

**Für Freiwillige ist Zweijahresfrist verfassungswidrig**

Steuerzahler, die nicht verpflichtet sind, eine Einkommensteuererklärung abzugeben, haben eine 2-jährige Frist einzuhalten, um die Erklärung beim Finanzamt einreichen. Nach Ansicht des BFH verstößt diese Frist gegen den Gleichheitssatz des GG und ist daher verfassungswidrig, da dies eine Benachteiligung gegenüber solchen Steuerzahlern darstellt, die von Amts wegen zur Abgabe verpflichtet sind und im Extremfall noch nach 7 Jahren zu viel abgeführte Steuern vom Finanzamt zurück fordern können. Das BVerfG entscheidet endgültig.

Quelle: Wolfgang Büser

**Verfassungsgemäßheit der Antragsfrist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 S. 2 Einkommensteuergesetz (EStG);  
Geschichtliche Entwicklung des Antragsverfahrens in normativer Hinsicht; Unterschiede im  
Erhebungsverfahren von Lohnsteuer und sonstiger Einkommensteuer; Unterscheidung zwischen  
Antragsverfahren und Veranlagungsverfahren von Amts wegen; Verfassungsmäßige Rechtfertigung  
der Ausschlussfrist im Antragsverfahren; Besorgnis von Steueruntererhebungen und Gleichgültigkeit  
gegenüber Steuerübererhebungen als Abwägungskriterien**

**Gericht:** BFH

**Datum:** 22.05.2006

**Aktenzeichen:** VI R 46/05

**Entscheidungsform:** Beschluss

**Referenz:** JurionRS 2006, 21349

**ECLI:** [keine Angabe]

**Verfahrensgang:**

vorgehend:

FG Rheinland-Pfalz - 10.09.2004 - AZ: 3 K 1810/03

**Rechtsgrundlagen:**

§ 25 Abs. 1 EStG

§ 46 Abs. 2 Nr. 8 S. 2 EStG

Art. 3 Abs. 1 GG

§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO

§ 170 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 AO

**Fundstellen:**

BFHE 213, 536 - 559

AUR 2006, 375 (Kurzinformation)

BB 2006, 2065 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2006, 1946-1955 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2006, 820-830

DB 2006, 2040 (amtl. Leitsatz)

DB 2006, VI Heft 37 (amtl. Leitsatz)  
DStR 2006, 1638-1647 (Volltext mit amtl. LS)  
DStRE 2006, 1239 (amtl. Leitsatz)  
DStZ 2006, 644 (Kurzinformation)  
EStB 2006, 355 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)  
FR 2006, 1049  
GmbH-Report 2006, R358 (Kurzinformation)  
HFR 2006, 996-1004 (Volltext mit amtl. LS)  
HFR 2008, 747  
INF 2006, 729  
KÖSDI 2006, 15262 (Kurzinformation)  
NJW 2006, XIV Heft 47 (Kurzinformation)  
NWB 2006, 3088  
NWB 2008, 547-548 (Kurzinformation)  
NWB direkt 2006, 6  
NZA 2007, 252  
StB 2006, 403  
SteuerStud 2007, 443-445  
StuB 2006, 803  
ZIP 2006, VI Heft 37 (Kurzinformation)  
Jurion-Abstract 2006, 219438 (Zusammenfassung)

---

## BFH, 22.05.2006 - VI R 46/05

### **Amtlicher Leitsatz:**

Es wird eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts darüber eingeholt, ob § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG in der für den Veranlagungszeitraum 1996 maßgeblichen Fassung vom 25. Februar 1992 (BGBl. I 1992, 297) mit dem Grundgesetz insoweit unvereinbar ist, als der Antrag auf Veranlagung bis zum Ablauf des auf den Veranlagungszeitraum folgenden zweiten Kalenderjahrs zu stellen ist.

### **Gründe**

- 1 A. Gegenstand der Vorlage**
- 2 I. Sachverhalt**

- 3 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Diplom-Volkswirt und war im Streitjahr 1996 bei einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft angestellt. Er erzielte Einkünfte aus Nichtselbstständiger Arbeit. In den Jahren 1993 bis 1996 bereitete sich der Kläger außerdem auf die Steuerberater-Prüfung vor, die er aber nicht bestand.
- 4 Der Kläger gab am 30. Dezember 2002 seine Einkommensteuererklärung für das Streitjahr beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) ab. Das FA lehnte die Einkommensteuerveranlagung mit Bescheid vom 3. Januar 2003 ab, da der Antrag auf Durchführung der Veranlagung nach Ablauf der Antragsfrist gestellt worden sei und Gründe für eine Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nicht vorlägen.
- 5 Mit dem Einspruch machte der Kläger im Wesentlichen geltend, er habe seit Beginn seiner Berufstätigkeit im Jahr 1991 mit einer Ausnahme noch nie eine Einkommensteuerveranlagung beantragt. Vielmehr sei er für die Veranlagungszeiträume bis 1995 immer durch das FA mittels Erinnerung und Androhung von Zwangsgeld zur Abgabe der Einkommensteuererklärung aufgefordert worden. Ihm sei erstmals am 16. Januar 2003 von einer Bediensteten des FA fernmündlich erläutert worden, was eine Antragsveranlagung sei und welche Wirkung diese habe. Zuvor sei ihm nur die Sieben-Jahres-Frist für die Festsetzungsverjährung bekannt gewesen. Er habe nicht gewusst, dass § 46 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ab dem Veranlagungszeitraum 1996 ersatzlos aufgehoben worden sei. In dem "Kleinen Ratgeber 1996 für alle Lohnsteuerzahler" sei noch der den Veranlagungszeitraum 1995 betreffende Gesetzestext abgedruckt worden. In der Anleitung zur Einkommensteuererklärung für 1996 sei ebenfalls nicht auf die Streichung von § 46 Abs. 1 EStG hingewiesen worden.
- 6 Das FA wies den Einspruch als unbegründet zurück.

## 7 **II. Verfahren vor dem Finanzgericht**

- 8 Mit seiner Klage begehrte der Kläger, das Finanzgericht (FG) möge das FA verpflichten, ihn unter Aufhebung des Bescheids vom 3. Januar 2003 und der Einspruchsentscheidung vom 30. April 2003 zur Einkommensteuer für 1996 zu veranlagern. Das FG wies die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2005, 1664 veröffentlichten Gründen ab. Es führte im Wesentlichen Folgendes aus:
  - 9 Das FA habe die Durchführung der im Streitfall allein in Betracht kommenden Antragsveranlagung gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG zu Recht abgelehnt. Der Kläger habe die nicht verlängerbare Ausschlussfrist für den Antrag auf Veranlagung, die im Streitfall am 31. Dezember 1998 abgelaufen sei, versäumt. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand sei dem Kläger nicht zu gewähren. Dies ergebe sich schon aus § 110 Abs. 3 der Abgabenordnung (AO 1977). Gemäß dieser Vorschrift könne nach einem Jahr seit dem Ende der versäumten Frist Wiedereinsetzung nicht mehr beantragt oder die versäumte Handlung nicht mehr nachgeholt werden, außer wenn dies vor Ablauf der Jahresfrist infolge höherer Gewalt unmöglich war. Anhaltspunkte für das Vorliegen höherer Gewalt seien weder vorgetragen worden noch sonst ersichtlich. Der Kläger habe die Einkommensteuererklärung folglich nicht innerhalb der am 31. Dezember 1999 abgelaufenen Jahresfrist des § 110 Abs. 3 AO 1977 abgegeben.
  - 10 Abgesehen davon treffe den Kläger an der Versäumung der Ausschlussfrist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG auch ein Verschulden. Der Kläger habe sich angesichts des Umstandes, dass er vom FA --anders als in den Vorjahren-- nicht an die Abgabe der Erklärung für 1996 erinnert worden sei, beim FA erkundigen können und müssen, ob sich hinsichtlich seiner Abgabeverpflichtung etwas geändert habe. Jedenfalls könne in einem solchen Fall vom Kläger auch angesichts seiner Ausbildung erwartet werden, dass er durch einen kurzen Blick in das geltende Gesetz prüfe, ob er unter die Amtsveranlagung falle oder nicht.

## 11 **III. Vortrag der Beteiligten im Revisionsverfahren**

- 12 Mit der vom Bundesfinanzhof (BFH) zugelassenen Revision rügt der Kläger Verletzung materiellen Rechts.
- 13 Der Kläger trägt im Wesentlichen vor, er sei nach § 149 Abs. 1 Satz 2 AO 1977 von Amts wegen zur Einkommensteuer zu veranlagern. Die Vorschrift enthalte eine eigenständige Regelung, die eine Pflicht zur Abgabe der Steuererklärung im Falle einer entsprechenden Aufforderung durch das FA begründe. Der Kläger sei durch Übersendung der Erklärungsvordrucke, eines Anschreibens und des "Kleinen Ratgeber für alle Lohnsteuerzahler" vom FA zur Abgabe der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr aufgefordert worden.
- 14 Der Kläger beantragt,  
  
das angefochtene Urteil, die Nichtveranlagungsverfügung sowie die Einspruchsentscheidung aufzuheben und das FA zu verpflichten, ihn für den Veranlagungszeitraum 1996 zur Einkommensteuer zu veranlagern.
- 15 Das FA beantragt,  
  
die Revision zurückzuweisen.
- 16 **B. Entscheidung des Senats**
- 17 Die Vorlage an das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) ist gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 des Grundgesetzes (GG) i.V.m. § 80 Abs. 2 Satz 1 des Gesetzes über das Bundesverfassungsgericht (BVerfGG) geboten, weil der Senat § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG in der für den Veranlagungszeitraum 1996 maßgeblichen Fassung vom 25. Februar 1992 insoweit mit dem GG für unvereinbar hält, als der Antrag auf Veranlagung bis zum Ablauf des auf den Veranlagungszeitraum folgenden zweiten Kalenderjahrs zu stellen ist.
- 18 **I. Rechtsentwicklung der im Streitfall maßgeblichen Vorschrift**
- 19 Die Rechtsentwicklung der im Streitfall maßgeblichen Vorschrift stellt sich --bis zum Streitjahr 1996-- wie folgt dar:
- 20 § 46 EStG regelt seit dem EStG 1934 vom 16. Oktober 1934 (RGBl I 1934, 1005, RStBl 1934, 1261) die Veranlagung von Arbeitnehmern. Bestand das Einkommen ganz oder teilweise aus Einkünften, von denen ein Steuerabzug --insbesondere ein Lohnsteuerabzug nach § 38 EStG 1934-- vorgenommen worden war, wurde der Steuerpflichtige nur veranlagt, wenn (1.) das Einkommen den Betrag von 8 000 Reichsmark (RM) überstieg oder (2.) die Einkünfte, von denen der Steuerabzug nicht vorgenommen worden war, mehr als 300 RM betragen oder (3.) der Steuerpflichtige ledig war und in seinem Einkommen kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte von mehr als 1 000 RM vorhanden waren. Wurden diese Grenzen nicht überschritten, fand nach § 46 Abs. 2 EStG 1934 keine Veranlagung statt. Die auf die steuerabzugspflichtigen Einkünfte entfallende Einkommensteuer galt in diesem Fall für den Bezieher dieser Einkünfte als getilgt.
- 21 Nach Gründung der Bundesrepublik Deutschland sah das EStG 1950 i.d.F. vom 28. Dezember 1950 (BGBl. I 1951, 1; BStBl I 1951, 5) in § 46 EStG vier Veranlagungstatbestände vor. Eine Veranlagung war hiernach durchzuführen (1.) bei Einkommen ab 24 000 DM, (2.) wenn die nicht dem Lohnsteuerabzug unterworfenen Einkünfte mehr als 600 DM betragen, (3.) wenn der Steuerpflichtige Einkünfte aus mehreren Dienstverhältnissen bezogen hat und der Gesamtbetrag dieser Einkünfte 3 600 DM überstieg, oder (4.) wenn der Steuerpflichtige die Veranlagung beantragte und ein berechtigtes Interesse nachwies. Nach § 57 Abs. 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) 1950 musste der Steuerpflichtige im Fall des § 46 Abs. 1 Nr. 4 EStG 1950 bis zum Ablauf der Steuerklärungsfrist die Veranlagung beantragen und das berechtigte Interesse nachweisen.

- 22** Durch das Gesetz zur Neuordnung von Steuern vom 16. Dezember 1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl I 1954, 575) wurde § 46 EStG neu gefasst. Die Einkunftsgrenze bei mehreren Dienstverhältnissen wurde auf 4 800 DM angehoben. In § 46 Abs. 1 Nr. 4 EStG wurde ein neuer Veranlagungstatbestand für Ehegatten eingeführt. Die Voraussetzungen, unter denen eine Veranlagung beantragt werden konnte, wurden nunmehr in § 46 Abs. 1 Nr. 5 EStG enumerativ aufgezählt.
- 23** Das Gesetz zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften vom 26. Juli 1957 (BGBl. I 1957, 848; BStBl I 1957, 352) hob die Einkunftsgrenze bei mehreren Dienstverhältnissen erneut auf diesmal 7 200 DM an. Die Vorschriften über die Veranlagung von Ehegatten wurden entsprechend der Neugestaltung der Ehegattenbesteuerung angepasst. In § 46 Abs. 1 Nr. 5 EStG wurde ein weiterer Antragsgrund eingefügt. Die Veranlagung konnte nunmehr auch zum Zweck der Zusammenveranlagung von Ehegatten beantragt werden. Wurde der Ehegatte des Arbeitnehmers getrennt veranlagt, erfolgte nach § 46 Abs. 1 Nr. 4 EStG eine Amtsveranlagung.
- 24** § 46 EStG wurde durch das Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts vom 18. Juli 1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl I 1958, 412) wiederum neu gefasst. § 46 Abs. 1 EStG enthielt nunmehr den zuvor in Abs. 1 Nr. 1 geregelten Tatbestand der Amtsveranlagung bei einem Einkommen von mehr als 24 000 DM. § 46 Abs. 2 Nr. 1 bis Nr. 5 EStG beinhaltete die Veranlagungstatbestände für Einkommen bis zu 24 000 DM. Die Antragsveranlagung war unter den in § 46 Abs. 2 Nr. 5 EStG genannten Voraussetzungen weiterhin möglich.
- 25** Das Steueränderungsgesetz 1965 vom 14. Mai 1965 (BGBl. I 1965, 377; BStBl I 1965, 217) fügte den in § 46 Abs. 2 EStG geregelten Veranlagungstatbeständen einen weiteren hinzu. Die Veranlagung war nach Nr. 3 der Vorschrift nunmehr auch dann von Amts wegen durchzuführen, wenn in den Einkünften aus Nichtselbstständiger Arbeit Versorgungsbezüge aus mehreren Dienstverhältnissen von über 9 600 DM enthalten waren.
- 26** Das Steueränderungsgesetz 1968 vom 20. Februar 1969 (BGBl. I 1969, 141; BStBl I 1969, 116) führte zu einer weiteren Vermehrung der Veranlagungstatbestände. Es wurde eine Pflichtveranlagung im Fall der besonderen Veranlagung für den Veranlagungszeitraum der Eheschließung ( § 46 Abs. 2 Nr. 5 EStG ) und für den Fall der Eheauflösung und Wiederheirat im selben Kalenderjahr ( § 46 Abs. 2 Nr. 6 EStG ) eingeführt.
- 27** Nachdem das Steueränderungsgesetz 1971 vom 23. Dezember 1970 (BGBl. I 1970, 1856; BStBl I 1971, 8) nur redaktionelle Änderungen in § 46 Abs. 2 Nr. 4 EStG gebracht hatte, kam es durch das Zweite Steueränderungsgesetz 1973 vom 18. Juli 1974 (BGBl. I 1974, 1489; BStBl I 1974, 521) zu einer Neufassung von § 46 Abs. 1 EStG . Für zusammen veranlagte Ehegatten wurde die Grenze für eine Amtsveranlagung auf 48 000 DM angehoben. Außerdem wurde in § 46 Abs. 2 Satz 2 EStG eine Frist für den Antrag auf Veranlagung eingeführt. Der Antrag war hiernach bis zum Ablauf des auf den Veranlagungszeitraum folgenden zweiten Kalenderjahrs zu stellen. Die Frist war nach § 52 Abs. 20 EStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 1972 anzuwenden.
- 28** Das Einkommensteuerreformgesetz vom 5. August 1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl I 1974, 530) bezog durch Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) freigestellte ausländische Einkünfte in die Einkunftsgrenze von 800 DM nach § 46 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG ein. Die Einkommensgrenzen bei Einkünften aus mehreren Dienstverhältnissen wurden bei zusammen veranlagten Ehegatten auf 32 000 DM und für andere Steuerpflichtige auf 16 000 DM verdoppelt. § 46 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2a EStG wurde neu eingeführt. Die Veranlagungsgrenze bei Versorgungsbezügen aus mehreren Dienstverhältnissen in § 46 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG wurde auf 12 000 DM angehoben. Mit § 46 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3a EStG wurde die Amtsveranlagung von Steuerpflichtigen über 64 Jahre mit Arbeitslohn aus mehreren Dienstverhältnissen von insgesamt mehr als 7 500 DM geschaffen. § 46 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 und Nr. 5 EStG wurden neu gefasst. Die Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 EStG wurde ergänzt um den Fall der

Inanspruchnahme der Steuervergünstigung nach § 34c und § 35 EStG . Weitere Änderungen erfuhren § 46 Abs. 3 und Abs. 4 EStG . In Abs. 6 der Vorschrift wurde eine Regelung über die örtliche Zuständigkeit für die Durchführung der Veranlagung eingeführt.

- 29 Das Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes vom 20. April 1976 (BGBl. I 1976, 1054; BStBl I 1976, 282) brachte die Einführung eines Satzes 3 in § 46 Abs. 2 EStG . Hiernach war im Falle des § 10d Satz 1 EStG der Antrag für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum bis zum Ablauf des diesem folgenden dritten Kalenderjahrs zu stellen.
- 30 Das Körperschaftsteuerreformgesetz vom 31. August 1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl I 1976, 445) erweiterte die Antragsveranlagung um den Fall der Körperschaftsteueranrechnung.
- 31 Durch das Steueränderungsgesetz 1979 vom 30. November 1978 (BGBl. I 1978, 1849; BStBl I 1978, 479) wurde in § 46 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4a EStG ein weiterer Tatbestand für eine Amtsveranlagung eingeführt. Hiernach war eine Veranlagung bei einer von der hälftigen Aufteilung abweichenden Verteilung eines Ausbildungsfreibetrags oder eines Pauschetrags für Körperbehinderte oder für Hinterbliebene durchzuführen.
- 32 Das Steuerentlastungsgesetz 1981 vom 16. August 1980 (BGBl. I 1980, 1381; BStBl I 1980, 534) führte zu einer Anhebung der Veranlagungsgrenzen bei mehreren Dienstverhältnissen in § 46 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG auf 36 000 DM bzw. 18 000 DM. Entsprechend wurde auch die Veranlagungsgrenze in § 46 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2a EStG auf 36 000 DM festgesetzt.
- 33 Durch das 2. Haushaltsstrukturgesetz vom 22. Dezember 1981 (BGBl. I 1981, 1523; BStBl I 1982, 235) wurde als neue Nr. 2a in § 46 Abs. 2 Satz 1 EStG eine Veranlagungsvorschrift für die Anwendung des Progressionsvorbehalts bei Bezug von Kurzarbeiter- und Schlechtwettergeld eingeführt. Die bisherige Nr. 2a wurde Nr. 2b und um einen Veranlagungstatbestand ergänzt bei Bezug von Arbeitslosengeld oder Arbeitslosenhilfe eines Ehegatten. Die Antragsveranlagung in § 46 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 EStG wurde durch den Verweis auf § 34f EStG erweitert. In § 46 Abs. 2 Satz 3 EStG wurde die Antragsfrist im Fall des § 10d Satz 1 EStG neu gefasst.
- 34 Das Haushaltsbegleitgesetz 1983 vom 20. Dezember 1982 (BGBl. I 1982, 1857; BStBl I 1982, 972) ergänzte die Amtsveranlagung um einen neuen Tatbestand in § 46 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2b EStG betreffend die Anwendung bei begrenzter Vorsorgepauschale. Die bisherige Nr. 2b wurde Nr. 2c.
- 35 Das Steuersenkungsgesetz 1986/1988 vom 26. Juni 1985 (BGBl. I 1985, 1153; BStBl I 1985, 391) brachte eine Neufassung von § 46 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4a EStG . Neben redaktionellen Verweisungsänderungen in § 46 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2b und Nr. 5 EStG berücksichtigte die Änderung der Nr. 7 die wieder eingeführte besondere Veranlagung für den Veranlagungszeitraum der Eheschließung.
- 36 Das Wohneigentumsförderungsgesetz vom 15. Mai 1986 (BGBl. I 1986, 730; BStBl I 1986, 278) fasste § 46 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 Buchst. a EStG neu, um die Antragsveranlagung auch im Rahmen der neu geregelten steuerrechtlichen Förderung des selbst genutzten Wohneigentums zu ermöglichen.
- 37 Durch das Achte Gesetz zur Änderung des Arbeitsförderungsgesetzes vom 14. Dezember 1987 (BGBl. I 1987, 2602; BStBl I 1988, 6) wurde § 46 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2b EStG geändert, damit die Amtsveranlagung bei Leistungen nach dem Arbeitsförderungsgesetz und dem Soldatenversorgungsgesetz sichergestellt war.
- 38 Das Steuerreformgesetz 1990 vom 25. Juli 1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl I 1988, 224) brachte weit reichende Änderungen des § 46 EStG , von denen hier nur die Wesentlichen genannt werden können. In Abs. 1 wurde die Veranlagungsgrenze für die Amtsveranlagung auf 54 000 DM bei zusammen veranlagten Ehegatten und auf 27 000 DM bei den übrigen Steuerpflichtigen angehoben. Die Einkommensgrenze bei mehreren Dienstverhältnissen in Nr. 2 wurde gestrichen. In § 48 Abs. 2

Satz 1 Nr. 8 EStG wurde neben einer redaktionellen Verweisungsänderung unter Buchst. a eine Änderung bei Buchst. b durchgeführt. Hiernach konnte bei der Antragsveranlagung zur Berücksichtigung von Verlusten aus anderen Einkunftsarten als derjenigen aus Nichtselbstständiger Arbeit der Freibetrag für Land- und Forstwirte ( § 13 Abs. 3 EStG ) bereits bei der Prüfung des Antragsgrundes berücksichtigt werden. Nach § 46 Abs. 2 Satz 2 EStG musste der Antrag auf Veranlagung nunmehr durch Abgabe einer Einkommensteuererklärung gestellt werden. Die Zuständigkeitsregelung in Abs. 6 wurde aufgehoben.

- 39** Durch das Einigungsvertragsgesetz vom 23. September 1990 (BGBl. II 1990, 885; BStBl I 1990, 654) wurde § 46 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 Buchst. a EStG ergänzt um die Möglichkeit eines Antrags zur Berücksichtigung der Steuerbegünstigung nach § 10f EStG .
- 40** Das Steueränderungsgesetz 1991 vom 24. Juni 1991 (BGBl. I 1991, 1322; BStBl I 1991, 665) brachte durch den neu eingefügten Verweis auf § 7 des Fördergebietsgesetzes eine weitere Ausweitung der Gründe für eine Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 EStG .
- 41** Durch das Steueränderungsgesetz 1992 vom 25. Februar 1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl I 1992, 146) wurden abermals zahlreiche Änderungen in § 46 EStG vorgenommen. § 46 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG wurde neu gefasst. Die Amtsveranlagung wurde auf Fälle ausgedehnt, in denen auf der Lohnsteuerkarte ein Kinderfreibetrag nach § 39 Abs. 3a EStG oder ein Freibetrag nach § 39a Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 3 EStG eingetragen worden war. Dafür wurde § 46 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 EStG aufgehoben. § 46 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG (Amtsveranlagung bei getrennter oder besonderer Veranlagung von Ehegatten) wurde ebenfalls als entbehrlich angesehen und gestrichen. Im Zusammenhang mit der Aufhebung der Vorschriften über den Lohnsteuer-Jahresausgleich in §§ 42 und 42a EStG wurde § 46 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 EStG neu gefasst. Die einzelnen Antragsgründe wurden gestrichen und durch eine generelle Antragsveranlagung ersetzt. Die bisher in § 46 Abs. 2 Satz 2 EStG geregelte Frist für den Antrag auf Veranlagung wurde in § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG eingefügt. Dasselbe galt für die zuvor in § 46 Abs. 2 Satz 3 EStG geregelte Antragsfrist. Als Folge hiervon wurden die Sätze 2 und 3 in § 46 Abs. 2 EStG gestrichen. § 46 Abs. 3 Satz 1 EStG wurde an die Änderungen in Abs. 2 angepasst. In § 46 Abs. 4 Satz 2 EStG wurde der Aufhebung der §§ 42 , 42a EStG Rechnung getragen. § 46 Abs. 5 EStG verwies nur noch auf § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG .
- 42** Das Gesetz zur Umsetzung des Föderalen Konsolidierungsprogramms vom 23. Juni 1993 (BGBl. I 1993, 944; BStBl I 1993, 510) führte die Nr. 7 in § 46 Abs. 2 EStG wieder ein. Eine Amtsveranlagung war hiernach durchzuführen, wenn der Arbeitgeber die Lohnsteuer nach einer der in § 61 EStG bezeichneten Lohnsteuertabellen ermittelt hatte.
- 43** Durch das Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz vom 21. Dezember 1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl I 1994, 50) wurde die Veranlagungspflicht in § 46 Abs. 2 Nr. 4 EStG auf Fälle ausgedehnt, in denen Kinderfreibeträge für nicht unbeschränkt steuerpflichtige Kinder auf der Lohnsteuerkarte eingetragen worden waren. In § 46 Abs. 2 Nr. 4a EStG wurde im Einleitungssatz klargestellt, dass die folgenden Tatbestände nur für Elternpaare gelten, bei denen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG nicht vorliegen.
- 44** Das Jahressteuergesetz 1996 vom 11. Oktober 1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl I 1995, 438) brachte eine --auch für den Streitfall-- wesentliche Änderung in der Struktur des § 46 EStG , indem die Amtsveranlagung bei Überschreitung der Einkommensgrenzen von zuletzt 54 000 DM bei zusammen veranlagten Ehegatten bzw. 27 000 DM bei den übrigen Steuerpflichtigen in § 46 Abs. 1 EStG ersatzlos aufgehoben wurde. Außer einer redaktionellen Änderung in § 46 Abs. 2 Nr. 4 EStG wurde Nr. 7 der Vorschrift neu gefasst.
- 45** Das Jahressteuergesetz 1997 vom 20. Dezember 1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl I 1996, 1523) änderte § 46 Abs. 2 Nr. 4 EStG und hob § 46 Abs. 2 Nr. 4a Buchst a und b EStG auf (zur Anwendbarkeit ab dem Veranlagungszeitraum 1996 vgl. § 52 Abs. 29b EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 1997 ).

46 Diesem Stand der Gesetzgebung entspricht der für den Veranlagungszeitraum 1996 maßgebliche Wortlaut des § 46 EStG . Die weitere Rechtsentwicklung hat zwar zu neuerlichen Änderungen der Vorschrift geführt. § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG wurde von diesen Änderungen aber nicht mehr berührt.

## 47 **II. Verfassungsrechtliche Beurteilung in Rechtsprechung und Schrifttum**

48 1.

Die im Streitfall maßgebliche Fassung des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG war bisher nicht Gegenstand verfassungsgerichtlicher Prüfung.

49 Das BVerfG hat allerdings mit Beschluss vom 22. Oktober 1981 1 BvR 172/81 (Steuerrechtsprechung in Karteiform --StRK-- EStG 1974, § 46 Rechtsspruch 2) § 46 Abs. 2 Satz 2 EStG i.d.F. des Zweiten Steueränderungsgesetzes 1973 vom 18. Juli 1974 mit Art. 3 Abs. 1 GG für vereinbar gehalten. Das BVerfG hat ausgeführt, es sei nicht evident sachwidrig und nicht willkürlich, für die Einkommensteuerveranlagung, die zu einer Erstattung führt, eine Antragsfrist von zwei Jahren vorzusehen, Veranlagungen zur Nachforderung von Steuern dagegen bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist ( § 169 AO 1977) zuzulassen. Während die Festsetzungsverjährung allein der Rechtssicherheit und dem Rechtsfrieden diene, berücksichtige die Frist des § 46 Abs. 2 Satz 2 EStG auch das Interesse der Allgemeinheit an einer funktionsfähigen und möglichst sparsam arbeitenden Finanzverwaltung sowie Gründe der Budgetsicherheit. Außerdem sei das FA zur Realisierung von Steuerforderungen auf die Mitwirkung des Steuerpflichtigen oder auf Ermittlungen angewiesen, die längere Zeit in Anspruch nehmen könnten. Dagegen verfüge der Lohnsteuerpflichtige in der Regel über alle erforderlichen Unterlagen, so dass es ihm möglich und zumutbar sei, die Veranlagung zum Zweck der Steuererstattung innerhalb von zwei Jahren zu beantragen.

50 Mit Beschluss vom 15. August 1996 2 BvR 709/96 (Steuer-Eildienst --StE-- 1996, 730) hat das BVerfG außerdem die Verfassungsbeschwerde gegen den BFH-Beschluss vom 3. Januar 1996 VI B 186/95 , und gegen das Urteil des FG Berlin vom 16. August 1995 II 66/93, das die in § 46 Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. normierte Ausschlussfrist als verfassungsgemäß angesehen hatte, gemäß § 93d BVerfGG ohne Begründung nicht zur Entscheidung angenommen.

51 Des Weiteren ist auf den BVerfG-Beschluss vom 8. Oktober 1985 1 BvL 17, 19/83 (BVerfGE 70, 278) hinzuweisen. Dieser Beschluss betraf zwar nicht die hier interessierende Frist für den Antrag auf Veranlagung, sondern die Ausschlussfrist für den Antrag auf Lohnsteuer-Jahresausgleich gemäß § 42 Abs. 2 Satz 3 EStG i.d.F. des Einkommensteuerreformgesetzes vom 5. August 1974 (BGBl. I 1974, 1769) und des Gesetzes zur Änderung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs vom 27. September 1978 (BGBl. I 1978, 1597). Das BVerfG sah § 42 Abs. 2 Satz 3 EStG als mit dem GG vereinbar an. Ein Verstoß gegen das Grundrecht auf Eigentum ( Art. 14 Abs. 1 GG ) liege nicht vor. Die Ausschlussfrist des § 42 Abs. 2 Satz 3 EStG sei durch die Ermächtigung zur gesetzlichen Bestimmung von Inhalt und Schranken des Eigentums ( Art. 14 Abs. 1 Satz 2 GG ) gedeckt. Es sei eine verfassungsrechtlich nicht zu beanstandende Erwägung des Gesetzgebers, dass das "Massengeschäft" des Lohnsteuer-Jahresausgleichs binnen einer bestimmten Frist abgeschlossen sein solle. Dieser gesetzgeberische Zweck rechtfertige die Anordnung einer Ausschlussfrist. Auch im Übrigen verstoße § 42 Abs. 2 Satz 3 EStG nicht gegen Verfassungsrecht. Die Regelung sei mit dem Gleichheitssatz ( Art. 3 Abs. 1 GG ) vereinbar. Die Ungleichbehandlung der verspätet eingehenden Anträge gegenüber den rechtzeitig eingegangenen Anträgen rechtfertige sich ebenso wie die Ungleichbehandlung der lohnsteuerpflichtigen im Verhältnis zu den einkommensteuerpflichtigen Personen aus dem vom Gesetzgeber verfolgten, verfassungsrechtlich unbedenklichen Zweck.

52 2.

Der BFH hat ebenfalls verschiedentlich zur Antragsfrist in § 46 Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. Stellung



genommen.

- 53** In den BFH-Urteilen vom 8. April 1986 IX R 212/84 (BFHE 147, 122, BStBl II 1986, 790) und IX R 214/84 (BFH/NV 1987, 157) äußerte der BFH gegen die in § 46 Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. vorgesehene Antragsfrist keine verfassungsrechtlichen Bedenken. Der BFH bezog sich zur Begründung im Wesentlichen auf die Ausführungen des BVerfG in den bereits genannten Beschlüssen in StRK EStG 1974, § 46 Rechtspruch 2 und in BVerfGE 70, 238 [BVerfG 03.07.1985 - 1 BvR 1428/82] .
- 54** Der IV. Senat des BFH hat sich mit Urteil vom 29. September 1988 IV R 217/85 (BFHE 155, 94, BStBl II 1989, 196) der vorgenannten Rechtsprechung des IX. Senats angeschlossen. Ebenso hat der I. Senat des BFH entschieden (BFH-Urteil vom 14. März 1989 I R 77/85 , BFH/NV 1991, 311).
- 55** In dem Beschluss vom 21. Januar 1998 IV B 34/97 (BFH/NV 1998, 846) hat der BFH die unterschiedlichen Fristen für die Abgabe einer Steuererklärung einerseits und für einen Antrag auf Veranlagung gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG andererseits als offensichtlich nicht gleichheitswidrig beurteilt.
- 56** Der beschließende Senat selbst konnte in zwei Entscheidungen, die in Verfahren wegen Nichtzulassung der Revision ergangen waren (BFH-Beschlüsse vom 29. August 2003 VI B 26/02 , BFH/NV 2004, 72; und vom 28. Juli 2004 VI B 164/02, BFH/NV 2004, 1664), die Frage der Verfassungsmäßigkeit von § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG letztlich dahinstehen lassen.
- 57** Der XI. Senat des BFH hat in seinem Urteil vom 1. März 2006 XI R 33/04 (BFH/NV 2006, 1204) ebenfalls offen gelassen, ob der vom BVerfG in dem Beschluss in StRK EStG 1974, § 46 Rechtspruch 2 zur Rechtfertigung der Ausschlussfrist des § 46 Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. angeführte Grund der Budgetsicherheit wirklich tragfähig ist.
- 58** 3.
- In der Rechtsprechung der FG wurden --insbesondere unter Hinweis auf die vorgenannten Entscheidungen des BVerfG und des BFH-- keine Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit von § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG erhoben (z.B. FG Köln, Urteil vom 30. Januar 2004 10 K 3897/03 , EFG 2005, 446; Hessisches FG, Urteil vom 10. November 2004 13 K 1363/04 , juris Nr.: STRE200570272; FG des Saarlandes, Urteil vom 25. September 2002 1 K 361/01, EFG 2002, 1610; Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 13. Mai 1998 II 979/96, EFG 1998, 1410).
- 59** 4.
- Das Schrifttum hält § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG überwiegend für mit dem GG vereinbar, ohne sich mit der Verfassungsmäßigkeit der Antragsfrist allerdings näher auseinander zu setzen (z.B. Nolde in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 46 EStG Anm. 180; Blümich/Heuermann, § 46 EStG Rz. 120; Barein in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 46 Rn. 62; Tormöhlen in Korn, § 46 EStG Rz. 37; Schmieszek in Bordewin/Brandt, § 46 EStG Rz. 95). Teilweise wird aber auch bezweifelt, ob die gegenwärtige Ausgestaltung des Antragsverfahrens den Anforderungen an ein rechtsstaatliches Besteuerungsverfahren entspricht (z.B. Trzaskalik, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 46 Rdnr. B 43 und B 44). Andere Autoren vertreten die Auffassung, im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG müssten den Steuerpflichtigen, die dem Lohnsteuerabzug unterliegen, die gleichen Möglichkeiten zur Geltendmachung von Steuerüberzahlungen wie den übrigen Steuerpflichtigen eingeräumt werden (z.B. Gänsler, Finanz-Rundschau 2006, 122).
- 60** **III. Rechtsansicht des vorlegenden Senats zur Verfassungsfrage**
- 61** Nach der Überzeugung des vorlegenden Senats ist § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG in der für den Veranlagungszeitraum 1996 maßgeblichen Fassung insoweit mit dem GG unvereinbar, als der

Antrag auf Veranlagung bis zum Ablauf des auf den Veranlagungszeitraum folgenden zweiten Kalenderjahrs zu stellen ist. Hierin liegt ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG .

62 1.

Art. 3 Abs. 1 GG verlangt die Gleichbehandlung "aller Menschen" vor dem Gesetz. Der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG ist bereichsspezifisch anzuwenden (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 8. April 1987 2 BvR 909, 934, 935, 936, 938, 941, 942, 947/82 , 64/83 und 142/84 , BVerfGE 75, 108; und vom 8. Juni 1988 2 BvL 9/85 und 2 BvL 3/86, BVerfGE 78, 249). Er verlangt für das Steuerrecht, dass die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden (BVerfG-Urteil vom 27. Juni 1991 2 BvR 1493/89 , BVerfGE 84, 239 [BVerfG 27.06.1991 - 2 BvR 1493/89] ; BVerfG-Beschluss vom 16. März 2005 2 BvL 7/00 , BVerfGE 112, 268). Steuerrechtliche Regelungen sind so auszugestalten, dass Gleichheit im Belastungserfolg für alle Steuerpflichtigen hergestellt werden kann.

63 Der Einkommensteuergesetzgeber hat die Steuerschuldner in den verschiedenen Einkunftsarten gleich zu behandeln; die Verpflichtung zur Belastungsgleichheit schließt aber nicht aus, dass das Erhebungsverfahren um der Allgemeinheit und Verlässlichkeit der Besteuerung willen je nach Einkunftsart entsprechend den typischen Lebensvorgängen --auch mit messbaren Unterschieden für Gruppen von Steuerpflichtigen-- verschieden geregelt wird (BVerfG-Beschluss vom 10. April 1997 2 BvL 77/92 , BVerfGE 96, 1 [BVerfG 10.04.1997 - 2 BvL 77/92] ). Soweit das Einkommensteuerrecht mehrere Einkunftsarten unterscheidet und daran auch unterschiedliche Rechtsfolgen knüpft, müssen letztere ihre Rechtfertigung --wenn auch in typisierender und generalisierender Weise-- in sachlichen Gründen finden. Die systematische Unterscheidung von Einkunftsarten durch den Gesetzgeber kann für sich allein die Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen (BVerfG-Beschluss vom 8. Oktober 1991 1 BvL 50/86 , BVerfGE 84, 348). Der Gesetzgeber hat demgemäß die Besteuerungstatbestände und die ihnen entsprechenden Erhebungsregelungen aufeinander abzustimmen (BVerfG-Urteil in BVerfGE 84, 239 [BVerfG 27.06.1991 - 2 BvR 1493/89] ). Die verschiedene Behandlung von Einkommensteuerzahlern und Lohnsteuerzahlern muss sich zur Wahrung der Gleichheit vor dem Steuergesetz auf die Punkte beschränken, in denen eine abweichende Regelung durch die Besonderheiten des Veranlagungsverfahrens oder des Lohnsteuerabzugsverfahrens hinreichend sachlich gerechtfertigt ist (BVerfG-Beschlüsse vom 26. Januar 1977 1 BvL 7/76 , BVerfGE 43, 231; vom 25. April 1972 1 BvL 38/69, 25/70 und 20/71, BVerfGE 33, 90, und vom 13. Dezember 1967 1 BvR 679/64, BVerfGE 23, 1 [BVerfG 13.12.1967 - 1 BvR 679/64] ). Allerdings hat der Gesetzgeber vor allem bei der Ordnung von Massenerscheinungen, wie sie insbesondere im Steuerrecht und in der Steuerverwaltung auftreten, einen --freilich nicht unbegrenzten-- Spielraum für generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 84, 348). Die Typisierung setzt jedoch voraus, dass die durch sie eintretenden Härten und Ungerechtigkeiten nur eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen betreffen und der Verstoß gegen den Gleichheitssatz nicht sehr intensiv ist (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 84, 348). Wesentlich ist ferner, ob die Härten nur unter Schwierigkeiten vermeidbar wären; hierfür sind auch praktische Erfordernisse der Verwaltung von Gewicht (vgl. BVerfG-Beschluss vom 8. Februar 1983 1 BvL 28/79 , BVerfGE 63, 119, m.w.N.; ständige Rechtsprechung). Der Gesetzgeber hat folglich die für den Steuerpflichtigen sich ergebenden Vor- und Nachteile aus einer unterschiedlichen Erhebung von Lohnsteuer und sonstiger Einkommensteuer insgesamt in vertretbarer Weise zu gewichten (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 96, 1 [BVerfG 10.04.1997 - 2 BvL 77/92] ). Ein dem Art. 3 Abs. 1 GG genügender Vergleich muss in einem Gesamtvergleich die steuererheblichen Unterschiede zwischen den Lohneinkünften und den übrigen Einkunftsarten analysieren und bewerten und dabei die typischerweise zusammentreffenden Vor- und Nachteile für die Belastung der Einkünfte aus Nichtselbstständiger Arbeit beachten (BVerfG-Beschlüsse vom 21. Februar 1961 1 BvL 29/57 , 20/60 , BVerfGE 12, 151; vom 14. Oktober 1970 1 BvR 307/68, BVerfGE 29, 221; in BVerfGE 84, 348, und in BVerfGE 96, 1 [BVerfG 10.04.1997 - 2 BvL 77/92] ).

64 2.

Nach diesen Maßstäben hält § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG nach der Überzeugung des vorliegenden Senats der verfassungsrechtlichen Überprüfung insoweit nicht stand, als er bewirkt, dass Steuerpflichtige, die nur auf Antrag zur Einkommensteuer veranlagt werden, die Veranlagung bis zum Ablauf des auf den Veranlagungszeitraum folgenden zweiten Kalenderjahres beantragen müssen, während Steuerpflichtige, die von Amts wegen zur Einkommensteuer veranlagt werden, die Durchführung der Veranlagung noch bis zum Ablauf des auf den Veranlagungszeitraum folgenden siebten Kalenderjahres erreichen können.

65 a)

Nach § 25 Abs. 1 EStG wird die Einkommensteuer nach Ablauf des Kalenderjahrs (Veranlagungszeitraum) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat, soweit nicht nach § 46 EStG eine Veranlagung unterbleibt. § 25 Abs. 1 EStG normiert als Grundnorm des III. Abschnitts des EStG "Veranlagung" die rechtspolitische Entscheidung des Gesetzgebers für das Veranlagungsprinzip (vgl. Dürr in Frotscher, EStG, § 25 Rz. 1, 2; Blümich/Heuermann, § 25 EStG Rz. 1, 2). Das Veranlagungsprinzip dient der Verwirklichung des Grundsatzes der steuerlichen Lastengleichheit gemäß Art. 3 Abs. 1 GG, indem es eine gleichmäßige Erhebung der Steuer im Besteuerungsverfahren sicherstellen soll. Es soll gewährleistet werden, dass jede Bemessungsgrundlage möglichst vollständig festgestellt und verwirklicht wird (Birkenfeld, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 25 Rdnr. A 22). Über die Veranlagung wird die Gleichheit zwischen allen Steuerpflichtigen hergestellt (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 23, 1 [BVerfG 13.12.1967 - 1 BvR 679/64]).

66 § 46 EStG modifiziert das Veranlagungsprinzip, wie sich aus § 25 Abs. 1 EStG ergibt. § 46 EStG gelangt nur zur Anwendung, wenn das Einkommen ganz oder teilweise aus Einkünften aus Nichtselbstständiger Arbeit besteht, von denen ein Steuerabzug vorgenommen worden ist (§ 46 Abs. 2, erster Halbsatz EStG). Die Systematik des § 46 EStG unterscheidet ihrerseits wiederum zwischen den Veranlagungstatbeständen in § 46 Abs. 2 Nr. 1 bis Nr. 7 EStG, bei denen die Veranlagung von Amts wegen vorzunehmen ist, und der Antragsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG. Ziel auch der nach § 46 Abs. 2 EStG durchzuführenden Veranlagung ist die Herstellung steuerlicher Gleichheit zwischen allen Steuerpflichtigen durch Festsetzung der materiell richtigen Einkommensteuer (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 23, 1 [BVerfG 13.12.1967 - 1 BvR 679/64]). Dieses Ziel gilt sowohl für die Amts- als auch für die Antragsveranlagung. Denn die Besonderheiten des Lohnsteuerabzugsverfahrens bedingen es, dass die einbehaltenen Lohnsteuerbeträge nicht stets der geschuldeten Einkommensteuer entsprechen. Dasselbe gilt prinzipiell auch für die Einkommensteuer-Vorauszahlungen (§ 37 EStG) bei der veranlagten Einkommensteuer. Die Einkommensteuer-Vorauszahlungen werden regelmäßig schon deshalb nicht der materiell richtigen Einkommensteuer entsprechen, weil sie sich gemäß § 37 Abs. 3 Satz 2 EStG grundsätzlich nach der Einkommensteuer bemessen, die sich bei der letzten Veranlagung ergeben hat. Mit der Veranlagung sollen also sowohl im Lohnsteuerabzugsverfahren als auch im Vorauszahlungsverfahren systembedingt auftretende Steuerübererhebungen und Steueruntererhebungen ausgeglichen werden.

67 b)

Steuerpflichtige mit ausschließlich anderen Einkünften als solchen aus Nichtselbstständiger Arbeit und Bezieher von Lohneinkünften, bei denen die Voraussetzungen für eine Veranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 bis Nr. 7 EStG vorliegen, können die Durchführung einer Veranlagung noch bis zum Ablauf des auf den Veranlagungszeitraum folgenden siebten Kalenderjahres erreichen. Der Zeitraum von sieben Jahren ergibt sich bei den vorgenannten Steuerpflichtigen einerseits aus der regelmäßigen Festsetzungsfrist gemäß § 169 AO 1977, die für die Einkommensteuer vier Jahre beträgt (§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO 1977). Zusätzlich ist zu berücksichtigen, dass die Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO 1977 spätestens erst mit Ablauf des dritten Kalenderjahrs beginnt, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist.

68 Demgegenüber können Steuerpflichtige, die nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG nur auf Antrag zur Einkommensteuer zu veranlagern sind, die Festsetzung der materiell richtigen Einkommensteuer nur

dann erreichen, wenn sie den Antrag auf Veranlagung bis zum Ablauf des auf den Veranlagungszeitraum folgenden zweiten Kalenderjahrs stellen.

- 69** Beide Gruppen von Steuerpflichtigen befinden sich im Hinblick auf die Frage, innerhalb welcher Frist eine Veranlagung durch die Finanzverwaltung durchzuführen ist, in einer vergleichbaren Lage. Zwar bestehen bei einer Veranlagung von Amts wegen einerseits und einer Antragsveranlagung gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG andererseits Unterschiede (vgl. dazu BFH-Beschluss in BFH/NV 1998, 846). So sind von Amts wegen zur Einkommensteuer zu veranlagende Steuerpflichtige verpflichtet, eine Steuererklärung abzugeben (vgl. § 25 Abs. 3 EStG i.V.m. § 56 EStDV). Die Nichtabgabe einer Steuererklärung oder ihre verspätete Abgabe ist in mehrfacher Hinsicht sanktioniert. Die Finanzbehörde kann zur Abgabe der Steuererklärung Zwangsmittel verhängen (§ 328 ff. AO 1977) und gemäß § 152 AO 1977 einen Verspätungszuschlag festsetzen. Die Nichtabgabe der Steuererklärung kann zudem den Tatbestand der Steuerhinterziehung erfüllen (§ 370 Abs. 1 und 4 AO 1977). Soweit Bezieher von Einkünften aus Nichtselbstständiger Arbeit nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 bis Nr. 7 EStG von Amts wegen zur Einkommensteuer veranlagt werden, liegt den Veranlagungstatbeständen häufig die Vorstellung des Gesetzgebers zu Grunde, die einbehaltenen Steuerabzugsbeträge könnten möglicherweise nicht ausreichen, um die tatsächlich entstandene Steuerschuld zu decken. Sind die Voraussetzungen für eine Veranlagung von Amts wegen dagegen nicht gegeben, steht es dem Steuerpflichtigen grundsätzlich frei, die Veranlagung im vorrangig eigenen Interesse durchführen zu lassen oder darauf zu verzichten.
- 70** Die Unterschiede zwischen den Vergleichsgruppen der auf Antrag und der von Amts wegen zu veranlagenden Steuerpflichtigen ändern aber nichts daran, dass hinsichtlich der zeitlichen Grenze für die Durchführung einer Veranlagung vergleichbare Sachverhalte vorliegen. Denn für beide Vergleichsgruppen geht es jeweils darum, innerhalb welcher Frist sie die Festsetzung der materiell richtigen Einkommensteuer durch eine Veranlagung erreichen können und damit die Gleichheit zwischen allen Steuerpflichtigen hergestellt werden kann. Der Landwirt, Gewerbetreibende oder Freiberufler, der Einkommensteuer-Vorauszahlungen geleistet hat, befindet sich insoweit in keiner anderen Lage als der Arbeitnehmer, der dem Steuerabzug unterliegt.
- 71** c)
- Die Ungleichbehandlung der auf Antrag und der von Amts wegen zu veranlagenden Steuerpflichtigen durch die Antragsfrist in § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG ist verfassungsrechtlich nach der Überzeugung des vorliegenden Senats nicht gerechtfertigt.
- 72** Die Ausschlussfrist in § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG ist nicht deshalb verfassungsrechtlich unbedenklich, weil sie sich allein auf Einkünfte aus Nichtselbstständiger Arbeit bezieht und daher von vornherein andere Grundsätze enthalten durfte als die Vorschriften zur Erhebung der Einkommensteuer aus anderen Einkunftsarten. Zwar ist es, nicht zuletzt wegen der unbestreitbaren Typisierungsbedürfnisse des Steuerrechts, verfassungsrechtlich zulässig, dass das EStG mehrere Einkunftsarten unterscheidet und daran auch unterschiedliche Regelungen knüpft. Aber diese müssen ihre Rechtfertigung in zumindest typisierender und generalisierender Weise doch in sachlichen Gründen haben. Solche Gründe liegen hinsichtlich der Ausschlussfrist in § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG jedoch nicht vor.
- 73** aa)
- Ein ausreichender Grund für die Ungleichbehandlung lässt sich zunächst nicht daraus ableiten, dass das Lohnsteuerabzugsverfahren bei den Einkünften aus Nichtselbstständiger Arbeit für sich gesehen keinen verfassungsrechtlichen Bedenken begegnet. Denn daraus ergibt sich nicht, dass auch seine Ausgestaltung in jeder einzelnen Beziehung unbedenklich wäre (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 84, 348).
- 74** Die Ausschlussfrist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG ist zudem keine notwendige Folge der Besonderheiten des Lohnsteuerabzugsverfahrens. Durch den Wegfall der Antragsfrist würde die

Systematik des Lohnsteuerabzugsverfahrens ebenso wenig wie die vom Gesetzgeber vorgenommene Unterscheidung zwischen Amts- und Antragsveranlagung beeinträchtigt. Vielmehr ist ohne die Antragsfrist bei Wahrung der gebotenen Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen gerade gewährleistet, dass sowohl für die amts- als auch für die antragsveranlagten Steuerpflichtigen mit Eintritt der Festsetzungsverjährung gleichermaßen Rechtssicherheit und Rechtsfriede eintritt.

75 bb)

Das Interesse der Allgemeinheit an einer funktionsfähigen und möglichst sparsam arbeitenden Finanzverwaltung stellt ebenfalls keine hinreichende Rechtfertigung für die Antragsfrist dar. Zwar sind auch praktische Erfordernisse der Verwaltung grundsätzlich geeignet, die Verschiedenbehandlung an sich vergleichbarer Sachverhalte zu rechtfertigen. Das setzt aber voraus, dass bei einer Gleichbehandlung erhebliche verwaltungstechnische Schwierigkeiten entstünden, die nicht durch einfachere, die Betroffenen weniger belastende Regelungen behoben werden könnten (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 84, 348).

76 Der vorlegende Senat kann dahinstehen lassen, ob die vom BVerfG in dem Beschluss in StRK EStG 1974, § 46 Rechtsspruch 2 angeführten verwaltungstechnischen Gründe zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlung seinerzeit wirklich tragfähig waren. Denn jedenfalls unter den heute gegebenen, wesentlich geänderten Umständen, können solche Gesichtspunkte die hier fragliche Ungleichbehandlung nicht mehr rechtfertigen.

77 Zum einen hat die Zahl der Veranlagungstatbestände in § 46 EStG gegenüber der Fassung des Zweiten Steueränderungsgesetzes 1973 vom 18. Juli 1974, zu der der BVerfG-Beschluss in StRK EStG 1974, § 46 Rechtsspruch 2 ergangen war, erheblich zugenommen. § 46 EStG in der Fassung des Zweiten Steueränderungsgesetzes 1973 vom 18. Juli 1974 enthielt neben der Antragsveranlagung 17 Tatbestände, in denen eine Amtsveranlagung durchzuführen war. Wie die oben dargelegte Rechtsentwicklung zeigt, hat der Gesetzgeber in der Folgezeit die Tatbestände für eine Amtsveranlagung erheblich ausgeweitet. § 46 EStG in der für den Veranlagungszeitraum 1996 maßgeblichen Fassung kannte außer der Antragsveranlagung 27 Fälle einer Amtsveranlagung. Die Ausweitung der Zahl der Amtsveranlagungen führt für den insoweit maßgeblichen Regelfall des Besteuerungsverfahrens strukturell zu einer Verringerung der Zahl der Antragsveranlagungen. Damit treten etwaige verwaltungstechnische Schwierigkeiten bei der Durchführung einer Antragsveranlagung in Bezug auf den von der Finanzverwaltung insgesamt zu leistenden Gesetzesvollzug zurück. Folglich wird auch das Interesse der Allgemeinheit an einer funktionsfähigen und möglichst sparsam arbeitenden Finanzverwaltung weniger tangiert, wenn Antragsveranlagungen ebenso wie Amtsveranlagungen in zeitlicher Hinsicht nur durch die Festsetzungsfrist beschränkt werden.

78 Amtsveranlagungen sind in heutiger Zeit ebenso "Massengeschäft" wie Antragsveranlagungen. Mit der Erwägung, das "Massengeschäft" der Antragsveranlagungen müsse innerhalb einer kürzeren Frist abgeschlossen sein als die Amtsveranlagungen, lässt sich die Ausschlussfrist in § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG deshalb ebenfalls nicht (mehr) rechtfertigen. Nach den Angaben in Abschnitt 22.9.3 des Statistischen Jahrbuchs 2004 für die Bundesrepublik Deutschland zur Lohn- und Einkommensteuer wurden im Jahr 1998 15 526 528 maschinelle Einkommensteuerveranlagungen mit Einkünften ausschließlich aus Nichtselbstständiger Arbeit und 8 367 571 maschinelle Einkommensteuerveranlagungen mit Einkünften aus Nichtselbstständiger Arbeit und anderen Einkünften durchgeführt. Für das Streitjahr 1996 wird von ähnlichen Zahlen bei den Veranlagungen auszugehen sein. Zwar wird statistisch nicht zwischen Amts- und Antragsveranlagungen differenziert. Allerdings kann schon aus den Angaben zu den Lohnsteuerklassen darauf geschlossen werden, dass 1998 in 4 876 500 Fällen Amtsveranlagungen nach § 46 Abs. 2 Nr. 3a und Nr. 4a Buchst. c EStG durchzuführen waren. Bei den 8 367 571 Veranlagungen mit Einkünften aus Nichtselbstständiger Arbeit und anderen Einkünften wird in einer Vielzahl von Fällen eine Amtsveranlagung nach § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG durchgeführt worden sein. Zusätzlich zu den Veranlagungen gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 1 bis Nr. 7 EStG sind die Amtsveranlagungen nach § 25 Abs. 1 EStG in den Fällen zu berücksichtigen, in denen die Steuerpflichtigen nur Einkünfte aus anderen

Einkunftsarten als aus Nichtselbstständiger Arbeit bezogen haben. Nach Abschnitt 20.9 des Statistischen Jahrbuchs 2003 für die Bundesrepublik Deutschland gab es ausweislich der Lohn- und Einkommensteuerstatistik 1995 ohne Verlustfälle 2 429 417 unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen mit Einkünften ausschließlich aus anderen Einkunftsarten als aus Nichtselbstständiger Arbeit.

- 79** Darüber hinaus bestehen nach Auffassung des vorlegenden Senats auch aufgrund der in der Finanzverwaltung seit dem BVerfG-Beschluss in StRK EStG 1974, § 46 Rechtspruch 2 verstärkt eingeführten elektronischen Datenverarbeitung (EDV) bei einer Gleichbehandlung der Vergleichsgruppen keine erheblichen verwaltungstechnischen Schwierigkeiten mehr. Die Angaben der Steuerpflichtigen in den Einkommensteuererklärungen werden mit Hilfe der EDV erfasst und weiter bearbeitet. Da die Erklärungsvordrucke keine Einkünfte- oder Einkommensberechnung durch den Sachbearbeiter mehr vorsehen, müssen die vom Steuerpflichtigen erklärten Besteuerungsgrundlagen --unabhängig davon, ob es sich materiell-rechtlich letztlich um eine Amts- oder um eine Antragsveranlagung handelt-- regelmäßig ohnehin in der EDV erfasst und bearbeitet werden. Denn ohne eine solche Verfahrensweise wird sich --wie auch zahlreiche vom Senat unlängst entschiedene Revisionsverfahren zu § 46 EStG zeigen-- angesichts der Vielzahl und der Komplexität der in § 46 Abs. 2 Nr. 1 bis Nr. 7 EStG geregelten Fälle der Amtsveranlagung überhaupt nicht feststellen lassen, ob im Einzelfall eine Veranlagung von Amts wegen oder auf Antrag durchzuführen ist. Mit der EDV-mäßigen Erfassung und Bearbeitung der Erklärung ist der wesentliche Verwaltungsaufwand aber bereits angefallen. Ein ins Gewicht fallender zusätzlicher Verwaltungsaufwand, der die Ungleichbehandlung der Vergleichsgruppen rechtfertigen könnte, entsteht nicht dadurch, dass das Ergebnis der Bearbeitung und Berechnung innerhalb der durch die Festsetzungsfrist vorgegebenen Grenzen noch in Form eines Einkommensteuerbescheids ausgefertigt und versandt werden muss.
- 80** Es ist auch nicht zu erwarten, dass bei Wegfall der Ausschlussfrist die Zahl der von der Finanzverwaltung insgesamt durchzuführenden Veranlagungen in signifikantem Umfang zunehmen wird. Zwar müssten vor Ablauf der Festsetzungsfrist eingehende Anträge von der Finanzverwaltung noch bearbeitet werden. Steuerpflichtige, die mit einer Erstattung rechnen, werden einen Antrag auf Veranlagung im Regelfall jedoch zeitnah stellen. Die Fälle, in denen Anträge erst viele Jahre nach Ablauf des Veranlagungszeitraums bei den Finanzämtern eingehen, werden daher die Ausnahme bleiben. Es kommt hinzu, dass sich Steuerpflichtige in heutiger Zeit zur Erstellung der Steuererklärung in weitaus größerem Umfang als früher der Hilfe von Steuerberatern und Lohnsteuerhilfevereinen bedienen. Da Steuererklärungen, bei denen der Steuerpflichtige mit einer Erstattung rechnet, von Steuerberatern und Lohnsteuerhilfevereinen zeitlich bevorzugt bearbeitet werden, trägt auch diese Entwicklung dazu bei, etwaige verwaltungstechnische Schwierigkeiten aufgrund des Wegfalls der Antragsfrist --sofern solche Schwierigkeiten überhaupt bestehen sollten-- auf ein Maß zu beschränken, welches die Ungleichbehandlung nicht mehr zu rechtfertigen vermag.
- 81** cc)
- Fiskalische Erwägungen stellen ebenfalls keine hinreichenden Sachgründe zur Rechtfertigung der Antragsfrist dar. Zwar können auch finanzielle Erwägungen sachgerecht und geeignet sein, den Vorwurf verfassungswidriger Ungleichbehandlung zu entkräften (vgl. bereits BVerfG-Urteil vom 24. Juli 1953 1 BvR 293/52 , BVerfGE 3, 4). Das fiskalische Bemühen, Ausgaben zu sparen, reicht für sich genommen in aller Regel aber nicht aus, um eine differenzierende Behandlung verschiedener Personengruppen zu rechtfertigen (BVerfG-Beschlüsse vom 17. Januar 1957 1 BvL 4/54 , BVerfGE 6, 55 [BVerfG 17.01.1957 - 1 BvL 4/54] ; vom 1. Juni 1965 2 BvR 616/63 , BVerfGE 19, 76 [BVerfG 01.06.1965 - 2 BvR 616/63] ; vom 29. Mai 1990 1 BvL 20, 26/84 und 4/86, BVerfGE 82, 60; BVerfG-Urteil vom 8. April 1987 1 BvL 8, 16/84 , BVerfGE 75, 40; vgl. auch BVerfG-Beschluss vom 5. Februar 2002 2 BvR 305, 348/93 , BVerfGE 105, 17).
- 82** Ohne die Antragsfrist in § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG müssten die Finanzbehörden bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist damit rechnen, im Wege des Steuerabzugs zu viel einbehaltene Lohnsteuer nach der Veranlagung erstatten zu müssen. Zwar steht den öffentlichen Haushalten die gegenüber der tatsächlich geschuldeten Einkommensteuer zu viel einbehaltene Lohnsteuer länger zur

Verfügung, wenn der Steuerpflichtige den Antrag auf Veranlagung erst mehrere Jahre nach Ablauf des Veranlagungszeitraums stellt. Belastungen für die öffentlichen Haushalte können sich andererseits aber dadurch ergeben, dass die Finanzbehörden einen innerhalb der Festsetzungsfrist abgegebenen Antrag auf Veranlagung nicht mehr wegen Ablaufs der Antragsfrist ablehnen dürfen und sie damit die Festsetzung der materiell richtigen Einkommensteuer, die gegebenenfalls zu einer Erstattung führt, nicht schon zwei Jahre nach Ablauf des Veranlagungszeitraums unter Berufung auf die Ausschlussfrist verhindern können. Allerdings sind keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass die Festsetzung der materiell richtigen Einkommensteuer bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist für die öffentlichen Haushalte zu untragbaren finanziellen Folgen führen würde. Vielmehr ist davon auszugehen, dass bei der Aufstellung der öffentlichen Haushalte nur die Einkommensteuer zur Finanzierung des Budgets in Ansatz gebracht wird, die sich bei zutreffender Steuerfestsetzung voraussichtlich ergeben wird. Der vorliegende Senat geht nicht davon aus, dass die öffentlichen Haushalte von vornherein auf der Annahme aufbauen, im Lohnsteuerabzugsverfahren von den Arbeitnehmern zu viel einbehaltene Lohnsteuer letztlich nicht erstatten zu müssen. Insofern kann der Wegfall der Ausschlussfrist auch die Budget-Sicherheit nicht tangieren.

- 83** Im Hinblick auf den Gesichtspunkt der Budget-Sicherheit ist ferner darauf hinzuweisen, dass nicht nur Antrags-, sondern auch Amtsveranlagungen gleichermaßen zu Steuererstattungen führen können. Insoweit macht es keinen Unterschied, ob aufgrund einer Veranlagung einem Landwirt, Gewerbetreibenden oder Freiberufler Steuern erstattet werden müssen, weil die Einkommensteuer-Vorauszahlungen die tatsächlich geschuldete Einkommensteuer überstiegen, oder ob ein Arbeitnehmer eine Erstattung erhält, weil mehr Lohnsteuer einbehalten wurde, als Einkommensteuer tatsächlich geschuldet ist. Die Belastung für das Budget ist in beiden Fallkonstellationen gleich.
- 84** Es kommt hinzu, dass über das Ausmaß etwaiger finanzieller Belastungen durch den Wegfall der Ausschlussfrist bei Antragsveranlagungen allenfalls Mutmaßungen angestellt werden können. Zwar gibt es Schätzungen zum Umfang der zu Unrecht nicht gestellten Anträge auf Veranlagung und der dadurch bedingten Steuermehreinnahmen (vgl. Trzaskalik, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 46 Rdnr. B 44). Insoweit wurde die Zahl von jährlich 3 Mio. nicht gestellten Anträgen genannt. Hieraus sollen Steuermehreinnahmen von 350 bis 400 Mio. EUR pro Jahr resultieren. Es lässt sich aber keine zuverlässige Prognose darüber anstellen, wie viele Anträge auf Veranlagung zusätzlich gestellt würden, wenn es die Ausschlussfrist nicht gäbe und in welchem Umfang hieraus zusätzliche Erstattungen resultieren würden. Allerdings liegt die Annahme nahe, dass zusätzliche Erstattungen allenfalls in geringem Ausmaß auftreten werden. Denn die Mehrzahl der Steuerpflichtigen wird den Antrag auf Veranlagung schon aus eigenem Interesse frühzeitig stellen, um die erstrebte Erstattung auch möglichst kurzfristig zu erhalten.
- 85** dd)
- Letztlich kann die durch die Ausschlussfrist in § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG bewirkte Ungleichbehandlung auch nicht unter dem Gesichtspunkt einer verhältnismäßig kleinen Zahl betroffener Personen und eines nicht sehr intensiven Verstoßes gegen den Gleichheitssatz verfassungsrechtlich gerechtfertigt werden.
- 86** Zum einen ist die Zahl der von der Ausschlussfrist generell betroffenen Steuerpflichtigen --trotz der Zunahme der von Amts wegen zu veranlagenden Personen-- auch weiterhin nicht klein. Zum anderen liegt eine intensive Verletzung des Gleichheitssatzes vor. Denn der Ausschluss vom Veranlagungsverfahren nach Ablauf der --im Vergleich zu den von Amts wegen zu veranlagenden Steuerpflichtigen-- kurzen Ausschlussfrist kann die wirtschaftliche Lage der nur auf Antrag zu veranlagenden Personen spürbar beeinträchtigen. So ist die finanzielle Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen mit hohen Erwerbsaufwendungen in gleicher Weise unabhängig davon erheblich gemindert, ob er --bei im Übrigen gleicher wirtschaftlicher Lage-- Einkünfte aus Nichtselbstständiger Arbeit oder z.B. aus selbstständiger Arbeit erzielt. Es kommt hinzu, dass die Abgrenzung zwischen den verschiedenen Einkunftsarten häufig schwierig ist (vgl. aus neuerer Zeit z.B. BFH-Urteil vom 5. Oktober 2005 VI R 152/01 , BFHE 211, 249, BStBl II 2006, 94 [BFH 05.10.2005 - VI R 152/01] ). Die Berücksichtigung der durch die Erwerbsaufwendungen geminderten finanziellen Leistungsfähigkeit

hängt aber sowohl bei dem Nichtselbstständig als auch bei dem selbstständig tätigen Steuerpflichtigen regelmäßig gleichermaßen von der Durchführung eines Veranlagungsverfahrens ab.

**87** Den Nachteil des Ausschlusses vom Veranlagungsverfahren kann der Steuerpflichtige zwar durch einen fristgemäßen Antrag auf Veranlagung vermeiden. Diese Möglichkeit vermag die zuvor dargelegte verfassungsrechtliche Beurteilung der Ausschlussfrist in § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG allerdings nicht entscheidend zu beeinflussen. Denn sie beseitigt nicht das Missverhältnis, in dem die --berechtigte-- Sorge des Gesetzgebers, Steueruntererhebungen durch eine lange Festsetzungsfrist zu vermeiden, zu der Gleichgültigkeit des Gesetzgebers gegen Steuerübererhebungen steht. Angesichts der Vielzahl und der Komplexität der Tatbestände, unter denen eine Amtsveranlagung durchzuführen ist, ist es für den Steuerpflichtigen --auch unter Zuhilfenahme des Gesetzestextes, der Anleitung zur Einkommensteuererklärung und des "Kleinen Ratgebers für alle Lohnsteuerzahler"-- oft schwer möglich, sicher festzustellen, ob er zum Kreis der Antragsveranlagten gehört oder ob er von Amts wegen zur Einkommensteuer zu veranlagten ist. Der Steuerpflichtige kann daher vielfach gar nicht überblicken, ob er die Veranlagung innerhalb der Ausschlussfrist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG beantragen muss, um die Festsetzung der Einkommensteuer zu erreichen. Bei diesem Befund ist es nicht angemessen, mit der Ausschlussfrist in § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG an die Unterscheidung zwischen Amts- und Antragsveranlagung eine Rechtsfolge zu knüpfen, die mit so gravierenden Nachteilen für den Steuerpflichtigen verbunden sein kann.

#### **88 IV. Entscheidungserheblichkeit der Vorlagefrage**

**89** Der Senat hat das Verfahren auszusetzen und eine Entscheidung des BVerfG zu der Vorlagefrage einzuholen, da es für die Entscheidung des Streitfalls auf die Gültigkeit der Ausschlussfrist in § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG ankommt ( Art. 100 Abs. 1 GG , § 80 Abs. 1 BVerfGG ).

**90** Im Rahmen des anhängigen Revisionsverfahrens ist eine abschließende Sachentscheidung darüber zu treffen, ob der Kläger für den Veranlagungszeitraum 1996 zur Einkommensteuer zu veranlagten ist.

**91** 1.

Ist die Ausschlussfrist in § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG mit dem GG vereinbar, muss der Senat die Revision des Klägers als unbegründet zurückweisen. Denn im Streitfall liegen nach den nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angefochtenen, und den Senat damit gemäß § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG weder die Voraussetzungen für eine Amts- noch für eine Antragsveranlagung des Klägers vor.

**92** a)

Die Voraussetzungen für eine Veranlagung von Amts wegen gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 1 bis Nr. 7 EStG liegen im Streitfall nicht vor. Hierüber besteht zwischen den Beteiligten auch kein Streit.

**93** b)

Eine Veranlagung ist im Streitfall des Weiteren nicht deshalb von Amts wegen durchzuführen, weil der Kläger --wie er meint-- durch das FA zur Abgabe der Einkommensteuererklärung aufgefordert worden sei.

**94** Der beschließende Senat kann dahinstehen lassen, ob der Vortrag des Klägers, er sei zur Abgabe der Einkommensteuererklärung durch die --vom FA nicht bestrittene-- Zusendung der Steuererklärungsvordrucke, eines Anschreibens und eines Ratgebers aufgefordert worden, revisionsrechtlich überhaupt berücksichtigt werden kann. Das FG hat hierzu keine Feststellungen getroffen (vgl. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 118 Rz. 51, m.w.N.). Die Revision



kann nämlich selbst unter Berücksichtigung des fraglichen Vortrags des Klägers keinen Erfolg haben. Denn die Tatbestände, in denen eine Einkommensteuerveranlagung durchgeführt wird, wenn das Einkommen ganz oder teilweise aus Einkünften aus Nichtselbstständiger Arbeit besteht, von denen ein Steuerabzug vorgenommen worden ist, sind in § 46 Abs. 2 Nr. 1 bis Nr. 8 EStG abschließend aufgezählt. Dies ergibt sich sowohl aus dem Wortlaut der Vorschrift durch die Verwendung des Wortes "nur" als auch aus § 25 EStG (Nolde in Herrmann/Heuer/Raupach, § 46 EStG Anm. 60; Blümich/Heuermann, § 46 EStG Rz. 5; Barein in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 46 Rn. 5; Frotscher, EStG, § 46 Rz. 1). Demgegenüber betrifft § 149 Abs. 1 AO 1977 die Verpflichtung des Steuerpflichtigen zur Abgabe von Steuererklärungen. Die Vorschrift gibt damit keine Rechtsgrundlage für die Durchführung einer Veranlagung durch die Finanzbehörde, selbst wenn der Steuerpflichtige von der Finanzbehörde zur Abgabe der Steuererklärung aufgefordert wurde.

95 c)

Die Veranlagung ist im Streitfall auch nicht auf Antrag des Klägers nach § 46 Abs. 2 Nr. 8 EStG durchzuführen. Denn der Kläger hat innerhalb der Antragsfrist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG, die hier mit Ablauf des Jahres 1998 endete, keinen Antrag auf Veranlagung gestellt. Die Einkommensteuererklärung für das Streitjahr ging dem FA erst am 30. Dezember 2002 zu.

96 Eine Verlängerung der Antragsfrist durch die vom Kläger geltend gemachte Aufforderung zur Abgabe der Einkommensteuererklärung kommt --auch wenn der entsprechende Vortrag des Klägers im Revisionsverfahren noch berücksichtigt werden könnte und eine Aufforderung des FA zur Abgabe der Steuererklärung tatsächlich vorliegen sollte-- nicht in Betracht. Denn die Frist für den Antrag auf Veranlagung gemäß § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG endet auch dann mit Ablauf des auf den Veranlagungszeitraum folgenden zweiten Kalenderjahrs, wenn das FA einem Steuerpflichtigen Steuerklärungsvordrucke zugesandt und ihn zur Abgabe der Erklärungen aufgefordert hat (vgl. zu § 46 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 und Satz 2 EStG 1974 und 1979 bereits BFH-Urteile vom 8. Mai 1979 VIII R 78/77, BFHE 128, 210, BStBl II 1979, 676; und vom 14. März 1989 I R 77/85, BFH/NV 1991, 311).

97 d)

Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gemäß § 110 AO 1977 wegen Versäumung der Antragsfrist kann dem Kläger nicht gewährt werden.

98 Zwar handelt es sich bei der Antragsfrist des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG um eine Ausschlussfrist, bei deren Versäumung nach § 110 AO 1977 Wiedereinsetzung in den vorigen Stand grundsätzlich in Betracht kommt (vgl. zu § 46 Abs. 2 Satz 2 EStG 1977 und 1979 bereits BFH-Urteile in BFHE 155, 94, BStBl II 1989, 196, und in BFH/NV 1991, 311, sowie zu § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG : BFH-Beschluss vom 4. November 2004 VI B 104/04, BFH/NV 2005, 326). Im Streitfall ist Wiedereinsetzung in den vorigen Stand allerdings gemäß § 110 Abs. 3 AO 1977 nicht zu gewähren, wie das FG zutreffend erkannt hat.

99 aa)

Nach § 110 Abs. 3 AO 1977 kann nach einem Jahr seit dem Ende der versäumten Frist die Wiedereinsetzung nicht mehr beantragt oder die versäumte Handlung nicht mehr nachgeholt werden, außer wenn dies vor Ablauf der Jahresfrist infolge höherer Gewalt unmöglich war. Höhere Gewalt ist ein Ereignis, das unter den gegebenen Umständen auch durch die äußerste, nach Lage der Sache von dem Betroffenen zu erwartende Sorgfalt nicht verhindert werden konnte (BFH-Beschluss vom 22. November 2004 III B 81/04, BFH/NV 2005, 327; BFH-Urteil vom 20. September 1989 X R 8/86, BFHE 158, 205, BStBl II 1990, 177; Urteil des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 30. Oktober 1997 3 C 35.96, BVerwGE 105, 288). Hierzu gehört nach Auffassung des BVerwG auch ein Umstand, der dem Beteiligten die rechtzeitige Vornahme einer fristgebundenen Handlung unzumutbar macht und damit aus verfassungsrechtlichen Gründen dem Bereich der höheren Gewalt zuzuordnen ist

(BVerfG-Beschluss vom 18. Dezember 1985 2 BvR 1167, 1185, 1636/84 , 308/85 , und 2 BvQ 18/84, BVerfGE 71, 305, 347; BFH-Urteil vom 8. Februar 2001 VII R 59/99 , BFHE 194, 466 [BFH 08.02.2001 - VII R 59/99] , BStBI II 2001, 506). Der Begriff der höheren Gewalt in § 110 Abs. 3 AO 1977 ist aber enger als der Begriff "ohne Verschulden" in § 110 Abs. 1 AO 1977. Mangelnde Rechtskenntnis des Beteiligten führt grundsätzlich nicht zur Annahme höherer Gewalt, sofern es der Beteiligte unterlassen hat, sich sachkundig zu machen und gegebenenfalls juristischen Rat einzuholen (BFH-Urteil in BFHE 194, 466 [BFH 08.02.2001 - VII R 59/99] , BStBI II 2001, 506).

**100** bb)

Im Streitfall endete die Ein-Jahres-Frist des § 110 Abs. 3 AO 1977 für den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand oder für die Nachholung der versäumten Handlung mit Ablauf des Jahres 1999. Innerhalb dieser Frist hat der Kläger jedoch weder einen Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gestellt noch die versäumte Handlung nachgeholt. Hieran war der Kläger nach den gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG nicht infolge höherer Gewalt gehindert. Gegen diese Würdigung der Vorinstanz, die möglich ist und die weder gegen Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze verstößt, hat die Revision keine Einwendungen erhoben. Nach seinem eigenen Vortrag war der Kläger im Wesentlichen aufgrund mangelnder Kenntnis der Antragsfrist an der Fristwahrung gehindert. Dies rechtfertigt nicht die Annahme höherer Gewalt.

**101** 2.

Ist die Ausschlussfrist jedoch verfassungswidrig --wovon der Senat überzeugt ist--, ist das FA unter Aufhebung des angefochtenen Bescheids, der Einspruchsentscheidung und des finanzgerichtlichen Urteils zu verpflichten, den Kläger für 1996 zur Einkommensteuer zu veranlagern. Der Veranlagung stünde auch nicht der Eintritt der Festsetzungsverjährung entgegen. Denn der Kläger hatte die Einkommensteuererklärung vor Ablauf der regelmäßigen Festsetzungsfrist (hier: 31. Dezember 2003) abgegeben. Zumindest ist im Falle der Verfassungswidrigkeit der Ausschlussfrist in § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG das Verfahren bis zu einer Neuregelung durch den Gesetzgeber auszusetzen. Dabei spielt es für die Entscheidungserheblichkeit auch keine Rolle, dass das BVerfG im Falle einer Unvereinbarkeitserklärung gemäß § 35 BVerfGG die weitere Anwendung des bisherigen Rechts anordnen kann (vgl. BVerfG-Beschluss vom 22. Juni 1995 1 BvL 37/91 , BVerfGE 93, 121 [BVerfG 22.06.1995 - 2 BvL 37/91] ).

**102** 3.

Eine verfassungskonforme Auslegung des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG kann die festzustellende Verfassungswidrigkeit nicht beseitigen. Seit Einführung der maßgeblichen Norm (zur Rechtsentwicklung siehe oben B. I.) wurden Zweifel am Wortsinn nicht geäußert. Es besteht auch kein Anlass für eine vom Wortlaut abweichende Auslegung, da der mögliche Wortsinn des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG --als Grenze der Auslegung (vgl. BVerfG-Beschluss vom 11. Juni 1980 1 PBvU 1/79 , BVerfGE 54, 277)-- hinsichtlich der Frist für die Veranlagung unmissverständlich ist.

**103** V.

Der Zulässigkeit der Vorlage stehen die BVerfG-Beschlüsse vom 22. Oktober 1981 1 BvR 172/81 und vom 15. August 1996 2 BvR 709/96 nicht entgegen

**104** Diese BVerfG-Beschlüsse in StRK EStG 1974, § 46 Rechtsspruch 2 und in StE 1996, 730 schließen die Zulässigkeit der Vorlage nicht aus. Ungeachtet der Tatsache, dass die Kammerbeschlüsse die Rechtswirkungen des § 31 Abs. 2 BVerfGG nicht auslösen, stehen sie auch in der Sache der Vorlage nicht entgegen. Denn sie beziehen sich nicht auf die hier zur Prüfung gestellte Norm des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG in der für den Veranlagungszeitraum 1996 maßgeblichen Fassung.

**105** Zudem ist selbst eine erneute Vorlage jedenfalls beim Auftreten neuer und erheblicher tatsächlicher

oder rechtlicher Gesichtspunkte zulässig (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 30. Mai 1972 1 BvL 21/69 und 1 BvL 18/71, BVerfGE 33, 199; in BVerfGE 84, 348, und vom 29. Juni 2004 2 BvL 8/02, Neue Juristische Wochenschrift 2004, 3620). Diese Voraussetzungen sind hier erfüllt. Wie der Senat oben (B. I. und B. III. 2. c) ausführlich dargelegt hat, haben sich gegenüber dem Veranlagungszeitraum, auf den sich der BVerfG-Beschluss in StRK EStG 1974, § 46 Rechtspruch 2 bezog, die zur Prüfung gestellte Norm, der normative Kontext, in dem die Antragsfrist steht, und die tatsächlichen Gegebenheiten so erheblich geändert, dass sich auch die verfassungsrechtliche Beurteilung der Zwei-Jahres-Frist für den Antrag auf Veranlagung geändert haben kann. Dann muss dem Gericht, das die Bestimmung des § 46 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 EStG anzuwenden hat, auch eine Vorlage nach Art. 100 Abs. 1 GG möglich sein.

---

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.