.) bzw. diese – insoweit ist der Wortlaut ungenau – ohne Ausübung des Wahlrechts nach § 26 Abs. 3 durchgeführt wird.

HHR.ESTG.K0026.R0060

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

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

Einschränkung der die zusammenveranlagten Ehegatten/Lebenspartner treffenden Erklärungspflicht (§ 56 Satz 1 Nr. 1 EStDV): Analog zur Einschränkung bei der allgemeinen EStErklärungspflicht schränkt § 56 Satz 1 Nr. 1 EStDV die grundsätzliche Verpflichtung zur Abgabe einer Erklärung der Ehegatten/Lebens-

partner teilweise ein. Bei den Ausnahmen, in denen für zusammenveranlagte Ehegatten/Lebenspartner 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 gilt:

- ▶ *Keiner der Ehegatten/Lebenspartner 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 (§ 2 Abs. 3, Abs. 5b) nicht höher als der verdoppelte Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 ist (18816 € ab VZ 2020; 18336 € im VZ 2019; 18000 € im VZ 2018).
- ▶ *Mindestens einer der Ehegatten/Lebenspartner hat Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen*, von denen ein StAbzug vorgenommen worden ist: Für die Verpflichtung zur Erklärungsabgabe ist entscheidend, ob eine Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 bis 7 in Betracht kommt (zu den Einzelheiten vgl. § 46 Anm. 1 ff.).

HHR.ES TG.K0046.R0001

Verlustvortrag: Unabhängig von Art und Höhe der Einkünfte findet immer eine Veranlagung statt, wenn zum Schluss des vorangegangenen VZ ein verbleibender Verlustabzug festgestellt wurde (§ 56 Satz 2 EStDV; vgl. Anm. 35).

HHR.ES TG.K0025.R0035

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. Beantragt einer der Ehegatten die Zusammenveranlagung und wäre eine Veranlagung nach den oben dargestellten Einschränkungen nicht durchzuführen, ist eine Zusammenveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 durchzuführen.

Rechtsnatur der gemeinsamen Erklärung: Die Bedeutung der von Abs. 3 Satz 2 vorgesehenen gemeinsamen Erklärungsabgabe und der von § 26b angeordneten gemeinsamen Behandlung „als Steuerpflichtiger“ (vgl. § 26b Anm. 36) ist im Einzelnen umstritten. Einigkeit besteht insoweit, als die Regelungen eine von den Ehegatten/Lebenspartnern gemeinsam geschuldete, verfahrensrechtl. Pflicht zur Erklärungsabgabe begründen (BFH v. 22.7.1987 – I R 261/83, BFH/NV 1988, 545, Rz. 13; weitergehend BFH v. 24.7.1996 – I R 62/95, BStBl. II 1997, 457, Rz. 13: Gesamtschuldner für die EStErklärung; dagegen *Heuermann* in *HHSp.*, § 149 AO Rz. 11 [4/2014]). Weiter besteht Einigkeit, dass hiermit keine pauschale, wechselseitige Zurechnung im Hinblick auf die Tatbestände von Steuerstraf- und -ordnungswidrigkeiten begründet werden kann (BFH v. 16.4.2002 – IX R 40/00, BStBl. II 2002, 501, Rz. 12 ff.; *Seer* in *Tipke/Kruse*, § 149 AO Rz. 6 [4/2017]; *Heuermann* in *HHSp.*, § 149 AO Rz. 11c [4/2014]).

HHR.ES TG.K0026B.R0036

- ▶ *Verschuldenszurechnung für Zwecke des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO:* BFH und Teile der Literatur gehen uE zu Recht davon aus, dass das Verschulden des einen Ehegatten/Lebenspartners dem anderen für Zwecke des § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO zuzurechnen ist (BFH v. 24.7.1996 – I R 62/95, BStBl. II 1997, 115, Rz. 13; BFH v. 8.12.1998 – IX R 14/97, BFH/NV 1999, 743, Rz. 24; BFH v. 26.5.2020 – IX R 30/19, BFH/NV 2020, 1233, Rz. 22; *von Wedelstädt* in *Gosch*, § 173 AO Rz. 91 [8/2019] mwN; aA *von Groll* in *HHSp.*, § 173 AO Rz. 265 ff. [9/2017]: Differenzierung nach Art der Pflichtverletzung; *Heuermann* in *HHSp.*, § 149 AO Rz. 11b [4/2014], der allerdings im Hinblick auf die gemeinsame Verfahrenspflicht gleichwohl davon ausgeht, dass die Korrektursperre beide Ehegatten/Lebenspartner betrifft), denn die Ehegatten/Lebenspartner sind nach § 26b „ge-

meinsam als Steuerpflichtiger“ zu behandeln, so dass das Verschulden eines Ehegatten/Lebenspartners stets „den Steuerpflichtigen“ iSd. § 173 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1, § 33 Abs. 1 AO trifft (BFH v. 24.7.1996 – I R 62/95, BStBl. II 1997, 115, Rz. 13). Diese verfahrensrechtl. Betrachtung negiert nicht, dass die Ehegatten/Lebenspartner materiell-rechtl. im Ausgangspunkt selbständig und bis zur Ermittlung der Einkünfte (§ 26b: „sodann“) separiert zu betrachten sind (so aber von Groll in HHSp., § 173 AO Rz. 266 ff. [9/2017]). Auch Art. 6 Abs. 1 GG untersagt eine derartige Verschuldenszurechnung nicht per se; vielmehr entbindet die hier präferierte Ansicht die FinBeh. von der Pflicht, im Rahmen der Amtsermittlung aufzuklären, inwieweit die Eheleute/Lebenspartner sich gegenseitig über ihre wirtschaftlichen und stl. Verhältnisse unterrichten (skeptisch Heuermann in HHSp., § 149 AO Rz. 10 [4/2014]).

- ▶ **Festsetzung von Verspätungszuschlägen:** Verspätungszuschläge sind regelmäßig gegenüber beiden Ehegatten/Lebenspartnern festzusetzen, da beide verfahrensrechtl. gemeinsam zur rechtzeitigen Abgabe der EStErklärung verpflichtet sind. Für verschuldensunabhängige Verspätungszuschläge nach § 152 Abs. 2 AO (s. [Anm. 53](#)) gilt dies ohne Weiteres. Für verschuldensabhängige Verspätungszuschläge gehen Rspr. und Teile der Literatur uE zu Recht davon aus, dass auch insoweit eine wechselseitige Verschuldenszurechnung erfolgt (BFH v. 9.4.1987 – IV R 192/85, BStBl. II 1987, 540, Rz. 11; Schober in Gosch, § 152 AO Rz. 26 [5/2020]; Seer in Tipke/Kruse, § 152 AO Rz. 20 [7/2017], allerdings mit anderer Tendenz in § 149 AO Rz. 19 [7/2017]; aA Heuermann in HHSp., § 149 AO Rz. 11a [4/2014] und § 152 AO Rz. 44 [4/2014]). Dies ergibt sich zwar nicht zwingend aus § 152 Abs. 4 AO, der die Verschuldensfrage nicht unmittelbar betrifft. Jedoch sind die Eheleute/Lebenspartner aus Abs. 3 Satz 2 gemeinsam zur Abgabe der EStErklärung verpflichtet, so dass das Verschulden eines Ehe- oder Lebenspartners jedenfalls den „Erklärungspflichtigen“ iSd. § 152 Satz 2 AO trifft. Dies gilt dann auch für den Ehegatten/Lebenspartner, der in seiner Person keine Einkünfte erzielt (vgl. BFH v. 14.6.2000 – X R 56/98, BStBl. II 2001, 60, Rz. 48).
- ▶ **Für die Schätzung bei Nichtabgabe der Einkommensteuererklärung** ist nach § 26 Abs. 3 (vgl. [§ 26 Anm. 88 ff.](#)) eine Zusammenveranlagung durchzuführen (vgl. FG Hamb. v. 9.12.1999 – II 236/98, EFG 2000, 866, rkr., Rz. 25).

HHR.ESTG.K0025.R0053

HHR.ESTG.K0026.R0088

62 3. Eigenhändige Unterschrift beider Ehegatten/Lebenspartner (Abs. 3 Satz 2 letzter Teilsatz)

Zusammenveranlagte Ehegatten/Lebenspartner müssen die gemeinsame Erklärung eigenhändig unterschreiben; zum Wesen der gemeinsamen Erklärung s. [Anm. 61](#).

HHR.ESTG.K0025.R0061

Fehlt die Unterschrift eines Ehegatten/Lebenspartners oder wird seine Unterschrift durch den anderen Ehegatten/Lebenspartner gefälscht, so fehlt seine Erklärung. Es liegt nur eine Erklärung des anderen Ehegatten/Lebenspartners über dessen Teil des Einkommens vor. Die Nachholung der fehlenden Unterschrift ist idR durch das FA zu veranlassen (s. [Anm. 52](#)). Dies gilt unabhängig davon, ob konkrete Zweifel am Vorliegen der Voraussetzungen der Zusammenveranlagung bestehen.

HHR.ESTG.K0025.R0052

Rechtsfolgen einer fehlenden Unterschrift: Unterschreibt einer der Ehegatten/Lebenspartner die gemeinsame EStErklärung – ggf. auch nach entsprechender Aufforderung durch das FA – nicht, so ergeben sich dieselben Rechtsfolgen wie bei fehlender eigenhändiger Unterschrift einer Einzelveranlagung (s. [Anm. 52 f.](#), [61](#)).

HHR.ESTG.K0025.R0052
HHR.ESTG.K0025.R0061

63–65 Einstweilen frei.

D. 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; *Seer*, Reformentwurf der Bundesregierung zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, DStZ 2016, 605; *Drüen*, Aktuelle Entwicklungen im Steuerverfahrensrecht, DB 2018, 11; *Heuvel/Harink*, Welche Auswirkungen hat das BestVerfModG auf das Steuerstrafrecht?, AO-StB 2020, 49; *Seer*, Steuererklärungen, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, Köln, 24. Aufl. 2020.

1. Einordnung des Abs. 4 Satz 1

66

Vereinfachung der Erklärungspflicht: Steuerpflichtige, die Gewinneinkünfte iSd. § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 erzielen, müssen ihre EStErklärung seit 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 Steuerberater ebenfalls elektronisch erstellt werden, führt die Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung zu einer begrüßenswerten Vereinfachung beim Stpfl. und dessen Berater. Darüber hinaus dient die elektronische Erklärung auch der Arbeitsvereinfachung bei der Finanzbehörde, da die erklärten Zahlen nicht mehr zeitaufwendig und fehleranfällig in das IT-System der Verwaltung übertragen werden müssen. Die datenmäßige Erfassung bildet zugleich die Grundlage finanzbehördlicher Risikomanagementsysteme (vgl. etwa *Seer* in *Tipke/Kruse*, § 88 AO Rz. 63 ff. [1/2017]; *Seer*, DStZ 2016, 605 [607 ff.]).

Digitalisierung des Veranlagungsverfahrens: Die Verpflichtung zur elektronischen Abgabe der EStErklärung ist im Zusammenhang mit der (perspektivisch) vollständigen Digitalisierung des Veranlagungsverfahrens zu sehen (vgl. etwa *Seer* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2020, Rz. 21.183; *Drüen*, DB 2018, 11 [12 ff.]). In diesen Bereich fallen eine Vielzahl gesetzgeberischer und verwaltungsinterner Maßnahmen der letzten Jahre, etwa die Einführung der E-Bilanz, E-GuV (§ 5b Abs. 1) und E-Einnahmenüberschussrechnung (§ 60 Abs. 4 EStDV), die elektronischen Mitteilungspflichten bei Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 2a, 2b, 4b, § 10a Abs. 5), Arbeits- (§ 41b Abs. 1) und Renteneinkünften (§ 22a) sowie weiteren Fällen (§ 93c AO), die hierdurch ermöglichte Bereitstellung einer vorausgefüllten StErklärung (vgl. BTDrucks. 18/7457, 51), die elektronische Übermittlung von Vollmachtsdaten (§ 80a AO), die Ersetzung von Belegvorlage- durch Belegvorhalteplichten (vgl. BTDrucks. 18/7457, 49; § 50 Abs. 8 EStDV), die automatisierte und risikogewichtete Deklarationsprüfung (§ 88 Abs. 5 AO) sowie die Möglichkeit der ausschließlich automationsgestützten Festsetzung (§ 155 Abs. 4 AO) und der elektronischen Bekanntgabe (§ 122 Abs. 2a AO).

Kein Wahlrecht: Die StErklärung ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln. Der von Abs. 4 betroffene Stpfl. hat kein Wahlrecht, ob er eine EStErklärung auf Papier oder elektronisch abgeben möchte. Zu den Ausnahmen s. [Anm. 69, 70](#).

Folgen einer unterbliebenen elektronischen Übermittlung: Die pflichtwidrig nicht elektronisch, sondern in Papierform abgegebene EStErklärung gilt als nicht abgegeben; vgl. zu den Folgen [Anm. 53](#). Die in Papierform abgegebene Erklärung wird die FinBeh. aber regelmäßig zur Grundlage einer etwaigen Schätzung zu machen haben; bestehen keine konkreten Zweifel an den erklärten Besteuerungsgrundlagen, kommt eine steuererhöhende Hinzuschätzung allein aufgrund fehlender elektronischer Übermittlung nicht in Betracht (vgl. *Heuvel/Harink*, AO-StB 2020, 49 [50]).

HHR.ESTG.K0025.R0053

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

Erklärung iSd. Abs. 3: Mit der Bezugnahme auf Abs. 3 stellt der Gesetzgeber klar, dass die elektronische EStErklärung keine Erklärung eigener Art ist, sondern eine Übermittlungsform der tradierten EStErklärung. Es gilt das zu Abs. 3 Gesagte, soweit es auf die elektronische Form übertragbar ist (vgl. [Anm. 35 ff.](#)).

HHR.ESTG.K0025.R0035

Der digitalen Erklärung beizufügende Unterlagen: Nach § 60 Abs. 1 EStDV ist eine Papierfassung der (Eröffnungs-)Bilanz sowie der GuV nur noch erforderlich, wenn auf eine digitale Übermittlung nach § 5b Abs. 2 verzichtet wird; in diesen Fällen wird häufig auch auf eine elektronische Übermittlung der EStErklärung zu verzichten sein (s. [Anm. 45](#)). Gleiches gilt für die idR elektronisch zu übermittelnde Einnahmenüberschussrechnung (§ 60 Abs. 4 EStDV).

HHR.ESTG.K0025.R0045

Einzelheiten der digitalen Übermittlung regeln nach Aufhebung der auf § 150 Abs. 6 AO gestützten Steuerdatenübermittlungsverordnung mW zum 1.1.2017 (BGBl. I 2016, 1679 [1709]) nunmehr im Wesentlichen §§ 87a ff. AO (vgl. *Seer in Tipke/Kruse*, § 150 AO Rz. 21 ff. [4/2017]; *Thürmer in HHSp.*, § 87a AO Rz. 150 ff. [7/2019]). Für die elektronische EStErklärung bietet die FinVerw. das auf §§ 87a Abs. 6, 87b AO gestützte ELSTER-Portal (Elektronische Steuererklärung) an. Hierbei wird die händische Unterschrift durch eine elektronische Authentifizierung ersetzt, für die der Übermittler sich zuvor registrieren lassen muss. Daneben bietet ELSTER letztmalig für den VZ 2019 eine Hybridlösung an, bei der die elektronischen Daten ohne Authentifizierung übermittelt werden und die ausgedruckten und unterschriebenen Erklärungsdaten sodann zusätzlich in Papierform zu übermitteln sind. Dabei ist zu beachten, dass die nicht authentifizierte elektronische Übermittlung – wie die Übermittlung einer nicht unterschriebenen Papiersteuererklärung – unwirksam ist, so dass erst die Übersendung der unterschriebenen Papiererklärung der Erklärungspflicht Genüge tut (Nds. FG v. 13.3.2017 – 4 K 32/12, EFG 2014, 1257, rkr., Rz. 21 ff.; FG Ba.-Württ. v. 17.8.2015 – 9 K 2505/14, EFG 2015, 1815, rkr., Rz. 31 ff.). Hieraus folgt uE zugleich, dass es sich im Erg. nicht um eine den Anforderungen des Abs. 4 Satz 1 genügende elektronische Übermittlung handelt; sie kommt daher nur in den Fällen in Betracht, in denen die elektronische Übermittlung nicht verpflichtend ist (s. [Anm. 69, 70](#)).

HHR.ESTG.K0025.R0069
HHR.ESTG.K0025.R0070

Digitale Unterschrift bei Zusammenveranlagung: Problematisch ist, dass die elektronische Authentifizierung im ELSTER-Portal in Zusammenveranlagungsfällen auf einen Ehegatten/Lebenspartner beschränkt ist. Wenn die FAQ-Seite von www.elster.de hierzu lapidar ausführt, das FA gehe davon aus, dass „der Inhalt der Einkommensteuererklärung beiden Ehegatten/Lebenspartnern bekannt (sei) und dass eine für beide rechtswirksame Einkommensteuererklärung“ vorliege, solange keine gegenteiligen Einwendungen erhoben würden, so ist dies mit dem Erfordernis einer gemeinsamen Unterschrift nach Abs. 3 Satz 3 (s. [Anm. 62](#)) uE nicht ver-

HHR.ESTG.K0025.R0062

HHR.ESTG.K0025.R0062
HHR.ESTG.K0025.R0053

einbar. Streng genommen fehlt es an einer wirksamen Erklärung (s. [Anm. 62](#)), so dass die in [Anm. 53](#) beschriebenen Rechtsfolgen eintreten können. Indes wird für eine Hinzuschätzung idR kein Raum sein und wird die Festsetzung von Verspätungszuschlägen nach § 152 Abs. 1 AO vor dem Hintergrund des von der FinBeh. bereitgestellten ELSTER-Verfahrens ermessensfehlerhaft bzw. wird die Verspätung entschuldigt iSd. Satz 2 sein. Für verschuldensunabhängige Verspätungszuschläge kommt hingegen allenfalls ein Billigkeitserlass nach § 227 AO in Betracht. Strafrechtliche Folgen können sich für den nicht unterschreibenden Ehegatten/Lebenspartner nicht aus einem etwaigen unrichtigen oder unvollständigen Erklärungsinhalt ergeben, sondern aus der Nichtabgabe der Erklärung; hier dürfte es aber regelmäßig am erforderlichen Vorsatz fehlen.

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

Gewinneinkünfte: Die Verpflichtung nach Abs. 4 gilt im Ausgangspunkt für alle Stpfl., die Gewinneinkünfte beziehen, also Land- und Forstwirte, Gewerbetreibende und Selbständige. Dem dürfte die Vorstellung zugrunde liegen, dass dieser Personenkreis idR entweder stl. beraten wird oder aber selbst – flächendeckender als der Rest der Bevölkerung – über die technischen Möglichkeiten verfügt, eine elektronische EStErklärung abzugeben. Im Hinblick auf die zunehmende Digitalisierung auch des privaten Alltagslebens, auf die Effizienzvorteile eines digitalen Verfahrens für Stpfl. und FinBeh. und auf die bestehenden Härtefallregeln des Abs. 4 Satz 2 und des § 150 Abs. 8 AO (s. [Anm. 70](#)) dürfte die pauschale Unterscheidung zwischen Gewinn- und Überschusseinkünften allerdings überholt sein; vielmehr wäre uE bei Beibehaltung der Härtefallregeln eine generelle Pflicht zur elektronischen Erklärungsabgabe sachgerecht.

HHR.ESTG.K0025.R0070

Einnahmenüberschussrechnung: 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 handelsrechtl. oder abgabenrechtl. 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 Einnahmenüberschussrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz digital an die FinVerw. übermitteln, vgl. § 60 Abs. 4 EStDV.

HHR.ESTG.K0025.R0069

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

Keine Verpflichtung bei Einkünften, die vornehmlich aus Arbeitseinkommen bestehen: Von der Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung der EStErklärung ausgenommen sind Stpfl. mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die aufgrund des § 46 Abs. 2 Nr. 2 bis 8 veranlagt werden. Dies gilt nach vorzugswürdiger Auffassung jedoch dann nicht, wenn – zusätzlich – § 46 Abs. 2 Nr. 1 erfüllt wird, die Nebeneinkünfte also die Grenze von 410 € übersteigen (FG Thür. v. 27.6.2019 – 3 K 261/19, EFG 2019, 1981, Rz. 19 ff., Az. BFH X R 36/19). Der Wortlaut des Abs. 4 Satz 1 Halbs. 2 ist indes insoweit nicht eindeutig. Es wäre aber aus teleologischer Sicht nicht sachgerecht, bei hohen Gewinneinkünften allein aus dem Grund auf eine elektronische Übermittlung zu verzichten, dass zusätzlich ein Veranlagungsgrund nach § 46 Abs. 2 Nr. 2 bis 8 vorliegt.

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

Härtefallregelung: Wie andere gesetzliche Regelungen (zB § 5b Abs. 2; § 60 Abs. 4 Satz 2 und 3 EStDV; § 31 Abs. 1a Satz 2 KStG; § 14a Satz 2 GewStG; § 181 Abs. 2a Satz 2 AO) enthält Abs. 4 Satz 2 eine Ausnahmeregelung zur Vermeidung unbilliger Härten.

Vorrang des § 150 Abs. 8 AO: Die allgemeine Regelung des § 150 Abs. 8 AO ergänzt spezialgesetzliche Regelungen wie die vorliegende (vgl. BTDrucks. 16/10940, 10) und räumt dem Stpfl. im Falle wirtschaftlicher oder persönlicher Unzumutbarkeit einen gebundenen Anspruch auf Befreiung von der Verpflichtung zur elektronischen Erklärungsabgabe ein. Dieser geht über den isoliert durch Abs. 4 Satz 2 vermittelten bloßen Anspruch auf ermessensfehlerfreie Entsch. hinaus und ist daher vorrangig (vgl. bereits *Heuermann in HHSp.*, § 150 AO Rz. 53 f. [8/2010], bestätigt durch BFH v. 16.6.2020 – VIII R 29/19, BFHE 269, 289, Rz. 11 f.). Mit den in den Regelbeispielen des § 150 Abs. 8 Satz 2 angesprochenen Fällen des unverhältnismäßigen finanziellen Aufwandes und der fehlenden individuellen Kenntnisse und Fähigkeiten werden die am häufigsten auftretenden unbilligen Härten geregelt sein. Der praktische Anwendungsbereich eines isoliert auf Abs. 4 Satz 2 gestützten Antrags ist damit nur noch äußerst gering.

Unbillige Härten nach Abs. 4 Satz 2 iVm. § 150 Abs. 8 AO sollen insbes. bei Kleinstbetrieben in Betracht kommen (BTDrucks. 16/10940, 10). Für die Frage des unverhältnismäßigen finanziellen Aufwandes in § 150 Abs. 8 Satz 2 AO ist wegen des Sachzusammenhangs zu Satz 1 nur auf die Gewinneinkünfte abzustellen (BFH v. 16.6.2020 – VIII R 29/19, BFHE 269, 289, Rz. 15). So ist es etwa bei Gewinneinkünften unter 15 000 € unverhältnismäßig, eine elektronische Übermittlung zu verlangen, die die erstmalige Einrichtung einer Internetverbindung einschließlich der Anschaffung und Instandhaltung von Hard- und Software erfordern würde (BFH v. 16.6.2020 – VIII R 29/19, BFHE 269, 289, Rz. 15).

Antrag des Steuerpflichtigen: Die Befreiung nach Abs. 4 Satz 2 ist antragsgebunden. Der Antrag kann formlos gestellt werden; Abs. 4 enthält dahingehend keine Vorgaben. Der Härtefall-Antrag kann auch konkludent gestellt werden, zB durch Abgabe einer herkömmlichen Steuer- oder Feststellungserklärung in Papierform.

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