

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: Dr. Hansjörg **Pflüger**, Leitender Regierungsdirektor, Kirchheim/Teck
Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Vors. Richter am BFH aD/
Rechtsanwalt/Steuerberater, Schloß Ricklingen/Bad Kreuznach

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 25

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

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

	Anm.		Anm.
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**

	Anm.		Anm.
I. Rechtentwicklung der Einkommensteuererklärungs- pflicht	30	5. Folgen bei Verletzung der Erklärungspflicht	53
II. Rechtentwicklung der EStDV seit 1985	31	IV. Erklärungspflicht von Ehe- gatten/Lebenspartnern, die die Zusammenveranlagung gewählt haben (Abs. 3 Satz 2)	
III. Verpflichtung zur Abgabe der Einkommensteuerer- klärung (Abs. 3 Satz 1)		1. Wahl der Zusammenveran- lagung durch Ehegatten/Le- benspartner (Abs. 3 Satz 2 Teilsatz 1)	60
1. Erklärungspflicht der steuer- pflichtigen Person	35	2. Verpflichtung zur Abgabe einer gemeinsamen Steuerer- klärung (Abs. 3 Satz 2 mitt- lerer Teilsatz)	61
2. Erklärungspflicht anderer Personen als des Steuer- pflichtigen	40	3. Eigenhändige Unterschrift beider Ehegatten/Lebens- partner (Abs. 3 Satz 2 letzter Teilsatz)	62
3. Einkommensteuererklärung .	45		
4. Unterschriftserfordernis	52		

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

	Anm.		Anm.
I. Elektronische Erklärung bei Gewinneinkünften (Abs. 4 Satz 1)		4. Keine Veranlagungsfälle nach § 46 Abs. 2 Nr. 2 bis 8 (Abs. 4 Satz 1 letzter Teil- satz)	69
1. Einordnung des Abs. 4 Satz 1 und zeitliche Anwendung . . .	66	II. Ausnahme von der Ver- pflichtung (Abs. 4 Satz 2) .	70
2. Erklärung nach Abs. 3 (Abs. 4 Satz 1 Teilsatz 1)	67		
3. Steuerpflichtige mit Einkünf- ten nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 3 (Abs. 4 Satz 1 mittlerer Teilsatz)	68		

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 25
I. Grundinformation zu § 25

1

Die Vorschrift enthält die grundlegenden Regelungen zum Veranlagungszeitraum, zur Steuererklärungspflicht 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 mit 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 ab VZ 2013 je nach Art der gewählten Ehegattenveranlagung eine Einzelklärung oder eine gemeinsame Erklärung abzugeben. Abs. 4 verpflichtet die Bezieher 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 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, § 25 Rn. 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. 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 KapErtrStAbzugs.

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 Antragsveranlagung 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.

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; DECKERS/FIETHEN, E-Steuer – Die Finanzverwaltung im elektronischen Zeitalter, MMR 2013, 158; SCHNEIDER, Veranlagung, in KUBE/MELLINGHOFF/MORGENTHALER/PALM/PUHL/SEILER (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, FS Paul Kirchhof, Heidelberg 2013, 1973; HAGEN, Verfahrensrechtliche Aspekte der elektronischen Kommunikation mit dem Finanzamt, StW 2014, 90.

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 Überwachungsauflauf 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

Aktuelles Reformvorhaben ist das gemeinsame Konzept von Bund und Länder zur „Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“ entsprechend einem am 21.11.2014 auf den Internetseiten des BMF veröffentlichten 93-seitigen „Diskussionsentwurf“, der ab 2017 umgesetzt werden soll. Kernelemente der Verfahrensmodernisierung sind dabei die

- Ausweitung der elektronischen Kommunikation zwischen den am Besteuerungsverfahren Beteiligten,
- Optimierung der EStVeranlagung durch den Ersatz der Belegvorlage durch eine Belegvorhaltepflicht sowie eine risikoorientierte Methode der Erklärbearbeitung,
- Zusammenführung der diversen den Finanzbehörden bereits bekannten Daten und ein Verzicht auf die Abfrage dieser.

Durch das Vorhaben soll erreicht werden dass eine große Anzahl von „risikoorientierten“ EStErklärungen, insbes. von ArbN und Rentnern, deren Einnahmen und abzugsfähigen Aufwendungen der FinVerw. durch Übermittlungsverpflichtungen der ArbG und Sozialversicherungen etc. weitgehend bekannt sind, automatisiert abgearbeitet werden können. Gedacht ist dabei an eine sog. Autofallquote in der Größenordnung von 40 bis 60 % aller EStErklärungen, die bis zum Jahr 2020 erreicht werden soll.

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 Rn. 11 unter Hinweis auf die Voraufgabe der Kommentierung des § 26 Anm. 14 – Stand 2006 –, abrufbar im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

Erhebung im Veranlagungsverfahren: Gemäß Abs. 1 wird die ESt durch Veranlagung, dh. aufgrund eines besonderen förmlichen Verfahrens (s. Anm. 14), erhoben. VZ ist dabei das Kj. (nicht zB das Rj. des Fiskus oder das Wj. des Stpfl.). Außerdem gilt das Vergangheitsprinzip, 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 Aufsichtsratssteuer beschränkt Stpfl.: § 50a Abs. 5 Sätze 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; 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 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 StPflicht nur während eines Teils des VZ bestand und in der anderen Zeit – mangels inländ. Einkunftsquelle – eine beschränkte StPflicht nicht entstanden ist.

Beschränkte 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 in Deutschland bezogen werden (s. § 49). Entsprechend ist die Erklärungsverpflichtung eingeschränkt. Sie umfasst die inländ. Einkünfte, die während des VZ bezogen wurden. Dies gilt auch, wenn die Einkunftsquelle nur während eines Teils des VZ bestand.

Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht: 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 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).

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

besteuerter Kapitalerträge (§ 20) dann in die Erklärung nach Abs. 1 einzubeziehen, wenn 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 ArbN-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. 14, 20).

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

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

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, 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; 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; KUHFS, Antrag auf Einkommensteuer-Veranlagung 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/PENKER, Lexikon für das Lohnbüro 2015, Heidelberg 2015.

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.

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. 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; BFH 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 FÄ von dem Wechsel tatsächlich Kenntnis erlangt (BFH v. 25.1.1989 – X R 158/87, BStBl. II 1989, 483).

► *Veranlagung durch ein nicht zuständiges Finanzamt* 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; BFH 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 veranlagern ist (sog. Untersuchungsgrundsatz, §§ 85, 88 AO).

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

► *Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen:* Der Stpfl. ist zur Mitwirkung bei der Aufklärung des Sachverhalts, der der Veranlagung zugrunde zu legen ist, verpflichtet; vgl. §§ 78 Nr. 2, 90–93, 95, 97–100 (bes. § 90) AO und die Kommentare dazu, s. weiter Einf. ESt. Anm. 672. Bei Auslandsbeziehungen gelten erhöhte Mitwirkungspflichten: 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, § 90 AO Rn. 7 [8/2013]). 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). 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.

Einstweilen frei.

15–17

2. Veranlagungszeitraum

18

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

Begriff des Veranlagungszeitraums: Veranlagungszeitraum 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 den Zeitraum, für den eine ESt festzusetzen wäre, wenn Einkommen bezogen würde (BFH v. 27.7.1995 – VI R 32/95, BStBl. II 1995, 841).

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. 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. (zum nicht verwirklichten 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 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 (BFH v. 13.12.1957 – VI 181/56 U, BStBl. III 1958, 72; BFH v. 17.5.1972 – I R 126/70, BStBl. II 1972, 621; BFH v. 28.3.1973 – I R 100/71, BStBl. II 1973, 544) 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 Erbsgrds. in die Rechtsstellung des Erblassers ein (BFH v. 5.7.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837). Er setzt gewissermaßen die Person des Erblassers fort, soweit sie nicht höchstpersönlich ist. Deshalb sind aufgrund eines Vermächtnisses geleistete Spenden weder beim Erblasser noch beim Erben stl. berücksichtigungsfähig (BFH v. 23.10.1996 – X R 75/94, BStBl. II 1997, 239). Eine Berücksichtigung beim Erblasser scheidet aus, da dieser zum Zeitpunkt des Geldabflusses nicht mehr lebt, und in der Person des Erben fehlt es an der Voraussetzung der Freiwilligkeit, 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:* Zu 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 (BFH 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.

Keine Veranlagung bei Verjährung: Nach Ablauf der Festsetzungsfrist ist die Veranlagung nicht mehr zulässig. Die Frist beträgt vier Jahre, bei Steuerhinterziehung zehn Jahre, bei leichtfertiger Steuerverkürzung fünf Jahre (§ 169 AO). Zu Beginn und Hemmung der Frist s. §§ 170, 171 AO.

II. Gegenstand der Veranlagung

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 Einkommensteuer“ 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. die Tabelle in § 2 Anm. 2. Der Begriff „bezogen“ ist nicht im Sinne eines tatsächlichen Vorgangs, sondern einer zeitlichen Zuordnung zu verstehen (BFH v. 12.4.1983 – VIII R 80/79, BStBl. II 1983, 576, mwN). Zum Verhältnis von „erzielten“ und „bezogenen“ Einkünften s. § 2 Anm. 57.

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

Grundsätzliche Maßgeblichkeit des Jahreseinkommens: Materielle Grundlage der Veranlagung ist das im VZ (= Kj.) bezogene Einkommen. Das gilt auch, 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.

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 unterlegen haben, und nach § 46 unterbleibt eine Veranlagung, wenn das Einkommen ganz oder teilweise aus Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, von denen LSt abgezogen worden ist, besteht.

Einstweilen frei.

21–29

C. Erläuterungen zu Abs. 3: Abgabe einer Steuererklärung

I. Rechtsentwicklung der Einkommensteuererklärungspflicht

30

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 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). § 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 EStG

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 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 Steuerklärungspflicht 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.

31

II. Rechtsentwicklung der EStDV seit 1985

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 Einnahmehüberschussrechner (§ 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 – 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 „15329 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 7664 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.

Einstweilen frei.

32–34

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

1. Erklärungspflicht der steuerpflichtigen Person

35

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 die beschränkt Stpfl.

Einschränkung: Bestimmte unbeschränkt stpfl. 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:

▶ *Geringe Einkünfte, die nicht solche aus nichtselbständiger Arbeit sind:* Der Gesamtbetrag der Einkünfte übersteigt den Grundfreibetrag des § 32a (8354 € ab VZ 2014; 8130 € ab VZ 2012; 8004 € ab 2010) 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).

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 2. 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 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.
- ▷ *Betreuer:* Er ist erklärungsspflichtig für das Einkommen der von ihm betreuten – im Regelfall geschäftsunfähigen – Person (vgl. FG Rhl.-Pf. v. 18.7.2012 – 5 K 1348/09, EFG 2012, 1897, rkr., mit Anm. MATTHES).

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, BStBl. II 2000, 573).

▶ *Arbeitgeber bzw. deren Bevollmächtigte* können keine EStErklärungen für ihre ArbN abgeben. Ebenso sind Inkassoregelungen zugunsten der ArbG unrechtmäßig

41–44 Einstweilen frei.

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 AO aF sind „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“ (Begr. BTDrucks. VI/1982, 128).

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. 3.3.2005 – III R 60/03, BStBl. II 2005, 564; BFH v. 28.7.2005 – III R 48/03, BStBl. II 2005, 865). 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). 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 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 müssen vom FA erst akzeptiert werden, wenn eine Unterschrift im Original nachgereicht wird (KUHfUS, 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).

Beizufügende Unterlagen (§ 60 EStDV): Der EStErklärung sind die nach den Steuergesetzen vorzulegenden Unterlagen im Regelfall digital (s. § 5b) 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 ordnungsmäßiger 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. Die Unterlagen sind im Regelfall digital der FinVerw. zur Verfügung zu stellen (§ 5b).

► *Steuerbilanz (§ 60 Abs. 2 EStDV):* Ihre Aufstellung abweichend von einer vorhandenen HBil. ist nur bei größeren Unternehmen (insbes. Publikums-KapGes.) 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“.

► *Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG; § 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 ab VZ 2011 auf elektronischem Wege zu geschehen (s. Anm. 66 ff.).

46–51 Einstweilen frei.

52 4. Unterschriftserfordernis

Schrifttum: SLAPTO, Wirksamkeit der Einkommensteuererklärung bei Unterschrift durch einen Bevollmächtigten (insbesondere zur längeren Abwesenheit), DStR 1995, 753; SCHMITZ/SCHLATTMANN, Digitale Verwaltung? – Das Dritte Gesetz zur Änderung verfahrensrechtlicher 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; HOFFMANN, Unterzeichnung der Steuererklärung und Festsetzungsfrist, GmbH-StB 2012, 227; HAGEN, Verfahrensrechtliche Aspekte der elektronischen Kommunikation mit dem Finanzamt, StW 2014, 90.

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/Betreuer unterschreiben.

Der Unterschriftszug muss zumindest einzelne Buchstaben, die ein individuelles Namenskürzel darstellen, erkennen lassen (BFH v. 13.12.1984 – IV R

274/83, BStBl. II 1985, 367). Zwar erging die Entscheidung zum Unterschriftserfordernis im finanzgerichtlichen Klage und Revisionsverfahren. Eine bloße „Schlangelinie“ 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 lassen die Verpflichtung zur eigenhändigen Unterschrift nicht entfallen. Ein Verzicht auf die in einem Steuergesetz angeordnete Eigenhändigkeit der Unterschrift ist nach § 150 Abs. 3 Satz 1 AO nur dann zulässig, wenn der Stpfl. infolge seines körperlichen oder geistigen Zustandes oder durch längere Abwesenheit an der Unterschrift gehindert ist; nur in diesen Fällen ist die Unterzeichnung durch einen Bevollmächtigten erlaubt (BFH v. 29.2.2000 – VII R 109/98, BStBl. II 2000, 573, unter II. 4. und v. 10.4.2002 – VI R 66/98, BStBl. II 2002, 455).

Kopie der Unterschrift: Eine auf einer Kopie eingereichte Unterschrift entspricht nicht den Anforderungen an eine eigenhändige Unterschrift. Entsprechendes gilt für die Unterschrift auf einem an das FA übermittelten Telefax (FG Hamb. v. 13.5.2014 – 6 K 54/13, EFG 2014, 1744, nrkr., Az. BFH I R 63/14).

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; BFH 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. 16.8.1962 – I 216 und 217/61 U, BStBl. III 1962, 493; BFH v. 8.6.1971 – VII R 75/68, BStBl. II 1971, 726, zur ähnlichen Regelung des § 107 Abs. 1 RAO; BFH v. 10.4.2002 – VI R 66/98, BStBl. II 2002, 455).

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). Die digitale Signatur wird im Rahmen des Authentifizierungsverfahrens angelegt und geht daher auf eine händisch geleistete Unterschrift des Stpfl. zurück, die im Rahmen des Verfahrens bei der Finanzbehörde einzurichten ist (s. Anm. 67).

Unterschrift auf eingereichten Unterlagen: Werden die 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 strafrechtl. 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 5. Folgen bei Verletzung der Erklärungspflicht

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), 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 kann dann gegenüber dem vom Stpfl. Bevollmächtigten erfolgen, wenn das FA von der Bevollmächtigung – zB aus früheren Erklärungen – Kenntnis hat (BFH v. 23.11.1999 – VII R 38/99, BFH/NV 2000, 549).

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

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 Begründung 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

IV. Erklärungsspflicht von Ehegatten/Lebenspartnern, 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/Lebenspartner (Abs. 3 Satz 2 Teilsatz 1) 60

Die Regelung enthält nur den Begriff des Ehegatten; die Vorschrift ist aber auch auf Lebenspartner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft anzuwenden (§ 2 Abs. 8).

Ehegatten- Lebenspartnereigenschaft: Für die Frage, ob sich die Erklärungsspflicht 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 in einer eingetragenen Partnerschaft lebenden Lebenspartner ggf. auch erweitert oder fiktiv unbeschränkt estpfl. 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/Lebenspartner beschränkt stpfl. war oder weil die Ehegatten/Lebenspartner dauernd getrennt lebten): Die Verpflichtung zur Abgabe der ESt-Erklärung richtet sich nach den obigen Ausführungen zur allgemeinen ESt-Erklärungsspflicht (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/Lebenspartner 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/Lebenspartner 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/Lebenspartner 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. 60). Das FA ist allerdings zunächst verpflichtet, auf die Abgabe einer Erklärung über die Wahl der Zusammenveranlagung hinzuwirken.

► *Zum Anspruch auf Zustimmung zur Zusammenveranlagung* vgl. ausführlich § 26 Anm. 67. Ist nur einer der Ehegatten erklärungsspflichtig, kann er die Zustimmung des anderen Ehegatten nur bis zur Bestandskraft des StBescheids einfordern.

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/Lebenspartner teilweise ein. Bei den Ausnahmen, in denen für zusammenveranlagte Ehegatten 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/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 nicht höher als der verdoppelte Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 ist (16 708 € (ab VZ 2014; 16 260 € ab VZ 2012).

► *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.).

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 mehr 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.

Art und Umfang der Erklärungsabgabe richtet sich bei zusammenveranlagten Ehegatten/Lebenspartnern grds. nach den allgemeinen Regelungen (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 Erklärungsspflicht 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/Lebenspartner 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 Einzelveranlagung gestellt wird (FG Hamb. v. 9.12.1999 – II 236/98, EFG 2000, 866, rkr.).

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

Zusammenveranlagte Ehegatten/Lebenspartner müssen die gemeinsame Erklärung eigenhändig unterschreiben. Fehlt die Unterschrift eines Ehegatten oder wird seine Unterschrift durch den anderen Ehegatten/Lebenspartner gefälscht, so fehlt seine Erklärung. Es liegt nur eine Erklärung des anderen Ehegatten/Lebenspartner über dessen Teil des Einkommens vor.

Nachholung der fehlenden Unterschrift: Fehlt auf der gemeinsamen ESt-Erklärung die Unterschrift eines Ehegatten/Lebenspartners, muss das FA die Nachholung der Unterschrift durch Zurücksendung der Originalunterlagen der EStErklärung veranlassen. Dies gilt nicht nur, 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/Lebenspartner nicht gegenseitig für die Richtigkeit der vom jeweiligen Ehegatten/Lebenspartner abgegebenen Erklärung verantwortlich. Unterschreibt ein Ehegatte eine EStErklärung, in welcher der andere Ehegatte/Lebenspartner falsche Angaben über nur von diesem anderen Ehegatten/Lebenspartner verwirklichte Besteuerungstatbestände gemacht hat, fehlt es beim bloß unterschreibenden Ehegatten in strafrechtl. Hinsicht an den objektiven Tatbestandsvoraussetzungen einer Steuerhinterziehung. Selbst wenn der Ehegatte/Lebenspartner 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 Steuerhinterziehung des mit-

unterzeichnenden Ehegatten dann bejaht, wenn er von der Unrichtigkeit der EStErklärung gewusst hat).

Rechtsfolgen einer fehlenden Unterschrift: Unterschreibt einer der Ehegatten/Lebenspartner 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/Lebenspartner nicht an einer im Rahmen einer Schätzung durchzuführenden Zusammenveranlagung der Ehegatten gehindert (BFH v. 30.10.2001 – X B 63/01, BFH/NV 2001, 504). Die trotz fehlender Unterschrift eines der Ehegatten/Lebenspartner erstellten Erklärungen sind nicht nichtig.

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; BROCKMANN/HÖRSTER, Änderungen bei der Einkommensteuer, NWB 2009, 280; CARLÉ, Aktuelle Entwicklungen im Steuerverfahrensrecht KÖSODI 2009, 16342; 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; VON WEDELSTÄDT, Wichtige Änderungen der Abgabenordnung durch das Jahressteuergesetz 2009 und das Steuerbürokratieabbaugesetz, DB 2009, 84; GEBHARDT, Schätzung bei Steuererklärung auf Papier, AO-StB 2012, 246.

66 1. Einordnung des Abs. 4 Satz 1 und zeitliche Anwendung

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 (BTDDrucks. 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 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 unbilliger Härte s. Anm. 70.

Folgen einer unterbliebenen Datenfernübertragung: Übermittelt ein Stpfl. seine notwendigerweise einzureichenden Erklärungen nicht durch Datenfernübertragung, sondern in Papierform an die FinVerw. und es liegt kein Fall des Abs. 4 Satz 2 (s. Anm. 70) vor, gilt die Erklärung als nicht abgegeben. Das FA kann deshalb die Abgabe der Erklärung in digitaler Form durch Zwangsgeld etc. (s. Anm. 53) erzwingen. Bei beharrlicher Weigerung des Stpfl., die Erklärung durch Datenfernübertragung zu übermitteln hat das FA die Steuer im Rahmen einer Schätzung zu veranlagern. Dieser am Ende des Erzwingungsverfahrens durchzuführenden Schätzung sind allerdings die Angaben in der in Papierform eingereichten Erklärung zugrunde zu legen. Ein Gewinnzuschlag kann nicht allein deshalb angesetzt werden weil die Erklärung nicht in der vorgeschriebenen digitalen Art und Weise der FinVerw. übermittelt wurde. Allerdings kann zu der Schätzung ein Verspätungszuschlag (§ 152 AO) in angemessener Form erhoben werden.

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

67

Erklärung iSd. Abs. 3: Die Pflicht zur Abgabe einer EStErklärung trifft unbeschränkt und beschränkt Stpfl. Dabei begründet Abs. 3 Satz 1 eine allgemeine, dh. grds. jeden Stpfl. treffende Pflicht, jeweils für einen abgelaufenen VZ eine EStErklärung abzugeben (s. 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

Rechtsverordnung mit Zustimmung des BRats nähere Vorgaben für die StErklärung auf elektronischem Weg machen.

Dies erfolgt durch die Übermittlung im sog. authentifizierten Verfahren. Im Gegensatz zum einfachen Übermittlungsverfahren, bei welchem ein Übermittlungsprotokoll ausgedruckt und vom Stpfl. unterschrieben beim FA eingereicht wird, erfolgt die Unterschriftsleistung im authentifizierten Verfahren im Rahmen der Authentifizierung. Hier leistet der Stpfl. und ggf. auch sein Ehegatte/Lebenspartner eine händische Unterschrift, die zu den Akten genommen wird. Die hierauf erstellte digitale Signatur gilt bis zum Widerruf bzw. bis zum Ablauf der vereinbarten Frist (im Regelfall fünf Jahre). Mit ihr werden die beim FA einzureichenden Erklärungen und die notwendigen Anlage bei der Übermittlung digital gekennzeichnet. Ein unterschriebener Ausdruck des Übermittlungsprotokolls braucht deshalb nicht mehr bei der Behörde eingereicht werden.

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

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.

Einnahmenüberschussrechnung (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 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 (EÜR) nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz digital an die FinVerw. übermitteln.

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

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 steuerfrei 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)

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 auch konkludent gestellt werden, zB durch Abgabe einer herkömmlichen Steuer- oder Feststellungserklärung in Papierform. Sachverhaltsermittlungen der FinBeh. sind in diesem Zusammenhang nur dann geboten, wenn das Vorliegen eines Härtefalls nicht als glaubhaft angesehen werden kann. Allerdings ist im Regelfall die elektronische Abgabe der StErklärung sowohl wirtschaftlich als auch persönlich zumutbar. Das FA wird im Regelfall schon aus Gründen der Arbeitserleichterung 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.

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).

Keine unbillige Härte ist allerdings gegeben, wenn der Stpfl. durch einen Angehörigen der steuerberatenden Berufe vertreten wird.

Diese Härtefallregelung trifft vorrangig auf stl. nicht beratene Kleinbetriebe zu. In diesen Fällen dürfte in aller Regel zudem ein Fall des § 46 vorliegen (s. Anm. 69). Entsprechendes gilt für Teile des sog. ländlichen Raums, in welchen 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 Erklärungspflicht durch eine Erklärung auf Papier nachkommen. Es gilt dann die allgemeine Erklärungspflicht nach Abs. 3.

